جامعـة سعد دحلـب بالبليـدة

كليـة العلـوم الإقتصاديـة والتجارية وعلـوم التسيـير

قسـم العلـوم التجاريـة

مذكرة ماجستير

التخصـص : محاسبـة وتدقيـق

أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " IAS 12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

- دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء -

- GCB -

من طرف

محمد قبايلي

أمام اللجنة المشكلة من :

ناصر مراد	أستاذ التعليم العالي، جامعة البليدة	رئيسا
جمال عمورة	أستاذ محاضر أ، جامعة البليدة	مقررا ومشرفا
مسعود دراوسي	أستاذ التعليم العالي، جامعة البليدة	عضوا منافشا
خميسي شيحة	أستاذ محاضر أ، جامعة الجزائر	عضوا مناقشا

البليدة، سبتمر 2013

الإهـــــداء

إلى النبع الطيّب كطيبة الأرض.....

إلى والدتي..... حفظها الله وأطال في عمرها؛

إلى روح والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه؛

إلى أخي وأختيا الذين وقفوا إلى جانبي في السرَاء والضراء؛

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

قبـــايلي مـــــحمد.

شــكـر وتقـديــر

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، و أما بعد:

إنَّ واجب الإعتراف بالجميل يملي علي وأنا أنهي مذكرتي هذه، أن أتقدم بفائق شكري وتقديري إلى أستاذي الفاضل الدكتور" جمال عمورة " لتفضله بالإشراف علي في إنجاز هذه المذكرة، وعلى التوجيهات القيمة والجهود العلمية المتواصلة التي بذلها معي خلال فترة إعداد البحث والتي كان لها الأثر الكبير في إتمامه على هذا النحو.

كما أرى أنه من الضروري أن أسجل فائق شكري وتقديري لأساتذتي جميعا وبالأخص الأستاذ ساحل فاتح.

كما لا يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، وذلك لتفضلهم بمناقشة هذا العمل من أجل تقييمه ، تصويبه وإلباسه ثوبا أكاديميا .
كما أوجه فائق إمتناني وتقديري إلى السيد "بابوري حسان " مدير المحاسبة والمالية وفاروق موسي بالشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء .

وفي الختام أقدم شكري وإمتناني لجميع زملائي وخاصة سمير شراد، نصر الدين شرشاري، سليمان أوريحان، وإلى كل من هم في ذاكرتي و ليس في مذكرتي .

عسى أن تسعفنا الأيام القادمة في رد ولو القليل من الجميل الذي قدموه لنا.

قائمة المختصرات

AICPA	American Institut of Certified Public Accountants
ASL	Direction Affaires Sociales
CP	Congés Payés
CR	Congés de Récupérations
DRC	Direction Région Centre
DRO	Direction Région Ouest
FIFO	First In First Out
GCB	Société National de Gêné Civil et Bâtiment
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBS	l'impôt Sur Le Bénéfices des Sociétés
ICA	Indemnité de Congés annuel
IDA	Impôts Différés Actifs
IDP	Impôts Différés Passifs
IFAC	International Federation of Accountants Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IRG	l'impôt sur le revenu global
ISO	International Standards Organisation
IZCV	Indemnité de Zone et Conditions de vie
LIFO	Last In First Out
LOG	Direction Transport et Manutention
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
SIC	Standing Interpretations Committee
SYSCOSA	SYSCOSA Système Comptable Africain

فهرس المحتويات

الإهداء

كلمة شكر

قائمة المختصرات

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال البيانية والجداول

قائمة الملاحق

مقدمة عامة 09

1. المعايير المحاسبية الدولية والإصلاح المحاسبي في الجزائر 15

1.1. التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين 16

1.1.1. أسباب التنوع المحاسبي الدولي 16

2.1.1. مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي 17

3.1.1. ماهية التوافق المحاسبي الدولي 22

4.1.1. المساهمات الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين 25

2.1. الهيئات المحاسبية الدولية 29

1.2.1. لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) 29

2.2.1. مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) 30

3.2.1. المجلس الإستشاري للمعايير ولجنة التفسيرات (IFRIC) 32

3.1. المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي 34

1.3.1. نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية 34

2.3.1. تعريف وخصائص المعايير المحاسبية الدولية 35

3.3.1. أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية 37

4.3.1. مسار إعداد المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتفسيراتها 38

4.1 . الإصلاح المحاسبي في الجزائر 41

1.4.1. الأسباب التي أدت بالجزائر إلى إعتماد المعايير المحاسبية الدولية 41

2.4.1. ماهية النظام المحاسبي المالي 42
3.4.1. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي 43

2 . الضرائب على النتيجة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي الجزائري 51

1.2. عرض المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" الضرائب على النتيجة 52
1.1.2. هدف ومجال تطبيق المعيار وأهم التعاريف 52
2.1.2. محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة 56
3.1.2. عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة 64
4.1.2. المعلومات الواجب الإفصاح عنها 65
2.2. الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري 66
1.2.2. ضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأرباح التجارية والصناعية) 66
2.2.2. الضريبة على أرباح الشركات 71
3.2.2. فائض القيمة الخاص بالتنازل عن التثبيتات 79
3.2. الاختلافات والجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية 83
1.3.2. الإختلافات بين قانون المحاسبة وقانون الضرائب 83
2.3.2. الجهود المبذولة لتعديل بعض القوانين الجبائية 87

3. عرض مختلف الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة 94

1.3. الضرائب المؤجلة الناتجة عن الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي 95
1.1.3. التفاوت الموجود بين محاسبة التعهد وإعتماد الجباية على مبدأ الخزينة 95
2.1.3. عمليات إعادة المعالجة 103
2.3. الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعداد القوائم المالية المجمعة 110
1.2.3. تعريف مسار التجميع وتحديد الطرق المطبقة 110
2.2.3. عمليات تجميع القوائم المالية 114
3.2.3. ترجمة القوائم المالية 123
3.3. الضرائب المؤجلة المعالجة في الأموال الخاصة 125
1.3.3. إعادة تقييم التثبيتات 125
2.3.3. تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء 130

3.3.3. تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة ($IFRS_1$) 134

4. دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء 141

1.4. بطاقة تعريفية للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء (GCB) 142
1.1.4. نشأة وموارد الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء 142
2.1.4. الهيكل التنظيمي للشركة 143
3.1.4. نشاط الشركة وأهدافها 148
4.1.4. تقديم مديرية المالية وهيكلها التنظيمي 150
2.4. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في حسابات الشركة 153
1.2.4. المعالجة المحاسبية للتثبيتات والضرائب المؤجلة 153
2.2.4. مؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين والضرائب المؤجلة 161
3.2.4. الضرائب المؤجلة أصول لترحيل الخسائر الجبائية 170
4.2.4. المعالجات المحاسبية الأخرى المنشئة للضرائب المؤجلة 172
3.4. تحديد الربح الجبائي والمعالجة المحاسبية للضرائب المستحقة 180
1.3.4. تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية) 180
2.3.4. التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة 186
3.3.4. عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة للشركة 187

خاتمة عامة 192

المراجع 196

الملاحق 205

قائمة الأشكال البيانية والجداول

الشكل 1.2.	العلاقة بين الضرائب المؤجلة والفروقات الزمنية	55
الشكل 2.2.	العلاقة بين مدة الاحتفاظ بالتثبيت ونسبة الوعاء الخاضع للضريبة	68
الشكل 1.4.	الموارد البشرية في الشركة	134
الشكل 2.4.	الهيكل التنظيمي للشركة	144
الشكل 3.4.	الهيكل التنظيمي للمديرية المالية	150

الجدول 1.1.	أهم الاختلافات بين النموذج الأوروبي والأنجلوسكسوني	20
الجدول 1.2.	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي	70
الجدول 2.2.	تاريخ تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات	77
الجدول 1.4.	معدل دوران الموظفين حسب شرائح الأعمار	162
الجدول 2.4.	شروط حساب مؤونات ميداليات العمل	165
الجدول 3.4.	جدول يبين مبالغ ميداليات العمل المدفوعة	166
الجدول 4.4.	ميزانية الشركة (أصول) المقفلة في 2012/12/31	188
الجدول 5.4.	ميزانية الشركة (خصوم) المقفلة في 2012/12/31	189
الجدول 6.4.	حساب النتيجة للشركة من 2012/01/01 الى 2012/12/31	190

قائمة الملاحق

الملحق 01	قائمة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي	205
الملحق 02	الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء	207
الملحق 03	الهيكل التنظيمي للمديرية المالية	208
الملحق 04	الميزانية الجبائية أصول للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء لسنة 2013	209
الملحق 05	حساب النتيجة الجبائي للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء لسنة 2013	210
الملحق 06	جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09)	211
الملحق 07	تفصيل الإستردادات الأخرى والتخفيضات الأخرى	212
الملحق 08	جدول يوضح تقدير التسبيق الثالث للضريبة على أرباح الشركات	213

مقدمة عامة

أصبحت الحاجة ملحة بعد النمو الهائل للتجارة الدولية وإنتشار الشركات متعددة الجنسيات العملاقة إلى وجود تنسيق وتوافق في المجال المحاسبي، بل لا بديل عن إعداد معايير محاسبية دولية تعمل بها كافة المؤسسات عند إعداد قوائمها المالية، ولأهمية المحاسبة الدولية وحتمية تطبيقها في الشركات الدولية المختلفة سواء في تعاملاتها أو في قوائمها المالية، فكان لزاما على الهيئات المهنية للمحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا أن تحوي هذه الآثار من خلال وضع المعالجات المحاسبية المناسبة التي تعزز من موضوعية وفائدة مخرجاتها وتلبية إحتياجات مستخدميها على المستوى الدولي والإقليمي أو المحلي، فهذه المعايير تتناول المشاكل المحاسبية وطرق معالجتها، ولهذا يجب إجراء مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي .

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية على المعطيات والنتائج المحاسبية، حيث وجدت هذه الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية صعوبات في تكييفها مع أنظمتها الجبائية، التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى إقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، باعتبار أن بعض المفاهيم التي أتت بها هذه المعايير، عقدت من حجم المعالجات المبنية على أساس قوانين تشريعية وضريبية للإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. وفي هذا الصدد قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا وألمانيا.

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من 2010 المستوحى من مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية إلى حدوث إختلافات في الممارسة المحاسبية والجبائية، وإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية فإن القانون الجديد يفرض إستقلاليتهما، بالتالي لا يمكن إعداد التصريحات الجبائية إلا بعد إعادة معالجة القوائم المالية إعتباراً للقيود الجبائية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية، وهذا ما تفعله وزارة المالية من خلال إصدار مجموعة من القوانين لتوضيح طريقة الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية إلا أنه هناك بعض العناصر المختلف في معالجتها كالضرائب المؤجلة التي لا يزال التشريع الجبائي غائباً في توضيح كيفية معالجتها، والتي تحاول هذه الدراسة طرح بعض الحلول حول ألية تسويتها محاسبيا وجبائيا.

إشكالية البحث

نسعى من خلال إعداد هذه المذكرة للإجابة عن الإشكالية الرئيسية الآتية:

فيما تتمثل إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التشريع الجبائي الجزائري في ظل التباين الحاصل بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي ؟، وما دور المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "الضرائب على النتيجة" في الحد من هذه الإختلافات ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية، عدة تساؤلات فرعية كما يلي :

1- فيما يتمثل الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر وما هي مرجعيته ؟

2- ما هو الممكن وغير الممكن في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الضرائب على النتيجة في الجزائر ؟

3- ما هي العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي والإختلافات المطروحة، والجهود المبذولة من طرف الدولة لتقليل هذه الإختلافات ؟

4- ما هي الضرائب المؤجلة وطريقة محاسبتها ومراقبتها ؟

فرضيات البحث

لمعالجة إشكالية البحث تعتمد الفرضيات التالية:

1- يستند النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو يسمح بتلبية إحتياجات مختلف مستعمليه من المعلومة المحاسبية والمالية.

2- هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر فيما يخص محاسبة الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة.

3- وجود إختلافات كثيرة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

4 - تنص المعايير المحاسبية الدولية على إستقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية.

أهمية البحث

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنواته الأولى، لذلك فهو يطرح العديد من التساؤلات والإشكالات في طريقة تطبيقه من جانبيه التصوري والتقني، أين ستبين متطلبات التوافق من حيث التأهيل في الجامعات والمؤسسات العلمية ومتطلبات التطبيق من قبل المؤسسات ومكاتب المحاسبة والتدقيق .

يستمد البحث أهميته كذلك من توقف نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، على جملة من الإصلاحات التي يجب أن تتم بالموازاة مع المنظومة التشريعية والجبائية، بالإضافة إلى إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبيين مع ضمان التكوين المستمر لكافة العاملين في حقل المحاسبة والمالية حول المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تطبيقها، وكذلك القيام بأبحاث جامعية في هذا المجال.

أهداف البحث

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤلات الفرعية لإشكالية البحث، وإختبار صحة الفرضيات المعتمدة، يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؛

- إبراز ضرورة تعديل التشريع الجبائي لقبول المعايير المحاسبية الدولية والتطبيق السليم لها ؛

- توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة ؛

- معرفة تحديات وأفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "الضرائب على النتيجة" في ظل الإختلافات الموجودة بين المحاسبة والجباية .

مبررات إختيار الموضوع

تنبع مبررات إختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بالتخصص محاسبة وتدقيق، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع، وتوسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة ربط العمل الأكاديمي بمتطلبات الحياة العملية.

أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بكون موضوع البحث من أهم المواضيع المطروحة في الساحة الأكادمية والمهنية حاليا، كما تتعلق بحداثة الموضوع وندرة الدراسات التي تناولته على الصعيد الوطني .

منهج البحث

تحقيقا لأهداف البحث السابقة ووصولا لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإن البحث سوف يعتمد على المناهج العلمية المعتمدة في الدراسات الإقتصادية والمالية حسب الحاجة كتالي :

أستخدم المنهج الإستقرائي بهدف دراسة وإستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الإستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

كما أعتمد على المنهج الوصفي عند إستعراض نماذج للأنظمة المحاسبية في بعض دول العالم ومنها النظام المحاسبي المالي وعند دراسة الضرائب على النتيجة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

كما أعتمد على المنهج التحليلي عند المقارنة والتحليل عند تناول الإختلافات بين قانون المحاسبة وقانون الضرائب المطبق، وكذلك عند دراسة الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة.

الدراسات السابقة

في حدود علم الطالب، فإن الدراسات السابقة حول موضوع هذا البحث غير موجودة، فلا توجد أي دراسة تتطرق لأفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الضرائب على النتيجة في ظل التباين الموجود بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، نظرا لحداثة الموضوع باعتباره شيء جديد لأن النظام المحاسبي المالي لم يمر على البدء في تطبيقه سوى ثلاث سنوات، الأمر الذي جعل الدراسات العلمية تقتصر على الجانب النظري والمفاهيمي دون الخوض في الجانب التقني والمعمق لبعض المعايير المحاسبية الدولية التي تواجه إشكالا في تطبيقها منذ صدور النظام المحاسبي المالي، وهذا ما أدى إلى قلة المراجع على المستوى الوطني، وكان ذلك عائق هام في إنجاز هذه المذكرة.

أسلوب البحث

يعتمد هذا البحث على الأسلوبين التاليين :

الأسلوب الأول : الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال والأيام الدراسية والملتقيات و ورشات العمل وذلك بغرض تحليلها والإستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفكرية لهذا البحث.

الأسلوب الثاني : الدراسة الميدانية والتي تتضمن دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، وذلك للوقوف على مدى تطبيقها للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الضرائب على النتيجة، وذلك من خلال تحليل المعالجات المحاسبية للضرائب المؤجلة والضرائب المستحقة بإستخدام الوثائق المحاسبية واليوميات المساعدة والقوائم المالية والبيانات الداخلية للشركة، وبالإعتماد على التحليل الذاتي، يمكن الوقوف على مدى صحة أو خطأ فرضيات البحث.

خطة وهيكل البحث

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد وضعت منهجية للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة، حيث تم تقسيم البحث إلى مقدمة، أربع فصول، خاتمة، تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهداف الدراسة....إلخ.

تضمن الفصل الأول أسباب وكيفية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بإعتماد المعايير المحاسبية الدولية وهذا بدراسة موضوع التوحيد المحاسبي وإعطاء نبذة عن تطور المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية، وكذا تقديم النظام المحاسبي المالي وعرض مختلف جوانبه التصورية والتقنية.

أما الفصل الثاني فقد إشتمل على دراسة الضرائب على النتيجة من جانب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر وكذا القانون الجبائي الجزائري، ودراسة الإختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وعرض الجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

أما الفصل الثالث فتناول مختلف الحالات التي يتم فيها محاسبة الضرائب المؤجلة نتيجة للتفاوت بين القواعد المحاسبية والجبائية، وإلغاء النتائج الداخية بين شركات المجمع عند إعداد القوائم المالية المجمعة، بالإضافة للعناصر التي يتم محاسبتها مباشرة في الأموال الخاصة والخاضعة للضريبة.

وأخيرا خصص الفصل الرابع لدراسة حالة للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء حيث قمنا بتقديم المؤسسة المستقبلة وعرض هيكلها ونشاطاتها، ثم عرض أهم المعالجات المحاسبية الناتجة عن الفروقات الزمنية التي تتطلب محاسبة ضرائب مؤجلة منذ تم الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي حتى السنة الحالية، ثم كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

وأنهينا البحث بخاتمة تضمنت تلخيص عام وإختبارا للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج المتوصل إليها وأرفقناها ببعض الإقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى أفاق البحث في الموضوع.

الفـــصل 1

المعايير المحاسبية الدولية والإصلاح المحاسبي في الجزائر

تمثل ظاهرة العولمة من أهم الظواهر التي أثارت الكثير من الجدل، وذلك بالنظر إلى أثارها الإقتصادية والإجتماعية، حيث تسعى الدول الغنية إلى تكريس العولمة عن طريق جملة من الهيئات والمنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة، وعن طريق الشركات المتعددة الجنسيات.

ومن أهم القضايا التي طرحت مع هذا التطور الحاصل هي عملية تنسيق المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما أدى إلى ظهور هيئات دولية عملت على إرساء مفهوم التوحيد المحاسبي بين الدول، غير أن الهيئة المشرفة على ذلك هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تم إعادة هيكلتها سنة 2001 لتصبح تحت إسم مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

وفي هذا الصدد سنتناول في هذا الفصل المعايير المحاسبية الدولية والإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال التطرق إلى دراسة التوحيد والتوافق المحاسبيين، ثم الهيئات المحاسبية الدولية، فالمعايير المحاسبية الدولية وإجراءات تطويرها، وأخيراً سنتطرق لمبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتقديم النظام المحاسبي المالي.

1.1. التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين

أوجدت الممارسات المحاسبية في مختلف الدول عدة نماذج، وهذا ما أدى بالجهات المختصة إلى السعي للتقليل من هذا الإختلاف والوصول إلى قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها، بهدف تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ونرى أنه من المناسب قبل أن نتطرق إلى مفهوم التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين يجب ذكر أسباب التنوع المحاسبي الدولي .

1.1.1. أسباب التنوع المحاسبي الدولي

إن المحاسبة كأي فكر، هي نتاج تفاعلات معقدة كعوامل إقتصادية، تاريخية ،اجتماعية، وسياسية والتي تؤدي في النهاية إلى معايير وسياسات وطرق محاسبية تستجيب لهذه العوامل، ويرجع إختلاف هذه الممارسات على المستوى الدولي إلى عدة عوامل [1] ص 25 .

1.1.1.1. النظم القانونية

وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين :

- مجموعة القانون العرفي ؛
- مجموعة القانون المكتوب.

تتميز المجموعة الأولى بإعتماد التشريع على إصدار المبادئ العامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية)، أما المجموعة الثانية وعلى العكس من الأولى، فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية) [1] ص 25 .

2.1.1.1. أنظمة الضرائب

يعد الإختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساساً لحساب الربح الخاضع، فمثلا في دول المنظومة الأنجلوسكسونية الربح الجبائي مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وإن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة، وعلى العكس فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظراً لإرتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا والمرفوضة جبائيا .

3.1.1.1. النظام الإقتصادي

عموما النظام الإقتصادي له علاقة بالنظام المحاسبي على إعتبار أن المحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الإقتصادية، و أن البيئة الإقتصادية مهمة جدا للتنمية المحاسبية بشكل عام، بالرغم من أن التنمية الإقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات الإقتصادية بناء على نوع النظام الإقتصادي المختار (إقتصاد حر أو موجه).

4.1.1.1. النظام السياسي

يحدد النظام السياسي في أي بلد، السياسات الإقتصادية العامة لهذا البلد، وبالتالي كان من الضروري أن يكون هناك إرتباط وثيق بين النظام السياسي والإستقرار الإقتصادي، وهذا يؤثر بشكل أو بأخر على المحاسبة والنظام المحاسبي بشكل عام، حيث أن إختلاف النظام السياسي من بلد إشتراكي إلى رأسمالي يؤثر على الممارسات المحاسبية لذلك البلد، من ناحية الحرية المحاسبية للعرض والإفصاح، ومن هنا يمكن إستنتاج أن الإستقرار السياسي والإقتصادي شرطان ضروريان لتطوير طبيعة النظام المحاسبي وعملية التوحيد [2] ص 12 .

5.1.1.1. المستوى التعليمي

يؤدي المستوى التعليمي لمستخدمي الأنظمة المحاسبية على العموم إلى الفهم الجيد للقوائم المالية، وبالتالي بإمكانهم إمتلاك الصلاحيات اللازمة، والمهارات الكافية للوفاء بواجباتهم، والمساهمة الفعالة في بناء النظام المحاسبي، وبالتالي فإن الخلفيات التعليمية لكل من مستخدمي ومعدي القوائم المالية تؤثر بشكل كبير على درجة تطوير مستوى تقدم النظام المحاسبي، وهذا ما ينعكس على مستوى النظم المحاسبية الدولية.

6.1.1.1. الديانة

تؤثر الديانات بمفهومها الواسع على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، فحكومات الدول الإسلامية عليها أن تعتمد نظام إقتصادي خال من الفوائد (باعتبارها ربا) ولذلك عليها أن تجد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الأجلة مثلا [1] ص 26 .

2.1.1. مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي

يعد التوحيد المحاسبي وظيفة ملازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الاقتصادي لكونها تضفي صبغة نظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها.

1.2.1.1. تعريف التوحيد المحاسبي الدولي

تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي، وتباينت في طريقتها بين المستوى المحلي والدولي، وفيما يلي نقدم بعض تعاريفه.

1.1.2.1.1. على المستوى المحلي

يقصد بالتوحيد المحاسبي أنه نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الدولة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه [3] ص 24.

التوحيد المحاسبي هو إعتماد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة لكل المؤسسات، وأن تصدر قوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى [4] ص 26.

كما يمكن تعريفه أيضا على أنه " نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مستوى الفروع الاقتصادية، وربط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات الوطنية، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها " [5] ص 19 .

2.1.2.1.1. على المستوى الدولي

نعني بالتوحيد على المستوى الدولي تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المجالات لذا فهو ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة، فالتوحيد إذن يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل دول أخرى [6] ص 17.

ويقصد بالتوحيد المحاسبي الدولي كذلك"تطبيق لغة محاسبية موحدة للمصطلحات والقواعد بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمحاسبة " [7] ص 100.

2.2.1.1. نماذج التوحيد المحاسبي الدولي

يمكن التمييز بين إتجاهين بارزين ولدينا نموذجين مختلفين للتوحيد المحاسبي هما :

1.2.2.1.1. النموذج الأنجلوسكسوني

أهم ما يميز التوحيد المحاسبي في الدول التي تعتمد هذا النموذج هو الدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص ممثلا بالهيئات المهنية، في توفير المعلومة المحاسبية والمالية لمتخذي القرارات الإستثمارية والتمويلية، حيث تضطلع مهنة المحاسبة في هذه الدول بوظيفة إصدار المعايير وهذا لم يكن متاحا لولا الجهود الكبيرة المبذولة من قبل أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية (أزمة الكساد لسنة 1929) [8] ص 20 .

حيث تعتبر التجربة الأمريكية رائدة في ميدان التوحيد الأنجلوسكسوني حيث أنشأت السلطات الأمريكية هيئة تداول الأوراق المالية بهدف ضبط السوق المالي الأمريكي، وإرجاع الثقة للمستثمرين فيها [9] ص 24 ، وقامت هذه الهيئة من أجل ذلك بإلزام المؤسسات بنشر البيانات وعرضها عند الدخول للسوق المالي، وإجبارها على نشر تقارير مالية دورية، وكل المعلومات التي من شأنها أن تفيد المستثمر وتوجهه لإتخاذ القرارات الإستثمارية المناسبة.

توجت مجهودات الممارسين المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية بتوكيل معهد المحاسبين الأمريكيين(AICPA) بإصدار المعايير المحاسبية، ولقد نجح هذا المعهد من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية، والتي إصطلح عليها بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي كانت تهدف في مجملها لضبط المعالجة المحاسبية لمختلف الأحداث الإقتصادية التي تقع في محيط المؤسسة، وهذا ما ساعد على ضبط وظيفة الإتصال والتنظيم المحاسبي [10] ص 18.

يمكن القول أن هذا النموذج يعتمد على الشركات المتعددة الجنسيات، والتي كانت السبب الرئيسي في ظهور ما يعرف بالعولمة المحاسبية أو ما يسمى بالمحاسبة الدولية [11] ص 34 .

2.2.2.1.1. النموذج الأوروبي

على عكس النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي الأوروبي هو الإضطلاع الكلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، وتسميته لا تعني إتباع كل الدول الأوروبية له، كما لا ينحصر مجال تطبيقه في أوروبا فقط، بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى على غرار اليابان والجزائر.

وتهدف جميع الدول المطبقة لهذا النموذج إلى وضع حسابات منتظمة وقانونية تتوافق مع القوانين التي تضعها بإعتبارها المسؤولة عن السياسة الإقتصادية، فهي تعمل كل ما بوسعها للوصول إلى

الأهداف المرجوة بإستعمال كل الوسائل الممكنة، وبالتالي تعمل على سن قوانين ووضع مخططات محاسبية تفرض من خلالها التوحيد والتنظيم المحاسبيين، خاصة فيما يتعلق بمصطلحات وقواعد التسجيل والتقييم وإعداد وعرض القوائم المالية، بحيث تكون الدولة هي الفاعل الرئيسي في عملية التوحيد المحاسبي وحصر دور المنظمات المهنية المحاسبية في دور ثانوي إستشاري، وعليه فإن الحصول على المعلومة المحاسبية التي يحتاج لها مختلف المستعملين تفرض عليهم إتباع كل القواعد المحاسبية التي تضعها الدولة قيد الإستعمال [12] ص 17.

ومن أهم أمثلة هذا النموذج نجد التجربة الفرنسية الرائدة في هذا المجال، والتي تعتبر مرجع لعدة دول تتبع هذا النموذج، والتي من بينها الجزائر حيث تمت عملية التوحيد المحاسبي في فرنسا إستناداً إلى المخطط المحاسبي العام (PCG) بنسخه الأربعة لسنوات 1947، 1957، 1982، 1999، وتم إعداد المعايير المحاسبية من طرف هيئات رسمية مؤهلة ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة رفقة لجنة التنظيم المحاسبي [10] ص 14.

يمكن تلخيص أهم الاختلافات بين النموذجين في الجدول التالي:

الجدول 1.1. أهم الاختلافات بين النموذج الأوروبي و الأنجلوسكسوني [13] ص 13 .

	الأروبي	الانجلوساكسونية
- المصدر الأساسي في التمويل	- البنوك	- الأسواق المالية
- النظام القانوني . - النظام الجبائي .	- القواعد المحاسبية صادرة عن الحكومة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري) ؛ - المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يكون بسيط .	- القواعد المحاسبية معدة من قبل المنظمات الخاصة (المهنية) . - المحاسبة مستقلة عن الجباية .
-المستعملين ذوي الامتياز .	- الإدارة الجبائية، المدينين، الموردين، المستثمرين، العمال .	- المستثمرين
- تكرار نشر الحسابات	- سنوية وسداسية .	- سنوية، سداسية، وثلاثية بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية.
- رؤية المؤسسة	- رؤية قانونية .	- رؤية إقتصادية
- حساب النتيجة المحاسبية .	- الإتجاه إلى تدنئة النتيجة بسياسات المؤونة والترحيل إلى الإحتياطات .	- النتيجة تعكس الوضعية الإقتصادية للمؤسسة وتغير قيمة أصولها وخصومها؛ - المؤونة محددة بطريقة دقيقة .
- علاقة المحاسبة والجباية .	- علاقة قوية بين القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية .	- القواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية .

3.2.1.1. مستويات التوحيد

تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث، والمعلومات التي ينبغي إعطائها في الملاحق المرافقة للقوائم المالية، لهذا فالتوحيد المحاسبي يجري على مستويات ثلاثة هي [7] ص 66:

1.3.2.1.1. التوحيد على مستوى المبادئ

يقتصر هذا التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاماً حتى يتم الإقتداء بها، ويشمل التوحيد على هذا المستوى ما يلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية ؛
- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية ؛
- توحيد أسس ومبادئ عرض القوائم المالية.

2.3.2.1.1. التوحيد على مستوى التنظيم

نجد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي ككل، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد هذا التنظيم إلى نتائج المحاسبة والقواعد المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس التي يقوم عليها.

3.3.2.1.1. التوحيد على مستوى القواعد

يشمل التوحيد على مستوى القواعد، توحيد كل من الإجراءات والوسائل المحاسبية حيث تتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر وإختيار القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا والتي يمكن إستعمالها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- الحذر عند إستخدام القواعد والإجراءات البديلة.

4.2.1.1. أهداف التوحيد المحاسبي الدولي

يعتبر التوحيد والتبسيط والتميز من الأهداف المرتبطة بعملية التوحيد المحاسبي، والذي يهدف لضمان توافق القوائم المالية وذلك من خلال [14] ص 44:

- توحيد السياق المحاسبي والذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة ؛

- توحيد القوائم المالية الختامية والتي تحمل الإجابة على مختلف إحتياجات الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وحتى تتم الإجابة على أكبر قدر ممكن من إحتياجاتهم ينبغي على معايير المحاسبة أن تكون مرنة وقابلة للتفسير؛

- كما تهدف المحاسبة الدولية إلى إرساء قواعد متوافقة لإعداد ونشر المعلومات المحاسبية بما يضمن الشفافية في العلاقات التي تربط مختلف الأطراف المهتمة بنشاط المؤسسة، وكذا تسهيل إمكانية المقارنة عبر الزمن ومع مؤسسات أخرى من نفس القطاع ؛

- حصول الدولة على معلومات متجانسة حول المؤسسات الاقتصادية بهدف فرض رقابة إقتصادية وجبائية، وتنظيم النشاط الاقتصادي ؛

- تشجيع الاستثمار الأجنبي، وهذا من جراء قابلية الحسابات للقراءة من طرف المحللين الماليين والمستثمرين الأجانب.

3.1.1. ماهية وأهداف التوافق المحاسبي الدولي

في ظل تباين الأنظمة المحاسبية الدولية، والتي تشكل عائق كبير أمام الإستثمارات الدولية، حيث جاء التوافق المحاسبي الدولي لحل تلك المشاكل في ظل ضمان قوائم مالية ملائمة وذات مصداقية للمؤسسات.

1.3.1.1. تعريف التوافق المحاسبي الدولي

توجد عدة تعاريف للتوافق المحاسبي الدولي يمكن ذكر بعضها .

1.1.3.1.1. التعريف الأول

يعرف التوافق* المحاسبي الدولي على أنه محاولة ترمي لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات مختلفة في هيكل منظم [9] ص 24، وأُعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه مسار لا رجعة فيه خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب

* تدل كل من مصطلحات، التقارب، التناسق، التوافق، على نفس المعنى وكلها تعني تطبيق المعايير المحاسبية المختلفة في بيئات معينة، بدلا من معيار واحد للجميع وبالتالي فالتوافق هو عملية زيادة الانسجام بين النظم المحاسبية الموجودة في مختلف دول العالم.

أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة [14] ص 757.

2.1.3.1.1. التعريف الثاني

التوافق** هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم لزيادة عالمية أسواق رأس المال [15] ص 107 .

3.1.3.1.1. التعريف الشامل

يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المراد تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (بين مؤسسات مختلفة) [16] ص 24.

4.1.3.1.1. العلاقة بين التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي

يعتبر التوافق مرحلة سابقة للتوحيد، بحيث تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول، ثم تنتقل إلى إتجاه التوافق ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير، ثم يأتي بعد ذلك التوحيد [17] ص 268 .

2.3.1.1. مزايا التوافق المحاسبي الدولي

تتمثل أهم مزايا التوافق المحاسبي الدولي فيما يلي [18] ص 757:

- تحسين عملية إتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين ؛
- إمكانية مقارنة القوائم المالية يساعد المستثمر على تقدير الإستثمارات المرتقبة في الأسواق المالية الأجنبية، مما يؤدي إلى تقليل الأخطار الممكن حصولها ؛
- توفير الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة ؛
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية، وزيادة الثقة في صدق القوائم المالية ؛
- إمكانية تقييم الشركات العالمية لمقدرتها على الدخول إلى أسواق رأس المال في مختلف البورصات العالمية ؛

** مصطلح التوافق على عكس مصطلح التوحيد، يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، أما التوحيد فهو يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الأخرين.

ومن هنا يمكن القول أن التوافق الدولي في المعايير المحاسبية له ميزتان مهمتان هما :

- أن التوافق يساير التجارة الدولية والنمو الإقتصادي ؛
- أن كفاءة رأس المال العالمي سوف ترتفع من جراء تحقيق التوافق الدولي.

3.3.1.1. أهداف التوافق المحاسبي الدولي

ترتبط أهدافه الأساسية بمسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية والتي تسعى الشركات المتعددة الجنسيات إلى بلوغها وأهمها:

- المؤسسات المعدة للقوائم المالية ؛
- الأطراف المستعملة لهذه القوائم المالية ؛
- الهيئات الأخرى التي لها علاقة بالموضوع .

1.3.3.1.1. بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية

- يساعد التوافق المؤسسات المعدة للقوائم المالية على خفض تكاليف الإستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسة التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية ؛

- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات بمختلف فروعها، وقياس أدائها بناءاً على التدابير التي تحكم شروط التسيير وقابلية المعلومات للمقارنة ؛

- تمكن المؤسسات من إستغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات إستثمار أو إدماج مؤسسات أخرى أو مراقبتها ؛

- التموقع الجيد من خلال التحكم في سياسة الإتصال التي تضمن الإقبال الكبير على إستثمارات المؤسسة، وهذا من خلال المساعدة في عملية إتخاذ القرارات الإستثمارية التي يقوم بها المستثمرين الدوليين [7] ص 107.

2.3.3.1.1. بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية

الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كانت تفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي إستبعاد أثر العوامل الثقافية

والقانونية والعوامل الأخرى على حساب المؤسسة من أجل إتخاذ قرارات الإستثمار الملائمة [17] ص 270.

3.3.3.1.1. بالنسبة للهيئات الأخرى

تبرز أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات في المؤسسات، مثل الإتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، مما يسمح بخفض تكاليف هذه الرقابة والتي تتطلب أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها والإستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة، وهذا ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع [19] ص 522 .

4.1.1. المساهمات الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين

إهتمت العديد من الهيئات في مجال المحاسبة الدولية بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، حيث كُللت جهودها ومحاولاتها في نموذج دولي للتوحيد المحاسبي ومن أهم المحاولات الرائدة في هذا المجال نجد :

1.4.1.1. دور الإتحاد الأوروبي

إهتم الإتحاد الأوروبي بموضوع التوحيد المحاسبي منذ تأسيسه، إذَ طرح مسألة التوافق في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الأوروبية في إطار أعمال توافق وإنسجام قانون الشركات في إتفاق روما الذي إنبثقت عنه الوحدة الإقتصادية الأوروبية، ومهدت لصدور التوجيهة الرابعة التي تم اعتمادها بتاريخ 25 جويلية 1978 مُبينة للقواعد التي تقع على شركات الأموال الأوروبية الإلتزام بها بمناسبة إعداد حساباتها السنوية، ثم بعدها صدور التوجيهة السابعة بتاريخ 13 جوان 1983 والتي تتعلق بالحسابات المجمعة [20] ص 23 .

1.1.4.1.1. التوجيهة الرابعة

إن الهدف الأساسي لهذه التوجيهة من خلال موادها، هو العمل على ضمان المقارنة والتوافق والإنسجام في المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من قبل شركات الأموال الأوروبية، دون الإهتمام بتوحيد القواعد المحاسبية المتعلقة بإعداد هذه المعلومات، مع إقرارها بإمكانية إعتماد

الخيارات، التي شكلت بدورها مصادر الإختلاف في الممارسة، وإهتمت هذه التوجيهة بالحسابات الإجتماعية والمعلومات المكملة [7] ص 121 .

2.1.4.1.1. التوجيهة السابعة

تهدف هذه التوجيهة إلى إلزام الشركات المشكلة بمجمعات بإعداد الإفصاح عن الحسابات المجمعة، ليتمكن كل من له علاقة بهذه المجمعات من الإطلاع على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها حساباتها، وحددت الشروط التي تقضي بإدماج شركات معينة في محيط التجميع، إضافة لطرق التجميع والمعلومات المكملة التي يجب إدراجها في الملاحق .

بالرغم من الإهتمام المبكر للإتحاد الأوروبي بمسألة التوافق المحاسبي بين الدول الأوروبية، والجهود الهائلة المبذولة لأجل إرساء هذا التوافق، إلا أنه صادف عدة عوائق نتجت عن طبيعة الخيارات التي كانت تسمح بها هذه التوجيهات (Les directives européennes)، وما زاد من تعميق الخلافات في الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية، التباعد الكبير في أجال تبني وفرض تطبيق التوجيهات من خلال التنظيم المعمول به في كل دولة، كما كان لتنامي النشاط الدولي للشركات الأوروبية الأثر البالغ في الحد من أثار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين في أوروبا [21] ص 18 .

2.4.1.1. منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية

تضم هذه المنظمة ثلاثين دولة الأكثر ثراءا في العالم، وتهتم بإصدار مبادئ موجهة للمؤسسات، وتوصي بضرورة الإفصاح بشكل ملائم، ويتمثل انجاز المنظمة الأساسي في التوجيهات التي قامت بنشرها سنة 1976، والمتضمنة تشجيع المؤسسات المتعددة الجنسيات على الإفصاح عن رقم الأعمال، نتيجة الإستغلال والإستثمارات الصافية لكل منطقة جغرافية، ولكل قطاع نشاط، وقد حظيت هذه التوجيهات بقبول دول المنظومة الأنجلوسكسونية نظراً لقربها من المعايير الأمريكية، وإهتمت أيضا المنظمة بموضوع الجباية الدولية، ومن أشهر أعمالها في هذا المجال نموذج الإتفاقية حول الإزدواج الضريبي والذي يمثل في الواقع قاعدة للإتفاقيات الجبائية بين الدول [21] ص 20 .

3.4.1.1. المخطط المحاسبي OCAM

بعد المصادقة عليه في ياوندي بتاريخ 30 جانفي 1970 أعتُمد كنظام موحد للمحاسبة في دول المنظمة OCAM لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها ضمان توافق وإنسجام الأنظمة

المحاسبية لمختلف الدول الأعضاء، وإعداد نظام معلومات يسمح بإكتساب أداة فاعلة لسياسة التنمية الإقتصادية، ويتميز هذا المخطط المحاسبي بمجموعة خصائص نذكر منها ما يلي :

- خاصية المعيارية المحدودة، فهو إطار عملي يقتضي أن يكمل بمخططات خاصة وطنية أو قطاعية؛
- إعداد الجداول النهائية ومنها جدول أرصدة التسيير الذي أدخل المفهوم الجديد للقيمة المضافة، وأعُتمد هذا التجديد من قبل الفرنسيين عند مراجعة المخطط المحاسبي العام سنة 1982 ؛
- محاولة تحقيق التوافق بين المحاسبة الدولية والمحاسبة الوطنية، وهو أهم ما يميز هذا المخطط، رغم التجديد الذي جاء به إلا أن طبيعته القائمة على مبدأ التوحيد المباشر على مستوى كل دولة، حالت دون بلوغه صفة القانون فوق الوطني، ومع ذلك كان المخطط مصدر إلهام لكل المخططات المحاسبية للدول الأعضاء [07] ص 122 .

4.4.1.1. منظمة الوحدة الإفريقية سابقا

في أعقاب المؤتمر الدولي الأول الذي إنعقد سنة 1976 حول الأنظمة المحاسبية في أفريقيا، تأسست أثناء الدورة الثانية للمؤتمر الدولي المنعقد في الجزائر سنة 1979 [22] ، المجلس الإفريقي للمحاسبة الذي قام سنة 1983 بتشكيل اللجنة التقنية الإفريقية للتوحيد المحاسبي بهدف إعداد مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي صالح لكل الدول الإفريقية، والذي تم نشره في سنة 1985 وهي السنة التي إعتبرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية، المجلس الإفريقي للمحاسبة والهيئة المكلفة بالتوحيد في إفريقيا.

ومن أهم أهداف هذا النظام المحاسبي الإفريقي المرجعي قيادة ومراقبة الإقتصاد الإفريقي وتحقيق توافق وإنسجام التكوين والتعليم المحاسبي في إفريقيا، ونظرا لعدم تمثيل المجلس الإفريقي للمحاسبة لمختلف الهيئات المحاسبية والتيارات الفكرية في إفريقيا حال دون نجاح النظام المحاسبي الجديد [23] ص 221.

5.4.1.1. المخطط المحاسبي SYCOSA

إمتداداً لأعمال المخطط المحاسبي السابق، يتمثل التجديد الذي جاء به هذا المخطط فيما يلي [23] ص 219 :

- إعداد إطار تصوري يتضمن تحديد الخيارات المتبناة، كمبدأ الإزدواجية القائم على الفصل بين المحاسبة العامة والتحليلية تطابقا مع التقاليد والثقافة المحاسبية الفرنسية ؛

- إعتماد مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، على غرار المبادئ التي يستند إليها التوحيد المحاسبي الدولي ؛
- إستحداث جدول التمويل ؛
- إعتماد مفهوم التمييز بين العناصر العادية والعناصر الاستثنائية ؛
- إقتراح نظام متميز مرتبط بحجم المؤسسة.

ولقد عكس هذا المخطط الرغبة في العمل على ضمان نجاح التكامل الإقتصادي، وإستمد أفكاره التصورية من المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 مع الإقتراب نوعاً ما من المعايير المحاسبية الدولية.

6.4.1.1. الأمم المتحدة

تجسدت إهتمامات الأمم المتحدة بموضوع التوافق المحاسبي الدولي، من خلال فوج عمل حول الشركات المتعددة الجنسيات، التي إستحدثت لجنة مكلفة بدراسة المعلومة القطاعية لهذه المؤسسات، تحديدا من ممثلي الدول النامية، إلا أن مجموع التوصيات الصادرة عن هذه اللجنة أُهملت من قبل الدول المتقدمة [21] ص 19، ومع ذلك تواصل إهتمام الأمم المتحدة بموضوع المحاسبة الدولية، وتشكلت لهذا الغرض كتابة متخصصة تعمل تحت وصاية ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، والتي أوكلت لها مهمتين أساسيتين هما [07] ص 125:

- تقديم المساعدة التقنية الدائمة، وبالأخص للدول النامية التي تتحول نحو اقتصاد السوق ؛
- تنظيم ندوة * سنوية حول المشاكل المحاسبية المعاصرة.

7.4.1.1. هيئات أخرى

إضافة للهيئات التي سبق ذكرها، هناك هيئات دولية أخرى إهتمت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي، وكان لها تأثير في هذا المجال نذكر منها ما يلي :

1.7.4.1.1. المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة

تضم هذه المنظمة الهيئات العمومية المنظمة للأسواق المالية لأكثر من 80 دولة، وتهدف لضمان تبادل المعلومات والعمل على تحقيق الإجماع الدولي وإعداد المعايير التي تحمي المستثمرين، وتبدي هذه الهيئة إهتمام كبير حول موضوع التوافق المحاسبي الدولي.

* هذه الندوة لا تهدف إلى إصدار المعايير بقدر ما تهدف إلى تقديم المساعدة للدول النامية فيما يتعلق بالمشاكل المحاسبية.

وفي ظل التطورات التي تعرفها الأسواق المالية الدولية أوصت الهيئات المكلفة بمراقبة البورصات في العالم، حيث تقوم الشركات الأجنبية المسعرة في أسواقها بإعداد قوائمها المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية ودون إلزامها بإعادة معالجة قوائمها المالية أو تقديم معلومات إضافية، وتبنت المنظمة رسميا المعايير المحاسبية الدولية في سنة 2000 [07] ص 126 .

2.7.4.1.1. مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد (G4+1)

تتشكل هذه المجموعة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من أستراليا ،كندا، نيوزلندا الجديدة، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وهيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) كملاحظ، وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، إلا أن أهميتها تكمن في طبيعة عملها المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تختلف فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء وأهمها موضوع المجمعات [24] ص 46.

2.1. الهيئات المحاسبية الدولية

إنطلاقا مما سبق فإن المساهمات الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين أثمرت جهودها بتأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973، والتي بدورها إهتمت بوضع أسس محاسبية دولية مشتركة إضافة إلى هيئات أخرى .

1.2.1. لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية، من بين الهيئات التي سعت وعملت على وضع أسس ومعايير محاسبية دولية متفق عليها.

1.1.2.1. نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في 29 جوان 1973 بلندن، إثر إتفاق بين الجمعيات والمعاهد الرائدة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، اليابان والولايات المتحدة الأمريكية تحت إشراف Hery Benson، كان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية، وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينهما وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، واعتبرت لجنة المعايير المحاسبية بعد تشكيلها هيئة مستقلة ذات مسؤولية، تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية [07] ص 128.

ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية والأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين والذي كان يضم 200 هيئة.

كانت تمول أنشطة لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق المساهمة والدعم من المنظمات المهنية والمنظمات الأخرى ذات العضوية في مجلسها والشركات المتعددة الجنسيات والمؤسسات المالية ومكاتب المحاسبة والتنظيمات الأخرى، بالإضافة إلى إيرادات منشورات لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين [25] ص 05.

قامت اللجنة منذ نشأتها عام 1973 إلى غاية هيكلتها في نهاية سنة 2000 بإصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS)، كما أصدرت أكثر من 18 تفسير لتلك المعايير بواسطة اللجنة الدائمة للتفسيرات لمعاييرها المحاسبية الدولية، كما تقدم أيضا الهيئة الإدارية إرشادات حول معنى هذه المعايير [26] ص 107.

2.1.2.1. أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل الأهداف التي سعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيقها في النقاط التالية [26] ص 107:

- صياغة ونشر معايير محاسبية ذات النفع العام والواجب العمل بها عند عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم ؛
- العمل بشكل عام على تحسين وإنسجام المعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية ؛
- ضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الدولية من أجل ضمان حلول عالية الجودة.

2.2.1. مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

بعد أن تطرقنا سابقا للجنة المعايير المحاسبية الدولية، فإننا سنحاول التعرف على مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي عوض اللجنة.

1.2.2.1. أسباب ودواعي إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية

واجهت معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية عدة صعوبات خصوصا فيما يتعلق بالمصداقية والجودة والشفافية وكذا مستوى القبول العالمي لها، هذا ما أدى إلى الحاجة لوجود تنظيم جديد للجنة، وفيما يلي أهم العوامل التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى تنظيم جديد للجنة المحاسبية الدولية فيما يلي [27] ص 41 :

- سرعة نمو الأسواق الرأسمالية العالمية ؛

- المجهودات التي تبذلها المنظمات العالمية (البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) والإقليمية (الإتحاد الأوربي) في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة العالمية ؛
- التوجه نحو تدويل تنظيم الأعمال ؛
- زيادة تأثر معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الأمريكية ؛
- تسارع ظهور العمليات الإقتصادية الجديدة ؛
- زيادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق فيها.

2.2.2.1. نشأة و تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل لجنة المعايير المحاسبية الدولية بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير، ليصبح الشكل الجديد هو مجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي يقع على عاتقه مسؤولية تطوير المعايير المحاسبية الدولية، ففي 20 ماي 2000 باسكتلندا تم إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية والشكل القانوني لها، لتسمى بعدها بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، والذي أعتبر ابتدءا من أفريل 2001 المسؤول عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية، وقام مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) منذ سنة 2001 بإصدار* ثلاثة عشر (13) معيارا دوليا للإبلاغ المالي (IFRS) مع تغيير تسمية المعايير من أجل التمييز بين المعايير الجديدة وتلك التي ورثها عن اللجنة (IASC) [25] ص 05.

3.2.2.1. مهام مجلس المعايير المحاسبية الدولية

يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من المهام والمتمثلة في [07] ص 130:

- إعداد ونشر المعايير الدولية للإبلاغ المالي ؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول المشاريع المحاسبية الجارية ؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات ؛
- تشكيل اللجان الإستثمارية المتخصصة في تقديم رأيها حول المشاريع الإستثمارية المهمة ؛
- القيام بدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير الدولية للإبلاغ المالي للتطبيق في محيط متنوع ومتباين ؛
- تعيين الإداريين وكل الأعضاء القائمين على المجلس.

* ولمن يريد الإطلاع عليها سوف يتم التطرق إلى عرض قائمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ملاحق المذكرة.

4.2.2.1. الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية

يتشكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية من أربعة عشر (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضوا منهم للقيام بمهامهم ويسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس، ويتقاضون على ذلك أجرا ويتوزعون حسب الشروط التالية [28] ص 10:

- خمسة (5) أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة ؛
- ثلاثة (3) أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية ؛
- ثلاثة (3) أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملي القوائم المالية وعضو واحد على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

كما أن من بين الأعضاء الإثني عشر (12) الذين يعملون وقتا كاملا، سبعة أعضاء (7) أعضاء توكل إليهم مسؤوليات رسمية للربط بين الهيئات الوطنية للتوحيد، حتى يتسنى تحقيق تقارب بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية [29] ص 10.

إضافة إلى إثنا عشرة عضو السابق ذكرهم هناك عضوان يعملان بوقت جزئي بمعنى أنهم لا يسخرون كل وقتهم في المهام الموكلة لهم، كما أنهم يتقاضون أجرا كذلك [29] ص 11.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، شريطة أن يتخل الأعضاء الدائمين عن كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، خصوصا إذا كانت لهذه العلاقات تأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق بإستقلاليتهم.

و يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الإداريين، من بين أعضاء المجلس العاملين بمهنة توظيف الطاقم الإداري للمجلس وخاصة [07] ص 130:

-**المدير الفني :** والذي يشترط أن يكون عضو بالمجلس، ويكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له الحق في التصويت.

-**المدير التجاري :** باعتباره مسؤولا عن النشر وحقوق إعادة النشر والإتصال مع الموظفين.

3.2.1. المجلس الإستشاري للمعايير ولجنة التفسيرات (IFRIC)

إضافة إلى الهيئات المحاسبية الدولية السابقة هناك هيئات أخرى ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة وتقليل الفروقات المحاسبية بين الدول.

1.3.2.1. المجلس الاستشاري للمعايير المحاسبية الدولية

تأسس المجلس الإستشاري للمعايير من قبل لجنة المحاسبة الدولية عام 1995، ويضم 50 عضوا على الأقل من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية، واللذين يمثلون جنسيات وكفاءات مختلفة ومتنوعة ويتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويرأس هذا المجلس رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية [07] ص 131.

ويتلخص دور المجلس الاستشاري في تعزيز قبول المعايير المحاسبية الدولية، وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما عن طريق [11] ص 30:

- إعادة النظر بالإستراتيجية وخطط المجلس والتعليق عليها ؛
- إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وتنفيذ أعماله ؛
- تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من أوساطها المهنية ومستخدمي القوائم المالية وإتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة ؛
- إعادة النظر في الموازنة والقوائم المالية للجنة ؛
- السعي للحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلالها.

ويعمل المجلس الإستشاري في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات المماثلة وأعضاء المجموعة الإستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير عالية الجودة.

2.3.2.1. اللجنة الدولية لتفسيرات المعايير الدولية لإبلاغ المالي (IFRIC)

كانت تسمى هذه اللجنة بلجنة التفسيرات المالية قبل أن يقوم المجلس بإعادة تسميتها باللجنة الدولية لتفسيرات المعايير الدولية لإبلاغ المالي، وهدفها توضيح كيفية تطبيق المعايير وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة حول المعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر.

وتتكون هذه اللجنة من اثني عشر (12) عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد والتعليق ويتمثل دورها في [07] ص 131:

- الترجمة والتعليق وقياس تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بشكل متجانس للمعايير وتنفيذ المهام التي يتطلبها المجلس؛

- تقديم التفسيرات والحلول التطبيقية لإثراء الجمهور المهتم، كما تنسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.

3.1. المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي

سنحاول التطرق إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومعرفة طبيعتها، والتي مهما إختلفت وتباينت فإن إستحداثها جاء أساسا لخدمة المنتج المحاسبي، المتمثل في خدمة المعلومات المحاسبية والمالية من خلال معرفة شكلها، قياسها وعرضها ومسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات.

1.3.1. نشأة و تطور المعايير المحاسبية الدولية

تعود نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية إلى عدة أسباب وعوامل ساهمت كلها في المحاسبة الدولية وتقليل الفرو قات المحاسبية بين الدول.

1.1.3.1. أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية

يعود الإهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية إلى ظهور مشاكل المحاسبة على الصعيد الدولي، ومن بين الأسباب والعوامل التي أدت إلى ظهور هذه المعايير نذكر ما يلي [30] ص 02:

- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية ؛
- تطور وتنوع مجال نشاط الشركات الدولية ؛
- تضاعف وتزايد الإستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية ؛
- الحاجة إلى معايير دولية لتكون أساسا يتم الاسترشاد به في المعاملات التجارية ؛
- العملات الأجنبية وسعر التداول بين دول العالم والشركات الدولية ؛
- ظهور منظمات المحاسبة الدولية والتفكير في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

نتيجة للأسباب المذكورة أعلاه وغيرها، بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية جديا وعرفت هذه الأخيرة على أنها « تلك المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبة المطبقة في دول مختلفة، والتحري عن أسباب إختلافها »

وقد عرفها البعض الأخر بأنها « فرع من فروع المحاسبة والتي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية للمعلومات المالية للشركات المتعددة الجنسيات ».

2.1.3.1. تطور المعايير المحاسبية الدولية

نتج عن التطور والنمو الهائل للتجارة الدولية وإنتشار الشركات المتعددة الجنسيات تزايد المعاملات التجارية بين الدول، مما أدى إلى ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية، فمنذ ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلى جانب تفاقم المشاكل المحاسبية على المستوى العالمي، بدأ الإهتمام من طرف المختصين بمهنة المحاسبة في التوحيد العالمي، أو ما يعرف بالتوافق على مستوى المعايير المحاسبية التي تخص هذه الشركات وكيفية عرض قوائمها المالية [31] ص 126.

وتعود فكرة التوحيد المحاسبي الدولي وضرورة التنسيق بين المعايير المختلفة إلى سنة 1904، والذي يمثل تاريخ إنعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين حول الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم، وكانت تعتمد القاعدة فيها على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في مختلف الدول في ظل معايير محاسبية دولية يكون متفق عليها، ومن ثم فإن المعاملات المالية والمحاسبة الدولية ترتبطان ببعضهما البعض، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد إجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة مشاكلها وتبادل الخبرات و وجهات النظر من أجل التقليل من الإختلافات بين المعايير المحاسبية التي تطبقها الشركات [31] ص 126.

كما أنه في سنة 1972 إنعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سدني بأستراليا وأتخذت فيه قرارات هامة متمثلة في إنشاء هيئتين تكون لها القدرة على التعامل مع مشاكل المحاسبة الدولية وهما لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي تأسست سنة 1973، والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومع بداية سنة 2001 تم تغيير إسم اللجنة ليصبح شكلها القانوني ممثل في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

2.3.1. تعريف وخصائص المعايير المحاسبية الدولية

يجب تحديد ماهية المعايير المحاسبية الدولية وخصائصها بكل دقة .

1.2.3.1. تعريف المعيار المحاسبي

جاءت تسمية معيار من خلال ترجمة كلمة « STANDARD » بالإنجليزية والتي تعني القاعدة المحاسبية ويمكن تعريف المعيار كما يلي [32] ص 08.

1.1.2.3.1. لغة

يقصد بكلمة معيار في اللغة، بأنه نموذج يوضح ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

2.1.2.3.1. محاسبيا

يعرف المعيار المحاسبي على أنه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها، ودرجة إيصال المعلومات لمستخدميها، ويهدف المعيار المحاسبي إلى تحديد الطريقة السليمة للإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

أما حسب المنظمة العالمية للمعايرة (ISO)، فإن المعيار هو وثيقة تم إعدادها بصفة جماعية ومصادق من قبل هيئات معترف بها، وهذه المعايير تعالج مشاكل مشتركة ومتكررة، وهي قواعد تعطي مواصفات لأنشطة مختلفة بهدف ضمان تنظيم أمثل في سياق معين [05] ص 61.

وبالتالي فإن المعايير المحاسبية تعبر بوضوح عن أدوات قياس محاسبية في مجال التقييم المحاسبي خاصة وأن هذه المعايير تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية [33] ص 48.

حتى تكون للمعايير منهجية وفاعلية من حيث تطبيقها، ينبغي أن تتخذ أشكال نموذجية ومحددة، ولذلك فكل معيار محاسبي ينبغي أن يحتوي على عنوان وهدف، رقم التسجيل، مجال التطبيق ومجال التنمية والتطوير.

أما فيما يخص اللغة المستعملة لإعداد المعايير المحاسبية نجد أنه يتم نشر مسودات الإعلان المعتمدة للمعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية، ويقوم الأعضاء المسؤولين بموجب سلطات المجلس بإعداد الترجمة لهذه المسودات والمعايير، وتصدر بلغة بلدهم، وتوضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة [05] ص 127.

2.2.3.1. خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي [34] ص 17:

- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، ومعد من طرف الممارسين المختصين لمهنة المحاسبة ؛

- إعداد هذه المعايير يتم بالإعتماد على مقارنة تعكس الواقع الإقتصادي للعمليات المالية وذلك بتغليب جوهر هذه العمليات على شكلها القانوني ؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي وفق إطار تصوري، وتوحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية وأهمية الملاحق ؛
- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة ؛
- تأخذ المعايير المحاسبية الدولية بعين الإعتبار قياس الخسارة والتدهور الفعلي في قيمة الأصول؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكن من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة ؛
- إدخال مفهوم التحين أو ما يعرف بالقيمة الحالية بهدف معرفة أثر مرور الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم ؛
- تطبيق إجباري لكل هذه المعايير وكل التفسيرات.

3.3.1. أهمية و أهداف المعايير المحاسبية الدولية

نسعى في هذا الجزء إلى إبراز أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية.

1.3.3.1. أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تتلخص أهمية المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية [35] ص 45:

- جاءت المعايير الدولية لكي تتلائم مع ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية ؛
- تساعد على تقريب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الظروف التي يتم بها تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابهة ؛
- إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين ؛
- الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف يساعد على فهم القوائم المالية خارج الدول الأعضاء .

2.3.3.1. أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية

يمكن إدراج أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي [36] ص 20:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا؛
- العمل على تحقيق وتحسين التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة واللذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا جهدهم لتحقيق ما يلي:

-التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك ؛

- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والإلتزام بها ؛

- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام ؛

- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية لإعداد وتحضير القوائم المالية ؛

- العمل على إكتساب الدعم الدولي وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

4.3.1. مسار إعداد المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتفسيراتها

تشمل عملية تطوير المعايير الدولية لإبلاغ المالي عدة مراحل، وهناك نوعين من الإصدارات المعايير الدولية لإبلاغ المالي، وتفسيرات تلك المعايير وعليه سيتم التطرق إليها كالتالي:

1.4.3.1. مسار إعداد المعايير الدولية لإبلاغ المالي

تمر عملية تطوير المعايير الدولية للإبلاغ المالي بستة مراحل نوجزها في ما يأتي [27] ص 75 :

1.1.4.3.1. وضع الرزنامة

يعقد مجلس معايير المحاسبة الدولية إجتماعه لمناقشة ووضع برنامجه المستقبلي بهدف تطوير معايير مستقبلية أو مراجعة معايير سابقة، وهذا بعد إستطلاع عام لحاجات مستخدمي المعلومات المالية خصوصا تعليقات مختلف الخبراء المشهود لهم وكذا ملاحظات أهم الأسواق المالية العالمية.

2.1.4.3.1. جدولة المشروع

بعد وضع الرزنامة وتحديد النقاط الواجب التطرق لها مستقبلا، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بجدولة مشروع عمله حول معيار معين قصد تطويره أو مراجعته.

3.1.4.3.1. تطوير ونشر ورقة المناقشة

في هذه المرحلة يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير ورقة مناقشة فيها الخطوط العريضة وأهم التساؤلات، والحاجات الواجب توفرها في المعيار تحت التطوير أو المراجعة.

4.1.4.3.1. تطوير ونشر مسودة العمل

بعد جمع المعلومات اللازمة من مختلف الخبراء والإطلاع على مختلف الاقتراحات وبالتنسيق مع المجلس الإستشاري، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير مسودة العمل تكون شبه صورة مسبقة عن المعيار الجديد، وفي غالب الأحيان تمثل مسودة العمل 90 % من المعيار.

5.1.4.3.1. تطوير ونشر المعيار

بعد متابعة جميع الأراء حول مسودة العمل يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية وبالتنسيق مع المجلس الإستشاري، بتعديل مسودة العمل وتطويرها وهيكلتها بصورة معيار، يقوم المجلس بإصدار المعيار الجديد.

6.1.4.3.1. مرحلة ما بعد إصدار المعيار

لا تنتهي مهمة مجلس معايير المحاسبة الدولية بخصوص معيار ما بمجرد إصداره بل يتابع عملية تنفيذه، ومعرفة النقائص والسلبيات تمهيدا لمراجعته مستقبلا، وكذا يحاول معرفة درجة الإستيعاب من قبل القائمين على مهنة المحاسبة لهذا المعيار، وإذا كان المعيار مبهم أو به جوانب لم يتم التطرق لها، يبلغ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي بإعداد التفسير اللازم لذلك المعيار قصد تكملة الجوانب غير المدرجة أو محو الإبهام الذي يدور حوله.

2.4.3.1. مسار إعداد تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي

تمر التفسيرات التي تعدها لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي بستة مراحل نوجزها في ما يأتي [27] ص 76:

1.2.4.3.1. تحديد القضايا

تقع مسؤولية تحديد القضايا أولا على عاتق لجنة التفسيرات من خلال أعضاءها والملاحظين التابعين لها كما يشجع كل من معدي التقارير المالية والمدققين وأي أطراف أخرى لها إهتمام بإعداد التقارير المالية في تحديد القضايا الواجب تقديم تفسيرات حولها، خصوصا عندما يلاحظون وجود

إختلاف في المعالجات المحاسبية لنفس الظواهر الإقتصادية، أو إذا لاحظوا أن هناك شكوك حول ملائمة معالجة محاسبية وكذلك إذا أصدر معيار دولي ذا أهمية كبيرة.

2.2.4.3.1. وضع الرزنامة

بعد المناقشات المتعددة حول تحديد القضايا التي من الممكن أن تدرج ضمن جدول عمل لجنة التفسيرات، تقرر هذه الأخيرة عقد إجتماع عام يحددون فيه بالتفصيل جدول أعمالهم عبر التحاور وأخذهم بعين الإعتبار التوقيت اللازم وكذا الإطار العام الذي يعملون فيه كهيئة تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

3.2.4.3.1. إجتماع لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي والتصويت

تعقد لجنة التفسيرات اجتماع عام وتقوم بالتصويت على مختلف القضايا الواجب إعداد تفسيرات حولها، ويتم التصويت بالحضور الشخصي ولا يقبل التصويت بالوكالة عن الأعضاء الذين تعذر عليهم الحضور.

4.2.4.3.1. تطوير مسودة التفسير

بعد تحديد القضايا الواجب إعداد تفسيرات لها تقوم لجنة التفسيرات بإعداد مسودة تفسير التي تمثل خطوة متقدمة من إعداد وتطوير التفسيرات.

5.2.4.3.1. فترة التعليقات والتداولات

قبل الإنتهاء من تطوير التفسير الأخير تعطى مدة لا تزيد عن 60 يوما للجمهور من أجل تقديم أي مقترحات حول أي بند من بنود التفسير.

3.4.3.1. دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في إصدار التفسير

قبل إصدار التفسيرات يجب أن تمر عبر مجلس المعايير المحاسبية الدولية لإبداء رأيه، حيث يعتبر التفسير صادرا أو قابل للإصدار إذا تم الموافقة عليه من قبل تسعة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية البالغ عددهم 14 عضوا، وفي الأخير يقوم المجلس بإصدار التفسير المعتمد من قبل لجنة التفسيرات [27] ص 77.

4.1. الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يحدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009 والمتضمن النظام المحاسبي المالي قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

1.4.1. الأسباب التي أدت بالجزائر إلى إعتماد المعايير المحاسبية الدولية

أصبح المخطط المحاسبي الوطني في ظل التوجهات الإقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها من جانبين [37] ص 10:

1.1.4.1. الأسباب الخارجية

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية ؛
- ظهرت في عدة بلدان، إحتياجات إضافية إلى التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه ؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية العالمية ؛
- يتطلب تطور المؤسسات إحتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الإقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية ؛
- يشترط عند الإستفادة من أي خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية ؛
- يستلزم التفتح الإقتصادي إستعمال معلومات صحيحة موثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2.1.4.1. الأسباب الداخلية

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى طرف منظم ؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الإقتصادي الحالي للبلاد ؛
- وضع المخطط المحاسبي الوطني ليستجيب بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة ؛

- كانت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الإقتصادية ؛
- بحثا عن أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوض مبدأ الصورة الوفية ؛

- يفتقر نظام 1975 للإطار التصوري الذي من شأنه أن يقلل من المبادئ المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

2.4.1. ماهية النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي نتيجة الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر في عدة قطاعات.

1.2.4.1. تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي والصادر في الجريد الرسمية العدد 74 ليحدد مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري الذي ينص في المادة الثالثة على أن:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية " [38] ص 03.

2.2.4.1. مجال التطبيق

ينص القانون المذكور سابقا أن المؤسسات الأتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية [38] ص 03:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛
- التعاونيات ؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية الذين يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ؛

كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية بسيطة.

3.2.4.1. أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد

سيساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المكتب الدولي للمعايير المحاسبية بلا شك في تحسين جودتها، وسيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي [37] ص 13:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني ؛
- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية ؛
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية ؛
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ "الصورة الوفية " .

3.4.1. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (Cadre Conceptuel)

يشكل الإطار التصوري وسيلة وأداة للإجابة على بعض القضايا غير المطروحة على مستوى المعايير المتاحة، ويتضمن هذا الإطار مبادئ محاسبية أساسية تعتبر ركيزة لكل مرجع محاسبي والتي يمكن تقسيمها إلى الفرضيات والمبادئ وخصائص المعلومة والقوائم المالية ومستخديمها.

1.3.4.1. الفرضيات المحاسبية

هناك فرضيتين أساسيتين التي جاء بهما النظام المحاسبي المالي [39] ص 04.

1.1.3.4.1. محاسبة التعهد (Comptabilité d'engagement)

وفق هذا المبدأ يُفرض على المؤسسة مسك محاسبة على أساس الإستحقاق، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الإلتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماماً في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يُعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية التي تخصها .

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقاً لأساس الإستحقاق(الإلتزام)، وطبقاً لهذا الأساس فإنه يتم الإعتراف بأثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل .

2.1.3.4.1. إستمرارية الإستغلال (Continuité de l'exploitation)

يتم إعداد القوائم المالية بإفتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك، وعموماً يفترض المحاسبون دائماً بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

2.3.4.1. مبادئ المحاسبة المالية

يعتبر المبدأ المحاسبي عبارة عن قاعدة أو قانون عام يجب الإلتزام به في التطبيق العملي وفيما يلي عرض لمجموعة مبادئ المحاسبة المفروضة لإعداد القوائم المالية :

1.2.3.4.1. مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني (Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique)

ويقصد به أن جميع المعاملات الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الإعتبار الواقع الإقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدره هذه التعاملات من منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلاً من شكلها القانوني، وأحسن مثال على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات في شكل إمتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية [39] ص 06.

2.2.3.4.1. مبدأ الحيطة و الحذر (Prudence)

ويقصد به الإلتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم والإفراط في قيمة الأصول والإيرادات والتقليل من قيمة الخصوم والتكاليف [40] ص 13 .

3.2.3.4.1. مبدأ الأهمية النسبية (Principe d'importance relative)

يجب أن تبرز القوائم المالية كُل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن أن لا تُطبق على العناصر الأقل أهمية [41] ص 09.

4.2.3.4.1. مبدأ إستقلالية الدورات (Indépendance des exercices)

حسب هذا المبدأ فإنه يتم إعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورات السابقة لها واللاحقة لها، فكل دورة تحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة بها [42] ص 35.

5.2.3.4.1. مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية (Intangibilité du bilan d'ouverture)

يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها وهذا يتوافق مع فرضية الاستمرارية [42] ص 36.

6.2.3.4.1. مبدأ التكلفة التاريخية (Coût historique)

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند معاينتها، دون الأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار [43] ص 57 .

7.2.3.4.1. مبدأ الصورة الصادقة (Image fidèle)

القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، والصورة الصادقة تتضمن إحترام القواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية بإعطاء المعلومات الملائمة عن الوضعية المالية و الأداء االمالي وسيولة الخزينة [44] ص 04.

8.2.3.4.1. مبدأ ثبات الوحدة النقدية (L'unité monétaire)

يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي [44] ص 05.

9.2.3.4.1. مبدأ عدم المقاصة (Non – compensation)

ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء والإيرادات التي يتضمنها كل من الميزانية وحساب النتيجة بستثناء بعض الحالات [43] ص 57.

10.2.3.4.1. مبدأ الدورة المحاسبية (Périodicité)

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة واحدة حيث تبدأ في 01/01/ن وتنتهي في 12/31/ن، غير أنه يمكن للمؤسسة وضع تاريخ لإقفال دورتها المالية مخالف عن تاريخ 12/31/ن إذا كان نشاطها إستثنائي مقيد بدورة إستغلال مخالفة للسنة الميلادية، أي أنه في الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهراً [45] ص 03.

11.2.3.4.1. مبدأ الوحدة الاقتصادية (Convention de l'entité)

إن المؤسسة وحدة إقتصادية نعني به خلق شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المؤسسة، وهي المالكة لموجوداتها والمسؤولة عن التزاماتها إتجاه الأخرين [41] ص 08.

12.2.3.4.1. مبدأ استمرارية الطرق (Permanence des méthodes)

يقصد به تطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في الدورات السابقة حاليا ومستقبلا، ذلك لأن إنسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يتطلب بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

إن تغيير الطرق المحاسبية يكون بسبب تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناءا على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديم معلومة ذات أكثر موثوقية وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى [44] ص 05.

3.3.4.1. الخصائص النوعية للمعلومة المالية

يجب أن تتوفر المعلومة المالية المفيدة على عدة مزايا وفق النظام المحاسبي المالي ويمكن إختصارها فيما يلي [37] ص 14.

1.3.3.4.1. القابلية للفهم (Intelligibilité)

تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الإقتصادي والمحاسبي وتكون لديهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا .

2.3.3.4.1. الملاءمة (Pertinence)

يقصد بملائمة المعلومة المالية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين إذ تُساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة، عادة ما تكون " ملائمة المعلومات المالية " مرتبطة بطبيعتها وبأهميتها النسبية.

3.3.3.4.1. الموثوقية (La fiabilité)

تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز، وتندرج ضمن هذه الخاصية أربع خصائص أخرى هي :

- التمثيل الصادق للمعلومة المالية ؛
- أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني ؛
- الحياد neutralité: يتم إعداد القوائم المالية بكل موضوعية ؛
- الحيطة والحذر: الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.

4.3.3.4.1. القابلية للمقارنة (Comparabilité)

يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن وأخرى من حيث القطاع.

تعني المقارنة عبر الزمن دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة بينما يقصد بالمقارنة عبر القطاع أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها.

من أجل أن تكون المعلومة المالية مفيدة وحتى تتسم بالنوعية كما يتبناها الإطار التصوري يجب الإمتثال للقيود الثلاثة التالية [37] ص 16:

- السرعة في تحضير المعلومات (Célérité)؛
- مراعاة الفارق الناتج بين التكلفة و العائد (Rapport coût avantage)؛
- الموازنة بين مختلف الخصائص النوعية أي منح الإهتمام لكل خاصية دون تهميش أو تجاهل لخاصية ما .

4.3.4.1. القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنَها عبارة عن ملخص لتلك البيانات والمعلومات المالية التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الإقتصادية للمؤسسات، كما تمثل هذه القوائم الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل أيضا الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لمختلف مستخدميها [46] ص 207 ، لذا يجب على المؤسسات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد قوائم مالية سنويا على الأقل وتتمثل هذه القوائم فيما يلي :

1.4.3.4.1. الميزانية (Le bilan)

تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (سواء في الأصول أو في الخصوم) [38] ص 23.

2.4.3.4.1. حساب النتيجة (Compte de résultat)

يلخص مختلف الأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح [38] ص 24.

3.4.3.4.1. جدول تدفقات الخزينة (Tableau des flux de trésorerie)

يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة خزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول إستعمال هذه السيولة [38] ص 26.

4.4.3.4.1. جدول تغير الأموال الخاصة (Tableau de variation des capitaux propres)

يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية [38] ص 26.

5.4.3.4.1. ملحق القوائم المالية (l'annexe)

يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة [38] ص 27.

5.3.4.1. مستخدمي القوائم المالية

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لنشر المعلومة المالية إلى مختلف المستعملين سواء كانوا من داخل أو خارج المؤسسة ومن أهم مستخدمي هذه التقارير [37] ص 17:

- المسيرون، الهيئات المكلفة بالإدارة والرقابة، ومختلف المصالح الداخلية بالمؤسسة ؛

- ممولي المؤسسة (المالكين، المساهمين، البنوك والمقرضين الأخرين) ؛

- الإدارة والهيئات ذات السلطة التشريعية الرقابية (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للإحصاء والتخطيط والهيئات الأخرى للتشريع والرقابة) ؛

- المتعاملين الأخرين مع المؤسسة كشركات التأمين، الأجراء، الموردون والزبائن ؛

- كل الهيئات المهتمة بما فيهم الجمهور العام ؛

- المستثمرون الحاليون والمنتظرون .

خلاصـة الفصـل

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يتضح لنا جلياً، أن كلا من التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين لم يكن تبنيهما من قبل دول العالم كخيار وإنما جاء كحتمية فرضتها التطورات المختلفة الحاصلة في عدة مجالات، والتي أسفرت عن مشاكل بسبب إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول، ومن أجل التقليل من هذه الإختلافات ظهرت هيئات ومنظمات محاسبية دولية كثيرة سعت كلها إلى إرساء قواعد وأسس محاسبية متفق عليها عموما، ونجد من أهمها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي إستطاعت تحقيق قبول معتبر من قبل الكثير من الدول، ليواصل عملها بداية من عام 2001 مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

والجزائر كباقي دول العالم لها تعاملات مع الغير والتي مستها التغيرات والتطورات التي أجبرتها على إعتماد نظام محاسبي يكون قادراً على إمكانية مقارنة القوائم المالية وفهمها من قبل الجميع، لذا قامت بإعتماد النظام المحاسبي المالي وصياغة قوائم مالية تتوافق مع المبادئ والقواعد المحاسبية الدولية، والسعي لإزالة النظرة الجبائية، وعلى هذا الأساس فإن الإستغناء عن المخطط المحاسبي الوطني كونه يحتوي على نقائص وعيوب أدى إلى ظهور النظام المحاسبي المالي، الذي يساير ويواكب التغيرات الإقتصادية السائدة داخل الوطن والممارسة المحاسبية الدولية وفق المعايير المحاسبية الدولية بشكل واضح مما يزيد من موثوقية وجودة المعلومات المالية.

الفصل 2

الضرائب على النتيجة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي الجزائري

توجد في معظم دول العالم تشريعات جبائية تحدد بشكل تفصيلي العناصر المحددة للربح الجبائي وتوقيت إدراجها، رغم وجود تشابه كبير بين الممارسات المحاسبية المطابقة للمعايير المحاسبية الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير وبين التشريعات الضريبية لهذه الدول في عملية تحديد الربح الجبائي الخاضع وتوقيت الإعتراف بالإيرادات والأعباء الجبائية، غير أنه بالمقابل توجد بعض الإختلافات بينهما، وبناءا على هذه التفاوتات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية يتم محاسبة ضرائب مؤجلة لتلك الفروقات الزمنية لتحديد العبئ الضريبي لإظهار الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وأداءها المالي .

والتي سنحاول في هذا الفصل توضيحها بتناول المعيار IAS12 الضرائب على النتيجة، كما نسعى للإجابة عن آليات معالجة الضرائب على النتيجة وأليات تسديدها وفق القوانين الجبائية، وكذلك الإشارة إلى الإختلافات الموجودة وحجم الجهود التي بذلتها الدولة الجزائرية لإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في شقه الجبائي.

1.2. عرض المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" الضرائب على النتيجة

منذ عام 1979 قامت IASC بنشر المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" المتعلق بمحاسبة الضرائب على النتيجة وقد بدأ تطبيقه في جانفي 1981، وقد تم تجديده في سنة 1996 وفي سنة 2000 [48] ص 144، هذا التعديل الأخير الذي إستوحى منه ما ورد في الفقرة 134-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المنظم لقواعد التقييم والمحاسبة للنظام المحاسبي المالي .

1.1.2. هدف ومجال تطبيق المعيار وأهم التعاريف

لدراسة هذا المعيار يجب التعرف على أهدافه الرئيسية وتبين المجال الذي يغطيه المعيار وشرح أهم التعاريف الأساسية .

1.1.1.2. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (IAS12)

الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية وفقاً لمعايير IFRS يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة المالية، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية (العمليات التي تؤثر على النتيجة الجبائية) التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة [49] ص 06.

إذن المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يهدف إلى تبيين محاسبة الضرائب على النتيجة وذلك وفق النقاط التالية [50] ص 314 :

1- كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلاً.
* إسترجاع (أو تسوية) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول (الخصوم) الضريبية التي تمت محاسبتها في ميزانية المؤسسة ؛
*عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة.
2- المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية غير المستخدمة؛
3- كيفية عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية ؛
4- المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالضرائب على النتيجة.

2.1.1.2. مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة والتي تشمل [51] ص 69 :
- كل الضرائب المحلية والدولية المستحقة على النتيجة الجبائية ؛

- كذلك الضرائب المدفوعة من طرف الفروع، الشركات الزميلة، الشركات المشتركة في إطار توزيع الأرباح للمؤسسة الأم المعدة للقوائم المالية المجمعة.

3.1.1.2. أهم التعاريف حول الضرائب على النتيجة

سنورد في هذا الفرع أهم التعاريف المأخوذة من المعيار المحاسبي الدولي " IAS12 " الضرائب على النتيجة (Impôts sur le résultat).

1.3.1.1.2. النتيجة الجبائية (Résultat fiscal)

هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يتم تحديدها بالإستناد إلى القواعد والقوانين التي تم وضعها من طرف السلطات الجبائية، لذلك البلد وتسمح بحساب مبلغ الضريبة المستحقة [52] ص 141 .

2.3.1.1.2. النتيجة المحاسبية (Résultat comptable)

هي النتيجة الإقتصادية للمؤسسة قبل طرح الضرائب، والتي تسمح بحساب العبئ (الإيراد) الضريبي، والذي يتضمن كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة [53] ص 126.

3.3.1.1.2. الضريبة المستحقة (Impôts exigibles)

تم تعريفها حسب الفقرة 05 من المعيار IAS12 بأنها مقدار الضرائب على النتيجة الواجبة الدفع (أو الإسترجاع) بالإستناد إلى الربح الجبائي (الخسارة الجبائية) للفترة المالية [54] ص 226.

4.3.1.1.2. الضريبة المؤجلة (Impôts différés)

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة أصول قابلة للإسترجاع [38] ص 134.

1.4.3.1.1.2. الضريبة المؤجلة أصول (Actifs d'impôt différé)

هي إقتصاد في الضريبة واجبة الإسترجاع خلال الفترات المستقبلية بالإستناد إلى [55] ص 65:

- الفروقات الزمنية القابلة للخصم Différences temporelles déductibles ؛

- الترحيل الى الأمام للخسائر الجبائية غير المستخدمة report en avant de perte fiscales ؛

- الترحيل الى الأمام للقروض الجبائية غير المستخدمة report en avant de crédits d'impôt.

2.4.3.1.1.2. الضريبة المؤجلة خصوم (Passifs d'impôt différé):

هي مقدار الضرائب على الأرباح التي يجب دفعها خلال الفترات المستقبلية، بالإستناد إلى الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلاً [55] ص 65 .

5.3.1.1.2. العبئ الضريبي أو الإيراد (Charge ou produit d'impôt)

هو القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة المتضمنة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة.

6.3.1.1.2. الفروقات الزمنية (Différences temporelles)

إن القواعد الجبائية لحساب الربح الخاضع للضريبة قد تختلف عن القواعد المحاسبية، أي بعض الأعباء يمكن أن تكون جبائياً غير قابلة للخصم عند محاسبتها ولكن لاحقاً، كذلك بعض الإيرادات تكون خاضعة للضريبة حاليا وليس عند محاسبتها، أيضاً بعض الإيرادات لا يتم إخضاعها عند محاسبتها ولكن في تاريخ لاحق، وبعض الأعباء يتم خصمها قبل محاسبتها، تشكل هذه الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ما يصطلح عليها بالفروقات المؤقتة لأنه يتم إمتصاصها بمرور الوقت.

مبدأ محاسبة التعهد الوارد في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية يشترط أن العبئ الضريبي لدورة ما، أن يتم محاسبته على أساس الأحداث والعمليات المحاسبية خلال الدورة، بإستقلال عن التاريخ الذي تأخذ فيه هذه العمليات جبائياً، إذا الفروقات المؤقتة تعطي حيزاً للضرائب المؤجلة، هذا التغير في الضرائب المؤجلة يجب أن يضاف إلى الضرائب المستحقة من أجل تحديد العبئ الضريبي للدورة [56] ص 110.

العبئ الضريبي = الضريبة المستحقة على عمليات الفترة + تغيير الضرائب المؤجلة

لا يتم معالجة أثر كل التغيرات في ثروة المؤسسة في حساب النتيجة، بل هناك من يتم معالجتها في بنود النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة في حالة التثبيتات المعاد تقييمها على سبيل المثال، فإن إعادة التقييم تسجل مباشرة في الأموال الخاصة (حـ/ 105 فارق إعادة التقييم) .

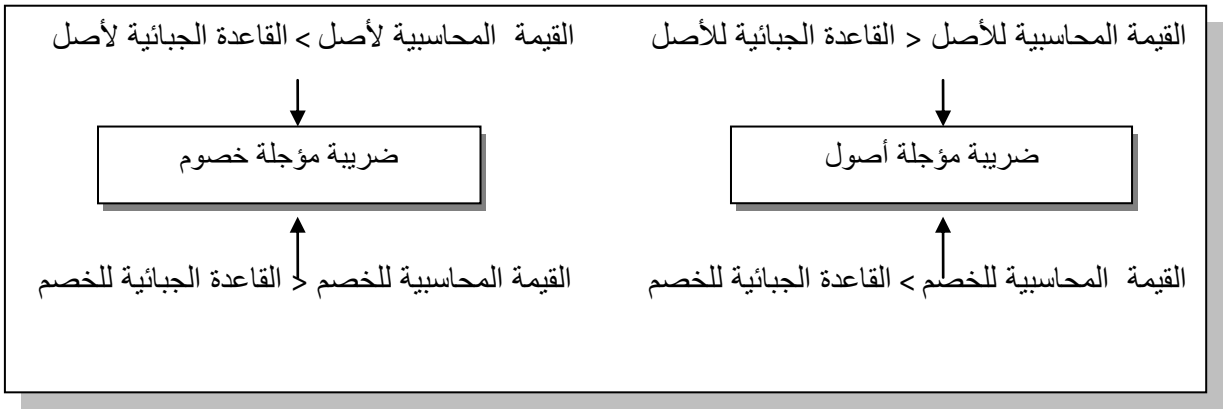
لكي تدرج أيضاً هذه التغيرات في الثروة في حساب الضرائب المؤجلة قامت IASB بتعويض المقاربة بالنتيجة والتصور المرافق لها الفروقات المؤقتة، بالمقاربة بالميزانية والمصطلح الجديد الفروقات الزمنية.

حسب هذه المقاربة الجديدة، الضرائب المؤجلة لا تنتج عن الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ولكن بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم وقاعدته الجبائية.

فيما يتعلق بالأصل أو الخصم، عندما تكون القاعدة الجبائية أكبر أو أقل من قيمته المحاسبية، الفروقات الزمنية قد تكون خاضعة لاحقاً (قابلة للدفع) أو قابلة للخصم (قابلة للإسترجاع) وهي [48] ص 145:

- إما فروقات زمنية خاضعة (Différences temporelles imposables)، نعني بها الفروقات الزمنية التي تولد مبالغ خاضعة عند تحديد الربح الخاضع للفترات المستقبلية، عند تحقق القيمة المحاسبية للأصل أو تسوية القيمة المحاسبية للخصم.

- إما فروقات قابلة للخصم (Différences temporelles déductibles)، نعني بها الفروقات التي تولد مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للفترات اللاحقة، عند تحقق القيمة المحاسبية للأصل أو تسوية القيمة المحاسبية للخصم، والشكل التالي يوضح العلاقة بينهما :



الشكل 1.2. العلاقة بين الفروقات الزمنية والضرائب المؤجلة

7.3.1.1.2. الفروقات الدائمة (Différences permanentes)

فارق محقق نهائياً (عبئ أو إيراد) وتكون إما [52] ص 27:

1.7.3.1.1.2. فروقات دائمة غير قابلة للخصم : بعض الأعباء المحاسبية يتم إستردادها نهائياً عند تحديد النتيجة الجبائية مثل الغرامات والعقوبات، ولا تتيح الفروقات الدائمة مكان للضرائب المؤجلة خصوم.

2.7.3.1.1.2. فروقات دائمة غير خاضعة: بعض التخفيضات أو الإيرادات (كالتوزيعات من الفروع الداخلة في نظام الأم - الفرع) هي مكسب نهائي للمؤسسة، هذه الفروقات الدائمة لا تتيح مكان للضرائب المؤجلة أصول.

8.3.1.1.2. القيمة المحاسبية (Valeur comptable)

القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم هي مقداره (مبلغه) الظاهر بالميزانية المحاسبية [55] ص 65.

9.3.1.1.2. القاعدة الجبائية (Base fiscale)

تعرف الفقرة 05 من المعيارIAS12 القاعدة الجبائية لأصل أو لخصم على أنها المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الخصم للأغراض الجبائية (المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية) [16] ص 300.

وتكون القاعدة الجبائية لأصل [55] ص 65:

- عند إستعمال الأصل تكون مساوية للإهتلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية ؛

- عند التنازل عن الأصل تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة ؛

- إذا كانت إيرادات الإستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضعة، القاعدة الجبائية تكون مساوية للقيمة المحاسبية .

أما القاعدة الجبائية للخصم فتكون مساوية لقيمته المحاسبية مطروح منها الأعباء القابلة للخصم جبائياً خلال الفترات اللاحقة [55] ص 65.

2.1.2. محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة

يبين المعيار IAS12 طرق المعالجة المحاسبية لكل من الضرائب المستحقة والمؤجلة.

1.2.1.2. محاسبة الضرائب المستحقة

ضرائب الدورة والدورات السابقة يجب محاسبتها كخصوم عندما تكون غير مدفوعة، أما إذا كان المبلغ قد دفع خلال الفترة أو الفترات السابقة (تسبيقات)، الفائض عن المبلغ الواجب الدفع(الضريبة على الأرباح) لهذه الدورات يجب محاسبتها كأصل [49] ص 23 .

الضرائب المستحقة للدورة والدورات السابقة يجب تقييمها بإستخدام معدلات الضريبة والقوانين الجبائية المطبقة أو القريبة من التطبيق عند تاريخ إقفال الحسابات [54] ص 129.

وكذلك التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة في حساب النتيجة كإيراد أو عبئ محاسبي، إلا إذا نشأ عن أحداث أو عمليات تمت محاسبتها خارج النتيجة الصافية، سواءاً في النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الأموال الخاصة لنفس الفترة أو لفترات أخرى أو الناتجة عن تجميع المؤسسات [50] ص 318.

مزايا متعلقة بالخسائر الجبائية نستطيع ترحيلها إلى الوراء لإسترجاع الضرائب المستحقة للفترات السابقة يجب محاسبتها كأصول واجبة التحصيل ولا تدرج كضرائب مؤجلة [54] ص 129.

2.2.1.2. محاسبة الضرائب المؤجلة

يجب محاسبة الضرائب المؤجلة في إيرادات أو أعباء الدورة، ضمن النتيجة الصافية للدورة بإستثناء إذا كانت ناتجة عن عمليات أو أحداث تمت محاسبتها خارج النتيجة، سواءاً في عناصر النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الجانب المدين أو الدائن من الأموال الخاصة [52] ص 229 .

1.2.2.1.2. محاسبة الضرائب المؤجلة أصول

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة أصول حسب المعيار IAS12 في عدة حالات :

1.1.2.2.1.2. الحالة العامة

تسجل محاسبياً ضرائب مؤجلة أصول لكل الفروقات الزمنية القابلة للخصم، عندما يكون من المحتمل أكثر من غير المحتمل تحقيق ربح خاضع، خلال الدورات التي تصبح فيها تلك الفروقات الزمنية مدرجة، لكي يتاح إستخدام مزايا الضرائب المؤجلة أصول عند إنجاز تلك الأصول أو تسوية الخصوم المتعلقة بالفروقات الزمنية، ماعدا أصل ضريبي مؤجل الناتج عن التسجيل المحاسبي الأولي لأصل أو لخصم في عملية ليست تجميع مؤسسات، ولا تؤثر العملية على الربح الجبائي ولا على الربح المحاسبي [50] ص 320.

2.1.2.2.1.2. حالة ترحيل الخسائر أو القروض الى الأمام

كما يجب التسجيل المحاسبي لأصل ضريبي مؤجل لترحيل الخسائر الجبائية والقروض الجبائية غير المستخدمة إلى الأمام، عندما يكون من المحتمل تحقيق أرباح خاضعة مستقبلاً، تكون متاحة لإستخدام مزايا الأصل الضريبي المؤجل [57] ص 217، وهذا ما تنص عليه الفقرة 134-3 من القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 ، أيضاً الإحتمال مرتبط بالمناخ المفضل وغير المفضل حيث يجب أن تملك المؤسسة مؤشرات وكأمثلة عن العناصر المفضلة وغير المفضلة الواردة في المعيار IAS12 نجد أمثلة عن العناصر المفضلة ومنها [53] ص 142:

- وجود دفاتر طلبيات مغلقة ومولدة لأرباح مستقبلية ؛
- وجود تاريخي لأرباح منتظمة تدل على أن الخسائر الحالية بسبب أحداث وظروف إستثنائية.

وكذالك وردت في المعيار أمثلة عن العناصر غير المفضلة ونذكرمنها :

- وجود خسائر في الدورات السابقة، التي يفترض بالإستناد لها إحتمال عدم تحقيق أرباح مستقبلاً، بإستثناء توفر أدلة مقنعة عكس ذلك ؛
- وجود تاريخي لخسائر جبائية مرحلة غير مستعملة و وصلت إلى نهاية صلاحيتها ؛
- الحسابات التقديرية خاسرة ؛
- أحداث أو عمليات جارية الإنجاز لها نهاية غير مفضلة، يمكن أن تأثر بطريقة معبرة على النتائج المستقبلية.

3.1.2.2.1.2. الحالة الخاصة بأصل ضريبي مؤجل متعلق بالمساهمات

المساهمات سوءاً في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الزميلة، يجب على المؤسسة أن تسجل محاسبياً أصول ضريبة مؤجلة لكل الفروقات الزمنية القابلة للخصم المتعلقة بهذه المساهمات فقط عند إحتمال، أن الفروقات الزمنية يتم عكسها في المستقبل المنظور، ويوجد ربح خاضع يمكن أن تنسب إليه هذه الفروقات الزمنية [50] ص 321.

2.2.2.1.2. محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم وفق المعيار IAS12 حسب عدة حالات.

1.2.2.2.1.2. الحالة العامة

يتم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم لكل الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا، بإستثناء خصم الضريبة المؤجل الناتج عن المحاسبة الأولية لفارق الإقتناء، والتي لم يرخص المعيار" IAS12 " بالتسجيل المحاسبي لخصم ضريبي مؤجل في هذه الحالة، لأن فارق الإقتناء (Good Will) عنصر باقي بعد طرح القيمة العادلة لحصة المقتني في الأموال الخاصة (المعاد تقييمها في تاريخ الإقتناء) من تكلفة الإقتناء عند تجميع المؤسسات، وتسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تفضي إلى زيادة قيمته المحاسبية، والإستثناء الثاني الذي أشار إليه المعيار"IAS12" هو عملية التسجيل الأولي لأصل أو لخصم التي ليست عملية تجميع مؤسسات، ولا تؤثر في الربح المحاسبي ولا في الربح الجبائي الخاضع في تاريخ العملية [57] ص 218.

2.2.2.2.1.2. الحالة الخاصة بالقيم المحاسبية للمساهمات

تنتج الفروقات الزمنية عند إختلاف القيم المحاسبية للمساهمات في الفروع، المؤسسات الزميلة، المؤسسات المشتركة في دفاتر الشركة الأم مع القواعد الجبائية، وقد تتعلق بوجود أرباح غير موزعة لدى الفروع، المؤسسات الزميلة، المؤسسات المشتركة، أو تغيرات في أسعار الصرف عندما تقع المؤسسة الأم وفروعها في دول مختلفة، أو وجود تدني في قيم الإستثمار في الشركة الزميلة وتخفيضها الى القيمة القابلة للإسترداد [50] ص 323.

ويجب تسجيل خصوم ضرائب مؤجلة في كل الحالات السابقة للفروقات الزمنية المتعلقة بالإستثمار الصافي في شركة أخرى، ماعدا مراقبة الشركة الأم، المستثمرة، المشاركة في عقد مشترك للتاريخ الذي تنعكس فيه الفروقات الزمنية (تحكمها ومراقبتها لسياسة توزيع الأرباح)، هذا في حالة ما إذا كانت هذه التوزيعات خاضعة للضريبة حسب قوانين التشريع المحلي.

أما في الجزائر فالمادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن توزيعات الأرباح الخاضعة سابقاً لضريبة لا تدخل في الوعاء الضريبي، إذن لا توجد فروقات زمنية ولو أن المؤسسة الأم لا تراقب وتتحكم في سياسة التوزيعات، ومن المحتمل أن الفروقات الزمنية لا تنعكس في المستقبل المنظور.

3.2.2.1.2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

قدم القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول التي تدرج كحقوق ضريبية في ميزانية المؤسسة بضرب مبالغ الفروقات الزمنية القابلة للإسترجاع في معدل الضريبة، والعكس بنسبة للضرائب المؤجلة خصوم التي تدرج كديون ضريبية ناتجة عن الفروقات الزمنية القابلة للدفع بضرب الفروقات في معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي تخضع له المؤسسة .

1.3.2.2.1.2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول

ويتم تسجيل أصول ضريبية مؤجلة محاسبياً وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين حـ/133 " ضرائب مؤجلة على أصول " كأصل في الميزانية والجانب الدائن كإيراد حـ/692 " فرض ضريبة مؤجلة عن أصول " بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للخصم في الدورات المستقبلية ويكون قيد التسجيل في اليومية كما يلي [47] ص 54:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضريبة مؤجلة أصول	XX	
	692	الى حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

ويتم إعادة تقويمه عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	
	133	الى حـ/ضرائب مؤجلة على أصول		XX

2.3.2.2.1.2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم

ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن لـ حـ/ 134 "ضرائب مؤجلة على الخصوم " كخصم إلى حـ/ 693 " فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم " كعبئ أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة، بالإستناد إلى مبالغ

الضرائب المطلوب دفعها خلال الدورات اللاحقة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي [47] ص 54:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		من حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	الى حـ/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسها كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		من حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	XX	
	693	الى حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم		XX

3.2.1.2. تقييم الضرائب المستحقة والمؤجلة

حسب الفقرة 134-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمطابقة لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" فإن طريقة الترحيل المتغير دوماً هي الطريقة الوحيدة المقبولة، وهي توافق المقاربة بالميزانية [49] ص 48.

1.3.2.1.2. معدلات الضريبة

يجب على المؤسسة أن تقيم الضرائب المؤجلة والمستحقة للدورة والدورات السابقة بإستخدام المعدلات والقواعد (القوانين والتنظيمات) الجبائية المطبقة أو القريبة من التطبيق عند تاريخ الإقفال [50] ص 310 ، فالضرائب المؤجلة هي تأجيل ديون أو حقوق مستقبلية، لذا يجب تقييمها في نهاية كل دورة محاسبية على أساس المعدلات المنتظرة خلال الدورة التي سيتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسوى فيها الخصم الضريبي المؤجل، وعموماً تغير المعدلات أو التنظيمات الجبائية يكون وفق القوانين المعلنة [52] ص 235 (إصدار قوانين جديدة تنظم الضريبة على الأرباح في مشروع قانون المالية السنوي أو التكميلي لذا يجب تقييم الضرائب المستحقة والمؤجلة وفق المعدلات والقواعد الجبائية لمشروع قانون المالية الأخير عند نهاية الفترة)، حيث يكون لها تأثير على الضرائب المؤجلة والمستحقة ولو سيتم تطبيقها بعد عدة أشهر من الإعلان عنها.

تدرج التغيرات في الضرائب المؤجلة المسجلة محاسبياً في الفترات السابقة مباشرة في حساب النتيجة، بإستثناء عندما تتعلق بعناصر تمت محاسبتها في الجانب الدائن أو المدين من النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة مباشرة، عندها يتم تسجيل هذه التغيرات في هذه الأخيرة بتطبيق مبدأ التناظر [58] ص 205.

عندما يتم تطبيق معدلات ضريبة مختلفة وفق مستويات مختلفة، على النتيجة الخاضعة للضريبة، يجب تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بإستعمال معدلات متوسطة، والتي ينتظر تطبيقها على الربح الخاضع (أو الخسارة الجبائية) خلال الفترات المستقبلية المنتظرة، لإمتصاص الفروقات الزمنية [51] ص 87، هذه الطريقة تسمى طريقة الترحيل المتغير، وهي عكس طريقة الترحيل الثابت والتي لا يسمح المعيار "IAS12" بتطبيقها .

كما يجب الأخذ بعين الإعتبار نية المؤسسة، إذا كان لها تأثير جبائي على الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة، حيث حسب بعض التشريعات نجد معدلات مخفضة أو إعفاء جزئي للوعاء الضريبي عند التنازل عن التثبيتات بدل إستعمالها حتى النهاية، سواء بشروط أو بدون شروط إعادة إستثمارها وهذا حسب كل تشريع [52] ص 146.

كحالة النظام الجبائي الجزائري فإن فائض قيمة التنازل عن التثبيتات المعاد إستثماره قبل مرور ثلاث سنوات[1] ، وبإعفاء الوعاء الضريبي جزئيا بنسبة 35% أو 60% عند التنازل عن التثبيتات دون إعادة إستثمار فائض القيمة، لذا تأخذ نية المؤسسة عند تقييم الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات الزمنية المتعلقة بالتثبيتات، هل هي بصدد إستعمالها حتى نهاية عمرها الإقتصادي، أو التنازل عنها فقط، أو التنازل عنها وإعادة إستثمار فائض القيمة قبل ثلاث سنوات، في تحديد معدل الضريبة المستخدم لتحديد هذه الضرائب المؤجلة.

2.3.2.1.2. مراجعة الضريبة المؤجلة أصول

يجب مراجعة القيمة المحاسبية لأصول الضريبة المؤجلة عند نهاية كل دورة، فعلى المؤسسة تخفيض قيمة أصل ضريبة مؤجلة، عندما يكون من غير المحتمل أكثر من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافي، يكون متاح للإستخدام جزء أو كل مزايا هذه الضريبة المؤجلة أصول [50] ص 323، ويتم محاسبة هذا التخفيض في الأموال الخاصة وليس حساب النتيجة، لأنه متعلق بخسائر السنوات السابقة أو أرباحها، التي تم تخفيضها مسبقاً في إنتظار إسترجاع هذه الأصول الضريبية

[1] : أنظر المادة 172 والمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2013.

المؤجلة مستقبلا لمحو هذه الفروقات الزمنية، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المتعلق بها، لذا يتم محاسبته في النتيجة المرحلة (حـ/11 الترحيل من جديد)، ويكون التسجيل المحاسبي لتخفيض الجزئي أو الكلي للأصول الضريبية المؤجلة بالقيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
11		من حـ/ الترحيل من جديد	XX	
	133	الى حـ/أصول ضريبية مؤجلة		XX

أما في حالة تغير الظروف لاحقاً وأصبح من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافي للإستخدام أصول ضريبية مؤجلة، التي تم تخفيض قيمتها جزئيا أو كلياً في السابق، يجب إسترجاع تلك التخفيضات بنفس المبدأ (جزئياً أو كلياً) [49] ص 54.

كما يتعلق الأمر هنا بأصول الضريبية المؤجلة غير المسجلة محاسبياً لعدم توفر الشرط الأساسي عند الإعتراف الأولي بها، ألا وهو إحتمال تحقيق أرباح جبائية كافية في المستقبل المنظور، تكون متاحة لإستخدام مزايا الضريبة المؤجلة أصول، وعند تغير التقديرات المستقبلية بتحقيق أرباح يجب تسجيل الضريبة المؤجلة أصول غير المسجلة سابقاً، بنفس طريقة إسترجاع التخفيضات السابقة [58] ص 219، ويكون التسجيل المحاسبي وفق حسابات النظام المحاسبي كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/أصول ضريبية مؤجلة	XX	
	11	الى حـ/الترحيل من جديد		XX

3.3.2.1.2. التحيين (Actualisation)

المعيار "IAS12" لم يرخص بتحيين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، ويرجع ذلك أساساً إلى تعقد تكلفة إعداد وتقدير الإستحقاق الموثوق به لإمتصاص الفروقات الزمنية ولو أنها متعلقة بعدة سنوات، عكس العديد من الخصوم والأصول التي أوجبت المعايير المحاسبية الدولية تحيينها كالمؤونات وعمليات إقتناء التثبيتات على الحساب لأكثر من فترة مالية [54] ص 129.

3.1.2. عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة

يجب عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية وفق الشروط التي حددها المعيار IAS12.

1.3.1.2. 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 [53] ص 129.

- العبئ (أو الإيراد)الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء(الإيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة [54] ص 131.

2.3.1.2. عرض الضرائب في الميزانية

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

- عندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية، لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية [54] 131.

3.3.1.2. إجراء المقاصة عند عرض الميزانية

- يجب القيام بعملية المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المستحقة، إذا كان للمؤسسة حق قانوني نافذ (ساري المفعول) بإجراء عملية مقاصة للمبالغ المسجلة محاسبياً من جهة، ومن جهة أخرى وجود نية لتسوية المبلغ الصافي أو تحقيق الأصول وتسوية الخصوم في أنٍ واحد.

- وعلى المؤسسة إجراء مقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، فقط إذا كان للمؤسسة حق قانوني نافذ بإجراء المقاصة بين أصول وخصوم الضرائب المستحقة من جهة، وتلك الأصول والخصوم الضرائب المؤجلة تخص ضرائب على النتيجة لنفس المؤسسة الخاضعة، أو لمؤسسات خاضعة مختلفة التي لها النية في تسوية الخصم والأصل في نفس الوقت، في كل دورة لاحقة عند إنتظار مبالغ هامة لأصول أو خصوم ضرائب مؤجلة سيتم تسويتها أو إسترجاعها [52] ص 149.

و على سبيل المثال لا يمكن إجراء مقاصة في الحالتين التاليتين [56] ص 110.

1- الضرائب المؤجلة خصوم للمؤسسة (س) إلى الإدارة الجبائية في الجزائر مع الضرائب المؤجلة أصول لنفس المؤسسة المتعلق بنشاطها في تونس ؛
2- الضرائب المؤجلة خصوم للشركة الأم مع الضرائب المؤجلة أصول لفرعها (شركة تابعة)، ولو كانت نفس الإدارة الجبائية التي تخضعان لها .

4.1.2. المعلومات الواجب الإفصاح عنها

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق الخاص بالقوائم المالية حسب الفقرة 30 من المعيار "IAS12" كثيرة يمكن إيجازها كما يلي :

1- المكونات الرئيسية للأعباء (الإيرادات) الضريبية، الواجب عرضها بشكل منفصل عن بعضها البعض [52] ص 239.

* أعباء الضريبة المستحقة (الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر) ؛
* كل تعديلات التي تمت محاسبتها خلال الفترة ؛
* مبلغ العبئ الضريبي المؤجل الناتج عن تغير المعدلات الضريبية ؛
* مبلغ المزايا المتأتية من الخسارة الجبائية أو القروض الجبائية (ضريبة مؤجلة أصول) ؛
* مبلغ العبئ الضريبي المؤجل الناجم عن التغيرات في السياسات المحاسبية.

2- مجموع الضرائب المؤجلة والمستحقة الدائنة أو المدينة مباشرة في الأموال الخاصة كفارق إعادة التقييم IAS38 وتغيير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء IAS8 [59] ص 510.

3- تقديم شرح للعلاقة القائمة بين عبئ الضريبة (الإيراد في حالة الخسارة) والربح المحاسبي حسب أحد الشكلين التاليين أو الإثنين معا [48] ص 453:
* مقاربة بالأرقام بين العبئ (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي بالضرب في المعدلات المطبقة، والإشارة إلى قاعدة الحساب بالمعدلات المطبقة؛ والإشارة إلى أساس الحساب بالمعدل الضريبة المطبق.
* مقاربة بالأرقام بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المطبق، والإشارة إلى أساس الحساب بالمعدل الضريبة المطبق.

4- المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات الزميلة والعقود المشتركة التابعة للخصوم الضريبية المؤجلة التي لم يتم تسجيلها محاسبياً [59] ص 510.

5- بالنسبة للعمليات غير المستمرة [48] ص 454:

* العبئ الضريبي المتعلق بالربح المحقق أو الخسارة المتعلقة بالتوقف ؛

* النتائج الجارية للعمليات غير المستمرة للدورة، وأيضاً مبالغها المسجلة محاسبياً في الفترات السابقة المعروضة ؛

6- مبلغ التأثيرات الجبائية للتوزيعات المقترحة والمعلنة للمساهمين في المؤسسة قبل الترخيص بنشر القوائم المالية، والتي لم يتم محاسبتها كخصوم في القوائم المالية [50] ص 325؛

7- إذا كانت مزايا الضرائب المؤجلة المقتناة عند إندماج الشركات لم تسجل في تاريخ الإقتناء لكن في تاريخ لاحق، وصف الحدث أو تغير الظروف التي أدت إلى محاسبة هذه المزايا [50] ص 326 ؛

8- مبلغ الضريبة المؤجلة أصول وطبيعة أدلة الإثبات المبررة لمحاسبتها عندما [50] ص 326:

* يكون إستعمال الضريبة المؤجلة أصول على أساس الأرباح الخاضعة مستقبلاً أكبر من الأرباح الناتجة عن تسديد الفروقات المؤقتة الموجودة ؛

* المؤسسة تحملت خسائر خلال الفترات السابقة ويكون التشريع الجبائي يبدلها بضريبة أصول .

2.2. الضرائب على النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري

تصنف الضرائب على النتيجة في الجزائر على أساس شخصية الخاضعين لها، فإذا كانت مؤسسات ذات شخصية معنوية فهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، أما المؤسسات ذات الشخصية الطبيعية والأشخاص الطبعيين فهم يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي .

1.2.2. الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأرباح التجارية والصناعية)

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي شاملة لكل المداخيل بكل أصنافها، وما يهم مداخيل المؤسسات هي صنف الأرباح التجارية والصناعية التي تعتبر أرباح خاضعة للضريبة على الدخل، الأرباح التي تحققها المؤسسات والأشخاص الطبيعيين والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

1.1.2.2. تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

عرفت كما يلي : " تأسس ضريبة سنوية و وحيدة على دخل الأشخاص الطبعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة " [60] ص 77.

2.1.2.2. الإعفاءات والتخفيضات لصنف الأرباح الصناعية والتجارية

قام المشرع الجزائري بتسهيل إنطلاق المشاريع الفتية وتشجيع بعض النشاطات بتقديمه لإعفاءات.

1.2.1.2.2. الإعفاءات (Exonération)

يمكن تقسيمها إلى الإعفاءات الدائمة والإعفاءات المؤقتة [61] ص 19:

1.1.2.1.2.2. الإعفاءات الدائمة

- الأشخاص الذين يحققون دخل صافي إجمالي يساوي أو أقل من الحد الأدنى للجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي ؛
- المؤسسات التابعة للجمعيات، الأشخاص المعوقين، المعتمدين وكذا الهياكل التابعة لها ؛
- المداخيل المحققة من طرف الفرق المسرحية.

2.1.2.1.2.2. الإعفاءات المؤقتة

يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- الحرفيون التقليديون والممارسون لنشاط الفن الحرفي إعفاء لمدة 10 سنوات ؛
- مقاولو الأنشطة أو المشاريع المستفيدة من مساعدة الصندوق الوطني لتدعيم القروض المصغرة إعفاء لمدة 10 سنوات ؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من دعم من طرف (الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب) إعفاء لمدة 05 سنوات ؛
- الإستثمارات المنجزة من طرف الاشخاص المستفيدين من نظام دعم الأنشطة الإقتصادية الصادرة عن الصندوق الوطني للتأمين على البطالة إعفاء لمدة 03 سنوات إبتداءاً من دخولها حيز النشاط، أما إذا كانت هذه الانشطة ممارسة في المناطق الواجب ترقيتها يكون الإعفاء لمدة 06 سنوات، مع إضافة سنتين عند التعهد بتوظيف على الأقل 03 عمال لمدة غير محددة في كلتا الحالتين .

2.2.1.2.2. التخفيضات (Abattements)

توجد بعض التخفيضات ذات الغرض التحفيزي [61] ص 22:

- تخفيض بنسبة 10% من الدخل الصافي الإجمالي لما يكون نظام فرض الضريبة المشتركة بين الزوجين.
- تخفيض بـنسبة 35% على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه.
- يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها تخفيض بنسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أساس ضريبة الدخل وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3.1.2.2. أنظمة فرض الضريبة

توجد ثلاث أنظمة لفرض الضريبة تختلف عن بعضها البعض حسب رقم الأعمال المحقق خلال الدورة.

1.3.1.2.2. نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (L'impôt forfaitaire unique)

تم تأسيس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي والضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

1.1.3.1.2.2. الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

بحيث يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون [61] ص 136:

- الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء حيث لا يتجاوز رقم أعمالهم 10 ملايين بما في ذلك الحرفيون ؛
- الذين يمارسون الأنشطة الأخرى كتأدية الخدمات التابعة لفئة الارباح الصناعية والتجارية عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10 ملايين ؛

وتستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ما يلي [61] ص 137:

- عمليات البيع بالجملة ؛
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدين وهي خاضعة للنظام المبسط ؛
- موزعوا محطات الوقود حيث تخضع لنظام الحقيقي ؛
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير ؛

ـ الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع للمؤسسات المستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه للتنظيم المتعلق بالمحروقات ولمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم ؛
ـ الفرازون وتجار الأملاك وما شابههم وكذا منظموا العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها.

2.1.3.1.2.2. تحديد الضريبة

لتحديد هذه الضريبة تقوم الإدارة الجبائية بإرسال تبليغ إلى المكلف الخاضع لهذه الضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام [61] ص 137.

تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين، العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال، ويتمتع المكلف المعني بحق الإبداء بالموافقة أو بتقديم ملاحظته، مع الإشارة إلى رقم الأعمال أو أرقام الأعمال التي يمكن قبولها وذلك لأجل مدته ثلاثون يوما من تاريخ إستلام التبليغ، وفي حالة الموافقة أو عدم الرد للأجل المحدد يعتمد التقرير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة، وتحديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة بالنسبة لكل مكلف في كل سنة لمدة سنتين* من طرف مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

3.1.3.1.2.2. معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي [61] ص 138:

- 05% من رقم الأعمال بالنسبة لأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون المتمثلة في بيع السلع والشراء.
- 12% من رقم الأعمال بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات لفئة الأرباح الصناعية والتجارية.

4.1.3.1.2.2. واجبات المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة

ـ مسك كل من سجل المشتريات مع الإحتفاظ بالفواتير، سجل المبيعات، سجل اليومية مفصل الإيرادات المهنية.
- أما بالنسبة لمقدمي الخدمات فعليهم إعداد الفواتير.

---

* إذا تبين أن رقم الأعمال الخاص بسنة لفترة سنتين تتجاوز نسبة 30% من رقم الأعمال المعتمد من دون إن تتجاوز الحدود المقررة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا يمكن للإدارة الجبائية في هذه الحالة إعادة النظر في النظام المعتمد.

2.3.1.2.2. النظام المبسط (Régime simplifié)

يطبق على المكلفين بالضريبة غير التابعين لتنظيم الضريبة الجزافية الوحيدة** على أن لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 مليون دج، ولحساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للنظام المبسط تكون بنسبة ثابتة تقدر بـ 20 % من الربح الخاضع [61] ص 21.

ويجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط تقديم إلى الإدارة الجبائية كل من: ميزانية ملخصة (مرة في السنة)، حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء، جدول الإهتلاك وسجل المؤونات وجدول تغيير المخزون وتسلم هذه الجداول المذكورة من طرف الإدارة الجبائية [61] ص 21.

3.3.1.2.2. النظام الحقيقي (Régime du réel)

يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يتجاوز رقم أعمالهم 30 مليون دج بالنسبة لعمليات بيع البضائع والأشياء وكذلك عمليات الأنشطة الأخرى (تأدية خدمات التابعة للأرباح الصناعية والتجارية) للنظام الحقيقي [61] ص 20، ويتم حساب الضريبة حسب الجدول التصاعدي بالشرائح من المادة 104 من القانون الجبائي [61] ص 49.

الجدول 1.2. الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي [61] ص 10.

الشريحة	النسبة
0 إلى 120 000	% 0
120 001إلى 360 000	% 20
360 001 إلى 1440 000	%30
1440 001 فما فوق	%35

ويتوجب على الخاضعين لنظام الحقيقي :

- مسك محاسبة منتظمة بتطبيق القيد المزدوج.
- مسك يومية عامة، دفتر الأستاذ، اليوميات والسجلات المساعدة.
- إعداد ميزانية سنوية.
- إعداد الفواتير مع ذكر مبلغ الرسم على القيمة المضافة.

** بإمكان المكلفين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، إختيار نظام الإخضاع حسب النظام المبسط، أو حسب النظام الحقيقي.

4.1.2.2. الأعباء القابلة للخصم لصنف الأرباح الصناعية والتجارية

هناك مجموعة من الأعباء والمذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة منها: الخسائر، فوائد القروض والديون ذات الطابع المهني، المنح الغذائية، إشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات المدفوعة من الجانب الشخصي [61] ص 39.

ويجب توفر الشرطين التاليين من أجل خصم الأعباء المذكورة، أنها لم تأخذ بعين الإعتبار عند تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، وأن يتم دفع أو تسديد هذه الأعباء عند تحقيق الدخل (مبدأ إلحاق الأعباء بالإيرادات).

الربح الخاضع للضريبة (الجبائي) = الربح المحاسبي – التخفيضات + الإستردادات.

أما الإستردادات هي أعباء مقبولة محاسبيا ومرفوضة جبائيا والتي سيتم شرحها لاحقا.

2.2.2. الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات " [60] ص 87.

1.2.2.2. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية، والمتواجدة في الجزائر وذلك حسب مبدأ إقليمية الضريبة، ويترتب على ذلك إلغاء التميز السابق بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية، وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، ويأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الطبيعة الإجبارية وكذلك الإختيارية [61] ص 63.

وحسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تم تصنيف نوعين من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و هي :

1.1.2.2.2. الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات

تفرض على الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي شركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، الشركات المدنية المكونة تحت شكل شركة أسهم، المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

2.1.2.2.2. الشركات الخاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات

نص المشرع الجبائي في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1] على إمكانية الخضوع بصفة إختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص والمحددة فيما يلي :
شركات التوصية البسيطة، شركات التضامن، الشركات المدنية، شركات المساهمة.

يتم الخضوع الإختياري بتقديم طلب إلى مفتشية الضرائب من طرف الشركات المعنية، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الإختيار يتم بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركات، ويترتب على الشركة المعنية بالأمر ما يلي :

- تقديم طلب الإختيار مرفق بتصريح ؛
- مسك محاسبة منتظمة ؛
- تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج ؛
- دفع الضريبة في تاريخ الإستحقاق .

2.2.2.2. أساس فرض الضريبة على أرباح الشركات

تستحق الضريبة حسب نص المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأرباح المحققة في الجزائر ونخص بالذكر الأرباح التالية [61] ص 63:

- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدة للممارسة العادية لناشطي الطابع الصناعي أوالتجاري أو الفلاحي عند عدم وجود إقامة ثانية ؛

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات مثل فرع مساعد، مؤسسات أجنبية، أرباح هذا الفرع تخضع للضريبة على أرباح الشركات ؛

[1]: أنظر المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013.

ـ أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية ؛

ـ إذا كانت مؤسسة ما تمارس في أنٍ واحد نشاطها في الجزائر وخارج الجزائر فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الإقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيما عدا حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين ولتحديد الربح الخاضع للضريبة يجب تحديد الربح الصافي الناتج بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات، مكاسب إستثنائية) مطروحا منها الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط (أعباء عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات ورسوم مهنية).

3.2.2.2. معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة وقد تم التمييز بين ثلاث فئات من المعدلات والتي هي كما يلي [51] ص 34:

1.3.2.2.2. المعدل العادي (Le taux normal)

وأصبح إبتداءاً من 2008 كما يلي :

25% بالنسبة لعمليات تأدية الخدمات، العمليات التجارية والعمليات المتعلقة بقطاع البترول، والعمليات المنجمية.

19% بالنسبة لعمليات البناء والأشغال العمومية، العمليات الإنتاجية والمتعلقة بالنشاط السياحي.
وإذا كان نشاط المؤسسة مختلط أي خاضع للمعدلين يجب إخضاعها للمعدل الراجح لرقم الأعمال.

2.3.2.2.2. المعدلات الخاصة (Les taux spécifiques)

تطبق على بعض المداخيل عن طريق الإقتطاع من المصدر على أرباح الشركات وهي :

10% على : - مداخيل الديون والودائع والكفالات ؛
- مداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري.

24% على : - مداخيل المؤسسات الأجنبية التي لها منشأت دائمة في الجزائر والمحققة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات ؛
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة ومسلمة للجزائر ؛
- العائدات الممنوحة للمخترعين المتواجدين بالخارج، مقابل منح رخصة إستغلال

براءات إختراعهم أو بيع أو التنازل عن علامات الصنع.

40% على : - المداخيل الناتجة عن سندات الصندوق غير الإسمية أو لحاملها.

4.2.2.2. الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

الربح الخاضع (الجبائي) يتضمن نتيجة النشاطات العادية بإضافة الأعباء غير القابلة 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 .

غير أن المعدل المطبق على الربح الجبائي والذي يساوي الربح المحاسبي المصرح من طرف المؤسسة مضاف إليه التكاليف المرفوضة من طرف الإدارة الجبائية ويخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات إن وجدت [62] ص 8 :

الربح الخاضع (الجبائي) = النتيجة المحاسبية الصافية + الإستردادات - التخفيضات

أما الإستردادات فهي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف عادية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي، أما التخفيضات هي تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، ويمكن إعتبار الإستردادات كل التكاليف التي لا تتوفر فيها الشروط التالية :

- إستغلالها يكون في إطار التسيير العادي لنشاط المؤسسة وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.

- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية (إهتلاكات).

- أن تكون متعلقة بالسنة المالية الحالية.

1.4.2.2.2. الإستردادات (Réintégrations)

الإطار القانوني أوالتنظيمي للإستردادات نجده في المواد 174،171،168،141 من القانون الضرائب المباشرة حيث عرفت الأعباء غير القابلة للخصم جزئياً والأعباء غير القابلة للخصم كلياً.

1.1.4.2.2.2. الإستردادات الجزئية (Réintégration partielle)

هي أعباء غير قابلة للخصم جزئياً :

- قسط الإهتلاك للسيارت السياحية عندما تفوق قاعدة الإهتلاك 1 مليون دج خارج الرسم [1].

- الهديا الإشهارية 500 دج لوحدة، أما الإعانات والمساعدات الإنسانية والتبرعات الخيرية التي قدمت نقداً أو عيناً للمؤسسات الخيرية فتقبل في حدود 200.000 دج سنويا.

- لا يمكن خصم المبالغ المالية المخصصة للإشهار والرعاية في حالة تجاوزت نسبة 10% من رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية وكحد أقصى 30 مليون دج [2].

- مصاريف البحث والتطوير العلمي 10% من الربح الخاضع مع سقف 100 مليون دج [3].

- المصاريف الملتزم بها في إطار البحث والتطوير في المؤسسة في حدود المبلغ المعاد إستثماره في هذا البحث.

2.1.4.2.2.2. الإستردادات الكلية (Réintégration totale)

أعباء غير قابلة للخصم إطلاقا وهي كما يلي :

- الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة؛

- كما لا يمكن خصم الغرامات والمصادرات الواقعة بسبب مخالفة الأحكام القانونية من الأرباح؛

- الهدايا الأخرى غير الإشهارية ؛

- الأعباء غير المهنية (مصاريف الإستقبال غير المبررة وغير المرتبطة وأعباء العقار الغير المرتبطة بالإستغلال)؛

- أعباء لا تتوفر على الشروط الجبائية لخصمها ؛

- المؤونات غير الموضوعية أو غير المؤكدة ؛

- الرسم على السيارات السياحية [1]؛

1: أنظر قانون المالية لسنة 2010.
2: أنظر المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.
3: أنظر المادة 09 من قانون المالية لـ 2009 المعدلة للمادة 171 من قانون الضرائب المباشرة.

- رسوم التكوين والتدريب [2].

2.4.2.2.2. التخفيضات (Déductions)

تعد حسب وضعيات المواد 147،147 مكرر، 169-3، والمادة 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كتخفيضات ما يلي :

- الخسائر الجبائية (مُرَحلة الى الأمام لـ 4 سنوات حسب قانون المالية لسنة 2010) ؛

- توزيعات الأرباح المتعلقة بالمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات [3] ؛

- فائض القيمة للتنازل عن عناصر الأصول المثبتة [4] ؛

* فائض القيمة قصير الأجل 30% ؛
* فائض القيمة طويل الأجل 65% ؛

- فائض القيمة الناتج عن تجميع المؤسسات، أو الإندماج، والتنازل عن حصص الأصول الصافية، يتم إعفائه من الضريبة على أرباح الشركات بتوفر مجموعة من الشروط [5] .

5.2.2.2. ألية دفع الضريبة على أرباح الشركات والتسجيل المحاسبي لها

يتـم دفع الضريبة عى أرباح الشركات وفق ما يسمى بنظام تسديد التسبيقات المؤقتة (Les acomptes)، ومبلغ كل تسبيق يساوي 30% من ضريبة السنة السابقة المقفلة في تاريخ إستحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم إغلاقها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة (ن-2)، وفي حالة أن المؤسسة بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بإفتراض أن 05% من رأس المال هو الربح ثم تحسب تسبيقاتها عادياً [62] ص 13.

ويوضح الجدول الموالي التسبيق وتاريخ الدفع:

---

[1]: أنظر المادة 26 من قانون المالية التكميلي 2010.
[2]: أنظر المادة 09 من المرسوم 98-149.
3: أنظر المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013.
[4]: أنظر المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة.
[5]: أنظر المادة 143-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول 2.2. جدول يبين تاريخ تسبيقات الضريبة عى أرباح الشركات

التسبيق الأول	التسبيق الثاني	التسبيق الثالث
من 20- 02 إلى 20 - 03- ن	من 20- 05 إلى 20-06- ن	من 20- 10 إلى 20-11- ن

ويتم حساب قيمة التسبيقات على أساس الربح الجبائي، في الأخير يتم دفع رصيد التسوية وقيمة هذا الأخير تستخرج من العلاقة التالية :

رصيد التسوية = ربح (ن) x معدل الضريبة – مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

ويدفع رصيد التسوية للضريبة على الأرباح يكون في **G50** قبل **04/30/ ن+1** على مستوى قباضة الضرائب الخاضعة إليها المؤسسة أو مديرية المؤسسات الكبرى.

- من خلال ما سبق نستنتج ثلاث حالات وهي [51] ص 158:

أولا : حالة مجموع التسبيقات مساوية لمبلغ الضريبة المستحقة وهي حالة نادرة في هذه الحالة لا يوجد رصيد التسوية.

ثانيا : حالة مجموع التسبيقات أصغر من مبلغ الضريبة المستحقة في هذه الحالة رصيد التسوية موجب، فيجب على المؤسسة دفع الفرق بين قيمة الضريبة وما دفع كتسبيق .

ثالثا : حالة مجموع التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة المستحقة وعليه فإن رصيد التسوية يكون سالبا وبالتالي يسترجع ذلك الرصيد من التسبيق الأول للسنة المقبلة.

المؤسسة بإمكانها إيداع تصريح مُصَحح قبل 21 يوم بعد إنعقاد الجمعية العامة العادية التي توافق على حساب نتيجة الدورة، هذا ويجب أن يمسك قبل 30 جوان من الدورة الموالية وفقاً لإجراءات القانون التجاري .

6.2.2.2. التسجيل المحاسبي

ويتم التسجيل المحاسبي للضرائب على الأرباح المحققة خلال السنة المالية والتي تعالج محاسبيا عبر ثلاث مراحل وهي [62] ص 90:

مرحلة تسديد التسبيقات ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
444X	512	من حـ/الدولة، ضرائب على النتائج (تسبيقات) الى حـ/ البنك	XX	XX

مرحلة تحديد الربح المستحق ويتم تسجيل القيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695	444 Y	من حـ/ ضرائب على أرباح على نتيجة النشاط العادي. الى حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج	XX	XX

مرحلة تسجيل تسوية الرصيد ويتم تسجيل القيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
444 Y	444X 512	من حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج الى حـ/ الدولة، ضرائب على النتائج (تسبيقات) حـ/ البنك	XX	XX XX

أما الإستردادات والتخفيضات فيتم التسجيل المحاسبي فقط لتلك الفروقات المتعلقة بالضرائب المؤجلة [51] ص 154:

1.6.2.2.2. الفروقات الدائمة (Différences permanents)

تدرج خارج المحاسبة في الجدول الجبائي T9 (إستردادات وتخفيضات)، تحتوي الجداول الجبائية على ميزانية جبائية (أصول وخصوم)، حساب للنتيجة الجبائية و14 جدول كملاحق إيضاحية، حيث أن الميزانية الجبائية تأخذ نفس الشكل الوارد في النظام المحاسبي المالي، أما حساب النتيجة الجبائية فهو يختلف عن الوارد في النظام المحاسبي المالي إحتراماً للقواعد الجبائية، كما يجب أن تفسر القوائم المالية والجداول الملحقة للجداول الجبائية وفق التوجيهات المبينة في مذكرات المديرية العامة للضرائب.

2.6.2.2.2. الفروقات الزمنية (Différences temporelles)

يتم إدراجها كضرائب مؤجلة أصول أو خصوم في التسجيلات المحاسبية كما تم شرحه في المبحث الأول من هذا الفصل.

3.2.2. فائض القيمة الخاص بالتنازل عن التثبيتات (Plus values de cession)

يسمح القانون الجبائي في الجزائر بتخفيضات جبائية للإيرادات الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة .

1.3.2.2. الجانب القانوني لفائض القيمة للتنازل عن التثبيتات

- تنتج فوائض القيم قصيرة الأجل من التنازل عن العناصر المكتسبة والمحدثة منذ 03 سنوات على الأكثر، أما فوائض القيم طويلة الأجل فهي تلك التي تنتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من 03 سنوات [1].

تحسب الضريبة على أرباح الشركات المتعلقة بالفوائض غير المعاد إستثمارها كما يلي :

- إذا تعلق الأمر بفوائض القيم القصيرة الأجل: يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة حسب المادة 1/173.
- إذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأجل: يحسب مبلغها في حدود 35%من الربح الخاضع للضريبة حسب المادة 1/173.
- لا تدخل فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء إستغلال عناصر التثبيتات ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحقق فيها، في حالة التزام المكلف بالضريبة بأن يعيد إستثمار مبلغ يساوي فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في المؤسسة قبل إنقضاء أجل 03 سنوات إبتداءاً من إختتام السنة المالية، مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها [2] .

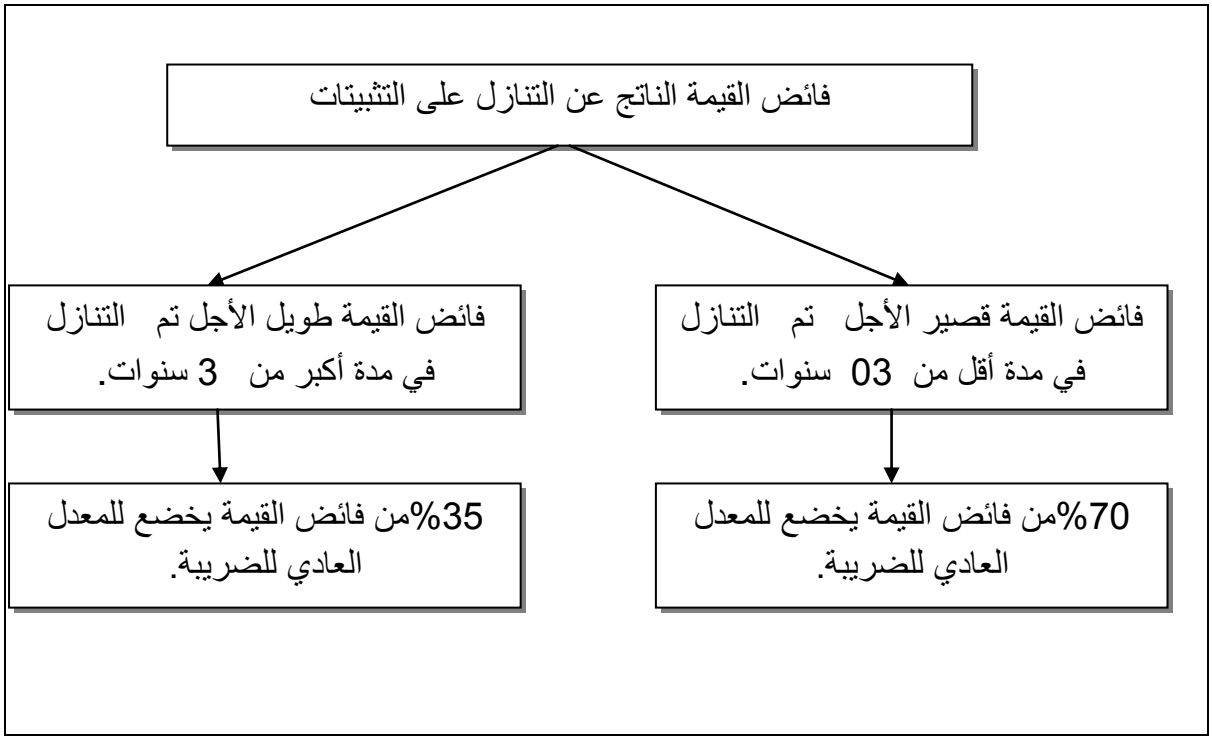
- إذا تم إعادة الإستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة إحتياطات منظمة وتخصم من سعر التكلفة من أجل حساب الإهتلاكات وفوائض القيم المحققة لاحقا (تثبيتات مادية قابلة للإهتلاك).

- وفي حالة العكس تنقل فوائض القيم إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي إنقضى فيها.

---

[1]: أنظر المادة رقم 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2012، ص : 86.
[2]: أنظر المادة رقم 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة لسنة 2012، ص.ص :86-87.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين مدة الاحتفاظ بالتثبيت ونسبة الوعاء الخاضع:



الشكل 1.2. العلاقة بين مدة الاحتفاظ بالتثبيت ونسبة الوعاء الخاضع للضريبة

2.3.2.2. المعالجة المحاسبية لفائض القيمة

يتم تكوين إحتياطات منظمة طبقاً لنصوص جبائية وهو نوع من الإحتياطات مصدرها الأرباح، لكن لا نطلق عليه إسم ربح وإنما فائض قيمة لأنه ناتج عن بيع أو التنازل عن أصل ثابت، وهو يعتبر نشاط عادي بالنسبة للنظام المحاسبي المالي [63]ص 35 .

لابد أن نميز بين نوعين من الإحتياطات الناتجة عن بيع أو التنازل عن هذا الأصل كما يلي [63] ص 35 :

1.2.3.2.2. فائض القيمة المعاد إستثماره (حـ/1061 الإحتياطات المنظمة)

تشجيعاً للمؤسسات من أجل إعادة إستثمار هذا الفائض (الربح الناتج عن بيع الإستثمار) يعفى هذا الفائض من الضرائب ،لكن يفرض إعادة إستثمار هذا الفائض خلال مدة ثلاث سنوات وإلا سوف يتم إخضاعه من جديد إذا إنقضت هذه المهلة ،وهذا ما نصت عليه المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

حيث نصت هذه المادة على أن فوائض القيمة المتأتية من التنازل خلال إستغلال عناصر الأصول الثابتة لا تدرج ضمن الربح الخاضع للضريبة للسنة التي تحققت فيها هذه الفوائض، وهذا تحت شرط تعهد المكلف بإعادة إستثمارها خلال المهلة القانونية (3 سنوات) إبتداءاً من تاريخ إقفال هذه السنة، ينبغي أن يرفق هذا التعهد بالتصريح بالأرباح، ويكون التسجيل المحاسبي لتحويل فائض القيمة غير الخاضع للضريبة على الأرباح إلى حساب الإحتياطات المنظمة كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
120		من حـ/ نتيجة الفترة	XX	
	1061	الى حـ/ فائض قيمة معاد إستثماره (غير خاضع)		XX
		تحويل فائض القيمة الى الإحتياطات المنظمة		

إلا أن هذا التعهد قد يلتزم به المكلف أو لا يلتزم به وبالتالي تكون هنالك حالتين وهما:

1.1.2.3.2.2. إعادة إستثمار فائض القيمة (cas de réinvestissement de la PVC)

عند قيام المؤسسة بإعادة إستثمار فائض القيمة الناتج عن بيع الإستثمارات خلال المهلة المحددة قانونياً(3 سنوات) في شراء إستثمار معين، أي أنها إلتزمت بالتعهد فيتم خصم فوائض القيمة من الأرباح الخاضعة ويتم إعتبارها كإهتلاكات للتثبيتات الجديدة التي تم إقتنائها ويتم طرحها من القيمة الأصلية لحساب التثبيتات وتكون التسجيلات المحاسبية كما يلي [63] ص 38:

- عند إقتناء تثبيت أدرج في تكلفته فائض القيمة المعاد إستثماره يكون التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
21x		من حـ/ التثبيتات العينية	XX	
	512/53	الى حـ/ البنك أو الصندوق		XX

- في كل تاريخ إقفال حسابات يتم تحويل جزء من الإحتياطات المنظمة الى الإهتلاكات

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
1061		من حـ/ فائض قيمة معاد إستثماره (غير خاضع)	XX	
	2815	الى حـ/ إهتلاك المعدات		XX
		إستعمال فائض القيمة كإهتلاك		

نلاحظ أن فائض القيمة المسجل في حساب 1061 يعتبر كإهتلاك للألة الجديدة، معنى ذلك أن إهتلاك الألة الجديدة ستكون على القيمة الأتية: (تكلفة الإقتناء - فائض القيمة المعاد إستثماره)، ويعتبر (حـ/1061) كتمويل ذاتي لتجديد التثبيت، فعوض أن نسجل قيد الإهتلاك بالكيفية الأتية :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		من حـ/ مخصصات الإهتلاك	XX	
	2815	الى حـ/ إهتلاك المعدات		XX

- يجب أن نسجل القيد السابق كما هو مبين أعلاه من حساب1061 إلى حساب 2815.

2.1.2.3.2.2. عدم قيام المؤسسة بإعادة إستثمار هذا الفائض خلال 3 سنوات

في هذه الحالة وبعد مرور (03) سنوات ولم تقم المؤسسة بإعادة إستثمار هذا الفائض المسجل في (حـ/1061) فإن هذا الأخير يتم إخضاعه للضريبة، ففي الحالة الأولى إذا لم تقم المؤسسة بإعادة إستثمار هذا الفائض في الأجال القانونية المحددة (3سنوات)، فإن مبلغ الفائض يجب أن يحول إلى النتيجة غير الموزعة وبالتالي إخضاعه للضريبة ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بعد 3 سنوات كالتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
1061		من حـ/ فائض قيمة معاد إستثماره (غير خاضع)	XX	
	11	الى حـ/ الترحيل من جديد		XX
	134	حـ/ الضرائب المؤجلة على أصول		XX
		تحويل الفائض الى النتائج المرحلة		

2.2.3.2.2. الأرباح الخاضعة لوعاء ضريبي مخفض

خلافاً للأرباح العادية التي تخضع للمعدل العادي لضريبة (25% أو 19% حالياً)، فإن فائض القيمة لا يخضع كلياً لهذا المعدل وإنما جزء منه فقط وهذا كما يلي [63] ص 39:

- إخضاع 70% من الفائض إذا كانت مدة الإحتفاظ بالإستثمار المتنازل عنه أقل من ثلاث سنوات.

-إخضاع 35% من الفائض إذا كانت مدة الإحتفاظ بالإستثمار المتنازل عنه أكثر من ثلاث سنوات.

3.2. الاختلافات الموجودة والجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية

توجد إختلافات عديدة بين النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والتشريع الجبائي الجزائري المقنن بالإستناد الى المخطط المحاسبي الوطني، وتسعى وزارة المالية جاهدة للتقليل من هذا التباعد عن طريق النصوص التشريعية وقوانين المالية.

1.3.2. الإختلافات بين قانون المحاسبة وقانون الضرائب

في الممارسة العملية الربح المحاسبي هو الأساس لتحديد الربح الخاضع (الجبائي)، وهي غالباً ما تكون متفاوتة بسبب وجود اختلافات بين قانون المحاسبة وقانون الضرائب.

1.1.3.2. القانون المطبق لتحديد الربح المحاسبي

القانون المطبق لتحديد الربح المحاسبي، يتألف من مجموع النصوص التي تنظم النظام المحاسبي المالي، لاسيما القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة) [38] ص 05، جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 75- 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني والصادر بالجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، والنصوص التطبيقية التالية:

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (إحتوى على 44 مادة) الصادر بالجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـ 28 ماي 2008 .

- القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 المحدد لقواعد التقييم، المحاسبة، محتوى وعرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات).

- القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة.

ولحل مشكلة الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، فقد أصدرت وزارة المالية ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة تعليمة وزارية رقم 02 صادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي [64] ص 02 ، حيث أرفقت هذه التعليمة بجدول تطابق المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

ومنذ التطبيق الإجباري للنظام المحاسبي المالي، توالت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لعدة مذكرات منهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي، وهي [65] ص 03:

--المذكرة المنهجية رقم 01، المؤرخة في 19 10-2010، والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث تمثل كيفيات التحضير للإنتقال الى النظام المحاسبي المالي، عبر إجراءات الإنتقال وتحويل أرصدة الحسابات، إعادة المعالجة، اتمام الإنتقال وإعداد القوائم المالية 2009 ؛

--المذكرة المنهجية رقم 02، المؤرخة في 28 12-2010، والمتعلقة بالتثبيتات المعنوية، والتي تضمنت مفهوم التثبيتات المعنوية ،كيفيات الإنتقال الخاص بالتثبيتات المعنوية، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها ؛

- المذكرة المنهجية رقم 03، المؤرخة في 28-12-2010، والمتعلقة بالمخزونات، والتي تضمنت مختلف العمليات الخاصة بالمخزونات ؛

- المذكرة المنهجية رقم 04، المؤرخة في 20-03-2011، والمتعلقة بالتثبيتات العينية، والتي تضمنت كيفية التحول من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالتثبيتات العينية، وقد أوردت عدة أمثلة في ذلك ؛

- المذكرة المنهجية رقم 05، المؤرخة في 26-03-2011 والتي تعلقت بمنافع الموظفين، وورد فيها أمثلة عن منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل ؛

--المذكرة المنهجية رقم 06، المؤرخة في 05 05-2011، والتي تتعلق بالمصاريف والإيرادات خارج الإستغلال وحسابات تكاليف الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني، حيث تعلقت هذه المذكرة المنهجية بكيفية الإنتقال الخاصة بالحسابات (692-696-698-699-792-750-780-796-797-798) ؛

- المذكرة المنهجية رقم 07 المؤرخة في 24-05-2011 والتي تتعلق بالعقود طويلة الأجل، حيث تضمنت مختلف الأعمال المتعلقة بالإنتقال الخاص بالعقود طويلة الأجل ؛

--المذكرة المنهجية رقم 08 المؤرخة في 07 06-2011، المتعلقة بالأصول والخصوم المالية، حيث تضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الخاصة بكيفية الإنتقال.

2.1.3.2. القانون الضريبي المطبق لتحديد الربح الجبائي

وتتكون من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأحكام قوانين المالية ونصوصها التطبيقية (المراسيم التنفيذية والأوامر) .

مبدأ استقلالية قانون الضرائب الذي تفرضه هذه النصوص، قد تم تعزيزه من قبل المادة السادسة من قانون المالية لسنة 2010 حيث يشير نص المادة : " يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" [1].

يجيب نص هذه المادة وبصورة صريحة عما إذا كانت الإدارة الجبائية ستقوم بإعتماد جميع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي أم لا، إذ يشير أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تتعارض مع النصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

وبعبارة أخرى يتعين على كل المؤسسات أن تمتثل لقواعد التقييم والمحاسبة الصادرة عن النظام المحاسبي المالي لتحديد الربح الخاضع مع التحفظ، بأنها لا تتعارض مع الأحكام المنصوص عليها في القواعد الجبائية المطبقة لتحديد وعاء الضريبية .

المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تعني أن كل الأعباء وكل الإيرادات المسجلة في الحسابات هي قابلة للخصم أو خاضعة بشرط أن تدخل في وعاء الضريبة كما عرفها قانون الضرائب المباشرة.

لكن، المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تتناقض مع المادة 42 من القانون 07-11 التي تنص على " تُلغى ابتداءاً من تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر

[1] : أنظر قانون المالية لسنة 2010، المادة رقم 09 .

75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1435 الموافق لـ 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة " [38] ص 06.

فهنا يظهر تناقض جلي فالمادة 42 من القانون07-11 يأمر فيها المشرع الجزائري كل المؤسسات بتطبيق المرجعية الجديدة إبتداءاً من 2009 ليتأخر إلى 2010 والتخلي عن المرجعية السابقة، ثم قيدها بالمادة السادسة من قانون المالية بأسبقية القواعد والقوانين الجبائية في حالة التناقض، هذه الأخيرة التي هي كلها وفق المخطط المحاسبي الوطني ولم تتغير، لذا أصبحت المادة 42 من القانون 07-11 وكأنها لم تصدر، ولم يجري الإنتقال الحقيقي الى النظام المحاسبي المالي خاصة في غياب سوق مالي توجه له القوائم المالية وبقي المستعمل الوحيد هو مصلحة الضرائب [62] ص 15.

النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية تواجه عملية تطبيقه عدة صعوبات جبائية ناشئة عن الإختلاف الموجود بسبب التصور الأنجلوساكسوني والنظرة الجزائرية للضرائب على النتيجة، حيث أن الإدارة الجبائية تجهل معنى الضرائب المؤجلة، تدرجها بنفس طريقة الضرائب المستحقة عبئ محاسبي يتم إسترداده، أيضاً الإدارة الجبائية لا تعترف بالتحيين، إعادة التقييم، إختبار تدهور القيمة، القيمة المتبقية، القيمة العادلة... إلخ [62] ص 16.

إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام المحاسبي المالي يفترض إستقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي، وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية، لذا فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبارا للقيود الجبائية.

وهذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية، ومثال ذلك يمكن ذكر ظاهرة إهتلاك التثبيتات، ففي النظام المحاسبي المالي يعتبر كتوزيع مباشر لقيمتها وفقاً لمدة الإستعمال الحقيقية، ويمكن للقسط السنوي للإهتلاك أن يكون مخالفاً للإهتلاك الجبائي وفقا للنظام المعمول به [66] ص 06.

و نأكد أن أهم الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي، سيتم شرحها عند تناول الفروقات الزمنية الناجمة عن هذه الإختلافات والضرائب المؤجلة التي يجب محاسبتها، بالإستناد إلى هذه الفروقات وذلك في المبحث الأول من الفصل الثالث.

2.3.2. الجهود المبذولة لتعديل بعض القوانين الجبائية

تسعى وزارة المالية التي تعمل على دراسة وإعداد مشروع قوانين ضريبية والتي يتم مناقشتها والمصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية في البلاد المتمثلة في البرلمان بغرفتيه ورئيس الجمهورية، كما تسهر الهيئة التنفيذية الممثلة في شخص رئيس الحكومة والإدارات العمومية وكذا وزير المالية على متابعة التطبيق الفعلي لكل القرارات والمراسيم والقوانين والتعليمات الصادرة في نفس السياق؛ أما بالنسبة للهيئات فيتعلق الأمر بالمجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب التابعان لوزارة المالية واللتان تعتبران كهيئتان استشاريتان معنيتان ببذل الجهود الضرورية في ذات الإطار، وفيما يلي سيتم عرض جانب هام من القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الإختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي .

1.2.3.2. قانون المالية التكميلي لسنة 2009

يتضمن قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية لسنة 2009، عدة مواد قانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الأتي [51] ص 34:

1.1.2.3.2. متابعة العقود طويلة الأجل

يتضمن نص المادة الرابعة ما يلي:" إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز سلع أوخدمات أو مجموعة من السلع أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق"[1]، المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك مهما كان نوع العقود سواء كانت عقوداً جزافية أو عقودا ميسرة .

بمقتضى هذا النص القانوني، فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد إنجازها لعدة دورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز أشغال وخدمات، يتم وفق طريقة التقدم التي تسمح بربط الأعباء والإيرادات للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويأتي هذا النص في إطار التنسيق مع النظام المحاسبي المالي، الذي نص على أن هذا النوع من العقود يجب أن يتابع وفق طريقة التقدم إلا إذا لم تتوفر إمكانية تقنية قادرة على قياس نسبة التقدم بكل موثوقية؛

[1] : أنظر الأمر 09- 01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

وعلى الإدارة الجبائية أن تقبل بهذا الطرح لأنه حتى وإن لم تكن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تتطلبه من تنظيم ومتابعة للملفات، كما أنها مكلفة من ناحية المعلومات التسيرية المشار إليها في نص المادة، فمن شأن هذا القانون تشجيع الشركات خصوصا تلك التي تعمل في مجال البناء والأشغال العمومية على مسك محاسبة تحليلية.

2.1.2.3.2. خصم الإهتلاكات والمؤونات

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالاهتلاكات الحقيقية على أنه: " يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل الأصول المقتناة بصورة مجانية في الأصول بقيمتها النقدية " [1].

وفيما يتعلق بالمؤونات تنص نفس المادة على أن : " المخصصات المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتوضيحها في كشف الأرصدة ".

إن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأن تشكيل المؤونات لحد الأن على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية يعتبر قليل جداً، وهذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية، وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي فهو يحتوي على إطار أكثر صرامة إذ تؤدي خسارة القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق إلى ضرورة تشكيل مؤونات مهمة.

3.1.2.3.2. خصم المصاريف الإعدادية

يتضمن نص المادة الثامنة ما يلي : " تخصم المصاريف الإعدادية المسجلة في المحاسبة قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق مخطط الإطفاء الأولي" [2].

إنطلاقا من نص هذه المادة فإنه يسمح وبأثر إنتقالي خصم المصاريف الإعدادية المسجلة محاسبيا سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الإمتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر وسعياً لتفادي تحمل الأعباء المتعلقة بالمصاريف الأولية لنشاط 2010، جاء نص المادة وهذا ما يؤكد على أن:

---

[1]: أنظر الأمر 09- 01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
[2]: أنظر قانون المالية التكميلي لسنة 2009، المادة 08.

المصاريف السابقة حتى وإن كانت عولجت كخسارة وبصفة نهائية، ستكون قابلة للخصم جبائيا. هذا النوع من المصاريف سوف لن يكون، لأنه لا توجد مصاريف اعدادية مثبتة ومهتلكة انطلاقا من بداية سريان النظام المحاسبي المالي.

4.1.2.3.2. إعادة تقييم التثبيتات

تنص المادة العاشرة على أن: " تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات " [1].

كما تشير كذلك إلى " تقييد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة " [2] .

يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبتحليل نص المادة فإن:

- تحديد مدة خمس سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، هذا ما يعتبر تمديداً للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبئ الجبائي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد.

- ومن جهة أخرى، تنص المادة صراحة على ضم فائض مخصصات الإهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها.

هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS16 الذي يطرح عدة وضعيات لإعادة تقييم الأصول، ولكن هذه الوضعيات يجب معرفة أثارها الجبائية، وبالرجوع إلى نص المادة السابق، فإن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي، ولا جباية فورية وكلية وفي هذا الصدد يمكن القول أيضا أن عملية إعادة التقييم تبقى معلقة وحظوظ تطبيقها قليلة في غياب سوق نشط لقياس القيمة العادلة.

---

[1] : أنظر الأمر 09- 01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
[2] : أنظر الأمر 09- 01 المؤرخ في 22 جويلية 2009.

2.2.3.2. قانون المالية لسنة 2010

يتضمن قانون المالية لسنة 2010 الصادر في ديسمبر 2009 والساري المفعول إبتداءاً من 01 جانفي 2010، مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع مضمون النظام المحاسبي المالي، ومن بينها [67] ص 31 :

1.2.2.3.2. الإهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ومؤونات المؤسسات المالية

يتناول نص المادة الثامنة فيما يتعلق بالإهتلاك الخاص بالقرض الإيجاري ومؤونات المؤسسات المالية ما يلي: "...وفي إطار عقد القرض الإيجاري، يتم حساب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري " [1].

كما تنص على: "...لا تجمع الأرصدة الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القروض المتوسطة أو الطويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة ".

تدخل جملة التغييرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي :

إذ يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة إهتلاكها، فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوى المادة، كما يمكن تطبيق الإهتلاك حسب العمر الإقتصادي للأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة .

لكن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 من خلال المادة 27 قام بتأجيل تطبيق قواعد إهتلاك التثبيتات في إطار عقود الإيجار التمويلي وفق الملكية الإقتصادية إلى 01 جانفي 2013 وذلك من أجل السماح للمؤسسات والهيئات المالية بالإستعداد أكثر لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

منع تجميع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القروض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى من المؤونات.

[1]: أنظر قانون 09- 09 المؤرخ في 30 ديسمبر، 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

2.2.2.3.2. معالجة الإعانات

يعالج نص المادة التاسعة من قانون المالية لسنة 2010 بخصوص معالجة الإعانات ما يلي: "...تدخل إعانات الإستغلال والتوازن المتحصل عليها ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها"[1].

بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير فهي تسترجع بنفس وتيرة إهتلاك الإستثمار الأصلي، وفي ما يتعلق بإعانات الإستغلال، فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي، حيث يشير إلى توجيه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الإعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ إعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث إختلالات تؤدي الى تسجيل ضرائب مؤجلة.

3.2.2.3.2. ترحيل الخسارة الجبائية

تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2010 على أنه: " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، ...فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز" [2] ، وعليه فقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع، هذا الترحيل إلى الأمام للخسائر الجبائية تنجم عنه محاسبة ضرائب مؤجلة أصول .

4.2.2.3.2. خصم المصاريف الإعدادية

تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2010 فيما يتعلق بخصم المصاريف الإعدادية على أنه: " تخصم المصاريف الإعدادية تبعا لمخطط الإمتصاص الأولي، تتم عملية الإمتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق" [3] .

هذا النص يؤكد ما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث ستعالج المصاريف الإعدادية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء.

---

[1] : أنظر قانون 09- 09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
[2] : أنظر قانون 09- 09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009.
[3] : أنظر قانون 09- 09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009.

3.2.3.2. قانون المالية لسنة 2012

المادة السادسة من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على تحويل إعانات الإستثمار أو التجهيز إلى النتيجة، بتقسيمها على الربح الخاضع لـخمس سنوات الموالية، وفي كل مرة تكون الإعانات الموجهة لإقتناء تجهيزات قابلة للإهتلاك على فترة أكثر من خمس سنوات يتم تحويلها لحساب النتيجة وفق الشروط المحددة لنظام المحاسبي المالي على أساس الدورات المتعلقة بفترة الإهتلاك [62] ص 10.

خلاصة الفصل

تأكد المعايير المحاسبية الدولية على ضرورة الفصل بين المحاسبة والجباية من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الذي يعالج محاسبة الضرائب على النتيجة، حيث ينص على أن العبئ الضريبي يتضمن كل من الضرائب المستحقة المدفوعة إلى مصلحة الضرائب والتغير الحاصل في الضرائب المؤجلة الناشئة عن الفروقات الزمنية والخسائر الجبائية والقروض الجبائية غير المستخدمة.

ونجد التشريع الجبائي الجزائري يقسم الضرائب المستحقة الى نوعين حسب شخصية الخاضعين لها الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي اللتان ينظمهما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

غير أنه منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي برزت عدة صعوبات وتساؤلات محاسبية وجبائية، وفي هذا الإطار بذلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة خاصة ما تعلق بتوضيح كيفية الإنتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد بطرح المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من التعليمات التي أزالت الغموض على الكثير من الحالات العملية، وكما تضمنت قوانين المالية مجموعة من النصوص القانونية التي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

الفصل 3

عرض مختلف الحالات المنشئة للضرائب المؤجلة

أدى إعتماد الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية وظهور النظام المحاسبي المالي إلى تطبيق مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني إلى إحداث إختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وهذه الإختلافات يمكن إرجاعها إلى العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية على حد سواء وفقاً لقواعد المخطط المحاسبي الوطني، الذي تخدم فيه المعلومة المالية غايات جبائية بحتة محددة في إطار قانوني محدد، في حين أن النظام المحاسبي المالي يعمل على الإستجابة لإحتياجات المستثمر منها بالدرجة الأولى.

كما أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على أساس الإستحقاق في محاسبته للأحداث والعمليات الإقتصادية، أما النظام الجبائي فيعتمد على الأساس النقدي لتحديد الربح الجبائي، هذا ما ينتج عنه فروقات زمنية تؤدي إلى محاسبة ضرائب مؤجلة وهذا ما سنتناوله، كما يظهر أثر الضرائب المؤجلة عند القيام بالتعديلات والإلغاءات داخل المجمع من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة، وتنتج كذلك عن الأحداث والعمليات التي يتم محاسبتها مباشرة في الجانب المدين أو الدائن للأموال الخاصة ضرائب مؤجلة حسب المعالجات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية.

1.3. الضرائب المؤجلة الناتجة عن الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

توجد العديد من نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي التي يتم معالجتها والتي تستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة لتبين الصورة الصادقة للقوائم المالية [16] ص 27، وسنشير إليها بعرض أهم نقاط الإختلاف بين النظامين التي لا تزال قائمة إلى حد الأن.

1.1.3. التفاوت الموجود بين محاسبة التعهد وإعتماد الجباية على مبدأ الخزينة

يتضمن هذا الصنف جميع الفروقات المتعلقة بالعمليات والأحداث التي يتم تسجيلها محاسبياً على أساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات، أما حسب القواعد والقوانين الجبائية تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها، وتتمثل العمليات الواجب أخذها في تصحيح مبلغ الأعباء والإيرادات الجبائية للسنة المالية التي تولد توفير ضريبة أو دين ضريبة مستقبلية، بإستثناء الفروقات الدائمة المتعلقة بالعمليات التي ليس لها تأثير على الضريبة بمرور الزمن ويمكن ذكر بعض الحالات كما يلي :

1.1.1.3. مزايا المستخدمين (Avantages au personnel)

وفقا للنظام المحاسبي المالي يتم محاسبة مزايا المستخدمين(منح الذهاب الى التقاعد، ميداليات العمل، المستحقات الأخرى) على أساس قواعد محتملة، وهي عبئ للدورة المسجلة فيها كمخصصات، نظرا لوجود إلتزام قانون حالي وإمكانية تقدير قيمتها بكل موثوقية وإحتمال خروج تدفقات نقدية لمواجهة هذه الإلتزامات بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي [68] ص 173، أما بالنسبة للقواعد الجبائية فإلتزامات التقاعد ومزايا المستخدمين الأخرى اللاحقة للعمل المدرجة كأعباء تنبؤية (مؤونات) غير مقبولة جبائيا حتى يتم دفعها إلى المستفدين منها، خلال السنة المالية المتعلقة بالتسديد [62] ص 30.

هذه المخصصات يتم إستردادها إلى الربح المحاسبي لتحديد الربح الجبائي، هذه الفروقات الزمنية الناتجة عن الإختلاف بين التسجيل المحاسبي للمؤونات والإدراج الجبائي عند تسديد هذه المزايا وليس عند تكوين مؤونات محتملة لهذه الأعباء، فتكون القاعدة الجبائية معدومة في تاريخ محاسبة المؤونة وينتج عنها ضرائب مؤجلة أصول، ويتم تسجيل المؤونة محاسبياً كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
683		من حـ/ المخصصات للإهتلاكات والمؤونات	XX	
	153	إلى حـ/ مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		XX

وفي نهاية الفترة يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول بالقيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضريبية مؤجلة أصول	XX	
	692	إلى حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

ويعدل حساب الضريبة المؤجلة أصول عند إستخدام هذه المؤونات أي دفع مبالغ المزايا الموجهة للمستخدمين خلال السنوات المالية اللاحقة، ويكون قيد إستخدام المؤونة كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
153		من حـ/ مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة	XX	
	421	إلى حـ/ المستخدمين، أجور مستحقة		XX
	442	حـ/ الدولة ، الضريبة على الدخل الإجمالي		XX

أما إستخدام الضريبة المؤجلة أصول فيكون بعكس قيد الضرائب المؤجلة الأولي كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	XX	
	133	إلى حـ/ ضرائب مؤجلة على الأصول		XX

2.1.1.3. حقوق العطل المدفوعة (Droits aux congés payés)

يتم محاسبة أعباء العطل المدفوعة في الدورة التابعة لها بتشكيل ديون في نهاية الدورة، أما جبائياً تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت متعلقة بالدورة الحالية، إذن هي مستردة في الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية لتحديد الربح الجبائي للدورة المرتبطة بها، ويتم تسجيل الضرائب المؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن إختلاف القيمة المحاسبية (قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية

المعدومة لأن النظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية وهو الحدث المنشئ، ويكون التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة كتالي [53] ص 24 :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
631	428	من حـ أجور المستخدمين (عطل الغير المسددة) إلى حـ/ المستخدمين، الأعباء الواجبة الدفع تسجيل ديون العطل المدفوعة	XX	XX

ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن العطل المدفوعة الأجر كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133	692	من حـ/ ضريبة مؤجلة أصول إلى حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	XX

ويتم إستخدام الضرائب المؤجلة أصول بعكس القيد السابق عند دفع مبلغ العطل المدفوعة خلال السنة الموالية بجعل حساب 133 دائنا والجانب المقابل له حساب 692 كإيراد ضريبي مدينا.

3.1.1.3. الرسم على النشاط المهني (taxe sur l'activité professionnelle)

قام المشرع الجزائري في قانون المالية لسنة 2012 بتعديل المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة بتقديم قاعدة جديدة للحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني لمؤسسات الأشغال العمومية وتقديم الخدمات كما يلي [61] ص 110:

- بالنسبة لرقم الأعمال المتعلق بالمبيعات الحدث المنشأ هو التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.
- أما رقم الأعمال المتعلق بأشغال البناء وتقديم الخدمات فيتم إخضاعه عند القبض الكلي أو الجزئي للسعر.

و بالتالي تغير الحدث المنشئ فيما يخص مؤسسات الأشغال العمومية والبناء ينتج عنه معالجتين في نهاية السنة المالية هما:

- تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة.

- تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المدفوع على التسبيقات المستلمة من الزبائن.

هذه الأعباء قيد الدفع مستردة لتحديد النتيجة الجبائية عكس الأعباء المدفوعة مسبقاً تكون مخصومة من النتيجة الجبائية .

الفرق بين النتيجة المحاسبية والجبائية المتعلق بالإعتراف بأعباء الرسم على النشاط المهني المتعلق بالمؤسسات النشطة في قطاع الأشغال العمومية والبناء وتقديم الخدمات، ينتج عنه فروقات زمنية لمحاسبة الضرائب المؤجلة أصول بالنسبة للحالة الأولى، وضرائب مؤجلة خصوم بالنسبة للثانية، ويمكن توضيح أثر الضرائب المؤجلة والمعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني المتعلق بهذه الشركات في نهاية السنة المالية كما يلي:

1.3.1.1.3. تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني للدفع على رقم الأعمال غير المقبوض

عند تاريخ الإقفال نسجل الرسم على النشاط المهني للدفع على رقم الأعمال محاسبيا بالقيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6421		من حـ/ ر.ن.م على الأشغال المفوترة غير المقبوضة	XX	
	44720	إلى حـ / الرسم على النشاط المهني قيد الدفع		XX

عند إقفال الدورة ن يتم إدراج الضرائب المؤجلة أصول على الرسم على النشاط المهني للتسديد على الفواتير غير المقبوضة :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضريبة مؤجلة أصول	XX	
	692	الى حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

في الدورة الموالية ن+1 عندما يتم قبض مبلغ فواتير الدورة **(ن)**، حيث يتحقق الحدث المنشئ لدفع الرسم على النشاط المهني، وهنا يتم إستعمال الضرائب المؤجلة أصول للرسم على النشاط المهني للدفع المسجلة خلال الفترة ن لمبالغ الفواتير المحصلة خلال الفترة ن+1.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
44720		من حـ/ الرسم على النشاط المهني قيد الدفع	XX	
	512	إلى حـ/ البنك		XX
692		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	**XX**	
	133	إلى حـ/ ضرائب مؤجلة على أصول		**XX**

2.3.1.1.3. محاسبة الرسم على النشاط المهني المدفوع على التسبيقات المستلمة من الزبائن

حيث يتم تسجيل الرسم على النشاط المهني عند قبض مبالغ التسبيقات كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
44721		من حـ/ تسبيقات الرسم على النشاط المهني	XX	
	512	إلى حـ/ البنك		XX

في نهاية الدورة يسترد الرسم على النشاط المهني على التسبيقات المستلمة من الميزانية الجبائية لأنه مدرج في الأعباء الجبائية، وتدرج في الميزانية المحاسبية ضريبة مؤجلة خصوم لهذه الفروقات الزمنية ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	إلى حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

الضريبة المؤجلة خصوم يتم ترصيدها خلال الدورات (ن+1، ن+2، ..الخ) عندما يتم فوترة رقم الأعمال أو تسديد الرسم على النشاط المهني، حيث تدرج عند إسترداد التسبيق خلال الدورات الموالية إقتطاع جزء من التسبيق .

رقم الحساب		البيان	لمبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6421		من حـ/ ر.ن.م على الأشغال المفوترة غير المقبوضة	XX	
	44720	إلى حـ/ الرسم على النشاط المهني قيد الدفع		XX
	44721	حـ/ تسبيقات الرسم على النشاط المهني		XX

إلغاء جزء من الضرائب المؤجلة خصوم لرسم على النشاط المهني المتعلق بالتسبيق المقتطع

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		من حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	XX	
	693	إلى حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم		XX

4.1.1.3. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية (Ecarts et variations de change)

يمكن للمؤسسة أن تمارس أنشطة بالخارج سواء بإبرام إتفاقيات والقيام بتعاملات بعملة أجنبية أو يوجد لها إستثمار صافي بالخارج، وبصفة عامة كل العمليات التي تتم بغير عملة عرض القوائم المالية يتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف في يوم القيام بالعملية بالنسبة للعناصر غير النقدية المقيمة بالتكلفة التاريخية، وبسعر الصرف في نهاية الفترة للعناصر النقدية، وبسعر الصرف في تاريخ التقييم للعناصر غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة [69] ص 75.

يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة، ضمن الأعباء المالية (حساب 666) أو الإيرادات المالية (حساب 766) حسب النظام المحاسبي المالي [70] ص 204، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط أما أرباح الصرف فلا تخضع جبائيا إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ.

هذا الإختلاف ينتج عنه فروقات زمنية قابلة للإخضاع مستقبلا عند تحقق هذه الإيرادات فعلا مما يستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم في الجانب الدائن لحساب 134 والجانب المقابل حساب 693 كعبئ ضريبي في حساب النتيجة ويتم عكس القيد السابق في السنة الموالية عند تحصيل الحقوق أو تسديد الديون المحررة بالعملة الأجنبية .

5.1.1.3. الحالات الأخرى

هناك العديد من مصادر الضرائب المؤجلة الناتجة عن الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في توقيت الإعتراف بالإيرادات والأعباء، ويمكن حصرها في بعض الحالات.

1.5.1.1.3. إعانات الإستغلال والتوازن (Subventions d’exploitation)

يتم التسجيل المحاسبي لإعانات الإستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالإستفادة منها، ولكن يتم إخضاعها جبائيا عند تحصيلها وفقا للقواعد الجبائية، أي عند قبض مبلغ الإعانة، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم لهذه الفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية (الإعانة) والقاعدة الجبائية (المعدومة) [71] ص 130 في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة كما يلي [70] ص 185:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
441		من حـ/ الدولة، إعانات فيد الإستلام	XX	
	74	إلى حـ/ إعانات الإستغلال والتوازن		XX

في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة نسجل القيد المتعلق بحساب الضرائب المؤجلة كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		من حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	الى حـ/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

وعند إستلام الإعانة يتم تسجيلها في حساب 512 البنك بترصيد حسب 441 بجعله دائنا، ويتم إستخدام الضرائب المؤجلة خصوم بجعل حساب 134 مدين وحساب 693 في الجانب الدائن، لمحو التفاوتات بين المحاسبة والجباية في معالجة الإيرادات المتعلقة بإعانات الإستغلال والتوازن.

2.5.1.1.3. تسبيقات مدفوعة للإيجار (Avances payées sur loyers)

تسجل مبالغ الإيجار المتعلقة بالفترة الحالية كأعباء مدرجة سلفا التي لم تسدد بعد، لكن تخضع للضريبة فيما بعد عندما يتم تسديدها (المادة 57 من قانون الضرائب المباشرة)، هذا التفاوت يعطي حيزاً لمحاسبة ضرائب مؤجلة أصول من حساب 133 في الجانب المدين إلى حساب 692 في الجانب الدائن ويتم عكس القيد السابق في الدورة الموالية عند تسديد مبلغ الإيجار.

وبالعكس تعالج محاسبيا كإيرادات مسجلة سلفا إيرادات الإيجار غير المقبوضة التي لا تكون خاضعة جبائيا حتى يتم تحصيلها، وتعتبر فروقات زمنية قابلة للخصم تعطي مكان لمحاسبة ضرائب مؤجلة خصوم من خلال الجانب المدين لحساب 693 كعبئ إلى حساب 134 كخصم ضريبي مؤجل دائنا، ويتم عكس القيد عند إستلام مبلغ الإيجار في الدورة الموالية [71] ص 11.

3.5.1.1.3. الفوائد المالية المنتظرة (Les intérêts à recevoir)

يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد منتظرة (إيرادات)، أما جبائياً فهي مدرجة عندما يتم قبضها، فهي تعطي حيزا لمحاسبة الضرائب المؤجلة خصوم بجعل الحساب 134 دائنا والجانب الأخر لحساب 693 كعبئ ضريبي مؤجل مدينا، ويتم إمتصاص الضرائب المؤجلة خصوم بعكس القيد السابق عند قبض مبلغ الفوائد المنتظرة خلال الدورة المقبلة بجعل الحساب 134 مدينا وحساب 693 في الجانب الدائن عندما يتم تحصيل الفوائد المالية [62] ص 37.

4.5.1.1.3. الأعباء الضريبية غير المدفوعة (charges d'impôts non payés comptabilisés)

طبقا للمواد 141، 168 و 169 من قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، عند إعداد الميزانية الجبائية يجب إدراج الضرائب والرسوم المسجلة محاسبيا والغير المدفوعة ومؤونات الضرائب والرسوم التي تمت محاسبتها ضمن الإستردادات، هذه الأعباء تكون مقبولة جبائياً عند تسديدها، وكأمثلة عن هذه الضرائب والرسوم نجد: رسم التطهير، الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية، الرسوم على الأنشطة الملوثة، الحقوق والرسوم الأخرى[1].

أما محاسبياً فإن مبدأ فصل الدورات ينص على أن إيرادات النشاطات العادية والأعباء الملحقة بها يجب محاسبتها بشكل مترابط، هذا ما يؤدي الى تشكيل ضرائب مؤجلة أصول لتلك الفروقات الزمنية القابلة للإسترجاع مستقبلا.

ويتم محاسبة العبئ الضريبي غير المدفوع كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6452		من حـ/ حقوق، ضرائب ورسوم	XX	
	4486	إلى حـ/ الدولة، أعباء للدفع		XX
	447X	حـ/ الضرائب والرسوم الأخرى		XX

ويتم محاسبة الضرائب المؤجلة أصول على الأعباء الضريبية والرسوم غير المدفوعة.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	XX	
	692	إلى حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم		XX

[1]: أنظر المواد 141 و168 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013 .

عندما يتم تسديد هذه الضرائب والرسوم المتعلقة بالفروقات الزمنية خلال الدورة الموالية ن+1، يجب ترصيد حسابات الديون الضريبية والضرائب المؤجلة، ويكون التسجيل في اليومية كالتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4486		من حـ/ الدولة، أعباء للدفع	XX	
447X		حـ/ الضرائب والرسوم الأخرى		XX
	512	إلى حـ/البنك		XX
		ترصيد ديون الضرائب والرسوم		
692		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	
	133	إلى حـ/ضرائب مؤجلة على أصول		XX
		ترصيد الضرائب المؤجلة		

2.1.3. عمليات إعادة المعالجة

يمثل هذا الصنف جميع العمليات والمعالجات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي بهدف جعل القوائم المالية مطابقة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، والتي لا يعتمدها النظام الجبائي في تحديد الربح الخاضع ولا يعترف بها وهي القيمة العادلة، إعادة التقييم، التحيين، المقاربة بالمكونات وتثبيت تكاليف الإقتراض ..الخ، لذا تتطلب إعادة معالجة على أساس القوانين والقواعد الجبائية لتحديد الأعباء القابلة للخصم والإيرادات الخاضعة وهي كما يلي:

1.2.1.3. مصاريف البحث والتطوير (Frais de recherche et développement)

يعالج النظام المحاسبي المالي هذه الأعباء على مرحلتين، مرحلة البحث التي يعتبرها كأعباء غير قابلة للتثبيت أما مرحلة التطوير (عند الوصول إلى منتوج جديد) يجب إدراجها كتثبيتات معنوية، وهذا بتوفر ثلاث شروط هي وجود نية وقدرة المؤسسة على إكمال البحث، إحتمال تدفق منافع نقدية من هذا البحث والقدرة على قياس مصاريف التطوير بكل موثوقية [72] ص 14، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاك والخسائر في القيمة السنوية،

أما النظام الجبائي الذي لا يفرق بين المرحلتين وينص على إدراجها كأعباء قابلة للخصم في حدود مبلغ لا يتعدى 10 % من الربح الخاضع ولا يتعدى 100.000.000 دج سنويا، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير [62] ص 18.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
203		من حـ/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XX	
	731	إلى حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XX

هذه الإختلافات في معالجة مصاريف البحث والتطوير تنجم عنها فروقات زمنية تستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم، فالقيمة المحاسبية للأصل (حساب 203) أكبر من قاعدته الجبائية ويتم إستخدام الضريبة المؤجلة خصوم خلال مدة إهتلاك مصاريف البحث والتطوير المسجلة كتثبيتات معنوية

تسجل ضريبة مؤجلة خصوم للفروقات الزمنية القابلة للدفع كالتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		من حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	إلى حـ/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

ويتم إستخدام الضريبة المؤجلة أصول كل سنة على أساس أقساط الإهتلاك الموالية للسنة الأولى حتى نهاية مدة إهتلاك مصاريف البحث والتطوير بالقيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		من حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	XX	
	693	إلى حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم		XX

2.2.1.3. تثبيت تكاليف الإقتراض (charges d'emprunt capitalisables)

إذا كانت تكاليف الإقتراض تؤدي إلى توليد منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوقة، يمكن إضافتها لقيمة الأصل ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية [73] ص 214 ، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الإعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة مباشرة في نفس السنة .

هذه الإختلافات تؤدي إلى وجود فروقات زمنية قابلة للإخضاع تنتج عنها محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم، حيث أن القيمة المحاسبية للأصل أكبر من قاعدته الجبائية بسبب رفض مصلحة الجباية لرسملة تكاليف الإقتراض هذه الضرائب المؤجلة يتم إلغائها تدريجيا في كل نهاية سنة مالية بالإستناد إلى قسط الإهتلاك المتضمن للمصاريف المالية التي تم رسملتها.

وتسجل محاسبيا من حساب 693 كعبئ ضريبي مؤجل إلى حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم ويتم عكس القيد في السنوات المستقبلية بنفس طريقة معالجة الفروقات الناتجة عن مصاريف البحث والتطوير.

3.2.1.3. التحيين (Actualisation en matière d'évaluation)

يعتبر التحيين قاعدة تقييم مطبقة في كل مرة تكون قيمة من القيم معبرة، عند تقييم الإيرادات، الأعباء، المؤونات (مزايا المستخدمين ومصاريف التفكيك)، الأصول (تكلفة دخول أصل تم شرائه على الحساب)، وهي محاسبة تستند على الواقع الإقتصادي بتحيين القيم إستناداً إلى تدني قيمة النقود بمرور الزمن، في حين أن القواعد الجبائية المطبقة حاليا تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة الإسمية في التقييم، وهذا ما ينجم عنه فروقات زمنية كمثال على ذلك إقتناء تثبيت على الحساب، حيث يتم التسديد بعد أكثر من دورة، لذا يجب تحيين قيمة الأصل وإدراجها بالقيمة الحالية وأما مصاريف التحيين فتدرج كأعباء مالية [74] ص 36، هذا ما يشكل إختلاف في أقساط الإهتلاك المأخوذة جبائيا حيث تحسب على أساس القيمة الأصلية، أما محاسبياً على أساس القيمة المحينة وتكون هناك ضرائب مؤجلة أصول وذلك نتيجة إدراج جزء من القيمة الإسمية كأعباء مالية، ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول في الفترات التي تسجل فيها مصاريف التحيين بمقارنة القيمة المحاسبية مع القاعدة الجبائية [62] ص 31، ونسجل قيد الضرائب المؤجلة كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضريبة مؤجلة أصول	XX	
	692	إلى حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

ويتم إستخدام الضرائب المؤجلة أصول أي تعديلها في السنوات اللاحقة التي لم تدرج فيها مصاريف التحيين، وذلك حسب قسط الإهتلاك الجبائي بعكس القيد السابق وجعل حساب 133 دائنا وحساب 692 في الجانب المدين في كل سنة بمقدار تحقق الأصل الضريبي المؤجل.

4.2.1.3. الإهتلاكات (Amortissements)

هناك العديد من مصادر الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي التي لها تأثير مباشر على التفاوتات الحاصلة بين أقساط الإهتلاك المحاسبية والجبائية .

1.4.2.1.3. طريقة الإهتلاك (Modes d'amortissements)

تستخدم حسب النظام المحاسبي المالي طريقة الإهتلاك التي تعكس وتيرة إستهلاك المؤسسة للمزايا الإقتصادية للأصل، وهي طريقة الإهتلاك الثابت، المتناقص، المتزايد، وطريقة وحدات الإنتاج، في حين أن القواعد الجبائية تحدد الطريقة المتبعة وهي وفق الإهتلاك الخطي غالبا حسب إجراءات المادة 140 والمادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والطرق الأخرى مرخص بها ولكن بشروط [16] ص 66 .

هذه الإختلافات في طرق الإهتلاك تنجم عنها ضرائب مؤجلة خصوم أو ضرائب مؤجلة أصول يتم إمتصاصها على مدى فترة الإهتلاكات المحاسبية للتثبيتات، وهذا إذا كانت طريقة الإهتلاك المحاسبي متناقص، أما القواعد الجبائية تعتمد طريقة الإهتلاك الثابت أو المتزايد فيتم محاسبة ضرائب مؤجلة أصول، لأن القيمة المحاسبية للتثبيت أصغر من القاعدة الجبائية التي يتم إسترجاعها في الدورات التي يكون فيها الإهتلاك الجبائي أكبر من قسط الإهتلاك المحاسبي، ويتم محاسبتها عند الإدراج في نهاية كل سنة مالية معنية بهذه الفروقات الزمنية كما يلي [68] ص 142:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضريبة مؤجلة أصول	XX	
	692	إلى حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

ويتم تعديل حساب الضرائب المؤجلة أصول في الفترات اللاحقة، أين يجب إستخدام الضريبة المؤجلة أصول المتعلقة بهذه الفروقات الزمنية القابلة للخصم :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	
	133	إلى حـ/ضرائب مؤجلة على أصول		XX

أما إذا كان الإهتلاك المحاسبي متزايد والقواعد الجبائية تفرض إستعمال الإهتلاك الثابت أوالإهتلاك المتناقص، هنا يجب تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم للفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا، الناتجة عن الإختلاف بين القيمة المحاسبية للتثبيتات الظاهرة بالميزانية والقاعدة الجبائية الواردة في الميزانية الجبائية، ويتم تسجيلها في كل دورة تنشأ فيها هذه الفروقات الزمنية كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		من حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	إلى حـ/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

ويتم تعديلها في السنوات اللاحقة للإمتصاص هذه الفروقات الزمنية بعكس القيد السابق .

2.4.2.1.3. فترة الإهتلاك (Durée d'utilité)

تحدد فترة الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي بالإستناد إلى الفترة الحقيقية للإستخدام (العمر الإقتصادي) المقدرة من طرف المؤسسة، كما يجب مراجعتها والقيمة المتبقية وطريقة الإهتلاك في كل نهاية دورة [16] ص 65، أما جبائيا فإن المادتين 140 و170 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تضع قواعد إهتلاك تختلف عن القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

كما أن التثبيتات الخاصة بقطاع المحروقات والمناجم هي خاضعة للقانون رقم 05-07 المؤرخ في 28 أفريل 2005 المتعلق بالمحروقات والقانون رقم 01-10 المؤرخ في 03 جويلية 2001 الحامل لقانون المناجم، فالمادة 88 من قانون المحروقات تخصص معدلات إهتلاك خاصة والمذكورة في ملحق القانون، أما المادة 168 من قانون المناجم تحدد فترة الإهتلاك الجبائي على أساس المعدلات الظاهرة في الملحق رقم 04 للقانون، هذه الإجراءات هي تختلف عما جاء به القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي [62] ص 23.

القانون الجبائي لم يرخص بإستخدام المقاربة بالمكونات، حيث أعطى معدلات إهتلاك للتثبيتات حسب طبيعة الأصل ولمجموعها على سبيل المثال المباني تهتلك بمعدل 5%، المعدات المتحركة 20% ...الخ.

إن هذه الفروقات الزمنية الناتجة عن الإختلاف بين العمر المحاسبي وفترة الإهتلاك الجبائية تسجل كضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة، فإذا كان الإهتلاك المحاسبي أسرع من الإهتلاك الجبائي يتم إستخراج فروقات زمنية قابلة للإسترجاع تنتج عنها ضرائب مؤجلة أصول.

أما إذا كان الإهتلاك المحاسبي أبطئ من الإهتلاك الجبائي تنتج عن هذه الإختلافات فروقات قابلة للدفع تسجل كضرائب مؤجلة خصوم في الدورات التي تنشأ فيها، ويتم تعديل أو تقويم هذه الضرائب المؤجلة عند ما يصبح من الضروري إمتصاص هذه الضرائب المؤجلة، ويتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وطريقة عكسها كما رأينا سابقاً.

3.4.2.1.3.القيمة المتبقية (Valeur résiduelle)

القاعدة القابلة للإهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي هي تكلفة الإقتناء أو الإنتاج مطروح منها القيمة المتبقية عندما تكون هذه القيمة معبرة (قيمة التثبيت كخردة عند نهاية عمره الإقتصادي) [16] ص 65.

أما القواعد الجبائية فتنص على أن الإهتلاك يحسب على أساس تكلفة الحيازة أو الإنتاج أو القيمة الأصلية للأصول المتحصل عليها مجان دون طرح القيمة المتبقية [62] ص 22، هذا ما ينتج عنه فروقات زمنية عند تسجيل مخصصات الإهتلاك، التي تستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم عند تسجيل الإهتلاكات :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	إلى حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

ويتم تعديل الضرائب المؤجلة عند نهاية العمر الإنتاجي والتنازل عن الخردة، أين مصلحة الضرائب تحسب النتيجة الجبائية على أساس أن القيمة المتبقية معدومة أما محاسبيا فلا، ويكون التسجيل المحاسبي بعكس القيد السابق بنفس الطريقة عند إختلاف طرق الإهتلاك.

5.2.1.3. التقييم في نهاية الدورة (Evaluation à la clôture de l'exercice)

تحدد القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي بالفرق بين القيمة الأصلية والإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المحتملة إن وجدت، أما القواعد الجبائية فتعتبرها كإستردادات فهي غير مقبولة للخصم، حيث تعتمد على التكلفة التاريخية في حساب الإهتلاكات المتعلقة بهذه التثبيتات، إلا إذا كانت هذه الخسائر متعلقة بإهتلاك تكميلي للتثبيتات كإحتراقها مثلا.

فالمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تورد قائمة للأعباء المقبولة، التي لم تذكر فيها خسائر القيمة، أما خسائر القيمة على المخزونات والحقوق هي مقبولة جبائيا بتوفر مجموعة من الشروط [75] ص 41، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول لهذه الفروقات الزمنية نتيجة أن القيمة المحاسبية للأصل أصغر من قاعدته الجبائية الظاهرة بالميزانية الجبائية والتي لا تحتوي على خسارة قيمة.

يتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عندما يتم إثبات تدهور القيمة كما يلي [43] ص 192:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	XX	
	291	إلى حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات		XX

ويتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفروقات الزمنية القابلة للخصم المتعلقة بتدهور القيمة كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		من حـ/ ضريبية مؤجلة أصول	XX	
	692	إلى حـ/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

و تعدل الضرائب المؤجلة أصول في كل نهاية دورة عند حساب مخصصات الإهتلاك حتى نهاية العمر الإقتصادي للإمتصاص تلك الفروقات الزمنية بعكس القيد السابق سنويا من حساب 692 في الجانب المدين إلى حساب 133 في الجانب الدائن، أو عند تسجيل إسترجاع لخسائر القيمة المسجلة سابقا، عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل* للتثبيتات أكبر من القيمة المحاسبية الصافية .

* القيمة القابلة للتحصيل هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي و القيمة النفعية التي تمثل صافي التدفقات الإقتصادية المنتظرة من التثبيت .

2.3. الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعداد القوائم المالية المجمعة

في كل مرة تنشأ عن تسجيلات التجميع فروقات زمنية بين النتيجة المحاسبية المجمعة لأخر دورة أو دورات سابقة والنتيجة الجبائية لهذه الفترات من الضروري تصحيح تأثير مقدار الضرائب المؤجلة طبقاً للمعيار IAS12، ولدراسة هذه الإلغاءات وأثارها الضريبية وجب التعرف على تجميع القوائم المالية و طرقه وإجراءات تنفيذه.

1.2.3. تعريف مسار التجميع وتحديد الطرق المطبقة

إن تحديد مسار التجميع لمجمع، يدقق ماهي الشركات المجمعة والشركات غير المجمعة.

1.1.2.3. المفاهيم الأساسية

يمكن تعريف أهم المصطلحات المتعلقة بالتجميع كما يلي:

1.1.1.2.3. الفرع (Filiale)

الفرع* هو كل مؤسسة تراقب بطريقة حصرية من طرف شركة أخرى هي الشركة الأم [56] ص 249.

2.1.1.2.3. المراقبة (Le contrôle)

تعرف المراقبة بأنها القدرة على التحكم في السياسات التشغيلية والمالية للمؤسسة من أجل الحصول على منافع من نشاطها [50] ص 479.

3.1.1.2.3. الشركة الأم (Sociéte mère)

هي مؤسسة يتبعها فرع أو أكثر [53] ص 132.

4.1.1.2.3. المجمع (Le groupe)

يتكون من الشركة الأم والفروع التابعة له التي تكون مع بعضها البعض مجمع [50] ص 479.

5.1.1.2.3. القوائم المالية المجمعة (Les états financiers consolidés)

هي القوائم المالية لمجمع معروضة كأنه كيان إقتصادي واحد [56] ص 250.

---

* الفرع معرف حسب المادة 729 من القانون التجاري "عندما تكون شركة تملك أكثر من 50% من رأس مال شركة ثانية تعتبر كأنها فرع من الأولى" .

6.1.1.2.3. الشركة الزميلة (Les entreprises associées)

هي الشركة التي يمارس المستثمر فيها نفوذاً معتبراً وليست فرعاً تابعاً أو شركة مشتركة [54] ص 250 .

7.1.1.2.3. القوائم المالية الفردية (Les états financiers individuels)

التي تقدمها الشركة الأم أوالمستثمر في الشركة الزميلة أو المتعاقد في الشركة المراقبة بصفة مشتركة، أين يقوم المستثمر بمحاسبتها مباشرة بتكلفة الإقتناء وليس بحصته في الأصول الصافية للأموال الخاصة ونتيجة الفترة المالية [50] ص 478.

2.1.2.3. قواعد تحديد مسار التجميع (Les formes de contrôle)

وفقا للفقرة 132-2 من القرار المؤرخ في 26 جولية 2008، على كل شركة لها مقرها أو نشاطها الرئيسي بالجزائر وتراقب شركة أو عدة شركات، يكون التجميع إلزامي منذ كانت الشركة تراقب مراقبة حصرية أو مراقبة مشتركة لشركة أو عدة شركات أو كانت تمارس تأثير بارز عليها، لذا يجب أن تعد وتنشر قوائم مالية مجمعة للمجمع المتكون من تلك الشركات وكأنها كيان إقتصادي واحد [47] ص 15 .

1.2.1.2.3. المراقبة الحصرية (Le contrôle exclusif)

المراقبة الحصرية من طرف الشركة تنتج عندما [59] ص 254:

- تملك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة لأغلبية حقوق التصويت* (أكثر من 50%) لشركة أخرى ؛

- إمتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب إتفاقية مع المستثمرين الأخرين ؛

- التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى بموجب تشريع أو إتفاقية ؛

- تعيين وإنهاء خدمات معظم أعضاء مجلس الإدارة ؛

- إكتساح معظم الأصوات في إجتماع مجلس الإدارة.

* وفق القانون التجاري المراقبة محققة منذ كانت المؤسسة تسيطر على 40 % فما فوق من حقوق المؤسسة التابعة (المادة 731).

2.2.1.2.3. المراقبة المشتركة (Le contrôle conjoint)

المراقبة المشتركة هي تقاسم مراقبة شركة مستقلة بصفة مشتركة من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، وأن القرارات تتخذ بموافقتهم [76] ص 447، وذلك نتيجة لعقد مشترك وقد يتعلق العقد المشترك بأصول مشتركة أو عمليات مشتركة وهي غير معنية بالتجميع .

3.2.1.2.3. التأثير البارز (L'influence notable)

التأثير البارز قدرة المستثمر على المساهمة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية في الشركة الزميلة ولكن ليس التحكم في هذه القرارات، ويعتبر تحكم المستثمر لما نسبته 20% إلى 50% من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يعتبر مؤشر على وجود التأثير البارز إلا إذا أثبت عكس ذلك، وإذا كانت نسبة السيطرة المشار إليها أقل من 20% يفترض عدم وجود التأثير البارز، إلا إذا تم إثبات التأثير البارز من خلال [47] ص 16:

- تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة ؛
- مشاركة المستثمر في رسم إستراتجيات الشركة الزميلة ؛
- العمليات و التبادلات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة ؛
- تبادل الإطارات والتقنيين بين المستثمر والشركة الزميلة ؛
- حقوق التصويت المحتملة.

3.1.2.3. تعريف طرق التجميع (Les méthodes de consolidation)

الطرق المطبقة لإجراء التجميع هي طريقة الإندماج الكلي، طريقة الإندماج النسبي وطريقة التكافؤ هي مُعرَفة من طرف النظام المحاسبي المالي في الفقرات 132-7 و131- 4 و 132-11 على التوالي من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمعايير تطبق الإندماج بطريقة التكافؤ على الشركات التي فيها تأثير بارز للشركة حسب المعيار IAS28، وطريقة الإندماج الكلي مطبقة في الشركات تحت المراقبة الحصرية IAS27، وأما طريقة التجميع النسبي فهي مطبقة على الشركات ذات الرقابة المشتركة IAS31.

1.3.1.2.3. طريقة الإندماج الكلي (La méthode de l’intégration globale)

التجميع الكلي يرتكز على ضم إلى حسابات الشركة المجمعة عناصر حسابات المؤسسة التابعة، بعد إعادة معالجات محتملة، ويتم تقسيم الأموال الخاصة والنتيجة بين حصة حقوق الشركة المجمعة وحقوق الأقلية هذه الأخيرة التي تدرج كبند مستقل ضمن الأموال الخاصة للميزانية المجمعة وضمن بند منفصل لحصة ذوي الأقلية من النتيجة في حساب النتيجة، حيث يجب إقصاء العمليات والحسابات بين المؤسسة المجمعة والمؤسسات التابعة الأخرى (العمليات المتبادلة سوء التي لها تأثير على النتيجة المجمعة والأموال الخاصة والتي ليس لها تأثير) [76] ص 446 .

2.3.1.2.3. طريقة الإندماج النسبي (La méthode de l’intégration proportionnelle)

تتضمن ميزانية المتعاقد بموجب التجميع النسبي حصته من الأصول ذات السيطرة المشتركة وحصته من الخصوم ذات المسؤولية المشتركة، ويتضمن حساب نتيجة المتعاقد حصته في كل من الإيرادات والأعباء المتعلقة بالشركة ذات السيطرة المشتركة .

يتم إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة المجمعة والشركات تحت السيطرة المشتركة الأخرى التي تؤثر على النتيجة المجمعة والإحتياطات المجمعة والتي ليس لها تأثير حسب حصته من حصص الشركة المشتركة [77] ص 102 .

3.3.1.2.3. طريقة التكافؤ (La méthode de la mise en équivalence)

هي أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل مساهمات المستثمر عند إقتناءها بالتكلفة ويتم تعديلها في كل نهاية دورة بالقيمة الحقيقية لحصة المستثمر في الأموال الخاصة للشركة الزميلة لعكس حصته في الأرباح أو الخسارة خلال الفترة والفترات السابقة، وترتكز هذه الطريقة على [58] ص 245 :

- إستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بحصة الأموال الخاصة متضمنة النتيجة المجمعة المحددة من خلال قواعد التجميع ؛

- إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة الزميلة والشركة المجمعة الأخرى التي تؤثر على النتيجة المجمعة والأموال الخاصة المجمعة (إحتياطات مجمعة) دون غيرها .

4.3.1.2.3. نسبة المراقبة (السيطرة) ونسبة الفائدة
(Pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt)

نسبة المراقبة تمثل نسبة حقوق التصويت* التي يمكن أن تمتلكها الشركة المجمعة سواءاً مباشرة أو بطريقة غير مباشرة على فروع أو مساهمة، أما نسبة الفائدة تمثل حصة الملكية في الفرع أو المساهمة التي قامت باقتنائها الشركة المجمعة، نسبة المراقبة ونسبة الفائدة للشركة المجمعة على الفروع أو المساهمة** يمكن أن تختلف، وتحديد هذه النسب يستخدم للأغراض التالية [76] ص 448:

- نسبة المراقبة تسمح بتحديد هل المؤسسة تدخل في مسار التجميع وما هي طريقة التجميع الواجب تطبيقها، وما يجب الاشارة إليه أن تعبير مراقبة لا يقتصر على حقوق التصويت الموجودة حالياً، بل يجب أن تأخذ بعين الإعتبار حقوق التصويت المحتملة والقابلة للممارسة أو القابلة للتحقق.

- نسبة الفائدة تسمح بتحديد حقوق الأغلبية والأقلية المباشرة أو غير المباشرة خصوصاً في حالة التجميع الكلي، أو حصة المتعاقد في الشركة المشتركة عند التجميع النسبي، أو حصة المستثمر في الشركة الزميلة وفق طريقة التكافؤ.

2.2.3. عمليات تجميع القوائم المالية

تطبيق عمليات التجميع تتضمن أربع خطوات وهي [56] ص 252:

1- التوحيد الأولي للقوائم المالية الفردية ؛

2- تراكم القوائم المالية الفردية ؛

3- إلغاء الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع ؛

4- إلغاء المساهمات بين الشركات المجمعة.

---

* توجد عدة أصناف للأسهم يمكن أن تمثل رأس مال شركة (أسهم عادية، أسهم ذات التصويت مزدوج أو أكثر، أسهم التمتع بحقوق التوزيع فقط)،أيضاً المساهم أو مجموع المساهمين المالكين لعدد من الأسهم أقل من نصف يستطيعون ممارسة المراقبة على المؤسسة ،إذا كان عدد حقوق التصويت المتعلق بأسهم يفوق نصف مجموع حقوق التصويت في الفرع.

** جل شركات المساهمة (SPA) هي ناشئة عن قانون 88-01 المتعلق بإستقلال المؤسسات العمومية (كما في المؤسسات الخاصة) فإن قاعدة " سهم واحد يعادل حق التصويت ، غير أن الأسهم تعود للدولة القاعدة تصبح "كل الأسهم تعادل حق تصويت واحد".

1.2.2.3. التوحيد الأولي للقوائم المالية الفردية (Les retraitements préalables)

يتم إعداد الحسابات المجمعة إنطلاقاً من القوائم المالية الفردية لشركات المجمع، لذا من الضروري توحيد كل من تاريخ إقفال الدورة والطرق المحاسبية المستخدمة قبل البدء في عمليات التجميع، يجب إقفال كل القوائم المالية التي تستخدم كقاعدة للتجميع في نفس التاريخ، والفروع التي تقفل حساباتها في تاريخ لاحق مقارنة بالشركة الأم يجب أن تعد ميزانية وحساب نتيجة إنتقاليين [56] ص 253.

إذا كان الفرق بين التارخين لا يتجاوز ثلاث أشهر، النظام المحاسبي المالي أتاح إمكانية إستغلالها بشرط تعديلها لمسك حساب المبادلات والعمليات المعبرة الواقعة في تلك الفترة [47] ص 16.

القوائم المالية يجب أن تعد وفق طرق موحدة، وإذا إستخدمت الشركة الأم وفرع تابع لها في حساباتها الفردية طرق محاسبية مختلفة مع المطبقة عند تجميع هذه القوائم المالية يجب إعادة معالجتها بهذه التأثيرات تطبيقا للحاجات الخاصة بالتجميع فقط، ولا ترحل إلى القوائم المالية الفردية للشركات المعنية، لذا يجب القيام بإعادة معالجة أولية من أجل توحيد الطرق المحاسبية وتسجيل العمليات بين تاريخ إقفال الفرع والمؤسسة الأم [56] ص 252.

تنفذ إعادة المعالجة في الحسابات الفردية للشركات المجمعة فقط للأحداث والعمليات ذات الأهمية المعبرة بالنسبة إلى المجموع المجمع، وتسجيلات إعادة المعالجة يمكن أن تتمركز على مستوى كل مؤسسة من المجمع، إذ كل مؤسسة يجب أن تمسك يومية مساعدة للتجميع، والعمليات غير الممركزة تؤهل قبل التجميع [56] ص 252.

عند تصحيح مبلغ بنود الميزانية الناتجة على إعادة معالجات تؤثر في النتيجة يتم إدراجها في نتيجة الشركة المجمعة للجزء المعني للدورة الحالية (النتيجة المجمعة)، وفي إحتياطات المؤسسة المجمعة للجزء المناسب للتصحيحات المنجزة عند تجميع الدورات السابقة (الإحتياطات المجمعة).

وفي حالة تعذر إعادة المعالجة وكانت مستحيلة التنفيذ يجب الإشارة لكل عنصر معني عن أهميته النسبية والطريقة المستعملة [55] ص 81.

2.2.2.3. تراكم الحسابات

لا تمثل هذه الخطوة أي صعوبة بل يكفي جمع سطر بسطر كل بند من بنود الميزانيات وحسابات النتائج المعاد معالجتها للشركة الأم وفروعها، أو نسبتها في الشركة المشتركة، أوحصتها في الشركة الزميلة في ميزان مراجعة مجمع [56] ص 253 .

3.2.2.3. إلغاء الحسابات، العمليات والأرباح الداخلية

من أجل عرض القوائم المالية المجمعة للوضعية المالية للمجمع وعمليات المجمع إتجاه الخارج، يجب إلغاء العمليات والحسابات والأرباح الداخلية والإيرادات والمصاريف داخل المجمع كليا، أو جزئياً حسب طريقة التجميع ومثال ذلك المبيعات بين شركات المجمع للمخزونات أو التثبيتات، حيث أن مثل هذه العمليات قد تؤدي إلى تحقيق أرباح أو خسائر أو إيراد أو مصاريف في حقيقتها غير محققة إذا تم النظر إلى هذه الشركات كوحدة واحدة، حيث لم تحدث هذه الأرباح أو الخسائر نتيجةٍ للتعامل مع أطراف خارجية عن المجمع [59] ص 255، ومن شأن هذا الإجراء أن لا يؤدي إلى تضخيم الأصول والأعباء والإيرادات والأرباح بما لم يتحقق، ويمكن تصنيف العمليات والنتائج بين الشركات المجمعة إلى العمليات التي لها تأثير على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة والعمليات التي ليس لها تأثير، وللقيام بهذه الإجراءات من أجل تحقيق التجميع بين شركات المجمع الواحد يمكن إدراجها على النحو التالي [56] ص 256:

1.3.2.2.3. تعديل الحسابات المتبادلة (Ajustement des comptes réciproques)

الشركات في نفس المجمع لديها حسابات متبادلة (مشتريات ومبيعات، زبائن وموردين، قروض وإقتراض) والتي لا تكون دوما أرصدتها متساوية ولإجراء عمليات إلغاء الحسابات والأرصدة المتبادلة يجب معالجة هذه الإختلالات وجعل هذه الحسابات متساوية، وهذا عندما توجد إختلافات عند إختبار الحسابات الفردية من الضروري البحث عن الأصل وتسوية الوضعية، هذه الإختلافات تصحح على مستوى أرصدة الحسابات سوءا على وضعية البائع أو المشتري، ويمكن أن تكون هذه الفروقات لسبب من الأسباب التالية [55] ص 82:

- التفاوت في تاريخ التسجيل ؛
- الإختلافات في تاريخ الإقفال تسجيل فوائد منتظرة على القروض أو الإقتراض ؛
- الأوراق التجارية المحسومة ؛
- المنازعات القضائية ؛

- الأخطاء المادية عند إحصاء العمليات والمبادلات الداخلية.

2.3.2.2.3. إلغاء العمليات غير المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة

تنفذ الإلغاءات التي لا تؤثر على الأموال الخاصة المجمعة قبل النتيجة ولا على النتيجة المجمعة في كل الشركات المجمعة، بإستثناء التجميع بطريقة التكافؤ، إلغاء هذه العمليات والحسابات الداخلية ينفذ ببساطة على أرصدة الحقوق مع الديون والأعباء مع الإيرادات المتبادلة [76] ص 453.

1.2.3.2.2.3. الحسابات المتبادلة للديون والحقوق

الحسابات المتبادلة للديون والحقوق هي خصوصاً حسابات الموردين والزبائن، أوراق القبض وأوراق الدفع، قروض وإقتراض، وإلغاء هذه الحسابات المتبادلة لا يتعلق فقط بتجميع الميزانية، فعند الإندماج الكلي يكون الإلغاء كلياً، أما عند الإندماج النسبي الإلغاء يتم في حدود نسبة الأرباح (حقوق الأغلبية)، وعند إستعمال طريقة التكافؤ لا يتم إلغاء هذه المبادلات لأنها لا تأثر على القيمة الحقيقية لمساهمات المستثمر، ومثال ذلك الحسابات المتبادلة بين الشركة الأم كمورد وفروعها كزبائن يتم إلغائها في حالة الإندماج الكلي كليا أما عند الإندماج النسبي نسبيا ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي [77] ص 51:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		من حـ/ المورد (الشركة الأم)	XX	
	401	إلى حـ/الزبائن (الشركة الفرع)		XX
		إلغاء العمليات المتبادلة في الميزانية		

2.2.3.2.2.3. الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات

الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات هي غالباً حسابات المشتريات والمبيعات، فوائد مدفوعة ومستلمة...الخ، وإقصاء الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات لا تهتم فقط بتجميع حساب النتيجة ويتم اقصاء هذه العمليات كما يلي [77] ص 57:

- عند الإندماج الكلي الإلغاء يكون كلياً.

- عند الإندماج النسبي الإلغاء يكون وفقاً لنسبة الفوائد (الحصة في رأس المال).

- عند الإندماج بطريقة التكافؤ لا يوجد إلغاء للعمليات المتبادلة.

وتسجل عملية الإلغاء بنفس طريقة إلغاء عمليات الميزانية، ويتم تسجيل الحالة السابقة كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
70		من حـ/ المبيعات (الشركة الأم)	XX	
	60	إلى حـ/ المشتريات (الشركة الفرع)		XX
		إلغاء العمليات المتبادلة في حساب النتيجة		

3.3.2.2.3. إلغاء العمليات المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة

كل شركة يجب أن تحصي المبادلات المنجزة مع كل شركة من الشركات المجمعة، هذه المرحلة من العمل ترتكز أساساً على القيام بالجرد داخل المجمع من أجل مراجعة عملياتها المتبادلة، الإلغاءات المؤثرة في الأموال الخاصة المجمعة أو النتيجة المجمعة، تنفذ في كل الشركات المجمعة [55] ص 59، والوضعية تختلف حسب طريقة التجميع المتبعة وتكون كما يلي [77] ص 58:

- عند إستعمال طريقة الإندماج الكلي الإلغاءات هي مطبقة إلى 100% ؛

- أما عند إستعمال طريقة الإندماج النسبي تكون الإلغاءات في حدود نسبة فوائد الشركة الأم (الشركة المتعاقدة) ؛

- أما عند إستعمال طريقة الإندماج المكافؤ تتم الإلغاءات على أساس نسبة الفوائد للمؤسسة الأم كما هو الحال في طريقة الإندماج النسبي.

بالنسبة للضرائب على أرباح الشركات يجب تصحيحها (محاسبة ضرائب مؤجلة) بتأثير إلغاء النتائج الداخلية، الحساب ينفذ شركة بشركة بمعدل الضريبة الذي تطبقه المؤسسة المعنية بتغيير النتيجة، وسيتم ذكر وشرح المعالجة المحاسبية حسب نوع العمليات كما يلي :

1.2.3.2.2.3. هامش الربح على المخزونات

عندما تكون المبيعات متبادلة داخل الشركة المجمعة مقيمة بسعر يتضمن هامش ربح، هذا يدعو إلى إقصاء الهامش المتضمن في قيم المخزونات.

- إلغاء هامش الربح على المخزونات يتم بإظهار ضريبة سابقة لأوانها التي يجب تسجيلها في حسابات الضرائب المؤجلة أصول، والتي ستمتص في السنة الموالية، وإقصاء الربح على

المخزونات يتم محاسبته بالطريقة التالية (طريقة أين تمر كل التسجيلات المحاسبية مرة واحدة في نهاية السنة) .

- الأرباح على مخزون أول المدة المحققة في الدورات السابقة، يتم إقصائها بجعل حساب الإحتياطات المجمعة مدين والجانب الدائن حساب المخزون الظاهر بالميزانية، أما الأرباح على مخزونات نهاية المدة يتم إقصائها بجعل الجانب المدين لحساب النتيجة المجمعة والجانب الدائن لحساب المخزون بالميزانية [77] ص 62.

ويكون التسجيل المحاسبي في اليومية كما يلي [48] ص 141:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
106 120		من حـ/الإحتياطات (الشركة المتنازلة) حـ/ نتيجة الدورة (الشركة المتنازلة)	XX XX	
	3X	إلى حـ/المخزون عند تجميع الميزانية تجميع الميزانية		XX
133		من حـ/ضرائب مؤجلة أصول	XX	
	106	إلى حـ/ الإحتياطات		XX
	120	حـ/ نتيجة الدورة		XX
		ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي		
603		من حـ/تغير المخزون	XX	
	120	إلى حـ/النتيجة الإجمالية تجميع حساب النتيجة		XX
120		من حـ/النتيجة الإجمالية	XX	
	692	إلى حـ/ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مدفوعة مسبقا على الربح الداخلي		XX

حسابات النتيجة والإحتياطات المتغيرة هي حسابات الشركة البائعة، أما حسابات الضريبة المؤجلة أصول فهي متعلقة بالشركة المشترية، و تحسب على أساس المعدل الخاضعة له.

2.2.3.2.2.3. طريقة أخرى للتسجيل المحاسبي

يمكن تسجيل الإلغاءات الخاصة بتجميع القوائم المالية المجمعة بإدماج كل التسجيلات الخاصة بالميزانية مع تلك التسجيلات الخاصة بحساب النتيجة، ويكون الإقصاء بإدماج الربح وقت التسجيلات التالية [48] ص 142:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
603 106	 3X	من حـ/ تغير المخزونات حـ/ الإحتياطات إلى حـ / المخزونات إلغاء هامش الربح الداخلي على المخزونات	XX XX	 XX
133	 692 106	من حـ/الضرائب المؤجلة على الأصول إلى حـ/فرض ضريبة مؤجلة أصول حـ/إحتياطات ضريبة مدفوعة مسبقاً على الربح الداخلي	XX	 XX XX

إذا كانت تسجيلات الإلغاءات مفصولة فإن (حـ/ 120 النتيجة) يوظف كحساب ربط بين تسجيل إلغاءات التجميع في حساب النتيجة والتسجيل في الميزانية كما رأينا سابقا.

3.2.3.2.2.3. فائض القيم على التنازلات الداخلية

وفقا للمبادئ العامة بإستثناء إعادة التقييم المنتظمة، عناصر الأصول مقيمة بتكلفة الإقتناء (التكلفة التاريخية) من طرف المجمع، وفي حالة التنازل الداخلي فإن القيمة الأصلية المحتمل إعادة تقييمها هي التي يجب أن تظهر في القوائم المالية المجمعة، ولهذا فان فائض القيمة المحقق عند التنازل الداخلي للتثبيتات، يجب إلغاءه والإهتلاكات المسجلة من طرف المؤسسة المتنازل لها يعاد حسابها على أساس تكلفة الإقتناء المجمعة أي الأصلية [77] ص 67.

إعادة معالجة فائض القيمة ويتم تسجيل إلغاء فائض القيمة عند التنازل الداخلي كما يلي [78] ص 272:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
106 133	 21	من حـ/ إحتياطات (الشركة المتنازلة) حـ/ ضريبة مؤجلة أصول إلى حـ/التثبيتات (الشركة المتنازل لها) تجميع الميزانية	XX XX	 XX

إعادة معالجة الإهتلاكات حيث يتم إقصاء الإهتلاكات الإضافية الناتجة عن فائض القيمة كما يلي[78] ص 273:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
281		من حـ/الإهتلاكات	XX	
	106	إلى حـ/إحتياطات مجمعة		XX
	120	حـ/النتيجة المجمعة		XX
		تجميع الميزانية		
106		من حـ/إحتياطات مجمعة	XX	
120		حـ/النتيجة المجمعة	XX	
	134	إلى حـ/ ضرائب مؤجلة خصوم		XX
		ضريبة مدفوعة مسبقاً على الربح الداخلي		
120		من حـ/ النتيجة المجمعة	XX	
	681	إلى حـ/مخصصات الإهتلاك والمؤونات		XX
		تجميع حساب النتيجة للإرجاع قسط الإهتلاك إلى		
		المستوى الذي كان في المؤسسة المتنازلة		
693		من حـ/فرض ضريبة مؤجلة خصوم	XX	
	120	إلى حـ/ النتيجة المجمعة		XX
		ضريبة مدفوعة مسبقاً على الربح الداخلي		

إعادة معالجة فائض القيمة للتنازل يأثر في نتيجة أو إحتياطات الشركة المتنازلة، أما إعادة معالجة الإهتلاكات فتنفذ في نتيجة وإحتياطات الشركة المتنازل لها، كما أن الضرائب المؤجلة تتعلق كليا بالشركة المتنازل لها.

4.2.3.2.2.3. الأرباح الموزعة داخلياً بين الشركات المجمعة

التوزيعات التي تستلمها الشركة الأم من شركة أخرى تابعة لها والمتأتية من الأرباح المحققة خلال الدورات السابقة، قد تم ضمها للنتيجة المجمعة لهذه الدورات السابقة عند تجميع القوائم المالية للمجمع.

وفي حالة التوزيعات الداخلية تكون باقية في الشركة المجمعة التي تعد عنصر من الأموال الخاصة، لهذا يجب إلغائها من الإيرادات المالية للشركة الأم، ومن الأموال الخاصة للدورة السابقة التي يجب أن تظهر حالياً في الإحتياطات، ثم يتم تحويل هذه التوزيعات من النتيجة إلى حساب الإحتياطات المجمعة للشركة الأم التي تقبضها [77] ص 71 .

ويتم تسجيل إقصاء إيرادات التوزيعات كما يلي [55] ص 86:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
120		من حـ/ نتيجة	XX	
	106	إلى حـ/ إحتياطات		XX
		تجميع الميزانية		
76		من حـ/ إيرادات التوزيعات	XX	
	120	إلى حـ/ النتيجة الإجمالية		XX
		تجميع حساب النتيجة		

لا يوجد أثر للضرائب المؤجلة لإقصاء توزيعات الأرباح لعدم وجود فروقات زمنية لدى إدراج الضرائب على النتيجة لإعادة المعالجة.

5.2.3.2.2.3. المؤونات الداخلية

المؤونات الداخلية بين الشركات المجمعة هي مؤونات تدني قيم سندات المساهمة في الشركات المجمعة، ومؤونات تدني قيم الحقوق والقروض على المؤسسات المجمعة، كما قد تتعلق بمؤونات الاخطار والأعباء بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجمع. هذه المؤونات يتم إلغائها من حساب الإحتياطات للمخصصات السابقة لدورة التجميع، أومن حساب النتيجة المجمعة لمخصصات المؤونات وتدني القيم للدورة الحالية، ويتم تسجيل هذه الإلغاءات كما يلي [77] ص 75:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
296		من حـ/ مؤونات تدهور سندات المساهمة	XX	
أو 15		حـ/ مؤونات الأعباء والمخاطر	XX	
	120	إلى حـ/النتيجة		XX
		تجميع الميزانية		
120		من حـ/ نتيجة الدورة	XX	
	68	إلى حـ/مخصصات المؤونات		XX
		تجميع حساب النتيجة		

لا يوجد أثر للضرائب المؤجلة لأنه لا توجد فروقات زمنية يمكن أن تنسب إليها هذه الضريبة المؤجلة عند إمتصاصها مستقبلاً.

6.2.3.2.2.3. إلغاء الخسائر الداخلية

تنفيذ عملية إلغاء الخسائر الداخلية ليست تلقائية كإلغاء الأرباح، لأنه يجب التفريق بين الخسائر القابلة لتحقق ذات طبيعة دائمة، والمتأتية من إستعمال أسعار تحويل أقل من القيمة الحقيقية للأصول المباعة، والتي يتم تحويلها داخليا وفق الشروط العادية للسوق والتي تفضي إلى خسارة لدى البائع، نستطيع إعتبارها نهائية لأن النتيجة ستكون نفسها لو كان المشتري غير منتمي إلى المجموعة، وأن مبدأ الحيطة والحذر (التكلفة أو السوق أيهما أقل) يدفع للإصرار على محاسبتها.

إلا أن التحويلات داخل المجمع غالباً ما تتضمن أسعار بعيدة عن القيمة العادلة لتلك الأصول، ومن أجل تسيير نتيجة متفائلة على مستوى المجمع وتدنئة الأعباء الجبائية (بتحويل الأرباح إلى الدول التي فيها معدلات ضريبية منخفضة بواسطة أسعار التحويل)، وغير الناتجة عن أسعار تحويل إختيارية، يجب إقصاء هذه الخسائر لأنها ليست حقيقية [56] ص 285 .

3.2.3. ترجمة القوائم المالية

يتم ترجمة النتائج المالية والمركز المالي للشركة التي تكون عملتها الوظيفية ليست العملة السائدة في إقتصاد نشط التضخم إلى عملة عرض مختلفة، بإستخدام الإجراءات المحددة من طرف المعيارIAS21 .

1.3.2.3. ترجمة القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

ويتم تحويل القوائم المالية لإستثمار صافي بعملة أجنبية إلى عملة العرض (الدينار) حسب النظام المحاسبي المالي الفقرة 132-8 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 كما يلي [47] ص 16:

- يتم تحويل الأصول والخصوم المعروضة (بما في ذلك المعلومات المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ إعداد الميزانية ؛

- يتم تحويل الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة (بما في ذلك المعلومات المقارنة) بأسعار الصرف السائدة في تاريخ العمليات، وإذا تعذر ذلك يمكن إستعمال معدل متوسط لسعر الصرف أسبوعي أو شهري أو كل ثلاثي.

- يتم الإعتراف بجميع فروقات أسعار الصرف كجزء منفصل في الأموال الخاصة تحت بند خاص يسمى " حـ/ فارق التحويل" الذي نص المعيار المحاسبي " IAS12" على ضرورة إدراج ضرائب مؤجلة للتغيير الحاصل فيه والذي يتيح لنا فروقات زمنية بين القيمة المحاسبية لفارق التحويل

والقاعدة الجبائية المعدومة لأن هذه الفوائض غير خاضعة للضرائب على الأرباح حتى تاريخ التنازل عن الإستثمار الصافي، وبالتالي يجب تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم للتغيير في حساب 104X فارق التحويل ويجب عكسه في حالة إنخفاضه، ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
104X		من حـ/ فارق التحويل	XX	
	134	إلى حـ/ ضرائب مؤجلة على خصوم		XX
		تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بترجمة القوائم المالية		

2.3.2.3. إعتبارات عامة

يمكن تلخيص أهم الإعتبارات الواجب أخذها كما يلي [59] ص 195:

- فيما يتعلق بالشركة التي يتم إقتنائها جزئياً، فإنه يرتبط بها وجود حقوق للأقلية، وعند الإعتراف بفروقات أسعار الصرف فيجب أن يظهر الجزء المتعلق منها بحقوق الأقلية ضمن هذا الحساب وليس ضمن الأموال الخاصة للمجمع.

- أما فيما يتعلق بفارق الإقتناء الموجب أو السالب فإنه يتم التعامل معه كأصل في حالة الشهرة الموجبة وإيراد في حالة الشهرة السالبة تخص الشركة الأجنبية وتُترجم بسعر الإقفال، وعند إعتبارها بأنها تخص الشركة مصدرة التقرير فإنه يتم عرضها بعملة العرض للشركة مصدرة التقرير أو يتم ترجمتها، ويطبق ذات الأمر على تسويات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات التي تنشأ عند إقتناء منشأة أجنبية.

- عند إعداد قوائم مالية مجمعة لمجموعة شركات معينة فإنه يتم إلغاء العمليات داخل المجموعة، ولا يتم ذلك بالنسبة لفروقات الصرف الناتجة عن ترجمة البنود النقدية حيث يستمر الإعتراف بها كإيراد أو عبء في الأموال الخاصة حسب ما تم التطرق إليه سابقا فيما يتعلق بكيفية الترجمة إلى عملة العرض.

- عند التنازل عن الإستثمار الصافي في شركة تابعة، أو شركة زميلة، أو عقد مشترك والذي يقع في دولة أجنبية، فإن القيمة المتراكمة لفروقات أسعار الصرف المؤجلة والتي تمثل جزءاً من الأموال الخاصة المتعلقة بالشركة الأجنبية، يجب الإعتراف بها في ربح أو خسارة الدورة عندما يتم الإعتراف بهذا التنازل.

3.3. الضرائب المؤجلة المعالجة في الأموال الخاصة

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة للعناصر التي يتم محاسبتها مباشرة في الأموال الخاصة والتي لها تأثير على تغير ثروة المؤسسة كإعادة التقييم، تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعبرة في الجانب المدين أو الدائن لعناصر الأموال الخاصة وليس حساب النتيجة .

1.3.3. إعادة تقييم التثبيتات

تحدد القيمة المحاسبية للتثبيت وفق هذه الطريقة بقيمة إعادة التقييم والتي تمثل قيمته الحقيقية (القيمة العادلة) بتاريخ إعادة التقييم، وسنقوم بتعريفها وشرحها وتبيين أثر الضرائب المؤجلة .

1.1.3.3. تعريف إعادة التقييم (Réévaluation ultérieures)

تعتبر إعادة التقييم إحلال أو إستبدال قيمة بقيمة أخرى، وهذا بسبب عدم ثبات قيمة النقود (حالات التضخم)، أو بصيغة أخرى هو تصحيح الإنخفاض في قيمة النقود أي قيمة وحدة الحساب، ومن أجل إعادة التقييم نلجأ إلى معاملات يتم تحديدها إنطلاقاً من أسعار السوق أي مؤشرات الأسعار [63] ص 25.

وينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات على إعتماد طريقتين لتسجيل وتقييم التثبيتات وهما كالتالي [63] ص 26:

1.1.1.3.3. التقييم بالتكلفة

وهي إجبارية وتسمى أيضاً الطريقة التفضيلية، وتقضي هذه الطريقة بتسجيل الأصل أو التثبيت بتكلفته الأصلية عند تاريخ الشراء ويطرح منها لاحقاً مجموع الإهتلاكات المتراكمة ومجموع خسائر أو تدهور القيمة المحتملة، أي القيمة المحاسبية الصافية.

2.1.1.3.3. طريقة إعادة التقييم

وهي إختيارية يلجأ إليها في حالات التضخم، إن أي أصل مقيم بالقيمة السوقية أو العادلة يمكن إعادة تقييمه، فإذا قررت المؤسسة إعادة تقييم أصل ما فينبغي عليها إعادة تقييم كل عناصر الأصول، ويتم تسجيل فرق إعادة التقييم في حسابات رؤوس الأموال (حـ/105).

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الإهتلاكات المستقبلية – خسائر القيمة المستقبلية

2.1.3.3. شروط إجراء عملية إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

ترتكز طريقة التقييم وفقا للنظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند إكتمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة الحقيقية أو القيمة النفعية.

إذا ظهرت مؤشرات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقية والقيمة النفعية)، تبدأ المؤسسة بإجراء إختبار تدني القيمة والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحصيل [37] ص 88.

من الضروري قيام المؤسسة بعملية إعادة التقييم بصورة منتظمة، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عن القيمة العادلة وذلك وفق الشروط التالية [47] ص 10:

- إمكانية تحديد القيمة العادلة للتثبيت بكل موثوقية ؛

- يجب على المؤسسة إختيار طريقة واحدة لإعادة تقييم التثبيتات طريقة التكلفة أو إعادة التقييم ، والتي تنتمي إلى نفس المجموعة وذلك تطبيقاً لمبدأ ثبات الطرق المحاسبية المستعملة (مبدأ الوحدة والتجانس)؛

- تطبق إعادة التقييم بإنتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية إختلافاً كبيراً عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال، وإذا أعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها هذا التثبيت، تعتبر مثلا "فئة" كل من : الأراضي، البناءات، المعدات والأدوات الصناعية، معدات مكتب ...الخ ؛

- يتم تحديد هذه القيمة فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جدا والتي لا تمتلك سوقا لها يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مردودية الأصل؛

- إستخدام نفس الطريقة المعتمدة لحساب الإهتلاك مع تلك المعتمدة بطريقة التكلفة ؛

- تقوم المؤسسة بإعادة تقييم تثبيتاتها سنوياً، في حالة ما إذا كان الإختلاف مهم بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية المسجلة للتثبيت بالميزانية، أما اذا كان الإختلاف غير مهم فكل 3 أو 5 سنوات .

3.1.3.3. المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

يسجل فرق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 "فرق إعادة التقييم"، علما أن العملية لا تعطي أي ربح، يتم حساب فارق إعادة التقييم للأصل القابل للإهتلاك حسب طريقتين [37] ص 86 :

- إعادة تقييم كل من التكلفة ومجمع الإهتلاكات في أنٍ واحد.

- إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية.

إذا إرتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما بعد إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم ".

تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج، إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق وأن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

وتكون التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة التي تقوم بإعادة التقييم وفق الحالات التالية:

1.3.1.3.3. حالة الزيادة في قيمة التثبيتات

مبلغ إعادة التقييم أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت قبل إعادة تقييمه، فإن الزيادة الحاصلة تسجل في (حـ/105) كما يلي [43] ص 136 :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
21		من حـ/التثبيتات العينية	أ	
	281	إلى حـ/إهتلاك التثبيتات		ب
	134	حـ/الضرائب المؤجلة على الخصوم		جـ
	105	حـ/فارق إعادة التقييم		د
		تسجيل الزيادة بعد إعادة التقييم		

أ : الزيادة في القيمة الإجمالية ،

ب: الزيادة في قيمة الإهتلاكات المجمعة ،

جـ: فرق إعادة التقييم موجب صافي من الضرائب المؤجلة ،

د : الضرائب المؤجلة خصوم (فارق إعادة التقييم × معدل الضريبة على الأرباح).

لا يجيز المعيار" IAS16 " تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى حساب النتيجة [79] ص 257، ويمكن تحويل فائض إعادة التقييم إلى حساب 11 الترحيل من جديد بترصيد حساب 105 وفق قسط الإهتلاك السنوي أو عند التنازل عن التثبيت المتعلق بفائض القيمة (المعاد تقييمه) .

ويتم تسجيل تحويل فائض إعادة التقييم جزئياً حسب مدة الإهتلاك المتبقية للأصل إلى النتيجة المرحلة (حـ/11 الترحيل من جديد) في نهاية كل سنة بالقيد التالي [80] ص 116:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
105		من حـ/ فارق إعادة التقييم	XXX	
	11	إلى حـ/ الترحيل من جديد		XXX

نستخلص من محتوى المعيار IAS12 الضرائب على النتيجة والمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة، أنه لا يدمج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة، وتقتطع الضرائب المؤجلة المناسبة من فارق إعادة التقييم، ويتم تحويل قسط الضرائب المؤجلة خصوم المتعلقة بقسط الإهتلاك الإضافي سنويا كما يلي [62] ص 66:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		من حـ/الضرائب المؤجلة على الخصوم	XXX	
	693	إلى حـ/ فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		XXX

2.3.1.3.3. إنخفاض القيمة المحاسبية للتثبيت

يكون رصيد حـ/105 مدين وإذا كان المبلغ أكثر من فارق إعادة التقييم الظاهر بالميزانية، يجب تسجيل هذا المبلغ (السالب) كعبئ في حـ/681 مدينا الى حـ/291 في الجانب الدائن، لأن مبلغ الإنخفاض في هذه الحالة أكبر من المبالغ عند الزيادة و نسجل [43] ص 137:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
105 281 134	21	من حـ/ فارق إعادة التقييم حـ/ إهتلاك التثبيتات حـ/ الضرائب المؤجلة خصوم إلى حـ/التثبيتات العينية تسجيل فرق إعادة التقييم الجديد (انخفاض)بعد تسجيل زيادة فيه	جـ ب د	أ
681	291	من حـ/ مخصصات الإهتلاكات و المؤونات إلى حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات قيد تسجيل مقدار تدني التثبيتات	ه	ه

حيث أن "ه" مبلغ الفرق بين فرق إعادة التقييم الموجب، وفرق إعادة التقييم عند الإنخفاض ويكون سالب .

3.3.1.3.3. زيادة في قيمة التثبيت بتسجيل فرق إعادة التقييم موجب بعد تسجيل فرق سالب

إذا كان رصيد حـ/105 مدين وتم تسجيل المبلغ كعبئ في حـ/681 في السنوات السابقة، فإن إعادة التقييم الموجبة (الجديدة) تسجل كإيراد في حـ/781 في حدود المبالغ المسجلة كخسائر في حـ/291 سابقا، حيث " أ " يمثل مبلغ إسترجاع خسائر الإنخفاض السابقة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
290	781	من حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية إلى حـ/ إسترجاعات على خسائر القيمة	أ	أ

أما فرق إعادة التقييم الموجب فيسجل محاسبيا بنفس القيد المذكور في حالة الزيادة في قيمة التثبيتات في حساب 105.

2.3.3. تغيير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء

يطبق المعيار **"IAS8"** على تغيير طرق المحاسبة وتغيير التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي تناولها النظام المحاسبي المالي في الفقرات (138-1 إلى 138-5) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 .

1.2.3.3. تغيير الطرق المحاسبية (Changements de méthodes comptables)

من أجل توضيح الصورة الصادقة للمؤسسة في قوائمها المالية يجب إتباع الطرق المحاسبية التي تعكس الإستخدام الحقيقي لمواردها الإقتصادية وهذا ما يتطلب تغيير الطرق المتبعة بتغير الظروف.

1.1.2.3.3. تعريف طرق المحاسبة

يقصد بالطرق المحاسبية حسب المعيار" IAS8 " المبادئ، الأسس، الإتفاقيات والقواعد التي إرتأت المؤسسة تطبيقها في إعداد وعرض قوائمها المالية وتعد كطرق محاسبية [81] ص 206:

- تقييم التثبيتات العينية حسب طريقة التكلفة أو القيمة العادلة ؛
- رسملة تكاليف الإقتراض أو عدم رسملتها ؛
- إستعمال طريقة FIFO، LIFO، أو التكلفة الوسطية المرجحة من أجل تقييم المخزونات.

2.1.2.3.3. شروط تغيير الطرق المحاسبية

من أجل ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة يجب أن تكون الطرق المحاسبية هي نفسها في كل دورة محاسبية، لذا يجب أن يتم تغيير الطرق المحاسبية في حالتين وهما: التغيرات الناجمة عن معايير جديدة (IFRS) أو تفسير جديد (IFRIC)، وحسب الفقرة 138 -5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 " إذا كان في إطار تنظيم جديد" أي قوانين جديدة [47] ص 21، والحالة الثانية هي التغييرات المناسبة للطرق التي تساهم في تقديم معلومة أكثر فائدة للأحداث والمبادلات عن الوضعية المالية للمؤسسة، أدائها المالي وتدفقات خزينتها [56] ص 82.

المعيار(IAS8) يؤكد أن الحالات التالية لا تعتبر تغييرا للطرق المحاسبية [81] ص 206:

- إختيار المؤسسة لطريقة محاسبية تطبق على أحداث أو عمليات تختلف حقيقة عن الأحداث أو العمليات التي حدثت سابقا ؛

ـ إختيار المؤسسة لطريقة محاسبية جديدة تطبق على أحداث لم تعرف سابقا أو أنها كانت لا تستحق الإعتبار ؛

ـ تغيير في كيفيات تطبيق طريقة محاسبية ؛

ـ تغيير في الخيارات الجبائية.

3.1.2.3.3. نماذج التغييرات في الطرق المحاسبية

عندما يكون التغيير في طريقة محاسبية ناتجاً عن تطبيق معيار جديد أو أحكام لـ IASB، هذه النماذج على العموم محددة من طرف المعيار أو الأحكام الجديدة، وحسب النظام المحاسبي المالي صدور قانون لأننا نتبع المدخل التشريعي في التنظيم المحاسبي عكس الدول الأنجلوساكسونية.

إذا لم يكن تغيير الطرق ناتجاً عن تغيير معايير IFRS، إلا بواسطة قرارات المؤسسة بتغيير الطريقة المحاسبية بمحض إرادتها فإن التغيير يطبق على الماضي أولا أي [56] ص 83:

ـ تطبق الطريقة المحاسبية على دورة التغيير التي نحن فيها ولتكن الدورة (ن) وعلى كل الدورات السابقة التي تقارن معلوماتها بمعلومات الدورة (ن) وكأن الطريقة الجديدة كانت دوما مطبقة؛

ـ يعدل رصيد أول المدة للأموال الخاصة، وهو رصيد أخر المدة للدورة (ن -1) في الغالب (حـ/11 الترحيل من جديد)، وقد تكون أرصدة الأموال الخاصة معنية بالتعديل إذا خص التعديل الدورات السابقة الأخرى (ن - 2)، (ن - 3)...الخ.

في بعض الحالات يستحيل تعديل نتائج كل الدورات السابقة، إما لصعوبة تقدير أثار التغير على عدة سنوات وفق الشروط، وإما لأن المعلومات الضرورية للتعديلات غير متاحة، في هذه الحالة المعايير المحاسبية الدولية أكدت أن التطبيق بأثر رجعي (application retrospective) للتغيير يكون في حدود الدورات القابلة للتطبيق [50] ص 300.

قد تكون الطريقة المحاسبية الجديدة غير قابلة للتطبيق على الدورة (أو الدورات) السابقة، على المؤسسة في هذه الحالة تطبيقها على الدورة (ن) مع شرح عدم قابليتها للتطبيق على الدورات السابقة، والإشارة بإختصار لأثر تغيير الطريقة على حسابات الدورة الحالية في الملحق [56] ص 850.

وكمثال على تغيير الطرق المحاسبية المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل التي ينص كل من المعيار IAS11 والنظام المحاسبي المالي على محاسبتها بإستخدام طريقة التقدم أو طريقة الإتمام في حالة عدم القدرة على قياس نسبة التقدم بكل موثوقية، لكن عند زوال مبرر إستعمال طريقة الإتمام،

يجب تغيير الطريقة المستعملة وكأن طريقة التقدم كانت دائما مطبقة، وعليه يجب إحصاء الإيرادات التي كان يتوجب تسجيلها سابقاً حسب نسبة التقدم للسنوات السابقة وتسجيلها في الأرصدة الإفتتاحية (حـ/ 11 الترحيل من جديد)، والضرائب المؤجلة المتعلقة بهذه الإيرادات ويكون التسجيل كما يلي :

المبلغ		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
417		من حـ/ الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها	أ	
	111	إلى حـ/ الترحيل من جديد		ب
	134	حـ/ الضرائب المؤجلة على الخصوم		جـ

أ: المبلغ الصافي للإيرادات من الضرائب ؛

ب: المبلغ الظاهر كان يفترض تسجيله في السنوات السابقة في حساب 704 ؛

جـ: مبلغ الضرائب المؤجلة للسنوات السابقة.

2.2.3.3. تغيير التقديرات المحاسبية (Changements d'estimations comptables)

يتطلب إعداد القوائم المالية العديد من التقديرات على سبيل المثال :

- القيمة المتبقية بعد نهاية العمر الإنتاجي للتثبيتات (قيمة التثبيت كخردة) ؛
- مدة إستعمال التثبيتات العينية (العمر الإنتاجي المتبقي) ؛
- تدني قيمة المخزونات أو الحقوق المشكوك فيها.

1.2.2.3.3. تعريف تغيير التقديرات المحاسبية

يقصد بتغيير التقديرات المحاسبية إدخال تعديل على القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم أو تعديل مبلغ إستهلاك بصفة دورية، تعديل ناتج عن تقدير وضعية حالية لعناصر الأصول والخصوم والمزايا والإلتزامات المستقبلية المنتظرة منها، ولهذا يجب إعداد القوائم المالية بإجراء تعديلات كثيرة على مختلف العناصر السابقة الذكر، تخص الفترة الحالية والفترات اللاحقة ويتم تسجيلها في حساب النتيجة :

- لفترة التغيير إذا كان التغيير يخص الفترة الحالية فقط، كتغيير مبالغ المؤونات ؛
- لفترة التغيير والفترة اللاحقة إذا كان التغيير يخصها كذلك، كتغيير طريقة الإهتلاك أو مدته.

فيما يخص تغيير التقديرات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي (الفقرة 138-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008) يتم التغيير بأثر مستقبلي (application prospective) وليس بأثر رجعي، حيث لا يتم تعديل الرصيد الإفتتاحي للدورة السابقة (حـ/11 الترحيل من جديد) كما هو الحال

عند تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، لذا لا نجد في حالة تغيير التقديرات المحاسبية أثر الضرائب المؤجلة مادمت لم تأثر على بنود السنوات السابقة [48] ص 487.

2.2.2.3.3. الفرق بين تغيير التقديرات وتغيير الطرق المحاسبية

يجب أن تفصل بوضوح التغييُرات في التقديرات عن تغيير الطرق المحاسبية* بسبب تطبيقها الذي لا يخضع لأي شرط خاص بالعكس، هذه التغييرات يجب تنفيذها في كل مرة تتطلبها الشروط الإقتصادية، وأيضا هذه التغييرات تطبق بأثر مستقبلي هذا يعني أن التغيير يطبق فقط في الدورة الحالية والدورات الموالية (لا يوجد أثر رجعي)، والقوائم المالية للدورات السابقة لا يجب تغيرها [56] ص 87 .

3.2.3.3. تصحيح الأخطاء (Corrections d'erreurs)

القوائم المالية يمكن أن تحتوي على أخطاء والتي يجب تصحيحها.

1.3.2.3.3. مفهوم الأخطاء

يفرق في المحاسبة ما بين نوعين من الأخطاء [81] ص 207:

- الأخطاء العفوية غير المتعمدة مثل أخطاء النسيان والأخطاء الحسابية، أخطاء في تطبيق الطرق المحاسبية وأخطاء التفسير الخاطئ للأحداث ؛

- الأخطاء المتعمدة وهي أعمال غش وتزوير الهدف منها إما إخفاء اختلاسات وتلاعبات أو العمل على تدليس الغير، بإظهار وضعية مبالغ فيها (بالزيادة أو النقصان) غير الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

2.3.2.3.3. نموذج تصحيح الأخطاء المحاسبية

إذا أكتشفت الأخطاء خلال الدورة التي أرتكبت فيها تصحح فوراً، بحيث لا يوجد لها تأثير على القوائم المالية، والعكس إذا كانت هذه الأخطاء معبرة (des erreurs significatives) وأكتشفت خلال دورات لاحقة [56] ص 88، حسب الفقرة 138-4 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يجب تصحيح القوائم المالية المعنية بهذه الأخطاء المعبرة بأثر رجعي (application retrospective) هذا يعني أنه يتم تصحيح أخطاء الدورات المعنية (السابقة) وكأنه تغيير للطرق المحاسبية، ويتم محاسبتها في حساب النتيجة المرحلة (حـ /11 الترحيل من جديد)، وهنا تظهر الضرائب المؤجلة

* من الصعوبة بما كان في بعض الحالات تحديد هل التغيير هو تغيير طريقة محاسبية أو تغيير تقديرات، فهذه الحالة يجب اعتباره، أنه تغيير تقديرات.

المتعلقة بأعباء أو إيرادات السنوات السابقة التي يفترض خصمها أو إخضاعها للضريبة سابقا، لكن تم تأجيلها للسنة الحالية التي تم فيها إكتشاف وتصحيح هذه الأخطاء المعبرة وهذا ما ينص عليه المعيار IAS12 [82] ص 32 .

كما رأينا في تغيير الطرق المحاسبية عند إستحالة تحديد أثر الأخطاء على كل دورة معروضة، التعديل ينفذ على الأموال الخاصة الإفتتاحية (حـ/ 11 الترحيل من جديد) لأول الفترة التي يمكن فيها قياس أثر الأخطاء وقد تكون هذه الدورة ربما الدورة الحالية [48] ص 487 .

وكمثال على تصحيح الأخطاء لم يتم تسجيل فاتورة مشتريات خدمات في الدورة السابقة، إذن يجب تصحيح خطأ النسيان بأثر رجعي وله أثر على الضرائب المؤجلة نتيجة عدم خصم عبئ المشتريات سابقاً.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
111		من حـ/ الترحيل من جديد	أ	
133		حـ/ الضرائب المؤجلة على الأصول	ب	
445		حـ/الدولة،الرسوم على رقم الأعمال	جـ	
	401	إلى حـ/ موردوا المخزونات والخدمات		د

(أ) و(ب) كان يفترض تسجيلها في حساب 604 مشتريات الخدمات في السنة السابقة، وعندما تصحح يسجل أثرها في النتيجة المرحلة (حـ/11) ويطرح منها الضرائب المؤجلة أصول (حـ/133) التي لم تخصم عند تحديد الربح الجبائي في السنة السابقة ن-1.

3.3.3 تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة (IFRS1)

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة يعالج محاسبياً بنفس طريقة تغيير الطرق المحاسبية وفق المعيار IAS8، تغيير الطرق والتقديرات وتصحيح الأخطاء، والمعيار IFRS1 يطبق على المؤسسات التي تعد قوائمها المالية لأول مرة وفقاً لمعايير IFRS ويتم بأثر رجعي (retrospective application)، حيث يجب محاسبة أثر الضرائب المؤجلة نتيجة هذا التغيير في المرجعية .

1.3.3.3. أُسُس تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمرة الأولى

عندما تنشر مؤسسة قوائمها المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS للمرة الأولى، هذه القوائم يجب أن تتضمن معلومات مقارنة لدورة قبلها، معاد معالجتها وفق معايير IFRS من أجل إعطاء معلومات مقارنة [59] ص 69.

يجب إعداد ميزانية مطابقة لمعايير IFRS في تاريخ إفتتاح أول دورة مقارنة معروضة 01 جانفي 2010 بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، أين بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، إذ يعتبر هذا التاريخ هو تاريخ الإنتقال إلى معايير IFRS [68] ص 224.

أرصدة الميزانية الإفتتاحية يجب معالجتها بأثر رجعي وفقاً لمعايير IFRS، بإستثناء بعض الحالات التي حددها المعيار حسب المبادئ المعلنة من معايير المحاسبة الدولية [79] ص 720.

التقديرات المعمول بها في المؤسسة حسب معايير المحاسبة الدولية في تاريخ الإنتقال إلى تطبيق معايير IFRS، يجب أن تتوافق مع التقديرات المنفذة في نفس التاريخ وفقاً للمرجعية المحاسبية السابقة (بعد التصحيحات الموجهة لعكس الإختلافات بين الطرق المحاسبية)، باستثناء إذا وجدت مؤشرات موضوعية تبين أن هذه التقديرات كانت خاطئة (في هذه الحالة يجب تصحيح هذه التقديرات وفقاً للمعيار IAS8، كما تم شرحه في المطلب الأول من هذا المبحث)، أو إذا كانت الأساليب المحاسبية لتحديد هذه التقديرات متباعدة بين المرجعيتين [82] ص 65.

إن تطبيق معايير IFRS لأول مرة يدعو إلى إلغاء الأصول والخصوم الواردة في الحسابات المحلية والتي لا تتوافق مع خصائص المحاسبة والإعتراف وفق معاييرIFRS، وكذلك الإعتراف بالأصول والخصوم غير المعترف بها في المرجعية السابقة والتي تنص معاييرIFRS على محاسبتها والإعتراف بها، وإجراء عمليات إعادة التصنيف الملائمة، هذه التعديلات يتم إجرائها في جانب النتيجة المرحلة، يجب أن يتم تطبيق معايير IFRS لأول مرة بأثر رجعي وكأن هذه المعايير كانت دائماً مطبقة، بإستثناء أحكام مخالفة مخصصة لبعض الحالات الخاصة كتجميع المؤسسات، عمليات التغطية، إعادة تقييم التثبيتات، والمعيار IFRS1 يبين ويشرح كيفية محاسبة هذه الإستثناءات [82] ص 491 .

2.3.3.3. الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي هو المرجعية المحاسبية الجديدة التي تم الإنتقال إليها في 01 جانفي 2010 والقوائم المالية الظاهرة في ذلك التاريخ، هي أول قوائم مالية معدة وفق النظام المحاسبي المالي.

تاريخ الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي، هو تاريخ إفتتاح أول فترة يتم خلالها عرض القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) حيث تم تكييف المرجعية الجديدة المتمثلة في النظام المحاسبي المالي وفقها [43] ص 19.

الميزانية الإفتتاحية للنظام المحاسبي المالي هي الميزانية المعدة في تاريخ الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي، ويعد هذا الإنتقال تغيير مرجعية محاسبية والتي تتم محاسبتها بنفس أسلوب تغير الطرق المحاسبية كما تم شرحه سابقاً (بأثر رجعي) [84] ص 4.

ولحل مشكلة الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، فقد أصدرت وزارة المالية ممثلة بالمجلس الوطني للمحاسبة تعليمة وزارية رقم 02 صادرة بتاريخ 29 أكتوبر2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، حيث أرفقت هذه التعليمة بجدول تطابق حسابات المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي [43] ص 12.

ومنذ التطبيق الإجباري للنظام المحاسبي المالي، توالت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لعدة مذكرات منهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي، والتي تم التطرق إليها سابقاً في المبحث الثالث من الفصل الثاني.

وعند مقارنة هذه المذكرات المنهجية مع المعيار IFRS1 نجدها مطابقة له، و ما ينص عليه من إجراءات وتطبيقات للإنتقال إلى مرجعية المعايير المحاسبية الدولية وسنحاول إعطاء أمثلة عن المعالجة المحاسبية وأثارها على الضرائب المؤجلة من خلال المثالين التاليين :

1.2.3.3.3. إعادة تصنيف التثبيتات عبر المقاربة بالمكونات

حسب الفقرة 121 - 03 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 إذا كان هناك أصل يتكون من عدة أصول فرعية، وتحصيل المنافع الإقتصادية يكون وفق مستويات مختلفة، فتعالج مكونات هذا الأصل كأنها عناصر منفصلة، وللإنتقال إلى هذه المقاربة يجب إلغاء الإهتلاكات وتفكيك هذا التثبيت وإظهار المكونات الجديدة [85] ص 5 ، ويتم التسجيل المحاسبي في اليومية لقيد تفكيك المبنى كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/01/01	مدين	دائن
213X		من حـ/مباني (الهيكل والجدران)	XX	
213Y		حـ/مباني(نجارة)	XX	
213Z		حـ/مباني (تدفئة وكهرباء)	XX	
213W		حـ/مباني (المصعد)	XX	
	240	إلى حـ/ مباني (حسب المخطط الوطني المحاسبي)		XX

أما التسجيل المحاسبي لتفكيك الإهتلاكات عند الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي يكون كالتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/01/01	مدين	دائن
2940X		من حـ/ إهتلاك المباني (حسب المخطط المحاسبي الوطني)	XX	
115		حـ/الترحيل من جديد	XX	
133		حـ/الضرائب المؤجلة على الأصول	XX	
	2813X	إلى حـ/إهتلاك مباني (الهيكل)		XX
	2813Y	حـ/ إهتلاك مباني(نجارة)		XX
	2813Z	حـ/ إهتلاك مباني (تدفئة وكهرباء)		XX
	2813W	حـ/ إهتلاك مباني (المسعد)		XX

2.2.3.3.3. مصاريف التفكيك وتهيئة البيئة

عندما يتوجب على المؤسسة إعادة تهيئة البيئة أو تفكيك التثبيتات، يجب أن تلتزم المؤسسة بها في نهاية مدة إستعمال التثبيتات، هذه التكاليف يجب أن تضاف إلى تكلفة الإقتناء أو إنتاج التثبيت المعني إذا كانت هذه التهيئة أو التفكيك نتيجة إلزام قانوني أو ضمني للمؤسسة [85] ص 24.

تكلفة التفكيك أو تهيئة البيئة تسجل محاسبيا كمكون مستقل في التثبيت، ويجب وضع مخطط للإهتلاكها، أما في الجانب الأخر يجب إدراج حساب المؤونة (حـ/158 مؤونات أخرى للأعباء – خصوم غير الجارية).

أما عند الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي على المؤسسة إتباع المراحل التالية :

- تقدير مبلغ مصاريف التفكيك أو تهيئة البيئة في 2009/12/31 ؛
- تحيين هذا المبلغ في تاريخ التنفيذ ؛
- تعديل الإهتلاكات بين تاريخ التنفيذ وتاريخ الإنتقال مع أثر الضرائب المؤجلة .

يتم إدراج تكلفة مصاريف التفكيك وتهيئة البيئة في الأصل بالقيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/01/01	مدين	دائن
21X		من حـ/التثبيتات العينية	XX	
115		حـ/ الترحيل من جديد	XX	
133		حـ/الضرائب المؤجلة على الأصول	XX	
	158	إلى حـ/ مؤونات التفكيك وتهيئة المحيط		XX

ويتم تسجيل مخصصات مؤونة التفكيك في يومية المؤسسة كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
115		من حـ/الترحيل من جديد	XX	
133		حـ/الضرائب المؤجلة على الأصول	XX	
	281	إلى حـ/إهتلاك التثبيتات العينية		XX

3.2.3.3.3. تطبيق المعيار IAS12 "الضرائب على النتيجة" لأول مرة

إن المعيار IFRS1 تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة لم يرخص بستثناء للمبدأ التطبيق بأثر رجعي (application retrospective) لمحاسبة وتقييم الضرائب على النتيجة ولإعداد الميزانية الإفتتاحية يجب على المؤسسة :

إحصاء الفروقات الزمنية والخسائر الجبائية الغير مستعملة ويتبعها التسجيل المحاسبي لهذه الأصول والخصوم الضريبية، وأعباء الضريبة (المستحقة والمؤجلة)، وكأن المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" كان دوماً مطبق [49] ص 68.

التعديلات على الحسابات المعدة وفق المرجعية السابقة يتم إدراجها في النتيجة المرحلة (حـ/11 الترحيل من جديد) ويكون التسجيل المحاسبي لهذه الضرائب المؤجلة كما يلي [51] ص 107 :

1.3.2.3.3.3. وجود فروقات زمنية خاضعة مستقبلا تم إحصائها

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		دائن	دائن
115		من حـ/ الترحيل من جديد	XX	
	134	إلى حـ/ ضريبية مؤجلة على خصوم		XX

2.3.2.3.3.3. وجود فروقات زمنية قابلة للخصم تم إحصائها

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		دائن	دائن
133		من حـ/ ضريبية مؤجلة على أصول	XX	
	115	إلى حـ/الترحيل من جديد		XX

تستثنى من هذه القاعدة أصول وخصوم الضرائب المؤجلة المرتبطة بأصول وخصوم مقتناة في إطار تجميع مؤسسات تدرج في فارق الإقتناء (GOOD WILL) كل التعديلات المتعلقة بها، وهذا وفقاً لأحكام الفقرة 16 من المعيار IFRS1 [51] ص 107.

خلاصة الفصل

موضوع الضرائب المؤجلة موضوع هام يجب إيلاؤه إهتماما خاصا، لأنه يعالج الإختلالات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وذلك لإظهار الصورة الصادقة لأنشطة المؤسسة بعيدا عن إعتبار مصالح الضرائب هي المستعمل الأول والأهم لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي، حيث يتم محو هذه الإختلافات الموجودة بمحاسبة ضرائب مؤجلة أصول لتلك الفروقات الزمنية القابلة للخصم وضرائب مؤجلة خصوم للفروقات الخاضعة مستقبلا.

كما يتم محاسبة الضرائب المؤجلة عند القيام بإلغاء العمليات الداخلية بين أطراف المجمع التي لها تأثير على النتيجة والأموال الخاصة المجمعة بإعتبار المجمع كيان إقتصادي واحد، ما يستدعي إعداد القوائم المالية للمعاملات والمبادلات خارج المجمع فقط من أجل تقديم المعلومات المالية المفيدة لإتخاذ القرار.

ويجب محاسبة الضرائب المؤجلة للعناصر التي يتم محاسبتها مباشرة في الأموال الخاصة كإعادة التقييم، تحويل القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية، وتغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعبرة في الجانب المدين أو الدائن من الحسابات المتعلقة بهذه المعالجات المحاسبية تطبيقا لمبدأ التناظر.

الفصل 4
دراسة حالة للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء

إن الجانب النظري الذي تم التطرق له سابقا لابد من إعطائه بعد أخر من خلال دراسة حالة خاصة للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء بإعتبارها إحدى الشركات الوطنية الرائدة في مجال الهندسة المدنية والبناء، وإنجاز البنى التحتية، و منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي تواجه المؤسسات الجزائرية عدة إشكالات وصعوبات فيما يخص الجانب الجبائي وطريقة معالجته ومحاسبته خاصة مع ظهور مبادئ جديدة بتغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني وإلحاق الأعباء بالإيرادات ، لذا سنحاول التطرق لكيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومدى تطبيق الشركة للنظام المحاسبي المالي وخاصة محاسبة الضرائب المؤجلة وتقييمها لإعطاء معلومة مالية ذات جودة ونوعية لمستخدمي القوائم المالية للشركة.

و للقيام بهذه الدراسة تطلب الأمر إستعمال القوائم المالية والجداول الجبائية واليوميات المساعدة وموازين المراجعة للشركة، إلا أن هذا غير كافي بل لابد من الإستعانة بالوثائق الأخرى كالفواتير والمعلومات المقدمة من طرف الإدارة وخاصة مديرية الموارد البشرية وباقي المصالح.

حيث تناول هذا الفصل بطاقة تعريفية للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، وسنعالج فيه محاسبة الشركة للضرائب المؤجلة وسنتطرق لكيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة ومحاسبته، وبذلك سنحاول التأكد من المعلومات والفرضيات التي طرحناها في الجانب النظري.

1.4. بطاقة تعريفية للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء (GCB)

سنتناول عرضا وصفيا للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، وحتى يتسنى لنا ذلك لابد من تحديد الجوانب المتعلقة بها، من خلال تقديم لمحة تاريخية، بالإضافة إلى التطرق للمهام التي تقوم بها، أهدافها وهيكلها التنظيمي.

1.1.4. نشأة وموارد الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء

تعتبر الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء إحدى أكبر وأهم المؤسسات التي تنشط على مستوى القطر الوطني في مجال الهندسة المدنية والبناء، والتي تعرف اختصارا بـ GCB (Société National de Gêné Civil et Bâtiment)

1.1.1.4. نشأة الشركة

أنشأت إثر إعادة هيكلة سوناطراك (الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات) وهذا بموجب المرسوم رقم 81-173 المؤرخ في 01 أوت 1981، ولم تكن الإنطلاقة الفعلية للشركة إلا بعد إنفصالها عن الشركة الأم سوناطراك في 02 جانفي 1983، لتهتم بنشاطات بناء المنشأت التابعة لقطاع المحروقات، حيث تحولت GCB لشركة ذات أسهم في 12 جويلية 1998 برأسمال إجتماعي يقدر بـ 2 مليار دينار مستحوذ عليه من طرف شركة سوناطراك، والذي تم رفعه في سنة 2007 إلى 7.6 مليار دينار، يقع المقر الاجتماعي للشركة بشارع إمتداد نهج جيش التحرير الوطني ص ب 110 مدينة بومرداس [86] .

للمؤسسة عدة وحدات تنشط في كافة أنحاء التراب الوطني، ذات خبرة في مختلف مجالات الهندسة والبناء، وجودها اليوم ناتج عن نجاحها المحقق بفضل تحكمها في معظم نشاطاتها وكذا في تكنولوجيا البناء وإستعمالها لمعدات الإنتاج الحديثة، وقدرات مواردها البشرية التي مكنتهم دائما من تذليل الصعاب، إذ تملك الشركة أكثر من 30 سنة من الخبرة في مختلف مجالات الهندسة والبناء.

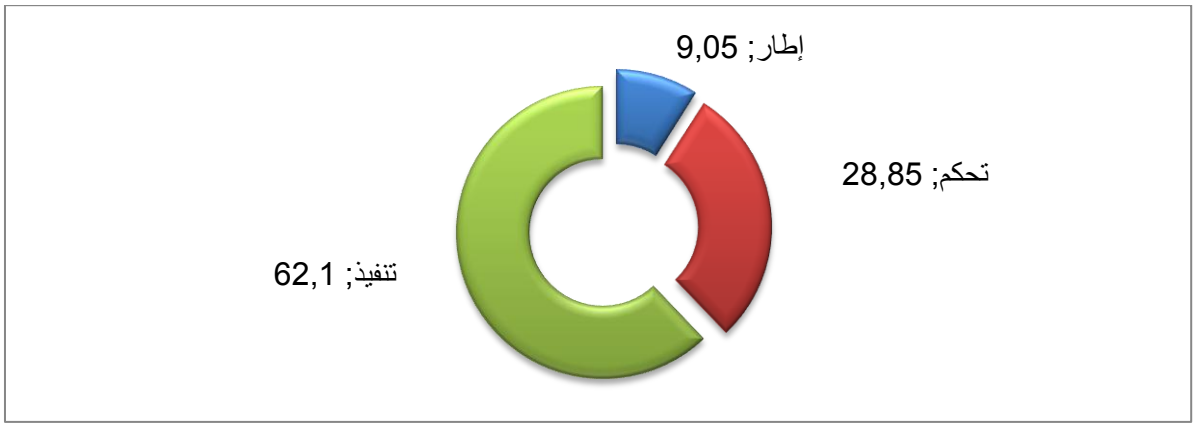
2.1.1.4. موارد الشركة

تحتوي الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء(GCB) على موارد بشرية، مادية وهياكل قاعدية تعتمد عليها في مختلف نشاطاتها.

1.2.1.1.4. الموارد البشرية

تتوفر الشركة على طاقة بشرية هائلة تتمثل في العمال الذين بفضل الوقت والتكوين إكتسبوا الخبرة والقدرة على العمل والتأقلم والإستجابة لكل متطلبات البناء والإنشاء، فهي توظف حوالي 8060 عامل يتوزعون بين (إطارات، موظفي تحكم، وعمال التنفيذ).

والشكل التالي يبين نسبهم حسب الفئات في سنة 2012 :



الشكل 1.4. الموارد البشرية في الشركة.

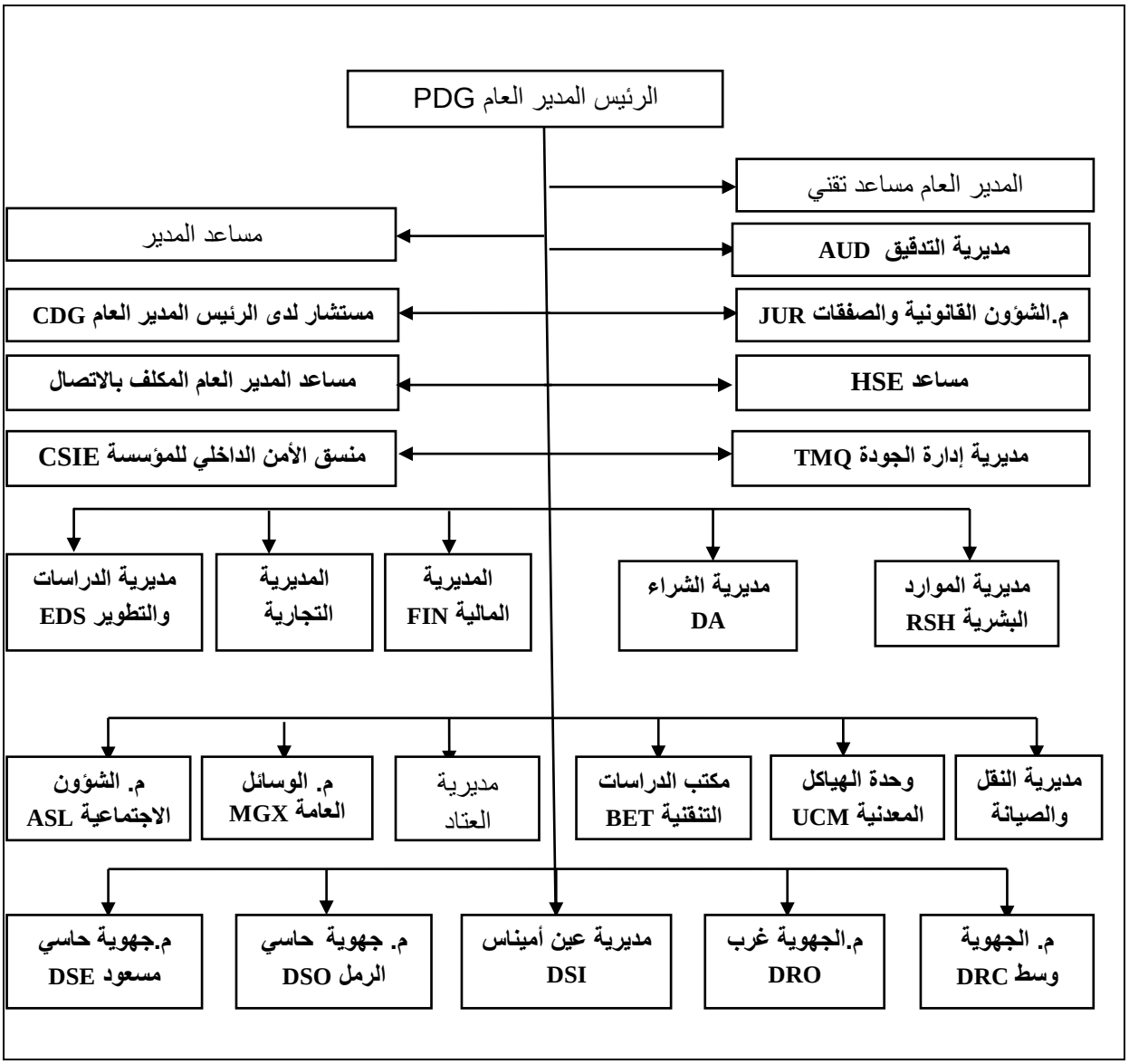
2.2.1.1.4. الموارد المادية

تمتلك الشركة طاقة مادية كبيرة ومتنوعة من ألات ومعدات مشغلة بشكل كلي في مختلف أشغالها الكبرى والموزعة على كافة وحداتها المتواجدة عبر مختلف مناطق الوطن.

رغم كل هذا إلا أننا نجد أن هذه الشركة تلجأ لمصادر تمويل خارجية كالتمويل التأجيري لإنجاز الأعمال وأداة الإلتزامات بالعقود المبرمة والمحددة لفترات الإنجاز الكامل لمشاريعها.

2.1.4. الهيكل التنظيمي للشركة

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أهم العوامل المؤثرة في نجاح نشاطها، فالإنسجام الرابط بين مختلف المديريات 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 المديريات والأقسام الفرعية، وفيما يلي نقدم الهيكل التنظيمي للشركة والتي يتم تسييرها تحت إشراف إدارتها العامة من طرف الرئيس المدير العام (Président-Directeur Général) وهو المشرف على نشاطات الشركة في جميع المديريات .



الشكل 2.4. الهيكل التنظيمي للشركة [87].

1.2.1.4. وحدة المقر (المديرية العامة)

وتتشكل وحدة المقر من :

1.1.2.1.4. المدير العام التقني المساعد

تتمثل مهامه في :

- تمثيل الرئيس المدير العام في وضع السياسات الإستراتيجية لتحقيق أهداف الشركة ؛
- ضمان تقييم مستمر للقدرات الفنية للشركة وإقتراح إجراءات وتدابير تقنية وذلك لتعزيزها وتنميتها؛
- المشاركة في المفاوضات والتوقيع على جميع العقود التي تدخل في نطاق الصلاحيات المفوضة له.

2.1.2.1.4. المستشار لدى الرئيس المدير العام

ويمكن تلخيص مهامه كما يلي :

- ضمان التكفل بكل ما يتعلق بتسيير المؤسسة، والشؤون الموكلة له من طرف الرئيس المدير العام وهذا من أجل تسهيل عملية إتخاذ القرار ؛
- طرح الإقتراحات المناسبة التي تسمح بإيجاد الحلول للمشاكل الكبرى ومعوقات العمل العادية في المؤسسة.

3.1.2.1.4. مساعد الرئيس المدير العام المكلف بالاتصال

ويمكن تلخيص مهامه كما يلي :

- تطوير العلاقات مع المؤسسات الخارجية المتخصصة في مجال نشاط المؤسسة ؛
- السهر على ترقية وتطوير قنوات الحوار (التواصل) داخل المؤسسة ؛
- إنجاز كل المهام التي أوكلت لهم من طرف الرئيس المدير العام والمتعلقة بالاتصال.

4.1.2.1.4. منسق الأمن الداخلي للمؤسسة

ويمكن تلخيص مهامه كما يلي :

- إعداد (تحضير) التقارير، تحليلها وإرسالها للرئيس المدير العام ؛
- تقديم المساعدة والنصائح لمسؤولي قطاعات المؤسسة.

5.1.2.1.4. مديرية الجودة الصحة الأمن والبيئة

ونجد من مهام مديرية الجودة الصحة الأمن والبيئة ما يلي :

- ضمان المحافظة على شهادة ISO ؛
- مساعدة الرئيس المدير العام من حيث الجودة، الأمن والبيئة من خلال تحليل الحالات التي تواجهها المؤسسة ووضع الخطط المناسبة لها ؛
- السهر على التنفيذ الصارم للمبادئ التوجيهية والقواعد المعمول بها في مجال الصحة والسلامة ورصد نشاط التشريعات الوطنية في هذا المجال.

6.1.2.1.4. مديرية الشؤون القانونية والصفقات

تتمثل مهام هذه المديرية في :

- ضمان دور الإستشارة القانونية داخل المؤسسة ؛

- دراسة الأحكام القانونية بشأن عقود المشاريع والإتفاقيات أو تعديلها ؛
- السهر بشكل دائم على التطبيق الصارم للوائح الصفقات.

7.1.2.1.4. مديرية التدقيق

ويمكن تلخيص مهام هذه المديرية فيما يلي :
- إنشاء وإقتراح الخطط والبرامج لمراجعة الحسابات ؛
- التحقق من صحة التقارير ومتابعة تنفيذ التوصيات.

8.1.2.1.4. مديرية الدراسات والتطوير

تتمثل مهام مديرية الدراسات والتطوير في :
- قيادة الدراسات الفنية والاقتصادية المتعلقة بأنشطة التنمية في المؤسسة ؛
- ضمان تخطيط أنشطة المؤسسة والتعبير عنها من خلال الخطط السنوية أو لعدة سنوات ؛
- ضمان تطوير نظام إدارة المعلومات في المؤسسة.

9.1.2.1.4. المديرية التجارية

تتمثل مهامها في :
- تكوين وإقتراح الإتجاه العام للسياسات التجارية للمؤسسة، وذلك بالتعاون مع الهياكل المعنية بالأمر؛
- إقتراح التوجيهات الإستراتيجية، وتحليل مختلف مكونات السوق مع مراعاة خصائص المؤسسة (الزبائن والمنافسين) والإمكانيات و الموارد البشرية والمادية والموقع الجغرافي ؛
- توطيد التفاوض مع العروض والعقود ذات اتصال مع الإدارات التنفيذية المعنية.

10.1.2.1.4. مديرية المالية

تتمثل مهامها في :
- الاقتراح والمشاركة في تحديد السياسات المحاسبية والمالية للمؤسسة ؛
- السهر على المساعدة في إعداد الفواتير وتحصيل وضمان الرقابة الداخلية للتقارير المالية.

11.1.2.1.4. مديرية الموارد البشرية

ويمكن تلخيص مهامها كما يلي :
- إعداد واقتراح إستراتيجية لادارة الموارد البشرية لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة ؛

- السهر على تطوير التقنيات التحليلية لإدارة الموارد البشرية على جميع المستويات.

2.2.1.4. المديريات المساعدة

تتمثل مهام كل مديرية من المديريات المساعدة التسعة في :

1.2.2.1.4. مديرية الإمداد

ويمكن تلخيص مهامه كما يلي :

- ضمان توفير مواد ومعدات البناء على حسب إحتياجات مشاريع المؤسسة ؛
- ضمان تطبيق المعايير التنظيمية في مجال السلامة على الطرق ؛
- المشاركة في حملات الجرد وإصلاح أصول المؤسسة.

2.2.2.1.4. مديرية الشؤون الاجتماعية

ويمكن تلخيص مهامها كما يلي :

- تطوير وتنفيذ إجراءات الأعمال الاجتماعية والأنشطة الثقافية والرياضية، الطب والعمل الاجتماعي؛
- تنظيم التحكم في الأنشطة والأعمال الاجتماعية المنتشرة داخل المؤسسة، وضمان المساواة في الحصول على فوائد العمل الاجتماعي لجميع الموظفين ؛
- رصد تنفيذ أنشطة العمل الاجتماعي على أساس البرامج والسياسات المعتمدة من قبل السلطات المعنية.

3.2.2.1.4. مكتب الدراسات التقنية

ويمكن تلخيص مهامه كما يلي :

- تقديم التصميم الهندسي، بالإضافة إلى رصد التنفيذ ودراسة الطرق والتضاريس للعملاء الداخليين والخارجيين ؛
- مراقبة تطبيق المعايير التنظيمية في مجال البناء والتشييد ؛
- ضمان سلامة الموظفين من حيث الصحة والأمن.

4.2.2.1.4. وحدة الهياكل المعدنية

ويمكن تلخيص وظيفتها كما يلي :

- إجراء مختلف الدراسات التنفيذية والإقتصادية للمشاريع المتعهد بها للوحدة ؛

- رصد ومراقبة تنفيذ المشاريع وتقديم التقارير الدورية للأنشطة ؛
- ضمان تحليل النتائج وتقييم أداء الوحدة.

5.2.2.1.4. مديرية الوسائل العامة

ويمكن تلخيص مهامها كما يلي :
- تحقيق برامج الاستثمار من حيث الوسائل العامة ؛
- السهر على أمن الأفراد وأصول المديرية ؛
- ضمان تطوير البنية التحتية للمؤسسة وتنظيم عمليات التنفيذ والسيطرة على الأصول .

6.2.2.1.4. المديريات الجهوية

توجد خمس مديريات جهوية وحدتان بالشمال وثلاث وحدات بالصحراء كما هو موضح في الهيكل التنظيمي للشركة ويتمثل دور المديريات الجهوية في :
- إنجاز المشاريع الموكلة إليها ؛
- تحضير التقديرات الخاصة بالمعدات والأدوات الداخلة في إطار البرنامج الإداري ؛
- تخطيط تطوير النشاطات الإدارية على حسب الأهداف المحددة ؛
- المشاركة في وضع الخطط الإستراتيجية والتوسعية للشركة .

3.1.4. نشاط الشركة وأهدافها

تساهم الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء GCB في تنمية الإقتصاد الوطني، وهذا من خلال إنجازها لمشاريع ضخمة في مختلف المجالات .

1.3.1.4. نشاط الشركة

نلخص أهم النشاطات التي تقوم بها الشركة ومجالات عملها كما يلي :
- الهندسة المدنية الصناعية للقواعد البترولية الكبرى ؛
- الهندسة المدنية للأنابيب الخطية ؛
- أشغال السدود ؛
- الأرضيات الكبرى ؛
- إنجازات الطرق ؛
- إنجاز أرضيات النزول (المطارات) ؛

- الهندسة المدنية الحديدية ؛
- مسطحات التنقيب والمداخل ؛
- المباني ؛
- الطرق وشبكات التوزيع ؛
- منشأت السكك الحديدية.

2.3.1.4. أهداف الشركة

إن الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء معترف بها على المستوى الوطني على أنها شركة ذات خبرة وجودة وكفاءة عالمية في ميدان الأشغال العمومية والبناء، وهي تحتل الريادة في هذا الميدان إعتمادا على تجربتها ومهارات مواردها البشرية والتي تنشط في ظل مجموعة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها نذكر منها ما يلي :

- المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني إذ لها علاقة مباشرة مع شركات لها دور حساس في رفع التنمية من خلال تطوير البنية التحتية والهياكل القاعدية للمحروقات والطرقات والأشغال الكبرى وتقليل التكاليف ؛

- تطوير وسائلها في الدراسات للتحكم في التكنولوجيا المتعلقة بهدفها ؛

- ضمان الاستمرارية والرفع من تنافسية الشركة؛

- التحكم في التكاليف وطرق الإنجاز وبالتالي تحقيق وضعية مالية وإقتصادية جيدة ؛

- إرضاء الزبائن وجعلهم أوفياء لتطابق انجازاتها ؛

- العمل على انجاز دراسات التنظيم والتسيير من أجل جلب مردودية إقتصادية ؛

- الإصغاء إلى متطلبات المحيط ومحاولة تحقيقها ؛

- رفع سمعة الشركة إلى أعلى المستويات من خلال إرضاء الزبائن وكسب ثقتهم ؛

- خلق ديناميكية داخل الشركة بإشراك جميع العاملين في تحقيق أهداف الشركة.

4.1.4. تقديم مديرية المالية وهيكلها التنظيمي

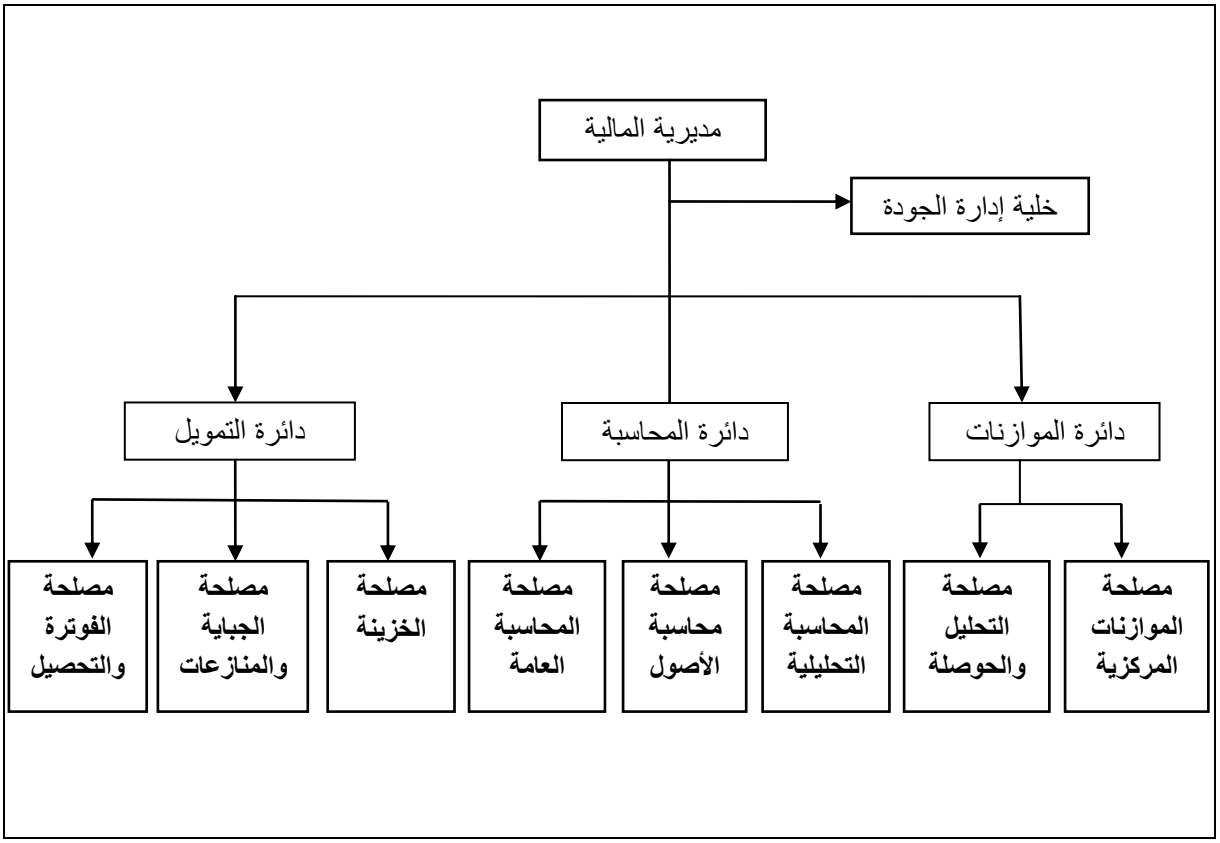
تعتبر المديرية المالية من أهم المديريات التي تعتمد عليها الشركة لتسيير نشاطها، فهي تهتم بكل ما يرتبط بالجانب المالي والمحاسبي.

1.4.1.4. الهيكل التنظيمي لمديرية المالية

تتكون من ثلاث دوائر أساسية هي :

- دائرة الموازنات ومعلومات التسيير؛
- دائرة المحاسبة ؛
- دائرة التمويل.

كل دائرة من هذه الدوائر تتكون من مجموعة من المصالح، موزعة وفق الخريطة التنظيمية التالية:



الشكل 3.4. الهيكل التنظيمي للمديرية المالية.

2.4.1.4. تقديم مديرية المالية

تتمثل مهام هذه الدوائر من خلال مصالحها كما يلي [88]:

1.2.4.1.4. دائرة الموازنات ومعلومات التسيير

تضم هذه الدائرة ثلاث مصالح وهي :

1.1.2.4.1.4. مصلحة الموازنات المركزية

تهتم بانجاز المهام التالية :

- تحليل عروض الوحدات، وتحضير موازنة المؤسسة ؛
- مراجعة الأحوال المالية للخطة السنوية للإستغلال ؛
- مراقبة تنفيذ الموازنات.

2.1.2.4.1.4. مصلحة التحليل والحوصلة

تقوم مصلحة التحليل والحوصلة بالمهام التالية :

- تحضير معلومات التسيير التي تخص المؤسسة من الناحية المالية والمحاسبية ؛
- تحديد أسباب الانحرافات والنتائج ؛
- تحليل التقارير المالية والمحاسبية للمؤسسة ووحداتها.

2.2.4.1.4. دائرة المحاسبة

يقوم هذا القسم بتتبع عمليات الشركة محاسبيا لإظهار نتائج أعمالها ومركزها المالي ويتم من خلال مصلحتين هما :

1.2.2.4.1.4. مصلحة المحاسبة العامة

يتم في هذه المصلحة تسجيل العمليات المحاسبية والمالية تبعا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ووفقا لمخطط محاسبي خاص بالشركة، حيث تقوم هذه المصلحة أيضا بتسجيل العمليات في اليوميات المساعدة واليومية العامة وكذا أعمال نهاية السنة (إعداد كل من ميزانية، حساب النتيجة، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق).

2.2.2.4.1.4. مصلحة المحاسبة التحليلية

تعمل هذه المصلحة على تقييم تكاليف أعمال المؤسسة وإعداد جدول خاص بالتكاليف المباشرة وغير المباشرة وتحليل التكاليف عبر مختلف وظائف الشركة.

3.2.2.4.1.4. مصلحة محاسبة الأصول

تتكفل بالمهام التالية :

- ضمان المركزية المحاسبية للتثبيتات والمخزونات ؛
- تنظيم و مراقبة عملية الجرد المادي والمحاسبي للتثبيتات والمخزونات وذلك في نهاية السنة ؛
- تقدير القيمة المحاسبية والقيمة السوقية للتثبيتات والمخزونات.

3.2.4.1.4. دائرة المالية

وتضم دائرة المالية ثلاث مصالح تتمثل في :

1.3.2.4.1.4. مصلحة الخزينة

تقوم بعدة عمليات نذكر منها :

- تسيير أموال الشركة ؛
- تسيير ومتابعة الديون البنكية والفوائد المترتبة عنها ؛
- المشاركة في مهام الرقابة الداخلية المنظمة من طرف مديرية المالية ؛
- إجراء تحقيقات وتقارير حول الكتابات المحاسبية الخاصة بعمليات الخزينة؛
- الفحص الإداري لحالات التقارب البنكي ؛
- المشاركة في أعمال الميزانية في نهاية السنة.

2.3.2.4.1.4. مصلحة الجباية والمنازعات

وتقوم بالمهام التالية :

- دراسة، ترجمة ونشر النصوص القانونية لموضوع الجباية الملائمة للمؤسسة ؛
- المشاركة في تحضير إجراءات وقواعد معالجة الأعمال الجبائية.

3.3.2.4.1.4. مصلحة الفوترة والتحصيل

تعمل هذه المصلحة على مراقبة، متابعة وتسجيل عملية الفوترة والتحصيل على أساس مقاييس المؤسسة، كما أنها تشارك في تحصيل الإجراءات والقواعد الخاصة بإدارة عملية الفوترة ومعالجتها محاسبيا.

2.4. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في حسابات الشركة

تم الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بداية من 2010 حيث تم تغيير الممارسات المحاسبية بأثر رجعي على الفترات السابقة، وبدأ منذ هذا التاريخ العمل بمحاسبة الضرائب المؤجلة فيما يخص الفروقات الزمنية المتعلقة بالتثبيتات ومؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين، حيث لاحظنا عند دراستنا لإعداد القوائم المالية لسنة 2012 أنه قد طبقت هذه المعالجة لعدة فروقات زمنية منها أتعاب المهن الحرة، الضرائب والرسوم الأخرى، العطل المدفوعة والفروقات الزمنية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني وغيرها.

1.2.4. المعالجة المحاسبية للتثبيتات والضرائب المؤجلة

حسب الرؤية الجديدة لمتابعة محاسبة التثبيتات يجب محاسبة ضرائب مؤجلة لكل الفروقات الزمنية المتعلقة بإهتلاك التثبيتات، ويجب تحديد الإهتلاك الإستثنائي الذي هو الفرق بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك المرخص به جبائيا في كل نهاية سنة مالية، نتيجة التغييرات التي طرأت على معالجة الإهتلاكات والتثبيتات بإدخال مفهوم القيمة المتبقية وهي نسبة من القيمة الإجمالية للأصل تمثل سعره المحتمل عند نهاية عمره الإقتصادي، وتغيير مدة الإهتلاك حسب العمر الحقيقي وفق ما يراه مجلس الإدارة مناسب لإستعمال هذه التثبيتات، غير أن طريقة الإهتلاك لم تتغير فبقيت جميع تثبيتات الشركة تهتلك بإتباع طريقة الإهتلاك الخطي .

1.1.2.4. حساب الإهتلاكات الإستثنائية (حساب 145) والضرائب المؤجلة

من الضروري حساب الإهتلاك الإستثنائي والإهتلاك المحاسبي، ويتم إستخراج الإهتلاك الإستثنائي والضرائب المؤجلة الناتجة من الفرق بين الإهتلاك المحاسبي والإهتلاك الجبائي .

في حالة الإهتلاكات حسب النظام المحاسبي المالي (الإستعمال الحقيقي) تختلف عن الإهتلاكات وفق المخطط المحاسبي الوطني، يتم تسجيل إهتلاك إستثنائي يسمح للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء بتسهيل معالجة نتيجتها المحاسبية للإنتقال للنتيجة الجبائية.

1.1.1.2.4. قسط الإهتلاك المحاسبي أقل من الإهتلاك الجبائي

إذا كان الإهتلاك المحاسبي (SCF) أقل من الإهتلاك الجبائي (PCN) يجب إدراج مخصص إهتلاك إستثنائي وحساب الضريبة المؤجلة خصوم على أساس المعدل العادي الخاضعة له الشركة 19% .

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وتدهور القيمة	XX	
	281	إهتلاك التثبيتات العينية		XX
		تسجيل قسط الإهتلاك المحاسبي		
65772		مخصصات الإهتلاكات الإستثنائية	XX	
	145	الإهتلاكات الإستثنائية		XX
		(قسط الإهتلاك المحاسبي –قسط الإهتلاك الجبائي)		
693681		ضريبة مؤجلة خصوم على إهتلاك التثبيتات	XX	
	134681	ضرائب مؤجلة خصوم على إهتلاك التثبيتات		XX
		قسط الإهتلاك الإستثنائي × **19**%		

2.1.1.2.4. قسط الإهتلاك المحاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي

إذا كان الإهتلاك المحاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي (SCF - PCN >0) يجب إدراج إسترجاع على الإهتلاكات الإستثنائية وحساب ضريبة مؤجلة أصول بإستعمال معدل 19%.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	XX	
	281X	إهتلاك التثبيتات		XX
		تسجيل قسط الإهتلاك المحاسبي		
145		الإهتلاكات الإستثنائية	XX	
	75772	إسترجاع الإهتلاكات الإستثنائية		XX
		(قسط الإهتلاك المحاسبي –قسط الإهتلاك الجبائي)		
133681		ضرائب مؤجلة أصول على الإهتلاكات	XX	
	692681	ضريبة مؤجلة أصول على الإهتلاكات		XX
		الإهتلاك الإستثنائية ×19%		

2.1.2.4. إلغاء الإهتلاكات الإستثنائية لإعداد القوائم المالية

عند إقفال الحسابات وقبل تجميع الأعباء العامة من الوحدات الرئيسية يتم ترصيد الحسابات حـ/145، حـ/65772 و حـ/75772 وهي مدمجة خارج المحاسبة في الميزانية الجبائية، بهدف تحديد الوعاء الضريبي الخاضع.

1.2.1.2.4. قسط الإهتلاك المحاسبي أقل من الإهتلاك الجبائي

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
65772(A)		مخصصات الإهتلاكات الإستثنائية	(XX)	
	145(B)	الإهتلاكات الإستثنائية		(XX)
		تسجيل ترصيد الإهتلاكات الإستثنائية		

مثال عن الحالة الأولى :

شاحنة ذات مقطورة 4×6 قيمتها المحاسبية 9 821 262.00 دج، تاريخ دخول الخدمة في 2011/01/01 تم تحويلها من المديرية الجهوية للوسط (DRC) الى المديرية الجهوية للغرب DRO في 2011/06/30 (أي التحويل من وحدة إلى وحدة أخرى تابعة لنفس الشركة).

مخصص الإهتلاك الجبائي 126 982 دج لستة أشهر بإستعمال معدل إهتلاك في الشمال 20%.
مخصص الإهتلاك المحاسبي 956 441 دج لستة أشهر مع إستعمال معدل إهتلاك 10% على أساس قاعدة إهتلاك (135 839 8 دج) بعد طرح القيمة المتبقية بـ 10% وهي 126 982 دج.

يسجل محاسبياً حسب الحالة الأولى (SCF - PCN <0) :

إذن : 956 441 - 126 982 = 169 540 - دج .
1- مخصص الإهتلاك الإستثنائي هو 169 540 - دج لستة أشهر.
2- الضريبة المؤجلة خصوم هي (169 540 ×**19** %) = 632 102 دج.

وكان التسجيل المحاسبي في يومية الشركة (المديرية الجهوية للوسط) كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68111	281003	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات إهتلاك التثبيتات تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2012	441 956	441 956
65772	145	مخصصات الإهتلاكات الإستثنائية الإهتلاكات الإستثنائية الإهتلاك المحاسبي – الإهتلاك الجبائي لـ2012	540 169	540 169
693681	134681	ضريبة مؤجلة خصوم على إهتلاك التثبيتات ضرائب مؤجلة خصوم على إهتلاك التثبيتات قسط الإهتلاك الإستثنائي ×**19** %	102 632	102 632

عند إقفال الحسابات يتم ترصيد حسابات حـ/ 65772 و حـ/145 كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
65772(A)	145(B)	مخصصات الإهتلاكات الإستثنائية الإهتلاكات الإستثنائية ترصيد الإهتلاك الإستثنائي	(540 169)	(540 169)

ترصيد ستة أشهر الثانية يكون في الوحدة الثانية بنفس القيد السابق.

2.2.1.2.4. قسط الإهتلاك المحاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
145(B)	75772(A)	الإهتلاكات الإستثنائية إسترجاع الإهتلاكات الإستثنائية تسجيل ترصيد إسترجاع الإهتلاكات الإستثنائية	(XX)	(XX)

والمثال التالي عن الحالة الثانية :

تم إقتناء هاتف النقال (NOKIA) لدى المديرية الجهوية للوسط DRC في 2011/01/01 بقيمة 40 000 دج .

1- مخصص الإهتلاك المحاسبيSCF بمعدل إهتلاك 25% هو 20 000 دج سنوياً .
2- مخصص الإهتلاك الجبائي PCN بمعدل إهتلاك 50% هو 10 000 دج سنوياً .

حسب الحالة الثانية قسط الإهتلاك المحاسبي أكبر من الإهتلاك الجبائي أي :

20 000 – 10 000 = 10 000دج

1- الإسترجاع على الإهتلاك الإستثنائي هو 10 000دج

2- الضريبة المؤجلة أصول (IDA) هي 10 000×19% = 1 900 دج

التسجيل المحاسبي لهذه الحالة يكون كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68111	28171	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات إهتلاك التثبيتات	20 000	20 000
145	75772	الإهتلاكات الإستثنائية إسترجاع الإهتلاكات الإستثنائية	10 000	10 000
133681	692681	ضرائب مؤجلة أصول على إهتلاك التثبيتات ضريبة مؤجلة أصول على إهتلاك التثبيتات الإهتلاك الإستثنائي ×19%	1900	1900

وعند إقفال الدورة يتم إلغاء حسابات حـ/ 75772 و حـ/145 كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
145(A)	75772(B)	الإهتلاكات الإستثنائية إسترجاع الإهتلاكات الإستثنائية	(10 000)	(10 000)

3.1.2.4. التحويلات بين الوحدات

الأصول المادية للمؤسسة هي دائماً موضوع تحركات وتحويل من وحدة إلى أخرى، ولأنه من الواجب أن تتحمل كل وحدة أعباء الإهتلاك التي تعود لها بمرور الزمن حسب إستعمالها للأصول.

لذا يجب عند تحويل تثبيت من وحدة الى أخرى الإحتفاظ بعبئ الإهتلاك وتحويل القيمة الأصلية للإهتلاك المتراكم (حـ/ 28) والشيئ الجديد هو تحويل الإهتلاك الإستثنائي والضرائب المؤجلة إلى المقر الإجتماعي ويمكن تسجيل المعالجة المحاسبية كما يلي:

1- يسجل عند المؤسسة المتنازلة القيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
21XX (A)		التثبيتات العينية	(XX)	
	28XX(B)	إهتلاك التثبيتات		(XX)
133(A)		ضرائب مؤجلة أصول	(XX)	
	أو			
	134 (B)	ضرائب مؤجلة خصوم		(XX)
181XX		الإرتباطات بين الوحدات	XX	

نرجع إلى المثال السابق للشاحنة ويكون تسجيل عملية التحويل عند المديرية الجهوية للوسط (DRC) كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
210003(A)		معدات نقل	(9 821 262)	
	28XX (B)	إهتلاك معدات النقل		(441 956)
	134681 (B)	ضرائب مؤجلة خصوم	(102 632)	
181532		حسابات بين الوحدات	9 276 673	

2- التسجيل المحاسبي لدى الوحدة المتنازل لها :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
21XX		التثبيتات العينية	XX	
	28XX	إهتلاك التثبيتات		XX
133		ضرائب مؤجلة أصول	XX	
	أو			
	134 (B)	ضرائب مؤجلة خصوم		XX
	181 XX	الإرتباطات بين الوحدات		XX

مثال الشاحنة المستلمة في 2011/06/30 وتم التسجيل عند المديرية الجهوية للغرب (DRO) كالتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
210003		معدات النقل	9 821 262	
	281003	إهتلاك معدات النقل		441 956
	134681	ضرائب مؤجلة خصوم		102 632
	181530	الإرتباطات بين الوحدات		9 276 673

3- إدراج الإهتلاك المحاسبي والإستثنائي وحساب الضرائب المؤجلة لـ 6 أشهر الباقية لدى DRO

- مخصص الإهتلاك الإستثنائي هو 169 540 دج (لستة أشهر الباقية).

- الضريبة المؤجلة خصوم (IDP) هي 169 540×19% = 632 102 دج

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
68111		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	441 956	
	281003	إهتلاك التثبيتات		441 956
65772		مخصصات الإهتلاك الإستثنائية	540 169	
	145	الإهتلاك الإستثنائية		540 169
693681		ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات	102 632	
	134681	ضرائب مؤجلة خصوم على الإهتلاكات		102 632

- عند تاريخ الإقفال يتم ترصيد الحسابات حـ/65772 و حـ/145 كما تم شرحه بعكس القيد الأولي.

4.1.2.4. تحويل الضرائب المؤجلة إلى المقر الإجتماعي

في نهاية كل دورة تحول الضرائب المؤجلة إلى المقر الإجتماعي لإعداد القوائم المالية حيث يتم ترصيد حسابات الأعباء والإيرادات سنويا بإستعمال حساب 181 حسابات الإرتباطات بين الوحدات كما يلي :

1.4.1.2.4. تحويل الضرائب المؤجلة أصول المتعلقة بالهاتف النقال

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
	692(B)	فرض الضريبة المؤجلة على الإهتلاكات		(1 900)
	181500	الإرتباطات بين الوحدات		1 900

2.4.1.2.4. أما في حالة الضرائب المؤجلة خصوم لشاحنة فنسجل

ستة أشهر الوحدة الأولى :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693681 (A)		ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات	(102 632)	
181500		الإرتباطات بين الوحدات	102 632	

ستة أشهر الوحدة الثانية :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693681(A)		ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات	(102 632)	
181500		الإرتباطات بين الوحدات	102 632	

3.4.1.2.4. تسجيل التأكيد عند المقر الإجتماعي

حالة الضرائب المؤجلة أصول (IDA) للهاتف النقال:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
181530		الإرتباطات بين الوحدات	1 900	
	692681	ضريبة مؤجلة أصول على الإهتلاكات		1 900

حالة الضرائب المؤجلة خصوم (IDP) مثال حالة الشاحنة:

- ستة أشهر المتعلقة بالوحدة الأولى :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693681	181530	ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات الإرتباطات بين الوحدات	102 632	102 632

- ستة أشهر المتعلقة بالوحدة الثانية :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693681	181532	ضريبة مؤجلة خصوم على الإهتلاكات الإرتباطات بين الوحدات	102 632	102 632

وهكذا يتم تحويل مختلف الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم الى المقر الإجتماعي بإستعمال حسابات الإرتباطات بين الوحدات من أجل إعداد حساب النتيجة المتعلق بالدورة.

2.2.4. مؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين والضرائب المؤجلة

في إطار دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، كان يجب على الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء الإعتراف بعدة خصوم من بينها المؤونات المتعلقة بالمزايا الموجهة للمستخدمين على المدى الطويل وأصول الضريبة المؤجلة المتعلقة بها في الميزانية الإفتتاحية لسنة 2010.

1.2.2.4. مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد

أصبح من الضروري تكوين مؤونات لمنح الذهاب إلى التقاعد بالنسبة للمستخدمين المؤقتين عند مرور5 سنوات والمستخدمين الدائمين منذ السنة الأولى، وتقديرها وفق متغيرات ديموغرافية (إحتمال الوفاة، إحتمال بقاء العامل في المؤسسة حتى خروجه إلى التقاعد) ومتغيرات مالية (معدل إرتفاع الأجور، معدل التحيين) وإعادة تقدير هذه المؤونات بزيادة مبلغ المؤونة جزئيا في كل نهاية سنة، حتى تسدد هذه التعويضات في نهاية الخدمة عند خروج الأجير إلى التقاعد، ويتعلق (حـ/1533) بمؤونات منح الذهاب الى التقاعد .

وفيما يلي شرح للمسار المتبع لتقدير الإلتزام المتعلق بهذه التعويضات

E = engagement global de fin de carrière .

$E = C \times P_r \times P_s \times I$

C = Nbre de mois (SB+IEP)(1+ taux d'augmentation)

$C = \text{Nbre de mois (SB+IEP)}(1+1.05)^{Y}$

$I = (1+ \text{taux d'actualisation})^{-Y}$

$I = (1+0.04)^{-Y}$

$P_r = (1- \text{taux de turnover})^{Y}$ Y :Nbre d'années restant

Ps :Probabilité de survie

$P_s = (1- \text{taux de Mortalité})$

$P_s = (1- 0.01) = 99\%$

X : عدد سنوات العمل منذ تاريخ التوظيف في الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء حتى 2009/12/31.

Y : عدد سنوات الباقية من أجل الذهاب إلى التقاعد بداية من 2010/01/01 .

Z : عدد السنوات الإجمالي منذ التوظيف حتى الذهاب إلى التقاعد (من الدخول إلى الشركة حتى الخروج منها)

C : عدد الأشهر × (الأجر القاعدي + تعويض الخبرة المهنية) بالإستناد إلى سلم المنح في نهاية الخدمة (Circulaire N° 1984/ RSH /309 /RTS du 27/10/2008) .

T_d: إحتمال زيادة الأجور بمعدل سنوي حتى تاريخ الذهاب إلى التقاعد والمقدر بـ 5 % في سنة 2010.

P_s : إحتمال أن الأجير يكون على قيد الحياة حتى تاريخ الذهاب إلى التقاعد وهي 99 % لسنة 2010.

P_r : إحتمال أن الأجير باقي في المؤسسة حتى تاريخ الذهاب إلى التقاعد .

P_r : (1+ معدل دوران الموظفين) عدد السنوات الباقية (Y)

الجدول 1.4. معدل دوران الموظفين حسب شرائح العمر

	< 20 سنة	(30-20) سنة	(40-30) سنة	(50-40) سنة	(60-50) سنة
المستخدمين الدائمين	% 0	% 1	% 2	% 2	% 13
المستخدمين المؤقتين	% 0	% 5	% 4	% 2	% 1

- معدل التحيين يتم تقديره على أساس سعر الفائدة لودائع الشركة في البنوك وهو 4 % .

C : الإلتزام الكلي لنهاية الخدمة .

مثال تطبيقي:

السيد : ك .ب (K.B)

الوظيفة : إطار في تسيير الموارد البشرية.

تاريخ الميلاد :1975/10/26

تاريخ التوظيف :2003/02/01

الأجر القاعدي (SB) : 23 071 دج.

تعويض الخبرة المهنية (IEP) 21% = 23 071 × 21%

= 4 844.91 دج

$E = C \times P_r \times P_s \times I$

Au 31/12/2009

X = 7 ans

Y = 25 ans

Z = 32 ans

1. C = Nbre de mois (SB + IEP)(1+1.05) ^{Y}

C = 24 (23 071 + 4 844.91)(1+1.05) ^{25}

C = 24 (27 915.91)(3.386354941)

C = 2 268 796.31 DA

2. P_r = (1- taux de turnover) ^{Y} =(1 - 0.02) ^{25} = (0.98) ^{25}

3. P_s = (1- taux de Mortalité)

P_s = (1- 1%) = 0.99

4. I = (1+ taux d'actualisation) $^{-Y}$

I = (1.04) $^{-25}$

I = 0.37511168022

إذن لدينا :

C = 2 268 796.31 DA

P_r = 0.603464729

p_s = 0.99

I = 0.37511168022

E = engagement global = $C \times P_r \times P_s \times I$

E = 2 268 796.31 × 0.99 × 0.603464729 × 0.37511168022

E = 508 444.06 DA

A = taux d'ancienneté = X/Z =7/12

وعلى هذا الأساس تكون مخصصات المؤونات في نهاية دورة 2009 كما يلي :

E × A = 508 444.06 DA × 7/12 = 111 222 DA

ويكون التسجيل المحاسبي لو كان قيد العامل وحده منفصل عند محاسبته كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
111		الترحيل من جديد	90 089	
133		ضريبة مؤجلة أصول على مؤونات منح التقاعد	21 132	
	1533	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		111 222

ويتم رفع المؤونة في السنة القادمة بتغيير المدة الباقية Y أصبحت 24 سنة ومعدل التحيين 5 % ومدة العمل (X) أصبحت 8 سنوات، ومن المفترض أن يتم رفع المؤونة في حساب 1533 في الجانب الدائن وحساب 683153 في الجانب المدين فيما يتعلق بالزيادة الناتجة عن المتغيرات الديموغرافية وعدد السنوات (زيادة سنة في الفرضيات الحسابية)، أو المتغيرات المالية التحيين، نقصان سنة وتغيير معدل التحيين كان يفترض تسجيلها في حساب 668153 في الجانب المدين وليس حساب 683615، هذا حسب ماينص عليه المعيار IAS 19، أما الشركة محل الدراسة فتدرج كل التغيرات التي تؤدي إلى إرتفاع المؤونة من سنة إلى أخرى في حساب 683153 سواء المتغيرات المالية أو الديموغرافية وهو نقيض ما جاء به النظام المحاسبي المالي .

2.2.2.4. مؤونات ميداليات العمل

كذلك يوجد نوع ثاني من الإلتزامات الحالية التي تستلزم تكوين مؤونات وهي ميداليات العمل المتعلقة بوفاء العامل للشركة وبقائه فيها حيث تمنح له ميدالية برونزية بعد مرور 15 سنة بقيمة 20 000دج، ثم ميدالية فضية بعد 5 سنوات أخرى بقيمة 25 000 دج، ثم تليها ميدالية ذهبية بعد 5 سنوات أخرى بقيمة 30 000 دج، وأخيراً ميدالية إمتياز بعد مرور 30 سنة من دخوله إلى الشركة بقيمة 40 000 دج.

لذا يجب التنبؤ بالقيمة الحالية لمجموع الميداليات بالنسبة للعمال المؤقتين بعد مرور خمس سنوات والعمال الدائمين السنة الأولى بنفس طريقة تعويضات الذهاب إلى التقاعد وإعادة تقديرها سنوياً، لكن

طريقة حساب هذه التنبؤات أبسط من حساب مؤونات الذهاب إلى التقاعد، ويتم ترصيد هذه المؤونة جزئيا عند إستفادة المستخدمين منها بعد مرور 15 سنة بالنسبة للميدالية الأولى (البرونزية) وبعد 5 سنوات عن كل ميدالية من الميداليات الأخرى، وذلك لأنها إلتزام ضمني (بموجب إتفاقية لدى المؤسسة)، وهذه الأعباء متعلقة بالدورات الحالية لأنها تنتج عن بقاء الأجير في الشركة طيلة السنوات الماضية، وإمكانية تقديرها بكل موثوقية مع إحتمال خروج مزايا إقتصادية لتسوية هذا الإلتزام مستقبلاً .

وفيما يلي شرح للمسار المتبع لتقدير ميدليات العمل .
نجد نفس المتغيرات المشروحة سابقا عند تحديد مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد تتكرر وهي :

X : عدد سنوات العمل ؛

Y : عدد السنوات الباقية ؛

Z : عدد السنوات الإجمالية ؛

P_s : إحتمال عدم الوفاة ؛

P_r : إحتمال البقاء في المؤسسة ؛

M: مبلغ المؤونة السنوية للميداليات (Montant de Calcul de la Provisions) .

الجدول 2.4. شروط حساب مؤونات ميداليات العمل [89].

شرائح العمر	حساب مؤونات ميداليات العمل
- إذا كان Z بين 15 سنة و 20 سنة	- ميدالية برونزية
- إذا كان Z بين 20 سنة و 25 سنة	- ميدالية برونزية و فضية
- إذا كان Z بين 25 سنة و 30 سنة	- ميدالية برونزية و فضية و ذهبية
- إذا كان Z أكبر من 30 سنة	- ميدالية برونزية و فضية و ذهبية و فرماي

هذه الميدالية الموجهة لتقدير العامل على وفائه وبقائه في الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء وهي أربع ميداليات، حيث تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بمعدل 15% وتظهر مبالغها الإجمالية والصافية حسب الجدول التالي:

الجدول 3.4. جدول يبين مبالغ ميداليات العمل المدفوعة [90] .

طبيعة الميدالية	المبلغ الخام	الضريبة على الدخل الإجمالي 15 %	صافي الدفع
- ميدالية فرماي	47 058.82 دج	7 058.82 دج	40 000 دج
- ميدالية ذهبية	35 294.12 دج	5 294.12 دج	30 000 دج
- ميدالية فضية	29 411.76 دج	4 411.76 دج	25 000 دج
- ميدالية برونزية	23 529.41 دج	3 529.41 دج	20 000 دج

$M = [(22\,222.22 \times P_s \times P_r)/15] + [(27\,777.77 \times P_s \times P_r)/20] + [(33\,333.33 \times P_s \times P_r)/25] + [(44\,444.44 \times P_s \times P_r)/30]$

نقوم بحساب ميداليات العمل لنفس الموظف السابق (K.B) المولود بتاريخ 1975/10/26 والموظف بالشركة منذ تاريخ 2003/02/01، إذن يتم حساب مؤونة ميداليات العمل كما يلي :

$M = [(22\,222.22 \times 0.99 \times 0.60347)/15] + [(27\,777.77 \times 0.99 \times 0.60347)/20] + [(33\,333.330.99 \times 0.60347)/25] + [(44\,444.44 \times 0.99 \times 0.60347)/30]$

$M = [885.09] + [829.77] + [796.58] + [885.09]$

$M = 3\,396.53$ DA

ومن هنا يمكن تحديد مخصصات مؤونة ميداليات العمل للموظف (K.B) في نهاية 2009 كما يلي:

$M \times X = 3\,396.53 \text{ DA} \times 7 = 23\,775$ DA

ويكون التسجيل المحاسبي لمؤونة ميداليات العمل لسيد ك .ب (K.B) كالتالي :

رقم الحساب		البيان 2012/12/31	لمبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
111		الترحيل من جديد	19 258	
133		ضرائب مؤجلة أصول على ميداليات العمل	4 517	
	1582	مؤونات ميداليات العمل		23 775

3.2.2.4. التسجيل المحاسبي لمؤونات المستخدمين في مديرية الشؤون الإجتماعية

وسنتناول المعالجة المحاسبية لهذه الإلتزامات التقديرية على مستوى مديرية الشؤون الإجتماعية بداية من سنة 2010 أي عند الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي في 01 جانفي 2010 ثم نهاية سنة 2010 ، 2011 و 2012 حيث يتم تقدير هذه المؤونات في كل سنة من طرف مديرية الموارد البشرية ومديرية المحاسبة والمالية بإستعمال حسابات تقديرية مختلفة وطرق إحصائيات ومعلوماتية للوصول إلى قيمتها التنبؤية، التي تطرقنا لها سابقا وتقدير زيادتها أو تخفيضها في كل سنة وكانت التسجيلات المحاسبية لهذه المؤونات كما يلي :

1.3.2.2.4. تسجيل مؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين لسنة 2010

تتكون هذه المؤونات من نوعين هما مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد ومؤونات ميداليات العمل، حيث تم التسجيل المحاسبي لمؤونات منح الذهاب إلى التقاعد لسنة 2009 المقدرة في 2010/01/01 في حساب 11 النتيجة المرحلة كما يلي :

رقم الحساب		البيان 2010/01/01	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
111		الترحيل من جديد	37 477 847	
133		ضرائب مؤجلة أصول	8 791 100	
	1533	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		46 268 947

وسجل القيد التالي عند زيادة مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد في 2010/12/31 :

رقم الحساب		البيان 2010/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
683153		مخصصات مؤونات منح الذهاب الى التقاعد	5 134 211	
	1533	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		5 134 211
133683		ضرائب مؤجلة أصول لمنح الذهاب الى التقاعد	975500	
	692683	ضريبة مؤجلة أصول لمنح الذهاب الى التقاعد		975500
		تسجيل الضرائب المؤجلة اصول على مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		

حيث سجلت مؤونات ميداليات العمل عند الإنتقال في 2010/01/01 في حـ/111 كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/01/01	مدين	دائن
111		الترحيل من جديد	1 306 282	
133		ضرائب مؤجلة أصول على ميداليات العمل	306 412	
	1582	مؤونات ميداليات العمل		1 612 695

وبالعكس تم رفع المؤونة في 2010/12/31 بتسجيلها في الجانب المدين لحساب حـ/68 كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/12/31	مدين	دائن
6831582		مخصصات مؤونات ميداليات العمل	302 221	
	1582	مؤونات ميداليات العمل		302 221
		تسجيل رفع مؤونات ميداليات العمل		
1336838		ضرائب مؤجلة أصول على ميداليات العمل	57 422	
	6926838	ضريبة مؤجلة أصول على ميداليات العمل		57 422
		تسجيل الضرائب المؤجلة لمؤونات ميداليات العمل		

2.3.2.2.4. تسجيل مؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين لسنة 2011

تم التسجيل المحاسبي لرفع مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد لسنة 2011 بالقيد التالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/12/31	مدين	دائن
6831533		مخصصات مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد	8 058 508	
1336833		ضرائب مؤجلة أصول على منح الذهاب إلى التقاعد	1 531 116	
	6926833	ضريبة مؤجلة على منح الذهاب إلى التقاعد		1 531 116
	1533	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		8 058 508
		زيادة مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		

التسجيل المحاسبي لإستفادة عاملين من مداليتين للسيد خربوشي ميدالية ذهبية والسيد عياد ميدالية برونزية بتاريخ 10 جويلية 2011 لذا يجب تخفيض حساب المؤونات والضرائب المؤجلة المتعلقة بهاتين الميداليتين المدفوعتين كما يلي:

رقم الحساب		البيان 2011/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
1582		مؤونات ميداليات العمل	55 555	
692		فرض الضريبة المؤجلة على الأصول	10 555	
	133	ضرائب مؤجلة أصول		10 555
	44220	الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور		5 555
	42100	المستخدمون،الأجور المستحقة		30 000
	42101	المستخدمون،الأجور المستحقة		20 000
		ترصيد جزء من مؤونات الميداليات المستحقة والضرائب المؤجلة المتعلقة بها		

تم التسجيل المحاسبي لرفع مؤونة ميداليات العمل في نهاية 2011 كما يلي:

رقم الحساب		البيان 2010/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6831533		مخصصات مؤونات ميداليات العمل	246 253	
133683		ضرائب مؤجلة أصول	46 788	
	692683	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		46 788
	1582	مؤونات ميداليات العمل		246 253
		رفع مؤونة ميداليات العمل والضرائب المؤجلة		

3.3.2.2.4. تسجيل مؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين لسنة 2012

تم التسجيل المحاسبي لرفع مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد في نهاية سنة 2012 كتالي:

رقم الحساب		البيان 2012/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6831533		مخصصات مؤونات منح الذهاب الى للتقاعد	9 896 126	
1336833		ضريبة مؤجلة أصول على منح الذهاب إلى التقاعد	1 880 264	
	6926833	ضريبة مؤجلة أصول على منح الذهاب إلى التقاعد		9 896 126
	1533	مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد		1 880 264
		رفع مؤونة منح الذهاب لتقاعد والضرائب المؤجلة أصول		

يكون التسجيل المحاسبي لرفع المؤونة لسنة 2012 في الجانب الدائن لحساب المؤونة حـ/1538 والجانب المدين لحساب المخصصات حـ/6831538 والضرائب المؤجلة أصول للفروقات الزمنية المتعلقة بها كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
6831538		مخصصات مؤونات الميداليات العمل	303 194	
1336838		ضريبة مؤجلة أصول على ميداليات العمل	57 606	
	6926838	ضريبة مؤجلة أصول على ميداليات العمل		57 606
	1582	مؤونات ميداليات العمل		303 194
		رفع مؤونة ميداليات العمل والضرائب المؤجلة أصول		

3.2.4. الضرائب المؤجلة أصول لترحيل الخسائر الجبائية

عند الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي في 2010/01/01 تم إحصاء الفروقات الزمنية التي تنتج عنها محاسبة ضرائب مؤجلة والخسائر الجبائية للسنوات السابقة (4 سنوات)، التي يفترض أن تسجل لها أصول ضريبية مؤجلة نتيجة ترحيلها إلى الأمام، وعليه فالخسائر التي لم ترحل بعد يجب تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بها عند الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي، وكانت نتيجة 2008 بخسارة جبائية قدرها 840 632 742 2 دج التي تم ترحيل جزء منها سنة 2009 بـ 152 915 448 1 دج المتعلق بالربح الجبائي لهذه السنة وبقي جزء لم يتم ترحيله بمبلغ قدره 688 717 293 1 دج الذي تم محاسبة ضرائب مؤجلة أصول لهذه الخسائر في الميزانية الإفتتاحية لسنة 2010 بضرب الخسائر المرحلة في معدل الضريبة 19 % .

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2010/01/01	مدين	دائن
133695		ضرائب مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة	245 806 360	
	111	الترحيل من جديد (1 293 717 688.00×19 %)		245 806 360

وفي 2010/11/31 كانت نتيجة المؤسسة الجبائية قبل طرح خسائر السنوات السابقة 472 936 136 1 دج وأصبحت سالبة بعد ترحيل خسائر سنة 2008 لذا يجب إستعمال جزء من الضريبة المؤجلة أصول لترحيل خسائر السنوات السابقة بالقيد التالي :

رقم الحساب		البيان 2010/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692695		ضريبة مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة	216 017 929	
	133695	ضرائب مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة (472 936 136 1 ×19 %)		216 017 929

أما في 2011/12/31 فكانت النتيجة الجبائية قبل تخفيض خسائر السنوات السابقة المرحلة خسارة بقيمة (661 460 712 دج)، حيث يجب محاسبة الضرائب المؤجلة أصول وليس إستعمال الضرائب المؤجلة لسنوات السابقة في هذه السنة ويتم التسجيل بالقيد التالي:

رقم الحساب		البيان 2011/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133695		ضرائب مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة	135 367 525	
	692695	ضريبة مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة (661 460 712 ×19 %)		135 367 525

وفي نهاية سنة 2012 تم تحقيق نتيجة جبائية صافية (بعد تخفيض خسائر السنوات السابقة) بمبلغ 212.56 363 654 دج لذا يجب تسجيل إستعمال الضرائب المؤجلة أصول للخسائر المرحلة لإظهار الصورة الصادقة للمؤسسة، حيث كانت التخفيضات الجبائية للخسائر المرحلة لهذه السنة 877 241 869 دج والمتكونة من الخسائر المرحلة لسنة 2011 بمبلغ 661 460 712 دج والجزء المتبقي من خسارة 2008 الذي يجب ترحيله ونسجل قيد إستعمال الضريبة المؤجلة أصول المتعلقة بترحيل خسائر السنوات السابقة كما يلي :

رقم الحساب		البيان 2011/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692695		ضريبة مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة	165 155 956	
	133695	ضرائب مؤجلة أصول على الخسائر المرحلة		165 155 956

4.2.4. المعالجات المحاسبية الأخرى المنشئة للضرائب المؤجلة

تتضمن هذه الحالات جميع الفروقات الزمنية المتعلقة بالعمليات والأحداث التي يتم تسجيلها محاسبيا على أساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات، أما جبائيا تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها، وتمثل العمليات الواجب أخذها في تصحيح مبلغ الأعباء والإيرادات الجبائية للسنة المالية التي تولد وفرة ضريبة أو دين ضريبة مستقبلية ويمكن عرض هذه الحالات كما يلي :

1.4.2.4. الضرائب المؤجلة المتعلقة بالأتعاب

في نهاية سنة 2012 تم تسجيل الأعباء المحاسبية المتعلقة بأتعاب المهن الحرة (محافظ حسابات، طبيب متعاقد مع شركة، محامي) حتى وإن لم تدفع ولم تصل فواتيرها بعد من طرف المتعاملين مع المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء يتم محاسبتها في نهاية الدورة تطبيقا لمبدأ ربط الأعباء بالإيرادات و إستقلالية الدورات.

1.1.4.2.4. أتعاب محامي الشركة

حيث نجد على مستوى مديرية الشؤون الإجتماعية ثلاث فواتير لم تصل من عند محامي الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء (المقر) والتي تم محاسبتها ومحاسبة الضرائب المؤجلة أصول لأن هذه الأعباء لا تقبل جبائيا، حتى تصل الفواتير و يتم تسديدها وتسجل كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
62219		أجور الوسطاء والأتعاب	220 000	
44586		الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	37 400	
	408010	فواتير قيد الإستلام		257 400
		فاتورة المحامي بن تومي لم تصل		
133622		ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب	11 400	
	692622	ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب		11 400
		تسجيل ضريبة مؤجلةأصول على الأتعاب		

أما الفاتورة الثانية التي لم تصل من عند المحامي فتم تسجيل القيود التالية لمعالجتها:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
62219		أجور الوسطاء والأتعاب	60 000	
44589		الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	10 200	
	408010	فواتير قيد الإستلام للمحامي بن تومي		70200
133622		ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب	41 800	
	692622	ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب		41 800

أما الفاتورة الثالثة التي لم تصل من عند المحامي فتم تسجيلها وفق القيود التالية:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
62219		أجور الوسطاء والأتعاب	150 000	
44586		الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	25 500	
	408010	فواتير قيد الإستلام		175 500
		فاتورة لم تصل من المحامي بن تومي		
133622		ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب	11 400	
	692622	ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب		11 400
		(150 000 ×19 %)		

2.1.4.2.4. أتعاب محافظ الحسابات

كما توجد أتعاب محافظ حسابات متعلقة بمراجعته لحسابات الشركة حيث تم محاسبتها في نهاية الدورة ونتجت عنها ضرائب مؤجلة أصول وهي كالتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
62219		أجور الوسطاء والأتعاب	1 112 666	
44586		الدولة، الرسوم على رقم الأعمال	189 153	
	408010	فواتير قيد الإستلام		1 301 820
		فاتورة لم تصل لأتعاب محافظ الحسابات		
133622		ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب	211 406	
	692622	ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب		211 406

3.1.4.2.4. أتعاب طبيب الشركة

كما توجد أتعاب لطبيب الشركة السيد بن حبيلس الذي لم تصل فاتورته المتعلقة بسنة 2012، كما أن الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بهذه الأتعاب غير قابل للإسترجاع وتم تسجيل هذه الأعباء في نهاية الدورة وفق القيدين التاليين :

رقم الحساب		البيان 2012/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
62212		أجور الوسطاء والأتعاب	85 600	
	40812	فواتير قيد الإستلام		85 600
		فاتورة لم تصل من السيد بن حبيلس		
133622		ضرائب مؤجلة أصول على الأتعاب	16 264	
	692622	ضريبة مؤجلة أصول على الأتعاب		16 264
		ضرائب مؤجلة أصول(600 85 ×19 %)		

ويتم ترصيد حساب حـ/408 عند وصول الفاتورة وتسديدها بحساب حـ/ 512 وترصيد الضرائب المؤجلة أصول بعكس القيد السابق في سنة 2013 .

2.4.2.4. الضرائب المؤجلة على الأعباء الضريبية غير المدفوعة

عند دراستنا لتسجيلات المحاسبية على مستوى وحدة ASL وجدنا نوعين من الرسوم المسجلة كأعباء ضريبية في نهاية سنة 2012 والتي لم تسدد بعد إلى مصلحة الضرائب والغير مقبولة عند تحديد الربح الجبائي لسنة 2012 وهي رسم التطهير ورسم العقارات غير المبنية وتم تسجيلها في 2012/11/31 كمايلي :

رقم الحساب		البيان 2012/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
64520		رسم التطهير	11 000	
64529		رسم العقارات	10 000	
	44820	الدولة،الأعباء الواجب دفعها (رسم التطهير)		11 000
	44829	الدولة،الأعباء الواجب دفعها (رسم العقارات)		10 000
133645		ضرائب مؤجلة أصول على الضرائب ورسوم أخرى	20 90	
	692645	ضريبة مؤجلة أصول على الضرائب و رسوم أخرى		2090
		تسجيل الضرائب المؤجلة أصول لرسم التطهير		

133645	692645	ضرائب مؤجلة أصول على الضرائب ورسوم أخرى ضريبة مؤجلة أصول على الضرائب و رسوم أخرى تسجيل الضرائب المؤجلة أصول لرسم العقارات	19 00	1900

وخلال السنة المالية لسنة 2013 عند تسديد الديون الجبائية المتعلقة بهذه الأعباء الضريبية يتم ترصيد حساب البنك حـ/512 عند التسديد، وترصيد الضرائب المؤجلة أصول بعكس القيد السابق المتعلق بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول .

3.4.2.4. الضرائب المؤجلة على العطل المدفوعة

تتعلق العطل المدفوعة في الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء بالعطل المتعلقة بتعويض العطل السنوية (ICA) العمال الذين يعملون بالصحراء ولم يتقاضوا هذه التعويضات وتم تحويلهم إلى الشمال أين تحول معهم هذه التعويضات بالإضافة إلى مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد وميداليات العمل من الوحدة القديمة إلى الوحدة الجديدة، وهذه العطل المدفوعة يتم محاسبتها في نهاية الفترة المالية المتعلقة بها وتنجم عنها ضرائب مؤجلة أصول، أما العطل السنوية المدفوعة التي تتحملها المؤسسة والتي لم تسدد خلال سنة 2012 بالنسبة لوحدة (ASL) كانت كما يلي :

رقم الحساب		البيان 2012/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6313	428600	أجور المستخدمين (عطل مدفوعة) المستخدمون،الأعباء الواجب دفعها تسجيل العطل المدفوعة	255 491	255 491
63500	438600	الإشتراكات المدفوعة للهيأت الإجتماعية الهيأت الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة (26% CNAS)	64 205	64 205
63504	438600	الإشتراكات المدفوعة للهيأت الإجتماعية الهيأت الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة (12.21% CACOBAT)	31 195	31 195
6351	438600	الإشتراكات المدفوعة للهيأت الإجتماعية الهيأت الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة (1.5% RCR)	3 832	3 832
133631	692631	ضرائب مؤجلة أصول على العطل المدفوعة ضريبة مؤجلة أصول على العطل المدفوعة	67 397	67 397

		تسجيل الضرائب المؤجلة أصول العطل المدفوعة مبالغ حساب (حـ/631 + حـ/635) ×19 %		

كما توجد أيضا الأعباء المتعلقة بالعطل التعويضية (CR) التي يتم محاسبتها للعطل التعويضية لسنة 2012، والتي لم يستفد منها المستخدمين خلال السنة حيث تنجم عنها ضرائب مؤجلة أصول لأنها لا تكون مقبولة إلا عند الإستفادة منها وتسديدها، وتسجل محاسبيا كما يلي :

رقم الحساب		البيان 2012/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
6313	482600	أجور المستخدمين (العطل غير المسددة) المستخدمين، الأعباء الواجبة الدفع تسجيل العطل الغير المسددة	929 362	929 362
63500	438600	الإشتراكات المدفوعة للهيأت الإجتماعية الهيأت الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة (CNAS 26%)	233 548	233 548
63504	438600	الإشتراكات المدفوعة للهيأت الإجتماعية الهيأت الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة (CACOBAT 12.21%)	113 475	113 475
6351	438600	الإشتراكات المدفوعة للهيأت الإجتماعية الهيأت الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة (RCR 1.5%)	13 940	13 940
133631	692631	ضرائب مؤجلة أصول على العطل المدفوعة ضريبة مؤجلة أصول على العطل المدفوعة الضرائب المؤجلة أصول (أعباء العطل التعويضية×19 %)	245 162	245 162

وعند تسديد مبلغ العطل المدفوعة (Congé payer) يتم ترصيد حسابات حـ/428 و حـ/438 إلى حـ/512، وعندها يتم إستخدام أصول الضريبية المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية أعلاه.

كما يتم تحويل ديون العطل المدفوعة والعطل التعويضية بنفس طريقة تحويل الإستثمارات بين وحدات الشركة وكمثال تحويل مدير مصلحة المالية والمحاسبة من مديرية النقل والصيانة (وحدة واد

السمار LOG) إلى مديرية الشؤون الإجتماعية ليصبح مدير مصلحة التدقيق حيث حولت معه ديون العطل المدفوعة وسجلت محاسبيا في الوحدة المحولة (LOG) كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
	(428600)	المستخدمون،الأعباء الواجب دفعها		(99 097)
	(438600)	الهيئات الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها		(24 903)
	(438600)	الهيئات الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها		(12 099)
	(438600)	الهيئات الإجتماعية،الأعباء الواجب دفعها		(1 486)
	181501	الإرتباطات بين الوحدات		111445
(133631)		ضرائب مؤجلة أصول على العطل المدفوعة	(26 141)	
		تسجيل تحويل العطل التعويضية لسيد حكيمي		

ويتم تسجيل القيد التالي عند الوحدة المستقبلة التي تم تحويل الإطار لها (ASL):

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
	428600	المستخدمون،الأعباء الواجب دفعها		99 097
	438600	الهيئات الإجتماعية ،الأعباء الواجب دفعها		24 903
	438600	الهيئات الإجتماعية ،الأعباء الواجب دفعها		12 099
	438600	الهيئات الإجتماعية ،الأعباء الواجب دفعها		1 486
133631		ضرائب مؤجلة أصول على العطل المدفوعة	26 141	
181504		الإرتباطات بين الوحدات	111 445	
		تسجيل تحويل العطل المدفوعة عندASL		

4.4.2.4. الضرائب المؤجلة للرسم على النشاط المهني

كما تم التطرق إليه في الجانب النظري توجد حالتين للضرائب المؤجلة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني هما حالة الفواتير المحررة وغير المقبوضة، حيث أن مصلحة الضرائب لا تقبل هذه الأعباء للرسم على النشاط المهني في هذه السنة (2012)، والحالة الثانية تتعلق بالتسبيقات المستلمة مسبقاً التي يجب أن يدفع عليها الرسم على النشاط المهني مما يؤدي إلى محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم.

1.4.4.2.4. الضرائب المؤجلة أصول للرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة

حيث تتعلق بعدة مشاريع للمديرية الجهوية بالغرب (DRO) حيث تمت فوترة عدة مشاريع ولم يتم قبض مبلغها في نهاية الفترة المالية لـ 2012 وكان مبلغ الضرائب المؤجلة أصول المتعلق بالرسم على النشاط المهني للفواتير التي حررت ولم تقبض مبالغها بـ 5 021 700.67 دج، وكأمثلة عن هذه المشاريع نجد :

الفاتورة الأولى:

(Marché A.N.S.R.I.F.N° VOB 2053.004.11A) هذه المناقصة متعلقة بإنجاز خط السكة الحديدية الرابط بين تيسمسيلت - بوقزول - مسيلة الذي تم فوترة فاتورة له بمبلغ 378 974 195.00 دج (خارج الرسم) خلال سنة 2012، والتي تم محاسبة الرسم على النشاط المهني المتعلق بها بـ 7 579 483 دج كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
6421	44721	ر.ن.م على الفواتير غير المقبوضة الرسم على النشاط المهني قيد الدفع تسجيل الرسم على النشاط المهني	7 579 483	7 579 483
133642	692642	ضرائب مؤجلة أصول للرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة ضريبة مؤجلة أصول للرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة تسجيل ضرائب مؤجلة أصول	1 440 101	1 440 101

الفاتورة الثانية:

فاتورة إتجاه شركة نفطال وهران كزبون تتعلق بالعقد رقم :2009/001 المؤرخ في 2009/11/05 المتعلقة بتهيئة (16) محطة خدمات في وهران وكان مبلغ هذه الفاتورة بـ 42 012 965 دج (خارج الرسم)، والرسم على النشاط المهني لهذه الفاتورة الذي تم محاسبته في نهاية الدورة 480 259 دج وتم تسجيل المعالجة المحاسبية المتعلقة بها كتالي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
6421	44721	ر.ن.م على الفواتير غير المقبوضة الرسم على النشاط المهني قيد الدفع تسجيل الرسم على النشاط المهني:2 % من رقم الأعمال	480 259	480 259
133642	692642	ضرائب مؤجلة أصول للرسم على التشاط المهني للفواتير غير المقبوضة ضريبة مؤجلة أصول للرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة	159 649	159 649

والتسجيلات السابقة يتم ترصيدها عند قبض مبلغ الفواتير بجعل حـ/512 مدينا والجانب الدائن لحساب 4472، وعندها تستعمل الضريبة المؤجلة أصول بترصيد القيد السابق للضرائب المؤجلة.

2.4.4.2.4. الضرائب المؤجلة خصوم للرسم على النشاط المهني للتسبيقات المستلمة

كما تناول البحث في الجانب النظري فإن هذه التسبيقات تخضع لرسم على النشاط المهني وهذا العبئ خاضع جبائيا في حين محاسبيا لا يتم محاسبته كعبئ حتى تتم الفوترة ونأخذ مثالين لشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء لدى المديرية الجهوية بالغرب (DRO) وهما :

التسبيق الأول :

تسبيق مقبوض من عند زبون للشركة (Groupement GRTB) المتعلق بإنجاز خط السكة الحديدية الرابط بين تيسمسيلت- بوقزول - مسيلة بقيمة 555 462 244 2 دج (خارج الرسم) والذي دفع بشأنه رسم على النشاط المهني بـ 2% من قيمة التسبيق بقيمة 251 889 44 دج، حيث يتم تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم المتعلقة به خلال سنة 2012 كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
44722	512	الرسم على النشاط المهني على التسبيقات البنك تسديد الرسم على النشاط المهني على التسبيقات	44 889 251	44 889 251
693642	134642	ضريبة مؤجلة خصوم لـ ر.ن.م على التسبيقات ضريبة مؤجلة خصوم لـ ر.ن.م على التسبيقات تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم	8 528 957	8 528 957

التسبيق الثاني :

متعلق بمشروع محطة خدمات حمادنة بولاية مستغانم من طرف شركة نفطال شراقة (الجزائر) وكان مبلغه 489.7 724 10 دج (خارج الرسم) والرسم على النشاط المهني بـ 2 % بمبلغ 2 897 144 دج وكان التسجيل المحاسبي في يومية المديرية الجهوية بالغرب (DRO) كما يلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
44722		الرسم على النشاط المهني على التسبيقات	2 144 897	
	512	البنك		2 144 897
		تسديد الرسم على النشاط المهني على التسبيقات		
693642		ضريبة مؤجلة خصوم لـ ر.ن.م على التسبيقات	407 530	
	134642	ضرائب مؤجلة خصوم لـ ر.ن.م على التسبيقات		407 530
		تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم لـ ر.ن.م للتسبيقات المقبوضة		

ويتم ترصيد حساب الضرائب المؤجلة عندما يتم تسجيل الفاتورة المتعلقة بالتسبيق في بداية سنة 2013 بعكس القيد السابق لضرائب المؤجلة خصوم .

3.4. تحديد الربح الجبائي والمعالجة المحاسبية للضرائب المستحقة

إن المعدل المطبق على النتيجة الجبائية هو 19 %، هذا لأن الشركة تنتمي لقطاع البناء والأشغال العمومية وقد إعتمدنا في هذ المبحث على الجداول الجبائية للشركة من أجل شرح كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وخاصة الجدول رقم 09 الذي يقدم شرحا مفصلا لمراحل تحديد النتيجة الجبائية والتي تساوي الربح المحاسبي المصرح من طرف المؤسسة في حساب النتيجة مضاف إليه التكاليف المرفوضة من طرف الإدارة الجبائية ويخصم منه الإعفاءات أو التخفيضات .

1.3.4. تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية)

الربح الخاضع يتضمن نتيجة النشاطات العادية للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء 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 + الإستردادات - التخفيضات

1.1.3.4. النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة

تم إستخراجها من حساب النتيجة وهي أخر بند مذكور في هذا الجدول، وقدر مبلغها لسنة 2012 بـ 959 493 019.36 دج

2.1.3.4. الإستردادات

تتكون إستردادات الشركة من خلال الجداول الجبائية لسنة 2012 من البنود التالية [1]:

1.2.1.3.4. أعباء العقار غير المنسوبة مباشرة إلى الإستغلال

تكون مرفوضة جبائياً حسب إجراءات المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة وكان مبلغها 10 731 941.44دج ونجدها تتكون من العناصر التالية :

- فاتورة الهاتف النقال للمدير العام 661 35 دج.
- أعباء إيجار فيلا لمدير مديرية الجنوب عين أمناس 000 720 دج.
- أعباء إستهلاك الماء و الكهرباء والحراسة للمسكن الوظيفي لمدير مديرية الجنوب حاسي الرمل بمبلغ 9 817 138.33 دج.

2.2.1.3.4. الإعانات الهبات والتبرعات

إشتراكات وتبرعات المتعلقة بـ UGTA نقابة العمال كان مبلغها 000 500دج والقانون الجبائي الذي ينص على قبولها في حدود 000 200 دج لذا تكون الإستردادات المتعلقة بهذه التبرعات 000 300 دج.

3.2.1.3.4. الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم

نجد في هذا البند لدى الشركة رسوم التكوين والتدريب بمبلغ 26 346 922.00 دج حيث ينص القانون الجبائي على ضرورة إستعمال 2% من كتلة الأجور في تكوين ورسكلة إطارات وعمال الشركة وفي حالة لم تصل المؤسسة إلى 2% المحددة، الفرق غير المحمل لهذه الأعباء يسدد لمصالح الضرائب كرسوم.

[1] : أنظر الملحق رقم 07.

4.2.1.3.4. الإهتلاكات غير القابلة للخصم

تتعلق هذه الإستردادات بأعباء إهتلاك السيارات السياحية التي يسمح القانون الجبائي بإدراجها في حدود مبلغ 000 000 1 دج كقاعدة للإهتلاك والمبالغ التي تفوق هذه القيمة يجب إستردادها لتحديد الربح الجبائي كما أشرنا له سابقا، وكان مبلغ هذه الإستردادات في شركة الهندسة المدنية والبناء لهذه الدورة بـ 514.81 848 دج.

5.2.1.3.4. الضريبة على أرباح الشركات

يتم إسترداد مبلغ الضرائب المستحقة (IBS) والضرائب المؤجلة للرجوع إلى النتيجة الإجمالية لشركة قبل طرح الضرائب، وكانت مبالغها على التوالي 010.38 329 124 دج كضرائب على أرباح الشركات و845.54 099 62 دج للتغيير الحاصل في الضرائب المؤجلة المتعلقة بسنة 2012.

6.2.1.3.4. خسائر القيمة غير القابلة للخصم

كان مبلغ هذا النوع من الإستردادات 686.33 200 5 دج وهي تتعلق بفوارق جرد المخزونات غير المبررة المتعلقة بعناصر المخزون غير الموجود ولا مبرر له محاسبيا قد يكون سُرق أو غيرها، وهي أعباء غير مقبولة جبائياً.

7.2.1.3.4. غرامات وعقوبات

يتعلق هذا البند من الإستردادات بالغرمات والعقوبات التي يجب إستردادها وهي بمبلغ 424 782.91 دج .

8.2.1.3.4. الإستردادات الأخرى

تتعلق هذه الإستردادات في الغالب 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 ينتج عنها محاسبة ضرائب مؤجلة[1] .

وتتكون الإستردادات الأخرى من العناصر التالية :

- الحد الأدنى لضريبة بمبلغ 5000 دج المتعلق بضريبة السنة الماضية الذي يجب إسترداده .
- مؤونات العطل المدفوعة (CP) وكان مبلغها 725.98 240 8 دج (فروقات زمنية).

[1] : أنظر الملحق رقم 08 .

- مؤونات العطل التعويضية (CR) وكان مبلغها 126.98 574 14 دج (فروقات زمنية).
- مؤونات تعويض العطل السنوية (ICA) للعمال بالصحراء وكان مبلغها 890.68 622 46دج (فروقات زمنية).
- مؤونات تعويض المنطقة وشروط الحياة (IZCV) وكان مبلغها 941.92 469 56 دج (فروقات زمنية).
- مؤونات مخاطر العمل والتي تتعلق بالغرامات والعقوبات عن تأخر المشاريع وكان مبلغها 552.79 056 33 دج وتعتبر كفروقات دائمة.
- مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد وكان مبلغها 038.97 957 141 دج (فروقات زمنية).
- مؤونات الضرائب المتعلقة بأعباء جبائية محتملة مستقبلا لكن يمكن ربطها بالدورة الحالية (تصحيحات جبائية) وكان مبلغها 862.39 277 دج وهي فروقات دائمة.
- مؤونات ميداليات العمل والموجهة إلى الموظفين نتيجة وفائهم للشركة وبقائهم فيها وكان مبلغها 1 559.32 252دج (فروقات زمنية) .
- مخصصات المؤونات الأخرى والأعباء وكان مبلغها 930.00 148 دج .
- موردو ودائنون الخدمات (أتعاب) و كان مبلغها 872 223 دج (فروقات زمنية).
- فواتير قيد الإستلام (أتعاب) وكان مبلغها 916.09 951 2 دج (فروقات زمنية).
- الرسم على النشاط المهني للفواتير غير المقبوضة بمبلغ 146.85 092 80 دج (فروقات زمنية).
- الضرائب والرسوم الأخرى تتعلق هذه الإستردادات بالرسوم والضرائب التي تكون مقبولة عند تسديدها وليس خلال دورة محاسبتها وكان مبلغها 569.96 103 4 دج (فروقات زمنية).

3.1.3.4. التخفيضات

تتكون التخفيضات الظاهرة بالجداول الجبائية للشركة لسنة 2012 من البنود التالية [1]:

1.3.1.3.4. فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات

حيث تعفي المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة 35% من الوعاء الضريبي لفائض القيمة للتنازل عن تثبيتات الشركة حيث نحصل على مبلغ هذه التخفيضات بضرب فائض القيمة في 35% لنتحصل على 999 171 78 دج.

[1] : أنظر الملحق رقم 07.

2.3.1.3.4. الإهتلاك التكميلي

يدرج في هذا البند التخفيضات المتعلقة بالفرق بين الإهتلاك المحاسبي والجبائي ونجد فيها مبالغ حساب حـ/ 65772 مطروح منها حساب حـ/ 75772 التي أشرنا إليها سابقا، حيث قلنا أن هذه الحسابات ترصد وتلغى في نهاية الدورة من حسابات المؤسسة (لا تظهر بالقوائم المالية) ولكنها تظهر خارج المحاسبة بالجداول الجبائية وكان مبلغها لسنة 2012 يقدر -383 483 852.87 دج.

ونذكر أن هذه التخفيضات هي فروقات زمنية متعلقة بإهتلاك التثبيتات التي تدرج بالإستناد لها ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.

3.3.1.3.4. التخفيضات الأخرى

تدرج تحت هذا الصنف كل التخفيضات الأخرى ماعدا فوائض القيمة المعفاة والخسائر الجبائية، تتعلق معظم هذه التخفيضات بالفروقات الزمنية التي تم إدراجها في السنة الماضية كإستردادات وتتكون من المؤونات والأعباء غير المقبولة حتى يتم تسديدها، حيث تصبح كتخفيضات عند إستعمال أو إسترجاع هذه المؤونات وهي تتكون من العناصر التالية [1]:

- مؤونات العطل المدفوعة (CP) وكان مبلغها 6 860 699.69 دج.
- مؤونات العطل التعويضية (CR) وكان مبلغها 12 979 152.76 دج.
- مؤونات تعويض العطل السنوية لعمال الصحراء (ICA) وكان مبلغها 69 229 177.40 دج.
- مؤونات تعويض المنطقة وشروط الحياة (IZCV) و كان مبلغها 108 694 695.82دج.
- مؤونات مخاطر العمل والتي تتعلق بالغرامات والعقوبات عن تأخر المشاريع وكان مبلغها 71 776 774.08 دج
- مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد مبلغها 35 176 934.37 دج.
- مؤونات تقدير الميداليات بمبلغ 1 383 333.18 دج.
- مخصصات المؤونات الأخرى والأعباء وكان مبلغها 719 287.23 دج.
- مؤونات الأتعاب بمبلغ 11 400دج.
- فواتير قيد الإستلام (أتعاب) وكان مبلغها 4 302 982.50 دج.
- الرسم على النشاط المهني على التسبيقات المقبوضة بمبلغ 47 034 148.98 دج

[1] : أنظر الملحق رقم 08.

- رسوم التكوين والتدريب بمبلغ 035 290 4 دج وتتعلق بديون رسوم التكوين وتدريب التي تم تشكيل مؤونة لها، في السداسي الثاني من السنة السابقة وخلال الدورة الحالية ثبت أن هذه المؤونة أكبر من التقديرات لذا يجب تخفيض مبلغ هذا الفائض لتحديد الربح الجبائي .

و قدر مجموع التخفيضات الأخرى لسنة 2012 بمبلغ 362 458 621.01 دج.

4.1.3.4. الخسائر الجبائية

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات السابقة من النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية حيث نجد خسارة السنوات السابقة للشركة بمبلغ 869 241 877 دج المستخرجة كما يلي [1]:

نتيجة الشركة لسنة 2008 خسارة :	840 632 742 2	- دج
نتيجة الشركة لسنة 2009 ربح :	152 915 448 1	دج
نتيجة الشركة لسنة 2010 ربح :	472 936 136 1	دج
نتيجة الشركة لسنة 2011 خسارة :	661 460 712	- دج
مجموع الخسائر للتخفيض :	877 241 869	- دج

النتيجة المحاسبية الصافية	=	959 493 019.36 دج
+ الإستردادات	=	621 258 837.34 دج
- التخفيضات	=	(57 146 767.14) دج
- خسائر السنوات السابقة	=	(869 241 877) دج
النتيجة الجبائية	=	654 363 212.56 دج

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

= 654 363 212.56 × 19 %

= 124 329 010.38 دج

[1] : أنظر الملحق رقم 07.

أما الضرائب المؤجلة فهي محسوبة على أساس الفروقات الزمنية وليس النتيجة الجبائية كما رأينا سابقا، والعبئ الضريبي المتعلق بالضرائب المؤجلة لسنة 2012 قدر بـ 62 099 845.54 دج.

2.3.4. التسجيل المحاسبي للضرائب المستحقة (الضريبة على أرباح الشركات)

فيما يخص تسبيقات سنة 2012 فإن التسبيق الأول والثاني لم يتم تسديده، لأن نتيجة السنة السابقة كانت خسارة والتقديرات الأولية لم تأكد إحتمال تحقيق أرباح، أما التسبيق الثالث فقد سدد على أساس تقدير النتيجة التنبؤية لتغير التقديرات حيث تم تقدير النتيجة بـ 146 931 000 دج[1].

الضريبة على الأرباح التقديرية 146 931 000 ×19 % = 27 917 000 دج.

التسبيق الثالث التقديري = 27 917 000 ×30 % = 9 306 000 دج.

وسجل محاسبيا دفع التسبيق الثالث كمايلي :

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
4449		الدولة، ضرائب على النتائج (تسبيقات)	9 306 000	
	512	البنك		9 306 000
		تسجيل تسديد التسبيق الثالث للضريبة على أرباح الشركات		

وفي نهاية السنة عند إقفال الحسابات وإعداد الجداول الجبائية لسنة 2012 [2] حددت النتيجة بقيمة 654 363 212.56 دج.

الضريبة على أرباح الشركة لسنة 2012 = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

= 654 363 212.56 ×19 %

= 124 329 010 دج

وسجل القيد المحاسبي التالي في نهاية الدورة 2012/12/31 وعند تسديد رصيد التسوية في تصريح الجبائي لشهر أفريل سجل القيد الثاني :

---

[1] : أنظر الملحق رقم 09.

[2] : أنظر الملحق رقم 05 والملحق رقم 06.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2012/12/31	مدين	دائن
695		الضرائب على الأرباح المبينة على النتائج الأنشطة العادية	124 329 010	
	4441	الدولة، ضرائب على النتائج (رصيد التسوية)		124 329 010
		تحديد الضريبة على أرباح الشركات		
4441		الدولة، ضرائب على النتائج (رصيد التسوية)	124 329 010	
	4449	الدولة، ضرائب على النتائج (تسبيقات)		9 306 000
	512	البنك		115 023 100
		تسديد رصيد التسوية للضريبة على أرباح الشركات		

3.3.4. عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة للشركة

يتم عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية في كل من الميزانية وحساب النتيجة وتوضيحها في ملحق القوائم المالية كما تم الإشارة له في الجانب النظري ونجد الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة معروضة في الميزانية وحساب النتيجة للشركة الوطنية للهندسة والبناء كما يلي:

الجدول 4.4. ميزانية الشركة (أصول) المقفلة في 2012/12/31 وحدة القياس دج .

البيان	ملاحظة	الميلغ الصافي 2012	الميلغ الصافي 2011
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
التثبيتات المعنوية	**I2.1**	0,00	0,00
معدات الإنتاج الثابتة و المركبة	**I3**	144 191 302,79	162 836 254,64
التثبيتات العينية الاخرى	**I4**	12 625 984 048,28	12 451 715 942,06
التثبيتات في شكل إمتياز		0,00	0,00
التثبيتات الجاري انجازها	**I6**	158 032 003,95	56 825 763,77
مجموع التثبيتات المالية	**I7**	7 426 750,49	14 847 087,99
الضرائب المؤجلة أصول		641 884 422,75	588 300 831,90
مجموع الأصول غير الجارية		13 577 518 528,26	13 274 525 880,36
أصول جارية			
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ		1 396 980 989,18	1 242 552 757,18
الزبائن	**C1**	8 093 689 573,37	7 808 114 995,22
المدينون الآخرون	**C2**	320 191 102,64	112 145 722,80
الضرائب و ما شابهها	**C3**	301 615 824,45	276 091 852,30
الموجودات و ما يماثلها		3 553 487 887,92	1 604 712 823,85
مجموع الأصول الجارية		13 665 965 377,56	11 043 618 151,35
المجموع العام للأصول		27 243 483 905,82	24 318 144 031,71

الضرائب المؤجلة أصول لا تظهر في جانب الأصول غير الجارية من الميزانية لأن الشركة الوطنية قامت بإدراجها ضمن الأصول الجارية وهذا غير صحيح حسب المعيار IAS12 لذا قمنا بإعادة تصحيح عرض الميزانية بتحويل الضرائب المؤجلة أصول (حـ/133) الى الأصول غير الجارية وهي تظهر أعلى الميزانية بمبلغ قدره 641 884 422.75 دج.

أما الضرائب المستحقة فتظهر في بند الضرائب وما شابهها ضمن الأصول الجارية للتسبيق الثالث للضريبة على أرباح الشركات (حـ/4449) بمبلغ 9 306 000 دج والمشروحة في ملحق القوائم المالي تحت الإحالة "C3".

الجدول 5.4. ميزانية الشركة (خصوم) المقفلة في 2012/12/31 وحدة القياس دج .

البيان	ملاحظة	المبلغ الصافي 2012	المبلغ الصافي 2011
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال	**K1**	7 630 000 000,00	7 630 000 000,00
العلاوات و الإحتياطات	**K4**	3 728 051 078,54	3 728 051 078,54
النتيجة الصافية	**K8**	959 493 019,36	-784 101 441,80
الترحيل من جديد	**K9**	2 400 902 127,15	3 185 003 568,95
مجموع رؤوس الأموال الخاصة		14 718 446 225,05	13 758 953 205,69
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية	**D2**	0,00	837 036 731,20
مؤونات غير الجارية	**F9**	913 797 372,01	846 438 619,79
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)	D4	1 273 024 641,28	1 196 534 314,19
مجموع الخصوم غير الجارية		2 186 822 013,29	2 880 009 665,18
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة	**D9**	4 477 953 750,26	3 453 252 403,68
الضرائب	**D10**	721 969 032,11	413 610 137,93
الديون الأخرى	**D11**	4 963 286 756,15	3 586 740 914,78
خزينة الخصوم	**L3**	175 006 128,96	225 577 704,45
مجموع الخصوم الجارية		10 338 215 667,48	7 679 181 160,84
المجموع العام للخصوم		27 243 483 905,82	24 318 144 031,71

الضرائب المؤجلة خصوم تظهر ضمن الخصوم غير الجارية في بند "الضرائب المؤجلة والمرصود لها" المتكون من مؤونات الضرائب (حـ/155) بمبلغ 794.46 689 دج والضرائب المؤجلة خصوم (حـ/134) بمبلغ 846.82 334 272 1 دج تحت الإحالة "D4 ".

أما الضرائب المستحقة فتظهر ضمن الخصوم الجارية بمقدار الضريبة الواجبة الدفع لسنة 2012 كدين ضريبي لم يتم تسديده بعد(حـ/4441) بمبلغ 010.38 329 124 دج في بند "الضرائب".

الجدول 6.4. حساب النتيجة للشركة من 2012/01/01 الى 2012/12/31 وحدة القياس دج.

الحساب	البيان	ملاحظة	سنة 2012	سنة 2011
70	المبيعات و المنتوجات الملحقة		14 372 353 836,99	13 212 987 102,26
72	تغيرات المخزونات		95 403 675,50	88 912 426,46
73	الإنتاج المثبت		80 267 418,67	135 656 678,49
74	إعانات الاستغلال		0,00	0,00
	إنتاج السنة المالية (1)		**14 548 024 931,16**	**13 437 556 207,21**
60	المشتريات المستهلكة		3 765 375 633,10	4 011 985 035,86
62+ 61	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		2 777 309 977,13	2 111 302 002,40
	إستهلاكات السنة المالية (2)		**6 542 685 610,23**	**6 123 287 038,26**
	القيمة المضافة للإستغلال (3)		**8 005 339 320,93**	**7 314 269 168,95**
63	أعباء المستخدمين		**5 356 808 247,39**	5 070 363 535,04
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة		**328 232 716,08**	300 094 082,22
	إجمالي فائض اللاستغلال (4)		**2 320 298 357,46**	**1 943 811 551,69**
75	المنتجات العملياتية الأخرى		**435 149 776,27**	430 543 183,00
65	الأعباء العمليا تية الأخرى		**172 344 095,84**	1 629 540 253,99
68	المخصصات للإهتلاكات و المؤونات		**1 492 195 499,12**	1 539 292 746,92
78	إسترجاعات على خسائر القيمة و المؤونات		**42 017 247,06**	118 652 917,34
	النتيجة العملياتية (5)		**1 132 925 785,83**	**-675 825 348,88**
76	المنتجات المالية		**35 034 501,91**	44 598 654,27
66	الأعباء المالية		**22 038 412,46**	119 881 411,16
	النتيجة المالية (6)		**12 996 089,45**	**-75 282 756,89**
	النتيجة العادية قبل الضريبة (7)		**1 145 921 875,28**	**-751 108 105,77**
695+698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		**124 329 010,38**	0,00
692+693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		**62 099 845,54**	-133 770 091,57
	مجموع منتجات الأنشطة العادية		**15 060 226 456,40**	**14 031 350 961,82**
	مجموع أعباء الأنشطة العادية		**14 100 733 437,04**	**14 648 688 976,02**
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)		**959 493 019,36**	**-617 338 014,20**
	النتيجة غير العادية (9)		**0,00**	**0,00**
	صافي نتيجة السنة المالية (10)		**959 493 019,36**	**-617 338 014,20**

العبئ الضريبي الظهر بحساب النتيجة لسنة 2012 قدر مبلغه بـ 855.92 428 186 دج المحسوب على أساس النتيجة الإقتصادية، حيث يتكون كما يشير إليه السهم من عنصرين وهما: الضريبة المستحقة بالإستناد الى النتيجة الجبائية المحددة على أساس القوانين والقواعد الجبائية (IBS)، والعنصر الثاني هو التغيير في الضرائب المؤجلة المتعلق بالفروقات الزمنية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث قدرت الضريبة المؤجلة أصول (حـ/692) بمبلغ 243.63 466 14 دج ومبلغ الضريبة المؤجلة خصوم (حـ/693) بـ 089.17 566 76 دج .

خلاصة الفصل

حسب الدراسة التطبيقية التي قمنا بها وفي ظل الصعوبات التي يواجهها الواقع الميداني، قامت الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء بالإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي مع بداية جانفي 2010 بطريقة سليمة حسب ما تنص عليه التعليمات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم تطبيق النظام المحاسبي المالي بأثر رجعي لكل عناصر تثبيتاتها ومؤونات المزايا الموجهة للمستخدمين والضرائب المؤجلة وغيرها وكأنها كانت دوماً مطبقة، وهذا تطبيقا للمبادئ التي جاءت بها المرجعية الجديدة الموافقة للمعايير المحاسبية الدولية.

كما أن الشركة تسعى إلى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الضرائب على النتيجة فيما يخص الضرائب المؤجلة، حيث لاحظنا عند دراستنا لإعداد القوائم المالية لسنة 2012 أنها قد طبقت هذه المعالجة المحاسبية لعدة فروقات زمنية منها أتعاب المهن الحرة، الضرائب والرسوم الأخرى، العطل المدفوعة والفروقات الزمنية المتعلقة بالرسم على النشاط المهني وغيرها.

كما أنها تعتمد على النتيجة المحاسبية للإنتقال إلى النتيجة الجبائية ومعالجة تلك الفروقات الدائمة والزمنية كالإستردادات أو التخفيضات حسب الجداول الجبائية الموضوعة من طرف مديرية المؤسسات الكبرى بالشكل اللازم، غير أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي يبقى ناقصا في عدة جوانب (التحيين، إعادة التقييم، المقاربة بالمكونات) وهو ما تسعى الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء إلى تحقيقه.

خاتمة عامة

أمام تنامي وشمولية التجارة العالمية والإستثمار الأجنبي والتبادل التجاري بين مختلف الدول، بدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لتوحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات في العالم، وفي هذا الإطار جاءت محاولات عديدة لدول ذات أنظمة محاسبية مختلفة بتبني فكرة تكييف أنظمتها المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية من بينها الجزائر، التي سعت إلى تغيير المخطط المحاسبي الذي تم إعداده في الأصل للإستجابة للأهداف المحلية المسطرة باتباع طريقة محكمة وإعطائها صبغة جبائية لتوحيد محاسبة مختلف المؤسسات، وتماشيا مع هذه التغيرات العالمية، الأمر الذي أدى إلى إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتدارك هذه النقائص.

حافظت هيئات الدولة المالية بمختلف فروعها من خلال القوانين والقواعد الصادرة عنها، على الإبقاء وبصفة متواصلة على العلاقة بين المحاسبة والجباية، هذه العلاقة كان من المنتظر أن تتأثر بحكم تغير المفاهيم والمبادئ المحاسبية، فالتركيز على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وخدمة إحتياجات المستثمر هدف هذا التوجه الدولي بالدرجة الأولى ما يتيح حيزا لإدراج الضرائب المؤجلة، حيث تستجيب المعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي إلى إحتياجات الأسواق المالية في الحصول على معلومة إقتصادية مفصلة وموثوق فيها بهدف تشجيع المستثمر.

يواجه الواقع العملي لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية الدولية عدة صعوبات خاصة في ظل غياب البيئة الإقتصادية المناسبة في عدة مستجدات وعلى رأسها محاسبة الضرائب على النتيجة، حيث وفقا لمعايير IFRS الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية ً يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة المالية، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة، فالفروقات الزمنية تعطي حيزاً لإدراج الضرائب المؤجلة، هذا التغير في الضرائب المؤجلة يجب أن يضاف إلى الضرائب المستحقة من أجل تحديد العبئ الضريبي للدورة.

نتائـــج إختبـــار الفرضيـــات

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدت في البحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء في تقييم الواقع العملي لموضوع البحث، توصل الطالب أثناء إختبار الفرضيات إلى النتائج التالية :

بخصوص الفرضية الأولى : المتعلقة بكون أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، وأنه يسمح بتلبية إحتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية، فقد تحققت، فالنظام المحاسبي المالي يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين، وتمكين المؤسسات الإقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية وأكثر موثوقية.

أما بخصوص الفرضية الثانية : المتعلقة بالتوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر فيما يخص محاسبة الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، فقد تحققت أيضا، لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الإعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.

أما بخصوص الفرضية الثالثة : التي تنص على وجود إختلافات كثيرة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، قد تحققت أيضا، لأن القوانين الجبائية تم تشريعها على أساس المخطط المحاسبي الوطني في ظل إرتباط القواعد المحاسبية بالجبائية في حين أن المرجعية الجديدة تنص على نقيض ذلك من خلال تغليب الجوهر الإقتصادي للعمليات على شكلها القانوني.

أما بخصوص الفرضية الرابعة : المتعلقة بكون المعايير المحاسبية الدولية تنص على إستقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، قد تحققت أيضا، حيث قام أعضاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية بتجريد عملهم المرتبط بالتوحيد وإصدار المعايير من جميع الإعتبارات القانونية والجبائية، وعليه ثبتت صحة الفرضية الرابعة أي عدم إرتباط المحاسبة بالجباية.

عـــرض نتائـــج الدراســـة

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية :

- تهدف المعايير الدولية للمحاسبة إلى مساعدة المستثمرين الدوليين في إتخاذ قرارات الإستثمار في الأسواق المالية العالمية، بتوفير معلومات مالية شفافة وموثوق فيها وقابلة للمقارنة دوليا عن الوضعية المالية والأداء المالي وسيولة الخزينة في المؤسسات.

- أهم ما يميز المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية هو أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، تفضيلها لمصلحة المستثمرين، إعطائها نظرة إقتصادية للمؤسسة ومساعدتها في إتخاذ القرارات.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.

- ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لاسيما المنظومة الجبائية، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبية نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى القواعد الجبائية بالدرجة الأولى، مما يجعل من تكييف هذه الجوانب وتعديلها، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

الإقتـراحـــات

بناءاً على ما تقدم فإن الطالب خلص إلى الإقتراحات التالية :

- ضرورة تكييف الإطار القانوني والجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ؛

- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والتفسيرات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها ؛

- إعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى من خلالها المؤسسات لترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة للممارسة الدولية للمحاسبة على أساس المعايير الدولية، وتغيير الذهنيات القديمة والراسخة نتيجة لتطبيق المخطط المحاسبي الوطني لأربعة عقود ؛

- على المؤسسات الإقتصادية التي صادفتها صعوبات وعراقيل أثناء إنتقالها لتطبيق النظام المحاسبي المالي أن تستعين بخدمات الخبراء المحاسبين المتمكنين من النظام المحاسبي المالي ومن المعايير المحاسبية الدولية، إلى حين زوال وإنتفاء تلك الصعوبات والتعود على المرجعية الجديدة، وعلى المؤسسات لجزائرية تكييف أنظمة معلوماتها المحاسبية ؛

- الإستفادة من تجارب الدول الأوروبية والعربية (فرنسا، تونس) في تكييف وتحضير البيئة المواتية لتطبيق النظام المحاسبي المالي ؛

- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، والإنضمام للمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية ؛

- ضرورة إنضمام الهيئات المحاسبية الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بهدف إيصال انشغالاتها واحتياجاتها لهذه الهيئات وكذا ضمان التكييف المستمر للنظام المحاسبي المالي مع المستجدات المحلية والدولية .

أفـــاق البحـــث في المـوضــوع

كما يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب، يمكن لها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بـــ :

- دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل بورصة الجزائر؛

- دراسة معمقة للضرائب المؤجلة ؛

- النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق ؛

- إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية ؛

- المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي - دراسة مقارنة -.

المراجع

1- أمين السيد لطفي، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، مصر، 2002.

2- Peter Walton, La Comptabilité Anglo - Saxonne, Découverte Éditions, Paris, 1996.

3- Rousse Francis, « Normalisation Comptable, Principes et Pratiques » coll, Méthodologie, Paris, 1990.

4- Bernard Colasse, Comptabilité Générale PCG 1999 et IAS, Economica, Paris, 2001.

5- شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر،2007 .

6- عادل عاشور، أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط ، 2006 .

7- مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004 .

8- Jacqueline Langot, Comptabilite Anglo Saxonne, Normes, Mécanismes et Documents Financiers, 3ème édition, Économica, Paris, 1997.

9- Pascale Delvaille, l'Harmonisation Comptable Européenne en Droit et en Pratique, Thèse pour le doctorat, Non publie ,Crefige-Paris Dauphine, Paris,2001.

10- Stéphan Brun, L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Lextenso éditions, Paris, 2004.

11- عبد القادر بكيحل، أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعلومات المالية (IAS-IFRS)، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2008 .

12- C. Decock Good, F. Dosne, Comptabilité International les IAS/IFRS en Pratique, Economica, Paris, 2005.

13- Heem Grégory, Lire les États Financiers en IFRS, ditions d'organisation, Paris, 2004.

14- Bernard Colasse, La Notion de Normalisation Comptable « Entre Normalisation Sociale » in Revue Française de Normalisation Industrielle et Comptabilité, n°182, Paris, 1987.

15- ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003.

16- Amar Kaddouri et Ahmed Mimeche, Cours de Comptabilité Financiére Selon les Norms IAS/IFRS et le SCF 2007, Enag editions, Alger, 2009.

17- مبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك، القاهرة، 2005 .

18- Bernard Colasse, Harmonisation Comptable Internationale, dans en cyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000.

19- Rochat .M et autre, l'Audit des Entreprises Multinationales in Comptabilité Internationale, Vuibert édition, Paris, 1997.

20- Robert Obert, La Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'audit, Dunod, Paris, 1994.

21- Haller Axel et Peter Walton, Différences Nationales et Harmonisation Comptable, in Comptabilité Internationale, Vuibert éditions, Paris, 1997.

22- Conseil Africain de la Comptabilité, Le Système Comptable en Afrique, colloque, Alger, 11-13/06/1979

23- Causse Geneviéve, Vingt Ans de Normalisation Comptable et de PCG «son Influence dans les Pays d'Afrique Francophone », revue de Comptabilité – Contrôle – Audit, Paris, 1999.

24- Gilbert Gelard, Regroupement des Entreprises, Les Recommandations du G4+1 « Vers une Suppression du Pooling », in Revue Française de Comptabilité N° 308, Paris, 1999.

25- حمدان مأمون، محاضرات مقدمة حول معايير المحاسبة الدولية، كلية الإقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، عضو جمعية المحاسبين القانونيين.

26- حسين القاضي وحمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2008.

27- حمزة العرابي، المعاييرالمحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013.

28 - Eric Daucasse, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, De Boeck, Paris, 2005.

29- Bernard Raffournier, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 2ème édition, Economica, Paris, 2005.

30- حامد داود، معايير المحاسبة الدولية "النشأة والمفهوم"، الأردن، 2000.

31- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

32- معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2008.

33- محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصوبة ومشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس للنشر، الأردن، 2005.

34- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، المعايير المحاسبية الدولية ،عمان (الأردن) ،1999.

35- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار المعارف ،الأردن، 1995.

36- يوسف محمود جربوع، سام عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2002 .

37- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.

38- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

39- جمال عمورة ، الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، نوفمبر 2009.

40- سعد بواري، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ IAS/IFRS ، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، جانفي 2010 .

41- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.

42- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومه، الجزائر، 2010.

43-Ratiba Aoudjit, Le Système Comptable Financier, ENAG édition, Algérie, 2012.

44- إبراهيم بورنان ، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، جانفي 2010.

45- علي عزوز وأخرون، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، جانفي 2010.

46- طارق حماد عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

47- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

48- Robert Obert, Pratique des Normes IAS/IFRS, 4ème éd, Dunod, Paris, 2008.

49- Ahmed Ellech, Formation sur les Normes IAS/IFRS, Atelier sur le Cycle d'exploitation(Partie 3), Organisé par ESSEM Alger Business School Benaknoun (Alger), Algerie, 2010.

50- Odile Barbe et Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, 5ème éd, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2010.

51- Aissa Salim Kaci, Formation sur la Liasse Fiscale 2011, Centre de perfectionnement de l'entreprise (Sonatrach), Ain Bai (Oran), 2012.

52- C. Maillet Baudrir et A. le manh, Les Normes Compatibles Internationales IAS/IFRS, Sup' Foucher, Paris, 2007.

53- Mohamed Benkaci, Les Normes Comptables Internationnales IAS/IFRS, éditoin Berti, Alger, 2009.

54- Jean-Jacques Julian, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 2ème éd, sup' Foucher, Paris, 2007.

55- Micheline Fiederich et Georges Langlois, Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et Audit, 2ème éd, sup' Foucher, Paris, 2011.

56- Bernard Roffournier, Les Normes Comptables Internationales IFRS, 4ème éd, Economica, Paris, 2010.

57- Bruno Colmunt et autre, Comptabilité Financier en Normes IAS/IFRS, Pearson, Paris, 2008.

58- Dick Wolfgang, Franck Missions- piera, Comptabilité Financier en IFRS, Pearson, Paris, 2009.

59- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، إثراء، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.

60- نصيرة بوعون يحياوي، جباية المؤسسة الجزائرية، الصفحات الزرقاء، الجزائر،2011.

61- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

62- Rabah Boussaid, Eldjema Belai et Brahim Tiguemounine, Dossier Pedagogique de Seminaire Portant sur Les Impots Differes, Institut Superieur de Gestion et de Planification, 29 et 30 Septembre 2012.

63- جمال عمورة، محاضرات في المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي المالي دراسة مفصلة لحسابات رؤوس الأموال (أمثلة وتطبيقات) ، مطبوعة، 2012.

64- تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 ، نوفمبر 2009، وزارة المالية.

65- فايز سايج، إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة:(ISA) التحدي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب، البليدة، ديسمبر 2011.

66- عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري إطاره العام أثاره وإنعكاسات تطبيقه، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ديسمبر 2011.

67- Unicom Formation, Seminaire sur les Régles de Comptabilisation et d'evaluation des Impots Exigibles et Différes, Site du lycée abdelmoumene rouiba, Alger, 21 Mars 2013.

68- Abdesselam Medjoubi, Systéme Comptable Financier, ISBN, Alger, 2010.

69- Stéphan Brun, L'essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, Paris, 2006.

70- Eric Dumalanede, Comptabilité Générale Conforme au SCF et aux Normes Comptables Internationals IAS/IFRS, Berti editions, Alger, 2009.

71- Mourad El Besseghi, Formations sur Les Impôts Différés Selon Les Normes IAS/ IFRS et le SCF, 2010.

72- Athman Ihaddadene, la Comptabilité Financière Selon IAS/IFRS et le SCF, Mémoire pour l'obtention d'un Magister, non publier, ESC, 2009.

73- Stéphan Brun, Guide d'applicotion des Normes IAS/IFRS, Berti éditions, Alger, 2011.

74- Mokrani, Le Bilan Financier et La Liasse Fiscale avec Etude de Cas sur Pc-Compta (DLG) , Hotel Hylton, 22 et 23 Mai 2011.

75- K. Mansour, Formation sur l'impôt sur les Bénéfices des Sociétés, Centre de Perfectionnement de l'entreprise (Sanatrach), Ain Bia (Oran), 2012 .

76- Robert Obert, DECF Comptabilité Approfondie et Révision, 6eme éd, Dunod, Paris, 2005.

77- Ahmed Elleuch, Formation sur les Normes IAS/IFRS, Atelier sur la Consolidation des Comptes(IAS 27, IAS 28 et IAS 31), Organisé par:ESSEM Alger Business School Benaknoun (Alger), Algerie , 2010.

78- Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, DSCG 4 Comptabilité et Audit, 2eme éd, Dunod, Paris, 2009.

79- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2009.

80- Walid Ammous, Formation sur Les IAS / IFRS et Le SCF, Atelier Sur Les Investissements et Les Autres Actifs Non Courants (Partie 1), Organise Par: Essem Alger Business School, Benaknoun Alger, Algerie 2010.

81- محمد بوتين ،المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2009.

82- Centre de Perfectionnement de L'entreprise (Sonatrach), Manuel de Comptabilité Générale de la classe 1, Ain Bai (Oran), Le 16 mars 2010.

83- Robert Obert, Pratique des Normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2004.

84- Ahmed Elleuch , Formation sur Les IAS / IFRS et Le SCF, Atelier sur Transition aux SCF ALgérien , Organise Par: Essem Alger Business School, Benaknoun (Alger), Algerie 2010.

85- Ministére de Finances, Conseil National de Comptabilité, Note Metdologiqiue de Premiere Application du Système Comptable Financier «SCF», Les Immobilisations Corporelles, 19 Octobre 2010.

86- الوثائق الداخلية للمؤسسة .

87- Direction des ressources humaines, Organigramme de GCB 2013 .

88- المخطط السنوي لسنة 2013، من وثائق المؤسسة.

89- Circulaire Préciser Les Conditions Et Modalités D’attributions Des Fidélité.

90- Convention collective de 25/07/2000 (article 173).

الملاحق

الملحق 1. قائمة بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي السارية المفعول حتى نهاية 2013 .

المعايير المحاسبية الدولية

-المعيار رقم (01) : عرض القوائم المالية.

-المعيار رقم (02) : المخزون.

-المعيار رقم (07) : قائمة التدفقات النقدية.

-المعيار رقم (08) : الطرق المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

-المعيار رقم (10) : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

-المعيار رقم (11) : عقود الإنشاء.

-المعيار رقم (12) : ضرائب الدخل.

-المعيار رقم (16) : الأصول الثابتة المادية.

-المعيار رقم (17) : عقود الإيجار.

-المعيار رقم (18) : الإيراد.

-المعيار رقم (19) : الامتيازات الممنوحة للموظفين.

-المعيار رقم (20) : محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

-المعيار رقم (21) : آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

-المعيار رقم (23) : تكاليف الاقتراض.

-المعيار رقم (24) :الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.

-المعيار رقم (26) : المحاسبة والتقارير عن أنظمة التقاعد.

-المعيار رقم (27) : القوائم المالية المجمعة والفردية.

-المعيار رقم (28) : الاستثمارات في الشركات الزميلة.

-المعيار رقم (29) : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

-المعيار رقم (31) : الحصص في المشاريع المشتركة.

-المعيار رقم (32) : الأدوات المالية :العرض.

-المعيار رقم (33) : ربحية السهم.

-المعيار رقم :(34) التقارير المالية المرحلية.

-المعيار رقم (36) : الانخفاض في قيمة الأصول.

-المعيار رقم (37) : المؤونات، الأصول المحتملة والخصوم المحتملة.

-المعيار رقم (38) :الأصول الثابتة المعنوية.

-المعيار رقم (39) : الأدوات المالية :الاعتراف القياس.

-المعيار رقم (40) : عقارات التوظيف.

-المعيار رقم (41) :الزراعة.

المعايير3،4 ، 5، 6، 9،13 ،14 ،15 ،22 ، 25، 30،35 ،39 تم إلغاء البعض منها وتعويض البعض الأخر بمعايير أخرى.

المعاييرالدولية لإعداد التقارير المالية

-المعيار رقم (01) : تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة.

-المعيار رقم (02) : المدفوعات على أساس الأسهم.

-المعيار رقم (03) : اندماج الأعمال.

-المعيار رقم (04) :عقود التأمين.

-المعيار رقم (05) :أصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة.

-المعيار رقم (06) : استكشاف الموارد المعدنية) الطبيعية (وتقييمها.

-المعيار رقم (07) : الأدوات المالية :الإفصاح.

-المعيار رقم (08) : قطاعات التشغيل.

-المعيار رقم (09) : الأدوات المالية .

-المعيار رقم (10) : إندماج القوائم المالية.

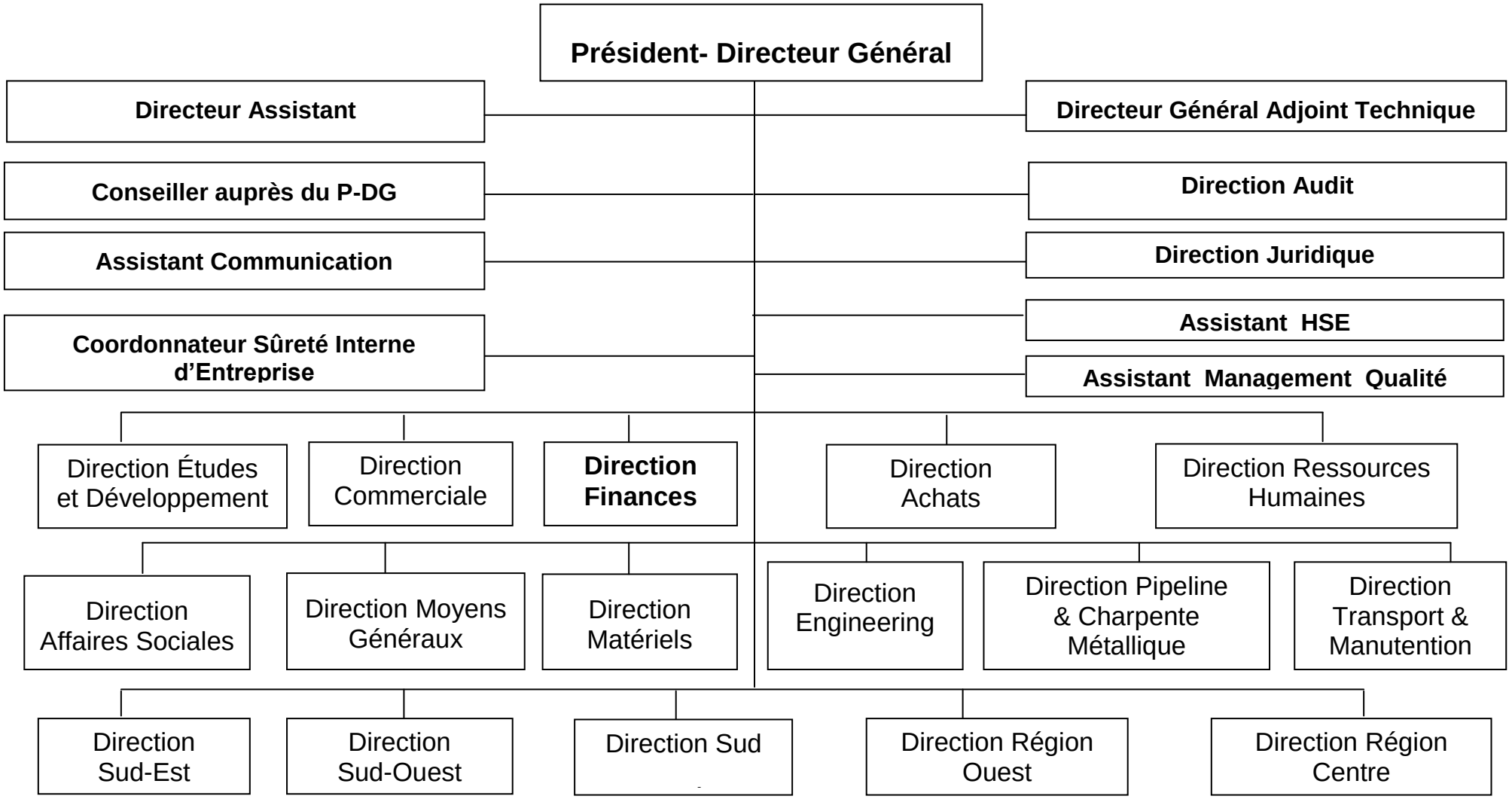
-المعيار رقم (11) : المشاريع المشتركة .

-المعيار رقم (12) : الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى.

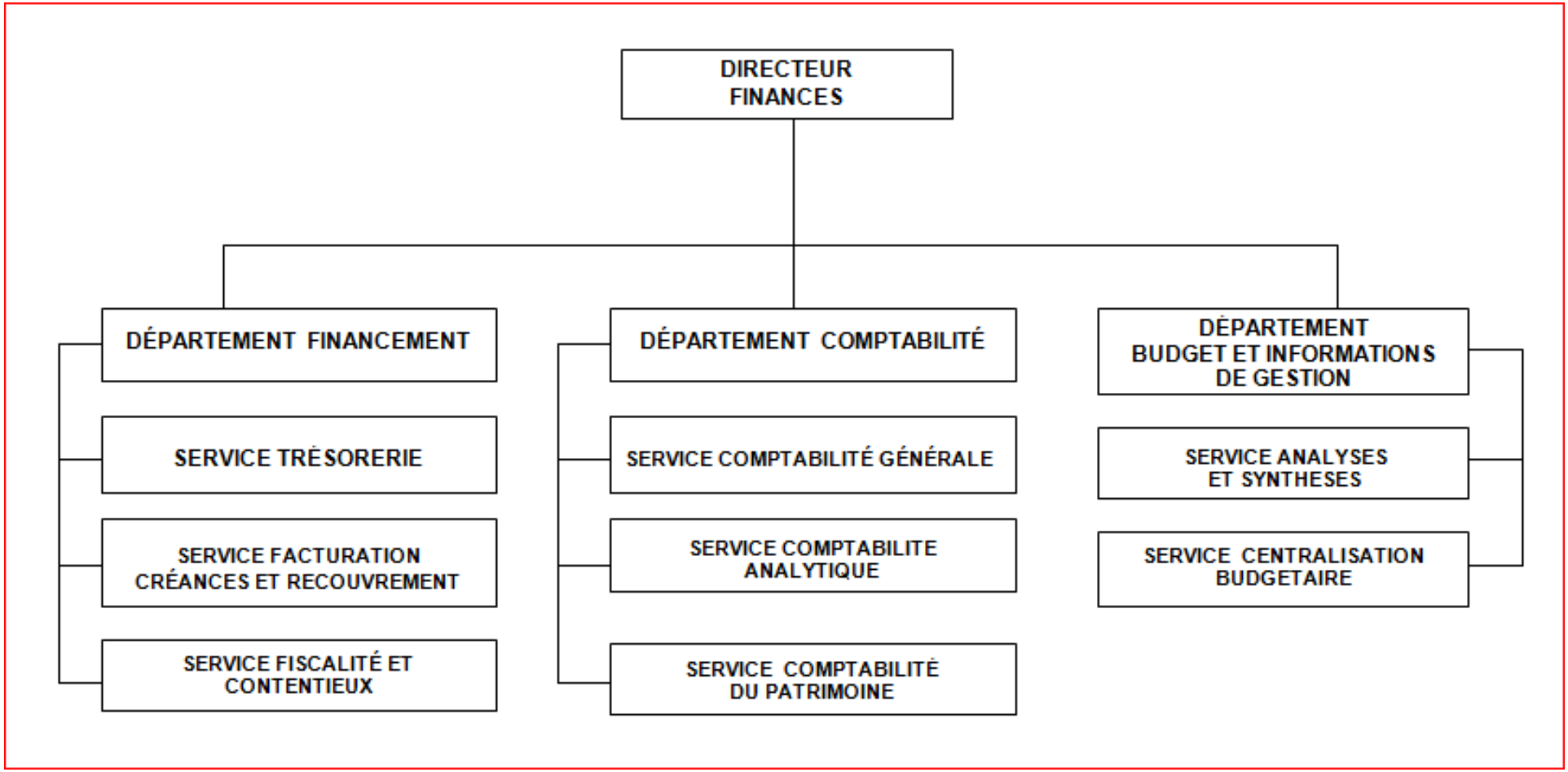
-المعيار رقم (13) : مقياس القيمة العادلة .

sercs: www.iasb.org

الماحق 2 . الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء



الملحق 03. الهيكل التنظيمي للمديرية المالية



الملحق 4. الميزانية الجبائية أصول للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء لسنة 2013 .

EN DA

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif	**0,00**	**0,00**	**0,00**	0,00
Immobilisations incorporelles	**15 757 453,52**	**15 757 453,52**	**0,00**	0,00
Immobilisations corporelles	27 324 505 436,66	14 554 330 085,60	12 770 175 351,06	12 614 552 196,70
Terrains	5 897 955 824,00	0,00	5 897 955 824,00	5 897 955 824,00
Bâtiments	2 120 076 225,39	1 566 756 064,49	553 320 160,90	597 406 129,06
Autres immobilisations corporelles	19 306 473 387,27	12 987 574 021,11	6 318 899 366,16	6 119 190 243,64
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	**158 032 003,95**	**0,00**	**158 032 003,95**	**56 825 763,77**
Immobilisations financières	**649 555 642,01**	**244 468,76**	**649 311 173,25**	**642 265 267,10**
Titres mis en équivalence	0,00	0,00	0,00	5 625 000,00
Autres participations et crrattachées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés	0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs finnon courants	7 671 219,25	244 468,76	7 426 750,49	9 222 087,99
Impôts différés actif	641 884 422,76	0,00	641 884 422,76	627 418 179,11
TOTAL ACTIF NON COURANT	**28 147 850 536,14**	**14 570 332 007,88**	**13 577 518 528,26**	**13 313 643 227,57**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	**1 455 683 972,08**	**58 702 982,90**	**1 396 980 989,18**	**1 242 552 757,18**
Créances et emplois assimilés	**8 777 085 141,49**	**61 588 641,03**	**8 715 496 500,46**	**8 157 235 223,11**
Clients	8 155 278 214,40	61 588 641,03	8 093 689 573,37	7 808 114 995,22
Autres débiteurs	320 191 102,64	0,00	320 191 102,64	112 145 722,80
Impôts et assimilés	301 615 824,45	0,00	301 615 824,45	236 974 505,09
Autres créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	**3 553 487 887,92**	**0,00**	**3 553 487 887,92**	**1 604 712 823,85**
Placements et autres actifs fincourants	0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie	3 553 487 887,92	0,00	3 553 487 887,92	1 604 712 823,85
TOTAL ACTIF COURANT	**13 786 257 001,49**	**120 291 623,93**	**13 665 965 377,56**	**11 004 500 804,14**
TOTAL GENERAL ACTIF	**41 934 107 537,63**	**14 690 623 631,81**	**27 243 483 905,82**	**24 318 144 031,71**

الملحق 5. الميزانية الجبائية خصوم للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء لسنة 2013.

EN DA

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	7 630 000 000,00	7 630 000 000,00
Capital non appelé	0,00	0,00
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	3 728 051 078,54	3 728 051 078,54
Ecarts de réévaluation	0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)	0,00	0,00
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	959 493 019,36	-784 101 441,80
Autres capitaux propres – Report à nouveau	2 400 902 127,15	3 185 003 568,95
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**14 718 446 225,05**	**13 758 953 205,69**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	0,00	837 036 731,20
Impôts (différés et provisionnés)	1 273 024 641,27	1 196 534 314,19
Autres dettes non courantes	0,00	0,00
Provisions et produits constatés d'avance	913 797 372,01	846 438 619,79
TOTAL II	**2 186 822 013,29**	**2 880 009 665,18**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	4 477 953 750,26	3 453 252 403,68
Impôts	721 969 032,11	413 610 137,93
Autres dettes	4 963 286 756,15	3 586 740 914,78
Trésorerie Passif	175 006 128,96	225 577 704,45
TOTAL III	**10 338 215 667,48**	**7 679 181 160,84**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**27 243 483 905,82**	**24 318 144 031,71**

الملحق 6. حساب النتيجة الجبائي للشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء لسنة 2013

RUBRIQUES		N		N-1	
		DEBIT (DA)	CREDIT (DA)	DEBIT (DA)	CREDIT (DA)
Ventes de marchandises			0,00		0,00
Production vendue	Produits fabriqués		111 559 997,64		435 109 200,00
	Prestations de services		98 096 031,45		113 078 330,41
	Vente de travaux		14 154 062 474,90		12 652 006 524,85
Produits annexes			8 635 333,00		12 793 047,00
Rabais, remises, ristournes accordés		0,00		0,00	
Chiffre d'affaires net de rabais, remises, ristournes			**14 372 353 836,99**		**13 212 987 102,26**
Production stockée ou déstockée		0,00	95 403 675,50	0,00	88 912 426,46
Production immobilisée			80 267 418,67		135 656 678,49
Subventions d'exploitation			0,00		0,00
I- Production de l'exercice			**14 548 024 931,16**		**13 437 556 207,21**
Achats de marchandises vendues		0,00		0,00	
Matières premières		2 124 152 325,39		2 327 052 241,53	
Autres approvisionnements		1 550 615 356,60		1 593 805 211,95	
Variations des stocks		0,00		0,00	
Achats d'études et de prestations de services		0,00		0,00	
Autres consommations		90 607 951,11		91 127 582,38	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		0,00		0,00	
Services extérieurs	Sous-traitance générale	968 805 551,52		620 467 840,56	
	Locations	894 306 100,34		585 393 476,64	
	Entretien, réparations et maintenance	124 264 834,99		154 673 989,18	
	Primes d'assurances	70 511 019,36		61 878 586,94	
	Personnel extérieur à l'entreprise	0,00		0,00	
	Rémunération intermédiaires, honora	60 170 125,92		69 059 924,90	
	Publicité	9 473 833,26		14 218 196,42	
	Déplacement, missions, réceptions	162 858 682,08		174 344 260,24	
Autres services		486 919 829,66		430 852 787,35	
Rabais, remises, ristournes sur services extérieurs		0,00		0,00	
II-Consommations de l'exercice		**6 542 685 610,23**		**6 122 874 098,09**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)		0,00	8 005 339 320,93	0,00	**7 314 682 109,12**
	Charges de personnel	5 356 808 247,39		5 276 657 475,21	
	Impôts, taxes et versements assimilés	328 232 716,08		300 094 082,22	
IV-Excédent brut d'exploitation		**0,00**	**2 320 298 357,46**	**0,00**	**1 737 930 551,69**
Autres produits opérationnels			435 149 776,27		430 543 183,00
Autres charges opérationnelles		172 344 095,84		1 629 540 253,99	
Dotations aux amortissements		1 302 441 856,78		1 387 750 648,13	
Provision		176 692 943,47		134 450 786,18	
Pertes de valeur		13 060 698,87		17 091 087,42	
Reprise sur pertes de valeur et provisions			42 017 247,06		118 652 917,34
V-Résultat opérationnel		**0,00**	**1 132 925 785,83**	**881 706 123,69**	**0,00**
Produits financiers			35 034 501,91		44 598 654,27
Charges financières		22 038 412,46		119 881 411,16	
VI-Résultat financier		**0,00**	**12 996 089,45**	**75 282 756,89**	**0,00**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		**0,00**	**1 145 921 875,28**	**956 988 880,58**	**0,00**
Eléments extraordinaires (produits) (*)			0,00		0,00
Eléments extraordinaires (Charges) (*)		0,00		0,00	
VIII-Résultat extraordinaire		**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Impôts exigibles sur résultats		124 329 010,38		0,00	
Impôts différés (variations) sur résultats		78 097 031,28	15 997 185,74	122 493 123,14	295 380 561,92
IX - RESULTAT DE L'EXERCICE		**0,00**	**959 493 019,36**	**784 101 441,80**	**0,00**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

ملحق 7. جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 09) .

EN DA

I. Résultat net de l'exercice		Bénéfice	959 493 019,36
Compte de résultats		Perte	**0,00**
II. Réintégrations			
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation			10 731 941,44
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles			0,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles			0,00
Frais de réception non déductibles			
Cotisations et dons non déductibles			300 000,00
Impôts et taxes non déductibles			26 346 922,00
Provisions non déductibles			0,00
Amortissements non déductibles			1 848 514,81
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles			0,00
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			0,00
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			0,00
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat		124 329 010,38
	Impôt différé (variation)		62 099 845,54
Pertes de valeurs non déductibles			5 200 686,33
Amendes et pénalités			424 782,91
Autres réintégrations (*)			389 977 133,93
Total des réintégrations			**621 258 837,34**
III. Déductions			
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)			78 171 999,00
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.			
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)			
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Complément d'amortissements			-383 483 852,87
Autres déductions (*)			362 458 621,01
Total des déductions			**57 146 767,14**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)			
Déficit de l'année 2008			-2 742 632 840,00
Déficit de l'année 2009			1 448 915 152,00
Déficit de l'année 2010			1 136 936 472,00
Déficit de l'année 2011			-712 460 661,00
Total des déficits à déduire			**-869 241 877,00**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		Bénéfice	654 363 212,56
		Déficit	**0,00**

الملحق 8. تفصيل الإستردادات الأخرى والتخفيضات الأخرى.

DETAIL DE CERTAINES RUBRIQUES

Autres déductions (Tableau 9)	**362 458 621,01**
Provision congé payé	6 860 699,69
Provision congé de récupération	12 979 152,76
Provision ICA	69 229 177,40
Provission IZCV	108 694 695,82
Provision pour risques travaux	71 776 774,08
Provision Alloc,depart en retraite	35 176 934,37
Provision pour impots	0,00
Provision gratification medailles	1 383 333,18
Dotations aux autres provisions pr charges	719 287,23
Provision honoraires	11 400,00
Facture a recevoir (honoraire)	4 302 982,50
TAP sur avances encaissées	47 034 148,98
Taxes de formation et apprentissage	4 290 035,00
Total	**362 458 621,01**

Autres réintégrations (Tableau 9, résultat fiscal)	**389 977 133,93**
Minimum d'imposition	5 000,00
Provision congé payé	8 240 725,98
Provision congé de récupération	14 574 126,98
Provision ICA	46 622 890,68
Provission IZCV	56 469 941,92
Provision pour risques travaux	33 056 552,79
Provision Alloc,depart en retraite	141 957 038,97
Provision pour impots	277 862,39
Provision gratification medailles	1 252 559,32
Dotations aux autres provisions pr charges	148 930,00
Fournisseurs créditeurs de services(honoraires)	223 872,00
Facture a recevoir (honoraire)	2 951 916,09
TAP sur factures non encaissées	80 092 146,85
Autres impots et taxes	4 103 569,96
Total	**389 977 133,93**

الملحق 9. جدول يوضح تقدير التسبيق الثالث للضريبة على أرباح الشركات.

EN KDA

RESULTAT PROVISOIR AU 30 /09/2012	884 753
REPORT DEFICITAIRE	869 241
CREDIT D'IMPOT	880
PLUS VALUE SUR CESSION	115 696
MONTANT DES REINTEGRATION EXERCICE 2011	297 115
MONTANT DES DEDUCTIONS EXERCICE 2011	90 494
65% A REIVESTIR	75 202
RESULTAT PREVISIONNEL	146 931
IBS	27 917

3eme ACOMPTE IBS A PAYER 9 306 000,00 DA