الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان

اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

(دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم)

مقدمة من طرف الطالب:

معروف عادل

تحت إشراف الأستاذ:

مرحوم محمد الحبيب

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضرة أ	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضرة أ	جامعة مستغانم
مناقشا	طالحي سارة	أستاذة مؤقتة	جامعة مستغانم
مناقشا	يعقوب مروة	أستاذة مؤقتة	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

مسافة أميال تبدأ بخطوات تلميذ، كان الوقت فيها طويلا والحلم بطل الرواية دائما وأروع الخطوات في هذه الحياة التعليمية هذا العمل المتواضع الذي أهديه وأقدمه هدية إلى من حملتني ووضعتني إلى من أفنت حياتها وشبابها من أجلي إلى التي تحملت كل متاعب الحياة والعناء من اجل أن أكون في هذه اللحظة وأدعو الله أن يبلغها مقاصدها ويطيل في عمرها أمي الوالدة الغالية الحنونة

"نصيرة"

إلى الذي رسم على مخيلتي أبجديات الحياة من أجل الوصول الى هذه اللحظة ابي الكريم

"محمد"

إلى كل أخوتي الأعزاء، إلى كل زملائي في الدراسة "**مهدي عمر، مولاي حسن بن شاعة، هاني منور ، مشلوف سهام، لطروش نبيلة** "، و أحبابي التي جمعتني كرة القدم بهم

والى كل أساتذتي الذين رافقوني من الطور الابتدائي إلى الجامعة.

إلى كل الأصدقاء خصوصا "**شارف إلياس، شتوان يوسف، مقدور بلال**"

وإلى كل طلبة التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ماستر دفعة 2017

معروف عادل

كلمة شكر

"..... من لم يشكر الناس لم يشكر الله....."

حديث رواه(أحمد، أبو داود والترميذي)

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني بعد الإنتهاء من هذا العمل المتواضع إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى:

من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي، إلى الذي سألته فأجاب دعائي، إليك يا الله كل الشكر

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في تقديم يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة، وأخص بالذكر الأستاذ الذي هو بمثابة الوالد، **مرحوم محمد الحبيب** الذي لم يبخل علي بتوجيهاته ونصائحه ثم وجب علينا بالتوجه بالشكر العميق أكثر إلى السيد **بلبشير محمد الامين** محاسب ميناء مستغانم والأستاذة الكريمة **طلحي سارة** كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا مناقشة هذه المذكرة.

كما لا أنسى فضل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير على ما قدموه من توصيات وإرشادات على رأسهم الأستاذة يعقوب مروة.

معروف عادل

قائمة الأشكال

IV

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	مكونات النظام المحاسبي المالي	4
2	العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية	64
3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الميناء	72
4	الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية الموارد البشرية	75
5	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	77
6	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	78
7	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	79
8	اتجاه الاجابة حول السؤال رقم5 في الاستبيان	80
9	اتجاه الاجابة حول السؤال رقم6 في الاستبيان	81
10	اتجاه الاجابة حول العبارة رقم7 في الاستبيان	81
11	اتجاه الاجابة حول العبارة رقم 8 في الاستبيان	82
12	اتجاه الاجابة حول العبارة رقم 9 في الاستبيان	82
13	اتجاه الاجابة حول السؤال رقم10 في الاستبيان	83
14	اتجاه الاجابة حول العبارة رقم11 في الاستبيان	84
15	اتجاه الاجابة حول العبارة رقم12 في الاستبيان	85

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	ميزانية السنة المالية المقفلة في N – أصول-	22
2	ميزانية السنة المالية المقفلة في N – خصوم-	23
3	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	26
4	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	28
5	جدول تدفقات أموال الخزينة (الطريقة المباشرة)	31
6	جدول تدفقات أموال الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	33
7	جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة	35
8	فهم الضريبة المؤجلة	53
9	كيفية التسجيل في اليومية(الأصول)	54
10	كيفية التسجيل في اليومية(خصوم)	57
11	معلومات تقنية عن الميناء	69
12	معلومات عن محطات الإرساء	70
13	الاستبيانات الموزعة والمستردة	76
14	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب الجنس	76
15	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	77
16	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	78
17	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	79
18	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم5	80
19	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم6	81
20	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم7	81
21	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم8	82
22	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم9	82
23	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم10	83
24	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم11	84
25	التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم12	84

قائمة المختصرات

IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
APB	accounting principles board

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
كلمة شكر	II
الفهرس	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة المختصرات	VII
المقدمة العامة	1
الفصل الاول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	
مقدمة الفصل	6
المبحث الاول: تقديم النظام المحاسبي المالي	7
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه	7
المطلب الثاني: الفروض و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي	10
المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي	12
المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	14
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية ومستخدميها	14
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية	16
المطلب الثالث: أهمية القوائم المالية وأهدافها	18
المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	19
المطلب الأول: الميزانية	20
المطلب الثاني: حسابات النتائج	24
المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية	29
خاتمة الفصل	37
الفصل الثاني:الجباية المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	
مقدمة الفصل	38
المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	39
المطلب الأول: النتيجة المحاسبية	39
المطلب الثاني: النتيجة الجبائية	40

المطلب الثالث: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية 40
المبحث الثاني: تقديم الضرائب المؤجلة 42
المطلب الأول: نشأة الضريبة المؤجلة وتعريفها 42
المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة المؤجلة 47
المطلب الثالث: أهمية الضرائب المؤجلة 48
المطلب الرابع: مميزات الضرائب المؤجلة 49
المبحث الثالث:نظرة المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة 51
المطلب الاول: الضرائب المؤجلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 51
المطلب الثاني: التعديلات التي ادخلت على المعيار الدولي 12 المعدل 51
المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي 52
المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي 53
المطلب الاول : تسجيل الضرائب المؤجلة اصول 54
المطلب الثاني : تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم 56
المطلب الثالث: اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا 59
المطلب الرابع :اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على عرض و افصاح القوائم المالية 59
خاتمة الفصل 63
الفصل الثالث:الدراسة التطبيقية لمؤسسة ميناء مستغانم
مقدمة الفصل 64
المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة ميناء مستغانم 65
المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم 66
المطلب الثاني:أهداف ومميزات مؤسسة ميناء مستغانم 70
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم 72
المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للموارد البشرية 73
المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة 75
المطلب الأول: الإطار العام للدراسة 75
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان 76
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة لمؤسسة ميناء مستغانم 85
المطلب الأول: الضرائب المؤجلة حالة اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا وجبائيا لمؤسسة ميناء مستغانم 85
المطلب الثاني: ضرائب مؤجلة حالة تكوين مؤونة لمؤسسة ميناء مستغانم 90
المطلب الثالث: الأثر المالي للضرائب المؤجلة على القوائم المالية 92

خاتمة الفصل 96
الخاتمة 97
المراجع 100

المقدمة

يشهد العالم العديد من التطورات، التي أثرت بشكل كبير على نمط واتجاهات العلاقات في العديد من المجالات، منها الاقتصادية، الاجتماعية وغيرها، ولقد سايرت المحاسبة تلك التطورات الراهنة وأصبحت نشاطا خدميا يهتم بتوفير المعلومات للأطراف المختلفة سواء كانت الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع الوحدة الاقتصادية. و تعد الجزائر واحدة من تلك الدول التي انخرطت في هذا المسار باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، ترمي إلى تبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية و المحاسبية الدولية، وتسعى إلى مواكبة متطلبات العولمة المالية والمحاسبية وكللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد بتاريخ 25نوفمبر 2007، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

لقد صدرت العديد من المعايير المحاسبية و التي كان فيها الحل الكثير من المشاكل التي تواجه المكلف بالضريبة، و كان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم (12) في عام 1979 الصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) و الذي شهد عدة تعديلات و إدخالات رئيسية في عام 1996 م.

لقد عملت هذه المعايير لحل المشاكل الضريبية من خلال كيفية و طرق المعالجة المحاسبية لها وذلك بتحديد المقدار الخاضع للضريبة طبقا للتشريعات و القواعد الضريبة المحددة، في حين ان الدخل المحاسبي يحسب طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و عادة ما يختلف الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي، و لقد تناولت المعايير كيفية معالجة هذه الاختلافات، و الضريبة المستحقة و المؤجلة،و الإفصاح عنها في القوائم المالية.

إشكالية البحث

من خلال التباين الذي عرفه النظام المالي المحاسبي الجزائري في معالجته للضرائب المؤجلة يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال الجوهري الآتي:

كيف يؤثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم12؟

يندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية كما يلي:

- ماهية التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة الضرائب المؤجلة؟
- كيف ينظر النظام المحاسبي المالي في الجزائر للضرائب المؤجلة؟
- كيف تنظر المعايير المحاسبية للضرائب المؤجلة؟

المقدمة

- ما اثر الضرائب المؤجلة على جودة المعلومات في القوائم المالية؟
- هل يمكن تطبيق المعايير المحاسبية بشكل صحيح في الجزائر؟

الفرضيات

للإجابة على هذه التساؤلات، المطروحة ضمن متطلبات البحث، يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- **لم يأتي النظام المحاسبي المالي بتغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛**
- يهتم النظام المحاسبي المالي بالضرائب المؤجلة كونها مخول جديد على مدونة الحسابات على المحاسبة الجزائرية من خلال المعالجة الجبائية والمحاسبية لها؛
- يبين المعيار المحاسبي رقم 12 كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- لا تأثر الضرائب المؤجلة على القوائم المالية ؛
- يمكن تطبيق المعايير المحاسبية بشكل صحيح في الجزائر.

.

.

مبررات اختيار الموضوع

تتمثل الأسباب الموضوعية في اختيار الموضوع في:

- صعوبة التعامل مع الموضوع في الجانب التطبيقي و الجانب العملي
- حداثة الموضوع و عصرنته؛
- قلة البحوث السابقة بشكل خاص للضرائب المؤجلة؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.

المقدمة

أهمية الدراسة

تستمد أهمة دراسة الموضوع كون أن الموضوع يتزامن مع إشكالية المحاسبين في الجزائر بالتعامل مع الضرائب المؤجلة في الجزائر الذي استوحى من المعايير المحاسبية الدولية و مدى تطبيق النظام المالي المحاسبي الجزائري لهذه المعايير المحاسبة.كما يكتسب الموضوع أهمية بالغة كونه موضوع جديد و حديث يستوجب منا التحليل و الدراسة.

أهداف البحث

تهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحليل قواعد المحاسبة عن الضرائب المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، و إلى أي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المالي المحاسبي الجزائري، كما يهدف إلى توضيح أهم الفروقات الموجودة بين ما جاء به المعيار و النظام المالي المحاسبي الجزائري من خلال إسقاط المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة من المعيار الدولي على النظام المالي المحاسبي الجزائري.

حدود الدراسة.

إن إقدام الدولة على تبني المعايير المحاسبية الدولية جعل المعالجة المحاسبية وفق النظام المالي المحاسبي للضرائب تتغير تغير جذري خصوصا الضرائب المؤجلة التي تختلف تماما عن النظام القديم من حيث الحسابات و كيفية المعالجة وطرق التحصيل والتسديد، ولقد قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم.

منهج البحث

تحقيقا لأهداف البحث، للوصول لأفضل الأساليب والطرق التي تساعد على الإجابة على التساؤلات المطروحة، وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، يعالج موضوع البحث باستعمال المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري، إضافة إلى المنهج المقارن في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع.

صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهتنا في هذا البحث نقص المراجع التي عالجت موضوع تطبيق الضرائب المؤجلة إضافة لصعوبة الحصول على كافة وثائق المؤسسة لالتزامها السرية.

المقدمة

الدراسات السابقة

1- مرحوم محمد الحبيب 2012

الدراسة عبارة مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ومالية جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف سنة 2012 وتحمل عنوان:

إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم

تطرق الباحث في هذه المذكرة بتقديم النظام المحاسبي المالي و الإستراتيجية المثلى لتبني هذا النظام لأول مرة من طرف الكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، أثر ذلك على بياناتها المالية على ضوء الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومعيار التقرير المالي الدولي الأول " تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة

2- مساعد عبد الباسط 2012

الدراسة عبارة مذكرة ماستر في علوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2012 وتحمل عنوان:

مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار الدولي رقم12

يتمحور موضوع هذه الدراسة في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم12 و مجال تطبيقه

3- سارة ميسي 2015

الدراسة عبارة مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي الشهيد حمه لخضر الوادي سنة 2015 وتحمل عنوان:

مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري

يتمحور موضوع هذه الدراسة في محتوى النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري و نقاط الاختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والجهود المبذولة لتقليل ذلك التباعد و كيف يتم إثبات الاختلاف محاسبيا وجبائيا في جانب الإهتلاكات والضرائب المؤجلة.

المقدمة

تقسيمات البحث

انطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول بعد المقدمة، منها فصلين نظريين وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني .

يعرض الفصل الاول الذي كان بعنوان الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي إلى تقديم النظام المحاسبي الدولي من خلال ابراز مفهومه ومجال تطبيقه واهم الفروض و المبادئ المحاسبية للنظام وأهميته وأهدافه، كما يوضح طريقة إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني بعنوان الجباية المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي يبرز كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ويقوم بعرض الضرائب المؤجلة بإبراز أهميتها ومميزاتها ونظرة المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي لها كما يستعرض المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي.

أما الفصل الثالث يعالج اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية وذلك بإسقاط المقاربة النظرية عن طريق دراسة ميدانية لحالة ميناء مستغانم.

مقدمة الفصل

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي و التي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد وحل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975. ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل تناول النظام المحاسبي المالي من خلال أبعاده النظرية والتطبيقية، وكذلك القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبية المالي

في ظل الاهتمام الدولي المتزايد بموضوع التوافق المحاسبي، وتجاوباً مع الجهود والمحاولات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، قامت الجزائر في هذا الإطار بانتهاج سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي وذلك من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني و اعتماد النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

من خلال هذا المطلب سنستعرض مفهوم النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]. كما عرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأن المحاسبة " هي نظام يُنظم المعلومة المالية التي تسمح بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتتكون بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات موافقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المهتمين"[2]. ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشمل على :

1. إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي لـ IAS/IFRS
2. مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد
3. مجال و قواعد تقييم الأصول و الخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية
4. أشكال القوائم المالية
5. مدونة حسابات
6. النظام الواجب تطبيقه على الوحدات الصغيرة

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة رقم 03، ص3

[2]- مرحوم محمد الحبيب، استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2012، ص20.

الفرع الثاني: مجال التطبيق

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسلك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بما ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.[3]

تلزم الكيانات الآتية بمسلك محاسبة مالية:[4]

1. الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

2. التعاونيات؛

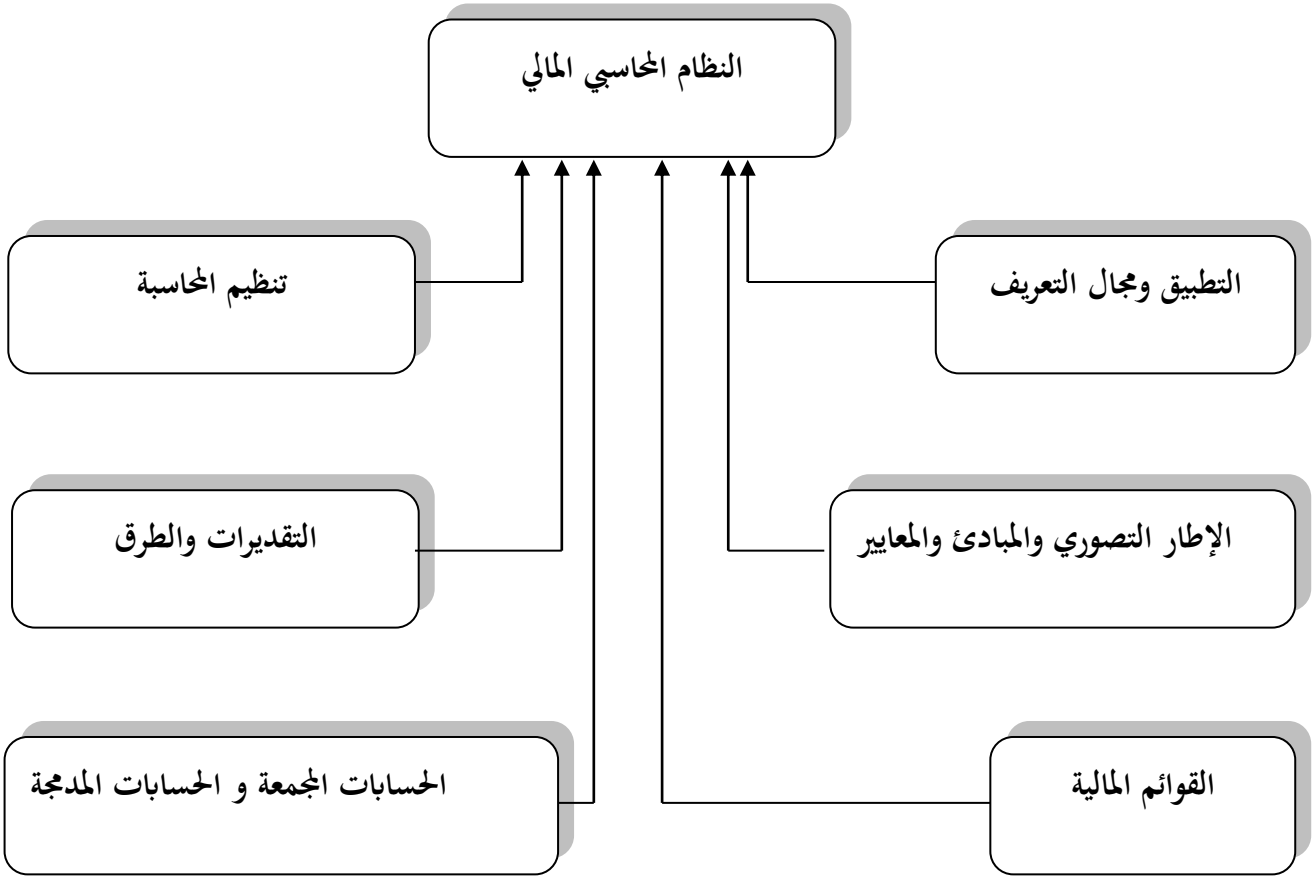
3. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

4. وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

5. كل الكيانات الصغيرة التي يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة"[5].

الشكل رقم(I-01)مكونات النظام المحاسبي المالي

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، مادة رقم2، ص3.
[4] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم4، ص3.
[5] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم5، ص3.



المصدر : إبتسام ساعد، مدى ملاءمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي،يومي 05-06 أفريل 2013، ص4.

المطلب الثاني: الفروض و المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

للنظام المحاسبي فرضيات و مبادئ سنعرضها في هذين الفرعين

الفرع الأول: الفرضيات الأساسية

يتم إعداد البيانات المالية على أساس فرضيتين:

1- أساس الاستحقاق

تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، بتعبير آخر تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة، تسجل في دفاتر المحاسبة في ذلك التاريخ وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها"[6].

2- الاستمرارية

يجري إعداد البيانات المالية عادة بافتراض أن المشروع مستمر، وعليه يفترض أنه ليس لدى المشروع النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياته بشكل هام، في مثل هذه الحالة فإن البيانات المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، ويجب أن يفصح على الأساس المستخدم"[7].

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية:

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها تتمثل فيما يلي:[8]

1- الأهمية النسبية

ويقصد بذلك أن المعلومة تكون ذات معنى، إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين

2- الصورة الصادقة

[6] -محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة لطباعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص52.

[7] -هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009/2010، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص31.

[8] - مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014، ص31.

ويقصد بذلك أنه ينبغي أن تقدم القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة احترام القواعد والمبادئ المحاسبية وإعداد قوائم مالية تكون قادرة على تقدم معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ثالثا: الحيطة والحذر

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ضل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

4- السنوية (الدورية)

يقصد بالدورة المحاسبية الفترة التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ في N/01/01 وتنتهي في N/31/12، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ آخر مخالف لتاريخ 31/12 لإقفال الدورة، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية.

5- **استقلالية الدوران**

كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء

6- الوحدة النقدية

نصت المادة 12 و 13 من القانون 07 -11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسلك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، أما العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

7- عدم المقاصة

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

8- ثبات الطرق المحاسبية

يقصد بذلك التزام المؤسسة في الدورة الحالية بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقه ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات .

9- التكلفة التاريخية

يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها (مع افتراض ثبات قيمة النقود).

المطلب الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المطلب سنعرض أهمية النظام المحاسبي المالي واهم أهدافه

الفرع الأول: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[9]

1- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة

2- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كدا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعبات .

3- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة

4- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية

5- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة

6- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح

7- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب

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

9- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية

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

11- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية

12- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة

[9] - لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، دار النشر للتعليم والمعلومات، الجزائر، 2012، ص40.

13- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة

14- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع

15- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة و تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي [10]

1- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية

2- تسهيل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية

3- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات

4- جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية

5- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة

6- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي

7- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة التسيير

8- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان لمسيرين و المساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها وشفافيتها.

9- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق

10- إعطاء معلومات صحيحة و كافية، موثوق بها و شفافة تشجع المستثمرين و تسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

11- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بحا و شاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية و مصداقية

12- يساعد في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية

13- النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية و عرض وثائق التسيير حسب النشاط.

[10] - نفس المرجع السابق، ص45

المبحث الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبية المالي

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: القوائم المالية الأساسية، وأخرى مكملة أو ملحقة. ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي: الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية ومستخدميها

تعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة، وتعدد الجهات التي تستخدم القوائم المالية سواء في عملية اتخاذ القرارات أو القيام ببعض التنبؤات و الدراسات اللازمة لاتخاذ تلك القرارات.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة

القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة و ما حققته من نتائج .

11

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين والموظفين و المقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتهم والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والي تشمل مايلي :[12]

[11] - خالد جمال الجعارت، معايير التقارير المالية الدولية، 2007، إ ثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008 ، ط1 ، ص93.

1- المستثمرون

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2- الموظفون

يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

3- المقرضون

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

5- العملاء

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

6- الحكومات ووكالاتها و مؤسساتها

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشأة، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.

---

[12] - امين السيد احمد لطفي، إعداد وغرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص43-46.

7- الجمهور

تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة.[13]

1- القابلية للفهم

إن أحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض، فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وعلى كل حال، فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

2- الملائمة

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنما يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

3- الموثوقية

لكي تكون المعلومات مفيدة فانه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها ،وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات

[13] - رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص67.

تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:

1.3 التمثيل الصادق: بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية.

2.3 الجوهر فوق الشكل: فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

3.3 الحياد: وتعني البعد عن التحيز الشخصي، وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين.

4.3 الحيطة والحذر: تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بقدر معقول ودون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، حيث تؤدي المبالغة في الحذر والتحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة وبالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية.

5.3 الإكتمال: وتعني ان المعلومة المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى.

4- القابلية للمقارنة

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من اجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغيرات في المركز المالي. وعليه، فان عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة.[14]

المطلب الثالث: أهمية القوائم المالية وأهدافها

تطرق هذا المطلب إلى أهمية القوائم المالية في الفرع الأول و أهدافها في الفرع الثاني

[14] - نفس المرجع السابق، ص70.

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية":

1- أداة اتصال

مهمة ودور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك...الخ ؛

- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين

2- وسيلة في تقييم الأداء

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة؛

- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛

- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

3- وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛

- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل : الموردين، العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية كما وردت في القائمة رقم (4) الصادرة عن مجلس مبادى المحاسبة APB "accounting principles board" المنبثق عن مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكيين accounting the american institue of certified public ما يلي :

أولا: تقديم معلومات موثوق فيها تتعلق بالموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالكيان لتحقيق:

1- القدرة على تقييم نقاط القوة و الضعف لهذا الكيان؛

2- بيان مصادر التمويل والاستثمارات للكيان؛

3- تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات ؛

4- القدرة على إجراء مقارنات زمنية و بين الكيانات و القدرة على التنبؤ للمستقبل.

ثانيا: تقدم معلومات موثوقة حول التغييرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين.

ثالثا: تقدم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.

رابعا: الإفصاح عن أية معلومات أخرى مفيدة وملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

خامسا: كذلك تزويد المعلومات لتقدير مدى مسؤولية الإدارة عن توفير وسائل الحماية اللازمة لحقوق الملاك، وتزويد المعلومات المفيدة للمديرين والإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تهم الملاك، وكذلك المعلومات التفسيرية و التوضيحية المهمة.

سادسا: توفير بيانات و معلومات عن مدى التزام المشروع بالمبادئ المحاسبية المقبولة.[15]

المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبية المالي

يعتبر إعداد القوائم المالية من أهم الأهداف المحاسبة المالية وذلك لما لها من أهمية في توصيل المعلومات إلى المتعاملين الاقتصاديين، لذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الميزانية

[15] - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص35

تعرف الميزانية على أنها " صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة تعكس عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة (ما له وما عليه).[16] وينبغي أن تحتوي الميزانية على الأقل العناصر التالية:

الفرع الأول: الأصول

هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وتشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنما تشكل أصولا جاري.[17]

أولا: الأصول غير الجارية (غير متداولة)

هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة وكل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد وتشمل الأصول غير المتداولة.

1. القيم الثابتة المعنوية، شهرة المحل، قيم معنوية أخرى.

2. القيم الثابتة المادية تضم الأراضي، المباني، قيم ثابتة أخرى، قيم ثابتة للتنازل.

3. القيم الثابتة الجارية

4. الأصول المالية وتضم، سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، مساهمات وحقوق مماثلة، قروض وأصول مالية غير متداولة.

5. أصول ضريبية مؤجلة.

ثانيا: الأصول الجارية (المتداولة)

هي أصول تترقب المؤسسة إمكانية انجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي،

وتشمل الأصول المتداولة:

1. المخزونات والحسابات الجارية

[16] - محمد بوتين، المحاسبة المالية للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص11.

[17] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ ماي2008، المتضمن احكام القانون رقم07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد27، المادة21، ص13.

2. الزبائن ومدينون آخرون

3. مدينون آخرون

4. حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها [18]

الفرع الثاني:الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وتضم الخصوم العناصر التالية [19]:

أولا: الأموال الخاصة:

1. رأس المال المطلوب ورأس المال غير المطلوب

2. الاحتياطات وفرق إعادة التقييم

3. الأموال الخاصة - محول جديد

4. نتيجة الدورة

ثانيا: الخصوم الغير جارية (غير المتداولة):

1. قروض وديون مالية
2. التزام ضريبي مؤجل
3. خصوم أخرى غير متداولة
4. مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المائلة

ثالثا: الخصوم الجارية (المتداولة)

1. الموردين والحسابات الملحقة

2. ضرائب

3. ديون ودائنون آخرون

4. حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها

الجدول رقم (I-1): ميزانية السنة المالية المقفلة في N – أصول-

[18] - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص172.

[19] - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص77.

الأصول	ملاحظة	N الاجمالي	N اهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
اصول غير جارية					
فارق الاقتناء المنتوج الايجابي او السلبي					
تثبيثات معنوية					
تثبيثات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية اخرى					
تثبيثات ممنوح امتيازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات اخرى					
سندات اخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية اخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل الجاري					
اصول جارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى					
الخزينة					
مجموع الاصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص27.

الجدول رقم(I-2):ميزانية السنة المالية المقفلة في N – خصوم-

الخصوم	الملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
راس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات			
فوارق وإعادة التقييم			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية			
رؤوس اموال خاصة اخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
المجموع			
الخصوم عير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون اخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون اخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم غير الجارية			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص28.

المطلب الثاني: حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة[20].

الفرع الأول: العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1- المنتوجات

تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة الأصول، أو انخفاض في الخصوم . كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

2- الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الفرع الثاني: مكونات جدول حسابات

فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي :

1. تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال

2. منتجات الأنشطة العادية؛

3. المنتوجات المالية والأعباء المالية؛

4. أعباء المستخدمين؛

5. الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

[20] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف للمالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، الفصل الثالث، ص 24.

6. المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التى تخص التثبيتات العينية ؛

7. المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛

8. نتيجة الأنشطة العادية؛

9. العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛

10. النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع ؛

11. النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة ؛ المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج؛

12. تحليل منتجات الأنشطة العادية؛

13. مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.[21]

هناك طريقتان لإعداد الجدول هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها (سلع، بضائع،مواد أولية مستهلكة، نفقات المستخدمين...)، وترتيب هذه الأعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية). وبطبيعة الحال فان الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على الطريقة الأولى (الأعباء بحسب الطبيعة). وفي حالة اختيار طريقة ترتيب الأعباء بحسب الوظائف، ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الاهتلاكات، التدهورات ونفقات المستخدمين.[22]

جدول رقم(I-3): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

[21] - نفس المرجع السابق

[22] - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص73.

	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع الإنتاج الثابت إعانات الاستغلال			
1. إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2. استهلاك السنة المالية			
3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 **الفائض الإجمالي عن الاستغلال**			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات للاهتلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5. النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6. النتيجة المالية			
7. النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			

الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية (المنتوجات)(يطلب بيانها) العناصر غير العادية (الأعباء)(يطلب بيانها)			
9. النتيجة الغير العادية			
10. النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية			
11. النتيجة الصافية من المجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي القلية (1)			
حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص31.

جدول رقم(I-4): جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

	ملاحظة	ن	ن-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الاجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الادارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب النوع (مصاريف العاملين، مخصصات الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المجمد			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص32.

المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية.

الفرع الأول: محتوى قائمة التدفقات النقدية

يتم عرض قائمة التدفقات للخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة وما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية و تتضمن مايلي [23]:

أولا: الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال)

تتمثل في التدفقات النقدية التي تدخل في تحديد صافي الربح حيث تضمن التدفقات الناتجة عن بيع سلع وخدمات، التدفقات الناتجة عن سداد مبالغ للموردين، أجور عمال، الضرائب، وخلافها.

وتشمل تدفقات النشاطات التشغيلية (العمليات):

1. إدخالات خزينة آتية من بيع المنتجات والخدمات
2. إدخالات خزينة آتية من عقود، أتعاب، عمولات وإيرادات أخرى
3. إخراجات خزينة تجاه موردي السلع والخدمات
4. إخراجات خزينة تجاه الموظفين والعمال أو حساباتهم

ثانيا: الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار)

تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل وكذلك التحصيل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات، ومن أمثلة ذلك:

1. المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة أصول غير ملموسة أصول أخرى طويلة الأجل.
2. المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل.
3. المدفوعات النقلية لاقتناع أسهم او سندات في مؤسسة اخرى،و المقبوضات النقدية من بيع اسهم وسندات بمنشآت أخرى.
4. المدفوعات النقدية والقروض الممنوحة لأطراف أخرى وذلك بخلاف الدفعات النقدية والقروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية، و المقبوضات النقدية من تحصيل النقدية والقروض الممنوحة أطراف أخرى.

[23] - شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص80.

ثالثا: الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل)

تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض ورأس المال سواء بالنقصان أو بالزيادة ومكافآت رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية. تشمل تدفقات نشاطات التمويل:

1. إدخالات خزينة آتية من إصدار أسهم أو وسائل أو وسائل أخرى للأموال الخاصة؛

2. إخراجات خزينة لإرجاع المبالغ المقترضة؛

3. إخراجات خزينة تجاه المساهمين بهدف الحصول أو إعادة شراء أسهم المؤسسة.[24]

الفرع الثاني: عرض قائمة التدفقات الخزينة

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض قائمة تدفقات الخزينة.[25]

أولا: الطريقة المباشرة

يتم من خلال الطريقة المباشرة التي أوصى بما المشرع الجزائري:

1. تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي

2. تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.

ثانيا: الطريقة غير المباشرة

تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

1. أثار المعاملات دون التأثير في الحزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)؛

2. التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)؛

3. التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

الجدول رقم(I-5): جدول تدفقات أموال الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		

[24] - نفس المرجع السابق

[25] - الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، مرجع سابق، الفصل الرابع، ص26.

التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن..... المبالغ المدفوعة للموردين و العاملين..... الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة..... الضرائب على النتائج المدفوعة.....		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.....		
تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية..... التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية..... المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية..... التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية..... الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية..... الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج.....		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.....		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		

تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات....		
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية..... أموال الخزينة و معادلاتها عند اقفال السنة المالية.....		
تغير أموال الخزينة في الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص35.

الجدول رقم(I-)6: جدول تدفقات أموال الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		

صافي نتيجة السنة المالية..... تعديلات خاصة: الاهتلاكات و المؤونات..... تغير الضرائب المؤجلة..... تغير المخزونات..... تغير الزبائن و الحقوق الأخرى..... تغير الموردين و الديون الأخرى..... القيمة الزائدة أو الناقصة للتنازل صافية من الضرائب.....		
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار..... مسحوبات عن شراء تثبيتات..... تحصيلات عن التنازل عن التثبيتات.....		
تدفقات أموال الخزينة الصافية المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين..... زيادة رأس المال نقدا..... إصدار قروض سندية..... تسديد قروض.....		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)		
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)		
أموال الخزينة عند الافتتاح		

أموال الخزينة عند الإقفال ..... تأثير تغيرات سعر الصرف للعملات الأجنبية.....		
تغير أموال الخزينة		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص36.

المطلب الرابع : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق

الفرع الأول: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

أو هي قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح وتنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

1. النتيجة الصافية للسنة المالية،
2. تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال
3. المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة
4. عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)
5. توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.[26]

الجدول رقم (I-7):جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

[26] - الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1439هـ الموافق لـ 26 يوبيو سنة 2008، مرجع سابق، الفصل الخامس، ص26.

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق اعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
-تغير الطريقة المحاسبية -تصحيح الأخطاء الهامة -إعادة تقييم التثبيتات -الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الاخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات -الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المؤرخة في 28ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25مارس سنة2009، ص36.

الفرع الثاني: الملاحق

يضم ملحق الكشوف المالية المعلومات التي تكتسي طابعا هاما، والتي من شأنها فهم المعلومات والأحداث الواردة في الكشوف المالية يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

1. القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكلها مفسرة ومبررة)

2. مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج وجدول سيولة الخزينة و تدفقات أموال الحزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة

3. المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات

4. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.[27]

خاتمة الفصل:

يتضح مما سبق أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث القياس والتقييم والمحاسبين إضافة إلى طريقة إعداد وتقدم القوائم المالية، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، وكذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، وهو ما سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا، ويسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق و الموثوقية والقابلة للمقارنة. سمحت لنا دراسة القوائم المالية وفق النظام

[27] - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص185.

المحاسبي المالي التعرف على أهم الخصائص النوعية للقوائم المالية ولكي تلائم وترضي مستخدميها وتساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة، ينبغي أن تتوفر جميع الخصائص النوعية السابقة الذكر (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة) في المعلومة الواردة في هاته القوائم، وهذا من خلال الالتزام بالفروض والمبادئ المحاسبية.

مقدمة الفصل:

تعتبر الضرائب المؤجلة أحد المكونات المهمة في أنشطة الضرائب المعاصرة، وتزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في كونها إحدى الطرق التي تتبعها المنظمات لتنظيم عملية التدفقات النقدية الخاصة بدفع المستحقات الضريبية و التي ينتج عنها الربح الضريبي عن الربح المحاسبي.

بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والجباية وعليه فإن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكتسي أهمية كبيرة خاصة في ظل احترام المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

وقد خصص النظام المالي المحاسبي الحسابات التالية في عملية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول

ح/134 الضرائب المؤجلة على الخصوم

ح/692 فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول

ح/693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم

تم تقسيم الفصل إلى اربع مباحث هما على التوالي:

المبحث الأول: يعرض كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

المبحث الثاني: يتناول نشأة ومفهوم الضريبة المؤجلة بالإضافة إلى تحديد وعاء الضريبة المؤجلة

المبحث الثالث: تطرقنا فيه إلى الضرائب المؤجلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 واهم التعديلات التي ادخلت عليه كما درسنا الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الرابع: يتناول عملية تسجيل الضرائب المؤجلة وابراز اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا

واثر تطبيقها على عرض و افصاح القوائم المالية

المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

إن الهدف الرئيسي من المحاسبة هو تسجيل التحولات التي تمس المؤسسة والتي يجب تقييدها في وثائق خاصة تمكن الإدارة الجبائية من حساب النتيجة ، لذلك فإن من المنطق أن لا تتلاقى النتيجتين من حيث أن المحاسب يعمل على إنقاص جميع الأعباء المتعلقة بالاستغلال سعيا الى تضخيمها في بعض الأحيان بهدف تقليص الربح الذي يكون خاضعا للضريبة.

المطلب الأول: النتيجة المحاسبية

ترتبط النتيجة المحاسبية لمؤسسة مباشرة بالنشاط الاستغلالي من إنتاج وبيع حيث أنها تتأثر بالأعباء المتحملة من طرف المؤسسة، حيث يجب على المؤسسة التخفيف أو التقليل من هذه الأعباء لما لها من تأثير مباشر على النتيجة النهائية في آخر السنة المالية.

ومن خلال هذا يمكننا القول بأن النتيجة تتولد عن تحقق شرطين[1]:

-تغير سلبي أو إيجابي في القيمة الحقيقية للأصول الخاصة بالمؤسسة.

-هذا التغير يكون عن طريق الفرق بين أصول و خصوم المؤسسة.

فمن خلال جدول حسابات النتائج يمكننا الوصول إلى مختلف النتائج الجزئية للمؤسسة التي لكل منها دور ومعنى في المؤسسة.

إن هذه النتائج الجزئية هي الأسس التي تتفاعل مع بعضها البعض لتؤدي في نهاية المطاف إلى النتيجة النهائية لسنة مالية معينة.

أما النتيجة الإجمالية فتمثل مجموع عمليات الاستغلال وعمليات خارج الاستغلال حيث تخضع هذه الأخيرة إلى الضرائب (في حالة تحقيق الربح)، تدفع إلى الدولة عن طريق الخزينة العمومية الأمر الذي يمكننا من وضع المعادلة التالية:

النتيجة المحاسبية = النتيجة الاجمالية – الضريبة على الأرباح

[1]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك ، الطبعة الأولى، الجزائر،2013، ص278.

❖ **كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج** [2]

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي مختلف إيرادات و أعباء الدورة والتي إذا تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية:

إيرادات النشاط – أعباء النشاط

(+) (-) تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية.

(+) (-) تغيرات المخزون.

(+) (-) التصحيحات الخاصة بالقروض

= **نتيجة الدورة**

المطلب الثاني: النتيجة الجبائية

يمكن اعتبار النتيجة الجبائية نتيجة محاسبية مقومة وذلك طبقا لنص المادة 140-2 ق.ض.م ":يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام أو افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة."

بناءا على هذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تحسب على أساس الربح الضريبي وليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية[3].

المطلب الثالث: العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية

إن المحاسبة تعتبر الأداة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة، إذ أن قواعدها تعد وسيلة لإعطاء المعلومات وتسيير المؤسسة أما فيما يخص القواعد الجبائية فهدفها هو تحديد القاعدة الضريبية و طرق حساب الضريبة على الأرباح المحققة.

من خلال هذا فإن النقطة التي يمكن اعتبارها أوليا تواصلا واضحا بين القواعد المحاسبية و الجبائية تتمثل في كونها تشكلان منبعا للمعلومات الاقتصادية التي تسمح باختيار أحسن السبل الناجعة والتي لها الأثر الإيجابي على نشاط المؤسسة.

من هنا يتضح لنا أن النتيجة الجبائية ترتبط مباشرة بالنتيجة المحاسبية حيث أن الربح الجبائي هو الربح المحاسبي مع إدخال بعض التعديلات ، وذلك طبقا لقانون الضرائب المباشرة الساري به العمل إذ أن المادة

[2] - نفس المرجع السابق، صفحة 278.

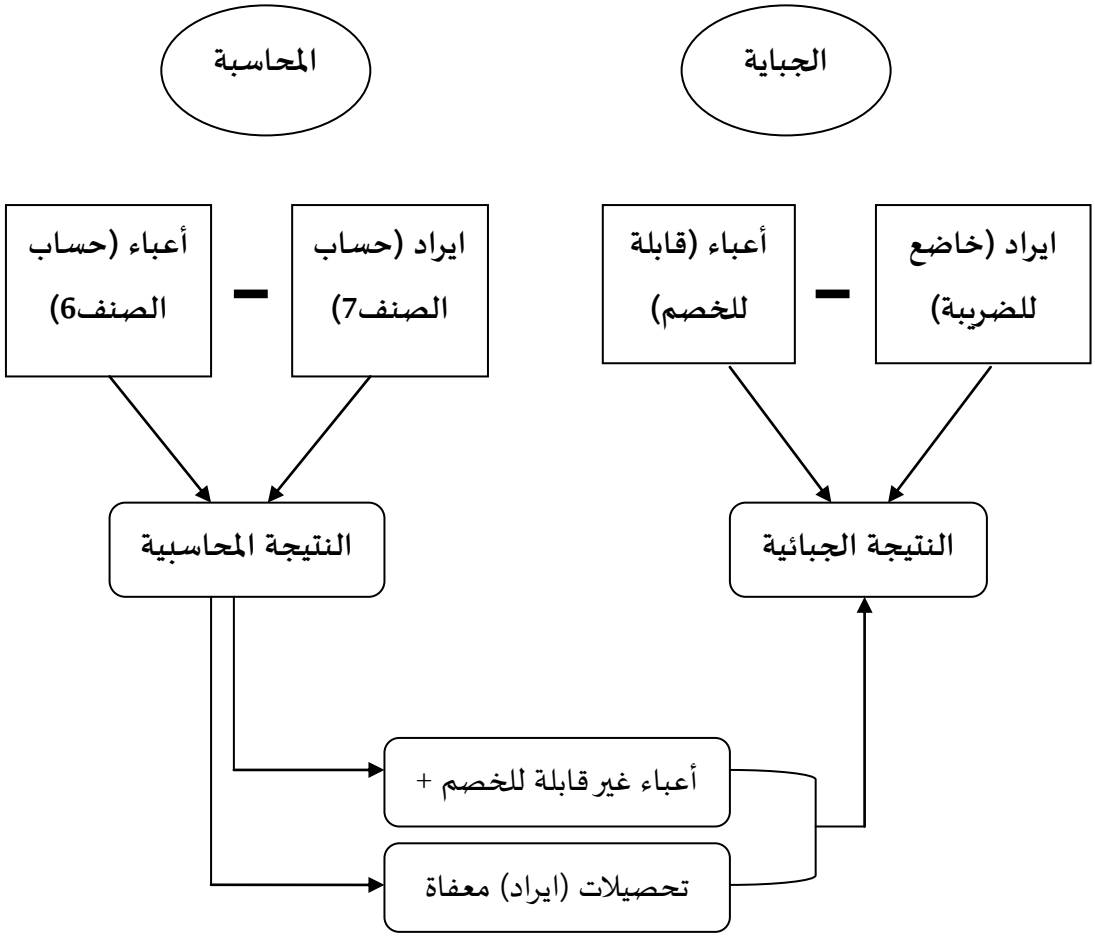
[3] - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص58.

141من ق. ض .م تنص على"يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف"، ويقصد بالتكاليف تلك الأعباء التي تتحملها المؤسسة والتي يطلق عليها اسم التخفيضات مثل خسائر السنوات السابقة ، فائض قيمة التنازل عند استغلاله طبقا لأحكام القانون المعمول به كما أن هناك بعض الأعباء تلجأ إدارة الضرائب إلى دمجها مع الربح الجبائي في حالة ما إذا فاقت السقف القانوني المحدد طبقا للقوانين الجبائية، و التي يطلق عليها تسمية الاستردادات و من أمثلتها الغرامات الجبائية، بمختلف أنواعها، المصاريف الغير متعلقة بنشاط المؤسسة، المصاريف غير المبررة، الضرائب غير القابلة للخصم مثل "TVA " و لذلك يمكن حساب الربح الضريبي وفقا للعلاقة التالية :[4]

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

[4]- ربيع بن حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص280.

شكل رقم (II-1) العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية



المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء 2، منشورات كليك ، الطبعة الأولى، الجزائر،2013، ص280.

المبحث الثاني: تقديم الضرائب المؤجلة

من أجل الوصول الى تعريف الضريبة الموجلة ونشأتها واهم ما يتميز بهه هذا النوع من الضرائب و كيفية حسابها و موضعها في القوائم المالية سنجسد كل هذه النقاط في مبحثنا هذا.

المطلب الأول: نشأة الضريبة المؤجلة وتعريفها

الفرع الأول: نشأة الضريبة المؤجلة

في هذا المطلب سوف نتحدث عن نشأة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضريبة المؤجلة

عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر في أكتوبر سنة" 1996 الضرائب المؤجلة "الذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعاد صياغته عام" 1994 المحاسبة على الضرائب المؤجلة "لقد أصبح المعيار المعدل ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من الأول جانفي 1992 أو بعد ذلك التاريخ.

في ماي 1999 عدل المعيار المحاسبة الدولية العاشر (المعدل عام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية " الفقرة 86، لقد أصبح النص المعدل ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني أو بعد ذلك التاريخ.

في أفريل 2000 تم تعديل الفقرات 20 و 62 (أ) والفقرات 1-10-أ10ب8 من الملحق أ، وذلك لتعديل الإشارة والمصطلحات نتيجة لإصدار المعيار المحاسبي الدولي الأربعون" استثمارات العقارات "في أكتوبر 2000 ، أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والتي تشمل إضافة الفقرات 52 (أ)، 25(ب)، 65(أ)، 81(أ)، 87(أ)، 87(ب)، 87(ج) 91 وحذف الفقرات 3 و 50 ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ الضرائب المؤجلة على الأرباح الموزعة، ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من الأول من فيفري 2001 أو بعد .ذلك التاريخ، وتشجيع التطبيق المبكر[5]

الفرع الثاني: تعريف الضريبة المؤجلة

لا يخرج معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنتين فقط هما :الضرائب المؤجلة على الأصول (ضرائب أصول مؤجلة)، والضرائب المؤجلة على الخصوم (ضرائب خصوم مؤجلة) .ويمكن تعريفها أن الضريبة المؤجلة تتعلق بمبلغ حول الضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو للاسترجاع (ضريبة مؤجلة أصول) في السنة المالية ترحل إلى السنوات اللاحقة، يتم تحديد الضريبة المؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم (يمكن تسميتها كذلك أصول وخصوم للضريبة المؤجلة) كما يمكن تعريف وعاء الضريبة المؤجلة بأنه الطريقة المحاسبية التي تعاين التسجيلات المحاسبية للأعباء، أعباء الضريبة على النتيجة التي تخضع للضريبة وفق عملية واحدة في السنة المالية. فنظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والفترة التي تحتسب فيها بداية السنة المالية فإننا نلاحظ أن هذه الضريبة تدفع كقيمة تقديرية خلال السنة، وفي آخر السنة المالية وعند تنظيم جدول النتائج والميزانية يحدد الفرق بين ما تم تسديده وما تم تحقيقه فعليا من النتيجة . وفي هذه الحالة قد ينتج التزام(خصوم) ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد (ديون) .أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكن تبقى تسبيقا للدورة المحاسبية المقبلة .إن الضريبة المؤجلة تعاين كل الاختلافات الزمنية بين القيم المحاسبية للأصول والخصوم وقاعدتها الجبائية، أيضا كذلك على الخسائر الجبائية، وفق طريقة الترحيل المتغير ،كما أن أصول الضريبة المؤجلة لا تسجل إلا في حالة كونها قابلة للاسترجاع شرعيا بكامل الاحتمالات.[6]

[5]- دكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار 12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، السنة الجامعية 2010 -2011 ،ص: 23.

[6]- كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 ،ص169.

للوصول الى صورة الضريبة بشكل صريح لابد لنا من التعرف على:

1- الضرائب المؤجلة و القيم الخاضعة لضريبة في المستقبل

بعد تحديد الضريبة المستحقة او الواجب دفعها نستطيع معرفة الاختلافات في المصروفات الضريبية، وبطريقة اخرى تحدث هذه الاختلافات المؤقتة بين مبلغ التقرير للاغراض الضريبية و بين مبلغ التقرير للأغراض المحاسبية، و تعتبر الاختلافات المؤقتة اختلاف بين اساس القاعدة الضريبية الاصل او إلتزام ومبلغ التقرير في القوائم المالية التي سينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة للسنوات المستقبلية،و تتناقص المبالغ القابلة لاقتطاع الخاضعة للضريبة في السنوات المستقبلية.

توجد اختلافات مؤقتة بين المبالغ المعترف بها للأغراض الضريبية، و المبالغ المعترف بها لأغراض الدفترية، و الاختلاف المؤقت هو الفرق بين الأساس الضريبي (الأصل او التزام) معين، وقيمته المقرر عنها (الدفترية) في القوائم المالية، والذي يسفر عن مبالغ خاضعة للضريبة (يؤدي بزيادة الدخل الخاضع للضريبة) أو استقطاعات ضريبية (يؤدي لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة) في السنوات المستقبلية .

من الملاحظ ان القيم الخاضعة للضرائب ستحدث في المستقبل، حيث تؤدي هذه المبالغ الخاضعة للضرائب الى زيادة الدخل الخاضع للضريبة مقارنة بالدخل المالي قبل الضريبة في المستقبل، وذلك نتيجة لوجود اختلافات مؤقتة، وستظهر مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل نتيجة للاختلافات المؤقتة الموجودة، في نهاية السنة الحالية، فانه يجب الاعتراف بالآثار الضريبية المؤجلة لهده المبالغ الخاضعة للضريبة كالتزام ضريبي مؤجل في الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية

تنشأ الالتزامات الضريبية المؤجلة (Deferred Tax Liabilities) من الاختلافات بين المبالغ المقرر عنها للاغراض الضريبية و المبالغ المقرر عنها في الاغراض المالية، حيث يعبر التزام الضريبة المؤجلة (Deferred Tax Liabilitiy) عن الآثار الضريبية المؤجلة التي ترجع الى اختلافات مؤقتة خاضعة للضريبة.

بمعنى اخر يعبر عن الزيادة في الضرائب المستحقة في السنوات المستقبلية، نتيجة للاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي توجد في نهاية السنة الحالية، ومن هنا يتضح ان مصروف ضريبة الدخل يتكون من جزأين هما : مصروف الضريبة المستحقة (وهو مقدار ضريبة الدخل المستحقة السداد عن الفترة)، ومصروف الضريبة المؤجل، و يتمثل في الزيادة في رصيد الالتزام الضريبة المؤجلة في النهاية الفترة المحاسبية عنه في بدايتها.

أما الاصول الضريبية المؤجلة(Deferred Tax ASSetS) فهي توضح الاختلافات المؤقتة التي تنتج عن المبالغ المستقبلية الخاضعة للضريبة، عندما تنعكس الاختلافات المؤقتة و المبالغ الخاضعة للضريبة، و تعتبر موارد للدخل الخاضع للضريبة و تكون متزايدة و منفصلة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل في واحدة

أو أكثر من سنوات في المستقبل، أحيانا من خلال الاثار الضريبية المستقبلية للاختلاف المؤقت التي ستقوم بتخفيض الدخل الخاضع للضريبة المتصلة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.[7]

وهذه تعاريف بعض المصطلحات

-مصطلح ضرائب مؤجلة: أي لا تخص الدورة الزمنية الحالية

-ضرائب خصوم مؤجلة : تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة من الإختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي للأعباء والمنتوجات واجبة التسديد خلال الفترة اللاحقة.

-ضرائب أصول مؤجلة: تتمثل في مبلغ الضرائب المسددة مسبقا على الدورة اللاحقة والناتجة من الاختلاف الزمني لإثبات الأعباء والمنتوجات.

2- الضرائب المؤجلة والاستقطاعات الضريبية في المستقبل

في هذه الحالة يجب ان تسدد التكاليف و المصاريف بانتظام على مدى عدة سنوات، للأغراض المالية مع العلم انها ستثبت هذه المصاريف في القوائم المالية في السنة نفسها، و اما الأغراض الضريبية لا يسمح باستقطاع المصروف إلا عند سداده بالفعل ، ومن ثم فانه لا يعترف بأي التزام في الميزانية المعدة لأغراض الضريبة .

عند سداد الالتزام (المصروف)، فيقرر عن مصروف (استقطاع) للأغراض الضريبية، و لكن للأغراض المالية فان هذا المصروف قد سبق الاعتراف به، و بالتالي لا يعترف بأي مبلغ منه في المستقبل، و نتيجة لهذا الاختلاف المؤقت يجب ان تعترف الشركة في السنة نفسها بالمنافع الضريبية (اثار ضريبية موجبة) للاستقطاعات الضريبية التي سوف تنتج عن تسوية هذا الالتزام في المستقبل، و يقرر عن هذه المنفعة الضريبة في المستقبل في الميزانية كاصل ضريبي مؤجل.

بطريقة اخرى و لفهم هذه الحالة ان الاستقطاعات سوف تحدث في المستقبل، و هي مبالغ غير خاضعة للضريبة، وتؤدي هذه الاستقطاعات الى خفض الدخل الخاضع للضريبية عن الدخل المالي قبل الضريبة في المستقبل نتيجة لاختلافات المؤقتة الموجودة حاليا [8]

الحساب السنوي لالتزامات الضريبية وأصول الضريبة المؤجلة (تنفيذ طريقة الاصل/الالتزام)

تتمثل اجراءات حسابات ضرائب الدخل المؤجلة في مايلي:

يتم تناول كيفية حساب الضريبة المؤجلة وهذا في الاجراءات السنوية للاحتساب الضرائب المؤجلة:

[7]- دونالدو كيسو،ويجات جيري، المحاسبة المتوسطة الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج، 2010، ص 985.
[8]- المرجع السابق ،ص 988.

- تحديد كل من :

- أنواع المقادير الاختلافات الموجودة بالشركة

-طبيعة مقدار كل نوع من خسائر التشغيل و الخسائر الضريبة المرحلة للإمام و الجزء المتبقى من فترة ترحيلها

- قياس جملة التزام الضريبية المؤجلة عن اختلاف المؤقتة التي ستخضع للضريبة في المستقبل باستخدام معدل الضريبة الحدي المنصوص عليه
- قياس جملة اصل الضريبة المؤجلة عن اختلافات المؤقتة التي يمكن استقطاعها في المستقبل و خسائر التشغيل المرحلة باستخدام معدل الضريبة الحدي المنصوص عليه.
- قياس اصول الضريبة المؤجلة عن كل نوع من الخصوصيات الضريبة (credit taxes)المرحلة.
- تخفيض اصول الضريبة المؤجلة بمخصص تقييم، اذا كانت هناك احتمال معقول (بناء على الأدلة المتاحة) بعدم تحقق جزء من اصول الضريبة المؤجلة أو كل هذه الأصول، و يجب ان يكون مخصص التقييم كافيا لتخفيض الضريبة المؤجلة الى المقدار الذي يحتمل تحققه منها

3- الاعتبارات الخاصة بمعدل الضريبة

عند حساب الضريبة المؤجلة الذي ينبغي التقرير عنه في الميزانية يتم ضرب اجمالي الاختلافات المؤقتة في معدل الضريبة الجارية لكي يتم الوصول الى التزام الضريبة المؤجلة.

1-3 معدلات الضريبة المستقبلية rates taxes future

عندما تتبدل أو تتغير معدلات الضريبة في المستقبل، فانه يجب على الشركة ان تحسب ضرائب الدخل المؤجلة بناءا على معدلات (نسب) الضريبة في المستقبل، و لا يمكن للشركات استخدام الضرائب الاخرى غير المعدل الجاري او الساري في نفس الفترة، إلا اذا كانت هذه المعدلات الضريبية المستقبلية منصوص عنها في القانون، فإذا لم يكن المعيار رقم (109) قد نص عنها التي تم اقرارها بقانون الضرائب، فيجب في هذه الحالة استخدام معدل الضريبة الحالي في حساب ضرائب الدخل المؤجلة، وان كان هناك احتمال حدوث تغيير في معدلات الصربية المستقبلية.

عند تحديد معدل الضريبة المناسب لحساب ضرائب الدخل المؤجلة، فان الشركات تلتزم باستخدام معدل الضريبة الحدي rate tax marginal و معدل الضريبة الحدي هو معدل الضريبة المنصوص عليه، و الذي يتوقع تطبيقه على الدخل الخاضع للضريبة في فترات التي يتوقع فها تسوية التزام الضريبة المؤجلة، أو التحقق اصل الضريبة المؤجلة، فالتشريعات الضريبية عادة ما تحدد معدل أساس شرائح معينة للدخل، ومن ثم فانه عند حساب مقدار الضريبة الدخل المؤجلة، يجب على الشركات تحديد المعدل الذي سيطبق على الدخل الخاضع للضريبة و استخدام هذا المعدل في الحساب.

2-3 تعديل معدلات الضرائب في المستقبلrates tax future of Revision

عند تغيير أو تعديل نسب الضريبة(معدلات) المنصوص عليه في المعيار رقم 109 فانه يجب تسجيل أثرها على حسابات ضرائب الدخل المؤجلة فورا، كما يقرر هذه الآثار كتعديل لمصروف ضريبة الدخل في فترة إدخال هذا التعديل[9].

4- مجال تطبيق الضريبة المؤجلة

إن مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12) يلخص في الفقرة التالية:

- عرض المعيار يجب أن يطبق المعيار على التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة.
- من أجل الحاجة لعرض المعيار، الضرائب على الأرباح تحوي على كل الضرائب الوطنية والأجنبية على أساس الأرباح الخاضعة للضريبة .الضرائب على الأرباح تحوي كذلك الضرائب المحتجزة والواجب دفعها و التي تعود إلى الفروع والمؤسسات التابعة أو الأرباح الموزعة للوحدات المعروضة في القوائم المالية.
- هذا المعيار لا يعالج طرق تسجيل الإعانات الحكومية (المعيار المحاسبي IAS20 التسجيل المحاسبي لإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية).

كل المؤسسات الاقتصادية معنية بتطبيق الضريبة المؤجلة والتي تخضع أو تدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيق، أما المؤسسات الغير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو التي تطبق النظام الجبائي الجزافي ليست معنية بالضريبة على أرباح الشركات[10]

المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة المؤجلة

تعد الضريبة المؤجلة وسيلة لتحديد النتيجة الجبائية وهذا ما سوف نقوم بتوضيحه.

حسب النظام الحاسبي المالي، فإن عبء أو "ناتج "الضريبة يساوي إلى المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد نتيجة الدورة الصافية .

أعباء" أو ناتج الضريبة = الضريبة المفروضة +/- التغير في الضريبة المؤجلة

-الضريبة المفروضة والضريبة المؤجلة يجب أن تسجل على شكل أعباء أو نواتج ضمن حساب النتيجة، إلا إذا كانت هذه الضريبة تتعلق:

[9]- عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده" الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية " أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسبة 2006م، ص 55.

[10] - norme comptable internationale 12impôts sur le résultat http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/ consulté le (22/02/2017) à 14 :03

- بصفقات أو أحداث تسجل مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة (مثال :أثر الأخطاء أو حذف وتغيير طرق يتم تسجيلها في الأموال الخاصة)

-مجمع مؤسسات التي تم اقتناءها (الضريبة المؤجلة يتم تسجيلها عندما يكون فيه احتمال بأن المؤسسة سوف تقدم ربح خاضع للضريبة بالكامل في المستقبل.)[11]

المطلب الثالث: أهمية الضرائب المؤجلة

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي :[12]

1-التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة.

2- الحكم على نوعية الاستثمار

فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة و صافي الدخل الضريبي ، لما لها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر. و من ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنه توفير معلومات للمستثمرين تقيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.

3-التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل

حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات تفيد في التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل ، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسملة التكاليف، والإعتراف بالإيرادات ، و غيرها من السياسات التي تؤدي لظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة و التي تؤدي الى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل.

[11]- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 137.

[12]- تامر سعيد عبد الغني ، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم ، دراسة الميدانية، رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة، جامعة عين شمس كلية التجارة، مصر، 2004، ص24.

4-المساعدة في وضع السياسات الحكومية

فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الاثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي الى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل ، و بالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها ، وبي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.

المطلب الرابع: مميزات الضرائب المؤجلة

بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه ومن شأنها ترتيب ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة تحسب آجلا وفق الحالات التالية :[13]

- حالة الفرق الزمني في تقييد الإيرادات و الأعباء محاسبيا و اخذها بعين الاعتبار جبائيا بصفة لاحقة.

- حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبعض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة اذا كان القانون الجبائي يسمح بذلك.

- الإلغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في إطار تقديم القوائم المالية المجمعة.

كما يمكن المناقصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو جدول حسابات النتائج إذا توفرت الشروط التالية:

- ❖ الديون و الحقوق الناتجة عن نفس الإدارة و نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة .
- ❖ في حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعين الاعتبار طبيعة و أصل الضريبة المعفاة بالمقاصة.

بالإضافة إلى ذلك تتميز الضريبة المؤجلة بالمعاني والمصطلحات المحاسبية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل بالمعاني المحددة لها كما يلي:

1- الربح المحاسبي

هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.

[13]- تامر سعيد عبد الغني ، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم ، مرجع سابق، ص25 .

2- الضريبة المستحقة

هو مبلغ الضرائب المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح(أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة) خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس على أساس النتيجة المحاسبية.

3- الدخل الضريبي(المصروف الضريبي)

هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية أو الضريبة المؤجلة.

4- مطلوبات الضريبة المؤجلة

هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

5- موجودات الضريبة المؤجلة

هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

-الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

-ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

-ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

6- الفروق المؤقتة[14]

هي عبارة عن الفروق النابذة بنين قيمة الأصول أو الخصوم الواردة في الميزانية و قيمتها لأغراض ضريبية مستقبلية. وتختلف هذه الفروق عن الفروق الدائمة بأن تأثيراتها تمتد للدورات اللاحقة، أي ينتج عن هذه الفروق ضرائب مؤجلة في المستقبل، وتنقسم هذه الفروق إلى قسمين:

1-6 الفروق الزمنية الخاضعة:

إن الفروقات الزمنية الخاضعة تتعلق بإمكانية وجود فروقات زمنية بين سنوات الإخضاع الضريبي وسنوات الدمج المحاسبي تؤدي إلى حساب نتيجة ضريبية في سنة N مثلا أقل من النتيجة المحاسبية ، ثم ينعكس هذا الفرق في السنة الموالية N+1 ، وهو فرق سيكون مصدرا لإخضاع ضريبي مستقبلي.

[14]- سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2010/2009، ص133.

2-6 الفروق الزمنية القابلة للاقتطاع:

في وضعية الفروقات الزمنية القابلة للطرح يؤدي الفرق الزمني بين سنوات الاخضاع وسنوات الدمج المحاسبي إلى نتيجة ضريبية في سنة N مثلا أكبر من النتيجة المحاسبية ، وهو ما ينتج عنه تخفيض (أو تقليص)للضريبة المستقبلية.

المبحث الثالث:نظرة المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة

في هذا المبحث سندرس الضرائب المؤجلة حسب المعايير المحاسبية والتعديلات التي طرأت على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ثم نتعرف على نظرة النظام المحاسبي المالي في الجزائر على هذه الضرائب المؤجلة و كل العمليات المحاسبية

المطلب الاول: الضرائب المؤجلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

ان المعيار المحاسبي الدولي المعاد صياغته يلغى المعيار الاصلي الذي كان قد صودق عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في (مارس)1979 م، و لم تنجز تعديلات جوهرية في صيغته الأصلية، فيما عدا تغيير بعض المصطلحات من اجل توفير الاتساق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية الاخرى المطبقة حاليا، وظل يعمل بهذا المعيار المعد من عام 1981 و اعيدت صياغته في عام 1994م، و في عام 1996 اجري تعديل المعيار الاصلي حيث حل المعيار رقم (12) المعدل محل المعيار المحاسبي الدولي 12الأصلي " المحاسبة عن ضرائب الدخل" و يعتبر المعيار المحاسبي الدول 12 المعدل نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في 1 يناير 1998 م أو بعد ذلك التاريخ[15].

المطلب الثاني: التعديلات التي ادخلت على المعيار الدولي 12 المعدل

تتمثل التغيرات الرئيسية في هذا المعيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي و التي أدخلت على المعيار الدولي رقم 12 في:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي من المنشآت المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام طريقة التأجيل او الالتزام المعروفة أحيانا بطريقة الدخل للالتزام، و يمنع المعيار المحاسبي الدولي 12 المعدل طريقة التأجيل، و يتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحيانا باسم طريقة الميزانية للالتزام ، و تركز طريقة قائمة الدخل للالتزام على فروق التوقيت، بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للالتزام على الفروق المؤقتة، وان الفروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي و الربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة و تنعكس في أكثر من فترة لاحقة.

[15]- علاوي لخضر، معايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ،الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص20

أما الفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل او التزام وقيمة ذلك الأصل او الالتزام المسجلة في الميزانية العمومية و القاعدة الضريبة لأصل او التزام هي المبلغ الذي يعزي لذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

إن جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة، كما تنشا الفروق المؤقتة من الظروف التي تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي 12 الأصلي قد عالجها بالطريقة نفسها، كما عالج العمليات التي إلى تؤدي فروق توقيت في التالي:

1. عدم قيام المنشاة التابعة و الزميلة و المشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشأة الأم أو المستثمر.

2. إعادة تقييم الأصول دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الصربية.

3. تخصيص كلفة اندماج الأعمال و الالتزامات المحددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة دون اجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

كما ان بعض الفروق المؤقتة التي ليست فروق توقيت، مثال ذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشا عندما:

- تترجم الأصول و الالتزامات غير النقدية لنشاط أجنبي يعتبر جزءا مكملا لعمليات المنشاة معدة التقرير بمعدلات الصرف التاريخية.

- تم إعادة بيان الأصول و الالتزامات غير النقدية بموجب المعيار المحاسبي الدولي 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

- يختلف المبلغ المسجل للأصل او الالتزام عن قاعدته الضريبية عند الاعتراف الاولي به.[16]

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي

بعدما تعرفنا على الضرائب المؤجلة في المعايير المحاسبية الدولية سوف نقوم بمعرفة نظرة النظام المالي المحاسبي الجزائري حيث تعرض النظام المالي المحاسبي للضرائب المؤجلة في الجريدة الرسمية العدد رقم 19 المؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009 م في الفصل الثالث القسم الرابع

[16]- معايير المحاسبة الدولية- المعيار رقم 12 المعدل ترجمة تام جمع العربي للمحاسبين القانونين،عمان 1999م.ص202

عرف النظام المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة على انها هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الارباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

•اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما او عبئ ما و اخذه في الحسبان النتيجة الجبائية للسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

•عجز جبائي او قروض ضريبية قابلة للتأجيل اذا كانت نسبتها الى ارباح جبائية او ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

•ترتيبات، و اقصاء ، و اعادة معالجة تمت في اطار اعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية، يدرج اصل او خصم للضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة الى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل ان يترتب عليها لاحقا عبئ او منتوج ضريبي.

وفي مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية[17].

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة الى ضرائب مؤجلة أصول وإدراجها في الحساب 133 و ضرائب مؤجلة خصوم 134 وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبي لكل من الحسابين:

قبل التطرق للمعالجة المحاسبية للحسابين نقوم بعرض هذا الجدول لفهم الضريبة المؤجلة

جدول رقم (II-1) فهم الضريبة المؤجلة

الحالة	عناصر الميزانية أصول	عناصر الميزانية خصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم
القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية	لاشيء	لاشيء

La source : olivier de brouker, **initiation aux impôts diffères**, 28 septembre 2013, p :12

[17]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19 ،الصادرة في 25 مارس 2009 ص19.

المطلب الاول : تسجيل الضرائب المؤجلة اصول

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، حيث تسجل وفق:

- الفوارق التي بين تسجيل النواتج او المصروف في المحاسبة و أخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية

- الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة المستقبلية الممكنة.

- الاقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة

ملاحظة:ان الحساب 133 هو في نفس الوقت حساب تجميع و تسجيل.

❖ **عملية التسجيل :**

تتم عملية التسجيل على النحو التالي:

جدول رقم(II-2)كيفية التسجيل في اليومية(الأصول)

التعيين	المدين	الدائن
خلال السنة	دائنية الحساب 692 ضرائب مؤجلة الأصول بالمبالغ الضرائب على أرباح المحصلة خلال السنوات اللاحقة: في حالة مصروف مسجل في السنة و اقتطاعه من الناحية الضريبة يكون خلال السنوات المستقبلية	
في نهاية الدورة (التسوية)	دائنية الحساب 692 ضرائب مؤجلة اصول في حالة الارتفاع	مدينية الحساب 692 ضرائب مؤجلة اصول في حالة الانخفاض

المصدر: من إعداد الباحث

أ- تسجيل الضرائب المؤجلة أصول:

طريقة التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة جانب الأصول

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	.....	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		.....

ب- عند إقفال الدورة :

عند إقفال الدورة سنجد حالتين :

1- في حالة الارتفاع:

كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة للأصول في حالة الارتفاع

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	.....	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		.....

2- في حالة الانخفاض :

كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة للأصول في حالة الانخفاض

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	.....	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		.....

المطلب الثاني : تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم

مثلما لاحظنا فيما يتعلق بتسجيل الضرائب المؤجلة أصول فان الضرائب المؤجلة خصوم كذلك تسجل في نهاية كل سنة وفق قاعدة التشريع الجبائي (الضريبي) عند إقفال الحسابات و يتم ذلك بي:

1- بفارق زمني بين تسجيل المنتوج أو المصروف في المحاسبة وحسابها في القاعدة الضريبية.
2- خسائر وديون ضريبية مؤجلة حيث يتم تسجيله على إرباح تو الديون الضريبية ممكنة ذلك.
3- الاقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة

ملاحظة:إن الحساب 134 هو في نفس الوقت حساب تجميع و تسجيل.

تتم عملية التسجيل على النحو التالي:

جدول رقم(II-3)كيفية التسجيل في اليومية(خصوم)

التعيين	المدين	الدائن
خلال السنة		يجعل حساب الاموال المملوكة مدينة حسب الحالة للمبالغ الضرائب الواجبة الدفع خلال السنوات اللاحقة . حالة انتاج مسجل محاسبيا و لكن خاضع للضريبة في السنوات اللاحقة
في نهاية الدورة (التسوية)	دائنية الحساب 693 ضرائب مؤجلة اصول في حالة الارتفاع	مدينية الحساب 693 ضرائب مؤجلة اصول في حالة الانخفاض

المصدر: من إعداد الباحث

أ- تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم:

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	.....	

	134	ضرائب مؤجلة خصوم		.....

ب- عند إقفال الدورة:

عند إقفال الدورة سنجد حالتين :

1- في حالة الارتفاع:

كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة للخصوم في حالة الارتفاع

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		فرض الضربة المؤجلة خصوم	.....	
	134	ضرائب مؤجلة خصوم		.....

2- في حالة الانخفاض:

كيفية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة للخصوم في حالة الانخفاض

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		ضرائب مؤجلة خصوم	.....	
	693	خسائر مؤجلة خصوم		.....

المطلب الثالث: اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساس على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار.[18]

المطلب الرابع : الضرائب المؤجلة وجودة القوائم المالية

من خلال هذا المطلب سوف ندرس مدى تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية من خلال جزئين أولا سوف ندرس اثر الضرائب المؤجلة من خلال العرض في القوائم المالية ثم مدى افصاح الضرائب المؤجلة على القوائم المالية و تأثيره.

الفرع الاول: العرض

سوف نتناول في هذا الفرع عرض الاصول و الالتزامات الضريبية في القوائم المالية حيث ينص المعيار 12 المعدل على انه عندما تعد منشاة ما ميزانيتها مصنفة (فصل الأصول و الالتزامات المداولة عن غير المتداولة)لا يتم أبدا إدراج الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة)،و لا يعلل المعيار الأساس المنطقي لهذا الحظر ولعل السبب يكمن في اشتراط قيام المنشئات بتقدير مبلغ وأنماط انعكاس الفروق المؤقتة ثبت انه امر صعب، و الحقيقة إن مدى او نطاق هذه الجدولة سيكون محددا بعض الشيء حيث ان الشغل الشاغل الوحيد سيكون في تقدير ما اذا كانت المتوقعة ستحدث

[18] محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013 ، ص9.

قبل ام هذه السنة. كما يجب المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية و انعكاسات الالتزامات الضريبية الجارية فقط، إذا كانت المنشأة صاحبة حق قابل لتطبق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها، وتنوي اما السداد على أساس الصافي ، او تحقيق الأصل و تسديد الالتزام معا في الوقت نفسه، على الرغم ان الأصول والالتزامات الضريبة الجارية يعترف بها وتقاس بشكل منفصل إلا انه يتم إجراء المقاصة بينهما في الميزانية بناءا على معايير مشابهة لتلك المعايير الموضوعة للأدوات المالية، يكون عادة للمنشأة حق مشروع في إجراء المقاصة بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري، عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل السلطة الضريبية نفسها ، وتسمح السلطة الضريبية بدفع او استلام مبلغ واحد، ومن ناحية أخرى في القوائم المالية الموحدة ، يمكن إجراء مقاصة لأصل ضريبي جاري لإحدى المنشئات ضد الالتزام الضريبي لمنشأة اخرى في المجموعة اذا كان للمنشأة حق مشروع لدفع او استلام مبلغ صاف و تنوي المنشأة إن تدفع او تستلم هذا المبلغ الصافي وتسترد الأصل و نسدد الالتزام معا في الوقت نفسه.

كما يجب أن تجري المنشأة مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة إذا:

- أ- كان لمنشأة حق مشروع لإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية مع الالتزامات الضريبة الجارية.

- ب- كانت الأصول الضريبية المؤجلة و الالتزامات الضريبية المؤجلة تعود للضرائب دخل مفروضة من سلطات الضرائب نفسها إما على:

1- نفس المنشأة الخاضعة للضريبة

2- منشئات مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الالتزامات الضريبة الجارية و الأصول الضريبية المؤجلة على أساس الصافي ، أو تحقيق الأصول و سداد الالتزامات معا في الوقت نفسه، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد او استرداد مبالغ مهمة من الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة[19].

الفرع الثاني : الإفصاح

لقد أوضح المعيار IAS12 الافصاحات بشكل منفصل عن مكونات مصروف الضريبة عن كل عام يتم تقديم قائمة دخل عنه، وهذه الافصاحات بقائمة الدخل ، يمكن أن تضم مصروفات الدخل مايلي:

1- مصروف دخل الضريبة الجارية.
2- أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة.
3- مبلغ مصروف(دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء و انعكاس الاختلافات المؤقتة.
4- مبلغ مصروف(دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود تغيرات في معدلات الضريبة المؤجلة او فرض ضرائب جديدة.

[19]- طارق عبد العالي، موسوعة المعايير المحاسبية، طارق عبد العالي حماد، موسوعة المعايير المحاسبية،الجزء الخامس،الطبعة الأولى، جامعة عين الشمس،مصر، 2004، ص126.

5- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبة غير معترف سابقا، أو خصومات ضريبية،او اختلافات لفترات سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.
6- مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سلفا، أو خصومات ضريبية،او اختلافات لفترات سابقة مستخدمة لتخفيض الضريبة الجاري.
7- مصروف الضريبة المؤجلة الناشئ عن تخفيض أو انعكاس تخفيض لأصل ضريبي مؤجل.
8- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية و الأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح او الخسارة للفترة.

كما يجب أيضا الإفصاح في القوائم المالية بشكل منفصل عما يلي:

- إجمالي الضريبة الجارية او المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين.
- مصروف (دخل) الضريبة يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال قترة.
- شرح العلاقة بين مصروف(دخل) الضريبة و الربح المحاسبي في احد الشكلين التالين او كليهما:

أ- مطابقات رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة، و نتاج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (معدلات) الضريبة المطبق، مفصحا كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة.

ب- مطبقات رقمية بين متوسط معدل والضريبة الفعلي و معدل الضريبة المطبق مفصحا كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.

- شرح للتغيرات في معدلات (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.
- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع و الخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة و التي يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية.
- المبلغ الإجمالي للاختلافات المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة و الفرو ع التابعة و المنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها.
- بخصوص كل اختلاف مؤقتة وكل نوع الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة:

أ- مبلغ الأصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية لكل فترة معروضة.

ب- مبلغ الدخل او المصروف الضريبي الموجل المعترف بها في قائمة الدخل إذا لم يكن هذا واضحا من المتغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية.

- بخصوص العمليات غير المستمرة مصروف الضريبة الذي يعود الى:

أ- مكسب او خسارة عدم الاستمرار.

ب- الربح او الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة من المبالغ المقابلة لكل فتر ة ماضية معروضة

كما ننونه إلى انه يجب على المؤسسة ان تفصح عن نبلغ الضريبي المؤجل و عن طبيعة الأدلة المدعمة للاعتراف بذلك عندما يكون:

- استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمدا على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن أرباح الناشئة عن الموجودة من اختلافات مؤقتة.
- المنشأة قد عانت خسائر إما في الفترة الجارية او في الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية الني ينتمي إليها الأصل الضريبي المؤجل[20].

[20]- عبد الرحيم عبد الجبار، مرجع سبق ذكره ص 176.

خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل تعرفنا على ان الضرائب المؤجلة أنها عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل(ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية.

كما أبرزنا مختلف التعديلات التي طرأت على المعيار الدولي رقم 12 وعرضنا المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي لكل من القسمين (اصول وخصوم) عند بداية ونهاية الدورة مع الاخد بعين الاعتبار حالات الارتفاع والانخفاض.

كما تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية.

ينص المعيار 12 المعدل على انه عندما تعد منشاة ما ميزانيتها مصنفة (فصل الاصول و الالتزامات المداولة عن غير المتداولة)لا يتم ابدا إدراج الاصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة)

لقد اوضح المعيار الافصاحات بشكل منفصل عن مكونات مصروف الضريبة عن كل عام يتم تقديم قائمة دخل عنه.

الفصل الثالث :الدراسة التطبيقية لمؤسسة ميناء مستغانم

مقدمة الفصل

من خلال عملية التقديم التي تمت في الفصول النظرية، والتي تم التطرق من خلالها إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية وفق للنظام المحاسبي المالي، والمعالجة النظرية للجباية المؤجلة مع الاخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي IAS 12 سوف يتم في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي بغرض إثراء الجانب النظري،وذلك بدراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم الكائن مقرها بصلامندر مستغانم.

تم اختيار مؤسسة ميناء مستغانم كدراسة حالة، باعتبارها تدخل في مجال المحاسبة المالية وتطبيق الضرائب المؤجلة.

من أجل توضيح وشرح الجانب العملي المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، تمّ تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة لمؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة ميناء مستغانم

تعتبر مؤسسة ميناء مستغانم حاليا من أكبر المؤسسات العمومية، وذلك بفضل الموقع الجغرافي الإستراتيجي للميناء، وخصائص ومميزات وسياسات المؤسسة التي عرفت تطورا منذ نشأتها إلى الوقت الراهن.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

الفرع الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

كان خليجا صخريا حادّاً يمتدّ بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة إستخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم، سُمّي ميناء مستغانم فيما قبل 1833م بـ"مرسى الغنائم". ومن هنا سمّيت المدينة "مستغانم".

في سنة 1848م، أنشئ أوّل رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881م، إنطلق أوّل مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882م وبعد ثلاث سنوات أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة، تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890م و 1904م إنتهت بميلاد أوّل حوض للميناء .

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941م، تمّ إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955م وبداية 1959م، منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة.الأنماط.

Mosta _ Port 1960

الفرع الثاني: نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

يقدّم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات: الخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية إقتصادية/ شركة ذات أسهم EPE/ EPM/ Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82- 287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982م .

ورثت مؤسسة الميناء، إبتداء من شهر نوفمبر 1982م، الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحلّ (ONP) وكذلك تلك الخاصة بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلّة أيضا (SONAMA)، كما أسندت إليها من جهة أخرى مهام القطر الموكولة فيما قبلُ للشركة الوطنية للملاحة (CNAN) فأصبح دورها منوطا بما يلي:

- تسيير أملاك الدولة المينائية والإنشاءات الخاصة واستغلال وتنمية الميناء.
- إحتكار خدمات الشحن والتفريغ، القطر والإرساء.

في 29 فيفري 1989م شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الإستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع إجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" SOGEPORTS، تحمل للسجل التجاري رقم 88.B.01 وتخضع للقانونين التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 88-01 و 88-03 و 88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 88-101 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م

والمرسوم 88- 119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988م والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988م.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- إستثمار وتطوير ميناء مستغانم
- إستغلال الآلات والإنشاءات المينائية
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين
- مباشرة عمليات الشحن و التفريغ المينائية
- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها
- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

بتاريخ 27 فيفري 2008، تمّ رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج.

في شهر جانفي 2004، تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم.

ولدت هذه المؤسسة بموجب إنعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرّس لبحث تسيير موانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" وبمقتضى القرار رقم 05 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003 المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الإجتماع العام الإستثنائي لمؤسسة

الفرع الثالث: الموقع الجغرافي لمؤسسة ميناء مستغانم

يقع ميناء مستغانم في الجهة الشرقية لخليج أرزيو بين خطي عرض 35° و56° شمالا و خطي طول 00° و 05 ° شرقا .

* كاسرة الأمواج: بطول 1830م.

* المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100م وعمق 12م

1- الأحواض:

- الحوض الأول: بمساحة مائية تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 6,77 م و 8,17م

- الحوض الثاني : بمساحة مائية تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 6,95 م و 8,22 م

2- الأرصفة: تحوي 10 محطات رسو بطول كلّي يصل إلى 1 296 متر خطي مقسمة كما يلي:

- الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0)

- رصيف المغرب:412 متر خطي (المحطة 1، 2 و 3)

- الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة الجديدة 1 و 2)

- رصيف الاستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4 و 5)

- الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و 7)

3- أرضية التخزين: بمساحة 44.430 م

4- مرأب السيارات: بمساحة 24.000 م

5- مرأب الحاويات: بمساحة 15 000 م وقدرة معالجة 15 000 حاوية سنويا

6- المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 455 7 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية

7- **طرق المواصلات:**

- الطريق الأرضي: 885 4 متر خطي
- السكة الحديدية: 3747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة

- تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية، ثفل قصب السكر ....)

جدول رقم (III-1) معلومات تقنية عن الميناء

التخصص	عمق محطات الرسو	طول محطات الرسو	محطات الرسو	الأحواض	أسماء الأرصفة
سفن خدمة المرافئ	4.50	80	Y	الحوض الأول	الرصيف الشمالي الشرقي
زفت + بضائع مختلفة	6.77	117	O		
سكر أصهب + بضائع مختلفة	7.62	139	1		رصيف المغرب
بضائع مختلفة	7.62	139	2		
بضائع مختلفة	7.62	134	3		
حبوب + بضائع مختلفة	7.62	135	4		رصيف الاستقلال
حبوب + بضائع مختلفة	8.17	135	5		
سفن خدمة المرافئ	5.00	80	X		
سفن الإداء + بضائع مختلفة	7.98	108	NP 1	الحوض الثاني	الرصيف الجديد
بضائع مختلفة	7.18	109	NP 2		
سفن الإداء	6.20	69	NP		رصيف سفن الإداء
خمر غير موضّب + بضائع مختلفة	6.95	140	6		الرصيف الجنوبي الغربي
بضائع مختلفة	8.22	140	7		
سفن الصيد	4.50	430	En Activité		رصيف الصيد

جدول رقم (III-2)-معلومات عن محطات الإرساء

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفقة عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1.296م	1.500م	-204 م	44.430 م2	200.000 م^2	-155.570م^2

المطلب الثاني:أهداف ومميزات مؤسسة ميناء مستغانم

من خلال هذا المبحث سنعرض اهم النقاط التي تهدف اليها مؤسسة ميناء مستغانم و ابرز المميزات التي تتصف بها

الفرع الاول: اهداف مؤسسة ميناء مستغانم

- تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدّة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر.
- تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية).
- كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين.
- تسيير أملاك الدولة.
- تسيير الاستثمار و تطوير ميناء مستغانم.
- استغلال الوسائل و التجهيزات المينائية.
- تنفيذ أشغال الصيانة و التهيئة و تجديد البنيات الفوقية للميناء.
- إصدار برنامج أشغال الصيانة و التهيئة و خلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين.
- تنفيذ عمليات الشحن و التفريغ و التشوين المينائية.
- تنفيذ عمليات القطر و الإرشاد و الرسو...الخ.
- تنفيذ كل العمليات التجارية،المالية، الصناعية، و العقارية المرتبطة بصفة مباشرة و غير مباشرة بالهدف الاجتماعي.

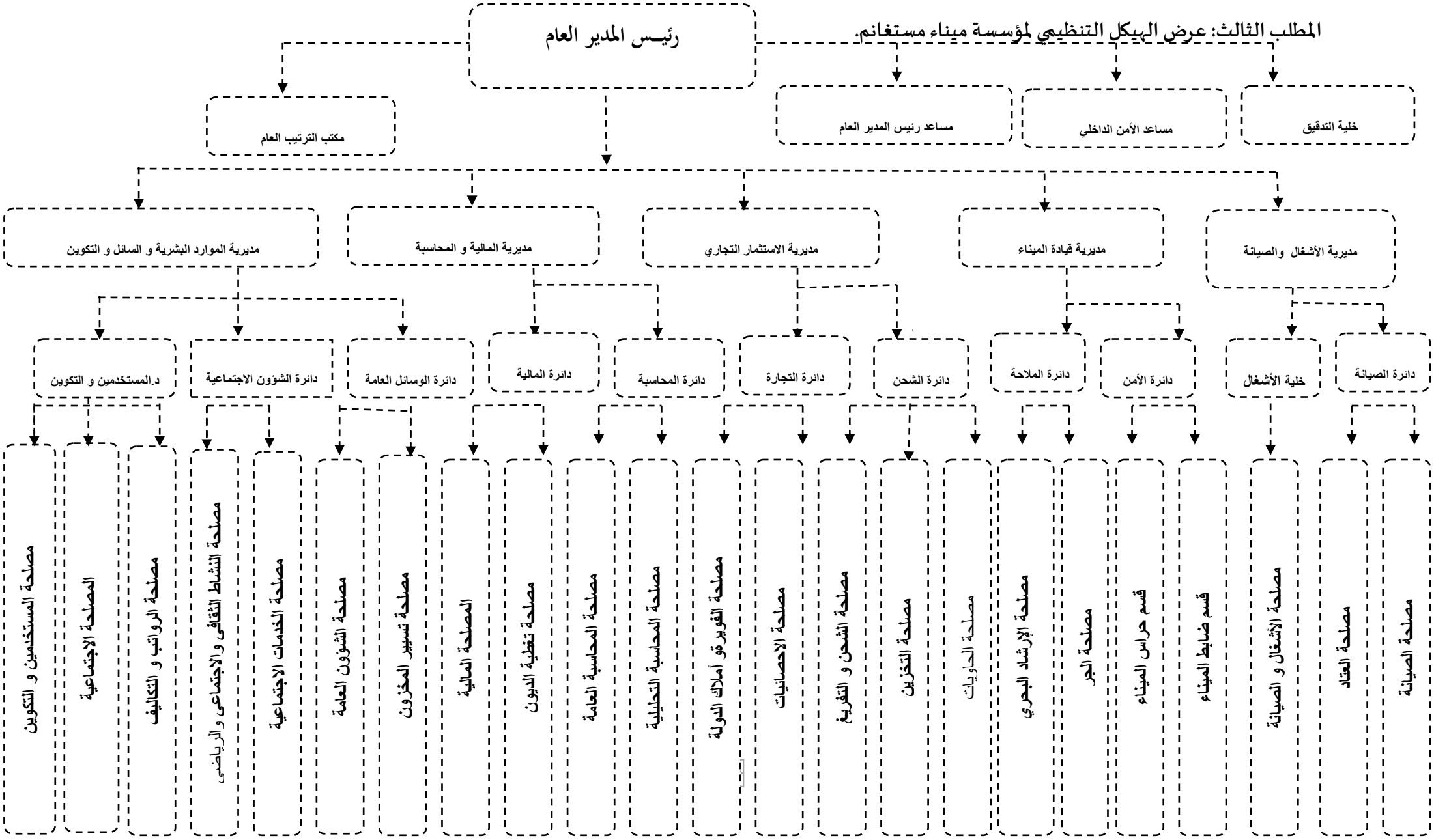
الفرع الثاني: أهداف مؤسسة ميناء مستغانم

- موقع جيو إستراتيجي هام
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية
- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة
- إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت.
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.
- حماية جيدة للبضائع

-تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي والمساحلة الوطنية)

المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم.

شكل رقم (3-III) الهيكل التنظيمي لمؤسسة الميناء



المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للموارد البشرية

1- مديرية الموارد و التكوين و الإمكانيات:

مميزاتها: إدارة الموارد البشرية و التكوين و الإمكانيات مكلفة ، بتنظيم الاتصال، ومراقبة جميع النشاطات المتعلقة بتسيير العمال و التكوين و الإمكانيات العامة للمؤسسة.

- تسهر على التطبيق الصارم للقوانين و الأنظمة الاجتماعية (القانون الداخلي والاتفاقيات الجماعية).
- تطبيق الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- ترتيب الأرشيف و التوثيق.
- نشر جميع الوثائق اللازمة لتسيير الأجنحة.
- تتبع كل ما يتعلق بالخدمات الإجتماعية و الطبيعية للعمل تبعا للتشريع الجاري.

تتكون هذه المديرية من 3 أقسام هي:

* قسم الأشخاص و التكوين .
*قسم الأعمال الاجتماعية و الثقافية .
*قسم الأعمال العامة.

1.1 إدارة الموارد البشرية و التكوين:

من نشاطاته التي يؤديها ما يلي:

- الإشراف ومراقبة تطبيق سياسة المؤسسة من حيث تيسير العمال.
- يحضر برنامج التكوين ويسهر على تطبيقه.
- يساهم في إعداد الميزانية من ناحية أجور العمال و العمل على النزاعات القائمة وتنقسم هذه المصلحة إلى 3 أقسام:
  - مصلحة الأشخاص و التكوين.
  - مصلحة الأجور و التكاليف .
  - المصلحة الاجتماعية.

فمهام هذه المصالح يتضح من خلال شرح كل واحدة على حدى:

1.1.1مصلحة الأشخاص و التكوين:

مصلحة الأشخاص و التكوين تعمل على مراقبة وتسيير النشاطات المرتبطة بالأفراد من مهامها ما يلي:

- تحضير جميع القرارات المرتبطة بتسيير أفراد المؤسسة ويعالج كل الأعمال المتعلقة بذلك
- الحرص على تطبيق الهيكل التنظيمي.

- الحرص على احترام تتبع طريقة اختيار الأفراد و أولوية ترتيبهم.
- يعلن كل القرارات المتخذة الناتجة عن تسيير الأفراد أما من ناحية التكوين فهي تقوم بتحضير برامج التكوين الفردية و الجماعية و الحرص على تطبيقها.
- تنظيم اختيار الكفاءة المهنية و التأكد من اختيار الأفراد.

2.1.1 مصلحة الأجور و التكاليف:

هذه المصلحة مسؤولة عن تأسيس توزيع الأجور و تنظيمها وفق قوانين محددة وتهتم كذلك بدفع تكاليف العمل.

ج. المصلحة مسؤولة عن إعداد ملفات حوادث العمل وتوقفة لأجل المرض ومن مهامها كذلك القيام بإجراءات التقاعد.

2.1 إدارة الأعمال الاجتماعية الثقافية:

وتهتم بتسيير النشاطات الاجتماعية و الثقافية للمؤسسة وتنقسم إلى:

أ. مصلحة الأعمال الاجتماعية تهتم بضمان العمل كالمطعم والتعاونيات.....الخ.

ب. مصلحة النشاطات الثقافية و الرياضية: مكلفة بالعطل ، والرحالات، والرياضة الجماعية .....الخ.

3.1 إدارة الشؤون العامة:

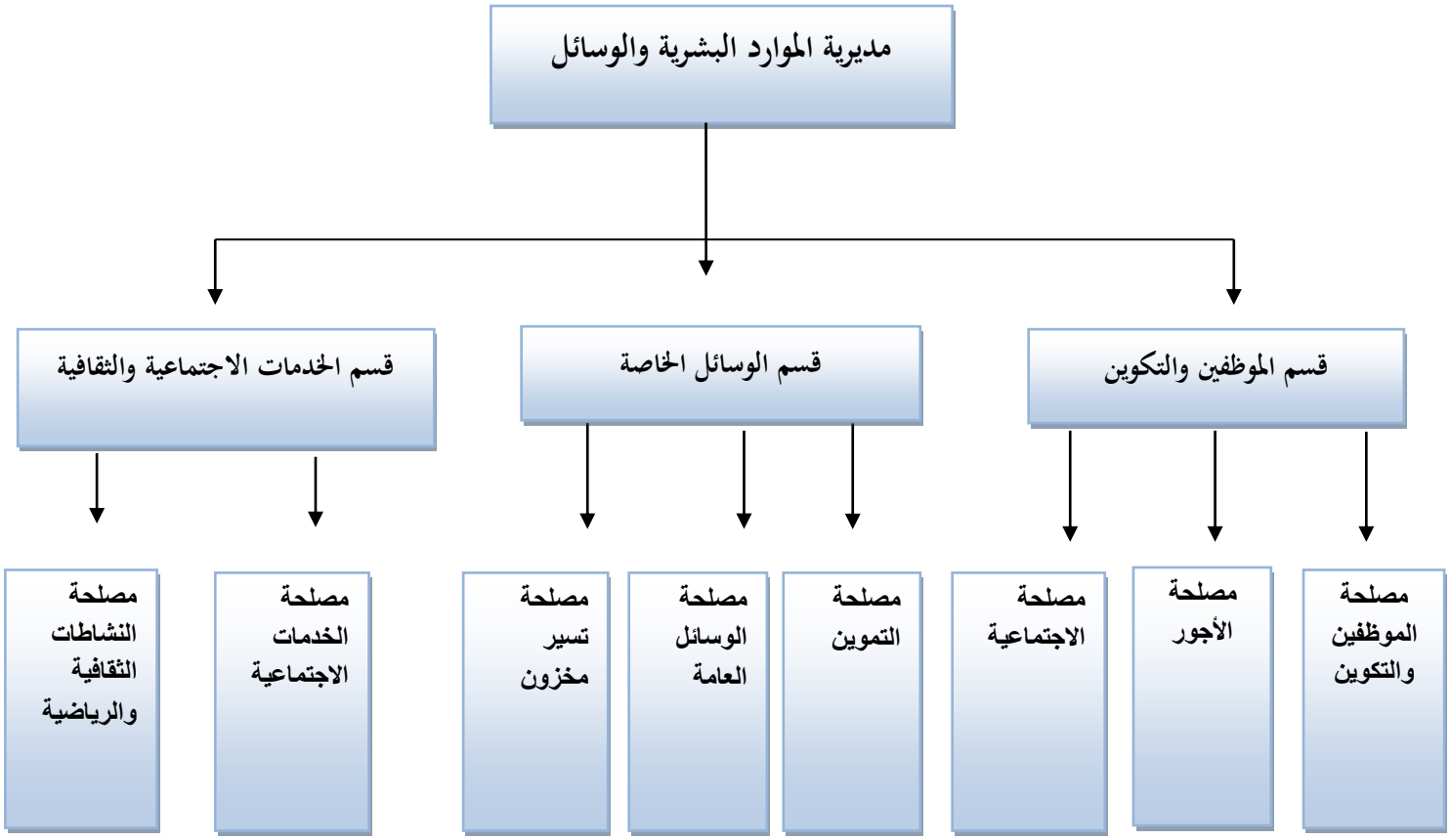
تهتم هذه الإدارة بتسيير تموينيا بالمؤسسة المتمثلة في قطع الغيار و الوسائل العامة وتشمل هذه الأخرى على 3 مصالح:

أ. مصلحة التموينات.

ب. مصلحة الوسائل العامة .

ج. مصلحة تسيير المخزن.

الشكل (3-III) الهيكل التنظيمي الخاص بمديرية الموارد البشرية



المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة

لقد خصصنا مجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد مجتمع الدراسة او العينة داخل مكاتب المحاسبة، وقد كانت معظم هذه الأسئلة منظمة بشكل يتوافق مع أسلوب البحث العلمي و فيما يفيد في إثراء موضوعنا بحث الدراسة، مما تتصف به من وضوح و قابلية للفهم من اجل التحصل على المعلومات اللازمة من خلال التالي نستعرض عينة الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: الإطار العام للدراسة

أولا: منهجية تحصيل المعلومات

تتطلب أية دراسة إحصائية ضرورة توفر المعلومات التي يمكن الحصول عليها من مصادر العينات المدروسة، ومن أجل ذلك قمنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة ميناء مستغانم حتى نتمكن من معرفة اثر الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية ودفعنا هذا إلى تحضير استمارة البحث مع ضرورة مراعاة كيفية طرح الأسئلة التي ينبغي أن تكون سهلة، واضحة وفي متناول الجميع كما قمنا باختيار عينة وتتكون من 30 عامل.

ثانيا: تحديد مجتمع الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها وذلك من خلال الاستبيان الذي وجهناه على مستوى مصلحة المالية لمؤسسة ميناء مستغانم التي تضم رئيس الدائرة ،رئيس المصلحة، مكلف بالدراسات و عدة محاسبين و قد تم اختيار العينة بطريقة منتظمة حيث وزعنا حوالي 30 استبيان، قمنا باسترداد 20 استمارة قابلة للتحليل،و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (III-3) الاستبيانات الموزعة والمستردة

البيان	التكرار	النسبة
الاستبيانات الموزعة	30	%100
الاستبيانات المستردة	25	%83

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

بغية التأكد من فرضيات البحث قمنا بتوزيع استبيان على عينة البحث كأداة لجمع البيانات و المعلومات المتعلقة بالدراسة و كانت عن طريق تقسيم الأسئلة إلى أربعة أجزاء مختلفة، فالجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية، أما الجزء الثاني يتعلق بالضرائب المؤجلة من منظور النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم12 ، أما الجزء الثالث خصص للضرائب المؤجلة في الجزائر،

1 عرض وتحليل نتائج المعلومات الشخصية

1.1 نسبة الجنس:

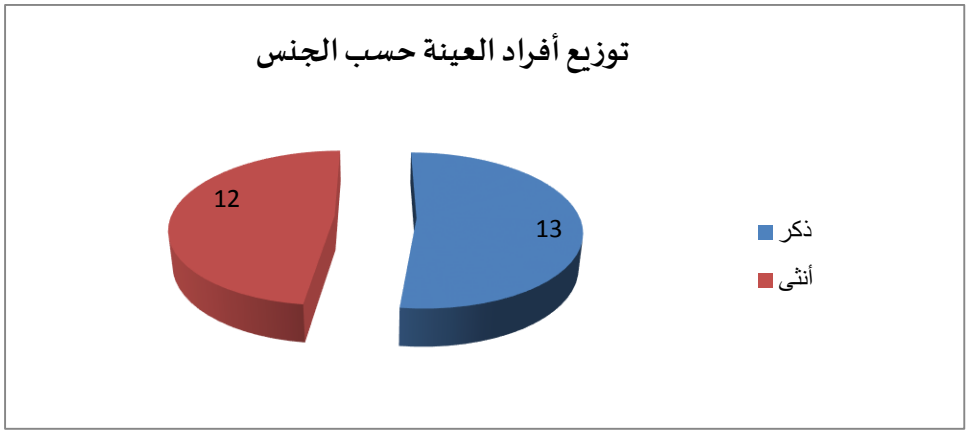
يوضح الجدول التالي عدد المستجيبين وفقا لمتغير الجنس:

الجدول رقم (III- 4): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	13	52%
أنثى	12	48%
المجموع	25	100%

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (4-III) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث

يتضح لن أن نسبة الذكور مساوية تقريبا لنسبة الإناث

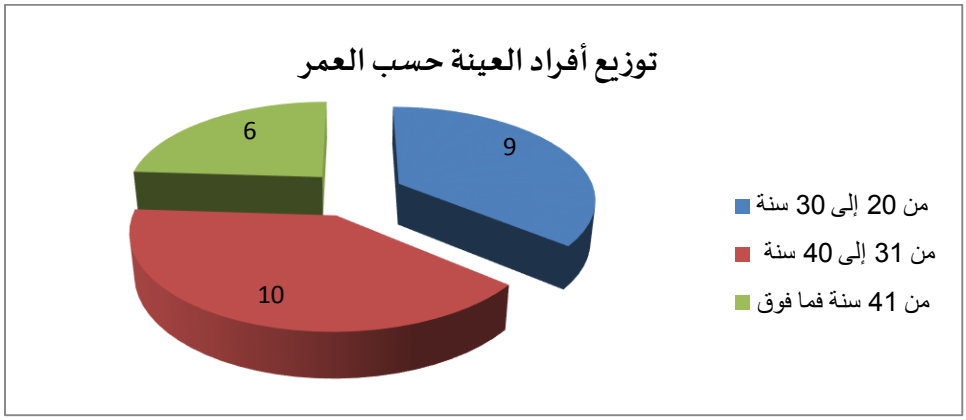
2.1 العمر: تم تقسيم أفراد عينة الدراسة إلى ثلاثة مجموعات، كل مجموعة تضم فئة عمرية معينة، ويلخص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(III-5): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	09	%36
من 31 إلى 40 سنة	10	%40
من 41 سنة فما فوق	06	%24

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (4-III) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ أن المستوى العمري يميل إلى التوازن، وفيه تشجيع كبير للفئة الشبابية، على اعتبار أن الأفراد الذين سنهم من20 إلى 30 يمثلون 36 % من مجموع أفراد العينة، ويمثل الأفراد الذين سنهم من 31 إلى 40 سنة نسبة 40 % ، أما الأفراد الذين سنهم يتجاوز 41 سنة يمثلون 24% فقط من أفراد العينة وهذا الشيء الذي يمثل فرصة للاستفادة من المعارف والخبرات المتراكمة، وإدخالها في نظام المعرفة للمؤسسة .

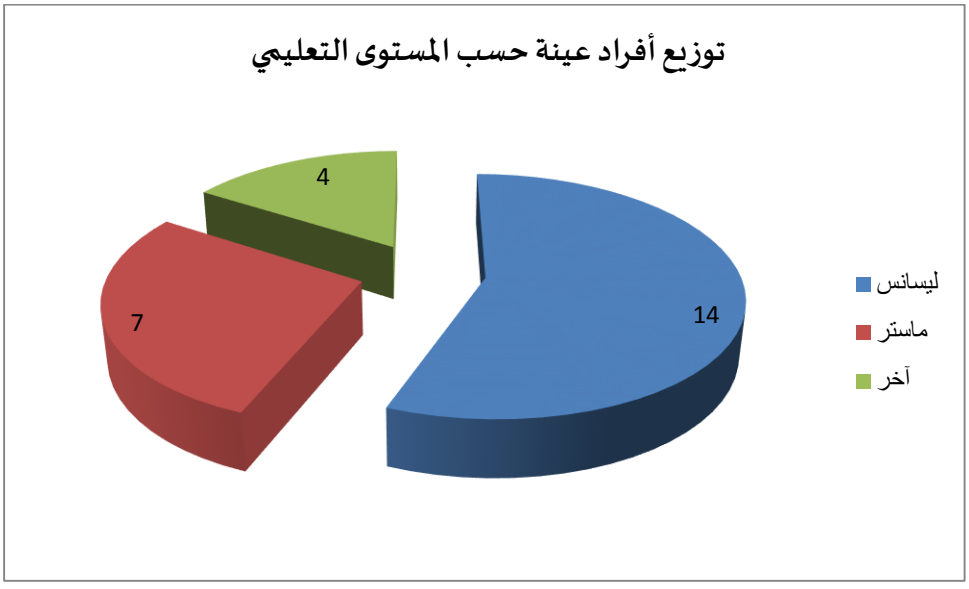
3.1 المستوى التعليمي: تم تقسيم أفراد العينة إلى أربع مجموعات على أساس المستوى التعليمي، ليسانس، ماستر أو آخر، ويوضح الجدول التالي عدد المستجيبين وفقا للمؤهل العلمي:

الجدول رقم(III-6): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	14	%56
ماستر	07	%28
آخر	04	%16
المجموع	25	100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-4) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى النسب المئوية كانت لحاملي شهادة الليسانس والتي بلغت 56 % من عينة الدراسة، وبالتالي يمكن أن نستنتج أن هناك قدرات بشرية معتبرة مؤهلة .

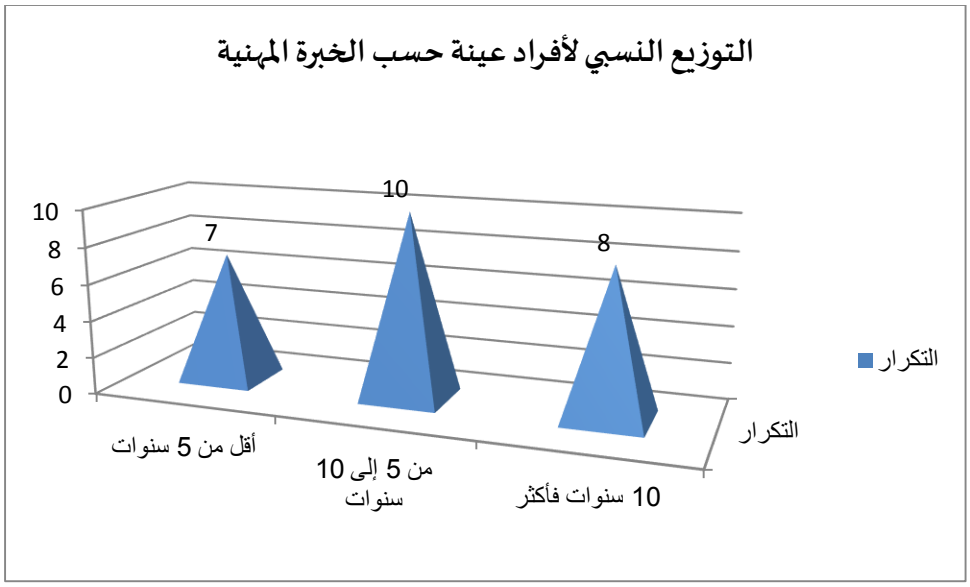
4.1 سنوات الخدمة: قمنا بتقسيم أفراد عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات، الأولى أقل من خمس سنوات، الثانية من 5 إلى 10 سنوات، الثالثة أكثر من 10 سنوات خبرة كل في مجال عمله، ويبين الجدول التالي خصائص عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية للأفراد.

الجدول رقم (III-7): التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	07	28
من 5 إلى 10 سنوات	10	40
10 سنوات فأكثر	08	32
المجموع	25	100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-5) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يتبين أن أعلى نسبة هي لفئة من 5إلى 10 سنوات خبرة بنسبة 40 %، أما نسبة 32 %من عينة الدراسة لهم خبرة مهنية تفوق العشر سنوات، وهي تعبر عن رصيد معرفي ومهني للمؤسسة، يجب استغلاله قبل تقاعد حامليه، و بذل الجهود من أجل التشارك في هذا الرصيد مع الطاقات الشابة والمستقبلية للمؤسسة، والتي تمثل حوالي 28 ونستنتج من هذه النسب أيضا أن معدل التقاعد في المؤسسة في ازدياد وبالمقابل تقديم فرص التشغيل للشباب.

II - عرض وتحليل نتائج الضرائب المؤجلة

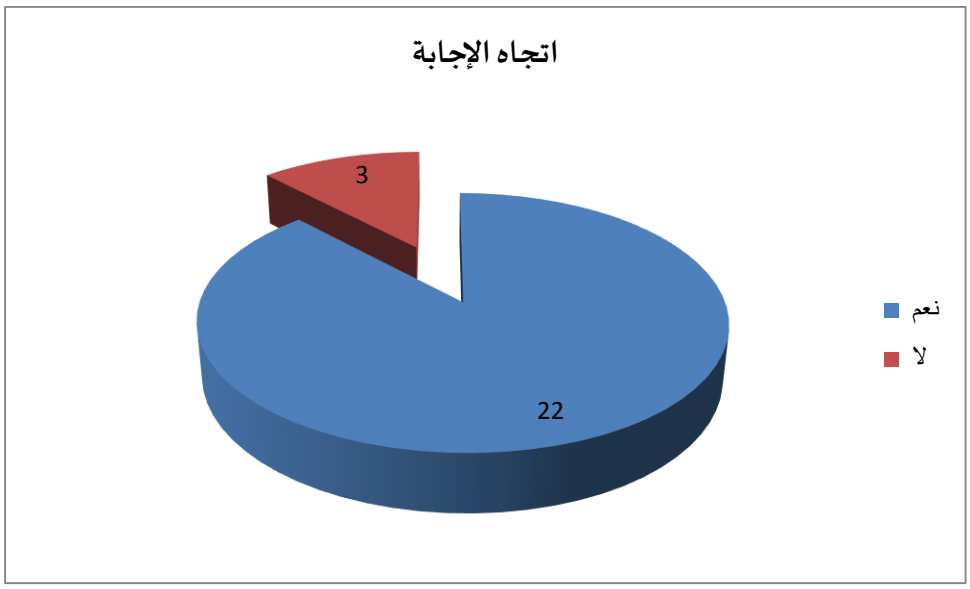
تمهيد

الجدول رقم (III-8): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم 5 (هل ترى أن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية بالغة للضرائب المؤجلة ؟)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	22	%88
لا	3	%12
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-6) اتجاه الاجابة حول السؤال رقم5



المصدر: من إعداد الباحث

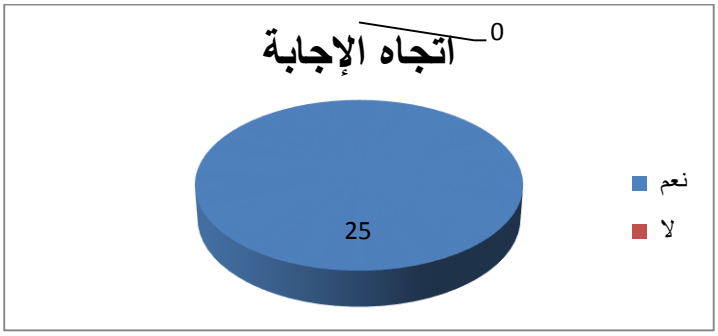
يبين الجدول أعلاه أن الأغلبية العظمى من الموظفين يرون أن النظام المحاسبي المالي قد أعطى أهمية كبيرة للضرائب المؤجلة و يعتبرها إحدى طرق التي تتبعها المنظمات لتنظيم عملية التدفقات النقدية الخاصة بدفع المستحقات الضريبية و التي ينتج عنها الربح الضريبي عن الربح المحاسبي.

5- الجدول رقم (III-9): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم 6 (هل جاء النظام المحاسبي المالي بتغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؟)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	25	%100
لا	0	%00
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-6) اتجاه الاجابة حول السؤال رقم6



المصدر: من إعداد الباحث

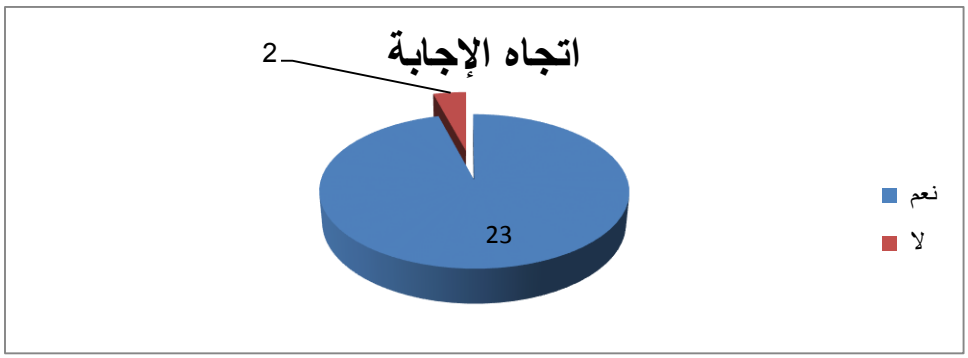
يوضح الجدول ان نسبة 100% اتفقوا على ان النظام المحاسبي المالي قام بعدة تغيرات فيما يخص الضرائب المؤجلة من اجل توفير الاتساق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية الاخرى المطبقة حاليا حيث اعتبرها مبلغ ضريبة عن الارباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية

الجدول رقم (III-10): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم7(يهتم النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالضرائب المؤجلة كونها مكون جديد في مدونة الحسابات من خلال المعالجة المحاسبية و الجبائية ؟)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	23	%92
لا	2	%08
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-7) اتجاه الاجابة حول العبارة رقم7



المصدر: من إعداد الباحث

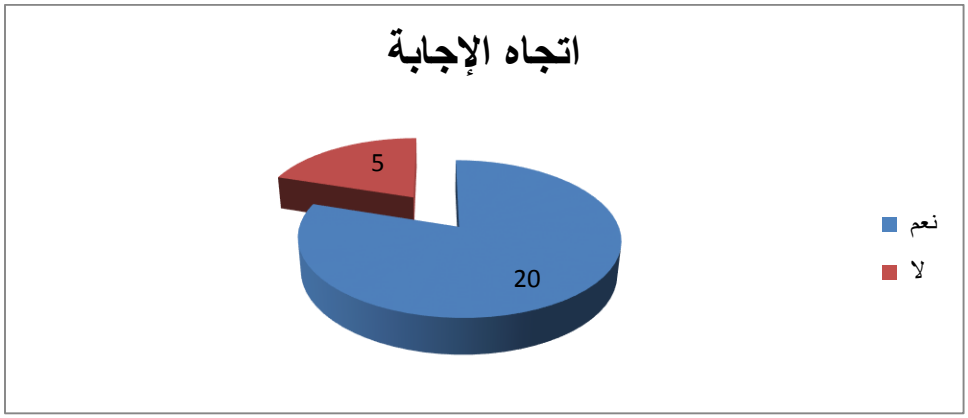
ايدت نسبة 80% ان النظام المحاسبي المالي يهتم بالضرائب المؤجلة كونها مخول جديد على مدونة الحسابات على المحاسبة الجزائرية من خلال المعالجة الجبائية والمحاسبية لها

الجدول رقم (III-11): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم 8 (هل تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	20	80%
لا	5	20%
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-7) اتجاه الاجابة حول السؤال رقم8



المصدر: من إعداد الباحث

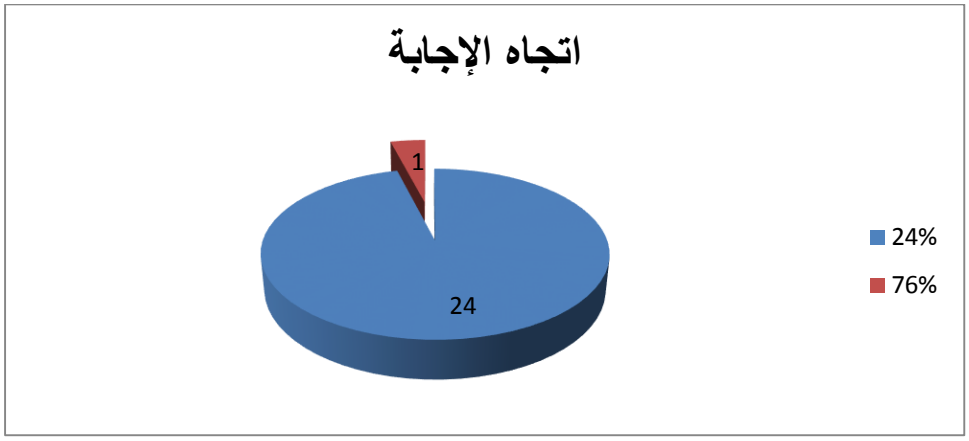
اتجهت الاجابات إلى موافقة الأغلبية العظمى بتوافق المعالجة المحاسبية المؤجلة وفق النظام المحاسبي في الجزائرومنه نستنتج ان الجزائر اقدمت على خطوة ممتازة باعتمادها على النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (III-12): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على السؤال رقم 9 (هل تتم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؟)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	24	%96
لا	1	%4
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-8) اتجاه الاجابة حول السؤال رقم9



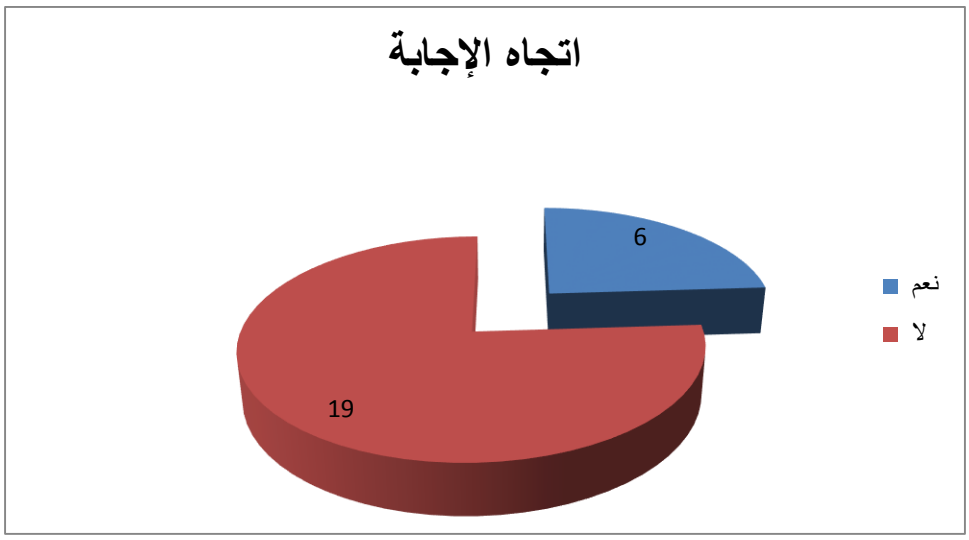
المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم (III-13): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على العبارة رقم 10 (هناك تطابق بين القوانين المحددة للقواعد الضريبية الجزائرية عن مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الأهداف)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	6	%24
لا	19	%76
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-9) اتجاه الاجابة حول العبارة رقم 10



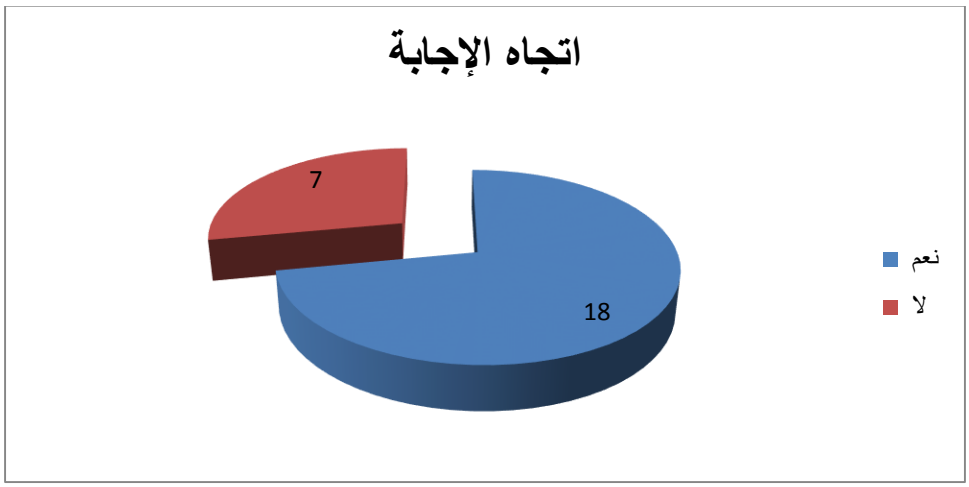
المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم (III-14): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على العبارة رقم 11 (يعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة بشكل مبسط مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم12)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	18	%72
لا	7	%28
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-10) اتجاه الاجابة حول العبارة رقم11



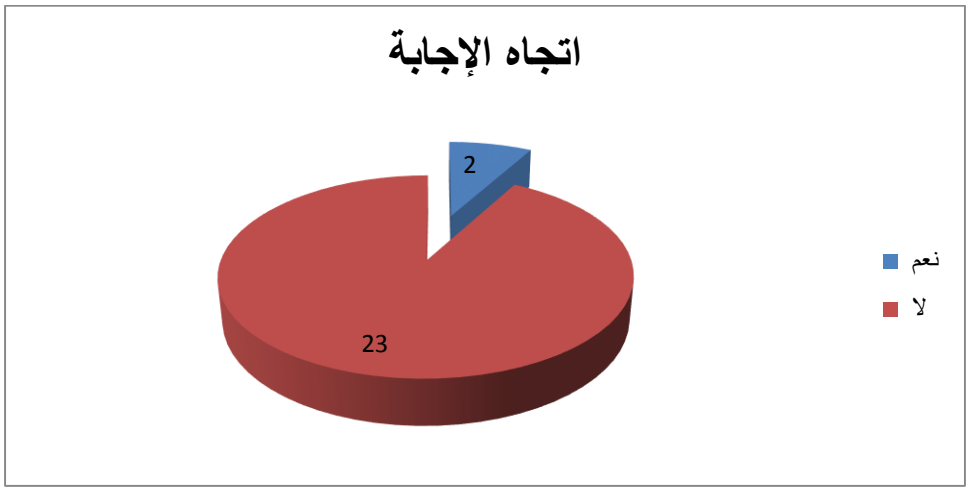
المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم (III-15): التوزيع النسبي لإجابة الموظفين على العبارة رقم 12 (لا تأثر الضريبة المؤجلة على القوائم المالية)

البيان	التكرار	النسبة
نعم	2	%08
لا	23	%92
المجموع	25	%100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل (III-11) اتجاه الاجابة حول العبارة رقم12



المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة لمؤسسة ميناء مستغانم

سيتم التطرق خلال هدا المبحث إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة حالة اختلاف طرق الاهتلاك محاسبيا وجبائيا لمؤسسة ميناء مستغانم

قامت مؤسسة ميناء مستغانم في بداية شهر جانفي 2012 باقتناء آلة حفر بتكلفة 8.000.000دج قررت المؤسسة إهتلاكها محاسبيا في ظرف ثلاث سنوات لكن وفق قانون مصلحة الضرائب يجب أن لا تقل فترة الإهتلاك عن 5 سنوات، معدل الضريبة على الأرباح IBS %25

ملاحظة :الحل بحسب المبلغ ب **1.000** دج.

الجدول رقم (III-16): تحليل الفروقات من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبية و القيمة الجبائية

السنوات	البداية	2012	2013	2014	2015	2016
القيمة المحاسبية الصافية للأصل(دج)	8.000	5.333	2.667	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل(دج)	8.000	6.400	6.800	3.200	1.600	0
الفارق المؤقت(دج)	0	1.067	2.133	3.200	1.600	0
تغييرات الفارق(دج)	0	+1.067	+1.067	+1.067	-1.600	-1.600
ضريبة مؤجلة أصول 25 %	0	+266 ,75	+266 ,75	+266 ,75	-400	-400

المصدر : من إعداد الطالب

❖ **توضيح كيفية حساب السنة الأولى 2012:**

مخصص الاهتلاك المحاسبي للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل على عدد سنوات الإهتلاك المحاسبي.

3/8.000= 2.667 دج

القيمة المحاسبية الصافية للأصل= القيمة المحاسبية الصافية للأصل – مخصص الاهتلاك المحاسبي السنوي للأصل

8.000-2.667= 5.333 دج

مخصص الإهتلاك الجبائي = القيمة المحاسبية الصافية على فترة الإهتلاك حسب القانون الجبائي.

5/8.000 = 1.600 دج

القيمة الجبائية للأصل = القيمة المحاسبية الصافية للأصل – مخصص الاهتلاك الجبائي للأصل

8.00 – 1.600 = 6.400 دج

الفارق المؤقت = القيمة الجبائية للأصل – القيمة المحاسبية الصافية للأصل

6.400 – 5.333 = 1.067 دج

تغيرات الفارق = قيمة الاهتلاك الجبائي السنوي – قيمة الاهتلاك المحاسبي السنوي

1.600 – 2.667 = 1.067 دج

الضريبة المؤجلة أصول = الفارق المؤقت* معدل الضريبة

الجدول رقم (III-17): تحليل الفروقات من خلال المقارنة بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
مخصص الاهتلاك المحاسبي	2.667	2.667	2.667	0	0
القيمة الجبائية للأصل(دج)	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600
الفارق المؤقت(دج)	1.067	1.067	1.067	-1.600	-1.600
تغييرات الفارق(دج)	+1.067	2.134	3.201	1.600	0
ضريبة مؤجلة أصول 25 %	+266 ,75	+266 ,75	+266 ,75	-400	-400

المصدر : من إعداد الطالب

نسجل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات 2012، 2013، 2014

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	266,75	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		266,75

نسجل القيد أدناه في نهاية السنوات 2015، 2016

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	400	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		400

للتأكد من ترصيد الحساب 133 سنقوم بعرض الجدول الموالي

الجدول رقم (III-18): ترصيد الحساب 133

البيان	المدين	الدائن
2012/12/31	266,75	
2013/12/31	266,75	
2014/12/31	266,75	
2015/12/31		400
2016/12/31		400
المجموع	**800**	**800**

المصدر : من إعداد الطالب

إن فترات الاهتلاك 03 سنوات المنتهجة من طرف المؤسسة والتي كانت تقل عن فترات الاهتلاك المعمول به جبائيا ،جعلت من القيمة المحاسبية للأصل في نهاية كل فترة يقل عن قيمته الجبائية مما ترتب عنه أصل جبائي مؤجل.

مثال افتراضي لمعالجة الضرائب المؤجلة (الاهتلاك) في حالة الخصوم

قررت المؤسسة اهتلاك الأصل خلال 8 سنوات مع بقاء نفس معطيات الحالة الأولى على حالها.

الجدول رقم (III-18): تحليل الفروقات من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبية و القيمة الجبائية للمثال الافتراضي

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
القيمة المحاسبية(دج)	7.000	6.000	5.000	4.000	3.000	2.000	1.000	0
القيمة الجبائية(دج)	6.400	4.800	3.200	1.600	0	0	0	0
الفارق المؤقت(دج)	600	1.200	1.800	2.400	3.000	2.000	1.000	0
تغييرات الفارق(دج)	600	600	600	600	600	1.000	1.000	1.000
ضريبة مؤجلة خصوم 25 %	150	150	150	150	150	250-	250-	250-

المصدر : من إعداد الطالب

الجدول رقم (III-19): تحليل الفروقات من خلال المقارنة بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي للمثال الافتراضي

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
مخصص الاهتلاك المحاسبي	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
مخصص الاهتلاك الجبائي	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600	0	0	0
الفارق المؤقت(دج)	600	600	600	600	600	-1.000	-1.000	-1.000
تغييرات الفارق(دج)	600	1.200	1.800	2.400	3.000	2.000	1.000	0
ضريبة مؤجلة خصوم 25 %	150	150	150	150	150	250-	250-	250-

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة رقم02

نسجل نفس القيد أدناه في نهاية السنوات 2012، 2013، 2014، 2015، 2016

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		فرض الضرائب المؤجلة عن الخصوم	150	
	134	الضريبة المؤجلة على الخصوم		150

نسجل القيد أدناه في نهاية السنوات 2017، 2018، 2019

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
134		الضرائب المؤجلة على الخصوم	250	
	693	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم		250

للتأكد من ترصيد الحساب 134 سنقوم بعرض الجدول الموالي

الجدول رقم (III-20): ترصيد الحساب 133

البيان	المدين	الدائن
2012/12/31	150	
2013/12/31	150	
2014/12/31	150	
2015/12/31	150	
2016/12/31	150	
2017/12/31		250
2018/12/31		250
2019/12/31		250
المجموع	750	750

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الحالة رقم02

إن فترات الاهتلاك 8 سنوات المنتهجة من طرف المؤسسة التي كانت تفوق فترات الاهتلاك الجبائي جعلت من القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن القيمة الجبائية وتكوين فروقات مما ترتب عنه التزام جبائي مؤجل.

المطلب الثاني: ضرائب مؤجلة حالة تكوين مؤونة لمؤسسة ميناء مستغانم

في نهاية سنة 2015 قامت مؤسسة ميناء مستغانم بتكوين مؤونة بمبلغ 2.000.000 دج لمواجهة التكاليف المتعلقة بدورات التكوين للموظفين، رقم الأعمال المبين في حسابات النتائج لسنة 2015 هو 1.588.954.421,34 دج مع افتراض ثباته في سنة 2016 و بمعدل ضريبة على الأرباح 25%.

الجدول رقم (III-21): حالة المؤونة

السنوات	2015	2016
رقم الأعمال دج	1.588.954.421,34	1.588.954.421,34
المؤونة المكونة دج	2.000.000	0
الربح الجبائي دج	1.588.954.421,34	1586954421,34
الربح المحاسبي دج	1586954421,34	1.588.954.421,34
مبلغ الضريبة المستحقة 25%	397238605,335	396738605,335
الفارق المؤقت دج	2.000.000	2.000.000
أصل ضريبي مؤجل دج	500.000	- 500.000

المصدر : من إعداد الطالب

في نهاية سنة 2015 نسجل القيد التالي:

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		ضرائب على الارباح	397238605,335	
	444	الدولة - الضرائب على النتئج-		397238605,335

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		الضرائب المؤجلة على الأصول	500.000	
	692	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		500.000

في نهاية سنة 2016 نسجل القيد التالي:

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		ضرائب على الارباح	396738605,335	
	444	الدولة - الضرائب على النتئج-		396738605,335

الحساب		التعين	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	500.000	
	133	الضرائب المؤجلة على الأصول		500.000

المطلب الثالث: الأثر المالي للضرائب المؤجلة على القوائم المالية

ومن خلال العمليات التي قامت بهم مؤسسة مستغانم و التي عرضنا بعض منها أصبح للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول و التي تظهر في جانب الأصول للمؤسسة و التي هي على النحو التالي:

الجدول رقم (III-22): الجانب العلوي للأصول(الاصول غير الجارية)

التعيين	مبالغ إجمالية	اهتلاكات أو مؤونات	مبالغ صافية ل 2015	مبالغ صافية ل 2014
الأصول المثبتة (غير جارية)				
التثبيتات المعنوية	2 443 858 ,25	568 324,58	1 875 533,67	19 166,67
التثبيتات العينية	3 225 209 303,47	1 789 799 951 ,27	1 435 409 352 ,20	1 356 250 432,45
أراضي				
مباني	478 124 218,18	179 607 290,81	298 516 927,68	324 312 624,84
التثبيتات عينية أخرى	2 747 085 084,98	1 610 192 660,46	1 136 892 424,52	1 031 937 807,61
التثبيتات الجاري انجازها	**26 507 830,11**		**26 507 830,11**	**24 894 854,83**
التثبيتات المالية	**70 000 000,00**		**70 000 000,00**	**70 000 000,00**
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة				
سندات الأخرى المثبتة	70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
الضرائب المؤجلة للأنشطة	109 684 897,31		109 684 897,31	76 346 606,80
مجموع الأصول غير جارية	**3 433 845 889,14**	**1 790 368 275,85**	**1 643 477 613,29**	**1 527 511 060,75**

المصدر: من إعداد الطالب حسب المؤسسة

وحتى نصل الى مدى تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية يظهر لنا ذلك في جدول حسابات النتائج من خلال التأثير على نتيجة السنة المالية التي لولا الضرائب المؤجلة لانخفضت النتيجة بأكثر من 12 %من قيمتها الحقيقية لهذه السنة المالية و هنا تظهر لنا فعالية الضرائب المؤجلة على القوائم المالية و فيما يلي جدول حسابات النتائج للمؤسسة:

أولا: بدون استرداد الضرائب المؤجلة

الجدول رقم (III-23): حسابات النتائج دون استرداد قيمة الضرائب المؤجلة

	2015	2014
رقم الأعمال	1 588 954 421,34	1 777 569 504,73
تغير مخزونات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1 - إنتاج السنة المالية	**1 5588 954 421 ,34**	**1 777 569 504,73**
مشتريات مستهلكة	36 250 748,81	44 774 830,98
خدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	108 171 188,64	62 590 701,70
2 - استهلاك السنة المالية	**144 421 937,45**	**107 365 532,68**
3 - القيمة مضافة للاستغلال	**1 444 532 483,89**	**1 670 203 972,05**
مصاريف المستخدمين	837 278 626,07	704 109 292,24
ضرائب و رسوم و مدفوعات المشابهة	33 861 028,67	36 321 045,93
4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**573 392 829,15**	**929 773 633,88**
المنتجات العملياتية الأخرى	10 867 043,07	7 422 382,04
الأعباء العماليتية الأخرى	7 002 630,03	7 518 619,56
تخصيصات الإهتلاكات و المؤونات	320 332 054,17	349 876 214,93
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	10 007 032 ,34	70 715 591,47
5 - النتيجة العملياتية	266 932 218,36	650 516 772,90
منتوجات مالية	39 627 158,32	36 139 347,31
مصاريف مالية		
6 - نتيجة مالية	**39 627 158,32**	**36 139 347,31**
7 - نتيجة العادية قبل الضريبة	**306 559 376,68**	**686 656 120,21**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	66 532 659,02	135 178 791,66
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتيجة العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**1 649 455 655,07**	**1 891 846 825,55**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**1 376 090 646,90**	**1 315 492 134,50**
8 - نتيجة الصافية للانشطة العادية	**240 061 050,41**	**554 166 627,57**

المصدر: من إعداد الطالب حسب المؤسسة

ثانيا: بعد استرداد الضرائب المؤجلة

الجدول رقم (III-24): حسابات النتائج دون استرداد قيمة الضرائب المؤجلة

	2015	2014
رقم الأعمال	1 588 954 421,34	1 777 569 504,73
تغير مخزونات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1 - إنتاج السنة المالية	**1 5588 954 421 ,34**	**1 777 569 504,73**
مشتريات مستهلكة	36 250 748,81	44 774 830,98
خدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	108 171 188,64	62 590 701,70
2 - استهلاك السنة المالية	**144 421 937,45**	**107 365 532,68**
3 - القيمة مضافة للاستغلال	**1 444 532 483,89**	**1 670 203 972,05**
مصاريف المستخدمين	837 278 626,07	704 109 292,24
ضرائب و رسوم و مدفوعات المشابهة	33 861 028,67	36 321 045,93
4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**573 392 829,15**	**929 773 633,88**
المنتجات العملياتية الأخرى	10 867 043,07	7 422 382,04
الأعباء العماليتية الأخرى	7 002 630,03	7 518 619,56
تخصيصات الإهتلاكات و المؤونات	320 332 054,17	349 876 214,93
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	10 007 032 ,34	70 715 591,47
5 - النتيجة العملياتية	266 932 218,36	650 516 772,90
منتوجات مالية	39 627 158,32	36 139 347,31
مصاريف مالية		
6 - نتيجة مالية	**39 627 158,32**	**36 139 347,31**
7 - نتيجة العادية قبل الضريبة	**306 559 376,68**	**686 656 120,21**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	66 532 659,02	135 178 791,66
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتيجة العادية	-33 338 290,51	-24 877 362,50
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**1 649 455 655,07**	**1 891 846 825,55**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**1 376 090 646,90**	**1 315 492 134,50**
8 - نتيجة الصافية للانشطة العادية	**273 399 340,92**	**579 043 990,07**

المصدر: من إعداد الطالب حسب المؤسسة

نلاحظ ان النتيجة الصافية للدورة لسنة 2015 هي **240 061 050,41**دج وهنا قامت المؤسسة باسترداد قيمة الضرائب المؤجلة مما ادى ارتفاع النتيجة الصافية للدورة الى **273 399 340,92**دج.

ومن خلال ما سبق اتضح لنا كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ومدى تأثيرها على القوائم المالية و هو ما يسمح لنا بالقول انه مؤسسة ميناء مستغانم تطبق الضرائب المؤجلة كما نص عليه المعيار الدولي رقم 12 و النظام المالي المحاسبي الجزائري و يظهر لنا مدى تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية من خلال فعالية في إعطاء مصداقية للنتيجة الصافية.

خاتمة الفصل

تناول هذا الفصل إسقاط المقاربة النظرية لتطبيق الضرائب المؤجلة و أثرها على جودة القوائم المالية بدراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم الذي من خلاله تثبتنا مدى تباين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي و مدى تأثير هذه المعالجة المحاسبية على القوائم المالية و بالتحديد تأثيرها على النتيجة المحاسبية الصافية و هذا بما يؤكد توافق المعالجة المحاسبية بين النظام المالي المحاسبي و المعيار الدولي رقم 12.

الخاتمة

عالج البحث بالدراسة والتحليل إشكالية **تأثير الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية(المعيار المحاسبي رقم12)** وكذا دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم و بناء ا على الأهداف المتوخاة من هذه الدراسة ، وبالاعتماد على الفرضيات الموضوعة لإشكالية هذا البحث، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث، منها فصلين نظريين يدرسان الجانب العلمي والنظري وفصل تطبيقي يتضمن الجانب الميداني:

الفصل الأول: هو عبارة عن دراسة نظرية للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي حيث سمحت بالتعرف على أهم الخصائص النوعية للقوائم المالية ولكي تلائم وترضي مستخدميها وتساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة.

الفصل الثاني: تمت فيه المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري ، حيث يعتمد هذا النوع من الضرائب على التفاوت الزمني بين إثبات عبء أو إيراد من جانب محاسبي وجبائي، فهذه الضرائب هي عبارة عن حسابات تظهر في القوائم المالية عن طريق عملية التأجيل أو الالتزام من خلال النتيجة المحاسبية والفروقات الزمنية.

الفصل الثالث: هو دراسة حالة تم فيها إسقاط الجانب النظري على الميداني على مؤسسة ميناء مستغانم، تضمن جانبية الأول كان عبارة عن استبيان موجه إلى مصلحة المالية لمؤسسة ميناء مستغانم حول رأيهم في مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة في ضل المعيار المحاسبي رقم 12 أما الجزء الثاني كان للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة ميناء مستغانم وتم التوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال البحث الذي تطرق إلى مدى تأثير الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية(المعيار المحاسبي رقم12) التي تم إسقاطها على المجال التطبيقي بدراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم تمّ اختبار الفرضيات الموضوعة والوصول إلى النتائج الآتية:

الخاتمة

- قام النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات فيما يخص الضرائب المؤجلة من اجل توفير الاتساق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية الاخرى المطبقة حاليا حيث اعتبرها مبلغ ضريبة عن الارباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة اصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب و هو ما يبطل الفرضية.

- يهتم النظام المحاسبي المالي بالضرائب المؤجلة كونها مخول جديد على مدونة الحسابات على المحاسبة الجزائرية من خلال المعالجة الجبائية والمحاسبية لها وهذا ما أتبثه نتيجة الاستبيان حيث أيدت نسبة 92% صحة هذه الفرضية

- يبين المعيار المحاسبي رقم 12 كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حيث يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة و هو ما أكدته نتائج الاستبيان حيث وافقت نسبة 96% بأن المعيار المحاسبي رقم 12 يبين كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

- تأثر الضرائب المؤجلة على القوائم المالية من خلال التأثير على النتيجة المحاسبية و هذا ما توصلنا إليه من خلال المقارنة بين حسابات النتائج قبل استرداد الضريبة المؤجلة و حسابات النتائج بعد الاسترداد حيث تؤثر الضرائب المؤجلة على القوائم المالية من خلال التأثير مباشرة على النتيجة المحاسبية وهنا يمكننا نفي الفرضية.

- يمكن تطبيق المعايير بشكل صحيح وذلك لوجود الامكانيات التي توفرها الدولة والمجلس الوطني للمحاسبة في النهوض بالمحاسبة نحو الاقتصاد الدولي، وقد رأينا ذلك من خلال مؤسسة ميناء مستغانم التي تطبق الضرائب المؤجلة بشكل سليم ومبسط.

الخاتمة

التوصيات والاقتراحات

بناءا على ما تقدم من نتائج ، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها للوصول إلى أبعد مدى بين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بين النظام المالي المحاسبي و المعيار الدولي رقم 12 ، وذلك على النحو التالي:

- ❖ تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على معايير المحاسبة الدولية ؛
- ❖ تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات و البيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ؛
- ❖ ضرورة تعديل قانون الضرائب وفق ما تضمنه النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ الاهتمام أكثر بمعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة منها بضرائب الدخل؛
- ❖ ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم؛
- ❖ على المؤسسات أن تعتمد في التسجيل المحاسبي للضرائب على طريقة الضرائب المؤجلة لأنها تساعد في الوصول إلى النتيجة الصادقة للمؤسسة.

آفاق البحث

وفي النهاية ، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع ، لذلك يبقى البحث في مجالاته واسعا خاصة وانه يعتبر موضوع جديد، و بذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- ❖ دراسة الاختلافات المؤقتة و الاختلافات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء قانون ضرائب؛
- ❖ الضرائب المؤجلة وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؛
- ❖ آثار الأنظمة الجبائية على المعايير المحاسبية.

وفي الأخير فإننا لا ندعي كمالا لعملنا و لا ننفي قصورا في جهدنا ، و أملنا أن نكون قد وفقنا إلى حد ما ،في معالجة هذا الموضوع و أن تكون مساهمتنا مفيدة وأن تشكل لبنة إضافية في حقل المعرفة العلمية ، وما توفيقي إلا بالله رب العالمين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- باللغة العربية

الكتب

- امين السيد احمد لطفي، إعداد وغرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبةا لمالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك ، الطبعة الأولى، الجزائر،2013.
- خالد جمال الجعارت، معايير التقارير المالية الدولية، 2007، إ ثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- دونالدو كيسو،ويجات جيري، المحاسبة المتوسطة الجزء الثاني، ترجمة أحمد حامد حجاج،2010.
- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
- رضوان حلوه حنان، النمودج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
- طارق عبد العالي حماد، موسوعة المعايير المحاسبية،الجزء الخامس،الطبعة الأولى، جامعة عين الشمس،مصر، 2004.
- علاوي لخضر، معايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS ،الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.
- كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، دار النشر للتعليم والمعلومات، الجزائر، 2012.
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009/2010، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، متيجة لطباعة الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

- محمد بوتين، المحاسبة المالية للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014.

الأطروحات

قائمة المراجع

- سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2010/2009.
- عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده" الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية " أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسبة 2006م.

المذكرات

- تامر سعيد عبد الغني ، أسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في القوائم ، دراسة الميدانية، رسالة الماجستير في المحاسبة المنشورة، جامعة عين شمس كلية التجارة، مصر.
- دكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار 12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، السنة الجامعية 2010 -2011 .
- مرحوم محمد الحبيب، استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2012.

مؤتمرات و ملتقيات

- محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.

النصوص التشريعية والتنظيمية

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة رقم 03.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ ماي2008، المتضمن احكام القانون رقم07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428هـ الموافق لـ 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد27، المادة21.

قائمة المراجع

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف للمالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 ، الفصل الثالث.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19 ،الصادرة في 25 مارس 2009.

2- باللغة الفرنسية

Sites

- norme comptable internationale 12impôts sur le résultat http://www.nifccanada.ca/normes-internationales-dinformation-financiere/ressources/normes-ifrs-proprement-dites/ consulté le (22/02/2017) à 14 :03

الملحق رقم (01)

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2015

DATE: 02/05/2017
HEURE: 13:30
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 099927078214891

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	01	2 443 858,25	568 324,58	1 875 533,67	19 166,67
Immobilisations corporelles	02	3 225 209 303,47	1 789 799 951,27	1 435 409 352,20	1 356 250 432,45
Terrains					
Bâtiments		478 124 218,49	179 607 290,81	298 516 927,68	324 312 624,84
Autres immobilisations corporelles		2 747 085 084,98	1 610 192 660,46	1 136 892 424,52	1 031 937 807,61
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	03	26 507 830,11		26 507 830,11	24 894 854,83
Immobilisations financières	04	70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif	05	109 684 897,31		109 684 897,31	76 346 606,80
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 433 845 889,14	1 790 368 275,85	1 643 477 613,29	1 527 511 060,75
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		119 202 466,14	83 159 819,72	36 042 646,42	22 902 088,27
Créances et emplois assimilés		235 230 388,76	24 099 397,18	211 130 991,58	306 068 692,84
Clients		104 136 119,28	23 380 782,03	80 755 337,25	125 363 363,34
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés		121 317 540,54		121 317 540,54	172 693 378,84
Autres créances et emplois assimilés		9 776 728,94	718 615,15	9 058 113,79	8 011 950,66
Disponibilités et assimilés		1 959 420 999,27		1 959 420 999,27	1 864 910 559,00
Placements et autres actifs financiers courants		1 450 000 000,00		1 450 000 000,00	1 400 000 000,00
Trésorerie		509 420 999,27		509 420 999,27	464 910 559,00
TOTAL ACTIF COURANT		2 313 853 854,17	107 259 216,90	2 206 594 637,27	2 193 881 340,11
TOTAL GENERAL ACTIF		5 747 699 743,31	1 897 627 492,75	3 850 072 250,56	3 721 392 400,86

الملحق رقم (02)

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 099927078214891

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 500 000 000,00	1 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		806 786 580,78	424 493 871,73
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		273 399 340,92	579 043 990,07
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		2 580 185 921,70	2 503 537 861,80
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		2 293 463,83	2 293 463,83
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		794 562 056,28	741 596 988,96
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		796 855 520,11	743 890 452,79
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		34 758 591,26	21 033 113,16
Impôts		112 616 376,27	1 923 523,71
Autres dettes		325 655 841,22	278 314 070,56
TOTAL PASSIFS COURANTS III		473 030 808,75	301 270 707,43
TOTAL GENERAL PASSIF		3 850 072 250,56	3 548 699 022,02
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم (03)

ENTREPRISE PORTUAIRE DE MOSTAGANE
EPM
Exercice 2015

DATE: 02/05/2017
HEURE: 13:34
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099927078214891

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 588 954 421,34	1 777 569 504,73
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 588 954 421,34	1 777 569 504,73
Achats consommés		36 250 748,81	44 774 830,98
Services extérieurs et autres consommations		108 171 188,64	62 590 701,70
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		144 421 937,45	107 365 532,68
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		1 444 532 483,89	1 670 203 972,05
Charges de personnel		837 278 626,07	704 109 292,24
Impôts, taxes et versements assimilés		33 861 028,67	36 321 045,93
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		573 392 829,15	929 773 633,88
Autres produits opérationnels		10 867 043,07	7 422 382,04
Autres charges opérationnelles		7 002 630,03	7 518 619,56
Dotations aux amortissements et aux provisions		320 332 056,17	349 876 214,93
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 007 032,34	70 715 591,47
V. RESULTAT OPERATIONNEL		266 932 218,36	650 516 772,90
Produits financiers		39 627 158,32	36 139 347,31
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER		39 627 158,32	36 139 347,31
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		306 559 376,68	686 656 120,21
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		66 532 659,02	135 178 791,66
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-33 338 290,51	-24 877 362,50
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 649 455 655,07	1 891 846 825,55
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 376 090 646,90	1 315 492 134,50
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		273 365 008,17	576 354 691,05
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		34 332,75	2 689 299,02
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE		34 332,75	2 689 299,02
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		273 399 340,92	579 043 990,07
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق رقم (04)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص: تدقيق محاسبي

الاستبيان

من إعداد الطالب: معروف عادل

سيدي المحترم...

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان ، الذي أعد لإكمال متطلبات بحثنا بعنوان:" **أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية** " وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي ثقتنا عالية باستجابتكم لفقراته.

راجين الإجابة عليها بتمعن، وذلك لأجل الحصول على إجابات دقيقة، علما أن إجاباتكم تعامل بشكل سري ولأغراض البحث العلمي فقط. شاكرين لكم مسبقا جهودكم وحسن تعاملكم .

يرجى وضع علامة X في المكان المناسب للإجابة :

I. معلومات شخصية:

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: من 20 إلى 30 سنة ☐

من 31 إلى 40 سنة ☐

من 41 فما فوق ☐

3- المستوى التعليمي: ليسانس ☐ ماستر ☐

آخر ☐

4- سنوات الخدمة: أقل من 5سنوات ☐ 5 إلى 10سنوات ☐

10 سنوات فأكثر ☐

II- الضرائب المؤجلة من منظور النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

5- هل ترى أن النظام المحاسبي المالي أعطى أهمية بالغة للضرائب المؤجلة ؟

نعم ☐ لا ☐

6- هل جاء النظام المحاسبي المالي بتغيرات فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؟

نعم ☐ لا ☐

7- يهتم النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالضرائب المؤجلة كونها مكون جديد في مدونة الحسابات من خلال المعالجة المحاسبية و الجبائية

نعم ☐ لا ☐

8- هل تتوافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ؟

نعم ☐ لا ☐

9- هل تتم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؟

نعم ☐ ☐

10- هناك تطابق بين القوانين المحددة للقواعد الضريبية الجزائرية عن مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الأهداف.

نعم ☐ لا ☐

11- يعالج النظام المالي المحاسبي الضرائب المؤجلة بشكل مبسط مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم12

نعم ☐ لا ☐

12- لا تأثر الضريبة المؤجلة على القوائم المالية.

نعم ☐ لا ☐

لكم مني جزيل الشكر والتقدير

اثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية

وفق النظام المحاسبي المالي

(دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم)

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مدى أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية وذلك بهدف تحليل مدى التباين في المعالجة المحاسبة للضرائب المؤجلة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المالي المحاسبي الجزائري، وهذا ما تم دراسته من خلال مؤسسة ميناء مستغانم وقد خلصت الدراسة إلى أن تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية، من خلال التأثير على النتيجة المالية للمؤسسة .

ويبقى التباين بين المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المالي المحاسبي الجزائري، من خلال الشكل المبسط الذي عالجه النظام المالي المحاسبي الجزائري للضرائب المؤجلة.

الكلمات المفتاحية: ضرائب مؤجلة، معيار محاسبي رقم12، نظام محاسبي مالي.

Abstrac

This study aims to demonstrate the extent of the impact of the deferred taxes application on the financial statements that, in order to analyze the extent of differences in the deferred taxes treatment according to international accounting standards , as well as the Algerian financial accounting system, the practical study through the Mostaganem port company.

The study concluded that the effect of deferred taxes on the financial statements, through the impact on the financial result of the entreprise but we found also there is still a disparity between international accounting standards and Algerian financial accounting system in deferred tax treatment.

Keywords : Deferred tax, Financial accounting system, IAS 12