

المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة (دراسة حالة توضيحية)

Accounting and tax treatment of deferred tax (explanatory case study)

خالد عارجي¹، محمد طالي²

¹ جامعة علي لونيسي - البلدة 2 (الجزائر)، k.ardji@univ-blida2.dz

² جامعة علي لونيسي - البلدة 2 (الجزائر)، m_talbi2@yahoo.com

تاريخ النشر: 2021/06/01

تاريخ القبول: 2021/05/30

تاريخ الاستلام: 2021/04/26

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على كيفية تحديد النتيجة حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، بالإضافة إلى تسليط الضوء على أهم مفاهيم الضريبة المؤجلة. كما تضمنت هذه الدراسة أيضا دراسة حالة توضيحية في شكل مثال تطبيقي من أجل توضيح كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن الاختلاف الموجود ما بين مبادئ النظام المحاسبي المالي، وما بين القوانين التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري ينتج عنه فروق دائمة، وكذلك فروق مؤقتة التي تعتبر الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة تتطلب معالجة محاسبية وجبائية خاصة. كلمات مفتاحية: نتيجة المحاسبية؛ نتيجة جبائية؛ ضريبة مؤجلة؛ معالجة محاسبية؛ معالجة جبائية.

تصنيف JEL: M410.

:Abstract

The purpose of this article is to highlight how the outcome is determined according to both the financial accounting system and the Algerian tax system, In addition to highlighting the most important concepts of deferred tax.

This document also contains an explanatory case study in the form of an applied example in order to clarify the accounting and tax treatment of deferred taxes, The study concluded that the difference between the principles of the financial accounting system and the laws contained in the Algerian tax system

results in permanent differences, as well as temporary differences that are considered the generator event of deferred tax require special accounting and tax treatment.

Keywords: Accounting result; Tax result; Deferred tax; Accounting treatment; Tax treatment.

Jel Classification Codes: M410.

1. مقدمة

أدى اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي إلى تطبيق مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، ما نتج عنه اختلافات بين القواعد المحاسبية والقوانين الجبائية فيما يتعلق بالاعتراف بالأعباء والإيرادات يؤدي إلى نتائج مختلفة، حيث يتم إدخال بعض التعديلات (التخفيضات وإعادة الدمج) على النتيجة المحاسبية بغية الوصول إلى ما يسمى بالنتيجة الجبائية.

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، حيث تساهم في جعل حسابات المؤسسة أكثر تعبيراً عن الواقع وتجعلها في وضع ديناميكي، أما من ناحية المشرع الجبائي الجزائري فلا يوجد نص في النصوص والقوانين التي يتضمنها على الضريبة المؤجلة، ما نتج عنه صعوبة في تحديد الممارسات المحاسبية التي تعنى بالضريبة المؤجلة من حيث المعالجة والإفصاح عنها من طرف المهنيون وذوا الاختصاص في مجال المحاسبة، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة؟ وقصد توضيح هذه الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

- هل تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية؟
- كيف ينظر النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري للضريبة المؤجلة؟
- ما هي مراحل المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية فالجزائر؟

واستندنا في دراستنا هذه على الفرضيات التالية:

- تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تحدد اعتمادا على أعمال نهاية الدورة المالية والميزانية وحساب النتائج، في حين أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق قوانين جبائية.

- يهتم النظام المحاسبي المالي بالضريبة المؤجلة كونها تساهم في جعل حسابات المؤسسة أكثر تعبيرا عن الواقع، في حين أن النظام الجبائي الجزائري فلا يوجد نص في النصوص والقوانين التي يتضمنها على الضريبة المؤجلة؛
- تتم المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة بدءا من تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة بعد المعالجة وصولا إلى تحديد النتيجة الجبائية.
- كما تتبع أهمية الدراسة من كونها تعالج إحدى المشاكل التي تواجه كل من المهنيين وذووا الاختصاص في مجال المحاسبة وإدارة الضرائب منذ اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي. كما سعت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- إبراز كيفية تحديد النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.
- التعرف على أهم المفاهيم المتعلقة بالضريبة المؤجلة.
- المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض الحالات الممكن أن تكون حدث منشئ للضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. النتيجة محاسبيا وجبائيا

إن النتيجة المحققة من طرف المؤسسة تكون سند دعم عملي للإدارة الجبائية، حيث أنها تمثل رصيد نشاط المؤسسة المتحصل عليه عن طريق المقارنة بين شتى أعباء ونواتج المؤسسة، حيث يختلف في تحديدها سواء من الناحية المحاسبية أو الناحية الجبائية.

1.2 النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي:

تسعى كل مؤسسة ناجعة من خلال نشاطها إلى تحقيق نتيجة موجبة بالإضافة إلى الاستمرارية والبقاء.

1.1.2 تعريف النتيجة محاسبيا:

عرف النظام المحاسبي المالي النتيجة على أنها: "الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج، تمثل النتيجة ربحا عند وجود فائض في النواتج عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية". (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 11)

وتعرف أيضا بأنها "النتيجة الصافية للسنة تساوي الفرق بين إجمالي الإيرادات ومجموع المصروفات

لتلك السنة". (Tafighoult, 2015, p. 26)

على ضوء التعريفين السابقين، يمكن القول بأن النتيجة تتعلق بالأحداث التي أنشئت المؤسسة من أجلها، فهي الفرق بين إجمالي الإيرادات ومجموع المصروفات للسنة المالية، حيث تمثل النتيجة ربحا إذا كان هناك فائض في الإيرادات، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

2.1.2 تحديد النتيجة محاسبيا:

إن تحديد نتيجة المؤسسة يكون بطريقتين، الأولى من خلال الميزانية والثانية من خلال حسابات النتائج.

1.2.1.2 تحديد النتيجة من خلال الميزانية:

تحدد الميزانية حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، كما تعرف الميزانية على أنها صورة للمؤسسة في تاريخ محدد وهذا من خلال تسليطها الضوء على كل ما تمتلكه المؤسسة من أصول وخصوم. (Rou & Soulie, 1996, p. 95) ويمكن تحديد نوعين من الميزانيات للمؤسسة خلال السنة المالية، وهما:

- **الميزانية الافتتاحية Opening budget:** هي قائمة مالية تظهر الوضعية المالية للمؤسسة من خلال عرض أصول وخصوم هذه الأخيرة، وتكون في بداية السنة المالية (01/01/ن) أو بتاريخ بداية نشاط المؤسسة، حيث أنها لا تظهر أية نتيجة وتكون المعادلة متساوية بين جانب الأصول وجانب الخصوم.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}$$

- **الميزانية الختامية Final budget:** هي قائمة مالية تظهر الوضعية المالية للمؤسسة من خلال عرض أصول وخصوم هذه الأخيرة، وتكون في نهاية السنة المالية (12/31/ن). حيث أنها تظهر نتيجة وهنا يمكن التمييز بين حالتين:

- **النتيجة موجبة (ربح) Positive result (profit):** يكون في هذه الحالة مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، ويتم تسجيل النتيجة في هذه الحالة في جانب الخصوم وبإشارة موجبة.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} + \text{نتيجة الدورة (ربح)}$$

- **النتيجة سالبة (خسارة) Negative result (loss):** يكون في هذه الحالة مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم، ويتم تسجيل النتيجة في هذه الحالة في جانب الخصوم وبإشارة سالبة.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (خسارة)}$$

وعليه يمكن القول بأن الانتقال من الميزانية الافتتاحية إلى الميزانية الختامية خلال السنة المالية ينتج عنه نتيجة الدورة إما ربح أو خسارة، وتتحدد النتيجة عن طريق الفرق بين الأصول والخصوم في الميزانية الختامية، أو مقارنة الميزانية الافتتاحية مع الميزانية الختامية.

2.2.1.2 تحديد النتيجة من خلال حسابات النتائج:

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة". (القرار المؤرخ في 2008/07/26، 2009، صفحة 24)

كما بين النظام المحاسبي المالي أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل إعداد هذا الحساب، ولقد حدد طريقتين لعرض حسابات النتائج، وهما: (مامش و بوطالب، 2017، الصفحات 6-9)

- حسابات النتائج حسب الطبيعة.

- حسابات النتائج حسب الوظيفة.

• عرض حسابات النتائج حسب الطبيعة:

يقوم حسابات النتائج حسب الطبيعة على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها، وهو ما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: المامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال. ومن أجل حساب النتيجة النهائية وفقا لهذه الطريقة، نحتاج إلى المرور عبر المراحل التالية:

$$\text{❖ إنتاج السنة المالية} = \text{رقم الأعمال (ح/70)} + \text{إنتاج مخزن (ح/72)} + \text{إنتاج مثبت (ح/73)} + \text{إعانات الاستغلال (ح/74)}؛$$

$$\text{❖ استهلاك السنة المالية} = \text{المشتريات المستهلكة (ح/60)} + \text{الخدمات الخارجية (ح/61)} + \text{الاستهلاكات الخارجية الأخرى (ح/62)}؛$$

$$\text{❖ القيمة المضافة للاستغلال} = \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية}؛$$

$$\text{❖ الفائض الإجمالي للاستغلال} = \text{القيمة المضافة للاستغلال} - \text{أعباء المستخدمين (ح/63)} - \text{الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة (ح/64)}؛$$

- ❖ النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي للاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75) +
استرجاع خسارة القيمة والمؤونات (ح/78) - الأعباء العملياتية
الأخرى (ح/65) - المخصصات للاهتلاكات والمؤونات (ح/68)؛
- ❖ النتيجة المالية = المنتجات المالية (ح/76) - الأعباء المالية (ح/66)؛
- ❖ النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية؛
- ❖ النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب عن الأرباح المبنية
على نتائج الأنشطة العادية والضرائب الأخرى عن النتائج (ح/695)
+ (ح/698) - ضرائب أصول مؤجلة وضرائب خصوم
مؤجلة (ح/692+ح/693)؛
- ❖ النتيجة غير العادية = نواتج غير عادية (ح/77) - أعباء غير عادية (ح/67)؛
- ❖ النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

● عرض حسابات النتائج حسب الوظيفة:

- يتم تحديد النتيجة الصافية للمؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، يقتضي
- حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري - المرور بالخطوات الموالية:
- ❖ هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات
المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية
ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات؛
 - هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - كلفة المبيعات
 - ❖ النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العملياتية الأخرى - التكاليف التجارية -
الأعباء الإدارية - الأعباء الأخرى العملياتية؛
 - ❖ النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية - مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات
+ نواتج مالية - أعباء مالية؛
 - ❖ النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن
النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية؛

❖ النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء الغير عادية + النواتج الغير عادية.

2.2 النتيجة وفق النظام الجبائي الجزائري:

إن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي تخضع لأحكام القانون التجاري، ملزمة بإتباع القانون الجبائي الجزائري، حيث تقوم بتقديم ميزانية جبائية تختلف عن الميزانية المحاسبية، من حيث تقديم الحسابات وتحديد النتيجة الجبائية التي تختلف عن النتيجة المحاسبية، وهذا بإجراء بعض التغييرات لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، حيث لا يمكن القيام بالتصريحات الجبائية إلا بعد معالجة الجداول المالية اعتبارا للقيود الجبائية. (كتوش ، 2009 ، صفحة 299).

1.2.2 تعريف النتيجة الجبائية:

يعرف المشرع الجبائي الجزائري النتيجة الجبائية من خلال الفقرة الأولى من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 على أنها "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته". (المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 32)

كما يعرفها في الفقرة الثانية من نفس المادة على أنها "الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإهلاكات المالية، والأرصدة المثبتة". (المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 32)

وبالتالي فإن المشرع الجبائي الجزائري عرف النتيجة الجبائية على أنها النتيجة المحاسبية مضافا إليها الأعباء غير قابلة للخصم ومخصوما منها الإيرادات غير خاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال الدورات السابقة.

2.2.2 تحديد النتيجة جبائيا:

من خلال تعريف النتيجة حسب المشرع الجزائري يمكن التعبير عن تحديد النتيجة الجبائية بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة الصافية للسنة المالية + الاستردادات - الخصومات - العجز المالي السابق

وبالاعتماد على الجدول رقم 09 من الخزمة الجبائية يمكن إيضاح ما يلي:

1.2.2.2 الاستردادات Recoverable:

وتتمثل في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019 في مواد واضحة منه (المادة 141-3، المادة 141-4، المادة 141-5، المادة 169-1، المادة 169-2، المادة 171)، والمادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، كما يلي:

- أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
- حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم؛
- حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم؛
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم؛
- الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم؛
- الضرائب والرسوم غير قابلة للخصم؛
- المؤونات غير قابلة للخصم؛
- الاهتلاكات غير قابلة للخصم؛
- مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم؛
- الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الايجاري (المستأجر)؛
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (المؤجر)؛
- الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
- خسائر القيمة غير قابلة للخصم؛
- الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم؛
- استردادات أخرى غير قابلة للخصم.

2.2.2.2 الخصومات Deductions:

وتتمثل في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019 في المادتين الواضحة منه (المادة 147 مكرر، المادة 173)، والمادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ويمكن تلخيصها كما يلي:

- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها؛

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة O.P.C.V.M المسعرة في البورصة؛
- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك؛
- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المؤجر)؛
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (المستأجر)؛
- تكملة الاهتلاكات؛
- خصومات أخرى.

3.2.2.2 العجز المالي السابق Deficits prior to deduct:

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. (المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 35).

3. الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا

إن الهدف من تقييم وتسجيل الضرائب المؤجلة، يتمثل في فك الارتباط بين المحاسبة والجباية.

1.3 الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي:

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

1.1.3 تعريف الضريبة المؤجلة:

الضريبة المؤجلة هي تقنية محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. (Tafighout, 2015, p. 117)

وعرف النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة على أنها: "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل

للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية". (

القرار المؤرخ في 2008/07/26، 2009، صفحة 18)

حسب التعريف نلاحظ أن للضرائب المؤجلة صنفان، وهما:

• **الضرائب المؤجلة خصوم Deferred tax liabilities** : تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات، واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة. (شريط و حسوس، 2016، صفحة 388)

• **الضرائب المؤجلة أصول Deferred tax assets** : هي ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترة مستقبلية وتنتج بسبب فروق التوقيت القابلة للاقتطاع وتحويل الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو التخفيضات الضريبية غير المستخدمة. وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي. (حيدر و المعموري، 2015، صفحة 94)

1.3. 2. مفاهيم أساسية حول الضريبة المؤجلة:

يمكن إدراج أهم المفاهيم والمصطلحات كالآتي:

1.2.1.3 القاعدة الضريبية Tax base:

يسمى المبلغ الذي ينسب لأصل أو التزام لأغراض الضريبة بالأساس الضريبي لذلك الأصل أو الالتزام وكما يلي: (عبدالفتاح، 2015، صفحة 54)

• **القاعدة الضريبية للأصل The tax base of an asset**: هي القيمة التي سوف يتم خصمها لأغراض الضريبة في المستقبل مقابل المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي تحدث عند استرداد القيمة الدفترية لهذا الأصل، وان لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي قيمته الدفترية.

• **القاعدة الضريبية للالتزام The tax base of a liability**: هي قيمة الالتزام الدفترية مطروحا منها المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في الفترات المستقبلية، في حالة الإيراد المستلم مقدما تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته الدفترية مطروحا منها أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعا للضريبة مستقبلا.

1.3.2.2 الفروق الزمنية (المؤقتة) Temporary differences: هي تلك "الفروق التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الالتزام وقاعدته الضريبية، (Mirza, Orrell, & J. Holt, 2008, p. 77) نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الالتزام وفقا للنظام المحاسبي والإثبات الجبائي للأصل أو الالتزام وفقا للتشريع الجبائي هذه الفروق خلال دورة معينة، ويمكن

امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة، كما تنقسم هذه الفروق إلى قسمين: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016، صفحة 12)

- **فروق زمنية (مؤقتة) خاضعة للضريبة Taxable temporary differences**: وهي الفروق التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفترى للأصل أو تسوية المبلغ الدفترى للالتزام.
- **فروق زمنية (مؤقتة) قابلة للخصم (للاقتطاع) Deductible temporary differences**: وهي الفروق التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفترى للأصل أو تسوية المبلغ الدفترى للالتزام.

3.2.1.3 الفروق الدائمة Permanent differences: وهي تلك الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطراً مثل هذه الفروق عندما يتم إدراج بعض العناصر في حساب الربح المحاسبي بينما يجب إقصاؤها في حساب الربح الجبائي ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجلة، مثل: الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء نتيجة تجاوز السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية.

4.2.1.3 القيمة المحاسبية Accounting value: القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم هي مقداره (مبلغه) الظاهر بالميزانية المحاسبية. (Fiederich & Langlois, 2011, p. 65)

5.2.1.3 نفقة الضريبة المؤجلة:

هي الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة ودخل المحاسبي في القوائم المالية.

3.1.3 إثبات الضريبة المؤجلة:

يوجد طريقتين لحساب نفقة الضريبة المؤجلة هما: (حسوس، 2018، صفحة 73)

1.3.1.3 طريقة التأجيل (حساب النتائج):

تحسب طريقة التأجيل نفقة الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، وبطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي، في حين أن الالتزام مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل، إما على أنه نفقة مؤجلة أو مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع انعكاس فرق التوقيت،

وبذلك فإن طريقة التأجيل كانت موجهة نحو قائمة حساب النتائج غير أن هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (IAS12) المعدل، بالرغم من قبولها واعتمادها سابقا في ضل المعيار (IAS12) الأصلي.

2.3.1.3 طريقة الالتزام (الميزانية):

وفقا لطريقة الالتزام، لا يمكن احتساب القيمة الكلية للضريبة المؤجلة للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين هما القيمة الضريبية الجارية، والقيمة الضريبية المؤجلة، وهذا المجموع لن يساوي-بوجه عام-نسبة الضريبة الجارية ضرب الربح المحاسبي، والجدول رقم 01 يوضح الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق هذه الطريقة.

الجدول رقم 1: إثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

عناصر الأصول	عناصر الخصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية	يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل

المصدر: صديق حسوس، 2018، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري-دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بنوك، مالية ومحاسبة، ص73.

2.3 الضريبة المؤجلة وفق المشرع الجبائي:

الضريبة المؤجلة ليست ضريبة بالمعنى الصحيح للكلمة، علاوة على ذلك، لا يوجد نص في النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري على الضريبة المؤجلة. وإنما الضريبة المؤجلة ليست سوى مطالبة تتعلق بالضريبة على أرباح الشركات **IBS** المحتفظ بها على الإدارة الجبائية، أو دين يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات **IBS** مقابل هذا الأخير، ويمكن القول أن الحدث المنشئ للضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) هي الفروق المؤقتة الناتجة عن إعادة التقييم، العجز المالي، مؤونة الأعباء، الفوائد المستحقة.... إلخ .

4. المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة:

سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى دراسة حالة توضيحية في شكل مثال تطبيقي لبعض الأعباء والنواتج التي تؤدي إلى ظهور الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة، وكيف يتم معالجتها محاسبيا وجبائيا.

1.4 عرض الحالة:

شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL X) تعمل في مجال تصنيع الألبسة الجلدية التي حققت ربح محاسبي 6.564.000 دج في 2018/12/31، ومن بين الأعباء والإرادات خلال السنة المالية (سنة النشاط) ما يلي:

- الإهلاكات الغير قابلة للخصم على سيارة سياحية بمبلغ 94.000 دج؛
- مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات بمبلغ 440.000 دج، مستحقة الدفع لسنة 2019؛
- مؤونة العطلة السنوية للسداسي الثاني للسنة المالية 2018 بمبلغ 536.000، والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2019؛
- الفوائد المستحقة الغير مدفوعة على القروض البنكية بمبلغ 785.000، لشهر نوفمبر وديسمبر 2018؛
- فاتورة بيع المنتجات النهائية لم تسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2017 بمبلغ خارج الرسم 962.200 دج، TVA 19%.

2.4 المعالجة المحاسبية للحالة:

تمت المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل المحاسبي لهذه العمليات وكذا تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة وحساب كل من الضريبة على أرباح الشركات **IBS** والضريبة المؤجلة، وذلك كما يلي:

1.2.4 تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة:

الجدول رقم 2: تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة

الملاحظات	أنواع الفروق	المبالغ (دج)	البيان
/	/	6.564.000	النتيجة المحاسبية
فروق ناتجة عن الاختلاف محاسبيا وجبائيا على أعباء إهلاك السيارة السياحية التي يسمح القانون الجبائي بإدراجها في حدود مبلغ 1.000.000 دج كقاعدة للإهلاك والمبالغ التي تفوق هذه القيمة يجب استردادها لتحديد الربح الجبائي.	فروق دائمة	94.000	+ الإهلاكات الغير قابلة للخصم
فروق ناتجة عن تطبيق لمبدأ استقلالية الدورات محاسبيا والقاعدة الجبائية المدعومة جبائيا، لأن محاسبيا تم تشكيل مؤونة في نهاية الدورة n المتعلقة بأتعاب المهن الحرة حتى لم تصل فواتيرها بعد ويتم تسديد الأعباء في الدورة (n+1)، أما جبائيا تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت متعلقة بالدورة n، إذن هي مستردة لتحديد النتيجة الجبائية للدورة n.	فروق مؤقتة	440.000	+ مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات

فروق ناتجة عن القيمة المحاسبية (قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية المدومة، لأن محاسبيا تم تشكيل مؤونة في نهاية الدورة n ويتم تسديد الأعباء في الدورة (n+1)، أما جبائيا تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت متعلقة بالدورة n ، إذن هي مستردة لتحديد النتيجة الجبائية للدورة n .	فروق مؤقتة	536.000	+ مؤونة العطله السنوية
فروق ناتجة عن القيمة المحاسبية (قيمة الفوائد المستحقة الغير مدفوعة) والقاعدة الجبائية المدومة، لأن محاسبيا تم تشكيل مؤونة في نهاية الدورة n ويتم تسديد الأعباء في الدورة (n+1)، أما جبائيا تخصم من دورة تسديدها حتى ولو كانت متعلقة بالدورة n ، إذن هي مستردة لتحديد النتيجة الجبائية للدورة n .	فروق مؤقتة	785.000	+ فوائد مستحقة غير مدفوعة
فروق ناتجة عن إدماج فاتورة بيع المنتجات النهائية التي لم تسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2017 بريح المحاسبي لسنة 2018.	فروق مؤقتة	962.200	+ المنتجات النهائية المباعه
/	/	9.381.200	النتيجة الخاضعة للضريبة

المصدر: من إعداد الباحثين باعتماد على معطيات الحالة.

إن المشرع الجبائي الجزائري لا يعترف كتكاليف قابلة للخصم من النتيجة الجبائية إلا التكاليف التي

تحققت فعلا وتتعلق بسنة النشاط، وهذا ما يولد الحدث المنشئ للفروق المؤقتة أو الدائمة.

2.2.4 حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS:

لحساب الضريبة على أرباح الشركات IBS يجب أن تتوفر لدينا المعطيات التالية:

- مبلغ النتيجة الخاضعة للضريبة يقدر ب 9.381.200 دج؛

- معدل الضريبة على أرباح الشركات 19%. (مؤسسة إنتاجية)

الضريبة على أرباح الشركات IBS = النتيجة الخاضعة للضريبة × معدل الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة على أرباح الشركات IBS = 9.381.200 × 19%.

الضريبة على أرباح الشركات IBS = 1782428 دج.

3.2.4 حساب الضريبة المؤجلة:

الجدول رقم 3: حساب الضريبة المؤجلة

المبالغ دج	حساب الضريبة المؤجلة	نوع الضريبة المؤجلة	البيان
/	/	لا توجد ضريبة مؤجلة	الإهلاكات الغير قابلة للخصم
83600	IDA = 440.000 × 19%	الضريبة المؤجلة أصول IDA	مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات

101840	$19\% \times 536.000 = \text{IDA}$	الضريبة المؤجلة أصول IDA	مؤونة العطلة السنوية
149150	$19\% \times 785.000 = \text{IDA}$	الضريبة المؤجلة أصول IDA	فوائد مستحقة غير مدفوعة
182818	$19\% \times 962.200 = \text{IDP}$	الضريبة المؤجلة خصوم IDP	المنتجات النهائية المباعة

المصدر: من إعداد الباحثين باعتماد على معطيات الحالة

4.2.4 تسجيل القيود المحاسبية اللازمة المتعلقة بالضرائب المؤجلة:

تسجل الضرائب المؤجلة أصول محاسبيا يجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق، وهذا يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فנסجل قيда معاكسا، وتسجل الضرائب المؤجلة خصوم محاسبيا يجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فנסجل قيда معاكسا.

الحالة 1: مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2018:

83600	83600	تاريخ 2018/12/31 من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول على أتعاب	692	133
-------	-------	---	-----	-----

ويكون التسجيل المحاسبي في تاريخ التسديد في السنة المالية 2019:

83600	83600	تاريخ 2019/×× /×× من ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إلى ح/ ضرائب المؤجلة الأصول إلغاء الضريبة المؤجلة أصول على أتعاب	133	692
-------	-------	--	-----	-----

الحالة 2: مؤونة العطلة السنوية

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2018:

101840	101840	تاريخ 2018/12/31 من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول على العطل السنوية	692	133
--------	--------	---	-----	-----

ويكون التسجيل المحاسبي في تاريخ التسديد في السنة المالية 2019 بتسجيل قيدها معاكسا كما هو

مبين في الحالة 1.

الحالة 3: فوائده مستحقة غير مدفوعة

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2018:

149150	149150	تاريخ 2018/12/31 من ح/ ضرائب المؤجلة الأصول إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول على فوائده غير مدفوعة	692	133
--------	--------	---	-----	-----

ويكون التسجيل المحاسبي في تاريخ التسديد بتسجيل قيدها معاكسا كما هو مبين في الحالة 1.

الحالة 4: فاتورة بيع المنتجات النهائية لم تسجل في الدفاتر المحاسبية لسنة 2017

التسجيل المحاسبي لدورة المالية 2018:

1.19 × 962.200	779382	تاريخ 2018/12/31 من ح/ الزبائن إلى ح/ الترحيل من جديد	110	411
% 19 × 962.200	182818	إلى ح/ الضرائب على القيمة المضافة	4457	
% 19 × 962.200	182818	إلى ح/ الضريبة المؤجلة الخصوم حسب فاتورة البيع لسنة 2017	134	

ويكون التسجيل المحاسبي لترصيد الضرائب المؤجلة على الخصوم

182818	182818	تاريخ 2018/12/31 من ح/ الضريبة المؤجلة الخصوم إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم على فاتورة رقم ×××	693	134
--------	--------	--	-----	-----

3.4 المعالجة الجبائية للحالة:

تم المعالجة الجبائية للعمليات المحققة من طرف هذه المؤسسة عن طريق تحديد النتيجة الجبائية،

وذلك كما يلي:

1.3.4 تحديد النتيجة الجبائية:

سنعتمد في تحديد النتيجة الجبائية على الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، ولتحديد النتيجة الجبائية

لابد من حساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)، وحساب التغيير في الضريبة المؤجلة.

1.1.3.4 حساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج):

النتيجة الصافية = النتيجة المحاسبية - الضريبة على أرباح الشركات + الضريبة المؤجلة أصول - الضريبة المؤجلة خصوم.

$$.182818 - [(149150 + 101840 + 83600)] + 1782428 - 6.564.000 = \text{النتيجة الصافية}$$

$$\text{النتيجة الصافية} = 4933344 \text{ دج}$$

2.1.3.4 حساب التغيير في الضريبة المؤجلة:

التغيير في الضريبة المؤجلة = - مجموع الضرائب المؤجلة أصول + مجموع الضرائب المؤجلة خصوم.

$$\text{التغيير في الضريبة المؤجلة} = - [(149150 + 101840 + 83600)] + 182818.$$

$$\text{التغيير في الضريبة المؤجلة} = - 151772 \text{ دج.}$$

3.1.3.4 تحديد النتيجة الجبائية وفق الجدول رقم 09:

الجدول رقم 4: تحديد النتيجة الجبائية

4933344	I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج) ربح
	II. الاستردادات
94.000	- الإهلاكات غير قابلة للخصم
1782428	- الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعها على النتائج
151772 -	- الضرائب المؤجلة (تغيرات)
	استردادات أخرى*
440.000	- مؤونة عن أتعاب محافظ حسابات
536.000	- مؤونة العطلة السنوية
785.000	- فوائد مستحقة غير مدفوعة
962.200	- المنتجات النهائية المباعة
4447856	مجموع الإستردادات
	III. الخصومات
-	مجموع الخصوم
-	IV. العجز السابق القابل للخصم

5. خاتمة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن الاختلافات الموجودة ما بين مبادئ النظام المحاسبي المالي المتعلقة بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية، وما بين النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة ينتج عنها فروق دائمة تؤثر على النتيجة للدورة المالية الحالية وليس لها آثار مستقبلية، وكذلك فروق مؤقتة ذات آثار مستقبلية، وهذه الفروق تتطلب معالجة محاسبية وجبائية خاصة ويعبر عنها محاسبيا بالضريبة المؤجلة، وعبر ثلاثة محاور متكاملة من الدراسة، توصلنا لمجموعة نتائج، يتعلق بعضها بالفرضيات وأخرى نتائج إضافية، كما يلي:

- استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

- الضريبة المؤجلة ليست ضريبة بالمعنى الصحيح للكلمة، وإنما الضريبة المؤجلة ليست سوى مطالبة تتعلق بالضريبة على أرباح الشركات المحتفظ بها على الإدارة الجبائية، أو دين يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات IBS مقابل هذا الأخير.

- الضريبة المؤجلة هي مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وإنما يتعلق بدورات مالية مستقبلية.

- الضريبة المؤجلة، ما هي إلا تقنية محاسبية بحتة، لا علاقة لها بالقانون الجبائي.

وبناء على النتائج المتوصل إليها نقدم بعض التوصيات التي نراها حسب رأينا ملائمة، وهي:

- يجب بذل مجهود أكثر من طرف الإدارة الجبائية فيما يخص كيفية التعامل مع الضريبة المؤجلة، لاعتبارها بدائل لتقريب النتيجة المحاسبية من النتيجة الجبائية، وإعطائها أهمية أكبر وذلك من خلال إصدار منشورات توضيحية لوضعها حيز التطبيق.

- العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التباعد والتعارض.

- وضع دليل إجرائي توضيحي يصف طريقة حساب الضريبة على أرباح الشركات، يأخذ بعين الاعتبار طريقة الضريبة الحالية (الواجب دفعها)، وطريقة الضريبة المؤجلة.

6. قائمة المراجع:

- Fiederich , M., & Langlois, G. (2011). Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et Audit (Vol. deuxième édition). Paris: sup' Foucher.
- Rou, D., & Soulie, D. (1996). Gestion (Vol. deuxième édition). France: Presses universitaires de France - PUF.
- Tafighoult, R. (2015). le système comptable financier : la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes (Vol. première édition). tizi-ouzou, Algérie: EURL Aurès emballages.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26. (25 مارس، 2009). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. (19)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- المديرية العامة للضرائب. (2019). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 140 الفقرة 2. الجزائر.
- صديق حسوس. (2018). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري-دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد بوضياف-المسيلة.
- صلاح الدين شريط، و صديق حسوس. (2016). الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية-، (28)، الصفحات 384-401.
- Mirza, A. A., Orrell, M., & J. Holt, G. (2008). I.F.R.S Practical Implementation Guide and Workbook (Vol. Second Edition). JOHN WILEY & SONS.
- أحمد محمود خليل عبدالفتاح. (2015). أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، (مذكرة ماجستير). كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، غزة: جامعة الأزهر -غزة-.
- المديرية العامة للضرائب. (2019). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 140 الفقرة 1. الجزائر.
- المديرية العامة للضرائب. (2019). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 147. الجزائر.
- المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي رقم 08-156. (26 مايو، 2008). يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. (27). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، بتاريخ 28 مايو 2008.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2016). معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"، الفقرة 5.
- عاشور كتوش . (2009). متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا (06)، الصفحات 289-312.
- محمد علي يوسف حيدر ، و علي محمد ثجيل المعموري. (2015). الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي (12)- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات. مجلة دراسات محاسبية ومالية، (30)، الصفحات 90-117.
- يوسف مامش، و إبراهيم بوطالب. (2017). المعالجة الجباية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة على ضوء التشريع الجباي الجزائري الساري المفعول. الملتقى العلمي الوطني الأول للحوار و المناقشة حول موضوع: الجباية و المحاسبة ، بين التقارب و الاختلاف (الصفحات 1-38). البلدة: جامعة البلدة2.