مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد 14 ، العدد 2والصفحة 104-89

قراءة مالية لتغير الفروقات المؤقتة في ملحق تحديد الربح الجبائي (دراسة إستقرائية)

A FINANCIAL READING OF REFLECTING THE TEMPORARY DIFFERENCES IN THE TAX PROFIT DETERMINATION APPENDIX (INDUCTIVE STUDY)

عبد القادر خلافي[1] *، قويدر نبق[2]

[1]جامعة عمار ثليجي، الجزائر،

[2]جامعة عمار ثليجي، الجزائر،

تاريخ الاستلام: 30/05/2023 **تاريخ القبول04/01/2024**

ملخص: تهدف هذه الورقة البحثية إلى توفير دراسة إستقرائية حول عكس الفروقات المؤقتة التي تنشأ بين الربح المحاسبي قبل الضريبة والربح الجبائي، من خلال متابعة التطورات في ملحق تحديد النتيجة الجبائية رقم 09. وذلك عن طريق تفسير تغيرات تلك الفروقات في الملحق وتحديد مدلولها الجبائي. حيث خلصت الدراسة الإستقرائية إلى أن متابعة تغيرات البنود التي تظهر في TCR وTVCP عن طريق تقنية الضريبة المؤجلة، تُساعد في متابعة الفروقات عند ملئ الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: المبادئ المحاسبية، المبادئ الجبائية، الفروقات المؤقتة، الملحق 09.

Abstract: This research paper aims to provide an extrapolator study on the relationship of temporary differences that arise between the accounting profit before tax and the tax profit in Appendix Determining the Tax Result No. 09, by analyzing changes in those differences in the appendix and determining their tax significance. The inductive study concluded that the settlement of the items that appear in the SCI and SCE is related to filling in Appendix No. 09.

Keywords: Accounting Principles, Tax Principles, Temporary Differences, Appendix No. 09.

Résumé : Ce manuscrit de recherche vise à fournir une étude inductive sur l'inversion des écarts temporaires qui surviennent entre le résultat comptable avant impôt et le résultat fiscal, après en suivant les développements de l'annexe pour la détermination du résultat fiscal N°09. Et Cela se fait en interprétant les changements de ces différences dans l'annexe et déterminer leur importance fiscale. L'étude inductive a conclu que le suivi des évolutions des éléments figurant dans le TCR et le TVCP par la technique de l'impôt différé permet de suivre les écarts lors du remplissage du tableau N°09 de la liasse fiscale.

Mots clés : Principes Comptables, Principes Fiscaux, Différences Temporelles, Annexe 09.

*عبد القادر خلافي

1- تمهيد:

يُعتبر موضوع الفروقات المؤقتة من المواضيع التي حدث فيها إجحاف في التفسير من قبل النظام المحاسبي المالي، بالرغم أنه من التقنيات العملية للمحاسب، إلا أن هذا الإجحاف أدى إلى إهمال موضوع تطبيق الضرائب المؤجلة، من قبل المنشآت الإقتصادية التي تدفع نسبة مئوية من الدخل الجبائي الذي حققته، علاوة على ذلك إنعكس سلبا على مصداقية القوائم المالية، لأن عرض قوائم مالية خالية من الضرائب المؤجلة، يدل على أنه إذا نتج فرق بين الربحين فسيكون دائما، وإذا لم ينتج سيدل على أن المتطلبات الضريبية متوافقة مع المتطلبات المحاسبية، لكن عندما يُلقي المستخدم الخارجي للكشوف المالية نظرة على المتطلبات الضريبية، سيجد أن هناك أسس ضريبية تعتمد على الأساس القانوني والنقدي لمعالجة الأعباء والنواتج، وبالتالي هذا سيمنح نظرة سلبية لما قدمته المنشأة من قوائم مالية.

تتشكل الفروقات المؤقتة عندما يتم حساب الربح المحاسبي وفق أسس تعكس الصورة الصادقة للمعاملات التي تقوم بها المنشأة، في المقابل يتم تعديل تلك الأسس بما يتوافق مع المتطلبات الضريبية عند الإنتقال للنتيجة الجبائية، عن طريق الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية. يُظهر هذا الأخير تطورات الفروقات المؤقتة، من تاريخ نشأتها إلى تاريخ تسويتها. حيثُ يُلزم المحاسب بمتابعتها حتى يقوم بعكسها في الملحق عندما يثبت له تحقق الأساس الجبائي للمعاملة.

1.1- إشكالية الدراسة

بناءا على ماسبق نطرح الإشكالية التالية: كيف يقوم المحاسب بمتابعة الفروقات المؤقتة عند ملئ T09؟

2.1- فرضيات الدراسة

بعد تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي على الأعباء والمنتوجات، الناتجة عن توظيف الأصول والخصوم من أجل حساب النتيجة المحاسبية التي تظهر في TCR، يُمكن مراقبة أثرها الضريبي عن طريق إستخدام تقنية الضريبة المؤجلة، وعند الإنتقال لل T09 يتم إلغاء تلك الضرائب لأنها إفتراضية.

3.1- هدف وأهمية الدراسة

يهدف البحث إلى إستقراء مدلول تطورات الفروقات المؤقتة في مُلحق تحديد النتيجة الجبائية. وتظهر أهميته في تبرير إعتماد تقنية الضريبة المؤجلة لمتابعة تلك الفروقات المؤقتة، من تاريخ نشأتها إلى تاريخ تسويتها.

4.1- منهج الدراسة

سيتم الإستعانة بالمنهج الإستقرائي لربط العلاقة بين المتطلبات المحاسبية والجبائية، عن طريق تحليل وإستقراء دراسة عملية، لبيان تطورات الفروقات المؤقتة على النتيجة الجبائية، وعرضها في الملحق 09، سنقوم في الحالة العلمية بعرض قوائم مالية مقارنة لقراءة تغير الفروقات المؤقتة.

2- مُحددات الربح المحاسبي قبل الضريبة:

يتم تحديد الربح المحاسبي وفق الأسس المحاسبية المقبولة للمعاملة في الإطار العام **(CFI, 2023)** حيث يُمكن القول أن الأساس المحاسبي للمعاملة هو منطق الإعتراف بالأعباء والمنتوجات، وفق المفاهيم العامة التي صرح بها الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية **(IFRS, 2018)**، والتي تم أخذها بعين الإعتبار من قبل النظام المحاسبي المالي **(KHOUATRA & El Habib MERHOUM)**. حيث نقوم بالإفصاح عن الأعباء والمنتوجات المتأتية من المعاملات، وفق المبادئ التي تخدم الواقع الإقتصادي للمنشأة **(KENTON,**

(2021، حتى نحصل في النهاية على قوائم مالية تتسم بالمصداقية وقابلية المقارنة **(IFRS, 2018)**، وذلك من أجل أن تحظى بالقبول العام من طرف مستخدمي القوائم المالية **(IFRS, 2018)**.

1.2- الإفصاح عن الأعباء والمنتوجات وإنعكاسها على الربح المحاسبي

ينجم عن عملية توظيف الأصول والخصوم نشوء مجموعة من الأعباء والمنتوجات يتم تسجيلها في يومية المنشأة خلال السنة المالية، ثم يتم عرضها في بنود TCR بعد التأكد من سلامة الأرصدة خلال السنة المالية. إن نتيجة السنة المالية المعروضة في TCR يُمكن إختصارها نظريا وفق العملية الحسابية التالية: كل حسابات المنتوجات (ح/7) مطروحا منها كل حسابات الأعباء (ح/6). حيثُ يتم تنظيم هذه المعادلة من خلال عرضها وفق أشكال إختارها النظام المحاسبي المالي **(Loi 07/11, 2007)** حتى تكون مُتاحة لمستخدمي القوائم المالية، بعد نشرها في جريدة الإعلانات القانونية **(Laurent , 2021)**. يتكون TCR وفق النظام المحاسبي المالي من جدول حساب النتائج حسب الطبيعة، وجدول حساب النتائج حسب الوظيفة.

1.1.2- قياس الأعباء والمنتوجات وعرضها في TCR وما يقابلها من بنود الميزانية

يتم قياس الأعباء والمنتوجات بالإستناد إلى مجموعة من الفرضيات والمبادئ الأساسية **(IFRS, 2018)** كي يكون الإفصاح عنها في القوائم المالية مُعتمدا:

أولا، الإعتماد على المحاسبة وفق أساس التعهد (أساس الإستحقاق المحاسبي)، من خلال هذا الأساس ستقوم المنشأة بتسجيل الأعباء و النواتج قبل تحقق أساسها النقدي إستنادا إلى مُعطيات مُعينة تدل على أنها ستحدث **(Fred de la Compta, s.d.)**، على سبيل المثال، يتم تسجيل الفوائد مُستحقة الدفع أو مُستحقة التحصيل بناءا على جداول مالية يُوفرها له تقنيو أقسام المنشأة مثل جدول التكلفة المهتلكة للأصول أو الإلتزامات المالية، كما قد يقوم بطلبها من البنك المتعامل معه، مثل جدول إستهلاك القرض البنكي، كأمثة أخرى في هذا الباب، نجد أيضا أنه يتم تسجيل منتوجات الأسهم مُستحقة التحصيل بعد الحصول على قرار توزيع الأرباح، كما يتم تسجيل الإعانات قبل تحققها عند الحصول على قرار منح الإعانة. يمنح هذا الأساس للمحاسب مراقبة معمقة لحالة الشركة، لأنه ستكون له رؤية دقيقة لأصول ونشاط الشركة، حيث إنها تتبع جميع الالتزامات التي تم التعهد بها أو تلقيها. **(Fred de la Compta, s.d.)**

ثانيا، الإعتماد على مبدأ الصورة الصادقة، تحت هذا الباب نجد أن الصدق يعني أن الإبلاغ عن المعاملات يعكس الواقع الكلي لما حدث. أما الشفافية فهي تعني عدم وجود محاولة للخداع لتحقيق مكاسب شخصية، والنزاهة تعني أن الممارسات المحاسبية للشركة تلتزم بمجموعة متسقة من المبادئ مثل GAAP أو IFRS **(Whitmire, 2020)**، كل المفاهيم السابقة تُعبر على الصورة الصادقة التي يجب أن تسعى المنشأة إلى تحقيقها. لهذا تُلزم المنشأة بتسجيل الأعباء التقديرية بناءا على منهجية صحيحة ودقيقة وعدم الخلط بينها وبين المتطلبات الجبائية، على سبيل المثال، يجب تسجيل الإهتلاكات بناءا على تقديرات صحيحة لمدد الإهتلاك لتعكس بشكل دقيق إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل المعني بالإعتماد على معطيات خبراء أو المصلحة التقنية للمنشأة، ولا يجب إطلاقا الإستعانة بمدد الإهتلاك أو طرق الإهتلاك المحددة من قبل الجهات الضريبية، حيث يتم تطبيق نفس المنطق على مختلف بنود القوائم المالية الخاضعة للقياس المحاسبي (مخصصات تدني قيمة الأصول، مخصصات الأعباء واجبة التسديد مستقبلا، تغيرات سعر الصرف ...الخ).

ثالثا، الإعتماد على مبدأ الحذر، هو تسجيل المعاملات وفق درجة عالية من التحفظ، هذا مبدأ يتطلب إعداد حسابات الشركة بحذر وبدرجات عالية من التحقق. وفق هذا المبدأ يتم تسجيل جميع الخسائر المحتملة عند اكتشافها، بينما لا يمكن تسجيل المكاسب إلا عندما تتحقق بالكامل **(LIBERTO, 2020)**، وفق هذا المبدأ يجب مراعات درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك بكيفية لا يتم تقييم المنتوجات بأكثر من قيمتها أو تقييم الأعباء بأقل من قيمتها **(Loi 07/11, 2007)**، وبالتالي يجب ألا يؤدي التقدير المبني على مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطيات وفق أحكام غامضة أو مفرطة **(Boussaid, Yahi, &**

(Boussad, 2013)، سنُصادف هذا المبدأ في النظام المحاسبي المالي من جهتين، أولا، تطبيقه بصفة مرجعية، وذلك لأن النظام المحاسبي المالي أو معايير المحاسبة الدولية ألزمتنا بتطبيقه على البنود لرسم صورة صادقة على وضعيتها، كقياس تدني قيمة بعض الأصول مثل تقدير القيمة القابلة للتحقق للمخزونات، تقدير القيمة القابلة للتحصيل من الزبائن، تقدير القيمة القابلة للتحصيل من الكمبيالات المرسلة للتحصيل، كما يُمكن أن نقيس به القيمة القابلة للتحصيل للكمبيالات المرسلة للبنك من أجل بيعها بأقل من قيمتها الإسمية (أي مخصصات مصاريف الآجيو) في حالة ما إذا كان البنك يتحمل نقل المخاطر إليه (أي إذا كان البنك المتعامل معه لا يتحمل مخاطر الكمبيالة فإنه سيُلزمنا برهن الورقة، إذ عندما لا يقوم الزبون بدفع المبالغ المستحقة نقوم بإعادة المتحصلات المتأتية من البيع للبنك، لهذا نجد أن النظام المحاسبي المالي ألزمنا بإستخدام الحساب 519 في الإطار العام عند إرسال الكمبيالة للخصم قبل تاريخ الإستحقاق **(Loi 07/11, 2007)** لأن البنك، قد لا يتحمل مخاطر الكمبيالة). إن إستخدام مبدأ الحيطة والحذر لقياس الحالات السابقة الذكر يُلزمنا بأخذ درجة عالية من الحذر عند إعداد المخصصات، لأن التكوين العشوائي لها يُعد من التلاعب بالأرباح، فالمخصصات عبارة عن مبالغ وهمية ترفع من مقدار الأعباء وتُخفض من الربح المحاسبي الصافي للمنشأة. ثانيا، تطبيقه بصفة إختيارية، يتم تطبيق هذا المبدأ بصفة إختيارية على الأصول غير الجارية، سنجد أن النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية خيرت المنشآت الإقتصادية في إعتماد نموذج معين كوسيلة للتقييم. فمعيار المحاسبة الدولي رقم 16 مثلا، ألزم المنشآت على تقييم التثبيتات وفق نموذج القيمة العادلة الذي يهدف إلى تصحيح التكلفة التاريخية للأصل، حيثُ يُتيح للمنشآت تسجيل الأعباء والمنتوجات المتأتية من التقييم لأنه يعتمد على أساس الإستحقاق المحاسبي. في المقابل نجد أن IAS39 لا يسمح بتسجيل الأرباح المتوقعة، لكنه يسمح للمنشأة بتسجيل الخسائر المتوقعة للأصل (دون تصحيح التكلفة التاريخية) ويتم إسترجاع الخسائر المتوقعة في حدود القيم المحاسبية النظرية للأصل. نفس المنطق يتم إعتماده على الأصول غير الجارية من الأدوات المالية (السندات)، حيثُ نجد أن IFRS09 سمح بتسجيل السندات بقيمتها العادلة إذا كانت المنشأة تنوي المتاجرة بها، مما ينجر عن هذا القياس الأولي إلى إعتماد نموذج تدني القيمة لقياس تكلفة بيعها نهاية كل سنة لأن السندات يتم بيها أقل من قيمتها الإسمية **(Bonds, Selling Before Maturity, n.d.)** في المقابل إن كان هدف المنشأة الإحتفاظ بها إلى غاية تاريخ الإستحقاق يُمكنها إعتماد نموذج التكلفة المهتلكة في التسجيل الأولي والتقييم اللاحق، نموذج التكلفة المهتلكة يُمكن المنشأة من تسجيل السندات بقيمتها الحالية سواء كانت هذه الأخيرة أكبر أو أقل من قيمتها الإسمية وذلك لأنها تعتمد على أساس الإستحقاق المحاسبي. لهذا لا يجب الخلط بين المبادئ (الخلط بين المبادئ يُفسد قيمة البند في الميزانية).

رابعا، مراعات مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، ينص مبدأ تغليب الجوهر على الشكل على أنه يجب تسجيل المعاملة وفق أسسها الواقعية في حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الواقعية والجانب القانوني، يساعد هذا المفهوم على تعزيز موثوقية الإفصاح المالي. لأن الغرض منه هو زيادة الحقيقة والإنصاف **(ACCOUNTING AND FINANCE, n.d.)**، يُشير الجوهر على الشكل في المحاسبة إلى مفهوم مفاده أن المعاملات المسجلة في البيانات المالية والإفصاحات المصاحبة للشركة يجب أن تعكس جوهرها الاقتصادي بدلاً من شكلها القانوني **(GoCardless, 2021)**. لهذا يجب تسجيل الأعباء والمنتوجات حسب واقعها الإقتصادي بغض النظر عن مظهرها القانوني من أمثلة ذلك عقد الإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجر والمؤجر.

خامسا، العمل بمبدأ إستقلالية الدورات، وفق هذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مُستقلة عن غيرها بكل أعبائها ومنتوجاتها **(Loi 07/11, 2007)**، وعليه سنجد أن الأعباء والمنتوجات المسجلة في جدول حساب النتائج وفق أساس التعهد ومبدأ الصورة الصادقة يتم تسويتها في الميزانية. من أمثلة ذلك نجد الحالات التالية:

الجدول 1: إرتباط بنود TCR بالميزانية

العملية	عرض العملية في حساب النتائج حدثت خلال أو نهاية السنة N	تسوية العملية في الميزانية خلال أو نهاية السنة N+1

فوائد مُستحقة الدفع	من ح/668 ..... إلى ح/168	من ح/168 ..... إلى ح/512
إعانات مستحقة التحصيل	من ح/441 ..... إلى ح/74	من ح/512 ..... إلى ح/441

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على أرقام الحسابات الصادرة في **(Loi 07/11, 2007)**

2.1.2– عرض الأعباء والمنتوجات في TVCP

الأعباء و المنتوجات التي يتم عرضها في TVCP يتم تصفيتها من الضريبة إذا كان لها مُقابل جبائي، حتى يتم ضمها إلى النتيجة الصافية بعد الضرائب، نذكر من بينها إيرادات وأعباء السنوات المالية السابقة التي يتم معالجتها بأثر رجعي عن طريق تخفيض أو زيادة النتيجة الصافية من الضرائب للسنة المالية السابقة بناءا على متطلبات المادة 138 – 4 من النظام المحاسبي المالي **(Loi 07/11, 2007)**، كما يجب عرض هذه التغيرات صافية من الضرائب إذا كانت خاضعة للضريبة نهاية السنة المالية الحالية تطبيقا للمادة 138-5 من النظام المحاسبي المالي **(Loi 07/11, 2007)**. علاوة على ذلك، نجد أيضا فوارق التقييم وفوارق إعادة التقييم التي تعبر عن المنتوجات أو الأعباء التي يتم ضمها أو خفضها من TVCP مباشرة، حيث تتوزع على الحسابين 105 بالنسبة للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة، والحساب 104 بالنسبة للأدوات المالية طويلة الأجل (كتقييم الأسهم وفق القيمة العادلة)، تُستخدم هذه الحسابات لإظهار فوارق التقييم الناتجة عن التخطيط. وبالتالي إذا كانت هذه الفوارق خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم في نهاية الفترة الحالية، يجب أن يتم إظهارها صافية من الضريبة المؤجلة عند عرضها في TVCP.

2.2– محددات الربح الجبائي وفق المتطلبات الضريبية

يجدر الإشارة أن الملاحق الستة التي يتم إعدادها مع القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي **(Loi 07/11, 2007)**، تُشكل جزء من القوائم المالية، حيث تمتاز بوصفها للسياسات المحاسبية والأخطاء والتغيير في التقديرات والإفصاح عن بنود غير معدلة في القوائم المالية الأخرى لمتطلبات مختلف المعايير، مع بعض الملاحظات والوصف لبعض الوقائع التي قد تحدث فارق في عملية إتخاذ القرار. اما الجداول الموجودة في الحزمة الجبائية هي معلومات اضافية تطلبها الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة للمتابعة البعدية للملف الجبائي، حيثُ يقوم صاحب المنشأة الإقتصادية الذي يخضع للنظام الحقيقي بإعلان دخله للمصالح الضريبية نهاية كل سنة مالية، عن طريق توفير مجموعة من الوثائق، حيث يُلزم أصحاب الشركات الذين يدفعون IBS بتوفير G04 (تحتوي على المبالغ المدفوعة من TAP وتسبيقات IBS ورصيد التصفية)، G29 (تحتوي على المعلومات السنوية لـ IRG/S)، G3 (الكشف السنوي للعملاء) كما يُلزم أصحاب الشركات الذين يدفعون IRG بتوفير G3 (الكشف السنوي للعملاء)، G23 (الكشف السنوي عن IRG/S الخاصة بالموظفين)، G1 (الكشف السنوي عن تسبيقات IRG ورصيد التصفية)، G11 (الكشف السنوي عن المبالغ المدفوعة من TAP).

علاوة على ذلك، يشترك المكلفون بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بتوفير حُزمة جبائية تتكون من 13 جدول، هذه الجداول بمثابة ملاحق مجزأة تُعبر بشكل تفصيلي عما يحدث في الميزانية و TCR حيث تتضمن: جدول رقم 01 (حركة المخزون)، جدول رقم 02 (تقلبات الإنتاج المخزن)، جدول رقم 03 (تكاليف الموظفين و الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة)، جدول رقم 04 (جدول مصاريف التشغيل والإيرادات الأخرى)، جدول رقم 05 (الإهتلاكات وتدني القيم)، جدول رقم 06 (الأصول الثابتة التي تم إنشاءها أو شراءها خلال السنة)، جدول رقم 07 (الأصول الثابتة المباعة)، جدول رقم 08 (المخصصات والإنخفاضات في القيمة)، جدول رقم 09 (تحديد الربح الجبائي)، جدول رقم 10 (تخصيص الدخل والإحتياطات)، جدول رقم 11 (المساهمات في الشركات التابعة والزميلة)، جدول رقم 12 (العمولات والسمسرة والإتاوات والرسوم وعقود المناولات والمكافآت المتنوعة ومصاريف المكتب الرئيسي)، جدول رقم 13 (الرسم على النشاط المهني). **(Direction Générale des Impôts)**، حيث سنقوم في هذا القسم بتوفير قراءة مالية للجدول رقم 09 "مُلحق تحديد الربح الجبائي" وقراءة كيفية نشوء الفروقات فيه، وكيفية عكسها في الفترات المالية المستقبلية. قبل الشروع في تحليل ملحق تحديد الربح الجبائي الواجب التصريح به لإدارة الضرائب وجب إستقراءه بشكل مباشر وغير مباشر، حتى يتسنى لنا أخذ نظرة معمقة. لهذا

سنستعرض أولا الجانب النظري للنتيجة الجبائية التي يجب حسابها خارج المحاسبة من أجل تحديد الضريبة على أرباح الشركات واجبة الدفع للمصالح الضريبية، ثم سيتم إستقرائها بشكل عكسي وفق T09.

1.2.2– قراءة الربح الجبائي وفق الطريقة المباشرة

يتم حساب النتيجة الجبائية عن طريق خصم كل العناصر غير القابلة للخصم من العناصر الخاضعة للضريبة، سواء تم عرضها في TCR أو TVCP.

2.2.2– إستقراء الربح الجبائي الذي يتم عرضه في T09 من الحزمة الجبائية

عند ملئ T09 يتم تعديل الربح المحاسبي الصافي للمنشأة وتصحيحه من أجل تحويله إلى الربح المقبول ضريبيا لإخضاعه للضريبة، حتى تكون IBS أو IRG التي نقوم بحسابها محسوبة وفق المتطلبات الضريبية. في هذا القسم سنتناول كيف تنتقل المنشآت الإقتصادية التي تدفع IBS إلى الربح الجبائي، لأنها الوحيدة المعنية بتطبيق تقنية الضريبة المؤجلة لمتابعة الفروقات المؤقتة. تحت هذا السياق، تُعتبر الخطوة الأولى التي يجب أخذها بعين الإعتبار بالنسبة للشركات هي تصفية الربح المحاسبي الصافي من الضرائب المؤجلة، حيث يجب أخذ RCN المحددة في TCR تحت حسابات المنتوجات والأعباء، مُضافا أو مطروح منها إلغاء تغيرات الضريبة المؤجلة، لأن هذه الأخيرة تظهر في خلية الإدماجات مع الضريبة مستحقة الدفع، وبالتالي يجب مُراعات إشارات الضرائب المؤجلة عند ملئ T09، كما يلي:

الجدول 2: مآل الضرائب المؤجلة عند ملئ T09

ح/مدين	ح/دائن	الضريبة المؤجلة والربح المحاسبي	إشارة الضريبة المؤجلة الملغات عند إعداد T09
693		العبئ الضريبي المؤجل يُخصم (–)	(+)
	693	إطفاء العبئ الضريبي المؤجل يُدمج (+)	(–)
	692	المنتوجات الضريبية المؤجلة تُدمج (+)	(–)
693		إطفاء المنتوجات الضريبية المؤجلة تُخصم (–)	(+)

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المتطلبات الضريبية في قبول الأعباء والنواتج

بعد إلغاء تلك التغيرات وإدماج IBS Fiscal، يجب أن نضيف تعديلات أخرى للنتيجة المحاسبية الصافية نهاية كل سنة مالية:

أولا، إدماج كل الأعباء غير القابلة للخصم، هذه الأخيرة تُمثل الأعباء المسجلة في حساب النتائج تحت حسابات الصنف 6 والتي تكون عادة غير مقبولة ضريبيا بشكل كلي أو جزئي. حيث يتم إدماجها من أجل إخراجها من الوعاء الجبائي.

ثانيا، تخفيض كل الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، هذه الأخيرة تُمثل المنتوجات المسجلة تحت الحسابات 7 التي تكون غير خاضعة للضريبة بشكل كلي أو جزئي، أو أنها غير تابعة للوعاء الجبائي السنوي لكونها خاضعة لوعاء ضريبي من المصدر مُباشرة. حيثُ يتم تخفيضها من أجل إخراجها من الوعاء الجبائي.

ثالثا، تخفيض كل الأعباء القابلة للخصم المسجلة خارج TCR، وهي تُمثل الأعباء التي يتم تسويتها في الميزانية مثل المؤونات المسددة بمختلف أنواعها، الفوائد التي تحقق أساسها النقدي، وتُمثل أيضا الأعباء القابلة للخصم المسجلة في TVCP وتُمثل أيضا كل العناصر التي لم تكن مقبولة جبائيا في السنوات المالية السابقة وأصبحت مقبولة جبائيا خلال السنة المالية الحالية. حيث يتم طرحها من أجل إعادة إدخالها إلى الوعاء الجبائي.

رابعا، إدماج كل الإيرادات الخاضعة للضريبة المسجلة خارج TCR، مثل تلك التي تتم تسويتها في الميزانية كإعانات الإستغلال التي تحقق أساسها الجبائي، أقساط الإيجار التمويلي خارج الفوائد المالية ...إلخ، وتُمثل أيضا العناصر الخاضعة للضريبة المسجلة ضمن TVCP،

وكل العناصر التي لم تكن خاضعة للضريبة في السنوات المالية السابقة وأصبحت خاضعة للضريبة خلال السنة المالية الحالية. في النهاية سنحصل على الجدول التالي:

الجدول 3: مُلحق تحديد الربح الجبائي رقم 09

النتيجة المحاسبية الصافية (1)	ربح		
	خسارة		
الأعباء المتعلقة بالعقارات غير موجهة للإستغلال			
حصة الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم			
حصة الإشهار المالي والتكفل غير القابل للخصم			
مصاريف الإستقبال غير القابلة للخصم			
إشتراكات وهدايا غير قابلة للخصم			
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم			
مخصصات المؤونة غير القابلة للخصم			
مخصصات الإهتلاك غير القابلة للخصم			
حصة مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم			
الإهتلاكات غير قابلة للخصم المرتبطة بالإيجار التمويلي بالنسبة للمُستأجر			
إيجار تمويلي – دفعات مقبوضة خارج الفوائد (ح/274)			
IBS	الضريبة المستحقة على الدخل (ح/695)		
	تغيرات الضريبة المؤجلة (إلغائها لأنها غير مقبولة جبائيا)		
غرامات وعقوبات			
إدماجات أخرى			
مجموع الإدماجات (2)			
فائض القيمة عن التنازل عن الأصول المثبتة			
المنتوجات وفوائض القيمة المحققة في إطار التنازل عن السندات والأسهم			
المنتوجات المتأتية من توزيعات الأرباح			
الإهتلاكات الخاصة بالمؤجر المحسوبة خارج المحاسبة في إطار عقد الإيجار التمويلي			
إيجار تمولي – دفعات مدفوعة خارج الفوائد (ح/167)			
الإهتلاك التكميلي			
تخفيضات أخرى			
مجموع التخفيضات (3)			
مجموع الخسائر الجبائية واجبة التخفيض (4)			
النتيجة الجبائية (1 + 2 – 3 – 4)	ربح		
	خسارة		

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على **(mfdgi, 2011, p. 20)**

3– علاقة الفروقات المؤقتة بالـ TCR و TVCP

T09

1.3– علاقة الفروقات المؤقتة بالـ TCR و TVCP

إن الفروقات المؤقتة قد تكون إما "فروق مؤقتة خاضعة للضريبة" أو "فروق مؤقتة قابلة للخصم"**(team, n.d.)**، إن العناصر التي تُشكل فروقات مؤقتة تُساهم في تحديد النتيجة المحاسبية قبل الضرائب وفق مبدأ إستقلالية الدورات (لأن كل سنة تتحمل الأعباء والنواتج الخاصة بها)، لكنها تُستبعد عند تحديد النتيجة الجبائية بشكل مُؤقت، إذ أن هذا الإستبعاد المؤقت ناتج عن تتبع المتطلبات الضريبية لبنود TCR و TVCP، لهذا يُمكننا القول

أن الفروقات المؤقتة هي فروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لبنود TCR و TVCP التي يجب أن تكون قابلة للتسوية خلال الفترات المالية المستقبلية وهي تنقسم إلى نوعين:

1.1.3- فروقات في توقيت الإعتراف

هي الإعتراف بالأعباء والمنتوجات في فترة مالية معينة ثم يتم أخذها بعين الإعتبار جبائيا في فترات مالية لاحقة، هذا النوع من الفروقات ينتج بسبب عمليات القياس المحاسبي، إستنادا إلى مبدأ إستقلالية الدورات، ومبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الإستحقاق المحاسبي. إن تسوية هذه الفروقات عادة ما يكون مُرتبط بالأساس النقدي للأعباء والمنتوجات التقديرية، من أمثلة هذه الفروقات نذكر:

أولا، فروقات في توقيت الإعتراف بين أساس الإستحقاق المحاسبي والأساس النقدي الضريبي، حيث يتم الإعتراف بالأعباء والنواتج وفق أساس الإستحقاق المحاسبي وإظهارها في السنة المالية التي تتبعها تلبية لمبدأ إستقلالية الدورات، في المقابل تكون هذه الأعباء أو النواتج ثبت في شأنها نص ضريبي يُفيد بإخضاعها أو خصمها من الربح الجبائي بسنة تحصيلها أو دفعها، مثل أعباء الفوائد مستحقة الدفع المرتبطة بالقروض، على سبيل المثال عندما نحصل على قرض خلال السنة N وتكون دفعات القرض مُستحقة الدفع إبتداءا من السنة الموالية، في هذه الحالة سنكون مجبرين على تخصيص جزء من الفوائد للسنة N إذا كانت سنوية وهذا إحتراما لمبدأ إستقلالية الدورات، أو أعباء الفوائد الناتجة عن تحيين الدفعات المؤجلة حيث نقوم بإرجاع هذه الدفعات إلى قيمتها الحالية بعد خصم قيمتها الزمنية، حتى نقوم بتصفية تلك الدفعات من الفوائد المحملة غلى فاتورة المشتريات التي تم تأجيل دفعها لفترات لاحقة، ثم نقوم بتوزيعها على الفترات المالية التي تتبعها تلبية لمبدأ إستقلالية الدورات، كما نجد أيضا مخصصات المؤونة و أتعاب المهنيين وإعانات الإستغلال والتوازن إذا ثبت في شأنهم نص ضريبي يفيد بقابلية الخصم أو الإخضاع الضريبي بسنة الدفع أو التحصيل الفعلي. علاوة على ذلك، نجد أنه وفق أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم الإعتراف بمنتوجات وأعباء وهمية ناتجة عن تخطيط مثل فوارق إعادة تقييم التثبيتات الموجبة التي يجب إخضاعها للضريبة في الفترات المالية المستقبلية (سنة التنازل) وخصم كل الإهتلاكات التي إنجرت عنها سابقا والتي كانت غير قابلة للخصم إذا كانت نتيجة التنازل المحددة ضريبيا تتوافق مع طريقة التنازل وفق المتطلبات الضريبية، إن هذا الإجراء الأخير يُعتبر بمثابة عكس للفروقات المؤقتة التي لم تكن مقبولة ضريبيا في الفترات المالية السابقة، وأصبحت خاضعة اليوم.

ثانيا، فروقات في توقيت الإعتراف بين مبدأ الحيطة والحذر والأساس النقدي الضريبي، وفق مبدأ الحيطة يتم خفض مخصصات الخسارة المحتملة للتثبيتات والأصول الأخرى من TCR، في المقابل يجب أن تكون هذه المخصصات قابلة للخصم من الربح الضريبي عند سنة التنازل عن هذه الأصول، وذلك لأن المتطلبات الضريبية تتوافق مع طريقة التنازل التي تحددها المتطلبات المحاسبية، حيث أشرنا إلى سنة التنازل، لأنها أبعد فترة يُمكن أن تصل إليها الفترات المستقبلية.

2.1.3- فروقات مؤقتة بين تصنيف عناصر الربح المحاسبي والربح الضريبي

هي فروقات مؤقتة نتجت بسبب إختلاف أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي من خصم الأعباء والنواتج، وهي تنقسم إلى نوعين:

أولا، فروقات مؤقتة نظامية ناتجة عن الإختلاف بين التخطيط المحاسبي والتخطيط الضريبي: هي عناصر مرتبطة بالتقديرات المحاسبية التي تخدم الواقع الإقتصادي للأصل، على سبيل المثال يوفر تقنيو المنشأة للمحاسب معلومات تعكس الواقع الإقتصادي لإهتلاك الأصول وفق مدتها النفعية، في المقابل نجد أن المتطلبات الضريبية حددت طرق إهتلاك ضريبية قائمة على مدد الإستخدام الجبائية التي تخدم الوعاء الضريبي (BNP). على سبيل المثال نجد أن المدة النفعية للبناءات من 40 إلى 50 سنة في المقابل يتم إهتلاكها جبائيا على 20 سنة. كما نجد أيضا عقد الإيجار التمويلي الذي يُعالج محاسبيا وفق واقعه الإقتصادي في المقابل يُعالج ضريبيا وفق واقعه القانوني.

ثانيا، فروقات مؤقتة ناتجة عن تسامح ضريبي، عندما يكون الوعاء الضريبي للمنشأة قد تعرض للعجز، يتم ترحيله للأمام من أجل خصمه من الأرباح الضريبية للفترات المالية المستقبلية (وذلك بناءا على الميزانية التقديرية التي يُعدها المحاسب، لتحديد الأرباح المستقبلية). في هذه الحالة يُعتبر هذا الترحيل فرق مؤقت، لأننا سنقوم بخصم الضريبة الإفتراضية التي إسترجعناها إفتراضيا في فترات العجز، عندما يكون هذا العجز قابل للخصم في الفترات المستقبلية. يظهر هذا العنصر أنه فرق مؤقت ناتج عن توقيت في الإعتراف لأنه يُأخذ بعين الإعتبار في فترة مالية مستقبلية، إلا أنه ناتج عن نتيجة نهائية وغير مرتبط ببند معين من بنود TCR أو TVCP (أي أنه غير ناتج عن إختلاف بين مبادئ محاسبية مع مبادئ ضريبية، لكنه مرتبط بسياسة ضريبية، لهذا قمنا بفصله عن العناصر التي تشكل فروقات في توقيت الإعتراف).

2.3- علاقة الفروقات المؤقتة بملحق تحديد الضريبة (T09)

1.2.3- بالنسبة للعناصر التي تظهر في TCR وفق مبدأ إستقلالية الدورات

في هذه الحالة ستكون الفروقات المؤقتة هي العناصر التي تم "إدماجها" أو "تخفيضها" من أجل إخراجها من الوعاء الجبائي عند سنة مالية معينة بشرط أن يتم إعادة تخفيضها أو إدماجها خلال السنوات المالية اللاحقة من أجل إعادة إدخالها للوعاء الجبائي. حيث تظهر وفق الشكل التالي:

الجدول 4: كيفية عكس الفروقات المؤقتة في الفترات المالية المستقبلية عند ملئ T09

فروقات مؤقتة حالة الأعباء			
العناصر	السنة الحالية	السنوات اللاحقة	المجموع
الأساس المحاسبي	يُخفض في TCR	يتم تسويته في الميزانية	0
الأساس الجبائي	غ.ق. للخصم	قابل للخصم	0
طبيعة الفرق			مؤقت
كيف يظهر الفرق عند ملئ T09	يُدمج	يُخفض	0
فروقات مؤقتة حالة المنتوجات			
العناصر	السنة الحالية	السنوات اللاحقة	المجموع
الأساس المحاسبي	يُدمج في TCR	التحصيل يُثبت في الميزانية	0
الأساس الجبائي	غ. خاضع	خاضع	0
طبيعة الفرق			مؤقت
كيف يظهر الفرق عند ملئ T09	يُخفض	يُدمج	0

المصدر: من إعداد الباحثان بناءا على المتطلبات الضريبية

إن الجدول [04] أعلاه يُمثل الحالة العامة لعكس الفروقات المؤقتة، إذ يُمثل الفروقات المرتبطة بتوقيت الإعتراف التي ينجر عنها إلغاء مبالغ غير مقبولة ضريبيا لفترة مالية معينة، ثم يتم إعادة إخضاعها أو خصمها في فترة مالية أخرى. ولكن الفروقات المؤقتة لها مفهوم أوسع من هذه الحالة، لأنها مرتبطة بتسوية العنصر الذي يُمثل الحدث المنشأ لها، على سبيل المثال، يتم عكس فروقات الإهتلاك على مدار المدة النفعية، كما أن الإيجار التمويلي يتم عكس فروقاته عن طريق عكس البنود التي تُعبر عن الواقع الاقتصادي للأصل المؤجر أو المستأجر.

2.2.3- بالنسبة للعناصر التي تظهر في TVCP

يتم إعادة إدماجها أو تخفيضها في T09 مباشرة من أجل إدخالها للوعاء الجبائي (لأنها مُسجلة خارج TCR)، مثل إيرادات السنوات السابقة يتم دمجها مباشرة لإخضاعها للضريبة.

3.2.3-العرض التطبيقي لتطورات الفروقات المؤقتة في ملحق تحديد الربح الجبائي

1.3.2.3- طريقة العرض

سيتم عرض التطورات عن طريق معالجة حالة علمية، تتضمن الأنواع الشائعة للفروقات المؤقتة التي تنتج بين المتطلبات المحاسبية والضريبية. سيتم معالجة الحالة نظريا، ثم سيتم عرض النتائج في الملحق رقم 09 المعروض في الجدول رقم [10] ومقارنته بالنتائج النظرية.

2.3.2.3– عرض الحالة العلمية

شركة (X) خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 19% حققت العمليات التالية خلال سنة 2022:

2022/01/01– المبيعات من المنتجات التامة: 1,000,000 دج خارج الرسم، ونفترض أن هذه المبيعات تُمثل إجمالي رقم الأعمال السنوي وأنها ثابتة خلال 5 سنوات مالية. 2022/01/03–إستلام فاتورة رقم 01 خاصة بشراء آلة بقيمة 1,000,000 دج، قامت المصلحة التقنية بتحديد 5 سنوات كمدة نفعية، في المقابل حددت 4 سنوات كمدة إستخدام جبائية. طريقة الإهتلاك المعتمدة هي "الطريقة الخطية". 2022/02/02– تلقي إشعار من الدولة يُفيد بقبول منح إعانة إستغلال بقيمة 100,000 دج حيث إنتهت سنة 2022 ولم تتلقى الشركة أي إشعار دائن في حسابها البنكي، خلال 02 فيفري من سنة 2023 تلقت إشعار دائن في حسابها البنكي بمبلغ الإعانة. كما أنه بعد أن قام المحاسب بمراجعة الفواتير المحررة لسنة 2021 تبين أنه نسي فاتورة مبيعات قدرها 200,000 دج خارج الرسم. 2022/12/31–من خلال جدول دفعات القرض البنكي طويل الأجل تم مُلاحظة فوائد مُستحقة الدفع بقيمة 10,000 دج نهاية السنة المالية، خلال 05 ماي من سنة 2023 تلقى المحاسب إشعار مدين في الحساب البنكي يُفيد بدفع قيمة الدفعة المتضمنة للفوائد، كما تم تكوين مؤونة خصوم غير جارية بقيمة 10,000 دج خاصة بالضمانات المحملة على التجهيزات المباعة، خلال 14 ماي من سنة 2023 تم إستخدام المؤونة كليا في إصلاح التجهيزات التي تم إسترجاعها خلال فترة الضمان، علاوة على ذلك، بلغت عتبة المبالغ المعتبرة للأعباء والمنتوجات التي حددتها الجمعية العامة للشركة 150,000 دج.

3.3.2.3– معالجة الحالة النظرية

الجدول 5: الكتابة المحاسبية للعمليات

ح/مدين	ح/دائن	2022/01/01	مدين	دائن
411		الزبائن	1,190,000	
	701	المبيعات من المنتجات التامة		1,000,000
	4457	TVA على المبيعات		190,000
		تحرير فاتورة المبيعات		
ح/مدين	ح/دائن	2022/01/03	مدين	دائن
215		المنشآت تقنية	1,000,000	
44562		TVA ق.إ	190,000	
	404	موردو التثبيتات		1,190,000
		إستلام فاتورة المشتريات		
ح/مدين	ح/دائن	2022/02/02	مدين	دائن
441		الدولة – الإعانات المطلوب إستلامها	100,000	
	748	إعانات الإستغلال الأخرى		100,000
		إستلام إشعار يُفيد بتلقي الإعانة		
411		الزبائن	238,000	
	757	إيرادات إستثنائية عن التسيير الجاري		200,000
	4457	TVA على المبيعات		38,000
		فاتورة المبيعات المحررة للسنة المالية السابقة		
ح/مدين	ح/دائن	2022/12/31	مدين	دائن

661		أعباء الفوائد	10,000	
	168	قروض طويلة الأجل		10,000
		تسجيل فوائد مُستحقة الدفع		
685		مخصصات المؤونات الجارية	10,000	
	481	مؤونات مستحقة الدفع		10,000
		تكوين مخصص مؤونة للضمانات		
681		مُخصصات الإهتلاك	200,000	
	2815	إهتلاكات مُتراكمة		200,000
		قسط إهتلاك الآلة: 1,000,000 ÷ 5		
ح/مدين	ح/دائن	12/31/من 22 إلى 25	مدين	دائن
693		أعباء ضريبية مؤجلة	9,500	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		9,500
		CDD وIDP: 50,000 × 0.19		
ح/مدين	ح/دائن	2026/12/31	مدين	دائن
134		ضريبة مؤجلة خصوم	38,000	
	693	أعباء ضريبية مؤجلة		38,000
		إطفاء CDD وIDP: 200,000 × 0.19		
ح/مدين	ح/دائن	2022/12/31	مدين	دائن
693		أعباء ضريبية مؤجلة	19,000	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		19,000
		CDD وIDP: 100,000 × 0.19		
ح/مدين	ح/دائن	2023/02/02	مدين	دائن
512		بنوك الحسابات الجارية	100,000	
	441	الدولة – الإعانات المطلوب إستلامها		100,000
		إشعار دائن – تحصيل الإعانة		
ح/مدين	ح/دائن	2023/12/31	مدين	دائن
134		ضريبة مؤجلة خصوم	19,000	
	693	أعباء ضريبية مؤجلة		19,000
		إطفاء CDD وIDP: 100,000 × 0.19		
ح/مدين	ح/دائن	2022/12/31	مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	3,800	
	692	منتوجات ضريبية مؤجلة		3,800
		PDD وIDA: 20,000 × 0.19		
ح/مدين	ح/دائن	2023/05/05	مدين	دائن
168		فوائد مُستحقة الدفع	10,000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		10,000
		إشعار مدين		
ح/مدين	ح/دائن	2023/05/14	مدين	دائن
481		مؤونات مُستحقة الدفع	10,000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		10,000

		إشعار مدين		
ح/مدين	ح/دائن	2023/12/31	مدين	دائن
692		منتوجات ضريبية مؤجلة	3,800	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		3,800
		إطفاء PDD وIDA: عن الفوائد ومؤونة الضمان		
ح/مدين	ح/دائن	2022/12/31	مدين	دائن
757		الإيرادات الإستثنائية	200,000	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		38,000
	11	ترحيل من جديد		162,000
		دمج الإيرادات في TVCP		
134		ضريبة مؤجلة خصوم	38,000	
	693	أعباء ضريبية مؤجلة		38,000
		إطفاء CDD وIDP		

CDD : عبئ ضريبي مؤجل (Charge D'impôt Différée)
PDD : منتوج ضريبي مؤجل (Produit D'impôt Différée)
TVCP : جدول تغيرات الأموال الخاصة (Tableau de Variation des Capitaux Propres)
IDA : ضريبة مؤجلة أصول (Impôt Différée Actif)
IDP : ضريبة مؤجلة خصوم (Impôt Différée Passif)

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على متطلبات SCF و2022 CIDTA

الجدول 6: بناء الربح الجبائي نظريا

العنصر	2022	2023	2024	2025	2026
رقم الأعمال	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
التحصيل الفعلي للإعانة: 2023	0	100,000	0	0	0
إيرادات سنوات سابقة	200,000				
مجموع الإيرادات خاضعة للضريبة	1,200,000	1,100,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
الدفع الفعلي للفوائد: 2023	0	(10,000)	0	0	0
الدفع الفعلي للمؤونة: 2023	0	(10,000)	0	0	0
الإهتلاك الجبائي: 4 سنوات	(250,000)	(250,000)	(250,000)	(250,000)	
مجموع الأعباء قابلة للخصم	(250,000)	(270,000)	(250,000)	(250,000)	0
الربح الجبائي	950,000	830,000	750,000	750,000	1,000,000
الضريبة المستحقة: 19%	180,500	157,700	142,500	142,500	190,000

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المتطلبات الضريبية والمحاسبية

لجدول 7: الملحق 09 الخاص بتحديد الربح الجبائي من الحزمة الجبائية

		2022	2023	2024	2025	2026
(1) RCN	ربح	712,800	648,000	648,000	648,000	648,000
	خسارة					
مخصصات المؤونة غير القابلة للخصم		10,000				
مخصصات الإهتلاك غير القابلة للخصم						200,000
IBS	الضريبة المستحقة على الدخل	180,500	157,700	142,500	142,500	190,000
	تغيرات الضريبة المؤجلة (إلغائها لأنها غير مقبولة جبائيا)	(13,300)	(5,700)	9,500	9,500	(38,000)
إدماجات أخرى		210,000	100,000			
مجموع الإدماجات (2)		387,200	252,000	152,000	152,000	352,000
الإهتلاك التكميلي		50,000	50,000	50,000	50,000	
تخفيضات أخرى		100,000	20,000			
مجموع التخفيضات (3)		150,000	70,000	50,000	50,000	
مجموع الخسائر الجبائية واجبة التخفيض (4)						
RF (1 + 2 – 3 – 4)	ربح	950,000	830,000	750,000	750,000	1,000,000
	خسارة					

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على الجدول [6]

الجدول 8: بناء نتيجة TCR نظريا

العنصر	2022	2023	2024	2025	2026
ح/701	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
ح/748	100,000	0	0	0	0
ح/757	200,000				
ح/757	(200,000)				
مجموع الإيرادات قبل الضريبة	1,100,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
ح/661	(10,000)	0	0	0	0

ح/685	(10,000)	0	0	0	0
ح/681: 1مدج ÷ 5	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)
مجموع الأعباء قبل الضريبة	(220,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)
الربح المحاسبي قبل الضريبة	(880,000)	(800,000)	(800,000)	(800,000)	(800,000)
ح/695: 19% (وفق الجباية)	(180,500)	(157,700)	(142,500)	(142,500)	(190,000)
ح/693 مدين	(28,500)	(9,500)	(9,500)	(9,500)	
ح/693 دائن	38,000	19,000			38,000
ح/692 دائن	3,800				
ح/692 مدين		(3,800)			
نتيجة مُحاسبية صافية (RCN)	712,800	648,000	648,000	648,000	648,000

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المتطلبات المحاسبية والضريبية

4- تحليل ومناقشة النتائج

نُلاحظ أن الحالة العلمية تتكون من 4 بنود من TCR وبند واحد من TVCP كانت سببا في تشكيل الفروقات المؤقتة كما يلي:

الجدول 9: بيان تطور الفروقات في مُلحق تحديد الربح الجبائي T09

الفرق المؤقت	سبب الفرق المؤقت	كيف يظهر في T09 عند نشوؤه في 2022	كيف يظهر في T09 عند تسويته بعد 2022
الإهتلاك	تخطيط	يُخفض إلى غاية 2025	دمج القسط الأخير في 2026
الفوائد والمؤونات	إختلاف بين أساس الإستحقاق المحاسبي والأساس النقدي الضريبي	تُدمج	تُخفض
الإعانات		تُخفض	تُدمج
إيرادات السنوات السابقة		تُدمج مباشرة	

المصدر: من إعداد الباحثان إستنادا إلى المتطلبات الضريبية

يُلخص الجدول [9] الفروقات المؤقتة التي تظهر في الجدول [7]، حيث نُلاحظ أن المعلومات الموجودة في الجدول [5] تم إسقاطها على الجدول [8] وفق متطلباتها المحاسبية، وتم إسقاطها على الجدول [6] وفق متطلباتها الجبائية، هذه الأخيرة تمنحنا نفس النتائج التي تُعرض في الجدول رقم [7]. كما نُلاحظ أن الضرائب المؤجلة المعروضة في الجدول [8] تُتابع ما يجب إدماجه أوتخفيضه في الجدول [7]، لأنها تنشأ عند كل نقطة إختلاف يُشترط أن تُصبح نُقطة توافق في الفترات المستقبلية، ومع ذلك يتم إلغائها عند إظهارها في الجدول [7]. هذه الأخيرة يتم إلغائها كما يلي:

الجدول 10: عكس الضرائب المؤجلة في ملحق تحديد الربح الجبائي

الضرائب المؤجلة	2022	2023	2024	2025	2026
ح/693 مدين	(28,500)	(9,500)	(9,500)	(9,500)	
ح/693 دائن	38,000	19,000			38,000
ح/692 دائن	3,800				
ح/692 مدين		(3,800)			
المقاصة التي ستظهر في TCR	13,300	5,700	(9,500)	(9,500)	38,000
عكس إشارة الضرائب المؤجلة في T09	(13,300)	(5,700)	9,500	9,500	(38,000)

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على معطيات الجدول [6] والجدول [7] والجدول [8]

عند إعداد جدول حساب النتائج وفق طبيعة أو وظيفة الأعباء، سيتم إظهار صافي الضرائب المؤجلة بعد إجراء المقاصة بينها كما بيينا في الجدول رقم [10] أعلاه، حيث يجب إلغاء هذه الأخيرة عند إعداد T09 المعروض في الجدول رقم [7]، عن طريق عكس إشارتها.

5- الخلاصة:

نستنتج أن تقنية الضريبة المؤجلة، عبارة عن تقنية مُراقبة لتغيرات الربح الجبائي الواجب عكسه في T09، وهذا يمنح نظرة عميقة للممارسات العملية الشائعة، لأنه كثيرا ما تتجه هذه الممارسات إلى إعتماد الأساس النقدي، أو تبني السياسات الضريبية في معالجة بعض بنود TCR، حتى يتم تحاشي الفروقات المؤقتة، وكل هذا يحدث لسببين رئيسيين:

أولا، لأن هذه الفروقات يتم متابعتها يدويا عند الإدخال الآلي للمعلومات في T09، وهذا سيرفع من إحتمال وقوع الأخطاء الحسابية؛

ثانيا، لأن الكثير يعتقد أن الضرائب المؤجلة تُؤثر على مصداقية الربح المحاسبي الصافي، مما قد يؤدي إلى ظهور ضرائب مُضاعفة عند الإعتراف ببعض العمليات، على سبيل المثال قد يعتقد المحاسب أن الضرائب المؤجلة التي تنتج عن إيرادات السنوات السابقة هي ضرائب حقيقية، فيقوم بخصم قيمتها من TVCP مباشرة مع إعادة دمج هذه الإيرادات عند ملئ T09. فيتشكل له رصيد ضرائب مستحقة الدفع بشكل مضاعف في الحساب 444 كما أشار المؤلف **(Tafighoult, 2015, p. 139)**، إلا أن هذا مُخالف لمبادئ النظام المحاسبي المالي، لأنه لا يمنح صورة صادقة للقوائم المالية. تمنح تطورات الضرائب المؤجلة قراءة مالية للضرائب التي سيتم دفعها أو إسترجاعها مستقبلا **(Chludek, 2011)**، القراءة المالية التي توفرها الضريبة المؤجلة، هي قراءة إفتراضية للضرائب الواجب دفعها أو إسترجاعها على بعض البنود التي تشكل فرق مؤقت ولا تؤثر إطلاقا على الربح المحاسبي الصافي، لأنه يتم إطفاءها عند تحقق الأساس الجبائي للأعباء والمنتوجات. لهذا تُلزم المنشأة الإقتصادية بالقياس المحاسبي الصحيح للأعباء والمنتوجات المحسوبة وفق المتطلبات المحاسبية، كما تُلزم أيضا بحساب الربح الجبائي بطريقة صحيحة. حيثُ نقترح الخطوات التالية لتحقيق ذلك، أولا نقترح حساب الربح الضريبي نظريا عن طريق المجدول EXCEL وتحديد ضريبة الدخل المستحقة (IBS fiscal)، ثم إبداء الأثر الضريبي للأعباء والمنتوجات التي تشكل فروقات مؤقتة ثانيا، ثم حساب الربح المحاسبي نظريا، وأخيرا إعداد ملحق تحديد الربح الجبائي (T09).

6- المراجع

1. CFI, T. (2023, January 06). *Accounting Profit*. Retrieved January 09, 2023, from corporatefinanceinstitute: https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/accounting-profit/
2. *ACCOUNTING AND FINANCE*. (n.d.). Retrieved January 10, 2023, from tothefinance: https://tothefinance.com/what-is-substance-over-form-in-accounting/
3. BNP, P. (s.d.). LA FISCALITE ET LA COMPTABILITE. Consulté le January 11, 2023, sur https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/implanter/algerie/la-fiscalite-et-la-comptabilite#:~:text=Les%20taux%20d'amortissement%20suivent,%C3%AAtre%20ni%20capitalis%C3%A9s%20ni%20amortis.
4. *Bonds, Selling Before Maturity*. (n.d.). Retrieved from Investor.gov: https://www.investor.gov/free-financial-planning-tools
5. Boussaid, R., Yahi, N., & Boussad, B. (2013). *Manuel de Comptabilité Financiere.*

6. Chludek, A. (2011, August). The Impact of Deferred Taxes on Firm Value. Cologne Graduate School in Management, Economics and Social Sciences. doi:10.2308/jiar.2011.10.1.1
7. Direction Générale des Impôts. (s.d.). Notice destinée aux contribuables. Récupéré sur https://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/NOTICE%20LIASSE%20FRANCAIS.pdf
8. Fred de la Compta. (s.d.). *La comptabilité d'engagement et la comptabilité de trésorerie*. Consulté le 01 09, 2023, sur freddelacompta: https://www.freddelacompta.com/ressources/la-comptabilite-dengagement-et-la-comptabilite-de-tresorerie/
9. GoCardless. (2021, Jan). *What is Substance Over Form in Accounting?* Retrieved January 10, 2023, from gocardless: https://gocardless.com/guides/posts/what-is-substance-over-form-accounting/
10. IFRS, F. (2018, March). Conceptual Framework for Financial Reporting. Retrieved from https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf
11. KENTON, W. (2021, January 05). *Accounting Event: Definition, Types, and Examples*. Retrieved from investopedia: https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-event.asp
12. KHOUATRA, D., & El Habib MERHOUM, M. (s.d.). Le Système Comptable Financier algérien entre les « Full IFRS » et la norme IFRS PME. Consulté le Janvier 09, 2023, sur https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01907786/document
13. Laurent , D. (2021, 07 12). *Qu'est-Ce Qu'une Annonce Légale ? Définition, Utilité Et Modèles*. Récupéré sur leblogdudirigeant: https://www.leblogdudirigeant.com/quest-ce-quune-annonce-legale-definition-utilite-et-modele/
14. LIBERTO, D. (2020, November 19). *Accounting Conservatism: Definition, Advantages & Disadvantages*. Retrieved 01 09, 2023, from investopedia: https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-conservatism.asp#:~:text=Accounting%20conservatism%20is%20a%20principle,when%20they%20are%20fully%20realized.
15. Loi 07/11. (2007, 11 25). portant systeme comptable. *numéro 19*. journal officielle.
16. mfdgi. (2011, 01 26). *Liasse Fiscale V2.0* . Récupéré sur mfdgi.gov.dz: https://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/liasse_fiscale_fr_V2.0.pdf
17. Tafighoult, R. (2015). *Le Systeme Comptable Financire.* Tizi-Ouzou: EURL Aures Emballage.
18. team, F. (n.d.). *Deferred tax*. Retrieved January 11, 2023, from accaglobal: https://www.accaglobal.com/in/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f7/technical-articles/deferred-tax.html
19. Whitmire, M. (2020, oct 07). *Why Integrity in Accounting is Essential*. Retrieved January 10, 2023, from floqast: https://floqast.com/blog/why-integrity-in-accounting-is-essential/