

دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية  
**the role of deferred taxes in reducing the gap between accounting and taxation**

د. رشيد عريوة<sup>1</sup> Rachid Arioua

<sup>1</sup>جامعة محمد بوضياف المسيلة، rachid.arioua@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2020/07/28

تاريخ القبول: 2020/07/23

تاريخ الاستلام: 2020/02/28

**ملخص:** يتناول هذا البحث أحد أهم المواضيع الهامة في مجال المحاسبة والجباية، والمتمثلة في الضرائب المؤجلة من خلال تسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة وربطها بالجباية.

اعتمدت الدراسة على الربط بين النظام الجباي والنظام المحاسبي؛ وذلك عبر التطرق لآليات التقارب من خلال الاختلاف في إعداد القوائم المالية المحاسبية والقوائم الجباية، والناتج عن الاختلاف بين الإطار التصوري للمحاسبة مع الميزانية الجباية المعدة خصيصا لمصلحة الضرائب. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها؛ أن الضرائب المؤجلة قلصت من حجم الفجوة بين المحاسبة والجباية، بالإضافة إلى الدور الذي تؤديه في الإفصاح المحاسبي المتعلق بالنفقات المستقبلية والإيرادات المستقبلية، ومنه الضرائب الواجب خصمها في المستقبل (ضرائب مؤجلة أصول) والضرائب الواجبة الدفع في المستقبل (ضرائب مؤجلة خصوم).

**كلمات مفتاحية:** النتيجة المحاسبية، النتيجة الجباية، الإضافات والتخفيضات، الضرائب المؤجلة أصول، الضرائب المؤجلة خصوم.

**تصنيف JEL:** E62، M4.

**Abstract:** This research deals with one of the important topics in the field of accounting and taxation, which is the study of deferred taxes by highlighting concepts related to accounting and linking them to taxation.

The study relied on the linkage between the tax system and the accounting system, by looking at the mechanisms of convergence through the difference in preparing accounting financial statements and fiscal statements resulting from the difference between the conceptual framework of accounting system and the fiscal balance sheet prepared specifically for the tax authority.

The study reached several results, the most important of which is that deferred taxes reduced the size of the gap between accounting and taxation, in addition to the role they play in accounting disclosures related to future expenditures and future revenues, including taxes to be deducted in the future (DTA) and taxes payable in the future (DTL).

**Key words:** Accounting Result - Fiscal Result - Additions and Reductions, Deferred Tax Assets - Deferred Tax Liabilities.

**Jel Classification Codes:** E62, M4.

**Résumé :** Cette recherche aborde l'un des sujets importants dans le domaine de la comptabilité et de la fiscalité, qui est l'étude des impôts différés en mettant en évidence les concepts liés à la comptabilité et en les reliant à la fiscalité.

L'étude s'est appuyée sur le lien entre le système fiscal et le système comptable, en examinant les mécanismes de convergence à travers la différence de préparation des états financiers comptables et des états fiscaux résultant de la différence entre le cadre conceptuel du système comptable et le bilan fiscal préparé spécifiquement pour l'autorité fiscale.

L'étude a abouti à plusieurs résultats, dont le plus important est que les impôts différés ont réduit la taille de l'écart entre la comptabilité et la fiscalité, en plus du rôle qu'ils jouent dans les informations comptables relatives aux dépenses et aux recettes futures, y compris les impôts à déduire dans le futur (IDA) et les impôts à payer dans le futur (IDP).

**Mots clés:** Résultat comptable - Résultat fiscal - Additions et réductions, impôts différés actifs - impôts différés passifs.

**Codes de classification de Jel :** E62, M4

## 1. مقدمة:

1.1 تمهيد: ترتبط المحاسبة ارتباطاً وثيقاً بالجباية، حيث أن مخرجات النظام المحاسبي والمتمثل في القوائم المالية المحاسبية تعتبر مدخلات لإعداد القوائم الجبائية (الحزمة الجبائية) ، وهذا لغرض حساب النتيجة الجبائية التي تعد وعاء الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الحالة .

لذا تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، وسبب هذا الاختلاف يعود إلى الشروط المتعلقة بقبول خصم المصاريف أو قبول الإيرادات بين المحاسبة والجباية، فالمحاسبة تسجل كل المصاريف حسب طبيعتها بينما يحدد القانون الجبائي الشروط الأساسية لقبول خصم المصاريف والأعباء والإيرادات.

## 2.1 إشكالية الدراسة: مما تقدم ذكره يمكن طرح الإشكالية الآتية:

## ما هو دور الضرائب المؤجلة في الحد من الفجوة بين المحاسبة والجباية؟

3.1 فرضيات الدراسة: انطلاقاً من السؤال الرئيسي للدراسة ولحل هذه الإشكالية؛ تمت صياغة الفرضيتين التاليتين:

▪ قلص تطبيق الضرائب المؤجلة في حجم الفجوة بين المحاسبة والجباية.

▪ استعمال تقنيات الضرائب المؤجلة ربط بين المحاسبة والجباية فيما تعلق بالفروق المؤقتة.

4.1 هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى إظهار دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية وذلك بدراسة الجانب المحاسبي وربطه بالجانب الجبائي من خلال الجدول رقم 09 الجبائي "تحديد النتيجة الجبائية".

5.1 أهمية الدراسة: يكتسي موضوع الضرائب المؤجلة أهمية كبيرة في حقل المحاسبة والجباية معا ، من خلال الدور الذي تلعبه في الإفصاح عن الالتزامات المستقبلية خاصة (مبالغ المصاريف التي ستدفع في المستقبل) والتي تحوي وفرة ضريبية مستقبلية، أو تحصيل إيرادات مستقبلية على هذه الإيرادات حقوق للمصالح الجبائية ، وبالتالي وجود حساب الضرائب المؤجلة أصول أو خصوم ، يحمل معلومات على أحداث مستقبلية ، الملاحق المرفقة مع الميزانية الجبائية والمتعلقة بالضرائب المؤجلة تفك ذلك الغموض.

## 2. الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضريبة سنوياً على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر (12) شهراً التي استعملت فيها النتائج المحققة لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند 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 الاهتلاكات المالية و الأرصدة المثبتة.

صحيح أن الربح الخاضع للضريبة يحدد انطلاقاً من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، غير أنه فيما يخص الضريبة يتعين أن تضاف إلى النتيجة المحاسبية تصحيحات شبه محاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية الخاصة وتظهر هذه التصحيحات في الجدول رقم (9) الجبائي "تحديد النتيجة الجبائية"، في حالة عجز جبائي، لا تخضع الشركة للضريبة وينسب العجز ببعض الشروط إلى أرباح جبائية أخرى (مستقبلية أو ماضية).

## 1.2 حساب القاعدة الخاضعة للضريبة (النتيجة الجبائية).

يتم حساب النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية بعد إجراء عدة تعديلات عليها.

## 1.1.2 تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن جدول حساب النتيجة يضم مجموعات التسيير المالية، الأعباء في صورة المجموعة السادسة، و النواتج في صورة المجموعة السابعة، ويكون تحديد النتيجة من خلال الفرق بين المجموعة السابعة والمجموعة السادسة.

## 2.1.2 تعريف النتيجة الجبائية:

لا يوجد تعريف صريح للنتيجة الجبائية حسب المشرع الجزائري، لكن يمكننا استنتاج تعريفين لها من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

- من حيث حسابات الميزانية: تعرفها المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "يتشكل الربح الصافي من خلال الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة، 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".
- من خلال جدول حساب النتيجة: حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في الفقرة الأولى مع مراعاة المادتين 172 و173 فإن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات، أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته".

## 3.1.2 الفرق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

يعود الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية إلى أن النتيجة المحاسبية تتحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين أن النتيجة الجبائية تتحدد وفقا لقواعد التشريع الضريبي، والتي قد تتضمن إعفاءات معينة لأنواع محددة من الإيرادات، أو عدم الاعتراف ببعض النفقات إلا بشروط معينة، مثلا على أساس نقدي، أو وضع سقف معين لبعض أنواع المصروفات لضمان عدم المبالغة أو لمنح المؤسسات حوافز ضريبية معينة، مثل حق ترحيل الخسائر الضريبية للسابق والمستقبلي ويمكن تقسيم الفروق إلى:

1.3.1.2 الفروق الدائمة: هي الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المنسق مع المبادئ المحاسبية، ولا تنعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية أخرى، لذلك لا تتضمن أي مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.

## 2.3.1.2 الفروق المؤقتة: و هي نوعان:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد النتيجة الجبائية (الخسارة الجبائية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبالغ المسجلة للأصول (الخصوم).
- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: و هي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد النتيجة الجبائية أو الخسارة الجبائية للفترة المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل في الأصول أو الخصوم، وتعالج الفروق الدائمة محاسبيا وفقا للضرائب المؤجلة.

## 4.1.2 الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

تبدأ النتيجة الجبائية من نقطة النهاية للنتيجة المحاسبية وذلك بعد إصدار المؤسسة للقوائم المالية ربحا أو خسارة، حيث تعطى النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية المستخرجة، انطلاقا من النتيجة المحاسبية وهذا بعد دراسة الأعباء من الناحية الجبائية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإضافات (الاسترداد) - التخفيضات - العجز لمدة 04 سنوات.

$$\text{Résultat fiscal} = \text{Résultat comptable} + \text{Réintégrations} - \text{déficit sur 04 ans}$$

أي أن تحديد النتيجة الجبائية يتطلب دراسة و تحليل الاسترداد التي هي أعباء مقبولة محاسبيا و لكن مرفوضة جبائيا، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي إيرادات مقبولة محاسبيا ولكن يجب إعادة النظر فيها من الناحية الجبائية. و من خلال محتويات جدول حساب النتيجة الجبائية (الجدول رقم9) نجد أن النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية المدرجة في جدول حساب النتيجة الجبائية .

## 2.2 أهم مفاهيم وأصناف الضرائب المؤجلة:

للضرائب العديد من المفاهيم حيث تختلف حسب الهيئة المصدرة لها، من خلال التالي سيتم تعريف فالضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى تبين أهم أصناف هذه الضرائب.

## 1.2.2 تعريف الضرائب المؤجلة: وتعرف كما يلي:

1.1.2.2 وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12 (ضرائب الدخل): حسب هذا المعيار تقسم الضرائب المؤجلة إلى:

- التزامات ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
  - أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية.
- 2.1.2.2 وفق النظام المحاسبي المالي SCF:

عرفت المادة 134-2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كما يلي: الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحساب لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحصيلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

2.2.2 أصناف الضرائب المؤجلة: من التعريف السابق تقسيم الضرائب المؤجلة إلى صنفين هما:

## 1.2.2.2 ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل):

تمثل الضرائب المؤجلة أصول مبالغ ضريبية ستُحصّل خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، ونعني بعبارة تُحصّل أنها ستُخفّض من مبلغ الضرائب مستحقة الدفع. يحسم الحساب 133 (ح/الضرائب المؤجلة على الأصول) بالجانب الدائن من الحساب الحساب 692 (ح/فرض الضريبة المؤجلة أصول) بالنسبة إلى الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة على الأصول فنسجل قيدها معاكسا.

## 2.2.2.2 الضرائب المؤجلة على الخصوم (خصم ضريبي مؤجل):

تمثل الضرائب المؤجلة خصوم مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، وكمثال على ذلك نذكر أن إعانات الاستغلال تسجل بحسابات النواتج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة المركزية أو المحلية، لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد استلامها الفعلي.

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

## 3. المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية

## 1.3 الفروق الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية

الاهتلاك هو الانخفاض الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية و ذلك على إثر الاستعمال أو التقادم، أو التطور التكنولوجي و يجب أن تكون طريقة الاهتلاك واضحة، و قد أكد المشرع في المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة على أن نظام الاهتلاك المالي الخطي يطبق على كل التثبيتات، إلا في بعض الحالات الاستثنائية، ويمكن توضيح قواعد الاهتلاك حسب الجدول التالي:

### 1.1.3 الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف مدة الاهتلاك:

يعتمد احتساب مدة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به، أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، و التي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل خلافا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة الاهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة و أقل من المدة الحقيقية له.

اختلاف فترات الاهتلاك المنتهجة من طرف المؤسسة والتي تقل عن فترات الاهتلاك المعمول به جبائيا، تجعل من القيمة المحاسبية للأصل في نهاية كل فترة تقل عن قيمته الجبائية، مما يترتب عنه أصل جبائي مؤجل و العكس صحيح إذا كانت فترات الاهتلاك المحاسبي تفوق فترات الاهتلاك الجبائي، فإن القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن قيمته الجبائية و تكون الفروقات تعبر عن التزام جبائي مؤجل، أما إذا كانت فترات الاهتلاك متساوية فإنه لا يكون مبرر لاستعمال طريقة الضريبة المؤجلة.

1.1.1.3 مثال: ( اختلاف مدة الاهتلاك): في بداية جانفي من السنة N تم اكتساب آلة بتكلفة 3000 000 دج، قررت المؤسسة إهلاكها خلال 3 سنوات، لكن وفق قانون الضرائب يجب أن لا تقل مدة الاهتلاك عن 05 سنوات، معدل الضريبة على أرباح الشركات 26%.

تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي المؤقت)

الجدول 1: تحليل الفروقات من خلال جدول النتيجة.

N+4	N+3	N+2	N+1	N	السنوات
0	0	1000000	1000000	1000000	مخصص الاهتلاك الجبائي
600000	600000	600000	600000	600000	مخصص الاهتلاك المحاسبي
-600000	-600000	400000	400000	400000	الفروق المؤقتة
0	600000	1200000	800000	400000	تغيرات الفارق
156000-	156000-	104000	104000	104000	الضرائب المؤجلة - أصول

المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح لنا من خلال الجدول أن قسط الاهتلاك الجبائي أكبر من قسط الاهتلاك المحاسبي ما نتج عنها فروقات مؤقتة أدت إلى إحداث أصل ضريبي مؤجل.

### التسجيل المحاسبي في N+2/N+1/N.12.31

N+2		N+1		N		البيان	ر-ح
د	م	د	م	د	م		
104000	104000	104000	104000	104000	104000	ض م اصول	133
						ض م اصول	692

### التسجيل المحاسبي في N+4/N+3.12.31

N+4		N+3		البيان	ر ح
د	م	د	م		
156000	156000	156000	156000	ض م اصول	692
				ض م اصول	133

في مثل هذه الحالة يكون التسجيل فقط في المحاسبة دون اللجوء الى الجدول رقم 09 الجبائي المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

### 2.1.1.3 المعالجة الجبائية

إن الفروق المؤقتة والناجمة عن تطبيق طريقتين مختلفتين بين المحاسبة والجبائية يولد فروق في الضريبة على ارباح الشركات المسددة ، حيث انه من الناحية المحاسبية مقبول خاصة اذا رأي مسيري الشركة ان هذه الطريقة تحسن من جودة القوائم المالية، فاذا كان معدل اBS امثلا 26% فان الأثر على النتيجة المحاسبية يساوي الى : وعاء الضريبة المؤجلة (1-0.26)، الأمر الذي يجعل التأثير على المحاسبة فقط فيما يخص النتيجة ولا يمس الضريبة على أرباح الشركات ومنه تكون معالجة الضرائب المؤجلة جبائيا كما يلي:

بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى نقوم بإضافة الوعاء(الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الإهلاك المحاسبي) إلى قسم الاستردادات في الجدول رقم (09): جدول حساب النتيجة الجبائية ( خانة الاهتلاكات المكمل complément d'amortissements).

#### الجدول 2: الاهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات N+2/N+1/N

إهلاكات غير قابلة للخصم (Amortissements non déductibles)	
104000	السنة N
104000	السنة N+1
104000	السنة N+2

المصدر: من إعداد الباحث.

بالنسبة للسنتين الأخيرتين نقوم بالعمليات التالية نقوم بتسجيل مبلغ الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي إلى التخفيضات في الجدول رقم (9) : جدول حساب النتيجة الجبائية ( خانة الاهتلاك المكمل).

#### الجدول 3: الاهتلاك المكمل للسنوات N+4/N+3

تكملة الاهتلاكات (complément d'amortissements)	
156000	السنة N+3
156000	السنة N+4

المصدر: من إعداد الباحث.

### 2.1.3 الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف مدة الاهتلاك:

يمكن استخدام نظام الاهتلاك المتناقص و المتزايد علاوة على الخطي، فالنظام المحاسبي المالي يسمح بتسريع الاهتلاك خلال السنوات الأولى، مما يترتب على ذلك مزايا من الناحية الجبائية و المالية.

فاستخدام الاهتلاك المتناقص يسمح بتحقيق وفورات جبائية على الأرباح خلال السنوات الأولى ، أما نظام الاهتلاك المتزايد فيسمح برفع قدرة التمويل الذاتي في السنوات الأخيرة فهو ضروري للمؤسسات التي تحقق أرباحا متصاعدة او التي لها امتيازات فيما يخص الضريبة على ارباح الشركات.

عندما يختلف الاهتلاك الذي يؤخذ في تحديد الربح الخاضع للضريبة (عجز ضريبي) عن الاهتلاك الذي يؤخذ في الحسبان في تحديد الربح المحاسبي، الفرق المؤقت الناتج هو الفرق بين القيمة المحاسبي للأصل وأساسه الجبائي، يظهر فرق مؤقت مخصص إذا كان الاهتلاك الجبائي أقل سرعة من الاهتلاك المحاسبي ويظهر عنه ضرائب مؤجلة أصول.

1.2.1.3 مثال 2(اختلاف طريقة الاهتلاك): قامت مؤسسة بشراء أصول بقيمة 6000000 دج في بداية السنة، قررت إهلاكها محاسبيا حسب طريقة الاهتلاك المتناقص في حين الطريقة المطبقة جبائيا هي الطريقة الخطية. مدة الاهتلاك 05 سنوات، معدل الضريبة على أرباح الشركات 19%.

■ الحالة الاولى الطريقة المعتمدة جبائيا هي الطريقة الخطية ؛

- الحالة الثانية الطريقة المعتمدة جبائيا هي طريقة الاهتلاك المتناقص ( وفق رسالة ملحقة بالميزانية الختامية لأول سنة نشاط .

لاستخراج الضريبة المؤجلة ومعالجة الفوارق المؤقتة الناتجة عن استخدام طريقتين نستخدم الجدول التالي:

الجدول 4: تحليل الفرق الناتج عن استخدام طريقتين مختلفتين للاهلاك.

الضريبة المؤجلة	الفرق	مخصص الاهتلاك المحاسبي	مخصص الاهتلاك الجبائي	القيمة	السنة
228000	1200000	1200000	2400000	6000000	N
45600	240000	1200000	1440000		N+1
-91200	-480000	1200000	720000		N+2
-91200	-480000	1200000	720000		N+3
-91200	-480000	1200000	720000		N+4
00	00	6000000	6000000		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث.

بالنسبة لكل من السنتين N و N+1 تكون المعالجة الجبائية و المحاسبية للفروق الناتجة كما يلي:

- الحالة الأولى: الطرق المعتمدة في إعداد الميزانية الجبائية هي طريقة الاهتلاك الخطي

التسجيل المحاسبي للسنوات N+1/N

N+1		N		البيان	رح
د	م	د	م		
	45600		228000	ض م اصول	133
45600				ض م اصول	692

التسجيل المحاسبي للسنوات N+4/N+3/N+2

N+4		N+3		N +2		البيان	رح
د	م	د	م	د	م		
	91200		91200		91200	ض م اصول	692
91200						ض م اصول	133

جبائيا: نقوم بتسجيل مبلغ الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي إلى الاستردادات في الجدول رقم (9) : جدول

حساب النتيجة الجبائية ( خانة تكملة الاهتلاكات)

الجدول 05: الاهتلاكات غير القابلة للخصم للسنوات N+1/N

اهتلاكات غير قابلة للخصم Amortissement non déductibles	
1200000	السنة N
240000	السنة N+1

المصدر: من إعداد الباحث.

جبائيا: نقوم بتسجيل مبلغ الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي إلى التخفيضات في الجدول رقم (09):

جدول حساب النتيجة الجبائية ( خانة تكملة الاهتلاكات)

الجدول 06: الاهتلاك المكمل للسنوات N+4 / N+3 / N+2

تكملة الاهتلاكات (complément d'amortissements)	
480000	السنة N+2

480000	السنة N+3
480000	السنة N+4

المصدر: من إعداد الباحث.

- الحالة الثانية: الطرق المعتمدة في إعداد الميزانية الجبائية هي طريقة الاهتلاك المتناقص في هذه الحالة يكون التسجيل في المحاسبة فقط دون اي تأثيرات في الجدول الجبائي رقم 09 أي لا توجد إعادة معالجات ذات صيغة خارج المحاسبة ، ويكون التسجيل على الشكل التالي:

## التسجيل المحاسبي للسنوات N+1/N

N+1		N		البيان	رح
د	م	د	م		
	45600	228000	228000	ض م أصول	693
45600				ض م أصول	134

## التسجيل المحاسبي للسنوات N+4/N+3/N+2

N+4		N+3		N +2		البيان	رح
د	م	د	م	د	م		
	91200	91200	91200	91200	91200	ض م اصول	134
91200						ض م اصول	693

ملاحظة: إذا كان رصيد ح/133 مدينا ورصيده يبقى مدينا بعد العمليات السابقة من المستحسن استخدام ح/133 ض م أصول لأنه يتماشى مع توصيات النظام المحاسبي المالي، وإذا كان هذا التأثير يجعل من ح/133 رصيد دائن، الأمر الذي يجعل ح/134 أيضا رصيد دائن، وبالتالي يمنع أن يكون أرصدة ح/133 وح/134 لها نفس طبيعة الأرصدة ومنه يتم تسجيل القيد التالي:

## التسجيل المحاسبي للسنوات N+1/N

N+1		N		البيان	رح
د	م	د	م		
	45600	228000	228000	ض م أصول	692
45600				ض م أصول	133

## التسجيل المحاسبي للسنوات N+4/N+3/N+2

N+4		N+3		N +2		البيان	رح
د	م	د	م	د	م		
	91200	91200	91200	91200	91200	ض م اصول	133
91200						ض م اصول	692

## 2.1.2 معالجة الفروق المتعلقة باختلاف طرق تقييم المخزون:

2.1.2.1 تعريف المخزون: يعرف النظام المحاسبي المالي المخزونات على أساس أصول يمتلكها الكيان، وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج، أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج، أو تقديم الخدمات، وتقييم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا يخرج أولا (FIFO)، وإما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) للشراء أو الإنتاج. حيث تفترض طريقة (FIFO) أن البضاعة التي تم الحصول عليها أولا هي التي يجب بيعها أولا أو استخدامها أولا في الإنتاج (المواد واللوازم) في حين يتم طبقا لطريقة CUMP تحديد متوسط التكلفة للوحدات المتماثلة الموجودة في المخزن.

## 2.2.1.2 الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف طرق تقييم المخزون:

تلجأ المؤسسة في بعض الحالات إلى تخفيض قيمة التكاليف (زيادة قيمة الإيرادات) محاسبيا لرفع النتيجة المحاسبية، سعياً إلى التأثير على المركز المالي الصافي، ورفع قيمة الأرباح وهذا للحصول على فرص أكبر للتمويل الخارجي، وفي حالات أخرى ترفع قيمة التكاليف (تخفيض قيمة الإيرادات) جبائياً لتخفيض النتيجة الجبائية للتأثير على الوعاء الضريبي (الاقتصاد الضريبي).

حيث أن اختلاف قيمة المخزون المسجلة محاسبياً عن القيمة المسجلة جبائياً تعطي فارق مؤقت تنشأ عنه ضريبة مؤجلة على الأصول في حالة حسابات الصنف السادس (أعباء)، أما في حالة حسابات الصنف السابع (إيرادات) فإن الفارق المؤقت تنشأ عنه ضريبة مؤجلة على الخصوم.

3.2.1.2 مثال: تستخدم مؤسسة في تقييم مخزونها طريقة CUMP (التكلفة الوسطية المرجحة) جبائياً، وطريقة FIFO (ما دخل أولاً خرج أولاً) محاسبياً.

حيث يظهر الجدول التالي الاختلاف بين المبالغ المسجلة محاسبياً والمبالغ المسجلة جبائياً في مجموعة من حسابات الإيرادات والتكاليف لهذه المؤسسة و مبلغ الضريبة المؤجلة الناتج عن هذا الفرق.

## الجدول 07: تحليل الفرق الناتج عن اختلاف طريقة تقييم المخزون.

رقم الحساب	المبلغ المسجل محاسبياً	المبلغ المسجل جبائياً	الفرق	الضريبة المؤجلة الناتجة
600	100000	150000	50000	9500
601	200000	240000	40000	7600
72351	300000	350000	50000	9500
72555	400000	400000	0	0

المصدر: من إعداد الباحث.

تسجل الشركة الاخراجات بالنسبة لحسابات المجموعة 06 على الشكل التالي :

## لتسجيل المحاسبي للإخراجات

رح	البيان	N	
		م	د
133	ض م اصول	17100	
692	ض م اصول		17100

النسبة لحسابات المجموعة 07 فتسجل باستخدام ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم، وإذا وجد عارض أن ح/134 ذو رصيد مدين وهذا ما يعارض مع ح/133 الذي يكون دائماً برصيد مدين او معدوم في 12/31، ومنه يمكن التسجيل المحاسبي حسب كل حالة :

■ الحالة 01 : استخدام الضرائب المؤجلة اصول (خاصة ان ح/72 موضوع الضرائب المؤجلة يسجل مدين وهو الأمر الذي يجعلنا نعالجه على أساس انه مصروف) وفق القيد الموالي:

## التسجيل المحاسبي للحالة 01

رح	البيان	N	
		م	د
133	ض م اصول	91200	
692	ض م اصول		91200

■ الحالة 2: استخدام ح/134 إذا كانت هذه العملية لا تؤثر على رصيد ح/134 بجعله مدين على النحو الآتي:

### التسجيل المحاسبي للحالة 02

N		البيان	رح
د	م		
	91200	ض م خصوم	134
91200		ض م خصوم	693

أما جباياتفنيضيف الفرق الناتج عن اختلاف طريقة تقييم حسابات الصنف 6 ( أعباء) إلى قسم الاستردادات، والفرق الناتج عن اختلاف طريقة تقييم حسابات الصنف 7 ( إيرادات) في حالة تسجيلها مدينة مثل ح/72 تغير المخزون إلى قسم الاستردادات الأخرى.

الجدول 08: معالجة الجباية للفرق الناتجة عن التغيير في طرق تقييم المخزون

استردادات أخرى (*) (*) autres réintégrations
150000=50000+40000+50000

المصدر: من إعداد الباحث.

12.3 المعالجة الجباية والمحاسبية للفرق الناتجة من اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجباية:

1.2.3 معالجة الفروق المتعلقة بالمؤونات:

1.1.2.3 تعريف المؤونات: هي تلك الأرصدة المشككة بغرض مواجهة الخسائر أو التكاليف المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.

2.1.2.3 الفروق الناتجة من المؤونات: من شروط قبول التكاليف هو السداد الفعلي لها، فنجد مجموعة من المؤونات تكون في 12/31 تخص:

■ مؤونات الانصراف الى التقاعد؛

■ مؤونات العطل السنوية؛

■ مؤونات حصص العمال في ارباح المؤسسة؛

■ مؤونات المنازعات (عامل، شركة.... الخ)؛

■ مؤونات تغير أسعار الصرف بالنسبة لديون الموردون وحقوق العملاء بالعملة الأجنبية.

في حالة تسجيل مؤونة في سنة مالية و لا تستحق إلا في سنة أو سنوات مقبلة يظهر فرق مؤقت يؤدي إلى نشوء ضريبة مؤجلة، ونأخذ على سبيل المثال التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد والتي تخصم من الربح المحاسبي لسنوات خدمة الموظف، وتخصم من النتيجة الجباية عندما يقوم الكيان بتسديد الاشتراكات للصندوق أو عندما تدفع معاشات التقاعد، الفرق بين القيمة المحاسبية للتخصم وأساسها الجباية التي عادة ما يكون معدوما هو فرق مؤقت مخصص يعطى ضرائب مؤجلة أصول، لأن المؤسسة تسحب المنافع الاقتصادية من خلال تخفيض الربح الخاضع للضريبة عند تسديد الاشتراكات أو تسديد معاشات التقاعد.

كما يمكن الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي ألزم المؤسسات بتكوين عدة مؤونات إجبارية إلا أنه لم يعط التوضيح الكافي من حيث كيفية تشكيلها و معالجتها و معالجة تبعاتها جبايا و محاسبيا تسجل هذه المؤونات من ح/681 إلى ح/15، ح/428.481 بمبلغ المؤونة، وبما ان القاعدة المحاسبية تختلف عن القاعدة الجباية التي تنص على أن الأعباء لا تقبل الخصم من النتيجة الجباية إلا إذا سددت فعلا، ونظرا للفرق المؤقتة تسجل في حساب الضرائب المؤجلة من ح/133 الى ح/692.

أما جبايا في حال تكوين المؤونات تضاف إلى خانة الاستردادات الأخرى في ملحق خاص يبين كل عبء على حدة.

## الجدول 09: معالجة الجبائية للفروق الناتجة عن تكوين المؤونات

Provision non déductibles مؤونات غير قابلة للخصم	
xxxx	
Autre déduction (*) (*) خصومات أخرى	
xxxx	

المصدر: من إعداد الباحث.

في حالة إلغاء المؤونة لأي سبب من الاسباب كالتسديد الفعلي للنفقة او مراجعة مبلغ المؤونة فإنه يتوجب التعديل على مستوى الجدول رقم 09 الجبائي في خانة التخفيضات الأخرى .

## الجدول 10: معالجة الجبائية للفروق الناتجة عن إلغاء المؤونات

Autre déductions (*) (*) خصومات أخرى	
xxxx	

المصدر: من إعداد الباحث.

محاسبيا؛ نسجل في يومية المؤسسة القيود التالية:ح/06 المعني الى ح/512 ثم من ح/15، ح/428، ح/480 الى ح/78.

## 2.2.3 معالجة الفروق المتعلقة بالإعانات:

1.2.2.3 تعريف الإعانات: الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة، إذا احترم الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.

## 2.2.2.3. معالجة الإعانات محاسبيا وجبائيا:

حسب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2010 فإن إعانات الاستغلال و الموازنة تدخل ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها ، جاء هذا الإجراء ليرفع اللبس و الغموض عن المعالجة الجبائية للإعانات المتعلقة بالاستغلال و التوازن. ومنه نستنتج أن إعانات الاستغلال والتوازن المحصلة تعالج جبائيا ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها ، أي يتم توجيه الإعانة للسنة المالية المعنية بتدعيمها وتؤخذ في المخطط الجبائي عند تحصيلها ، ما يجعل النتيجة المحاسبية أكبر من النتيجة الجبائية وبالتالي تنشأ ضرائب مؤجلة على الخصوم .

3.2.2.3 مثال:قامت المؤسسة باستلام مقررة إعانة توازن بمبلغ 5000000 دج في نهاية السنة N وفي نهاية السنة N+1 قامت باستلام مبلغ الإعانة.

بتاريخ استلام إشعار بالاستفادة من إعانة توازن، معدل الضريبة على أرباح الشركات 26%

محاسبيا نسجل القيد التاليين في يومية المؤسسة:

## التسجيل المحاسبي للإعانات

N +2		البيان	رح
د	م		
	5000000	اعانات توازن للقبض	441
5000000		اعانات توازن للقبض	741

وبما انه يوجد اختلاف بين القاعدة المحاسبية والجبائية، بحيث ان الاعانة لا تخضع للضريبة على ارباح الشركات الا اذا قبضت فعلا، مما يجعلها ضمن الفروق المؤقتة التي تعالج باستخدام الضرائب المؤجلة وفق القيد التالي:

## ا تسجيل الفروق الناتجة عن الإعانات

N +2		البيان	رح
د	م		

693	ضرائب مؤجلة خصوم	1300000	
134	ضرائب مؤجلة خصوم		1300000
	50000000 دج * 0.26 = 13000000 دج		

جباثيا: نسجل مبلغ الإعانة في الجدول رقم (9): جدول حساب النتيجة الجبائية في قسم التخفيضات ( تخفيضات أخرى)

#### الجدول 11: المعالجة الجبائية للإعانات

تخفيضات أخرى (*)	autre déductions (*)
6000000	

في السنة الموالية وعند استلام مبلغ الإعانة، يتم محاسبيا تسجيل القيدتين التاليين بيومية المؤسسة:

#### المعالجة المحاسبية لاستلام مبلغ الاعانة

رح	البيان	N +2	
		م	د
512	البنك	5000000	
441	اعانات توازن للقبض		5000000
134	ضرائب مؤجلة خصوم	1300000	
693	ضرائب مؤجلة خصوم		1300000
	50000000 دج * 0.26 = 13000000 دج		

جباثيا: نسجل مبلغ الإعانة في الجدول رقم (9): جدول حساب النتيجة الجبائية في قسم الاستردادات ( استردادات أخرى) بـ:

#### الجدول 12: المعالجة الجبائية للإعانات

تخفيضات أخرى (*)	autre déductions (*)
6000000	

المصدر: من إعداد الباحث.

### 3.2.3 الفروق الناتجة عن خسائر سنوات سابقة:

حسب نص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية .

وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. " وتسجل عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الخاضعة للضريبة تسمح باستعمال أصول الضرائب المؤجلة و عندما يكون للمؤسسة عجز ضريبي لا تسجل المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول إلا في حالة وجود فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية، أو هناك مؤشرات أخرى تبين أن الربح الخاضع للضريبة كاف ومتاح.

▪ مثال: تتمثل نتائج مؤسسة للست سنوات الأخيرة على التوالي فيمايلي: معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق 26% لحساب الضريبة المؤجلة الناتجة يمكن الاستعانة بالجدول التالي:

#### النتيجة المحاسبية للسنوات n/n+1/n+2/n+3/n+4/n+4/n+5

البيان	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
النتيجة المحاسبية	-6000	2500	1000	1000	2500	3000

## الجدول 13: حساب الضرائب المؤجلة المتعلقة بالخسائر القابلة للترحيل.

N+5	N+4	N+3	N+2	N+1	N	البيان
3000	2500	1000	1000	2500	-6000	النتيجة المحاسبية
0	1500	2500	3500	6000		الخسائر المرحلة
3000	1000	-1500	-2500	-3500	-6000	النتيجة الجبائية
780	260					الضريبة على أرباح الشركات
	-390	-260	-260	-650	1560	الضريبة المؤجلة

المصدر: من إعداد الباحث.

محاسبيا؛ نسجل القيود التالية في يومية المؤسسة في السنة N.

## التسجيلات المحاسبية الخاصة ب N

N		البيان	رح
د	م		
	1560	ض م اصول	133
1560		ض م اصول	692

أما السنوات من n+1 إلى n+5 فتكون على النحو التالي:

## التسجيلات المحاسبية الخاصة ب n+1 إلى n+5

N+4		N+3		N+2		N +1		البيان	رح
د	م	د	م	د	م	د	م		
	390		260		260		650	ض م اصول	692
390		260		260		650		ض م اصول	133

المصدر: من إعداد الباحث.

جبائيا؛ من السنة N+1 إلى السنة N+5 تقوم المؤسسة باسترجاع خسائر السنوات السابقة عن طريق تسجيلها في جدول حساب النتيجة الجبائية في الخانة المخصصة للعجز السابق في السنة N+1 بمبلغ 2500 دجوفي السنة N+2 وN+3 بمبلغ 1000 دج على التوالي وفي السنة N+4 بمبلغ يشكل الفارق بقيمة 1500 دج كما هو موضح في الجدول أعلاه.

## 4.2.3 عرض جدول تحديد النتيجة الجبائية:

إن شكل الجدول رقم 09 الجبائي والمتعلق بتحديد النتيجة الجبائية هو جدول لعرض مكونات النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية و تغيرات الضرائب المؤجلة بالإضافة (الاستردادات) إلى التخفيضات والعجز المرحل للأربعة سنوات الأخيرة.

قبل إعداد هذا الجدول يجب أولا المرور إلى تحديد النتيجة الجبائية عن طريق الجدول وفق المعادلة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية (النتيجة العادية + النتيجة غير العادية) + الاضافات (المج 06) - التخفيضات (المج 07) - العجز لمدة 04 سنوات

## الجدول 14: جدول تمهيدي خارج المحاسبة لحساب النتيجة الجبائية

طبيعة الفروق	المبالغ	السنوات
		النتيجة المحاسبية ( النتيجة العادية + النتيجة غير العادية)
		II. الاستردادات
فروق دائمة		حصص الهدايا الإخبارية غير قابلة للخصم
فروق دائمة		حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم
فروق دائمة		الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم

اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم		فروق دائمة
مؤونات غير قابلة للخصم		فروق مؤقتة
إهتلاكات غير قابلة للخصم		فروق مؤقتة
غرامات وعقوبات		فروق دائمة
الاستردادات الأخرى		فروق مؤقتة
مجموع الاستردادات		
III. التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		فروق دائمة
المداهيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		فروق دائمة
الاهتلاك المكمل		فروق مؤقتة
تخفيضات أخرى		فروق مؤقتة
مجموع التخفيضات		
IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم		
خسارة سنة ..... في حدود 04 سنوات		فروق مؤقتة
النتيجة الجبائية	ربح	
	خسارة	
الضريبة على أرباح الشركات		

المصدر: من اعداد الباحث

عند اعداد هذا الجدول وحساب النتيجة الجبائية تتم بعده عملية ترتيب الجدول رقم 09 وفق الشكل المقترح من طرف المشرع الجبائي حيث لا يمكن اعداده الا بعد اعداد جدول الحساب (مسودة) ويكون عرضه كمايلي:

الجدول 15: جدول العرض : تحديد النتيجة الجبائية

المبالغ	السنوات	
	ربح	I. النتيجة الصافية للسنة ( حسابات نتائج)
	خسارة	
	II. الاستردادات	
	أعباء العقارات غير منسوية مباشرة إلى الاستغلال	
	حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم	
	حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم	
	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
	اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم	
	مؤونات غير قابلة للخصم	
	اهتلاكات غير قابلة للخصم	
	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
	الضرائب المؤجلة ( التغيرات)	
	غرامات وعقوبات	
	الاستردادات الأخرى*	
	مجموع الاستردادات	
	III. التخفيضات	
	فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات	
	المداهيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	
	الاهتلاك المكمل	
	تخفيضات أخرى*	
	مجموع التخفيضات	

IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم	
خسارة سنة ..... لـ 04 سنوات	
ربح	النتيجة الجبائية
خسارة	

المصدر: الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية

ان التغير في الضرائب المؤجلة هو الفرق بين ح/692 ضرائب مؤجلة أصول وح/693 ضرائب مؤجلة خصوم وهما حسابات مرنة قد تكون مدينة أو دائنة حسب الحالة، فإذا كان التغير مدين يخفض من النتيجة المحاسبية وإذا كان التغير دائن يضاف إلى النتيجة المحاسبية .

### 3.3 حالات خاصة للاختلاف بين المحاسبة والجبائية:

#### 1.3.3 إعادة تقييم التثبيتات:

حسب القانون الجزائري فان إعادة التقييم يمكن ان تكون نظامية مثل إعادة التقييم سنوات 1993 و 1996 حيث تشكل فوارق إعادة التقييم ح/105 فائض في حسابات التثبيتات وهو معفى من الضرائب على الأرباح.

أما إعادة التقييم الحر فهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، ونظرا لكون فارق إعادة التقييم يشكل في حالة دفع الضريبة دفعت واحدة سيؤثر على خزينة الشركات، أجاز المشرع الجبائي بتقسيمها على العمر المتبقي للتثبيتات في حالة التثبيتات القابلة للاهلاك وعلى مدار 10 سنوات للتثبيتات غير القابلة للاهلاك.

كما نذكر أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر كيفية التسجيل المحاسبي في حالة إعادة التقييم ولا كيفية المعالجة الجبائية لذا سنحاول المقاربة من خلال الضرائب المؤجلة في المحاسبة والجدول رقم 09 في الجبائية كما هو موضح في المثال الآتي: بفرض ان قيمة التثبيت 1000000 دج، الاهلاك المتراكم 400000 دج، ق م ص 600000 دج، المدة المتبقية للاهلاك 06 سنوات، قيمة التثبيت وفق الخيار المقوم 1000000 دج.

معامل إعادة التقييم =  $600000/1000000 = 0.66$ ، فارق إعادة التقييم 400000 دج يكون التسجيل المحاسبي المتعلق بالمقاربة بين المحاسبة والجبائية من ح/105 الى ح/693 بمبلغ  $400000 * 0.26 = 104000$  دج.

■ محاسبيا: في كل سنة محاسبيا نسجل القيد من ح/693 الى ح/134 بمبلغ  $6/104000 = 17333$ .

■ جبائيا: وفق الجدول رقم 09 في خانة الاسترداد الأخرى بمبلغ سنوي خلال 06 س يقدر بـ  $6/400000 = 66666$  دج.

#### 2.3.3 فوائض القيم المرصودة لإعادة الاستثمار:

حسب المادة 173 من قانون ض م ر م، فانه يمكن إعادة استثمار فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن استثمارات في اجل لا يتعدى 03 سنوات ويرفق الطلب مع الميزانية للسنة المعنية يلزم الشركة بإعادة استثمار فائض القيمة .

لم ينص النظام المحاسبي المالي على كيفية التسجيلات المحاسبية ولا على المعالجة الجبائية في حالة إعادة استثمار فوائض القيم ومنه نقترح الحل الموالي:

■ محاسبيا: يسجل فائض القيمة في ح/752 مثلا بمبلغ 1000000 دج ومعدل الضريبة على ارباح الشركات 23% نسجل القيد المحاسبي من ح/693 الى ح/134 بمبلغ  $1000000 * 0.23 = 230000$  دج في السنة الاولى ( افصاح على الضرائب المستحقة خلال 10 سنوات وفق ملحق يعد لهذا الغرض)، وفي السنوات 10 الموالية كل سنة نسجل القيد من ح/134 الى ح/693 بمبلغ يساوي  $10/230000 = 23000$  دج.

■ جبائيا: التسجيل في خانة التخفيضات الأخرى مبلغ إعادة الاستثمار والمقدر بـ 1000000 دج .

في حالة الالتزام بإعادة الاستثمار مثلا بمبلغ 10.000.000 دج، نسجل كل سنة الاهلاك من ح/681 الى ح/28 بقيمة  $10/10.000.000 = 1000000$  دج، ثم القضاء على تأثير الاهلاك على النتيجة عكس ما كان مستخدما في المخطط الوطني للمحاسبة إهلاك فائض القيمة المرصود لإعادة الاستثمار مباشرة من ح/الاهلاك والذي كان في تلك الفترة حل جبائيا وليس محاسبيا للأثر الذي يتركه على الحسابات، لذا نترك الحل يتعلق بالنتيجة الجبائية من خلال الجدول رقم 09 .

- جبايا: في كل سنة في الخانة المخصصة للاسترداد الأخرى نسجل مبلغ  $10/1000000 = 100000$  دج
- في حالة عدم الالتزام بإعادة الاستثمار : نقوم محاسبيا بترصيد ح/134 الى ح/693 بمبلغ 230000 دج، وجبايا بإضافة في خانة الاسترداد مبلغ الفائض غير المستثمر والمقدر بـ 100000 دج.

**مثال تطبيقي:** إليك المعلومات المحاسبية لشركة مساهمة x والمستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد في 2018/12/31 وقبل قيد الضرائب على الأرباح.

رقم الحساب	البيان	م -	د -
12	نتيجة الدورة	/	؟
692	ضرائب مؤجلة - اصول	/	13.000
693	ضرائب مؤجلة - خصوم	38.000	/

البيان	المبالغ للسنة 2018
النتيجة العادية قبل الضرائب	2.000.000
النتيجة غير عادية	(50000)

## 2- معلومات مستخرجة من جدول حسابات النتائج في 2018/12/31

### المعلومات الجباية في 2018/12/31

- غرامات التأخير قدرت بـ 20000 دج

- 1000 هدية بـ 1200 دج للهدية الواحدة .

- مخصصات اهتلاك سيارة سياحية بـ 400000 دج علما ان العمر الضريبي لها هو 05 سنوات ، تاريخ الاقتناء 2017/06/20.

### جدول فوائض ونواقص القيم كالتالي في 2018/12/31 :

البيان	تاريخ الحيابة	مبلغ الحيابة	الاهتلاك المتراكم	سعر التنازل	تاريخ التنازل	+/- ونواقص القيم
آلية رفع وحفر	2015/01/10	1000000 دج	700000 دج	400000 دج	2018/06/16	؟
شاحنة فلاب	2016/01/15	1200000 دج	660000 دج	600000 دج	2018/10/14	؟
آلية شحن	2014/08/10	800000 دج	640000 دج	100000 دج	2018/08/10	؟

### المطلوب :

1- حساب النتيجة الجباية ومبلغ الضريبة على أرباح الشركات IBS لسنة 2018 .

2- حساب المبلغ الموضح بعلامات الاستفهام المبينة في الجدول أعلاه .

3- قيد الضرائب على الأرباح لسنة 2018

4- اتمام الجزء السفلي لحساب النتيجة الجباية والمحاسبي

أ- ملحق الضريبة المؤجلة اصول لسنة 2018 موضح في الجدول الموالي:

- اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجباية

طبيعة الاعباء/المصاريف	المبلغ	IBS	ض م اصول	ض م اصول
مؤونة العطل السنوية للسنة 2018	100.000	19%	19.000	مدينة /
المؤونة الموافقة للعطل السنوية لسنة 2017 والمسددة خلال 2018	120.000	19%	22.800	/

/	19.000	19%	100.000	مؤونة الانصراف للتقاعد مخصص 2018
7.600		19%	40.000	مؤونة الموافقة الانصراف للتقاعد للعمال المتقاعدين خلال 2018 فعلا

• اختلاف الطرق المحاسبية عن الطرق الجبائية

طبيعة الاعباء/المصاريف	المحاسبي	الجبائي	الفرق	IBS	ض م اصول
اختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي	100.000	130.000	30.000	19%	5.400

ب- ملحق الضريبة المؤجلة-خصوم لسنة 2018 موضح في الجدول الموالي:

• اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية

طبيعة الايرادات	المبلغ	IBS	ض م خصوم / دائنة	ض م خصوم مدينة
مقررة الحصول على اعانة استغلال في نهاية سنة 2018	1.000.000	19%	190.000	
اعانة استغلال لسنة 2017 محصلة في سنة 2018	800.000	19%		152.000

الحل:تحديد النتيجة الجبائية

جدول تمهيدي خارج المحاسبة لحساب النتيجة الجبائية

السنوات	المبالغ
النتيجة المحاسبية ( النتيجة العادية+ النتيجة غير العادية)	1.950.000
II.الاستردادات	
حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم	200.000
حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم	
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم	
اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم	
مؤونات غير قابلة للخصم	200.000
إهتلاكات غير قابلة للخصم	230.000
غرامات وعقوبات	20.000
الاستردادات الأخرى	800.000
مجموع الاستردادات	1.450.000
III.التخفيضات	
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات	83.000
المدخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	
الاهتلاك المكمل	
تخفيضات أخرى	1.160.000
مجموع التخفيضات	1.243.000
IV.الخسائر السابقة القابلة للخصم	
خسارة سنة ..... في حدود 04 سنوات	
النتيجة الجبائية	2.157.000
الضريبة على أرباح الشركات	409.830

•  
•  
•

• جدول فوائض ونواقص القيم كالتالي في 2018/12/31:

البيان	تاريخ الحيازة	مبلغ الحيازة	الاهتلاك المتراكم	ق م ص	سعر التنازل	تاريخ التنازل	+/- و نواقص القيم	طبيعة ف ق
الية رفع وحفر	2015/01/10	دج 1000000	دج 700000	300.000	دج 400000	2018/06/16	100.000	PV LT
شاحنة قلاب	2016/01/15	دج 1200000	دج 660000	540.000	دج 600000	2018/10/14	60.000	PV CT
الية شحن	2014/08/10	دج 800000	دج 640000	160.000	دج 100000	2018/08/10	(60.000)	

• حساب فوائض القيم المحولة للجدول رقم 09 الجبائي

البيان	+/- القيم	طبيعة ف ق	المعدل	المبلغ
الية رفع وحفر	100.000	PV LT	(0.35-100)	65.000
شاحنة قلاب	60.000	PV CT	(0.70-100)	18.000
المجموع				83.000

• حساب مبلغ التسبيقات على الضرائب على الارباح

التسجيل المحاسبي :

• قيد الاقساط والضرائب على الارباح

695	ح/ الضرائب على الارباح	409.830	409.830
444	ح/الدولة -ضرائب مستحقة ضرائب على ارباح الشركات بتاريخ 12/31		

• رصيد ح/444 = (30.000+36.000+24.000) - (409.830) = 319.830 دج رصيد دائن (ضرائب مستحقة)

• اذا تجاوز مبلغ الضريبة المستحقة مبلغ التسبيقات على الارباح يسدد قبل 2019/04/30

444	من ح/الدولة-ضرائب مستحقة	409.830	409.830
512	إلى ح/ البنك الرصيد المتبقي وصل تسديد رقم xxxx		

• تغيرات الضرائب المؤجلة = ح/692-ح/693 (تفسر بالرصيد اذا كان الرصيد مدين تعامل نفس معاملة الضرائب المستحقة اي طرح من النتيجة، واذا كان الرصيد دائن تضاف الى النتيجة).

• تغيرات الضرائب المؤجلة = (38000-13000) = 25000 رصيد مدين (يطرح من النتيجة).

• جدول النتيجة

جدول النتيجة المحاسبي		جدول النتيجة الجبائي	
المبالغ	البيان	المبالغ	البيان
2.000.000	النتيجة العادية قبل الضرائب	2.000.000	النتيجة العادية قبل الضرائب
(409.830)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	(50.000)	النتيجة غير العادية
(25.000)	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	(409.830)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
1.565.170	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	(25.000)	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
(50.000)	النتيجة غير العادية	1.515.170	صافي نتيجة السنة المالية
1.515.170	صافي نتيجة السنة المالية		

## جدول رقم(09): جدول العرض : تحديد النتيجة الجبائية

السنوات		المبالغ
I.النتيجة الصافية للسنة ( حسابات ناتج)		1.515.170
ربح	خسارة	
II.الاستردادات		
أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال		
حصص الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم		200.000
حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		
اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		200.000
اهتلاكات غير قابلة للخصم		230.000
الضريبة على أرباح الشركات		409.830
الضرائب المستحقة على النتيجة		
الضرائب المؤجلة ( التغيرات)		25.000
غرامات وعقوبات		20.000
الاستردادات الأخرى*		800.000
مجموع الاستردادات		1.884.830
III.التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيات		83.000
المدخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		
الاهتلاك المكمل		
تخفيضات أخرى*		1.160.000
مجموع التخفيضات		1.243.000
IV.الخسائر السابقة القابلة للخصم		
خسارة سنة ..... ل04 سنوات		
النتيجة الجبائية		2.157.000
ربح	خسارة	

## 4. الخاتمة:

تعتبر كل من المحاسبة والجبائية خطان متوازيان ، فالجبائية تعتمد على المحاسبة بصفة مباشرة لحساب النتيجة الجبائية ، وهما يتطابقان الى حد كبير في النتائج نظرا لعدم الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والذي يسمى بالنتيجة العادية وغير العادية .

غير انه ولأمور جبائية تتعلق بقوانين الجبائية تخلق فجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وكنتيجه لهذا الاختلاف ظهرت ما يسمى بالفروق الدائمة وهي تلك الفروق التي تضاف او تطرح من النتيجة اي هي عمليات خارج المحاسبة. وفروق مؤقتة تعالج باستخدام ما يسمى بالضرائب المؤجلة وهي تقنية دقيقة التطبيق تربط بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية باستخدام التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة ، وتعديلات تتوافق مع ما تم تسجيله محاسبيا في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية ، الامر الذي يقلل حجم الفجوة بين المحاسبة والجبائية ويجعل من القيود المحاسبية للضرائب المؤجلة وسيلة للإفصاح عن الالتزامات الضريبية المستقبلية (ض م خصوم) والحقوق الضريبية (ض م اصول).

. قائمة المراجع:

- بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، IBS، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2010.
- ولهي بوعلام، جبائية المؤسسة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

- القوانين والنصوص الرسمية
- لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27 المؤرخ في 2009/03/05 يحدد قواعد التقويم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ في 2008/05/28 المتضمن المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.
- HAMINI, Allal. Bilan Comptable. Alger: Berti Edition, 2013.
- MEDJOUBI, Abdesselam. Syseteme Comptable Financier. 1<sup>er</sup> Edition; Setif: Ben Guelil, 2010.
- Pratique des normes IFRS. 5<sup>eme</sup> édition; Paris: Dunod, 2013. OBERT, Robert 3. ■
- HAURET, Christian. Normes Comptables Internationales IAS/IFRS. Bruxelles: de Boeck, 2005.
- BARNETO, Pascal. NORMES IFRS. 2<sup>eme</sup> Edition; Paris: Dunod, 2006.
- BERTIN, Elisabeth. GODOWSKI, Chrisophe. KHALASSI, Rédha. Comptabilité et Audit. Alger: Berti, 2013.