

# الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

### أ. حسوس صديق د. شريط صلاح الدين

#### جامعة المسيلة

#### Abstract:

This study aims to put the accounting problem, "deferred taxes" in individual institutions, resulting from temporary differences between accounting profit and tax profit, which is a new concept brought him financial accounting system.

Through the definition of deferred tax and the various ways provable and measurable accounting as provided by financial accounting system, as well as to the accounting treatment for most cases the problem in individual companies.

To reach the latter that the financial accounting system allows the possibility of addressing the temporary differences between him and the Algerian tax system, and gives a clear picture of the accounting treatment for deferred tax.

Keywords: financial accounting system, the tax system Algerian, deferred tax.

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى طرح المشكلة المحاسبية "الضرائب المؤجلة" في المؤسسات الفردية والناجحة عن الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تعتبر مفهوم جديد أتى به النظام المحاسبي المالي.

وذلك من خلال التعريف بالضريبة المؤجلة ومختلف طرق اثباتها وقياسها محاسبيا حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لمعظم الحالات المشكلة لها في الشركات الفردية.

لنتوصل في الأخير إلى أن النظام المحاسبي المالي يتيح إمكانية معالجة الفروقات المؤقتة بينه وبين النظام الضريبي الجزائري ويعطي صورة واضحة عن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي الجزائري، النظام الضريبي الجزائري، الضريبة المؤجلة

#### مقدمة

تعتبر الضريبة المؤجلة من بين المشكلات المحاسبية التي انفرد بها النظام المحاسبي المالي دون المخطط المحاسبي القديم، وتعتبر مفهوم جديد استحدثه هذا النظام منذ تبيينه في البيئتين الجزائرية، ويجد المهنيون وذوو الاختصاص في مجال المحاسبة والاقرار المالي في الجزائر صعوبة في تحديد الممارسات المحاسبية التي تعنى بالضريبة المؤجلة من حيث المعالجة والافصاح عنها في القوائم المالية لحدثة المشكلة.

وتقوم المشكلة المحاسبية "الضريبة المؤجلة" أساسا على إشكالية تحديد الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والاختلاف القائم بينهما، والذي ينتج عنه فروقات دائمة ذات آثار محاسبية وضريبية تحدث خلال السنة المالية ولا تنتقل إلى سنوات لاحقة، وفروقات مؤقتة ذات آثار محاسبية وضريبية متفاوتة، لا تكون متزامنة خلال نفس الفترة المالية، وهذه الأخيرة ما ينتج عنها ضرائب مؤجلة.

لتحديد الفروقات القائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وحب التطرق إلى كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري ودراسة نقاط الاختلاف بينهما، حيث يجب تحديد جيدا نقاط التداخل بين نصوص التشريع الضريبي الجزائري، وقواعد التقييم والمعالجة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، وان كان هذا الأخير يتيح إمكانية معالجة هذه الاختلافات والافصاح عنها بشكل سليم يتوافق والنصوص التشريعية الضريبية والمبادئ المحاسبية الدولية ذات القبول العام.

**الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي**

أولاً: مشكلة الدراسة:

بناء على ما سبق؛ وفي ضل العلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في تحديد الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي ومعالجة الفروقات القائمة بينهما يتم طرح الإشكالية التالية:

ما مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على معالجة الفروق المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري؟  
ثانياً: فروض الدراسة: تتمثل فرضية الدراسة فيما يلي:

- النظام المحاسبي المالي لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة الدولية فيما يخص إثبات وقياس الضرائب المؤجلة.

- النظام المحاسبي المالي لا يتعارض مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري ويتيح معالجة الفروق المؤقتة.

ثالثاً: منهج الدراسة: وفقاً لطبيعة الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لأنه الأنسب لهذا النوع من الدراسات، وذلك من خلال التطرق والإمام بكل الجوانب النظرية المرتبطة بالفروق بين كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي وتشكل الفروق المؤقتة، والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي.

رابعاً: أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على طرق وكميات تحديد كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي؛

- توضيح مفهوم الفروقات المؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي؛

- التعريف بطرق إثبات وقياس الضريبة المؤجلة؛

- المعالجة المحاسبية لمعظم الحالات الممكنة ان تكون حدث منشئ للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وذلك وفق ما تنص عليه مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي.

خامساً: خطة الدراسة: من أجل الإجابة على هذه الإشكالية تم اتباع الخطة التالية:

- المحور الأول: تحديد الربح حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري؛

- المحور الثاني: قياس وإثبات الضريبة المؤجلة؛

- المحور الثالث: القياس والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية.

المحور الأول: تحديد الربح حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري

إن معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري تعدد معايير وقواعد محاسبية تنظم سير الحسابات، وتحدد الشروط والطرق التي بموجبها يتم التوصل الى النتيجة المحاسبية للمؤسسة، من خلال مختلف العمليات المالية الممارسة من طرفها والتي تتعلق بنشاطها بصفة مباشرة او غير مباشرة.

إلا أن هذه المعايير والقواعد تكون في كثير من المواطن غير موافقة للنظم والقوانين المتبعة ضمن النظام الجبائي الذي يحكم محيط المؤسسة، والذي يعد المتحكم الرئيسي في وضع وتحديد النتيجة الجبائية، التي يتم تقديمها للمصالح الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد مصروف الضريبة المستحق دفعه عن السنة المالية.

لذا نقوم من خلال هذا المبحث ببحث نقاط الاختلاف الممكنة بين الربح المحاسبي والربح للأغراض الضريبية، مع الآثار المحاسبية والجبائية المترتبة على هذه الاختلافات.

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

### 1. الربح المحاسبي والربح الضريبي

نقوم من خلال هذا المطلب بعرض القواعد الطرق المحاسبية المتبعة ضمن النظام المحاسبي المالي في حساب النتيجة المحاسبية، مع تحديد نقاط الاختلاف الممكنة مع ما ينص عليه التشريع الضريبي الجزائري، والذي بدوره يتحكم في تحديد الانتقال وتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة.

1.1. الربح المحاسبي: يتم تعريف الربح المحاسبي من قبل معايير المحاسبة الدولية على انه " صافي الربح او الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة"<sup>1</sup>

كما يعرف أيضا على انه "الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول الى ذلك الربح"<sup>2</sup> ويمكن قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين:

- طريقة الميزانية: حيث يتم تحديد الربح المحاسبي حسب هذه الطريقة بطرح صافي أصول المشروع في بداية السنة المالية من صافي أصول ذلك المشروع في نهاية السنة المالية، فان كان الفارق موجبا فهو ربح، اما ان كان الفارق سالبا فتعتبر خسارة عن السنة المالية. أما إذا تم إضافة أصول جديد للمشروع خلال نفس السنة المالية بقصد زيادة راس المال، او قيام المساهمين او الشركاء (أصحاب المشروع) بسحب نقديات او سلع لحسابهم الخاص فان صافي ربح او خسارة الدورة يحسب بالعلاقة التالية:

الربح (الخسارة) المحاسبي = (صافي الأصول في نهاية السنة + المسحوبات) - (صافي الأصول في بداية السنة + الزيادة في راس

ويعاب على هذه الطريقة انها تؤدي الى فرض ضريبة على أرباح لم تتحقق سببها الزيادة في راس المال أو إعادة تقييم بعض الأصول.

- طريقة اعداد حسابات الاستغلال: حيث تعتمد هذه الطريقة على تصوير حسابات الإيرادات والتكاليف للوصول الى صافي الربح أو الخسارة مع مراعات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات العلاقة.

أما النظام المحاسبي المالي فلا يخرج عن هذا النطاق ويقدر الربح المحاسبي على النحو التالي:

نتيجة الدورة<sup>3</sup> = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط +/- - تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- - تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض.

2.1. الربح الضريبي: يعرف المشرع الجبائي الجزائري الربح الضريبي (من خلال المادة 140-1 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة) وذلك مع مراعاة الاحكام المتعلقة بفوائض قيم التنازل والامتيازات المتعلقة بما على انه " 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."<sup>4</sup>

كما يعرفه في الفقرة الثانية من نفس المادة على انه "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.

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

وبالتالي فان المشرع الجبائي الجزائري عرف النتيجة الجبائية على انها "الربح الصافي الناتج عن: النتائج المحققة من طرف الكيان - مختلف الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط باستثناء غير المقبولة منها جبائيا (تدمج ضمن النتيجة الجبائية). ويمكن التعبير عن الربح الضريبي بالعلاقة التالية:

$$\text{الربح الضريبي} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الأعباء المدججة} - \text{التخفيضات} - \text{العجز المالي السابق}$$

### 2. فارق التوقيت وطبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي

هناك نوعين من الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري، احداها مؤقتة والأخرى ثابتة.

1.2. الفروقات الدائمة: تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف التي تكون آثارها الجبائية المحاسبية متزامنة، أي لا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، ويتخلص الكيان من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في قائمة حساب النتائج دون الميزانية. ويتم عرض هذه التكاليف والنواتج في القانون الجبائي -على سبيل المثال لا الحصر- كما يلي:

-نواتج غير خاضعة جبائيا: حيث تعفى من الضريبة وتستبعد بصفة نهائية بعض النواتج ولا يترتب عنها أي أثر مستقبلي، وفق نص تشريعي كالإعانات المستلمة من طرف الدولة او تلك المقدمة من الكيان الى احدى المؤسسات الخيرية وفق السقف المحددة، وبعض النواتج التي تتم بين فروع الشركة الام حسب تشريع خاص بها.  
-تكاليف غير قابلة للخصم جبائيا<sup>5</sup>: ينص المشرع الجزائري على عدم قابلية خصم بعض التكاليف المقبولة محاسبيا من النتيجة الجبائية وبالتالي يتم إعادة ادماج هذه التكاليف ضمن وعاء النتيجة الجبائية. وقد حدد هذه التكاليف كما يلي:

- ✓ مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
- ✓ الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري مالم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج،
- ✓ الإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينيا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار 1.000.000 دج؛
- ✓ مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- ✓ المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، التي تتجاوز حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/ أو الطبيعيين وتعدى حد أقصاه 30.000.000 دج.

✓ قسيمة السيارات، الغرامات ومختلف العقوبات.

✓ النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة التي تتجاوز 10% من مبلغ الدخل أو الربح المحقق خلال السنة المالية، وفي حدود سقف يساوي 100.000.000 دج، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

2.2. الفروقات المؤقتة: يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الضريبي لنشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي (او العكس) لفترة مالية معينة، تسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

القابلة للاقتطاع أو الاسترداد مستقبلاً. حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة "نتيجة لاختلاف التوقيت بين الأحداث المحاسبية والجبائية، والآثار المترتبة عنها في المستقبل مما يترتب عنه تأسيس للضريبة المؤجلة"<sup>6</sup>. وتنقسم الفروقات المؤقتة إلى قسمين:<sup>7</sup>

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Difference: وهي الفروقات المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، ان هذه الفروقات ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل.
- فروق مؤقتة واجبة الخصم Deductible Temporary Difference: وهي الفروقات المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وبالتالي ينتج هذه الفروقات مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة، أي ينشأ عنها عادة أصل ضريبي مؤجل.

المحور الثاني: قياس واثبات الضريبة المؤجلة

بعد تحديد نقاط الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وتحديد النقاط التي تكون وفق النظام المحاسبي المالي هي حدث منشئ للضريبة المؤجلة، نقوم بعرض طرق اثبات ومعالجة هذه الاختلافات محاسبياً، وكيفية معالجة الضرائب المرجلة الضرائب المؤجلة الناشئة بسببها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

### 1. مفهوم الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

لقد عرف "Jagwani Bhagwan" عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات على أنها: "العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة"<sup>8</sup>. وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقاً لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ المقابلة.

وكان هناك خلاف حول مدى الصحة النظرية لمبدأ المقابلة، حيث ذكر البعض أن مبدأ المقابلة يسمح بتأجيل تكاليف معينة ومعالجتها كأصول في الميزانية في حين أن هذه التكاليف قد لا تكون لها منافع في المستقبل. فهذا المبدأ -إذا أسيء استخدامه- يسمح بجعل الميزانية مجمع للتكاليف التي لم تتم مقابلتها بالإيرادات.<sup>9</sup>

كما اعتبر النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة على أنها طريقة محاسبية تتمثل في ادراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها. وعرفها -وهو التعريف الذي يتطابق مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 12- على أنها "مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة اصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية"<sup>10</sup>.

بالتالي نجد ان الضريبة المؤجلة تنقسم الى نوعين:<sup>11</sup>

- ضرائب خصوم مؤجلة "Deferred Tax Assets": تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبية الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الاثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات، واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة.

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

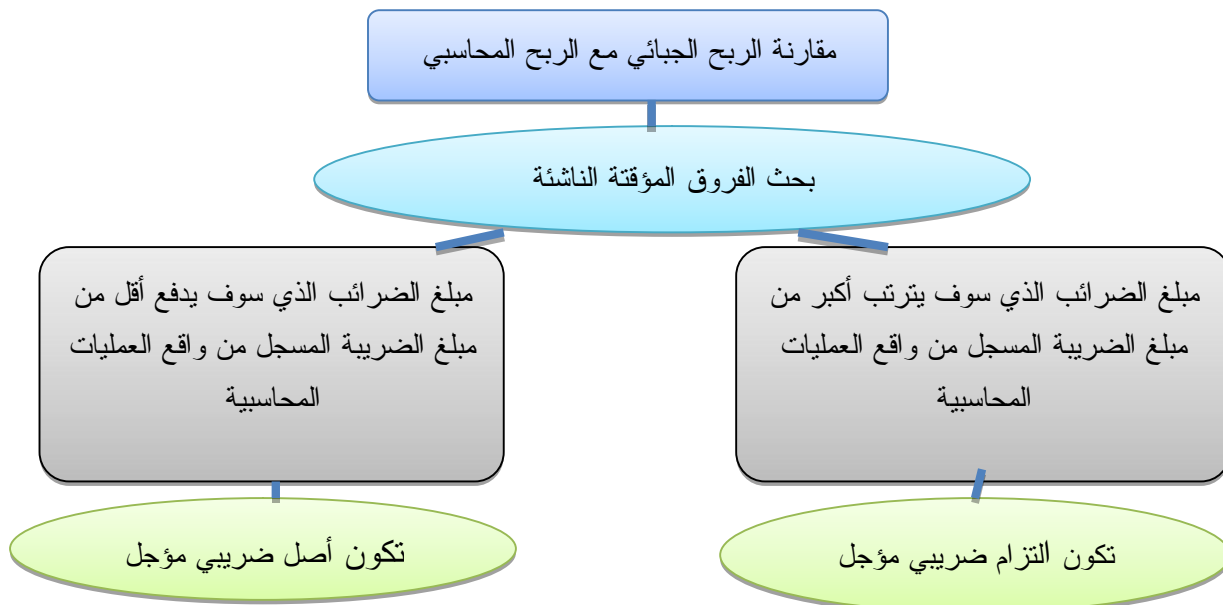
- ضرائب أصول مؤجلة "Deferred Tax Liabilities": تتمثل في مبلغ الضرائب المسددة مسبقا (المبلغ المسدد أكبر من المستحق فعلا) على الدورة المالية اللاحقة، والناجمة من الاختلاف الزمني لإثبات الأعباء والمنتجات.

### 2. اثبات الضريبة المؤجلة

توجد طريقتان لإثبات نفقة الضريبة المؤجلة هما:<sup>12</sup>

1.2. طريقة التأجيل (الدخل / حساب النتائج): تحسب طريقة التأجيل نفقة الضريبة بالرجوع الى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي، وبطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناء على الدخل المحاسبي، على حين ان الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل، إما على انه نفقة مؤجلة (Deferred) او مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع انعكاس فرق التوقيت، وفروق التوقيت التي تنشأ اثناء المدة يشار لها باسم فروق ناشئة في حين ان انعكاس الآثار الضريبية الناشئة من فروق نشأت في فترات سابقة يشار إليها باسم فروق معكوسة، وبذلك فان طريقة التأجيل كانت موجهة نحو قائمة الدخل غير ان هذه الطريقة لم يعترف بها المعيار الدولي (IAS 12) المعدل، بالرغم من قبولها واعتمادها سابقا في ضل المعيار (IAS12) الأصلي. والشكل التالي يعطي ملخص عن هذه الطريقة:

الشكل رقم 01: اثبات الضرائب المؤجلة حسب طريقة جدول حساب النتيجة



المصدر: من إعداد الباحثين

2.2. طريقة الالتزام (الميزانية): وفقا لطريقة الالتزام، لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب ان تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة؛ وهذا المجموع لن يساوي-بوجه عام-نسبة الضريبة الجارية X الربح المحاسبي، حيث على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشأة الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة. والشكل الموالي يوضح الآثار الجبائية والمحاسبية على الضريبة المؤجلة نتيجة تطبيق هذه الطريقة بمقابلة عناصر الأصول والخصوم.

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم 01: اثبات الضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

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

المصدر: Olivier De Broucker, INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES, copyright 28 septembre 2013,p23.

اما النظام المحاسبي المالي فيقر ويعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية، كما يحدد أسباب الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة في ثلاث نقاط رئيسية وهي:<sup>13</sup>

➤ احتلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج او عبء ما واخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع (وهي ما عرفناه سابقا بالفروقات المؤقتة).

➤ عجز جبائي او قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها الى أرباح جبائية او ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منضور.

➤ ترتيبات واقضاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدججة.

المحور الثالث: القياس والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية

نقوم خلال هذا المحور بعرض المعالجة المحاسبية لأغلب الحالات المشككة للضريبة المؤجلة، والتي يكون الحدث المنشئ لها هو الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في الشركات الفردية.

## 1. الضريبة المؤجلة عن الإهلاكات

يعرف النظام المحاسبي المالي الإهلاكات على انها استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بأصل معنوي او مادي مدرج ضمن أصول المؤسسة، مالم يتم ادراجه ضمن الموجودات التي تنتجها المؤسسة لنفسها<sup>14</sup>. ويترك النظام المحاسبي المالي للمؤسسة حرية اختيار طريقة ومدة الإهلاك التي تراها انسب لها لاهلاك الأصول الطويلة الاجل المدرجة ضمن قوائمها المالية، ويمكن مراجعة وإعادة النظر في طريقة الإهلاك والعمر الإنتاجي بصفة دورية لكن بدون أثر رجعي.

إلا ان حرية الاختيار هذه غير متوفر في نصوص التشريع الضريبي الجزائري، الذي يفرض على المؤسسة اتباع طريقة اهتلاك واحدة وهي طريقة الإهلاك الخطي<sup>15</sup>. ولا يعترف نهائيا بطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج، الا انه يتيح استثناءات محددة جدا لاستخدام واحد من الاسلوبين الإهلاك المتناقص او الإهلاك المتزايد لبعض أنواع الأصول المحددة حسب التنظيم، الا ان هذا الاختيار يكون نهائي ولا رجعة فيه الى غاية انقضاء العمر الإنتاجي للأصل<sup>16</sup>.

## 1.1. العمر الإنتاجي المحاسبي للأصل أقل من مدة الإهلاك الجبائية:

بافتراض ان الكيان قام في بداية السنة 2011 بجائزة تثبيت مادي بقيمة 4.500 دج وقد قدر عمره الإنتاجي بـ 3 سنوات مع اتباع أسلوب الإهلاك الخطي، مع ان التشريع الضريبي الجزائري ينص على ان مدة اهتلاك الأصول الثابتة لا يجب ان تقل عن 5 سنوات، ومعدل الضريبة 26%.

1.1.1. تحليل الفروقات من خلال الميزانية: حيث نقوم بتحديد مصروف الضريبة المؤجلة وفق هذه الطريقة من خلال طرح القيمة المحاسبية الصافية للأصل عبر سنوات الإهلاك من القيمة الجبائية لنفس الأصل، وتحديد الفروقات المؤقتة لكل سنة. بعدها يتم حساب التغير في الفروقات من خلال حاصل طرح الفرق المؤقت للسنة "ن" من الفرق المؤقت للسنة "ن-1".

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

1"، ليتم في الأخير تحديد مصروف الضريبة المؤجلة بضرب التغير المحصل عليه من الفروقات في معدل الضريبة المطبق. والجدول الموالي يوضح هذه العملية:

جدول رقم 02: تحليل الفروقات من خلال الميزانية:

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل 1	3.000	1.500	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل 2	3.600	2.700	1.800	900	0
الفروقات المؤقتة 1-2	600	1.200	1.800	900	900
تغيرات الفروقات 4	600	600	600	-900	-900
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	156	156	156	-234	-234

المصدر: من إعداد الباحثين

## 2.1.1. تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة

من خلال هذه الطريقة يتم مقارنة مقارنات مخصصات الاهتلاك المحاسبية للأصل مع المخصصات الاهتلاك الجبائية، نحتفظ بنفس معطيات المثال السابق، والجدول الموالي يوضح طريقة عمل هذا الأسلوب:

جدول رقم 03: تحليل الفروقات من خلال جدول حساب النتيجة

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
مخصص الاهتلاك المحاسبي 1	1.500	1.500	1.500	0	0
مخصص الاهتلاك الجبائي 2	900	900	900	900	900
الفروقات المؤقتة 1-2	600	600	600	-900	-900
تغيرات الفروقات 4	600	1.200	1.800	900	0
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	156	156	156	-234	-234

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p148.

بالتالي ان كلا الطريقتين تعطي نفس النتيجة لحاصل تكلفة الضريبة المؤجلة. ويتم اثباتها محاسبيا خلال نهاية الدورة بالنسبة للسنوات الثلاث الأولى كما يلي:

133	ضرائب مؤجلة أصول	692	156
692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2011	156	156
133	ضرائب مؤجلة أصول	692	156
692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2012	156	156
133	ضرائب مؤجلة أصول	692	156
692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2013	156	156

أما التسجيل المحاسبي للسنتين الخيرتين 2014 و 2015 فيكون كما يلي:



## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

234	234	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2014	133	692
234	234	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2015	133	692

2.1. مدة العمر الانتاجي للأصل محاسبيا أكبر من مدة الاهتلاك الجبائي: في هذه الحالة نفترض ان المؤسسة قامت بجيازة أصل ثابت بقيمة 3.000 دج وتم تقدير عمره الإنتاجي بـ 8 سنوات مع العلم ان مدة الاهتلاك الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري 5 سنوات ومعدل الضريبة المفروض 26%.  
نقوم بتحليل الفروقات المؤقتة الناتجة حسب أسلوب الميزانية المعتمد من قبل النظام المحاسبي المالي، مع العلم ان "ق م ص" تعني القيمة المحاسبية للأصل، و"ق ج" تعني القيمة الجبائية للأصل.  
جدول رقم 04: تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ق.م.ص 1	2.625	2.250	1.875	1.500	1.125	750	375	0
ق.ج 2	2.400	1.800	1.200	600	0	0	0	0
الفروقات المؤقتة	225	450	675	900	1.125	750	375	0
تغيرات الفروقات	225	225	225	225	225	-375	-375	-375
أصل ضريبي مؤجل	58,5	58,5	58,5	58,5	58,5	-97,5	-97,5	-97,5

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p148.

نلاحظ من خلال هذا المثال تشكل ضرائب مؤجلة خصوم ناجمة عن فروقات مؤقتة بين القيمة المحاسبية الصافية وقيمتها الجبائية عبر فترة الاهتلاك، وهذا ما يترتب عليه فارق خاضع للضريبة مستقبلا وبالتالي تشكل التزام ضريبي مؤجل.  
المعالجة المحاسبية خلال السنوات 2011، 2012، 2013، 2014، 2015 تظهر كما يلي:

58,5	58,5	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2011	134	693
58,5	58,5	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2012	134	693
58,5	58,5	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2013	134	693
58,5	58,5	فرض الضريبة المؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2014	134	693

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

693	134	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2015	58,5	58,5
-----	-----	---	------	------

اما التسجيل المحاسبي الخاص بالسنوات 2016، 2017، 2018 فيكون كما يلي:

134	693	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2016	97,5	97,5
134	693	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2017	97,5	97,5
134	693	ضرائب مؤجلة أصول فرض الضريبة المؤجلة أصول ضريبة مؤجلة خصوم للسنة 2018	97,5	97,5

3.1. الاختلاف في طريقة الاهتلاك<sup>17</sup>

فيما يلي سيكون الأسلوب المعتمد من طرف التشريع الجبائي هو الأسلوب الخطي للاهتلاك، ونعالج الفروقات الناتجة عن اعتماد اسلوبي الاهتلاك المتناقص محاسبيا.

بافتراض ان المؤسسة قامت بجائزة أصل ثابت في بداية السنة 2011 بتكلفة شراء قدرت بـ 3.000 ون، وقدر العمر الإنتاجي للأصل بـ 5 سنوات، أما معدل الضريبة المطبق 26%.

الجدول التالي يوضح الفروقات المؤقتة ومصروف الضريبة المؤجلة المتكون:

جدول رقم 05: الضريبة المؤجلة الناشئة عن استعمال الاهتلاك المتناقص محاسبيا والثابت جبائيا

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية للأصل 1	1.800	1.080	648	324	0
القيمة الجبائية للأصل 2	2.400	1.800	1.200	600	0
الفروقات المؤقتة 1-2	600	720	552	276	0
تغيرات الفروقات 4	600	120	-168	-276	-276
أصل ضريبي مؤجل 4 x 26%	156	31,2	-43,68	-71,76	-71,76

المصدر: Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, impôts différés, sur www.cn-onec.dz

نجد أن القيمة الجبائية للأصل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية طول سنوات الاهتلاك وبالتالي تشكل اصول ضريبية مؤجلة يتم تقييدها محاسبيا كما يلي:

خلال السنتين 2011 و 2012:

133	692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2011	156	156
133	692	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول	31,2	31,2

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

		ضريبة مرحلة أصول للسنة 2012		
--	--	-----------------------------	--	--

اما خلال الثلاث السنوات التالية 2013، 2014، 2015 فتكون القيود المحاسبية في 12/31 لكل سنة كالآتي:

43,68	43,68	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2013	133	692
71,76	71,76	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2014	133	692
71,76	71,76	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2015	133	692

## 3. الضريبة المؤجلة عن مؤونات الأعباء:

ان النظام الضريبي الجزائري لا يعترف كتكاليف قابلة للخصم من النتيجة الجبائية الا التكاليف التي تحققت فعلا وتتعلق بالسنة المالية، وهذا ما لا يتوافق مع المبدئ التوقعي الذي تقوم عليه مؤونة الأعباء التي تكوّن من طرف المؤسسة لمواجهة أعباء يتوقع حدوثها في المستقبل، بالتالي تكون هذه المؤونات حدث منشئ للفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وبالتالي ظهور الضريبة المؤجلة.

بفرض أن المؤسسة x قامت بتقييد حساب مؤونات المعاشات في سجلاتها المحاسبية بمبلغ 2000 دج كمؤونة لإحالة أحد العمال على التقاعد في السنة اللاحقة، ولا يمكن تخفيضها من النتيجة الجبائية إلا عند دفع المصروف فعلا للموظف المتقاعد، مع العلم ان معدل الضريبة 26%، ومقدار الضريبة للسنة N يساوي 1.000 دج.

جدول رقم 06: تحليل المؤونات حسب طريقة الميزانية.

السنوات	N	N+1
القيمة المحاسبية الصافية للالتزام 1	2.000	0
القيمة الجبائية للالتزام 2	0	2.000
الفروقات المؤقتة 1-2	2.000	-2.000
أصل ضريبي مؤجل	520	-520

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول نجد انه تشكلت ضرائب مؤجلة أصول خلال السنة N ويتم تسويتها في السنة

N+1 سنة تحقق النفقة فعليا، وبالتالي تكون التسجيلات المحاسبية كالتالي:

في نهاية السنة N:

2.000	2.000	مخصصات المؤونات للمعاشات المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة تكوين مؤونة علة المعاشات	153	681
520	520	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول	692	133

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

في نهاية السنة N+1

2.000	2.000	المؤونات للمعاشات والخسائر الماثلة المستخدمون، أعباء واجبة الدفع استخدام مؤونة المعاشات	428	153
2.000	2.000	المستخدمون، أعباء واجبة الدفع البنك تسوية أعباء المستخدمين بسيك	512	428
520	520	فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول	133	692

## 4. الخسائر الجبائية القابلة للترحيل:

يتيح النظام الجبائي الجزائري للمؤسسة اقتطاع العجز المحقق خلال السنة المالية من نتيجة السنة الموالية، وان لم تغطي نتيجة السنة المالية هذا العجز يمكن ترحيله الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق العجز (المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة)<sup>18</sup>، وهذا ما يؤثر على النتيجة الجبائية للمؤسسة فتظهر خسارة رغم ان النتيجة المحاسبية للسنوات الموالية لسنة العجز كانت قد حققت ربح محاسبي، الا انه غير خاضع جبائيا. ويعتبر النظام المحاسبي هذه الفروقات الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي الخاضع للضريبة فروقات مؤقتة منشئة للضريبة المؤجلة ويضع إطار محاسبي يعالج هذه الفروقات كما يلي:

## جدول رقم 07: الضرائب المؤجلة الناتجة عن خسائر جبائية قابلة للترحيل

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة المحاسبية	-2.000	500	300	600	800	400
الخسائر المرحلة	0	500	300	600	600	à
النتيجة الجبائية	-2.000	-1.500	-1.200	-600	200	400
الضريبة على الأرباح 26%	0	0	0	0	52	104
أصل ضريبي مؤجل	520	-130	-78	-156	-156	0

المصدر: Abdesselam Medjoubi, système comptable financier, Algérie, 2010, p142.

اما التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة فتظهر كما يلي:

520	520	2011/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2011	692	133
-----	-----	---	-----	-----

وفي السنوات الموالية:

130	130	2012/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2013	133	692
-----	-----	---	-----	-----

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

78	78	2013/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2014	133	692
156	156	2014/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2015	133	692
156	156	2015/12/31 فرض الضريبة المؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مرحلة أصول للسنة 2015	133	692
52	52	2015/12/31 الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية. الدولة، ضرائب على النتيجة اثبات مصروف الضريبة للسنة 2015	444	695

اما في نهاية السنة 2016 لا يظهر حساب الضرائب المؤجلة لأنه قد تم ترصيداها في السنة التي قبلها وبالتالي لا يتم اثبات الا الضريبة الواجبة الدفع:

104	104	2016/12/31 الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية. الدولة، ضرائب على النتيجة اثبات مصروف الضريبة للسنة 2016	444	695
-----	-----	---	-----	-----

## 5. حالات أخرى للضريبة المؤجلة عن الفروقات المؤقتة

بالإضافة الى ما سبق، هناك حالات أخرى لتشكل الضريبة المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، نقوم نت خلال هذا المطلب بمعالجة البعض منها.

## 1.5. الضريبة المؤجلة عن فارق إعادة التقييم

ينص النظام الضريبي الجزائري على وجوب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الأصول الثابتة-عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي- في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه خمس (5) سنوات<sup>19</sup>.

كما يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة<sup>20</sup>.

بافتراض ان الشركة x قد قامت بجيازة أصل ثابت (بناء) منذ السنة N-4. بمبلغ قدره 5.000 ون، ويقدر عمره الإنتاجي ب 20 سنة، قسط الاهتلاك يساوي 250 ون والإهلاك المجمع لغاية N/12/31 يقدر بـ 1.250 ون، وقد تم إعادة تقييم هذا الأصل بناء على قرار مجلس الإدارة للشركة، لتصبح قيمة الأصل 8.000 ون، ليصبح قسط الاهتلاك 400 ون الاهتلاك المتراكم لغاية N/12/31 قدر بـ 2.000 ون، مع معدل ضريبة مطبق 26%.

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

الجدول التالي يوضح المعطيات السابقة و فارق إعادة التقييم المتشكل:

دول رقم 08: حساب فارق إعادة التقييم

البيان	المبلغ قبل إعادة التقييم	المبلغ بعد إعادة التقييم	فارق التقييم
تكلفة الحيازة	5.000	8.000	3.000
الاهتلاك المتراكم	1.250	2.000	750
القيمة المحاسبية الصافية	3.750	6.000	2.250

أما التسجيلات المحاسبية الواجب تقييدها في سجلات المؤسسة، والمرتبطة عن إعادة التقييم هاته فتكون كما يلي:

1. القيد المتعلق بإثبات فارق التقييم:

213	بنائات	3.000	
2813	إهلاك البنائات		750
105	فارق إعادة التقييم		2.250
	إعادة تقييم البنائات		

2. القيد المتعلق بإثبات الضريبة المؤجلة:

105	فارق إعادة التقييم	585	
134	ضرائب مؤجلة خصوم		585
	تكون ضرائب مؤجلة خصوم عن إعادة تقييم البنائات		

2.5. الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة

وترتبط أساسا بالعمليات المتعلقة بالحساب 16/ الاقتراضات والديون الماثلة، الذي يعبر عن الاقتراضات والديون الماثلة (راس المال الأجنبي) والتي تدوم لأكثر من دورة مالية (خصوم ثابتة)<sup>21</sup>.

للوصول الى فهم كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفوائد المستحقة، نفترض ان الشركة X تحصلت على قرض قصير الاجل من مؤسسة الائتمان في 2016/07/01، بمبلغ 10.000 ون مع معدل فائدة سنوية 6%، معدل الضريبة على الأرباح 26%. ولغرض اعداد النتيجة المحاسبية للسنة المالية، يجب على المؤسسة مقارنة الإيرادات والمصروفات للسنة المالية، وحساب واثبات التكاليف المتعلقة بالفوائد المستحقة الغير مقسطة عند نهاية السنة 2016/12/31.

بتاريخ 2016/07/01 التكلفة المحاسبية الفوائد المستحقة الدفع عن القرض تكون:  $300 = 2 / (6\% \times 10.000)$  ون مع أساس ضريبي يساوي صفر (0).

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

512	البنك	2016/07/01	10.000	
164	الاقتراضات لدى مؤسسات القرض			10.000
	اقتراض على المدى القصير			
661	أعباء الفوائد	2016/12/31	300	
518	الفوائد المنتظرة			300
	اثبات الفوائد المستحقة			

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

بالتالي على المؤسسة إثبات الضريبة المؤجلة الناتجة عن الاختلاف المؤقت بين التكلفة المحاسبية والتكلفة الضريبية لهذه الفوائد كما يلي:

78	78	2016/12/31	133
		فرض الضريبة المؤجلة أصول	
		ضرائب مؤجلة أصول	692
		ضريبة مرحلة أصول للسنة 2016	

وفي السنة المالية تقوم المؤسسة بتسديد القرض القيم لمؤسسة الائتمان مع دفع الفوائد المترتبة، بالتالي يتم تحقق مصروف الفوائد المستحقة فعلا ويجب ترصيد حساب الضريبة المؤجلة، وتظهر المعالجة المحاسبية كما يلي:

10.300	10.000 300	2017/07/01	164 518
		الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	
		الفوائد المنتظرة	
		البنك	512
		تسديد القرض والفوائد	
78	78	2017/07/01	692
		ضرائب مؤجلة أصول	
		فرض الضريبة المؤجلة أصول	133
		إثبات الفوائد المستحقة	

## 3.5. الضرائب المؤجلة عن اعانات الاستغلال

اعانات الاستغلال عبارة عن مبالغ ممنوحة من الطرف الدولة الجماعات المحلية، لتعويض فقدان أحد إيرادات الاستغلال او تغطية بعض تكاليف الاستغلال التي من شأنها اضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها، حيث تعتبر اعانات الاستغلال إعانات لا تدوم لأكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز<sup>22</sup>، كما انه لا يتم ادخال اعانات الاستغلال والموازن ضمن النتيجة الجبائية الا في سنة تحصيلها فعلا<sup>23</sup>.

ولتوضيح كيفية إثبات الضرائب المؤجلة الناتجة عن اعانات الاستغلال، نفترض ان الشركة X تحصلت على التزام من الدولة بتاريخ 2014/12/10 يتعلق بمنحها اعانة استغلال بمبلغ 50.000 ون الا ان هذا المبلغ لم يحصل فعلا هي حساب البنك للشركة الا بتاريخ 2015/01/20، مع العلم ان معدل الضريبة على الأرباح يقدر بـ 26%.

التسجيلات والاثبات المحاسبي يكون كما يلي:

50.000	50.000	2014/12/10	441
		الدولة	
		اعانات الاستغلال	748
		تقدم اعانات استغلال من الدولة	
13.000	13.000	2014/12/31	693
		ضرائب مؤجلة خصوم	
		فرض الضريبة المؤجلة خصوم	134
		إثبات الضرائب المؤجلة خصوم	

بعد القبض الفعلي لإعانة الاستغلال تكون التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة X كما يلي:

## الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي

50.000	50.000	2015/01/20	البنك	512
			الدولة	441
			تحصيل اعانات استغلال من الدولة	
13.000	13.000	2015/12/31	فرض الضريبة المؤجلة خصوم	134
			ضرائب مؤجلة خصوم	693
			تسوية الضرائب المؤجلة خصوم	

الخاتمة:

في الأخير نجد أن الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري هو الأساس في اختلاف كل من الربح المحاسبي والربح المعد للأغراض الضريبية، وينتج عن هذا الاختلاف فروق مؤقتة دائمة وأخرى مؤقتة، هذه الأخيرة التي تشكل حدث منشئ للضريبة المؤجلة. وقمنا من خلال هذه الدراسة بعرض الإثبات والقياس المحاسبي لمعظم الحالات التي تتشكل من خلالها الضريبة المؤجلة حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما توصلنا الى النتائج التالية:

- الاختلافات الموجودة ما بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي المتعلقة بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية، وما بين النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، ينتج عنها نوعين من الفروقات:

- ✓ فروقات دائمة فروقات دائمة تتعلق بالسنة المالية وليس لها آثار مستقبلية (تأثر على النتيجة الحالية فقط)؛
- ✓ فروقات مؤقتة ناتجة عن عمليات مالية تتعلق بالسنة المالية الحالية او السنوات السابقة، ولها آثار على السنة الحالية او السنوات اللاحقة، أي ان الأثر المحاسبي والاثر الضريبي لهذه العمليات لا يظهر في نفس السنة المالية.
- الاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هي اهم عنصر يمكن اعتباره حدث منشئ للضريبة المؤجلة في المنشآت الفردية.
- ينتج عن الفروقات المؤقتة اختلاف بين الوعاء الضريبي المعتمد جبائيا في سداد مصروف الضريبة والوعاء المثبت محاسبيا في سنة السداد او سنوات لاحقة ويتعلق بنفس مصروف الضريبة وهذا ما يعبر عنه بالضريبة المؤجلة.
- الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية ولا تؤثر على مصروف الضريبة الواجب الدفع وانما تؤثر على اثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية (استقلالية الدورات، عدم المقاصة، ...).
- الضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وانما يتعلق بدورات مالية مستقبلية.
- تنقسم الضريبة المؤجلة حسب الزامية السداد متقبلا او الحق في الاسترداد مستقبلا الى نوعين:
- ✓ ضرائب مؤجلة أصوم: تترتب عن أعباء ونواتج مثبتة ومسددة خلال الدورة الحالية وتسترد خلال دورات لاحقة.
- ✓ ضرائب مؤجلة خصوم: مثبتة خلال الدورة الحالية وواجبة السداد خلال الدورات اللاحقة.



**الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي**

- تعتبر كل الإهلاكات، ومؤونات الأعباء، الخسائر والاعباء الضريبية المرحلة، فارق إعادة التقييم، اعانات الاستغلال والفوائد المستحقة من اهم النقاط المثيرة للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي وبالتالي من بين النقاط التي تشكل حدث منشئ للضريبة المؤجلة.
- يتيح النظام المحاسبي المالي إمكانية معالجة الضريبة المؤجلة من خلال الحسابات: ح/133 مدين الى الحساب ح/692 في حالة اثبات ضرائب مؤجلة أصول، والحسابين ح/134 مدين الى ح/693 دائن في حالة اثبات الضريبة المؤجلة خصوم، اما الترسيد فيكون بعكس القيود السابقة.
- توجد طريقتين لإثبات وقياس الضريبة المؤجلة وهما طريقتي الميزانية وجدول حساب النتيجة، الا ان النظام المحاسبي المالي يقر بطريقة الميزانية فقط وهي الطريقة المنصوح باتباعها من قبل معايير المحاسبة الدولية.
- بالنظر للأهمية الكبيرة التي أحدثتها هذه المشكلة المحاسبية المتمثلة في قياس واثبات الضرائب المؤجلة، عمد النظام المحاسبي الى وضع اطر وقواعد خاصة تحكم هذه المعالجة، بما يخدم ويتوافق مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري، وقد قمنا فيما سبق بعرض مختلف الحالات الممكنة والتي تمثل حدث منشئ للضريبة المؤجلة.
- قائمة المراجع والهوامش:

- <sup>1</sup> محمد خالد لميهاني، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2009، ص2.
- <sup>2</sup> عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان، 2008، ص30.
- <sup>3</sup> جواحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكليفه، ملتقى دولي واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 05 و06 ماي 2013، ص04.
- <sup>4</sup> المادة 140-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص58.
- <sup>5</sup> المواد 168، 169، 170، 171، المرجع نفسه، ص-ص: 74-76.
- <sup>6</sup> Olivier De Broucker, INITIATION AUX IMPOTS DIFFERES, copyright 28 septembre 2013, sur <http://www.abaq-rh.com/IMG/pdf/impotsdifferes.pdf>, le 30 janvier 2016 a 20:45.
- <sup>7</sup> عامر محمد سلمان، أسماء حسين علي، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية- تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، الكويت، العدد 16، 2014.
- <sup>8</sup> Jagwani, B. 2008. Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India? sur <http://www.ssrn.com>, consulter le 30 Janvier 2016 a 21:00.
- <sup>9</sup> عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل- كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص25، عن:
- Kieso, D.E Weygandt, JJ&warfield T.D. (2011).Intermediate accounting, IFRS edition, john wiely Sons Inc
- <sup>10</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن تحديد كفاءات تطبيق احكام مواد القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، ص18.
- <sup>11</sup> علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية- سير الحسابات وتطبيقها، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص131.
- <sup>12</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، القياس والتقييم المحاسبي، الجزء الخامس، ط1، مصر، 2004، ص59.
- <sup>13</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، القسم الثالث، الفرع الرابع، ص19.
- <sup>14</sup> Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, LES IMPOTS DIFFERES, sur <http://www.cn-onec.dz/recherche-de-telechargements/finish/16-avis-communiques-cnc/115-avis-cnc-impots-differes.html>
- <sup>15</sup> المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره. ص78.
- <sup>16</sup> المادة 174-2 والمادة 174-3، المرجع نفسه، ص78.
- <sup>17</sup> Ministère des Finances, Op.cit, p5.

**الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي**

<sup>18</sup> MINISTEREDES FINACES, direction générale des impôts, Impôt sur les bénéfices des sociétés(IBM), sur : <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-11-22-40/2014-05-20-11-57-36>, le 13|05|2016 a 12:30

<sup>19</sup> المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 84.

<sup>20</sup> المادة 186، المرجع نفسه، ص 84.

<sup>21</sup> لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 227.

<sup>22</sup> المرجع نفسه، ص 398.

<sup>23</sup> المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 64.