

دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري
- دراسة حالات عملية -

Reasons for applying deferred taxes in companies according to the Algerian financial accounting system - a practical case study

نقموش عادل، جامعة المسيلة (الجزائر)، adel.nakmouche@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2021/09/27

تاريخ القبول: 2021/08/17

تاريخ الاستلام: 2021/05/24

ملخص:

هدفت الدراسة للتعرف على إجراءات وقواعد معالجة الضريبة المؤجلة وتحديد قواعد إثباتها المحاسبي، حيث ان هذا المفهوم خلق مجموعة من المشاكل في التسجيل والحساب وعدم الفهم من قبل المحاسبين في بداية تطبيقها، وخلص البحث في الاخير لمجموعة من النتائج ابرزها:

مازالت هناك صعوبة في استخدام الضريبة المؤجلة في بعض أو كل المؤسسات لعدم إتقانها، رغم سهولة مبدئها وتساهل إدارة الضرائب لهذا النوع من المحاسبة، تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة. تعطي الضريبة المؤجلة الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.

كلمات مفتاحية: ضريبة مؤجلة أصول، ضريبة مؤجلة خصوم، نظام محاسبي مالي.

تصنيفات JEL : M 41.

Abstract:

The study aimed to identify the procedures and rules for handling the deferred tax, and to define the rules for its legal proof, as this concept created a set of problems in registration and accounting and a lack of understanding by accountants at the beginning of their application, and research found in the latest set of results, most notably: There is still difficulty in using the deferred tax in some or all institutions due to its lack of proficiency, despite the ease of its principle and the leniency of the tax

administration for this type of accounting. The accounting treatment of the institution's taxes helps to know its money and its obligations and rights towards the state. Deferred tax gives an honest picture of an organization's financial position.

Keywords: Deferred Tax Assets; Deferred Tax Liabilities; Financial Accounting System.

Jel Classification Codes: M 41.

1. مقدمة:

ان معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري تعتمد مبادئ 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. الا ان هذه المبادئ 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 مبلغ الضريبة المستحق دفعه عن السنة المالية.

فمن اجل تحديد الربح الضريبي لابد من مرور النتيجة المحاسبية بمجموعه من التغيرات والتعديلات نظرا لاختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية وخدمة للمستثمر، فالإصلاحات التي مست القواعد المحاسبية لم يصاحبها إصلاحات على مستوى القواعد الجبائية وهذا أدى إلى تعارض وظهور مصطلح الضريبة المؤجلة.

وفي هذا الإطار شهد الوسط المهني في الاونة الأخيرة ضرورة ملححة للتركيز على الضرائب المؤجلة التي تعتبر احد المكونات المهمة في أنشطة الضرائب المعاصرة، فهي تزداد أهمية كونها احد الطرق التي تتبعها المؤسسات في تنظيم عملية التدفقات النقدية بدفع المستحقات الضريبة الناتجة عن الربح الضريبي انطلاقا من الربح المحاسبي. من خلال هذا يمكن طرح اشكالية البحث الرئيسية والتمثلة في:

- ماهي أهم دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي؟

أهداف الدراسة

- التعرف على الضريبة المؤجلة.
- تحديد إجراءات وقواعد معالجة الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.
- تحديد قواعد الإثبات المحاسبي للضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة

يكتسي هذا البحث أهميته من كونه يعالج إحدى المشاكل التي تواجه كل من المحاسبين الجزائريين وإدارة الضرائب على حد سواء منذ اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، خاصة أن آخر إصلاح للمنظومة الضريبية الجزائرية كان من خلال التشريع الضريبي لسنة 1991، ما يثير التساؤل حول مدى نجاعة ومواكبة هذا النظام للتطورات والقفزات الهائلة في نظم الإدارة والتكنولوجيا التي يشهدها العالم الآن.

منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من اجل الإلمام بجوانب الدراسة في الجانب النظري إضافة إلى منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

2. عموميات حول الضرائب المؤجلة

1.2 تعريف الضريبة المؤجلة:

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الضريبة المؤجلة على أنها: "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية" (المادة 134.2 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008، 2009، صفحة 18)

وجاء في تعريف للمجلس الوطني للمحاسبة ان الضرائب المؤجلة هي: "توفير ضريبي (منتج ضريبي) على النتيجة المراد تحقيقها أو مصروف ضريبة الدخل الذي يتعين دفعه في السنوات المقبلة" (Conseil National de la Comptabilité, p. 3) أي إنها ناتجة عن الفروق المؤقتة بين النتيجة المحاسبية، بما في ذلك نتيجة العمليات المسجلة مباشرة في حقوق الملكية خلال العام والنتيجة الضريبة كذلك من خلال

الميزانية العمومية أو عمليات الإدارة التي تؤدي إلى استرداد أو الدفع بموجب الشروط التي يحددها التشريع الضريبي.

يحدد معيار المحاسبة الدولي 12 اصول وخصوم الضرائب المؤجلة على النحو التالي:

"الخصوم الضريبية المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة الدفع أثناء الفترات المستقبلية للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، بينما الأصول الضريبية المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد خلال الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر المرحلة والإعفاءات الضريبية غير المستخدمة وترحيل الإعفاءات الضريبية غير المستخدمة" (Heyse, 2015/2016, p. 32)

تسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما وأخذه في الحساب عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
 - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
 - ترتيبات، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدججة.
- وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقاً عبئ أو منتوج ضريبي.

2.2 أهمية الضرائب المؤجلة

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي: (ثامر ، 2004 ، صفحة 24)

- التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الأخرى المماثلة.

- **الحكم على نوعية الاستثمار**، فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل الضريبي، لما لها من تأثيرت على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر.

ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنها توفير معلومات للمستثمرين تفيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.

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

- **المساعدة في وضع السياسات الحكومية**، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة عن الفروق المؤقتة يؤدي الى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها، وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.

3. بعض الدراسات التي تناولت موضوع الضرائب المؤجلة:

يوجد بعض الدراسات التي وجدت أن للضرائب المؤجلة أهمية وفائدة في تقييم والتنبؤ باداء المؤسسة

مستقبلا، ومن بين هذه الدراسات الدراسة التي قام بها كلا من: **Theodore Sougiannis et Amir**

(1999) ، درسا كيف يقوم المحللون الماليون والمستثمرون في الأسهم بدمج المعلومات المتعلقة بالضرائب

المؤجلة من العقود المرحلة إلى توقعات الأرباح وأسعار الأسهم. (SOUGIANNIS & AMIR, 2010) حيث ركزا على الترحيل لأنه عند تقديم هذه المعلومات كل فترة يجب على الإدارة استخدام معلوماتها الخاصة حول توقعات ربحية الشركة. وبالتالي، فإن القياس المحاسبي للعقود الضريبية المرحلة هي طريقة أخرى لتوفير توقعات أرباح الإدارة، عند تحليل دور الضريبة المرحلة اللاحقة في التقييم، نميز بين تأثيرين متعارضين. أولاً، تمثل الضرائب المؤجلة من المرحلة الآجلة وفورات ضريبية مستقبلية؛ وبالتالي ينبغي تقييمها بشكل إيجابي كأصول. في المقابل، قد يشير وجود الضرائب المرحلة إلى احتمالية أكبر للخسائر المستقبلية، مما قد يكون له تأثير سلبي على الأرباح المتوقعة وأسعار الأسهم. وجدا أن المحللين يعتبرون أرباح الشركات ذات العقود الآجلة أقل ثباتاً بسبب الاحتمال المتزايد للخسائر المستقبلية. ووجدا أيضاً أن المحللين يميلون إلى أن يكونوا أقل دقة وأكثر تفاعلاً (متحيزاً) في التنبؤ بأرباح الشركات ذات العقود الآجلة. يشير تحليل تقييم المستثمرين إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين الضرائب المؤجلة من العقود المرحلة وأسعار الأسهم، مما يشير إلى أن هذه العقود المرحلة يتم تقييمها كأصول. أيضاً، يتم تقييم الأرباح والقيم الدفترية لحقوق الملكية بدرجة أقل في الشركات التي لديها عقود ترحيل مقارنة بالشركات التي لا تحتوي على عقود مرحلة. الا ان دراسة (Lev et Nissim 2004) أظهرت أن للضرائب المؤجلة، قدرة متواضعة نسبياً على التنبؤ بالأرباح قبل وبعد تطبيق SFAS رقم 109. (Lev & Doron , 2004)

في حين هناك دراسات اخرى ترى ان للضرائب المؤجلة دور في التلاعب بالنتائج، حيث تحلل دراسة (Lee 1998) الأخطاء في قياس الدخل المحاسبي التي تنتج عن المبالغة في تقييم الضرائب المؤجلة. حيث أنه في الواقع يمكن أن تتسبب الأساليب التي تتبعها الشركات في تقدير الضرائب المؤجلة لحدوث أخطاء في قياس النتائج، ولاختيار هذه النتيجة استخدم الباحث نموذج الانحدار المتعدد الذي يربط أداء سوق الأسهم بالأرباح قبل الضرائب المؤجلة والضرائب المؤجلة والبنود غير العادية، هذا من جهة، ومن جهة اخرى تم تقسيم الضرائب المؤجلة إلى عنصرين، القيمة الحالية للضريبة المؤجلة والمكاسب الضريبية المؤجلة المنسوبة، تم اختبار هذه النماذج لعينة من الشركات المدرجة في الولايات المتحدة خلال الفترة

1985-1991. تشير النتائج إلى ارتباط ضعيف بين الضرائب المؤجلة والقيمة السوقية للشركة. ومع ذلك، عندما يتم تقسيم الضرائب المؤجلة، تزداد الرابطة المذكورة. (Azouani & Saihi, 2013, p. 305) في حين ان دراسة (Gordon et Joos (2004) ودراسة (Philips et al (2003)، اختبرت استخدام الضرائب المؤجلة من قبل المسيرين في المملكة المتحدة للتلاعب بالنتائج المحاسبية. أما فيما يخص الدراسات المحلية فهي متعددة ومختلفة لعل من ابرزها، دراسة الباحثين (Azouani & Saihi, 2013)، حيث اختبرت العلاقة بين المخاطر المالية ومعاينة الضرائب المؤجلة، وخصوصا في النظام المحاسبي المالي، والتي خلصت الى ان تحليل مخاطر الضرائب المؤجلة في الجزائر هو الآن مبكر، خاصة وأن المؤسسات الجزائرية مازالت في أغلبها تعالج ضرائبها وفق الواجب دفعه، مع تسجيلها جزئيا لبعض الضرائب المؤجلة للخصوم، والذي ارجعا سبب ذلك لغموض بعض النقاط، أو لتطبيق بعض المؤسسات الجزائرية الاستثناءات المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم 12.

اما في دراسة اخرى للباحثة (KHERBACHI, 2019)، والتي تناولت تأثير قيمة المصاريف الضريبية المؤجلة على أداء الشركة يتيح الفرصة للمديرين لممارسة الربح وتحديد الأثر السلبي للضرائب المؤجلة على أداء الشركة General Emballage، حيث تبين كشوف بيان الدخل على مدى ثلاث سنوات أن ضريبة دخل الشركات تلعب سلبيا على الربحية الاقتصادية للشركة.

4. دراسة حالات عملية لاسباب تطبيق الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

وكيفية معالجتها محاسبيا

هناك عدة اسباب ودوافع تؤدي الى ظهور الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية والتي يجب معالجتها وتسجيلها محاسبيا في دفاتر المؤسسة والتي من شأنها ان تعطي الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة ومن بين هذه الدواعي:

1.4 الضريبة المؤجلة عن الإهلاكات

تشكل الضرائب المؤجلة في هذه الحالة لعدة اسباب قد تكون بسبب اختلاف العمر الإنتاجي المحاسبي للأصل مع مدة الإهلاك الجبائية أو الاختلاف في طريقة الإهلاك بين ما يسمح به النظام

المحاسبي المالي وما يسمح به النظام الجبائي، وهو ما ينتج عنه في الاخير ضرائب مؤجلة، وفي الحالة التي ندرسها قامت مؤسسة الرياض سطيف باعادة تقييم العمر الانتاجي لالة معينة من 05 سنوات الى 07 سنوات حسب ماتظهره في الملحق رقم 01، حيث يظهر ان المؤسسة سجلت في نهاية السنة المالية 2015 حالة لتغيير العمر الإنتاجي لأحد التثبيتات المقيدة في دفاتها المحاسبية وذلك بعد القيام بإعادة تقييمه من قبل الدائرة المالية للمؤسسة، والممثل في "آلة رقمية لتسجيل الحضور بالبصمة" **Pointeuse A** **Empteinte Digital** التي تم اقتناؤها بتاريخ 14/07/2014 بتكلفة حيازة قدرت ب 265.356,00 دج وقدرت مدة الاستغلال ب 5 سنوات أي بمعدل اهتلاك، 20% وقد تم اعداد مخطط الاهتلاك وفق ما يوضحه الملحق رقم 02 في الخانة (1^{ere} cas)، حيث قامت المؤسسة بالتسجيل في دفاتها المحاسبية أفساط مخصصات الاهتلاك لسنتي 2014 و2015 بعد انتهاء المؤسسة من عملية الجرد المادي للتثبيتات للسنة المالية 2015 لوحظ ان هذه الآلة لم يتم استعمالها كما كان متوقع ولا تزال في حالة ممتازة مما دفع بقسم المالية لاعادة تقييم العمر الإنتاجي وتمديده بستتين اضافيتين ليصبح عمرها الإنتاجي 07سنوات، وبالتالي يتغير معدل الاهتلاك الى 15% وذلك قبل اغلاق السنة المالية 2015 واعداد مخطط اهتلاك جديد يتوافق مع التقييم الجديد، والملحق 02 يوضح توزيع مخصصات الاهتلاك الجديدة كما في الخانة (2^{eme} cas)، حيث نلاحظ ان قيمة قسط الاهتلاك قد تغيرت وانخفضت بمقدار 18.954,00 دج لكل سنة مالية مع عدم توافق المدة الإنتاجية الجديدة المعدلة مع نصوص التشريع الضريبي الذي يضع سقف 05 سنوات كحد اقصى لا يجب تحطيه لمثل هذه التثبيتات، مما يشكل فارق في قسط الاهتلاك بين الحالتين وبالتالي فارق في الالتزام الضريبي المترتب مما ينتج عليه ضريبة مؤجلة خصوم.

يمكن من خلال الملحق 02 حساب وتكوين الضريبة المؤجلة المترتبة، الجدول الموالي يوضح الفارق في مخصصات الاهتلاك المتكونة وأيضا حجم الضريبة المؤجلة المترتبة.

الجدول (01): الفارق في مخصصات الاهتلاك المتكونة وأيضا حجم الضريبة المؤجلة المترتبة.

الوحدة: الدينار الجزائري

2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	السنوات
34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	34.117,2	قسط الاهتلاك المحاسبي A
00	00	26.535,6	53.071,2	53.071,2	53.071,2	53.071,2	قسط الجبائي B
34.117,2	-34.117,2	-7.581,6	18.954	18.954	18.954	18.954	الفروقات المؤقتة C = A - B
00	34.117,2	68,234.4	75.816	56.862	37.908	18.954	تغيرات الفروقات
- 8.870,48	- 8.870,48	-1.971,22	4.928,04	4.928,04	4.928,04	4.928,04	الضريبة المؤجلة C × 26%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الملحق الثاني

بعد اعداد الجدول السابق تقوم المؤسسة بالتسويات التالية:

تقوم المؤسسة بالغاء قيد الاهتلاك لسنة 2015 كالتالي:

دائن	مدین	2015/12/31	دائن	مدین
53.071,2	53.071,2	اهتلاك التثبيتات (الة) مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة الغاء قيد الاهتلاك لسنة 2015	6811814	2818154

تقوم المؤسسة باثبات وتسجيل القيد الجديد ويكون كالتالي:

دائن	مدین	2015/12/31	دائن	مدین
34.117,2	34.117,2	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة اهتلاك التثبيتات (الة) تسجيل قيد الاهتلاك الجديد لسنة 2015	2818154	6811814

تقوم المؤسسة بحساب الفرق بين قسط الاهتلاك القديم والجديد (2,53.071 - 2,34.117 = 18954) يعتبر هذا الفرق اساس فرض الضريبة المؤجلة، وباعتبار ان معدل الضريبة على ارباح الشركات تساوي 26% تكون قيمة الضريبة المؤجلة (18954 × 0.26 = 4928.04)

تقوم المؤسسة بتسجيل قيد اثبات الضريبة المؤجلة خصوم وفق القيد التالي:

مدین	دائن	2015/12/31	مدین	دائن
693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم الضريبة المؤجلة خصوم تسجيل قيد اثبات الضريبة المؤجلة	4928.04	4928.04

2.4 الضريبة المؤجلة عن الفوائد المستحقة الدفع والفوائد المنتظرة التحصيل

من بين اسباب ظهور الضريبة المؤجلة الفوائد المستحقة والفوائد المنتظرة التحصيل المرتبطة بعدة دورات، هذا الارتباط بعدة دورات ينتج عنه في الاخير ضرائب مؤجلة، وفي حالتنا تظهر الوثائق الخاصة بديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) التابعة لولاية البويرة سنة 2012 ان الفوائد المحصلة على الاسهم المالية بلغت 7500.00 حسب التسجيل التالي:

مدین	دائن	2012/12/31	مدین	دائن
512	762	البنوك وحسابات الجارية عائدات الاصول المالية تسجيل قيد تحصيل الفوائد	7500	7500

ومنه كانت الضريبة المؤجلة خصوم لهذه الفوائد كالتالي: 1425.00 = 19% × 7500.00 ويكون

التسجيل المحاسبي لها كالتالي:

مدین	دائن	2015/12/31	مدین	دائن
693	134	فرض الضريبة المؤجلة خصوم الضريبة المؤجلة خصوم تسجيل قيد اثبات الضريبة المؤجلة	1425	1425

3.4 الضرائب المؤجلة عن اعانات الاستغلال

إعانات الاستغلال عبارة عن مبالغ ممنوحة من الطرف الدولة للجماعات المحلية، لتعويض فقدان أحد إيرادات الاستغلال أو تغطية بعض تكاليف الاستغلال التي من شأنها اضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها، حيث تعتبر إعانات الاستغلال إعانات لا تدوم أكثر من دورة محاسبية واحدة عكس إعانات الاستثمار والتجهيز، كما انه لا يتم ادخال اعانات الاستغلال ضمن النتيجة الجبائية إلا في سنة تحصيلها فعلا، (حسوس، 2018/2017، صفحة 91) وفي حالتنا يظهر الملحق رقم 03 التسجيل المحاسبي للاعانة المستلمة من طرف الدولة لديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) التابعة لولاية البويرة سنة 2012 وكيفية تسجيل الضريبة المؤجلة الخاصة بها، حيث نلاحظ ان قيمة الاعانة المستلمة قدرت بـ 15.000.000.00 وباعتبار ان نسبة الضريبة على ارباح الشركات **IBS 19%** فان قيمة الضريبة المؤجلة خصوم في هذه الحالة تكون $2.850.000.00 = 19\% \times 15.000.000.00$

وعند استلام الاعانة في تاريخ لاحق يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مدین	دائن	1+N/12/31	مدین	دائن
512	441	البنوك الحسابات الجارية الدولة والجماعات المحلية، اعانات مطلوب استلامها استلام الاعانة	15.000.000.00	15.000.000.00
134	693	الضريبة المؤجلة خصوم فرض الضريبة المؤجلة خصوم تسوية الضريبة المؤجلة	2.850.000.00	2.850.000.00

4.4 الضريبة المؤجلة عن الاحالة عن التقاعد

ينتج هذا النوع من خلال الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتخفيضها من ارباح الدورة الجارية، وتأجيل الاعتراف بها لغايات ضريبة للفترات القادمة. (بكار، صفحة 185) يظهر في الملحق رقم 04 الفرق بين مبلغ المؤونة المخصص للتقاعد في كل من سنتي 2014 و 2015 في مؤسسة الرياض سطيف، حيث نلاحظ ان الفرق بين مبلغ المؤونة المخصص للتقاعد كان 3.103.168,32، ومنه

ينتج عن هذا الفرق ضريبة مؤجلة عن الاحالة عن التقاعد وتحسب كما يلي: $(3.103.168.32 \times 26\%) = 806823,76$ ، ويكون تسجيل المحاسبي لها:

مدین	دائن	2015/12/31	مدین	دائن
133	806823,76	الضريبة المؤجلة أصول	806823,76	
		فرض الضريبة المؤجلة أصول		692
		تسجيل قيد اثبات الضريبة المؤجلة		

5.4 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 سنوات، (المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 43) كما يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة، ففي حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) اظهرت الوثائق وجود ارض مقتنات في 2000/01/02 بمبلغ 27.533.641,09 دج (الملحق رقم 05)، حيث قرر مجلس ادارة المؤسسة اعادة تقييمها سنة 2012 لتصبح قيمتها الحقيقية 68.834.102,73 دج، مع العلم ان نسبة الضريبة على ارباح الشركات 19%، فمن خلال هذه المعلومات نستطيع ايجاد الضريبة المؤجلة في هذه الحالة وذلك بطرح المبلغ الحقيقي بعد اعادة التقييم من مبلغ الشراء لنجد $(68.834.102,73 - 27.533.641,09 = 41.300.461,64)$ المبلغ الناتج هنا هو الوعاء لحساب الضريبة المؤجلة والتي تقدر قيمتها ب $(41.300.461,64 \times 0.19 = 7.847.087,7116)$ وهو مبلغ الضريبة المؤجلة هنا ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

قيد اعادة تقييم الاراضي

مدین	دائن	2012/12/31	مدین	دائن
211	41.300.461,64	الاراضي	41.300.461,64	
		فارق اعادة التقييم		105
		اعادة تقييم الاراضي		

قيد الضريبة المؤجلة

مدین	دائن	2012/12/31	مدین	دائن
105	134	فارق اعادة التقييم الضريبة المؤجلة خصوم اثبات الضريبة المؤجلة خصوم	7.847.087,7116	7.847.087,7116

6.4 الضريبة المؤجلة عن الخسائر الجبائية القابلة للترحيل

يمكن للمؤسسة ان تحقق عجزا في نتيجة السنة المالية الحالية، في هذه الحالة يمكن للمؤسسة اقتطاع هذا العجز من نتيجة السنة الموالية، وان لم تغطي نتيجة السنة المالية هذا العجز يمكن ترحيله الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تحقيق العجز، (المديرية العامة للضرائب، 2019، صفحة 35) 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، حيث الملحق رقم 06، جدول حسابات النتيجة للمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية للسنتين 2014 و2015 حيث نلاحظ ان النتيجة كانت خسارة بقيمة (365.199.230,59) لسنة 2014 بينما حققت سنة 2015 نتيجة ربح 27.935.415,63.

من هنا يمكن حساب الضريبة المؤجلة في لسنة 2014 كمايلي، علما ان معدل الضريبة على ارباح

الشركات 19%:

السنة	2014	2015
النتيجة	-365199230,59	27935415,63
الخسارة المحولة للدورات اللاحقة	-365199230,59	337263814,96-
الضريبة المؤجلة أصول	69387853,8121	64080124,8424
الضريبة المستحقة	//	//

ويكون التسجيل المحاسبي لسنة 2014 كمايلي:

مدین	دائن	2014/12/31	مدین	دائن
133	692	فرض ضرائب مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة عن خسارة السنة	69387853,8121	69387853,8121

دائن	مدين	2015/12/31	دائن	مدين
69387853,8121	69387853,8121	فرض الضريبة المؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول الغاء ضريبة مؤجلة عن خسارة السنة 2014	133	692

7.4 ضرائب مؤجلة عن العطل المدفوعة الاجر

يحق لجميع الموظفين الحصول على إجازة مدفوعة الأجر بمجرد عملهم لمدة لا تقل عن فترة خلال السنة المرجعية. بالنسبة للمؤسسة، يفرض هذا الحق في الإجازة المدفوعة التزامًا ماليًا يجب أن يسجل في الدفاتر المحاسبية. (OUARAB , 2013/2014, p. 61) يتم الاعتراف بالإجازات المدفوعة ماليًا عند الدفع الفعلي، أي هي عبارة عن اعباء يعترف بها في الدورة الحالية وتتحقق فعلا في الدورة اللاحقة، وهذا ما يجعل ادارة الضرائب لا تعترف بهذه الابعاء الا في الدورة التي تفتتغ فعلا وهو ما ينتج عنه ضريبة مؤجلة.

دائن	مدين	2012/12/31	دائن	مدين
1896630,68	1896630,68	أجور المستخدمين المستخدمين، اعباء واجب دفعها اثبات مبلغ العطل المدفوعة الاجر	428	631
360359,83	360359,83	فرض ضريبة مؤجلة أصول الضريبة المؤجلة أصول اثبات ضريبة مؤجلة	133	692

وعند دفع اجور العطل في السنة المقبلة 2013 نسجل القيد التالي:

دائن	مدين	2013	دائن	مدين
1896630,68	1896630,68	المستخدمين، اعباء واجب دفعها البنوك والحسابات الجارية تسديد مبلغ العطل المدفوعة الاجر	512	428

360359,83	360359,83	2013/12/31	692	133
		الضريبة المؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول اثبات ضريبة مؤجلة		

5. الخاتمة:

- بعد ان رأينا كيفية تسجيل الضرائب المؤجلة أصول وخصوم في السجلات المحاسبية للمؤسسات يمكن الخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات كالآتي:
- النتائج،** خلص البحث لمجموعة من النتائج ابرزها.
- النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات القياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، ولا يجد المهنيين في الجزائر صعوبة مع النظام المحاسبي المالي، بقدر ما يجدون صعوبة في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة (من حيث الاعتراف والقياس والافصاح).
 - تعطي الضريبة المؤجلة الصورة الصادقة للمركز المالي للمؤسسة.
 - صعوبة استخدام الضريبة المؤجلة في بعض أو كل المؤسسات لعدم إتقانها وكذلك عدم تقييدها بالشكل الصحيح رغم سهولة مبدئها وتسهيل إدارة الضرائب لهذا النوع من المحاسبية وتبنيها للضريبة المؤجلة ولكن بصورة غير مباشرة.
 - تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة مالها وما عليها من التزامات وحقوق تجاه الدولة.
 - اهم العمليات المحاسبية التي تؤدي الى ظهور الضرائب المؤجلة هي: (الإهتلاكات، مؤونات الأعباء، لخسائر الجبائية القابلة للترحيل، فوارق إعادة التقييم، الفوائد المستحقة، اعانات الاستغلال، عمليات تجميع الحسابات، معاملات دفع الأسهم، خسائر المرحلة، عباء وايرادات الدورات السابقة...)
- التوصيات،** تم الخروج بمجموعة من التوصيات من بينها:

- العمل على تكييف النظام الجبائي والتشريعات الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لخلق التجانس وتقليص التباعد والتعارض.
- إجراء دورات تكوينية للمهنيين في المجال المحاسبي والجبائي عن الضريبة المؤجلة.

6. قائمة المراجع:

- Lev, B., & Doron , N. (2004, 10 01). Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values. *The Accounting Review*, 79(04). doi:https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.1039
- SOUGIANNIS, T., & AMIR, E. (2010, 04 20). Analysts' Interpretation and Investors' Valuation of Tax Carryforwards. *Contemporary Accounting Research*, 16(01). doi:https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1999.tb00572.x
- صديق حسوس. (2018/2017). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري - دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. الجزائر: جامعة المسيلة.
- Azouani, n., & Saihi, Y. (2013, 01). Le risque financier lié au processus de la constatation des impôts différés dans les groupes Algériens Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC. *AL-IJTIHED*, 02(01). Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/7712>
- Conseil National de la Comptabilité. (s.d.). *LES IMPOTS DIFFERE*. ministère des Finances. Consulté le 07 15, 2020, sur www.cnc.dz
- Heyse, N. (2015/2016). L'impact du régime des impôts différés lors de l'établissement des états financiers, en Belgique, au Luxembourg, et sur base de l'IAS 12 : Impôts sur le résultat. *Mémoire de Master en Sciences de gestion Louvain School of Management*, 32. Consulté le 07 15, 2020, sur <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:7234>
- KHERBACHI, S. (2019, 12). The Effect of Deferred Tax Expenses on Firm Peformance : Case. *Journal of Financial, Accounting and*, 06(03), 597-612. Retrieved from <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/110402>
- OUARAB , A. (2013/2014). L'application Des Impôts Différés En Algérie Etude De Cas Office Promotionnel Et De Gestion Immobilière OPGI De Bouira. *Mémoire de Master en sciences de gestion*, 61.
- المادة 134.2 من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008. (2009). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. *الجريدة الرسمية* (19)، صفحة 18.

- المديرية العامة للضرائب المديرية العامة للضرائب. (2019). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادتين 185 و186. الجزائر: وزارة المالية.
- بلخير بكاري. (بلا تاريخ). دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- سعيد عبد الغني ثامر . (2004). أسلوب مقترح محاسبة ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة الميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة. 24.

7. الملاحق

الملحق رقم 01

LE BUREAU D'ACTIF
RIAD SETIF/SPA

ESTIMATION DE LA DUREE D'UTILITE (UTILISATION) IMMOB. AU 31 12 2015

DESIGNATION : POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE	NUMERO DE COMPTE	2181530	
CODIFICATION	000002678	VALEUR D'ORIGINE	265 356,00
DUREE D'USAGE D'AMORTISSEMENT (INITIALE)	5 ANS	DUREE ECONOMIQUE FOURNIE PAR LE FOURNISSEUR	

I - INDICES INTERNES

1- Critères physiques (usure attendue de l'actif)	Très bon état	Bon état	Moyen	Mauvais état
A) Quel est l'état externe de l'actif ?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Normal	accélééré	Long	Absence d'information fiable
B) Quel est l'impact de l'utilisation prévue par l'Entité sur l'usure physique de l'actif ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
		Oui	Non	
C) Y a-t-il une politique de maintenance et de réparation de l'actif ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Oui	Non	Absence d'information fiable	
D) L'actif a-t-il été déjà rénové ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Totale		Non	
	Oui	Non		
E) Y a-t-il un programme pour sa rénovation future ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Totale	Partielle		
	Oui	Non		
F) Y a-t-il un programme pour son remplacement ou de cession de d'actif ?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Coché	Date		

2- Utilisation réelle attendue de l'actif	Normal	accélééré	Long	Absence d'information fiable
G) Comment l'actif a déjà été utilisé ?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Normal	accélééré	Long	
H) Quel est le degré d'utilisation actuelle ?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Normal	accélééré	Long	Absence d'information fiable
I) Quel est le degré d'utilisation future ?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

II - INDICES EXTERNES

3 - Obsolescence de l'actif	Oui	Non	Absence d'information fiable
J) Y a-t-il un indice d'une évolution technique, technologique ou commerciale, indiquent l'obsolescence de l'actif ?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

III-DUREE D'UTILISATION D'UN ACTIF SIMILAIRE

	Oui		Non
	Coché	Durée de vie	
K) Existe t-il un actif similaire ?	<input checked="" type="checkbox"/>	5 ans	<input type="checkbox"/>
	Oui	Non	
L) L'actif provient du même Fabricant ?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Oui	Non	
M) L'actif est-il de la même technologie ?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Oui	Non	Absence d'information fiable
N) Est-ce que l'actif similaire a été utilisé ou utilisé dans des conditions normales ?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

IV-DUREE D'UTILITE RETENUE PAR LA COMMISSION TECHNIQUE

(La Commission DOIT retenir une seule durée)

V- REMARQUES EVENTUELLES DE LA COMMISSION TECHNIQUE

1)Durée actif similaire

3)Durée fournie par le fournisseur

4)Durée des membres de la commission

الملحق رقم 02

PROJETIF/SPA

PLAN D'AMORTISSEMENT SUIVANT LA DUREE D'UTILITE
" POINTEUSE A EMPREINTE DIGITALE"

COMPTE	2181530
VALEUR D'ORIGINE	265 356,00
DUREE D'USAGE	5 ANS
DUREE D'UTILITE	7 ANS
VNC A REPARTIR SUR 7,5	238 820,40

Exercices	1 ^{er} cas Plan d'amortissement initial suivant la durée d'usage (5 ans)		2 ^{ème} cas Plan d'amortissement suivant la nouvelle durée d'utilité (7 ans)		Supplément des dotations à réintégrer fiscalement par exercice (A)- (B)	Supplément des dotations à déduire fiscalement par exercice (A)- (B)
	Dotations (A)	VNC	Nouvelles Dotations bassées sur la VNC au 31/12/14 (B)	VNC		
14/07/2014	26 535,60	238 820,40	26 535,60	238 820,40		
2015	53 071,20	185 749,20	34 117,20	204 703,20	18 954,00	
2016	53 071,20	132 678,00	34 117,20	170 586,00	18 954,00	
2017	53 071,20	79 606,80	34 117,20	136 468,80	18 954,00	
2018	53 071,20	26 535,60	34 117,20	102 351,60	18 954,00	
2019	26 535,60	0,00	34 117,20	68 234,40		-7 581,60
2020			34 117,20	34 117,20		-34 117,20
30/06/2021			34 117,20	0,00		-34 117,20
Total	265 356,00		265 356,00		75 816,00	-75 816,00

الملحق رقم 03

OPGI BOUIRA
BOUIRA
BOUIRA



PAGE:2
EDITION DU 23/04/2014 9:23
EXERCICE:01/01/12 AU 31/12/12

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	90-OPERATIONS DIVERSES
PIECE	000009
FOLIO	13
DATE	31/12/12
LIBELLE	CONST-PROV-SUBV-ETAT 2012

COMPTE/LIB. COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
441000	Etat et autres collectivités p	15 000 000,00	
748000	AUTRES SUB-D'EXPLOITAION ETAT		15 000 000,00
693000	IMP-DIFF- PASSIF	2 850 000,00	
134000	Impôts différés passif		2 850 000,00
TOTAL GENERAL		17 850 000,00	17 850 000,00

ERIAS SETIF / SPA
SOCIETE MERE
Exercice 2015

DATE: 02/02/2016
JRE: 10:48
JE: 1

46/26

PIECE COMPTABLE

Décembre

N° : 000058

Journal : 12 OPERATIONS DIVERSES
Date : 31/12/2015
Référence PROV IDR
Libellé : REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bqe	Projet	VTR	Libellé	Debit	Crédit
001	6871530		90A		REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE	3 103 168,32	
002	1530000		90A	PR1	REAJUSTEMENT INDIMNITE DEPART EN RETRAITE		3 103 168,32

OPGI BOUIRA
BCUIRA
BCUIRA



PAGE:2
EDITION DU 23/04/2014 9:23
EXERCICE:01/01/12 AU 31/12/12

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	90-OPERATIONS DIVERSES
PIECE	000013
FOLIO	13
DATE	31/12/12
LIBELLE	CONST-REEV-TERRAIN EX 2012

COMPTE	LIB. COMPTE	LIBELLE	PCN75	DEBIT	CREDIT
211100	TERRAINS DE CONSTRUCTION	TERRAINS DE CONSTRUCTION	211100	41 300 461,63	
105000	Ecart de réévaluation	Ecart de réévaluation			41 300 461,63
105000	Ecart de réévaluation	Ecart de réévaluation		7 847 087,71	
134000	Impôts différés passif	Impôts différés passif			7 847 087,71
TOTAL GENERAL				49 147 549,34	49 147 549,34

ENIE SPA

ZI BP N° 101

N°

D'IDENTIFICATION 099922002228978

LIBELLE	2014	2015
	2 404 230	
Ventes et produits annexes	748,48	2 570 097 865,99
Variation stocks produits finis et en cours	123 934 934,50	646 583 945,57
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 528 165 683,88	3 216 681 811,64
	-1 681 890	
Achats consommés	343,69	-2 149 077 550,38
Services extérieurs et autres consommations	-223 109 286,19	-196 028 540,40
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-1 904 999 629,88	-2 345 106 090,78
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	623 166 053,10	871 575 720,78
Charges de personnel	-737 020 267,57	-722 645 155,56
Impôts, taxes et versements assimilés	-43 141 458,77	-42 733 559,57
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-156 985 673,24	106 197 005,65
Autres produits opérationnels	95 937 717,90	163 126 841,39
Autres charges opérationnelles	-58 093 972,19	-168 279 212,47
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-321 709 223,72	-215 994 643,60
Reprise sur pertes de valeur et provisions	83 733 837,05	349 097 140,70
V- RESULTAT OPERATIONNEL	-357 127 313,60	234 147 136,73
Produits financiers	6 682 611,68	16 677 708,28
Charges financières	-16 996 086,31	-54 407 995,20
VI-RESULTAT FINANCIER	-10 312 574,73	-38 830 196,92
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	-367 439 888,33	195 316 939,81
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	7 714 520	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	750,11	3 625 007 229,37
	-3 079 719	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	980,70	-3 597 071 809,74
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-365 199 230,59	27 935 419,63
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-365 199 230,59	27 935 419,63