

الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مع دراسة توضيحية)

Deferred taxes and their effects on economic institutions (with an illustrative study)

جيلالي بهاز

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي
والبيئي بالمؤسسات الجزائرية، جامعة غرداية - الجزائر
bahaz.djillali@univ-ghardaia.dz

تاريخ النشر: 2021/06/30

جمال الدين بكيري*

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي
والبيئي بالمؤسسات الجزائرية، جامعة غرداية - الجزائر
bekiri.djameleddine@univ-ghardaia.dz

تاريخ القبول للنشر 2021/06/06

تاريخ الاستلام: 2021/05/24

ملخص:

يهدف البحث إلى محاولة التعرف على آثار الناتجة عن تطبيق الضرائب المؤجلة على المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الدراسة التشخيصية للضرائب المؤجلة التي جاءت لتعالج الإختلالات والفروقات الناجمة عن النتيجة المحاسبية التي تحدد وفق النظام المحاسبي المالي والنتيجة الجبائية التي يتم تحديدها وفق تطبيق أحكام وقوانين الجبائية. فلقد توصلت الدراسة إلى أن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية وليست ضريبية بحد ذاتها، تنشأ من الضريبية على الأرباح الشركات والتي تخضع بدورها إلى مبدأ الإستقلالية الدورات المحاسبية الذي ينص على أن كل دورة تتحمل أعبائها ونواتجها.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة؛ النتيجة المحاسبية؛ النتيجة الجبائية.

تصنيف JEL: M41، H29.

Abstract:

The research aims to try to identify the effects resulting from the application of deferred taxes on economic institutions, through the diagnostic study of deferred taxes that came to address the imbalances and differences resulting from the accounting result that is determined according to the financial accounting system and the tax result that is determined according to the application of tax provisions and laws.

The study concluded that deferred taxes are an accounting technique and not a tax in itself, they arise from the tax on corporate profits, which in turn are subject to the principle of independence of accounting cycles, which states that each cycle bears its burdens and outcomes.

Keywords: Deferred tax; Accounting result; Tax result.

Jel Classification Codes: M41، H29.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نشاطاتها في البيئة تتميز بالتغيرات الدائمة خاصة فيما يتعلق بالقوانين الجبائية الأمر الذي يتطلب منها التكيف مع هذه المتغيرات ومتابعة تطورات القوانين الضريبية، ورغم ارتباط المحاسبة بالجباية ارتباطا وثيقا، إلا أن المشرع الجبائي اعطى أولوية وأسبقية في التطبيق النظام الجبائي الذي يسعى بدوره للحفاظ وتحصيل الإيرادات العامة للدولة في حالة تعارضه في التطبيق النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يؤدي حتما إلى ظهور فروقات واختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

تعتبر الضرائب المؤجلة طريقة لمعالجة اختلافات بين النتيجة المحاسبية التي يتم تحديده وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي والنتيجة الجبائية التي يتم تحديدها وفق تطبيق أحكام وقوانين الجبائية التي تظهر عندما تختلف الفترة المالية التي يتم اعتراف بها بإيراد أو عبء لأغراض المحاسبية عن الفترة التي يعترف بها بالدخل الخاضع أو النفقة القابلة للخصم للأغراض الضريبية وتعالج هذه الفروقات أما خلال الفترة الحالية أو الفترات المستقبلية.

1.1. إشكالية:

ضمن ما تم تقديمه سابقا، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ماهي الآثار الناجمة عن تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ولمعالجة وتوضيح الإشكالية الرئيسية تم وضع التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ فيما تتمثل العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؟
- ✓ ماهي اختلافات وفروقات التي تحدث بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؟
- ✓ ماذا يقصد بالضرائب المؤجلة؟

2.1. فرضيات البحث:

للإجابة على التساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ لا يمكن تحديد النتيجة الجبائية إلا بعد تحديد النتيجة المحاسبية، فهناك علاقة وطيدة بين كل النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- ✓ ان اختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية يمكن أن تكون دائمة التي لا يمكنها أن تعالج في السنوات المستقبلية، كما يمكنها أن تكون مؤقتة والتي تعالج في السنوات لاحقة؛
- ✓ الضرائب المؤجلة هي تطبيق محاسبي يهدف لمعالجة الاختلالات الموجودة بين النتيجة محاسبيا وجبائيا، وتكون ذات طبيعة مؤقتة.

3.1. أهمية البحث:

تبرز أهميته من خلال معالجة الفروقات التي تحدث بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي تتم معالجتها عن طريق تطبيق الضرائب المؤجلة والتي تعتبر كعنصر مهم من أجل تقليل الفجوات التي تحدث بينهما.

4.1. أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل من أهمها:

- ✓ توضيح طريقة وإجراءات الوصول الى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي تعكس درجة الترابط بين المحاسبة والجباية في الجزائر؛

- ✓ معرفة اختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:
- ✓ تسليط الضوء على الضرائب المؤجلة:
- ✓ معرفة كيفية حساب ومعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

5.1. منهجية البحث:

تمت الاستعانة بالمنهج الوصفي في المحورين الأولين في إظهار العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وعرض إطار النظري للضرائب المؤجلة، بالإضافة إلى تدعيمنا البحث بدراسة توضيحية لكيفية حساب ومعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، حيث تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية وتمثلة في:

- ✓ المحور الأول: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.
- ✓ المحور الثاني: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.
- ✓ المحور الثالث: دراسة توضيحية.

2. العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

1.2. النتيجة المحاسبية:

1.1.2. مفهوم النتيجة المحاسبية:

تتمثل النتيجة المحاسبية في الأحداث والعمليات التي تأسست من أجلها المؤسسة وتمثلة في الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء خلال السنة المالية، وتكون أما ربح في حالة تحقيق فائض في المنتوجات على الأعباء أو خسارة في حالة المعاكسة. (لعلايبي، 2020)

2.1.2. تحديد النتيجة المحاسبية:

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية نتيجة يتم تحديدها إما عن طريق حسابات النتائج، أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال دورة.

1.2.1.2. تحديد النتيجة من خلال الميزانية:

عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير الجارية. (لعياشي، 2018، صفحة 41)

تكون النتيجة في نهاية الدورة المالية من خلال الميزانية الختامية أما: (حواس، 2012، صفحة 15)

✓ ربح (الموجبة): في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، حيث تصبح المعادلة على الشكل التالي:

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

✓ خسارة (السالبة): في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أصغر من مجموع الخصوم، بحيث تصبح المعادلة كما يلي

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

2.2.1.2. تحديد النتيجة من خلال حساب النتائج:

حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة. (بومدين و ساحل، 2016، صفحة 26) وتحسب النتيجة على الشكل التالي:

الجدول 1: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حساب النتائج

N-1	N	الملاحظة	البيان	رقم الحساب
			رقم الأعمال	70
			تغير المخزون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	72
			الإنتاج المثبت	73
			إعانات الاستغلال	74
			1- إنتاج السنة المالية	
			مشتريات مستهلكة	60
			خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	62-61
			2- استهلاكات السنة المالية	
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	
			أعباء العاملين	63
			الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	
			المنتجات العملية الأخرى	75
			استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	78
			الأعباء العملية الأخرى	(65)
			المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(68)
			5- النتيجة العملية	
			المنتجات المالية	76
			الأعباء المالية	(66)
			6- النتيجة المالية	
			7- النتيجة العادية قبل الضريبة (6+5)	
			الضريبة والواجب دفعها عن النتائج العادية	698-696
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	693-692
			مجموع منتجات الأنشطة العادية	
			مجموع أعباء الأنشطة العادية	
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
			العناصر غير العادية للمنتوجات	76
			العناصر غير العادية للأعباء	66
			9- النتيجة الغير العادية	
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية (9+8)	

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، ص 30.

2.2. النتيجة الجبائية**1.2.2. مفهوم النتيجة الجبائية:**

النتيجة الجبائية هي الربح الخاضع المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كنت طبيعتها المحققة من طرف كل المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته. كما أن الربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقطاعات التي تقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والأهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021)

2.2.2. تحديد النتيجة الجبائية:

يتم تحديد النتيجة الجبائية بإعتماد على النتيجة المحاسبية التي حققها المؤسسة خلال السنة المالية وذلك بعد إجراء التعديلات اللازمة وفق ما نص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية، وتحسب وفق المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

3.2. دراسة الاختلافات الدائمة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:

ان إستقلالية وسيادة القانون الجبائي عن القانون المحاسبي سيؤدي حتما إلى وجود إختلافات وفروقات جوهرية بينهما، بمعنى أن ليس كل عبء مسجل في المحاسبة في الصنف 06 يعتبر عبء مقبول جبائيا، وليس كل إيراد مسجل محاسبيا في الصنف 07 يعتبر إيراد خاضع للضريبة (عيسى، 2021، صفحة 210)، وحتما يؤدي هذا إلى وجود الإختلافات المتمثلة فيما يلي:

1.3.2. الأعباء غير القابلة للخصم:

تتمثل الاستردادات الغير القابلة للخصم في: (قدوري و بن عواق، 2018)

- ✓ مختلف تكاليف وأعباء وأجور الكراء الخاصة بالعقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال؛
- ✓ الهدايا المختلفة بإستثناء التي لها طابع التجاري مالم تتجاوز قيمة كل واحد منها 500 دج،
- ✓ الإعانات والتبرعات، ما عدا الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات طابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنوي قدره 1.000.000 دج؛
- ✓ مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام، الفنادق، والعروض، بإستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛
- ✓ لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات ومصادرات أي كانت طبيعتها والواقعة على كامل مخالفة الأحكام القانونية؛
- ✓ تخصص مبالغ الإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية للمؤسسة وفي حدود 30.000.000 دج، ويستفيد من هذه المبالغ النشاطات ذات الطابع الثقافي؛
- ✓ تخصص من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة تعهد بإعادة استثماره.

2.3.2. المنتوجات القابلة للخصم:

يمكن تلخيصها فيما النقاط التالية: (دراجي و قندز، 2018)

- ✓ المصاريف العامة من أي طبيعة كانت (الأجور- كراء عقارات- يد عاملة- مصاريف مستخدمين.....إلخ)؛
- ✓ الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا غير أن القاعدة الحساب الأقصى السنوية للاهتلاكات القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة الشراء قدرها 1.000.000 دج (قانون المالية، 2010)؛
- ✓ ضرائب الواقعة على كامل المؤسسة باستثناء الضريبة على الأرباح الشركات؛
- ✓ المؤونات المشككة لغرض مواجهة التكاليف والخسائر المبنية بوضوح والتي تتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تقيدها في كتابات السنة المالية وتظهر في كشف المؤونات؛
- ✓ لا تدخل فوائض الربح الخاضع للضريبة القيم الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير؛
- ✓ فوائد الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة حسب ما كانت قيصة أو طويلة الأجل؛
- ✓ تنتج عن فوائض القيم القصيرة الأجل من التنازل عن العناصر المكتسبة ومحددة ب3 سنوات أو أقل ويحسب مبلغها في حدود 70% (30% معفاة)؛
- ✓ فوائض القيم الطويلة الأجل من التنازل عن العناصر المكتسبة ومحددة في حدود أكثر من 3 سنوات ويسحب مبلغها ب35% (65% معفاة)؛
- ✓ خصومات أخرى يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهي تلك المنتوجات التي تم إعفاءها بموجب نص قانوني، غير أن المؤسسة أدرجتها في الربح الخاضع للضريبة جهلا منها بالنصوص الجبائية.

3. الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي المحاسبي:

تتمثل الضرائب المؤجلة في عبء ضريبي وعنصر مؤثر على الأرباح النتائج المتعلقة بالدورة، جاء به النظام المحاسبي المالي من أجل معالجة الاختلالات التي تحدث بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهاتيه الدورة.

1.3. تعريف الضرائب المؤجلة:

هي 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، وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقا لمبدأ المقابلة. (حسوس وشريط، 2016)

كما عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.

وعليه فإن الضرائب المؤجلة تتمثل فيما يلي: (عيسى، 2021، صفحة 211)

- ✓ أنها عبارة عن ضرائب على الأرباح يتم حسابها إنطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والطبقة حسب طبيعة النشاط الشركة؛

- ✓ أنها عبارة عن ضرائب يتم دفعها خلال السنة المالية بغية استردادها في الفترات اللاحقة أو يتم خصمها خلال السنة المالية بغية دفعها في الفترات المستقبلية؛
- ✓ أنها تكون ناشئة عن اختلاف المعالجة المحاسبية حسب ما ينص عليه المعايير المحاسبية وعن المعالجة الجبائية حسب ما تنص عليه قوانين الجبائية لكل من الأعباء والإيرادات التي تساهم في تشكل نتيجة المحاسبية.
- كما أن الضريبة المؤجلة تسجل في كل من الميزانية والحساب النتائج الناجمة عن: (عطية، 2014، صفحة 139)
- ✓ أختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذها في الحساب لتحديد النتيجة الجبائية الجبائية لسنة لاحقة في مستقبل متوقع؛
- ✓ عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت تحميلها على أرباح الجبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

2.3. أنواع الضرائب المؤجلة:

من خلال التعريفات السابقة يتضح أن لدينا نوعين أساسيين من الضريبة المؤجلة وتكون أما الضرائب المؤجلة الأصول في حالة كان للشركة حق على عاتق إدارة الضرائب، أم تكون الضرائب المؤجلة الخصوم في حالة تكون للشركة إلتزام لصالح إدارة الضرائب ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 2: اثبات الضريبة المؤجلة

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

المصدر: حسوس صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي،

ص390.

1.2.3. الضرائب المؤجلة الأصول:

وتمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة القابلة للتحصيل عن تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، ويقصد بالتحصيل أنها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع.

1.1.2.3. أنواع الضرائب المؤجلة الأصول:

هناك العديد من الضرائب المؤجلة الأصول نذكر منها:

- ✓ الخسائر السنوات السابقة:

منح المشرع الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل عجز محققة في سنة ما إلى غاية السنة الرابعة، ويعتبر هذا العجز عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال النفس السنة، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز (الخسارة) ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الذي هذا كإمتياز للمؤسسات، (القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021).

- ✓ المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

بالنسبة للفوائد والأجيو وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة والتقنية والأتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية. (عيسى، سماعيل، 2019).

✓ الأعباء المتعلقة بالمؤونات:

في حالة تسجيل مؤونة في سنة مالية ولا تستحق إلا في سنة أو سنوات مقبلة يظهر فرق مؤقت يؤدي إلى نشوء ضريبة مؤجلة أصول، مثل التكاليف المتعلقة بخدمات التقاعد والتي تخصم من الربح المحاسبي لسنوات خدمة الموظف وتخصم من النتيجة الجبائية عندما يقوم الكيان بتسديد الاشتراكات للصندوق أو عندما تدفع معاشات التقاعد. (عريوة، 2020)

2.2.3. الضرائب المؤجلة الخصوم:

هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة القابلة للدفع في الفترات المستقبلية برغم من أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية، والذي يقصد بها أنها ستضاف إلى مبلغ الضرائب المستحقة الدفع.

✓ أنواع الضرائب المؤجلة الخصوم:

من أنواع الضرائب المؤجلة الخصوم نذكر:

■ عدم تجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي:

يعتمد احتساب مدة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به، أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل خالفا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة الاهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له، فإختلاف فترات الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة والتي تفوق فترات الاهتلاك الجبائي، فإن القيمة المحاسبية في نهاية كل فترة تزيد عن قيمته الجبائية وتكون الفروقات تعبر عن التزام جبائي مؤجل. (عريوة، 2020)

■ الإعانات الدولة:

تدرج إعانات الاستغلال والتوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها، أي يتم توجيه الإعانة للسنة المالية المعنية بتدعيمها وتؤخذ في المخطط الجبائي عند تحصيلها، هذا ما يجعل النتيجة الجبائية أصغر من النتيجة المحاسبية وبالتالي تنشأ ضريبة مؤجلة خصوم. (القانون المالية، 2010)

■ مصاريف بحث والتطوير:

تخصم مصاريف بحث والتطوير من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا أو الدخل أو الربح، ودون تجاوز حد أقصاه قدره 100.000.000 دج من النفقات المصروفة في إطار البحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص والتصريح بالمبلغ المعاد استثماره للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي. (القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ا، 2021)

3.3. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة:

بعد حساب الضريبة المؤجلة سواء كانت (الضريبة المؤجلة الأصول أم الضريبة المؤجلة الخصوم) يكون تقييدها في

النظام المحاسبي المالي بطريقة التالية:

1.3.3. الضريبة المؤجلة الأصول:

يكون فيها ح/133: الضرائب المؤجلة الأصول مدين يقابله ح/692: فرض الضرائب المؤجلة الأصول دائن ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الجدول 3: تسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة الأصول

المبلغ		البيان	الحساب	
XXX	XXX	الضرائب المؤجلة الأصول	133	
		فرض الضريبة المؤجلة الأصول	692	
		-إثبات الضريبة المؤجلة الأصول-		

المصدر: من اعداد الباحثين.

2.3.3. الضريبة المؤجلة الخصوم:

يكون فيها ح/134: الضرائب المؤجلة الخصوم دائن يقابلة ح/693: فرض الضرائب المؤجلة الخصوم مدين.

الجدول 4: تسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة الخصوم

المبلغ		البيان	الحساب	
XXX	XXX	فرض الضريبة المؤجلة الخصوم	693	
		الضرائب المؤجلة الخصوم	134	
		-إثبات الضريبة المؤجلة الخصوم-		

المصدر: من اعداد الباحثين

4. دراسة التوضيحية:

قدمت مؤسسة البناء والأشغال العمومية بتقديم المعلومات التالية المتعلقة بالدورة 2020، والمطلوب هو القيام بتسجيل العمليات المحاسبية للضرائب المؤجلة.

✓ 13 جانفي 2020: قررت الشركة اقتناء آلة خلط الإسمنت بمبلغ 1.500.000 دج خارج الرسم تهتمك في 05 سنوات، أما المعدل مقبول جبائيا هو 25%:

✓ 19 ماي 2020: تحصلت المؤسسة على وعد بإعانة استغلال بقيمة 1.000.000 دج، لكن تم تحصيلها بتاريخ 05 مارس 2021، على علم أن النتيجة المحاسبية كانت 1.700.000 دج؛

✓ 20 أكتوبر 2020: قامت الشركة بشراء دراسات هندسية من صاحب مكتب دراسات بقيمة 200.000 دج، علما ان استلام الفاتورة المتعلقة ستكون بتاريخ 10 أفريل 2021.

قبل التطرق إلى المعالجة يجب أن نعلم أن معدل الضريبة الخاص بالمؤسسات البناء والأشغال العمومية هو 23%.

1.4. حساب الضريبة المؤجلة (عدم تجانس بين الاهتلاك الجبائي والمحاسبي):

$$✓ \text{ قسط الأهلاك المحاسبي} = \frac{1.500.000}{5} = 300.000 \text{ دج.}$$

$$✓ \text{ قسط الأهلاك الجبائي} = \frac{1.500.000}{4} = 375.000 \text{ دج.}$$

الجدول 5: حساب الضريبة المؤجلة

2024	2023	2022	2021	2020	السنوات
300.000	300.000	300.000	300.000	300.000	الاهتلاك المحاسبي
//	375.000	375.000	375.000	375.000	الاهتلاك الجبائي
300.000	(75.000)	(75.000)	(75.000)	(75.000)	الفرق المؤقت
69.000	17.250	17.250	17.250	17.250	الضريبة المؤجلة خصوم

المصدر: من إعداد الباحثين.

1.1.4. تسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة (الخصوم):

الجدول 5: دفتر اليومية لتسجيل العمليات

المبلغ		البيان	الحساب	
		2020/01/13		
	1.500.000	آلة خلط الإسمنت	215	
	285.000	رسم على القيمة المضافة قابلة للاسترجاع	44562	
1.785.000		موردو التثبيتات	404	
		-فاتورة الشراء آلة خلط الاسمنت-		
		2020/12/31		
	17.250	فرض الضرائب المؤجلة خصوم	693	
17.250		الضرائب المؤجلة خصوم	134	
		-إثبات الضريبة المؤجلة الخصوم لسنة 2020-		
		2021/12/31		
	17.250	فرض الضرائب المؤجلة خصوم	693	
17.250		الضرائب المؤجلة خصوم	134	
		-إثبات الضريبة المؤجلة الخصوم لسنة 2021-		
		2022/12/31		
	17.250	فرض الضرائب المؤجلة خصوم	693	
17.250		الضرائب المؤجلة خصوم	134	
		-إثبات الضريبة المؤجلة الخصوم لسنة 2022-		
		2023/12/31		
	17.250	فرض الضرائب المؤجلة خصوم	693	
17.250		الضرائب المؤجلة خصوم	134	
		-إثبات الضريبة المؤجلة الخصوم لسنة 2023-		
		2024/12/31		
	69.000	الضرائب المؤجلة خصوم	134	
69.000		فرض الضرائب المؤجلة خصوم	693	
		-ترصيد الضريبة المؤجلة الخصوم لسنة 2024-		

المصدر: من إعداد الباحثين.

2.4. حساب الضريبة المؤجلة (الإعانات الدولة):

✓ تحسب الضريبة المؤجلة بالعلاقة التالية: نواتج لم تحصل بعد (لم تحسب ضمن النتيجة الجبائية X معدل الضريبة) ومنه: الضريبة المؤجلة = 23% X 1.000.000 = 230.000 دج.

✓ تحسب الضريبة (IBS) = (النتيجة المحاسبية - إعانات استغلال) X المعدل الضريبة، ومنه: الضريبة (IBS) = 23% X (1.000.000 - 1.700.000) = 161.000 دج.

✓ لكن عندما تحصل الإعانات تضاف إلى النتيجة المحاسبية وتحسب الضريبة الجارية، ومنه في 2021/12/31: الضريبة (IBS) = (النتيجة المحاسبية لسنة 2021 + إعانات) X المعدل الضريبة

1.2.4. تسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة (الخصوم):**الجدول 6: دفتر اليومية**

المبلغ		البيان	الحساب	
1.000.000	1.000.000	2020/05/19 الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستسلم إعانات أخرى للاستغلال -استلام إشعار بالاستفادة من إعانة	441 748	441
230.000	230.000	2020/12/31 فرض الضرائب المؤجلة خصوم الضرائب المؤجلة خصوم -إثبات الضريبة المؤجلة الخصوم لسنة 2020-	134	693
161.000	161.000	2020/12/31 ضريبة على نتائج الأنشطة العادية الدولة- ضرائب على النتائج -الضريبة على الأرباح الشركات-	444	695
1.000.000	1.000.000	2021/03/05 البنك الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستسلم -إستلام إعانة استغلال بشيك-	441	512
230.000	230.000	2021/12/31 الضرائب المؤجلة خصوم فرض الضرائب المؤجلة خصوم -ترصيد الضريبة المؤجلة الخصوم-	134 693	134
52.900	52.900	2021/12/31 ضريبة على نتائج الأنشطة العادية الدولة- ضرائب على النتائج -الضريبة على الأرباح الشركات-	444	695

الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مع دراسة توضيحية)

المصدر: من إعداد الباحثين.

3.4 حساب الضريبة المؤجلة (أعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة):

✓ الضريبة المؤجلة = قيمة الشراء الدراسات (الأعباء واجب دفعها) X المعدل الضريبية

✓ الضريبة المؤجلة = 23% X 200.000 = 46.000 دج

1.3.4 تسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة:

الجدول 7: دفتر اليومية

المبلغ		البيان	الحساب	
		2020/10/20		
200.000	200.000	مشتريات الدراسات والخدمات موردو الفواتير التي لم تصل بعد -تحميل مشتريات الدراسات على نتيجة الدورة-	408	604
		2020/12/31		
46.000	46.000	الضرائب المؤجلة الأصول فرض الضرائب المؤجلة الأصول -إثبات الضريبة المؤجلة الأصول-	692	133
		2021/01/01		
200.000	200.000	موردو الفواتير التي لم تصل بعد مشتريات الدراسات والخدمات -إلغاء القيد مشتريات-	604	408
		2021/04/10		
200.000	200.000	مشتريات الدراسات والخدمات موردو السلع والخدمات -إستلام فاتورة شراء خدمات-	401	604
		2021/12/31		
46.000	46.000	فرض الضرائب المؤجلة الأصول الضرائب المؤجلة الأصول -ترصيد الضرائب المؤجلة الأصول-	133	692

المصدر: من إعداد الباحثين.

5. خاتمة:

تعتبر المحاسبة الركيزة الأساسية والوظيفة الحيوية في المؤسسات الاقتصادية، فهي وسيلة لحساب الأوعية الضريبية من أجل تحديد النتيجة المحاسبية والتي بدورها يتم استخلاص النتيجة الجبائية، إلا أن اختلالات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية نتيجة اختلافات بين النصوص الجبائية وقواعد النظام المحاسبي المالي، هذا ما أدى المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق الضرائب المؤجلة من أجل تقليص الفجوات.

1.5. نتائج البحث

من أهم النتائج المتوصل إليها:

- ✓ تعتبر الضريبة المؤجلة تقنية محاسبية تلجأ إليها المؤسسات الاقتصادية لتصحيح الاختلالات بين النتيجة المحاسبية والجبائية؛
- ✓ تخضع الضريبة المؤجلة إلى مبدأ استقلالية الدورات في تحديد أعبائها ونواتجها؛
- ✓ تنشأ الضرائب المؤجلة من الضرائب على أرباح الشركات
- ✓ الضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وإنما يتعلق بدورات مالية مستقبلية؛
- ✓ تظهر الضرائب المؤجلة في كل من الميزانية وحساب النتائج؛
- ✓ تنقسم الضرائب المؤجلة إلى نوعين:
- ضرائب مؤجلة أصول التي ترتب عليها أعباء ونواتج مثبتة مسددة ومثبتة خلال الدورة المالية الحالية وتسترد خلال السنوات اللاحقة؛
- ضرائب مؤجلة خصوم هي مثبتة خلال دورة الحالية وواجبة السداد في السنوات اللاحقة.

2.5. توصيات:

من أهم التوصيات التي نوصي بها:

- ✓ إنشاء هيئة مختصة في كل من الجانب المحاسبي والجبائي وذلك من أجل إجراء تعديلات للنصوص والتشريعات؛
- ✓ تكوين إيطارات والمختصين والمحاسبي المؤسسات الاقتصادية خاصة فيما يخص بتطبيق وحساب ومعالجة الضرائب المؤجلة؛
- ✓ انشاء النظام الجبائي ثابت ومستقر من شأنه تقليل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

6. قائمة المراجع:

1. المادة 140 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2021).
2. المادة 147 القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2021).
3. المادة 171 القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2021).
4. المادة 8 قانون المالية. (2010).
5. المادة 9 القانون المالية. (2010).
6. رشيد عربوة. (2020). دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية الصفحات 605-624.
7. سماعيل عيسى. (2021). جبائية ومحاسبة المؤسسة: تقنيات جبائية ومحاسبية. الجزائر: الصفحات الزرقاء.

8. صديق حسوس، وصالح الدين شريط. (2016). الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات اقتصادية، الصفحات 384-401.
9. صلاح حواس. (2012). المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي -SCF-. الجزائر: جامعة الجزائر3.
10. عبد الرحمن عطية. (2014). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي. برج بوعريش.
11. عمار قدوري، والعربي بن عواق. (2018). المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات جبائية، الصفحات 59-86.
12. عيسى دراجي، وبن توتة قندز. (2018). الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12- الضرائب على الدخل. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، الصفحات 206-219.
13. عيسى، سماعيل. (2019). الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، الصفحات 91-106.
14. نور الدين لعياشي. (2018). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي -SCF-. قسنطينة: دار بهاء الدين للنشر والتوزيع.
15. ياسمين لعلايبي. (2020). أثر تكوين المؤونة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية: حالة المؤسسة الوطنية أسميدال-عنابة. مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، الصفحات 114-134.
16. يوسف بومدين، وفاتح ساحل. (2016). تيسير التسيير المالي للمؤسسة. الجزائر: دار بلقيس.