



## إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

مريم ظريف  
شعيب شنوف

### المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي

ديسمبر 2020 المجلد- 8 العدد.01

الصفحات 197 الى 214

E-ISSN 2676-2218

P-ISSN 2352-9660

المقال متوفر على الرابط التالي:

\*\*\*\*\*

<https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/583>

\*\*\*\*\*

للاستشهاد بهذا المقال

ظريف م، (2020)، " إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية "، *المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي*، المجلد 8. العدد 01. ص

214-197.

## إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

### The problematic of difference and harmonization in the treatment of deferred income tax between the FAS and IAS Case study ONALAIT Boudouaou

مریم ظریف (1)

مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، (الجزائر)

[m.drif@univ-boumerdes.dz](mailto:m.drif@univ-boumerdes.dz)

تاريخ القبول: 2020/12/13.

تاريخ الارسال 2020/12/06.

الملخص:

تناولنا من خلال هذه الدراسة إشكالية الاختلاف والتوافق في المعالجة المحاسبية بين النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، ونهدف من خلال ذلك الى معرفة أكثر حول كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة، وبالتالي جاءت الدراسة للبحث والتحليل في كيفية معالجة هذه الضرائب المؤجلة من خلال النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مع دراسة مدى تطبيق مؤسسة مجبنة وملبنة بودواو لقواعد المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في معالجتها لهذه الضرائب. ومن خلال هذه الورقة البحثية وبعد تحليل وفحص الإشكالية توصلنا الى جملة من النتائج و صياغة عدد من التوصيات.

الكلمات الدالة: ضرائب مؤجل؛ معايير محاسبية، نظام محاسبي مالي

#### Abstract :

This paper examines the determinants that the problematic of difference and harmonization in the treatment of deferred income tax between the Algerian financial accounting system and international accounting standards.

The purpose of this study was to gain a better understanding about impact of IAS12 income taxes on Algerian companies. In this study there are many key findings provide supporting evidence the hypothesis of this paper,

Although we think the limitations has enhanced on understanding of the relationship between IAS/IFRS and Algerian financial accounting system such as income taxes. Finally, we obtained after examined the problem of this study, the number of results and make recommendation

**Key words:** IAS/IFRS; FAS; income taxes

JEL classification : G0, M4, M41

(1) المؤلف المرسل

## المقدمة:

من خلال العرف المحاسبي قد تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية هي تنويع للنشاط الاستغلالي للمؤسسة خلال الدورة المحاسبية، أما النتيجة الجبائية فهي تعديل للنتيجة المحاسبية وفق نصوص وقوانين جبائية، ويرجع سبب هذا الاختلاف إلى الاستقلالية الموجودة بين المنظومة المحاسبية والمنظومة الجبائية التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة، فيؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى ظهور فروقات مؤقتة التي تكون الحدث المنشئ للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة.

حسب المرجعية الدولية ظهر المعيار المحاسبي الدولي IAS12 حيث عمل على حل المشاكل الضريبية من خلال طرح كيفية وطرق المعالجة المحاسبية لها وذلك بتحديد المقدار الخاضع للضريبة طبقاً للتشريعات والقواعد الضريبية المحددة، كما تناول المعيار كيفية معالجة هذه الاختلافات والضريبة المستحقة والمؤجلة والإفصاح عنها في القوائم المالية، وعلى هذا الأساس قد خصصنا دراستنا لمعرفة الأحكام التي جاء بها هذا المعيار بالإضافة إلى ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، ومن هذا المنطلق تتجلى معالم إشكالية البحث في السؤال الجوهرية التالي:

ماهي أوجه الاختلاف والتوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS12 في تقييم ومعالجة ضرائب الدخل المؤجلة؟ من يتكيف مع من؟ هل النظام المحاسبي هو الذي يتكيف مع النظام الجبائي أم العكس؟

قمنا بصياغة الفرضية التالية: لا توجد اختلافات جوهرية في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية للمحاسبة، وذلك بالتطبيق على المؤسسة محل الدراسة.

كما نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى معرفة أوجه الاختلاف والتوافق في كيفية معالجة ضرائب الدخل المؤجلة، وتكمن أهمية ذلك في كون أن الجزائر تبنت نسبياً عدد من المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي.

دراسة (بلخير بكاري، 2016) الدراسة عبارة عن مقال بعنوان: العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014-

تهدف هذه الدراسة لمعالجة احدى إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع، في ظل العلاق المحاسبية الضريبية الحالية، من خلال عينة من المؤسسات الاقتصادية، ومن خلال هذا البحث توصل الباحث إلى أن معظم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لا تتقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، والمؤسسات الملتزمة بذلك تواجه عدة إشكالات أهمها، مما يستدعي تكييف بعض القواعد الضريبية من طرف صناع القرار السياسي لتحقيق نوع من التوافق المحاسبي الضريبي.

دراسة (محمد الأمين عسول، 2019) الدراسة عبارة عن مقال تحت عنوان -المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية-

تدرس هذه الورقة البحثية المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق SCF بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة في القوانين الضريبة، من أجل برز مدى المرونة التي يتسم بها هذا النظام لأجل استيعاب كافة الضرائب والرسوم الجديدة والتي تأتي بها القوانين الضريبية السنوية.

قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور أساسية، بحيث تطرقنا في المحور الأول إلى شرح كيفية إنشاء ضرائب الدخل المؤجلة، في المحور الثاني تحدثنا عن آلية المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق SCF و IAS، أما المحور الثالث قمنا بدراسة مدى التزام عينة الدراسة بمعالجة ضرائب الدخل المؤجلة وفق IAS12.

### 1. المحور الأول: كيفية إنشاء ضرائب الدخل المؤجلة

إن المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي يعتمدان معايير و قواعد محاسبية تنظم سير الحسابات وتحدد الشروط والطرق التي بموجبها يتم التوصل إلى النتيجة المحاسبية للمؤسسة، إلا أن هذه المعايير والقواعد تكون غير موافقة للنظم والقوانين المنبئة ضمن النظام الجبائي، هذا ما يدعوا إلى وجود فروقات التي تكون الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة.

#### 1.1 تحديد الربح المحاسبي والربح الضريبي

##### أ- تعريف الربح المحاسبي والربح الضريبي

تعريف الربح المحاسبي: يعرف من قبل المعايير المحاسبية الدولية على أنه: "صافي الربح و الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة". (لمهاني، محمد خالد، 2009، ص2)

كما يعرف أيضا على أنه: "الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح". (نور، عبد الناصر، 2008، ص30)

تعريف الربح الجبائي: يعرف المشرع الجزائري الربح الضريبي (من خلال نص المادة 1-140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) وذلك مع مراعاة الأحكام المتعلقة بفوائض قيم التنازل والامتيازات المتعلقة بها على أنه "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي 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". (المادة 1-140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص33)

### ب- قياس الربح المحاسبي والربح الضريبي

الربح المحاسبي: يمكن قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين:

- طريقة الميزانية: يحسب بالعلاقة التالية: الربح المحاسبي = (صافي الأصول في نهاية السنة + المسحوبات) - (صافي الأصول في بداية السنة + الزيادة في رأس المال).

- طريقة إعداد حسابات الاستغلال: تعتمد هذه الطريقة على تصوير حسابات الإيرادات والتكاليف للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة مع مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات العلاقة.

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

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على تكاليف النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض. (جاو حدو، رضا، ماي، 2013، ص30)

الربح الضريبي: عبر المشرع الجبائي الجزائري عن الربح الضريبي بالعلاقة التالية: الربح الضريبي = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - التخفيضات - العجز المالي السابق.

## 1-2- فروقات التوقيت و طبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي

هنالك نوعين من الفروقات بين SCF والنظام الضريبي الجزائري، إحداهما مؤقتة والأخرى ثابتة:

**الفروقات الدائمة:** تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي و SCF فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف التي تكون أثارها الجبائية المحاسبية متزامنة، أي لا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، وتتخلص المؤسسة من هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في قائمة حساب النتائج دون الميزانية. (حسوس صديق، شريط صلاح الدين، 2013، ص4)

**الفروقات المؤقتة:** يؤدي الإختلاف بين SCF ونصوص التشريع الجبائي لنشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي (أو العكس) لفترة مالية معينة، وهذه هي الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع أو الاسترداد مستقبلا، حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة نتيجة لاختلاف التوقيت بين الأحداث المحاسبية والجبائية، والأثار المترتبة عنها في المستقبل مما يترتب عنه تأسيس الضريبة المؤجلة، وتنقسم الفروق المؤقتة إلى قسمين: (عامر محمد سليمان، أسماء حسين علي، 2014، ص16)

✓ **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي الفروق 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، إن هذه الفروقات ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل.

✓ **فروق مؤقتة واجبة الخصم:** وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد و تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وبالتالي ينتج هذه الفروق مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة، أي ينشأ عنها عادة أصل ضريبي مؤجل.

## 1-3- عموميات حول ضرائب الدخل المؤجلة

بعد تحديد نقاط الإختلاف بين الربحين المحاسبي والضريبي وشرح النقاط التي تكون حدث منشئ للضريبة المؤجلة، سنقوم بالتفصيل أكثر في هذه الضرائب.

أ- تعريف ضرائب الدخل المؤجلة

هي التي تنشأ نتيجة لاختلاف الفترة التي تدخل فيها بعض مبالغ أو بنود الإيرادات والمصروفات في الدخل الضريبي، عن الفترة التي تدخل تلك المبالغ والبنود في الدخل المحاسبي أو العكس وتنشأ في فترة ما وتنعكس آثارها في فترة أو فترات لاحقة. وإذا كان الأساس الضريبي لأصل أو لخصم هو المبلغ المخصص لهذا الأصل أو لهذا الخصم لأغراض ضريبية، فالضريبة المؤجلة هي عبارة عن فروق بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم في الميزانية وأساسه الضريبي. (جمعة هوام، 2010، ص173)

#### ب- الهدف من ضريبة الدخل المؤجلة و مجال التطبيق

تهدف الضريبة المؤجلة إلى تحديد ومعالجة الضريبة على أرباح الشركات الناتجة عن نتيجة الدورة و ما يتعلق بها من فروق مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يمكن استرجاعها أو دفعها في فترات مستقبلية. (شعيب سنوف، 2016، ص82 وما بعدها)

تطبق الضريبة المؤجلة على كل المؤسسات التي تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الدفع الحقيقي، بمعنى التي لا تدفع ضريبة على أرباح الشركات أو النظام الجزافي الموحد فهي غير معنية.

#### ت- أنواع الضريبة المؤجلة

الخصوم الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة): يعرف الالتزام الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة والمرتبطة بفروقات مؤقتة خاضعة للضريبة، وبعبارة أخرى يمثل الالتزام الضريبي المؤجل الزيادة في الضريبة المستحقة للفترات المستقبلية نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الجارية. (تركي، عمر، العجيلي، هزاع، 2013، ص22) ومثال ذلك: مؤونة التقاعد، العجز الضريبي، أقساط اهتلاك القيم الثابتة التي تهتك محاسبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي، الفوائد غير المسددة.

الأصول الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع): يعرف الأصل الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع، وبعبارة أخرى يمثل الأصل الضريبي المؤجل المردودات الضريبية (التوفير الضريبي) للسنوات المستقبلية نتيجة الفروقات الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ في نهاية السنة الجارية. (جمعة هوام، 2010، ص174) ومن أمثلة ذلك: إعانات الاستغلال والتوازن

غير المحصلة، الفوائد غير المحصلة، القيم الثابتة التي تهتمك ضريبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير.

## 2. آلية المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق SCF و IAS

سنقوم في هذا المحور بمقارنة المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق معيار المحاسبي الدولي IAS12 والنظام المحاسبي المالي حتى نتمكن من استنتاج نقاط التشابه والاختلاف بينهما ومعرفة مدى تطبيق هذا المعيار في الجزائر.

### 1.2. المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل المؤجلة وفق معيار المحاسبي

#### الدولي IAS12

##### أ- الإقرار والإفصاح عن الضرائب المؤجلة

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS12 متطلبات الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة حيث خصص العديد من الفقرات لتوضيح قواعد الاعتراف، وبالمقابل يتجسد المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار بالمحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه، ويصرح المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في فقرته رقم 58 "الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة" ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من: (نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 58، [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org))

- العملية أو الحدث الذي يعترف به بنفس الفترة أو فترات مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر وإنما مباشرة في حقوق المالكين؛ اندماج أعمال بطريقة التملك.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في الفقرة 15 منه وجوب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن: (نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 15)

- الإقرار الأولي بالضريبة؛

- الإقرار الأولي بأصل والالتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضا لم تؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

إن المعيار يضع محددات يجب توفرها في سبيل الاعتراف بتلك الأصول الضريبية المؤجلة كما تبين الفقرة 24 ذلك: "يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة

القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرحة الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضا في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة." ( نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 24)

#### ب- متطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة

ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في فقرته 53 أن لا تخصم الالتزامات الضريبية والأصول الضريبية المؤجلة، ويقدم في الفقرة 54 التفسير لذلك مينا " يتطلب التحديد المعتمد للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس جدولة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد، ولذلك فإنه من غير اللائق أن تخصم الضرائب المؤجلة لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى عدم قابلية المعلومات للمقارنة مع باقي الكيانات. ( نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 54)

وفيما يتعلق بمتطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة فإنه بنهاية كل فترة إعداد تقارير يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من المشروع القيام بإعادة تقييم المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن أن تتغير نتيجة التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها، إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة أو التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل. (شعيب سنوف، 2016)

#### ت- القياس والاعتراف بالضرائب المؤجلة

##### • إثبات الضرائب المؤجلة

أقر المعيار المحاسبي الدولي الأصلي IAS12 طريقتين في إثبات نفقة الضريبة المؤجلة، وهما طريقة التأجيل (حسابات النتائج) و طريقة الالتزام (الميزانية)، ولكن بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي المعدل قام بإلغاء طريقة التأجيل و أبقى على طريقة واحدة وهي طريقة الالتزام (الميزانية) والتي تنص على مايلي:

وفقا لطريقة الالتزام لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب اعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا المجموع لن يساوي بوجه عام نسبة الضريبة الجارية في ضربها بالربح المحاسبي،

● التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

طبقا للمعايير المحاسبية الدولية فإن الضرائب المؤجلة تدخل في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول وخصوم الميزانية المحاسبية، ومن جهة أخرى على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، وهذا تجسيدا لمبدأ القيد المزدوج.

## 2.2. المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل المؤجلة وفق النظام المحاسبي

### المالي

#### أ- الإقرار والقياس

سوف نقوم بعرض أهم ما جاء به المشرع الجزائري بخصوص موضوع الضرائب المؤجلة وأحكام تطبيقها من خلال الجريدة الرسمية العدد 19 والإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة cnc.

اعتبر SCF الضرائب المؤجلة على أنها طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، وهذا التعريف يتطابق مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS12 حيث عرفها على أنها "مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية و حسابات النتائج الضرائب الناتجة 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 مدمجة.
- وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفروق الزمنية إذا كانت يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبئ أو منتوج ضريبي.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

ويعتبر الإشعار رقم 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014 الإشعار الوحيد الذي تم نشره لبيان الضرائب المؤجلة، حالاتها وتطبيق أحكامها والمفاهيم المرتبطة بها.

حيث عرف المجلس الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجلة على أنها: "اقتصاد في الضريبة (إيراد ضريبي) في النتيجة المستقبلية أو مصروف ضريبي على النتائج التي سوف تدفع في السنوات المقبلة. تنتج الضرائب المؤجلة من فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية بما في ذلك نتيجة العمليات المباشرة في الأموال الخاصة في الدورة الحالية والنتيجة الجبائية. بالإضافة إلى بعض عمليات الميزانية والتسيير التي تكسب الحق في الاسترجاع أو الدفع وذلك في الإطار المحدد من التشريع الضريبي". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009/03/25، المادة 134، ص 18)

تطبق الضرائب المؤجلة على جميع الكيانات الاقتصادية الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات ضمن النظام الحقيقي، وبالتالي الكيانات الغير خاضعة للضرائب على أرباح الشركات وتلك الخاضعة للنظام الجزافي غير معنية بالضرائب المؤجلة. (شعيب سنوف، 2016)

اعتمد النظام المحاسبي طريقة الالتزام في تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة، وقد حدد إشعار المجلس الوطني للمحاسبة الحالات التي تتعلق بالضريبة المؤجلة و هي: (Avis (N°10062014, les Impôts Différés, 2014, p3

- المصاريف الإعدادية المسجلة في الأموال الخاصة- فارق إعادة التقييم- الاختلاف بين الإهلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي- المؤونات القابلة للتخفيض حتى تحقق تدني القيمة- الأعباء القابلة للتخفيض وفق شروط- النتائج الخاضعة للضريبة وفق شروط- عقود الإيجار التمويلي- النتائج، الأعباء، الأرباح، الخسائر المسجلة في الأموال الخاصة- تحيين الحقوق، الديون، حسابات العملة الصعبة- مصاريف التطوير- الخسائر الجبائية والقروض الضريبية- قيمة الوحدة

المنخفضة من الممتلكات المقبولة لأغراض ضريبية- نتيجة اندماج الأعمال- عمليات الاندماج، الاستحواذ والتخلص.

كما يحتوي هذا الأشعار على تفسيرات لثلاث حالات المتعلقة بضرائب الدخل المؤجلة والمتمثلة في: المصاريف الإعدادية المسجلة في الأموال الخاصة، فارق إعادة التقييم، الاختلاف بين الإهلاك المحاسبي و الإهلاك الجبائي.

تسوية وتسجيل الضرائب المؤجلة أصول والخصوم المؤجلة خصوم

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة على مرحلتين، الأولى عند نشوء الفرق المؤقت، يجعل ح/133 الضرائب المؤجلة على الأصول لدينا ويجعل ح/692 فرض الضريبة المؤجلة عن أصول دائنا بمبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة.

والثانية عند التسديد يجعل ح/134 الضرائب المؤجلة خصوم دائنا، ويجعل ح/693 لدينا فرض الضرائب المؤجلة عن الخصوم أو أحد حساب رؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة.

تتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها، تعكس تماما القيدتين المذكورين أعلاه 133/692- 134/693

### 3.2. مقارنة الضرائب المؤجلة وفق SCF والعيار المحاسبي رقم IAS12

الجدول 01: مقارنة الضرائب المؤجلة وفق SCF والعيار المحاسبي IAS12

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IAS 12	SCF	
التعاريف	تطرق إلى عدة تعاريف منها الربح المحاسبي، الضريبة المؤجلة، الأصل والخصم الضريبي المؤجل، الفروق المؤقتة والدائمة وغيرها.	اقتصرت على مفهوم الضريبة المؤجلة فقط.	-
القاعدة الضريبية	شرح المعيار بالتفصيل كيفية تحديد الأساس الضريبي لأصول المؤسسة والتزاماتها	لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي	-
التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة	-	-	عند إقفال السنة المالية تسجل الضريبة المؤجلة في الحسابات كإيراد أو مصروف بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يتحمل أن يترتب عليها مستقبلا عبء أو إيراد ضريبي.

<p>تقاس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون التحيين وذلك باتباع طريقة الميزانية (الالتزام)</p>	-	-	<p>قياس الأصول والالتزامات الضريبية</p>
-	<p>تطرق لها بشكل سطحي.</p>	<p>تطرق لها بالتفصيل</p>	<p>الفروق المؤقتة</p>
<p>يتم مراجعة الضرائب المؤجلة في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة أو التخفيض أو الإلغاء وتتم بطريقتين: - إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة ثم تكون ضريبة مؤجلة جديدة في الدورة الحالية: - أو بإجراء مقاصة بين مبالغ الضريبة المؤجلة وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة.</p>	-	-	<p>مراجعة الضرائب المؤجلة</p>

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على: IAS12، [www.ifrs.org/pages/default.aspx](http://www.ifrs.org/pages/default.aspx) والجريدة الرسمية

العدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص 18.

من خلال الجدول المقارن نستنتج النظام المحاسبي المالي تبني المعيار المحاسبي الدولي 12، إلا أنه أهمل بعض الجوانب الثانوية فيه كتحديد الفروق المؤقتة وكيفية تحديد الأساس الضريبي.

### 3. مدى إلتزام عينة الدراسة بمعالجة ضرائب الدخل المؤجلة وفق IAS12

بعدما استنتجنا من خلال الجوانب النظرية التي تطرقنا إليها سابقا أن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة تتوافق بين SCF و IAS/IFRS، سنقوم في هذا المحور بدراسة هذا التوافق ميدانيا من خلال التطرق إلى إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الخاصة في صناعة الألبان والأجانب.

#### 1.3. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تأسس الديوان الوطني للحليب ONALAIT بموجب الأمر الصادر في 1969/04/20 وقد قسم إلى ثلاث تعاونيات: تعاونية الحليب بالجزائر COLAITAL، تعاونية الحليب بقسنطينة C.L.C، تعاونية الحليب بوهران C.L.O، سمي بالديوان الوطني للحليب ثم تحول إلى مؤسسة عمومية "ملبنة و مجبنة بودواو" برأس مال قدره: 20000000 دج بإمكانية معالجة 1.850.000 لتر يوميا موزعة على خمس وحدات تشمل مناطق التراب.

قمنا بدراسة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وبالتحديد الميزانية وحسابات النتائج، كما قمنا بإجراء مقابلة شفوية مع رئيس مصلحة المحاسبة العامة قسم المحاسبة والمالية أين شرح لنا بالتفصيل كيف تعالج المؤسسة محاسبيا الضرائب المؤجلة.

### 3.2. الحالة التطبيقية

من خلال القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة نرى أنها تسجل إلا ضرائب المؤجلة أصول التي تنشأ من خلال معالجة بعض الأعباء التي تتحملها المؤسسة و المتمثلة في المؤونات، وهي نوعان:

أ- الضرائب المؤجلة عن العطل مدفوعة الأجر:

تقوم المؤسسة "مجبنة وملبنة بوداوا" في نهاية كل سنة مالية بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر، وبالاعتماد على أساس مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات قامت المؤسسة في نهاية سنة 2016 بتكوين مؤونة خاصة بحقوق العطل المدفوعة بقيمة 13.521.726,84 دج، وبما أن النظام الجبائي يعتمد على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فإن هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها أي خلال سنة 2017، وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية (قيمة المؤونة) والقاعدة الجبائية ويكون التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة كالتالي:

		2016/12/31		
	13.521.726,84	ح/ أجور المستخدمين (عطل غير مسددة)	428	631
13.521.726,84		ح/ المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها		
		تسجيل ديون العطل المدفوعة		
	3.515.648,97	ح/ الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		635
		ح/ الهيئات الاجتماعية- الأعباء واجب دفعها-		
3.515.648,97		تسجيل أعباء الشركة	438	
		( 26×13.521.726,84%)		

بعد تسجيل الأعباء، تقوم المؤسسة بتسجيل ضرائب مؤجلة أصول الفروقات الزمنية الناتجة عن العطل المدفوعة الأجر كالتالي: معدل الضريبة 19%

3.237.101,40	3.237.101,40	2016/12/31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول إثبات الضريبة المؤجلة %19×3.515.648,97+13.521.726,84)	692	133
--------------	--------------	---	-----	-----

عند تسديد مبلغ العطل المدفوعة أي في سنة 2017 يتم ترصيد ح/428 و ح/438 إلى ح/512، وعندها يتم استخدام أصول الضريبة المؤجلة بترصيد القيد المسجل في يومية أعلاه كما يلي:

ب- الضرائب المؤجلة عن مؤونات منح الذهب للتقاعد

17.037.375,81	13.521.726,84	ح/ المستخدمين، الأعباء الواجب دفعها	428
	3.515.648,97	ح/ الهبئات الإجتماعية-الأعباء واجب دفعها- ح/ بنوك الحسابات الجارية BADR	438
	3.237.101,40	تسديد العطل المدفوعة 2017/12/31	512
	3.237.101,40	ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول ح/ ضريبة مؤجلة أصول ترصيد ضريبة المؤجلة أصول	692 133

يتم حساب التزامات منح الذهب إلى التقاعد على أساس افتراضات إكتوارية وفق متغيرات ديموغرافية (احتمال الوفاة، احتمال بقاء العامل في المؤسسة حتى خروجه إلى التقاعد) ومتغيرات مالية (معدل ارتفاع الأجور، معدل التحيين)، وبناء على المعطيات المقدمة من فرع الأجور، وبعد حساب قيمة الالتزامات لكافة عمال المؤسسة بلغت القيمة الإجمالية في نهاية سنة 2016 لمؤونة منح الذهب إلى التقاعد 22.128.000,00 دج، بحيث يجب إعادة تقدير هذه المؤونات بزيادة مبلغ المؤونة جزئيا في نهاية كل سنة، إلى غاية تسديد هذه التعويضات في نهاية الخدمة عند خروج الأجير إلى التقاعد، ومنه قامت المؤسسة بالتسجيل المحاسبي لهذه المؤونة في نهاية السنة كما يلي:

22.128.000,00	22.128.000,00	2016/12/31 ح/ مخصصات منح الذهب إلى التقاعد ح/ مؤونات منح الذهب إلى التقاعد تسجيل مؤونة منح الذهب إلى التقاعد	153	683
---------------	---------------	---	-----	-----

وبما أن القواعد الجبائية تنص على أن هذه المؤونة المدرجة كعبء غير قابلة للخصم إلا عند التسديد الفعلي لهذه المؤونة إلى المستفيدين منها خلال السنة المالية المتعلقة

بالتسديد، بحيث تكون القاعدة الجبائية معدومة في تاريخ محاسبة المؤونة، أما القاعدة المحاسبية فتكون بقيمة 4.204.320 دج، وبالتالي هذا الفرق الناتج بين التسجيل المحاسبي والادراج الجبائي لها ينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول كما يلي:

		2016/12/31		
4.204.320	4.204.320	ح/ ضرائب مؤجلة أصول	692	133
		ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصل		
		فرض ضريبة مؤجلة أصول لمنح الذهاب إلى التقاعد		
		(%19×22.128.000,00)		

وخلال سنة 2017 قامت مؤسسة "مجبنة وملبة بودواو" بدفع جزء من المؤونة كتعويضات الذهاب إلى التقاعد إلى المستفيدين منها وهما عاملين يعملان في الورشات، بحيث بلغت قيمة التعويضات الممنوحة لهم 2.098.000.00 دج سددت بشيك بنكي، وعليه يتم تعديل قيمة الضريبة المؤجلة أصول والذي يتم استرداده لتحديد الربح الجبائي ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2017/12/31		
2.098.000.00	2.098.000.00	ح/ مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد	421	153
		ح/ العاملون-الأجور المستحقة-		
		استخدام جزء من المؤونة		
		ح/ العاملون-الأجور المستحقة-		
2.098.000.00	2.098.000.00	ح/ بنوك الحسابات الجارية BADR	512	421
		تسديد المؤونة		
398.620,00	398.620,00	2017/12/31		692
		فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		
398.620,00	20.030.000,00	ضريبة مؤجلة أصول		133
		تعديل الضريبة المؤجلة أصول		
		(%19×2.098.000.00)		
		2017/12/31		
20.030.000,00	20.030.000,00	ح/ مؤونات منح الذهاب إلى التقاعد	78	153
		ح/ الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات		
		تخفيض مبلغ المؤونة		

وكما أشرنا إليه سابقا يتم تغيير في قيمة المؤونة في السنة القادمة نتيجة التغيير في المتغيرات الديموغرافية والمالية كمدد دوران العمال والتغيير في المدة المتبقية للذهاب إلى التقاعد والتغير في معدل التحيين، حيث يتم رفع المؤونة في حساب 153 في الجانب الدائن والحساب 683 في الجانب المدين مع تسجيل قيد الضريبة المؤجلة أصول.

وفي الأخير وكما ذكرنا سابقا نشير ومن خلال دراستنا لهذه المؤسسة وفحص وثائقها المحاسبية نرى أنها لم تقوم بأي تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم، أما فيما يخص مدى توافق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لمؤسسة الدراسة مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 فنستنتج أنهما يتوافقان نسبيا.

### الخاتمة:

- استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، وبالتالي تسعى الهيئات المالية التابعة للدولة التعديل من القواعد الجبائية منذ 2009 في محاولة منها لتقليص هاته الخلافات ولكن إلى غاية 2020 مازالت هذه التعديلات غير كافية، بحيث يبقى أفق تحسينها مرتبط بالإيرادات الضريبية. وهذا ما يرجح ضرورة تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي وليس العكس وهذا في إطار تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تعتمد على الاستقلالية التامة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.
- الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها مشكلة محاسبية و ليست مشكلة ضريبية ولا تؤثر على أعباء الضريبة الواجب الدفع و إنما تؤثر على إثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية؛
- الضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وإنما يتعلق بدورات مالية مستقبلية؛
- توجد طريقتين لإثبات وقياس الضريبة المؤجلة وهما طريقتي الميزانية وجدول حسابات النتائج، إلا أن النظام المحاسبي المالي يقر بطريقة الميزانية فقط وهي الطريقة المنصوص عليها كذلك في المعايير المحاسبية الدولية؛
- إن تطبيق أحكام الضرائب المؤجلة بالشكل الصحيح عند ثبوتها في حسابات المؤسسات الإقتصادية يعتبر أمرا نادرا، إذ كثيرا ما يتجاهل المؤسسات العمليات المنشئة لهذه الضريبة مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية،

- هناك قصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية، وذلك راجع إلى تقصير الجزائر في إصدار التشريعات الجديدة المصاحبة لتبنيها معايير المحاسبة الدولية واكتفائها بنشر مراسيم وأوامر معدلة ليست بالكافية لما تتخبط فيه المؤسسات الاقتصادية من مشاكل محاسبية و جبائية
- يتوافق النظام المحاسبي المالي نسبيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 بحيث نص على أن الضرائب المؤجلة موجبة بشكل كبير لحماية المكلف بالضريبة أو المؤسسة وإعطائها الحق في تسديد ما هو مستحق و محصل و تأجيل ما هو مسجل و غير محصل يمكن القول انها تعتمد على الحدث الواقع فعلا و ليس على نشوء الدين و هذا ما يساهم في زيادة فعالية جودة القوائم المالية و شفافيتها و تحسين الوضع المالي و حماية المؤسسة لممتلكاتها و الالتزامات لكن لسوء التسيير من طرف المؤسسات و عدم اعتراف بها حسب حقيقتها و أهميتها يآثر سلبا على المؤسسة و القوائم المالية.
- تعتبر مؤسسة "مجينة و ملبنة بوداوا" من المؤسسات التي تعترف في حساباتها بالضرائب المؤجلة، ولكن لم يثبت أنها طبقت حالات متعددة كالتالي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة.
- رغم أن معظم القائمين على المحاسبة في المؤسسات محل الدراسة يجهلون أحكام الضرائب المؤجلة وكيفية التعامل مع هذا العنصر الضريبي الخاص، فقط الفئة الخيرة في مجال المحاسبة يدركون قوانينها وأحكامها. فإننا وجدنا توافق نسبي بين المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة أصول لمؤسسة "مجينة و ملبنة بوداوا" مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12، أما فيما يخص الضرائب المؤجلة خصوم فلم نستطع دراستنا لأن المؤسسة لم تقم بأي تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم في بياناتها المالية.

## المراجع:

- 1- لمياني، محمد خالد.(2009). المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق و الأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين.
- 2- نور، عبد الناصر.(2008). الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان.
- 3- المادة 1-140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2020.
- 4- جاو حدو، رضا.(ماي، 2013). أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه. واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و

- المتوسطة في الجزائر. ورقة بحثية مقدمو في عنوان الملتقى، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير(رقم الصفحة). الجزائر.
- 5- حسوس صديق، شريط صلاح الدين.(ب.س). الفروقات المؤقتة و محاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة في جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات إقتصادية، 31(2).
- 6- عامر محمد سليمان، أسماء حسين علي.(2014). مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية، دراسة حالة في كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة واسط، الكويت، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، 16.
- 7- جمعة، هوام.(2010).المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 8- شنوف، شعيب.(2016). المحاسبة المالية وفقاً للمعايير الدولية الإبلاغ المالي و النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر.
- 9- تركي، عمر، العجيلي، هزاع. (2013).أثر عدم تبني مغيار المحاسبي الدولي 12ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- 10- المعيار المحاسبي الدولي 12 ، على الموقع: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- 11- قرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، المتعلق الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 2009/03/25، المادة 134.
- 12- **Conseil National de la Comptabilité**،(le 17 juin 2014), avis N°10062014, les Impôts Différés, Commission de Normalisation des pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Algérie,
- 13- **Ministère des finances**،( édition2013) direction générale de la comptabilité, Conseil National de la comptabilité, manuel de comptabilité financière.