

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة شركة بكار للأعمدة الكهربائية

إشراف الأستاذ:

*محمد دينوري سالمى

إعداد الطلبة:

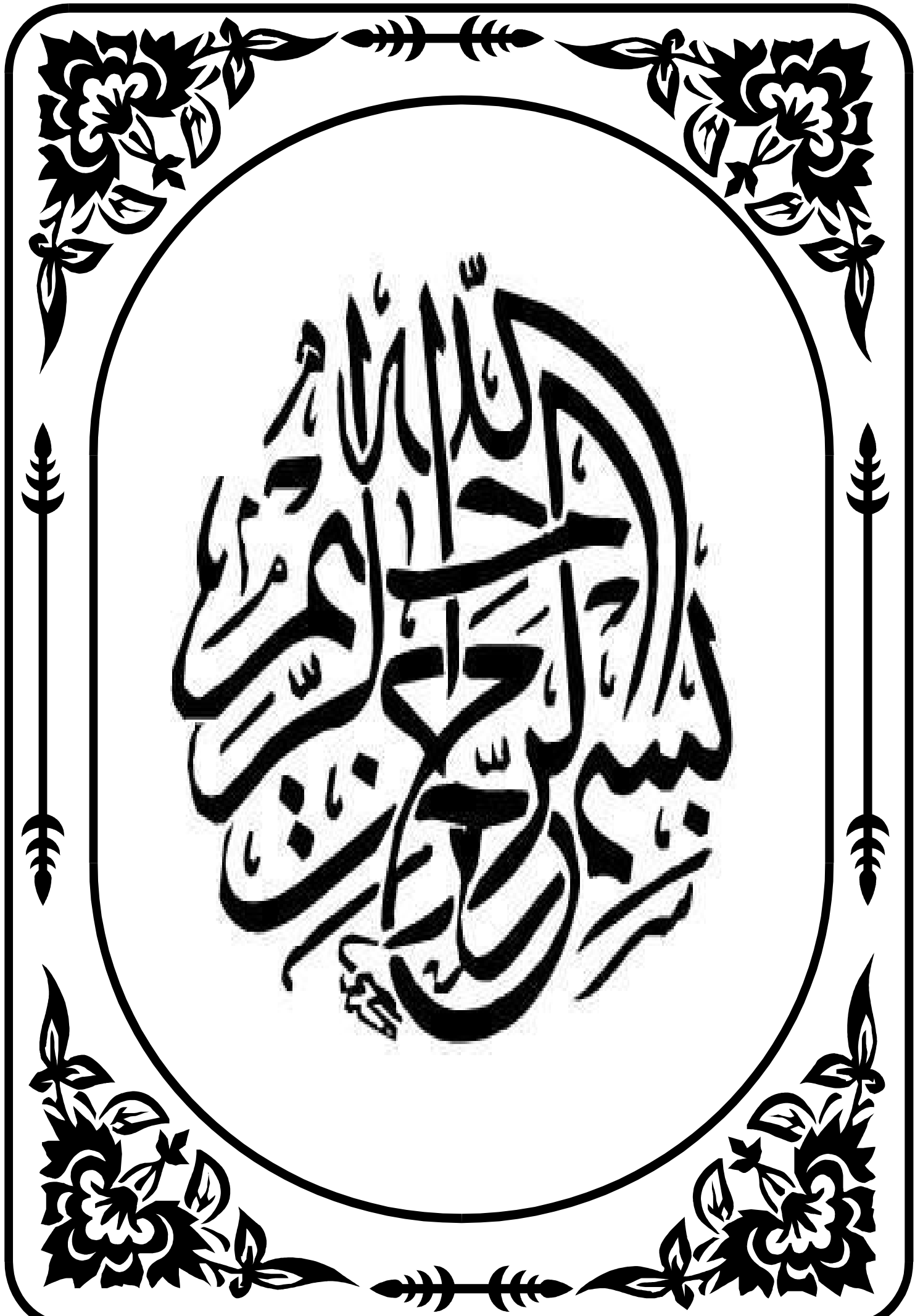
الناصر سواكر

عبد الغني سواكر

حمزة بوغزالة حمد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
د. يحيى لخضر	رئيساً	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
د. محمد دينوري سالمى	مشرفاً ومقرراً	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
د. بن موسى بشير	مناقشاً	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



الأهداء

الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب، فإستنارت بنوره العقول، أحمده أن جعل الحمد فاتحة أسراره وخاتمه وتصاريفه وأقداره أما بعد:

أهدي هذا العمل إلى:

من قال فيهما الله سبحانه وتعالى "وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب أرحمهما كما ربياني صغير"

إلى من غرست فينا العطف صفحات ووصفت لنا من الأمل طرقات ومسحت بإبتسامتها من عيوننا عبرات وفي صلاتها كم أكثرت من الدعوات، فلها مني كل الحب والتقدير والإحترام وجميع الأمنيات

إلى أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها إلى من كانوا يضيئون لي الطريق

إلى من أعتز بوجوده في هذه الدنيا والذي بعفوه علمني كيف يجب أن أكون أبي الغالي

زوجتي الغالية لا أعلم ما الذي يجب أن أقدمه لكي حتى أوافيكي حقك فلو بإستطاعتي أن أقدم لكي عمري لم أبخل عليك به

إلى كل أفراد العائلة، إخواتي لم تلد أمي إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء،

إلى من كان سندا لي وساعدني في مذكرتي ولو مني كثير الفضل والشكر

والله الموفق

شكر وتقدير

أشكر الله العليّ القدير الذي أنعم عليّ بنعمة العقل والدين. القائل في محكم التنزيل "وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ" سورة يوسف آية 76.... صدق الله العظيم.

وقال رسول الله (صلي الله عليه وسلم): "من صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه" (رواه أبو داوود)

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون

إِعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل، لا يسعنا ونحن ننتهي من هذا العمل إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى كل من يقدس العلم ويكرم أهله ويمنيهم مكانتهم اللائقة:

نتقدم بإسمى آيات العرفان والتقدير للإستاذ الفاضل "الدكتور سلّمي محمد دينوري" الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل ووقوفه معنا بنصائحه وتوجيهاته القيمة رفع الله قدره بالعلم وحسن العمل

كما نتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة الذين تتلمذنا على أيديهم منذ بداية مشوارنا الدراسي والعلمي

كما نشكر كل من ساعدنا في هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة

وفي الأخير نسأل ربنا الله عز وجل أن يجعل عملنا هذا خالصاً لوجهه ومقبولاً عنده ورفعاً لأعمالنا ومزايا حسنتنا ويسد لنا في يوم يقبل فيه الشفاعة إلا يرفع فيه مالا ولا نبوة إلا لمن له الرحمان وصل الله على سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه التابعين لو إلى يوم الآخرة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية، محاولين في ذلك الإجابة على إشكالية البحث التالية: ماهية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي؟ ولإنجاز هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي وتقنية دراسة حالة وذلك بإسقاطها ميدانيا على المؤسسة الاقتصادية شركة 'بكار' للأعمدة الكهربائية. وإستنادا إلى النتائج المتوصل إليها، خلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق لكيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، حيث خصها بمدونة حسابات في المجموعة الأولى، وعالجها بشكل مبسط مقارنة بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية.

Abstract:

This study aims at shedding light on the topic of accounting treatment of deferred taxes under the financial accounting system in the economic institution in an attempt to answer the following problematic of the research: What is the accounting treatment the deferred tax under the financial accounting system? The study was based on the descriptive approach and case study technique by fielding it on 'Bekkar' economic institution company for electric poles. Based on the findings, the study concluded that the financial accounting system addressed the accounting treatment of calculating deferred taxes, as it singled them out with an account book in the first group, and dealt with them in a simple way compared to the international accounting standards.

Keywords: Accounting treatment, Deferred tax, financial accounting system, Accounting standards.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الاختصارات والرموز
VI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة

الفصل الأول:

الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي

01	تمهيد
01	المبحث الأول: مدخل إلى الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
01	المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 (IAS)
11	المطلب الثاني: تعريف الضريبة المؤجلة وأنواعها
19	المبحث الثاني: مدخل إلى الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)
19	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
20	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري
24	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي
41	المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة
41	المطلب الأول: الدراسات السابقة
48	خلاصة

الفصل الثاني:

الدراسة ميدانية

50	تمهيد
50	المبحث الأول: تقديم عام لشركة
50	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
54	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للشركة
54	المطلب الأول: الضرائب المؤجلة أصول والخصوم
58	المطلب الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

60	خلاصة
62	خاتمة
66	قائمة المصادر والمراجع
76	الفهرس
71	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
06	إهلاك محاسبا وجبايا	(1)
06	تسجيل مؤونة	(2)
07	إهلاك محاسبا وجبايا	(3)
24	فهم الضريبة المؤجلة	(4)
32	ترحيل العجز وحساب الضرائب المؤجلة	(5)
37	إعادة تقييم التجهيزات	(6)
38	الضريبة المؤجلة الناتجة عن تطبيق طريقتين للإهلاك	(1-7)
39	نهاية حياة الأصل (الآلة) يكون الحساب 134 مرصدا	(2-7)
39	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	(1-8)
39	تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	(2-8)
40	نهاية حياة الأصل يكون الحساب 133 مرصدا	(3-8)
55	تحليل الفروقات من خلال الميزانية	(1-9)
55	تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج	(2-9)
56	نهاية الأصل يكون الحساب 134 مرصدا	(3-9)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الملحق
13	التمييز بين نوعين من الضريبة	الشكل رقم 01
15	يبيّن أنواع الضرائب	الشكل رقم 02
51	مكونات الهيكل التنظيمي	الشكل رقم 03

قائمة الإختصارات والرموز

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الإختصار/الرمز
IAS 12 Income Taxes	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضريبة على الدخل	IAS 12
systeme comptable financier	النظام المحاسبي المالي	SCF
Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	CNC

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
71	الميزانية	ملحق رقم 01
72	جدول حسابات النتائج	ملحق رقم 1-02
73	جدول حسابات النتائج	ملحق رقم 2-02
74	جدول رقم 09 تحديد النتيجة الضريبة	ملحق رقم 03

مقدمة

أ. توطئة:

إن التطور السريع لبيئة الأعمال الدولية وزيادة نشاط الشركات العالمية وفسح الحدود الجغرافية أمامها أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة مما إستوجب توفير قواعد وأسس محاسبية بهدف مواكبة هذه التطورات الجديدة لتوحيد اللغة المحاسبية بين الدول، والجزائر كغيرها من بعض الدول النامية قامت بإصلاح منظومتها المحاسبية لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية كتمهيد لبدء التواصل مع الأسواق العالمية.

ولكن الصعوبات لا تتلاشى بمجرد البدء في تطبيق النظام الجديد في المؤسسات الإقتصادية، بل تتواصل الصعوبات لتجد الدولة نفسها محتارة أمام الإختلاف الذي تصادفه بين القواعد المحاسبية التي تسنها المعايير الدولية وبين القواعد الضريبية التي تسنها الدولة بنفسها لتخدم بما غايات محددة تختلف عن غيرها من الدول، هذا الإختلاف يعد حالة إستثنائية فيما يخص المحاسبة عن الضرائب ويسمى بالفروقات المؤقتة أو الضرائب المؤجلة، تنقسم بدورها إلى ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم وهذه الحالة الخاصة قد خصصت لها المعايير المحاسبية الدولية معيار رقم 12 لبيان أحكام المعالجة والتسوية لضمان التوافق بين القوائم المالية وشفافيتها.

وفي الجزائر أعربت الكثير من المؤسسات الإقتصادية جهلها التام عن كيفية التعامل مع هذه الحالة الخاصة، حيث تعرض لها المشرع بشكل مختصر في قانون المالية لسنة 2009، بعد ذلك قام المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية بإصدار إشعاره في 10 جوان 2014 يبين الإطار المفاهيمي للضرائب المؤجلة وطرق معالجتها مع تركه لبعض اللبس في هذا المجال، وفي ظل هذا تبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ب. تحديد الإشكالية:

• ماهية المعالجة المحاسبية للضرائب في ظل النظام المحاسبي المالي؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تطبيق المعيار المحاسبي للضرائب المؤجلة على أرض الواقع؟
- هل تتوافق المعالجة المحاسبية مع الجباية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟
- كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي لشركة بكار للأعمدة الكهربائية؟

ج. فرضيات الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق مستجدات المعيار المحاسبي الدولي للضرائب المؤجلة،
- الضريبة المؤجلة تؤدي إلى مجموعة من الفروقات ناتجة عن إختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث يتم معالجتها لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وفق المبادئ المحاسبية المعترف بها،
- يبين النظام المحاسبي المالي كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

د. أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:
- كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي،
- إختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة تهدف لها الدراسة،
- التعرف على الضرائب المؤجلة،
- كيفية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

هـ. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذا البحث من الدور الذي تلعبه الضرائب المؤجلة في تفادي الفروقات بين الجباية والمحاسبة، ومحاولة إيجاد الثغرات الموجودة بين المحاسبة والجباية.

و. أسباب إختيار الموضوع:

- تبرز مبررات إختيار الموضوع من خلال عدة إعتبرات أهمها:
- تتمثل في أسباب موضوعية وذلك لإرتباطه بالتخصص المدروس،
- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع،
- كيفية المعالجة المحاسبة لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي،
- صعوبة التعامل مع موضوع الضرائب المؤجلة في الجانب التطبيقي والعملي،
- الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع.

ز. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: وتتمثل في المؤسسة الإقتصادية شركة بكار للأعمدة الكهربائية، وبالضبط قسم المحاسبة والمالية.
- الحدود الزمنية: فترة الدراسة الميدانية في 07/06 الى غاية 08/06 سنة 2020.

ح. المنهج الدراسة

للإلمام بالموضوع من كل جوانبه والإجابة عن التساؤلات المطروحة ولتحقيق أهداف البحث وإختبار الفروض التي يتضمنها إعتدنا في هذه الدراسة على إتباع المناهج المستخدمة في العلوم الإقتصادية خاصة على المنهج الوصفي والتحليلي حيث: المنهج الوصفي للإحاطة بالجانب النظري من أجل عرض مفاهيم حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي أما في الجانب التطبيقي إعتدنا على المنهج التحليلي لإرتباطه بالإطار النظري والواقع التطبيقي له.

ط. شكل الدراسة:

إنطلاقاً من طبيعة الموضوع والأهداف المتعلقة به ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي:

حيث تم التطرق في الفصل الأول للإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12، وقسم إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تحديد الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي رقم 12، أما المبحث الثاني فقد تناول الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمبحث الثالث الدراسات السابقة أما الفصل الثاني فقد تطرقنا لدراسة الميدانية لمؤسسة حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين تم التعرض في المبحث الأول متعلق بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فقد تناولنا المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بالمؤسسة.

ي. صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع الخاصة بالضرائب المؤجلة مما أوجب الإعتماد على مراجع محدودة،
- صعوبة الإلمام بجميع جوانب الموضوع،
- نقص الدراسات والبحوث ذات الصلة بالموضوع،
- نقص المراجع المكتبية خاصة في العلاقة والربط بين الضرائب المؤجلة معيار المحاسبي 12.

الفصل الأول:

الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة

وفق المعيار المحاسبي الدولي والنظام

المحاسبي المالي

تمهيد:

كمحصلة للواقع الجديد أصبح إلزاما على جميع الدول وبمن فيها من دول العالم الثالث مواكبة عالم العولمة والدخول في القرية الواحدة، شئت ذلك أم أبت، من منطلق أنها إذا أبت الدخول ستبقى منبوذة ومعزولة، وإن دخلت ستواجه تحديات فرضتها الدول الصناعية المتقدمة، ورغم أن رغبة دول العالم الثالث بالدخول قد تكون معدومة، إلا أنها ملزمة بذلك ضمن شروط قاسية جدا، كضرورة إنضمامها لمعاهدات دولية ضمن شروط وحدود صعبة التنفيذ، ومن إحدى هذه الشروط ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات العاملة فيها، كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية والحصول على إستثمارات أجنبية، وتسويق سلعتها ضمن دول القرية العالمية الواحدة.

شاهدة فترة التسعينات من القرن الماضي بداية البحث في السياسة المحاسبية عن الضرائب المؤجلة التي تعتبر أحد المكونات المهمة في أنشطة الضرائب المعاصرة خاصة في الدول المتقدمة وعليه فإن معالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكتسي أهمية بالغة خاصة في ظل المعيار المحاسبي رقم 12 حيث عمل هذا المعيار على حل مشاكل الضريبة من خلال كيفية وطرق المعالجة المحاسبية لها وعليه يمكن تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

المبحث الثاني: الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل إلى الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 12

كل دولة تسعى إلى فرض ضرائبها بما يحقق سياستها المالية، فلا شك أن يحدث إختلاف بين القوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية المتبعة مما يؤدي إلى حدوث فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح وفق الإطار المحاسبي المعمول به، هذه الفروقات تسمى بالضرائب المؤجلة، وقد عمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار الدولي (12) "ضرائب الدخل" الذي من مهامه معالجة الفروقات التي تحدث نتيجة هذا الإختلاف، بحيث لا تترك هذه الفروقات خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان تأثيرها في القوائم المالية على مدى فترات عديدة.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 (IAS)

يعتبر المعيار الدولي رقم 12 ضرائب على الدخل صادر عن لجنة المعايير الدولية حيث تم إصداره من أجل التقليل للفروقات وتقريب المعيار من المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف بها، كما أنشأ هذا المعيار خصيصاً لمعالجة الضرائب على الدخل ومعرفة مدى ملائمة النظام الجبائي مع تطورات النظام المحاسبي وتوجيهات الدولية حيث يعتبر التكامل ضروري من أجل الوصول إلى الكفاءة المنتظرة من النظامين.

الفرع الأول: نشأة وأهداف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12

أولاً: نشأة المعيار المحاسبي الدولي 12

لقد صدرت العديد من المعايير المحاسبية والتي كان فيها الحل الكثير من المشاكل التي تواجه المكلف بالضريبة سوف نتحدث عن نشأة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضريبة المؤجلة أعتبر هذا المعيار بديلاً عن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الذي قد أقر من قبل اللجنة الدولية في عام 1994، والذي أجري عليه تعديلات جوهرية متعددة، ويبين ذلك عرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، وتم تطبيق هذا المعيار على القوائم المعدة قبل 1 جانفي 1998 أو بعد ذلك، وإذا ما تم تطبيق هذا المعيار على القوائم المعدة قبل 1 جانفي 1998 فإن على المنشآت الإفصاح عن حقيقة تطبيق المعيار المعدل بدلاً من المعيار الأصلي.¹

في ماي 1999 عدل المعيار المحاسبية الدولية العاشر (المعدل عام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية " الفقرة 88، لقد أصبح النص المعدل ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني أو بعد ذلك التاريخ.

في أبريل 2000 تم تعديل الفقرات 20 و 62 - (أ) و 64 و الفقرات 10 أ - 11 أ ب 8 من الملحق أ، وذلك لتعديل الإشارة والمصطلحات نتيجة لإصدار المعيار المحاسبي الدولي الأربعون " إستثمارات العقارات " في أكتوبر 2000، أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والتي تشمل إضافة الفقرات 52 أ، 25 ب، 65 أ، 81 أ، 87 أ، 87 ب، 87 ج 91 وحذف الفقرات 3 و 50 ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لنتائج الضرائب المؤجلة على الأرباح الموزعة، ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من الأول من فيفري 2001 أو بعد .

¹ مجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل، العدد 21، الأردن، سنة 2004، ص: 03.

ذلك التاريخ، وتشجيع التطبيق المبكر، وفي حالة أثر التطبيق المبكر على البيانات المالية فيجب على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.¹

ثانياً: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يهدف المعيار المحاسبي الدولي 12 إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لما يلي:²

أ. الإسترداد (التسوية) المستقبلية للمبلغ الدفترى للأصول (التزامات) التي تم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة،

ب. المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية التي يتم إثباتها في القوائم المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للإعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة بإسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو إلتزام فإذا كان من المحتمل أن إسترداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الإعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) بإستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك. وأي عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعترف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين، وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الإندماج.

كذلك يعالج هذا المعيار الإعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.³

ثالثاً: نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

ويمكن توضيح مجالات تطبيق هذا المعيار كما يلي:⁴

- من الغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير،

¹ وائل مراد، مجلة المحاسب العربي، معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل"، مصر، سنة 2015، ص: 01.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل"، السعودية، سنة 2019، ص: 01.

³ وائل مراد، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

⁴ مدونة صالح الفراء، المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل عام 1996)، تاريخ الإطلاع 2020/08/01 على الساعة 10:30،

www.Sqarra.wordpress.com

- لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدولي العشرون المحاسبة عن الهيئات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) أو الخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار ولمن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الإستثمار.

الفرع الثاني: التعريفات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

- **الربح المحاسبي:** يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المحسوب وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك قبل طرح ضريبة الدخل منه.
- **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية):** يمثل صافي الربح المعد وفقا للتشريعات الضريبية، وهو الأساس في حساب ضريبة الدخل.¹
- **المصرف الضريبي:** هو المبلغ المجمع الذي يتم إدراجه عند تحديد الربح أو الخسارة للفترة فيما يتعلق بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.
- **الضريبة الحالية:** هي مبلغ ضرائب الدخل المستحق السداد (الممكن إسترداده) فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة (الخسارة لأغراض الضريبة) لفترة.²
- **إلتزامات (خصوم) ضريبية مؤجلة:** هو ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الحالية الواجبة التسديد بموجب قانون الضرائب خلال الفترة المستقبلية، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالقيمة الدفترية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المحاسبية للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.³
- **أصول ضريبية مؤجلة:** هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية نتيجة:⁴
 - أ. الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع،
 - ب. ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة،
 - ج. ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

¹ عبد الكريم شناي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية دراسة حالة، أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2015-2016، ص:118.

² 8.2 **Ias income tax** croner, itax and accounting, London, 2020, consulté le 29/07/2020 à 14 h 30.

³ رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير المحاسبة الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة تبسة، سنة 2010-2011، ص:152.

⁴ أمنة قريش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2014-2015، ص:31.

– القاعدة الجبائية:¹

أ. القاعدة الجبائية للأصل: تتمثل في المبلغ الذي سوف يقطع لأغراض جبائية مقابل المنافع الاقتصادية التي سوف تدفق للمؤسسة، عندما تسترد المبلغ المسجلة للأصل وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الجبائية للأصل تغطي قيمته المحاسبية.

ب. القاعدة الجبائية للإلتزام: هي مبلغه المسجل، مع طرح كل المبالغ التي سوف تقطع لأغراض جبائية، لهذا الإلتزام في الفترات المستقبلية في حالة كون الإيراد المستلم مقدما، تكون القاعدة الجبائية للإلتزام الناشئ في قيمته المسجلة ناقص كل المبالغ للإيراد، أي لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

الفرع الثالث: الفروق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي

أولا: هذه الفروق تنقسم الى قسمين:

أ. الفروقات الدائمة: هي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة معالجة لبعض العمليات لأغراض ضريبة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية كأن يتم إستبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو نفي خصم عبء معين من الضريبة الأمر الذي يؤدي إلى حدوث فروق دائمة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وتتميز هذه الفروق بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون سواها من الدورات اللاحقة، أي لا يوجد فروض ضريبية مؤجلة ومن أمثلها نجد الرسم على السيارات السياحية فهي عبارة عن فرق دائم لا تؤدي الى وجود ضرائب مؤجلة.

ب. الفروقات المؤقتة: هي عبارة عن الفروق الناتجة بين قيمة الأصول أو الخصوم الواردة في الميزانية وقيمتها لأغراض ضريبية مستقبلية.

وتختلف هذه الفروق عن الفروق الدائمة بأن تأثيرها يمتد للدورات اللاحقة أي ينتج عن هذه الفروق ضرائب مؤجلة في المستقبل. وتنقسم هذه الفروق الى قسمين:²

– الفروق المؤقتة الخاضعة: وهي الفروق المؤقتة التي ينتج منها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، وذلك لدى القيام بإسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول والخصوم.

– الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع: وهي الفروق الزمنية التي ينتج عنها مبالغ للإستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام بإسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول والخصوم.

$$\text{الضريبة الجارية} = \text{الضريبة المستحقة خلال الدورة} + \text{التغيرات في الضرائب المؤجلة خلال الدورة}$$

¹ Commissions des normes comptables, Avis cnc2013/14, **Traitement comptable des impôts différés**, Belgique, Année 2013, p: 02.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، سنة 2013، ص: 289-290.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي

أ. الاختلاف في النظرة إلى الإيرادات والمصاريف، حيث يوجد بعض الإيرادات التي لا يتم الاعتراف بها للوصول إلى الدخل الضريبي في حين يتم الأخذ بها كإيراد للوصول إلى الدخل المحاسبي مثل أرباح بيع الأراضي،

ب. وجود إعفاءات منصوص عليها بقوانين ضريبة الدخل، هذه الإعفاءات قد تصل إلى إعفاء قطاعات ومشاريع كاملة في بعض الأحيان عدا الإعفاءات الشخصية المختلفة، وهذه الإعفاءات لا يمكن اعتمادها بأي حال من الأحوال للوصول إلى الدخل المحاسبي الذي من المفترض أن يظهر نتيجة أعمال المنشأة بصورة دقيقة.¹

مثال: شركة تحصلت على آلة بقيمة 1000 دج في بداية سنة 2006 يتم اهتلاكها محاسبياً في ظرف سنتين، أما جبائياً فالآلة يجب ان تحتلك في ظرف 05 سنوات.

جدول رقم (1): إهلاك محاسبي وجبائياً

السنة	البداية	2006	2007	2008	2009	2010
القاعدة الضريبية	1000	800	600	400	200	0
القيمة المحاسبية	1000	500	0	-	-	-
الفرق الزمني	0	300	600	400	200	0

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة والمالية وفق SCF والمعايير الدولية، ص: 290.

مثال: قامت شركة بتسجيل مؤونة في سنة 2007 بقيمة 500000 دج، ولكن أعتبرت هذه المؤونة غير مبررة والأعباء غير قابلة للخصم إلا في تاريخ وقوعها سنة 2008.

جدول رقم (02): تسجيل مؤونة

السنة	2007	2008
القاعدة الضريبية	0	500000
القيمة المحاسبية	500000	500000
الفرق الزمني	500000	0

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة والمالية وفق SCF والمعايير الدولية، ص: 291.

مثال: هناك مصاريف التطوير بقيمة 1000 دج، تم تثبيتها في شكل أصل من طرف الشركة سنة 2005 قابلة للإهلاك في ظرف 05 سنوات، أما جبائياً فإن هذه المصاريف تعتبر كتكاليف خلال سنة 2005.²

¹ عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2012-2013، ص: 14.

² بن ربيع حنيفة، الواضح، مرجع سبق ذكره، ص: 290-291.

جدول رقم (03): إهلاك محاسبي وجبايا

السنة	2006	2007	2008	2009	2010
القاعدة الضريبية	0	0	0	0	0
القيمة المحاسبية	800	600	400	200	0
الفرق الزمني	800	600	400	200	0

المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة والمالية وفق SCF والمعايير الدولية، ص: 291.

الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12

تهدف المعالجة المحاسبية لهذا المعيار إلى تحديد ضرائب الدخل وكيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية.

أولاً: الإعترافات بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية

- يجب إثبات الضريبة الحالية للفتريات الحالية والسابقة، بقدر ما لم يتم سدادها، على أنها إلتزام، وإذا تجاوز المبلغ المسدد بالفعل فيما يتعلق بالفتريات الحالية والسابقة المبلغ الواجب سداده لتلك الفتريات، فإنه يجب إثبات الزيادة على أنها أصل،

- يجب إثبات المنفعة المتعلقة بالخسارة لأغراض الضريبة، والتي يمكن ترحيلها إلى الخلف لإسترداد الضريبة الحالية لفترة سابقة، على أنها أصل،

- عند إستخدام خسارة لأغراض الضريبة لإسترداد ضريبة حالية لفترة سابقة، فإن المنشأة تثبت المنفعة على أنها أصل في الفترة التي تحدث فيها الخسارة لأغراض الضريبة نظرا لأنه من المحتمل أن تتدفق المنفعة إلى المنشأة ويمكن قياس المنفعة بطريقة يمكن الإعتماد عليها.¹

ثانياً: الإعترافات بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

1. الإعتراف إلتزام ضريبي مؤجل

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل يجب الإعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الضريبية ما لم تنجم بالالتزامات الضريبية عما يلي:²

أ. الإعتراف الاولي بالشهرة، أو

ب. الإعتراف الاولي للأصل أو الإلتزام في المعاملة تتصف بأثما:

¹ International accounting standard **12 income taxes**, (Rate at 2006), p: 09.

² Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction Projet **de modification d'IAS 12**, France, Année 2019 p:08.

- ليست الإندماج للإعمال،

- في وقت حدوث المعاملة، لا تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة الخسارة الضريبية.

ولكن، فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والخصص في ترتيبات مشتركة والمنشآت الزميلة، والخصص في ترتيبات مشتركة فإن إلتزام الضريبة المؤجلة يجب إثباته وفقاً للفقرة 1.39

2. الإقرار بالأصل الضريبي المؤجل

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل يجب الإقرار بأصل الضريبة المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة القابلة للإقتراع إلى الحد الذي يكون في الربح الضريبي من محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الإقرار المبدئي بالأصل أو الإلتزام في عملية تتصف بأنها:²

أ. ليست اندماج أعمال،

ب. في وقت حدوث المعاملة لا تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي الخسارة الضريبية، ومع ذلك، بالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم المتعلقة بالخصص في الشركات التابعة والزميلة والاستثمارات في الفروع والخصص في الترتيبات المشتركة، يجب الإقرار بأصل الضريبة المؤجلة وفقاً للفقرة 44.

ثالثاً: قياس بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجب قياس الإلتزامات والأصول الضريبية الجارية للفترات الحالية والفترات الماضية بالمبلغ المتوقع دفعه أو المتوقع إسترداده من السلطات الضريبية بإستخدام معدلات الضريبة وقوانين الضريبة السارية أو السارية فعلاً بنهاية فترة إعداد التقارير.

أما الإلتزامات الأصول الضريبية المؤجلة فيجب قياسها بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية بنهاية فترة إعداد التقارير، كما يجب أن يعكس قياس الأصول الإلتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها أو إلتزاماتها بنهاية فترة إعداد التقارير، وفي حال تطبيق معدلات ضريبة مختلفة فيجب قياسها وفقاً لمتوسط المعدلات التي من المتوقع أن تطبق على الربح الضريبي للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

وفي بعض مناطق الإختصاص الضريبية فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المشروع المبلغ المسجل لأصل إلتزام ضريبي يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من:³

¹ Certifed public accounting, **12 income tax**, Hong Kong, année 2014, p: 14.

² Journal officiel de Union européenne, Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes (**modification d'IAS 12**), France, Année 2017, p: 03.

³ حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة تطبيقية في سورية، رسالة مقدمة لمحصل على درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سنة 2015، ص: 110-111.

أ. معدل الضريبة الذي ينطبق عندما يسترد (تسدّد) المشروع المبلغ المرحّل لأصل (إلتزام)،

ب. القاعدة الضريبية للأصل إلتزام.

وبالتالي يجب على المشروع قياس الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفقّة مع الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

كما يجب في نهاية كل فترة إعداد تقارير إعادة النظر بالمبلغ المرحّل للأصل الضريبي المؤجل بحيث يتم تخفيض مبلغ الأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل، وعكس أي تخفيض إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.

رابعاً: الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

تتفق المحاسبة عن آثار معاملة أو حدث آخر على الضريبة الحالية والمؤجلة مع المحاسبة عن المعاملة أو الحدث نفسه. تطبق الفقرات 58 إلى 68 ج هذا المبدأ.

1. بنود يتم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة

يجب إثبات الضريبة الحالية والمؤجلة على أي دخل أو مصروف وإدراجها ضمن الربح أو الخسارة للفترة بإستثناء القدر من الضريبة الذي ينشأ عن:¹

أ. معاملة أو حدث يتم إثباتها، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة، إما ضمن الدخل الشامل الآخر أو بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية (الفقرات 61 أ-65)،

ب. دمج أعمال (الفقرات 66 أ-68).

2. بنود يتم إثباتها خارج الربح أو الخسارة

يجب الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة خارج الربح أو الخسارة، إذا كانت الضريبة مرتبطة ببنود تم الإعتراف بها خارج الربح أو الخسارة سواء في نفس الفترة أو في فترة مختلفة حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بالإعتراف ببنود معينة في بيان الدخل الشامل الآخر ومن الأمثلة:²

- التغير في القيمة المسجلة الناشئة من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات،

- فروق الصرف الناتجة على ترجمة البيانات المالية لعملة أجنبية،

كما سمحت المعايير الدولية بالإعتراف ببنود مباشرة في حقوق الملكية، ومن الأمثلة:

- تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح الناتجة من التغير في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصحيح الأخطاء،

- المبالغ الناتجة من الإعتراف الأولي بمكون حقوق الملكية لأداة مالية مركبة.

¹ Public benefit entity international accounting standard 12 income taxes (pbe ias 12), New Zealand, Année 2013, p:19.

² حسين محمود عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 111-112.

وفي بعض الظروف لا يمكن تحديد قيمة الضريبة الحالية والمؤجلة التي يرتبط ببندود تم الاعتراف بها خارج الربح والخسارة، وبالتالي يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمشروع لدى الدوائر الضريبية المختصة، ومن هذه الحالات:

أ. حالة وجود معدلات تصاعدية الضريبة الدخل بحيث يكون من الصعب تحديد المعدل الذي فرض على الربح الضريبي الخسارة الضريبية،

ب. عندما يؤثر تغيير معدل الضريبة أو القوانين الضريبية على الأصل أو الإلتزام الضريبي لبند كان قد تم الاعتراف به خارج الربح أو الخسارة،

ج. عندما يحدد المشروع أن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو عدم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل ويعود الأصل إلى بند كان قد حمل أو أضيف خارج الربح أو الخسارة المعترف بها.

العرض

- ينص المعيار رقم (12) على أنه يجب عرض أصول الضريبة والإلتزامات الضريبية بشكل مفصل عن الأصول والإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية، ويجب تمييز الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية،

- ينص المعيار أيضاً على أنه عندما يقوم المشروع بالتمييز بين الأصول والإلتزامات الجارية وغير الجارية في بياناتها المالية فأنها يجب أن لا تصنف الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والإلتزامات جارية.¹

المقاصة

يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية والإلتزامات الضريبية الجارية فقط إذا كان المشروع:²

- صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها،

- ينوي أما السداد الصافي أو تحقيق الأصل وتسديد الإلتزام معاً في نفس الوقت،

يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية المؤجلة فقط إذا:

1. كان المشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والإلتزامات الضريبية الجارية،

2. كانت الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما

على:

أ. نفس المشروع الخاضع للضريبة،

ب. مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الإلتزامات الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق

الأصول وسداد أو إسترداد مبالغ هامة من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

¹ حيدر محمد على يوسف، مجلة الدراسات محاسبية والمالية الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي رقم 12، العدد 30 الفصل الأول، العراق، سنة 2015، ص: 98.

² سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل، سورية، سنة 2011، ص: 12.

الإفصاح

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة، في الحالات التالية:¹

1. مصروف (دخل) الضريبة الحالية،
2. أي تعديلات يتم إثباتها في الفترة على الضريبة الحالية من فترات سابقة،
3. مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بنشأة الفروق المؤقتة وعكسها،
4. مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة،
5. مبلغ المنفعة الناشئة عن خسائر لأغراض ضريبة، أو إعفاء ضريبي أو فرق مؤقت لم يتم إثباتها سابقاً لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة الحالية،
6. مبلغ المنفعة من خسائر لأغراض ضريبة، أو إعفاء ضريبي أو فرق مؤقت لم يتم إثباته سابقاً لفترة سابقة، يتم استخدامه لتخفيض مصروف الضريبة الحالية،
7. مصروف الضريبة المؤجلة الناشئ عن التخفيض، أو عكس تخفيض سابق، لأصل الضريبة المؤجلة الفقرة 56،
8. مبلغ مصروف (الدخل) الضريبة المتعلق بتلك التغيرات على السياسات المحاسبية والأخطاء والتي يتم إدراجها ضمن الربح أو الخسارة وفقاً لمعيار الدولي 8، نظراً لأنه لا يمكن المحاسبة عنها بأثر رجعي.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة المؤجلة وأنواعها

شهدت فترة الستينات من القرن الماضي بداية البحث في سياسات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة كأحد مجالات المعرفة المحاسبية الضريبية ذات التأثير على الأهداف الوظيفية للمحاسبة بشقيها القياس والإفصاح المحاسبي، وتهدف المحاسبة عن الضرائب المؤجلة إلى تحقيق المقابلة السليمة بين مصروف ضريبة الدخل مع الربح التشغيلي قبل الضريبة وقد تناولت الدراسات المحاسبية هذه المشكلة تحت عنوان تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات.

الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة

أولاً: تعاريف

وقد عرف البعض 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". 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 إسترداد تلك الضرائب، وذلك طبقاً لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ المقابلة. ويتضح للباحث من ذلك أن الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.²

¹ MPRA, IAS 12 Income taxes, A closer look, india, Année 2008, P: 7.

² جمال كامل محمد، أثر الاختلاف في تصنيف معايير المحاسبية وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب في القوائم المالية لشركات والمقاولات، رسالة للحصول على ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، سنة 2011 ص: 152.

- وقد قام البعض بتعريف الضرائب المؤجلة على أنها: "مقياس محاسبي يستخدم لمقابلة التأثيرات الضريبية مع التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات بينما عرفها البعض على أنها: "التأثيرات الضريبية المستقبلية لمجموعة من العناصر التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية.¹
- طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يمكن لنا تعريف الضريبة المؤجلة على أنها "الضرائب المتعلقة باختلاف توقيت الإستحقاق الضريبي، وينشأ ذلك الإختلاف في التوقيت بين الإعتراف بالأرباح للأغراض الضريبية، والأرباح للأغراض المحاسبية المالية فيحصل أن تحمل فترة مالية محاسبية ببند صرف جبائي لا تخص تلك الفترة كما هو الوضع حين يضاف إلى أرباح فترة محاسبية ما بنود إيرادات لا ترتبط بأنشطة نفس الفترة.²
- تتعلق الضريبة المؤجلة بالضريبة على أرباح الشركات يمكن فهم ضريبة الدخل بطريقتين: الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة.³
- الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابلاً للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابلة للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج.⁴
- الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج الضريبة كعبئ في النتيجة لعمليات السنة المالية وحدها.⁵
- الضرائب المؤجلة هي الفرق بين الضريبة في الميزانية العمومية للسنة أو السنوات السابقة والعبء الضريبي للميزانية المالية المدفوعة بالفعل أو المستحقة.⁶
- كما عرفها البعض الضريبة المؤجلة هي الضريبة الناتجة عن الفرق بين الإعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الإعتراف والتقييم الجبائي لها.

¹ لخضر الزين سمية، تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في الجزائر بين المزايا والقيود، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، سنة 2017-2018 ص:06.

² مباركي رجا، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر دراسات محاسبية وجبائيه معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة ورقلة، سنة 2015-2016، ص:03.

³ **Impôt différé, définition** et exemple, Ooreka, Comptabilité, France, Année 2020, Consulté le 03/08/2020 à 10h51.

⁴ محمول نعمان، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية دراسة تطبيقية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، سنة 2016-2017، ص:262.

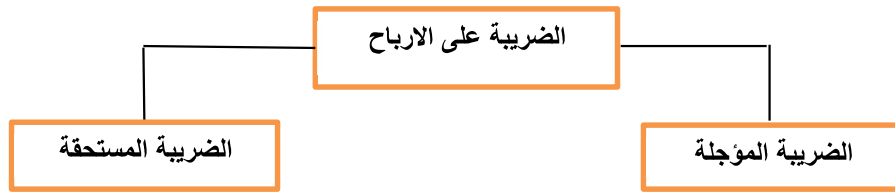
⁵ محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2016-2017، ص:56.

⁶ Nicolas Heyse, **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, Master en Sciences de gestion, université catholique de Louvain, Année 2015-2016, p:20.

ويقوم مفهوم على التمييز بين الضريبة المستحقة خلال الدورة والضريبة الجارية المتعلقة بالدورة، أي تلك التي يتم حسابها وفقا للقواعد الجبائية .

لهذا فإن حساب وتحديد الضرائب المؤجلة يهدف إلى تسجيل وتحديد تأثير الضرائب على الأرباح الموافقة للعمليات المحاسبية المتعلقة بالدورة على نتيجة نفس الدورة، أي عبء الضريبة على الأرباح المحمل لدورة ما يمثل العبء الخاص بما دون تأثير العمليات المتعلقة بالدورات السابقة واللاحقة على هذا المبلغ المحمل، بحيث كل الفروقات في الضريبة سوف تعدل لكي نحصل على النتيجة المحاسبية الحقيقية خلال الدورة. مما يمكن التمييز بين نوعين من الضريبة: ¹

الشكل رقم (01): التمييز بين نوعين من الضريبة



المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الجزء الثاني، ص 289.

الضريبة المستحقة: هي الضريبة المستحقة بالفعل على الأعمال التجارية يتم حسابه بتطبيق معدل الضريبة على الأرباح التي حققتها شركة خلال سنة محاسبية.

الضريبة المؤجلة: على عكس الضريبة المستحقة الدفع، تأخذ الضريبة المؤجلة في الإعتبار المعاملات المنفذة خلال السنة المالية والتي سيكون لها تأثير على الضريبة المستحقة للسنوات المالية المقبلة وبالتالي فإن الضريبة المؤجلة تعكس النتيجة الاقتصادية للشركة خلال سنة محاسبية.²

ثانيا: مميزات وعيوب الضرائب المؤجلة

1. مميزات الضرائب المؤجلة

بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة هي كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه ومن شأنها ترتيب ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة تحسب آجلا وفق الحالات التالية:³

- حالة الفرق الزمني في تسجيل (تقييد) الإيرادات والأعباء محاسبيا وأخذها في عين الإعتبار جبائيا بصفة لاحقة،

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 288-289.

² Impôt différé, définition et exemple, Ooreka, Comptabilité, on-cit, Consulté le 03/08/2020 à 11h00.

³ محمد جامعي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، ص: 71.

- حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبعض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة إذا كان القانون الجبائي يسمح بذلك،
- الإلغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في إطار تقديم القوائم المالية المجمعة.
- كما يمكن المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو حسابات النتائج إذا توفرت الشروط التالية:
- الديون والحقوق الناتجة عن نفس الإدارة ونفس المؤسسة الخاضعة للضريبة،
- في حالة وجود نص قانوني نافذ مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة وأصل الضريبة المعفاة بالمقاصة.

2. عيوب الضرائب المؤجلة

بالرغم من المزايا التي تتمتع بها الضرائب المؤجلة إلا أنها تعاني من صعوبات عديدة تحد من إستقلالية تطبيق الضرائب المؤجلة في الشركات نذكر منها¹:

- التلاعب الضريبي داخل الشركة من خلال دراسة القوائم المالية وتحليلها،
- عدم الاعتراف بمحاسبة الضرائب المؤجلة حسب النظام المالي المحاسبي بشكل صحيح،
- تعيين معدل الضريبة يكون من طرف الإدارة الضريبية مما ينتج عنه حرج مادي بخصوص،
- الشركات ذات رأس مال محدود وغير كافي لتسديد الضرائب المؤجلة،
- حدوث تغيير في معدل الضريبة بتغير الظروف المالية،
- عدم التسوية بين سعر الضريبي الفعلي وبين سعر الضريبة المشرع بها طبقا للقانون،
- لم يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بوضوح على خصم الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة بينما يمنع خصمها،
- عدم تصنيف الأرصدة الضريبية المؤجلة كموجودات ومطلوبات جارية أو غير جارية.

ثالثا: 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 يلي²:

- التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي،
- الحكم على نوعية الإستثمار،
- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل،

¹ طيب إيمان، مسلم سارة، إشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمتطلبات الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت، سنة 2018-2019، ص: 06-

² طيب إيمان، مسلم سارة، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

— المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب المؤجلة

ويمكن تقسيم الضريبة المؤجلة إلى مبلغ الضريبة المستحقة على الفوائد الواجبة الدفع وهي الضريبة المؤجلة على الخصوم، أو الواجبة التحصيل وهي الضرائب المؤجلة على الأصول .
وفيما يلي توضيح لأنواع الضرائب المؤجلة:

أولاً: الضريبة المؤجلة الأصول

وتمثل مبالغ ضريبة "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، وبعبارة "تحصل" تعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع، ومن الأمثلة على ذلك نذكر:¹
— الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات،

— بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفف من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها (السنة "ن" مثلاً) بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية (أي السنة "ن+1") والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية (وتعبير بسيط نقول أن للمؤسسة لها حقوق في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية).

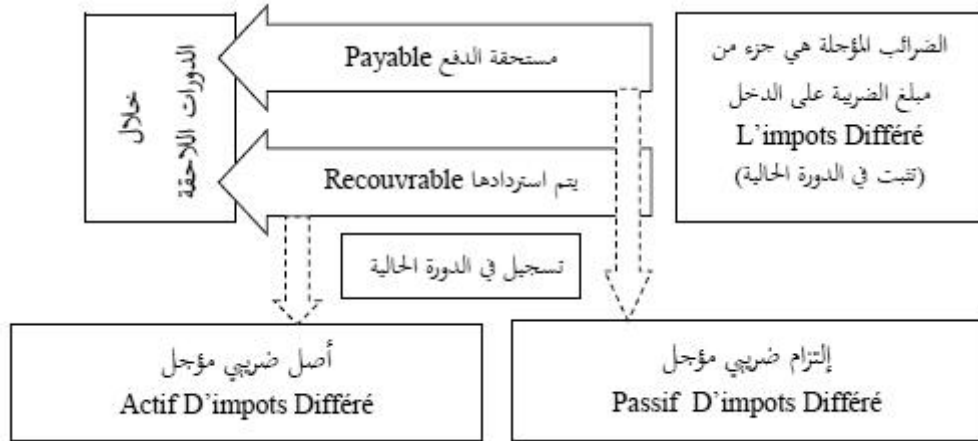
ثانياً: الضريبة المؤجلة الخصوم

وتمثل مبالغ ضريبة مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الإستحقاق، ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبياً خلال دورة ما (السنة "ن") ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة "ن+1") فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية لسنة ("ن") بل في النتيجة الجبائية لسنة («ن+1») وعليه ففي نهاية السنة ("ن") فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة («ن+1»).²

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطالي، الجزائر، سنة، 2011، ص: 139-140.

² فداوي أمينة، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، ص: 79.

الشكل رقم (02): يبين أنواع الضرائب



المصدر: عبد القادر لونيسة، محمد حرود، مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية قالمة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالمة، سنة 2014/2015، ص: 49.

ثالثا: حساب الضريبة المؤجلة

يتم ظهور الضرائب المؤجلة، عندما يكون لأصل أو للخصم قاعدة جبائية مختلفة عن القيمة المحاسبية، ويدعى الفرق بينهما بالفرق الزمني، الذي لا بد أن يؤدي في السياق فك الإرتباط، إلا في بعض الحالات الاستثنائية.

أ. ضرائب مؤجلة أصول

أصول وهي ناتجة عن الفروقات الزمنية القابلة للطرح التي تؤدي إلى حساب ضرائب مؤجلة في الأصول، مع العلم أن هذا النوع من الضرائب المؤجلة يطرح إشكالات صعبة وحساسة تحتاج إلى مقدرة على التقدير والحكم كما سنرى، ويمكن أن نضرب لهذا النوع من الضرائب عدة أمثلة، منها:¹

- تحويلات العجز والخسائر ضريبيا إلى الأمام، التي تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة في الأصول كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للتحويل في مستقبل قريب،

- محصصات المؤونات للإحالات على التقاعد المستقبلية وتكون النفقة الواجبة التسديد بهذا الصدد، تظهر ضريبيا في العناصر المعاد إدماجها، لأن الأعباء التي تسمح بتغطيتها هذه المؤونات تطرح جبائيا في المستقبل، مما يجعل هذه الإدماجات مصدر لأصول من الضرائب المؤجلة،

- إلغاء العمليات ما بين الفروع في حالة المجمعات بما يؤدي إلى فروقات زمنية، فحينما يتنازل فرع مثلا عن بضاعة لفرع آخر بتحقيق هامش ربحي، مع بقاء البضائع التي تم تبادلها موجودة ضمن المخزونات في نهاية الدورة المعينة بهذا التنازل الداخلي، فإن وعلى الشركة التي إشترت داخليا أن تلاحظ لدى التجميع ضريبة مؤجلة في الأصول تمثل المبلغ الذي دفعه المجمع بشكل مسبق عن طريق الشركة التي باعت داخليا، ولكن التي سيتم إسترجاعها عند تنازل الشركة المشترية عن البضاعة لزبون خارجي.

¹ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2009-2010 ص: 136.

يتم تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة عند إقفال الدورة بضرب الفروقات الزمنية والخسائر الضريبية القابلة للترحيل إلى الأمام في معدل الضريبة الجاري الذي تخضع له المنشأة.

ب. ضرائب مؤجلة خصوم

وهي ناتجة عن الفروقات الزمنية الخاضعة التي تؤدي إلى نشوء ضرائب مستقبلية تظهر ضمن الضرائب المؤجلة في الخصوم، أي ضمن الديون الجبائية التي توافق مبالغ الضرائب التي سيتم دفعها خلال الدورات المستقبلية القادمة، وإن كانت محاسبيا هي ديون متعلقة بالدورة، ويمكن أن تضرب بهذا الصدد عدة أمثلة منها:¹

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تفعيلها وإظهارها حسب العيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن التثبيتات، ولكن جبائيا يتم طرحها فوراً خلال السنة التي حدثت فيها أو تطفأ على أساس جبائي،
- التثبيتات التي تمتلك جبائيا بشكل أسرع من إهلاكها المحاسبي،
- توزيعات النتائج المقررة عندما تكون محتملة وغير واقعة تحت رقابة المجتمع (حالة الشركات في وضع تكافؤ أو الشركات المدججة تناسيبا)، والتي ستؤدي إلى ضرائب غير قابلة للإسترجاع تنشأ عنها ضرائب مؤجلة في الخصوم.

رابعا: بعض الإشكالات التي تطرحها الضرائب المؤجلة:

تطرح الضرائب المؤجلة مجموعة من الإشكالات المتعلقة بطبيعتها التقديرية والتي تستند إلى غلبة احتمالات معينة قائمة على القدرة على النظر وإصدار أحكام صائبة يمكن أن تتعرض بالذكر لأهم إشكالين يرتبطان بالضرائب المؤجلة وهما:²

أ. تقييم احتمالات التحصيل (أو الاسترجاع):

أن الضرائب المؤجلة خصوم لا تطرح عموما إشكالات في تقديرها وتسجيلها، لهذا يتم إظهار كل هذه الضرائب في المحاسبة، تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر إلا فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة الناشئة من شهرة المحل. أما بالنسبة للضرائب المؤجلة أصول فالأمر أكثر تعقيدا أو حساسية، لأن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤدي إلى إظهارها بالنظر إلى إمكانيات إستفادة المنشأة مستقبلا من الإقتصاد في الضرائب المتوقع منها، أي حقيقة الأصل (الضرائب المؤجلة) ترجع إلى احتمالات تحميلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية، من ثم لا توجد الفروقات الزمنية القابلة للترحيل والخسائر الجبائية القابلة للترحيل بعين الإعتبار إلا إذا كان إسترجاعها محتملا.

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يؤكد أن الضرائب المؤجلة -أصول لا يمكن أن تسجل في المحاسبة إلا إذا كان من المحتمل أن تحقق المنشأة في المستقبل أرباحا خاضعة كافية لإمتصاص مبلغ الضرائب المؤجلة المسجلة في الأصول، كما يجب مراجعة مبلغ هذه بصفة مستمرة، إذا كلما تراجع، أو نقصت احتمالات الحصول على أرباح مستقبلية خاضعة ووجب تدنيها وفقا لذلك. إن إسترجاع الضرائب المؤجلة أصول يكون محتملا إذا وجدت عناصر إيجابية تزيد من احتمالات وتوقعات الأرباح، مثل وجود دفاتر طلبات قاطعة ونهائية، والعكس صحيح أيضا، كما في حالة وجود خسائر متتابة ومتراكمة في الفترات السابقة مثلا، مما يجعل احتمالات الربح المستقبلي ضعيفة إلا إذا توفرت العناصر إثبات ومقنعة تسمح بتقدير ما يخالف ذلك.

¹ سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 135-136.

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 137-138.

ب. تقييم الضرائب في حالة التغييرات في معدل الإخضاع

إن معدل أو معدلات الضريبة التي يجب اعتمادها في حساب الضريبة المؤجلة هي المعدلات الناتجة عن النصوص التشريعية قيد التطبيق في نهاية الدورة وتلك التي سيتم عندما يصبح الفرق المستقبلي محققا.

إذا كانت نصوص التشريع الضريبي قيد التطبيق لا تحدد كيفية تطور المعدل، فيحسن تطبيق المعدل الحالي في ختام الدورة مهما كانت احتمالات تطوره في الزمن. وعموما يعتبر التقييم الوحيد المسموح به هو طريقة الترحيل المتغير، وهو ما يتوقع مع مقارنة الميزانية، بحيث أن الإخضاعات المؤجلة السابقة التي لاتزال ظاهرة في الميزانية تصحح في نهاية كل دورة على أساس معدل الإخضاع المعتمد في تاريخ الإقفال. ونشير أيضا الى أن تغيرات المعدل أو قواعد الإخضاع الضريبي التي يمكن أن تصيب عنصرا من العناصر المسجلة سابقا في الأموال الخاصة تحمل ضمن الميزانية.

وأخيرا نلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية، على خلاف بعض المرجعيات المحاسبة الدولية الأخرى، تمنع التقييم الحالي للضرائب المؤجلة مستندة في ذلك المنع إلى تكلفة وصعوبة تحديد أفق زمني موثوق لإستحقاق الضرائب المؤجلة مما يسمح بوضع تقديرات لتواريخ تسويتها وإمتصاصها.¹

¹ سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 138.

المبحث الثاني: مدخل الى الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

تمهيد:

تعتبر الضرائب المؤجلة أحد المكونات المهمة في أنشطة الضرائب المعاصرة، وتزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في كونها إحدى الطرق التي تتبعها المنظمات لتنظيم عملية التدفقات النقدية الخاصة بدفع المستحقات الضريبية والتي ينتج عنها الربح الضريبي عن الربح المحاسبي.

بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والجباية وعليه فإن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكتسي أهمية كبيرة خاصة في ظل إحترام المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF

نتيجة للتطورات التي شهدتها العالم بصفة عامة والقطاع الإقتصادي بصفة خاصة أصبح من الضروري تبني نظام محاسبي موحد تعمل به جميع دول العالم، هذا الوضع جعل الجزائر أمام حتمية التحول إلى النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية لمواكبة هذه التطورات.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري، حيث نصت المادة الثالثة منه على أن:

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية:²

- الشركات والمؤسسات الخاضعة الأحكام القانون التجاري والتعاونيات،
 - الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية الذين يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة،
 - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين أن تمسك محاسبة مالية بسيطة وهذا حسب المضمون وحسب النشاط.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، 25 نوفمبر 2007 ص:03.

² علاوي خضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، الصفحة الزرقاء، الجزائر، سنة 2012، ص:11.

الفرع الثالث: خصائص النظام المحاسبي المالي

يمكن إبراز أهم خصائص النظام المحاسبي المالي فيما يلي:¹

- القابلية للمقارنة،
- القابلية للفهم (الوضوح)،
- الملائمة،
- الموثوقية (المصدقية)،
- الحياد،
- البحث عن الصورة الصادقة،
- تغليب الحقيقة الإقتصادية عن الجانب القانوني،
- الحيطة والحذر.

الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي

أبرز الأهداف كما يلي:²

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية،
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية،
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها أو شفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم،
- إستفادة الشركات متعددة الجنسيات بترباط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول،
- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الإقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني، من خلال معلومات تنسم بالموضوعية والمصدقية.

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الضريبة المؤجلة على أنها: "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصومية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة.

¹ سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015 ص: 124-125.

² دادة دليّة، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على إتخاذ قرارات منح الإئتمان في البنوك العاملة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم فرع علوم التسيير تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة ورقلة، سنة 2018-2019 ص: 22.

الفرع الأول: الضرائب المؤجلة في قوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

الضرائب المؤجلة لا يوجد قانون نص عنها في القوانين الجبائية، إلا أن في قانون المنظم للنظام المحاسبي المالي موجودة حيث تم ذكر الضرائب المؤجلة في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2009 والمتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين وتم تعريفها على نحو التالي:¹

- 134-1 فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.
 - 134-2 الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة خصوم) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:
 - إختلال 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 ضريبة 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 هذه الفوارق الزمنية يحتتمل أن يترتب عليها لاحقا عبئ أو منتوج ضريبي.
- في مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

- 134-3 تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند إقفال السنة 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.
- هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق المنشأ، المبلغ، وتاريخ إنقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات.

حاليا وبعد ما يقارب عشرة سنوات أي منذ سنة 2010 عند بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وبالرغم من إعطاء المؤسسات الاقتصادية مهلة للتعرف على آليات هذا النظام منذ 2007، فإن المشرع الجزائري لم يتعرض إلى شرح مفصل للضرائب المؤجلة، ولم يقدم أي توضيحات نظرا للنقص الذي ينتاب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في التعامل مع الضرائب المؤجلة ومعالجتها، سواء في فهمها تفصيليا أو تطبيق أحكامها 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.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، المؤرخة 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2009، والمتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، ص: 18-19.

الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة عند المجلس الوطني للمحاسبة

عرف المجلس الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجلة على أنها: "إقتصاد 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 الإسترجاع أو الدفع وذلك في الإطار المحدد من التشريع الضريبي.¹

والهدف من الضرائب المؤجلة هي أنها: "تحسب وتثبت للسماح بتحمل نتيجة الدورة للضريبة الواجب تحملها فقط في حالة عدم وجود فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ولا يجب إثباتها إلا في حالة كون النتائج المتوقعة للسنوات القادمة تسمح باسترجاعها أو دفعها.

الفرع الثالث: تحديد وعاء الضريبة المؤجلة

أولاً: حسب النظام المحاسبي المالي

فإن عبء أو ناتج الضريبة يساوي إلى المبالغ الإجمالية للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد نتيجة الدورة الصافية فهو يميز إذن الضريبة المستحقة والخصوم والأصول المؤجلة:²

- **الضريبة المستحقة:** هي مبلغ الضرائب على الأرباح للدفع أو المستردة على الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبة للدورة.
- **خصوم الضريبة المؤجلة:** هي المبالغ للضريبة على الأرباح للدفع خلال الدورات المستقبلية بالنسبة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- **أصول الضريبة المؤجلة:** هي المبالغ للضريبة على الأرباح المستردة خلال الدورات المستقبلية بالنسبة:
 - للفروق المؤقتة،
 - المرحل إلى الأمام للخصائر الضريبة غير المستعملة،
 - المرحل إلى الأمام لديون الضرائب غير المستعملة.

ثانياً: مجال تطبيق الضريبة المؤجلة

تطبق الضرائب المؤجلة على جميع الكيانات الإقتصادية الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات ضمن النظام الحقيقي، وبالتالي الكيانات الغير خاضعة للضرائب على أرباح الشركات وتلك الخاضعة للنظام الجزائي غير معنية بالضرائب المؤجلة.³

¹ Conseil National de la Comptabilité, **les Impôts Différés**, Algérie, le 17 juin 2014, p:3.

² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2009-2010، ص:75.

³ Conseil National de la Comptabilité, **op cit**, p:3.

الفرع الرابع: تسجل الضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حسابات النتائج الناجمة عن:¹

- المصاريف التمهيدية لتسجيل رؤوس الأموال الخاصة؛
- فوارق التقييم؛
- الإختلال بين الإهتلاك الجبائي والإهتلاك المحاسبي.
- المؤونات التي لا تخفض حتى تحقق خسائر القيمة،
- الأعباء التي تخفض بشروط،
- الإيرادات الخاضعة للضريبة وفق شروط؛
- عقود الإيجار التمويلي؛
- الإيرادات، الأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة في الأموال الخاصة،
- تحيين الحق، الديون وحسابات العملة الصعبة،
- مصاريف التطوير،
- الخسائر الجبائية والقروض الجبائية،
- القيمة الصادقة الوحودية المعدة جبائيا للأعباء،
- النتيجة المجمعة،
- الدمج، الإقتناء والتنازل.

وعليه فقد قَدّم هذا الإشعار شرح جَدّ مختصر لمفهوم الضرائب المؤجلة أوجزه في تعريفها والهدف منها ونطاق تطبيقها، وهذا ما يبرر أن حتى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لم يقدم الشرح الوافي لموضوع الضرائب المؤجلة وذلك إستنادا من مقدمة الإشعار وأيضا عدم شرح كل الحالات التي قام بتقديمها، حيث قدم 14 حالة ولم يتعرض إلا لشرح قصير جدا لثلاث حالات فقط.

ولتوضيح هذا النقص والقصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية أكثر، فإنه وبعدما قامت الجزائر بتبني المعايير المحاسبية الدولية وتطبيق النظام المحاسبي المالي ونختص في هذه النقطة بالأساس المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الذي لم يتم تطبيقه بعد على مستوى النظام الجبائي الجزائري حيث مست الإصلاحات قانون الضرائب على مستوى العدد 19 وتحديث على الضرائب المؤجلة في الفصل الثالث القسم الرابع.

ولا ننسى مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي معظمها عمومية وإن وجدت بعض الخواص فإنها لم ترتقي بعد إلى مستوى المؤسسات الدولية العملاقة لكي يتم تطبيق هذا المعيار ولكن سوف يتم بدون شك وضع تحسينات عديدة على مستوى هذا المعيار ليساير مستوى المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

¹ Conseil National de la Comptabilité, **op cit**, p:2.

في الأخير وكما هو ملاحظ مما قدمه المجلس الوطني للمحاسبة في إشعاره من شرح غير وافٍ للضرائب المؤجلة وعدم قدرة المؤسسات الاقتصادية الوطنية على مسايرة الإقتصاد العالمي، فكيف يمكن أن تطبيق أحكام هذه الضرائب إذا التقى التقصير من المشرع الجزائري في شرحها من جهة ولا مبالاة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة أخرى.

الفرع الخامس: أهمية إدخال الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

طبعاً الهدف الأساسي يصب في تمكين المؤسسة من إجراء أحسن مقارنة للقوائم المالية، وتقليل الأعباء الضريبية مع الأخذ بعين الاعتبار الضريبة المرتبطة بالأرباح غير الموزعة لفروعها وكذا المؤسسات الحليفة. إن تسجيل الضرائب المؤجلة على الأصول يسمح أيضاً بتقليل العبء الضريبي، وما يترتب عنه من تحقيق أرباح ضريبية تكفي للسنوات اللاحقة الذي يبقى أمراً ذاتياً.¹

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول وإدراجها في الحساب وضرائب مؤجلة خصوم بحيث يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة خصوم والضرائب المؤجلة أصول، والحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج هي كما يلي:

– ح / 133: الضرائب المؤجلة أصول،

– ح / 134: الضرائب المؤجلة خصوم،

– ح / 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول (إيراد)،

– ح / 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم (عبئ).

وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين:

قبل التطرق للمعالجة المحاسبية للحسابين نقوم بعرض هذا الجدول لفهم الضريبة المؤجلة

جدول رقم (04): فهم الضريبة المؤجلة

عناصر الميزانية خصوم	عناصر الميزانية أصول	الحالة
ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية
ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية
لاشي	لاشي	القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية

La source: Éric Delesalle, **Le petit guide FID sur la notion de l'impôt différé**, édition FID, Paris, France, Année 2000, p19.

¹ عبد الكريم شناي، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

الفرع الأول: تسجيل الضرائب المؤجلة الأصول

يجب تسجيل أصل ضريبي مؤجل لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم أي عندما يكون مبلغ الضريبة على أساس الضريبي أكبر من مبلغ الضريبة على أساس محاسبي، كما سبق وأن شرحنا في الجدول ومن أمثلة الفروقات المؤقتة لبنود يتولد عنها أصول ضريبية مؤجلة ما يلي:¹

تشكيل القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول: الحساب 133 (ضرائب مؤجلة أصول) ويكون مبدئياً بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي انخفاض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب 692 (فرض ضرائب مؤجلة الأصول) دائناً هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدا معاكسا.

ومن الحالات التي تنتج عنها ضرائب مؤجلة أصول نذكر:

– الخسائر المحققة خلال سنة ما (السنة ن مثلا) فهذا الخسائر سيتم تخفيضها من الأرباح التي ستحقق خلال الدورات

القادمة وإلى غاية السنة الرابعة مما يخفف الضريبة المستحقة الدفع على الأرباح تلك السنوات،

– جبائيا بعض الأعباء لا تخفف خلال سنة تحملها بل خلال سنة تسديدها الفعلي، مثل هذه العمليات ينتج عنها أصول

ضريبية مؤجلة لصالح المؤسسة.

يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:²

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXXXX	ح/ضريبة مؤجلة أصول	133	
XXXXXX		ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات ضرائب المؤجلة	692	

في حالة تسوية الضريبة تسجل القيد التالي:

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXXXXX	ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول	692	
XXXXXX		ح/ضريبة مؤجلة أصول تسوية الضرائب المؤجلة	133	

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 140-141.

² عبد الباسط تباي، المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 دراسة حالة شركة مطاحن الحضنة المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2016-2017، ص: 32-33.

أولاً: العطل السنوية المدفوعة الأجر **Les congés payés**

كل العمال لديهم الحق في أجرة عطلة سنوية مستحقة (مدفوعة)، وذلك على إعتبار حضورهم الفعلي بالعمل داخل المؤسسة لمدة سنة مرجعية كاملة بالنسبة للمؤسسة يشكل هذا المبلغ المدفوع إلزام مالي يجب تسجيله محاسبياً أما من الناحية الجبائية فإن إدارة الضرائب تعترف بهذا المبلغ عند تسديده فعلاً.¹

مثال: بتاريخ 12/31/ن قامت المؤسسة بتكوين مؤونة العطل المدفوعة الأجر بمبلغ = 30000 دج، حيث يتم تسديد هذا المبلغ خلال السنة (1+ن).

تنص القوانين الضريبية على أن هذه المصاريف (العطل المدفوعة) غير قابلة للخصم إلا في السنة التي تسدد فيها هناك فرق زمني قابل للخصم مبلغ الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب 25%.
الحل:

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
30000	30000	ح/ أجور المستخدمين ح/ المستخدمون أعباء الدفع إعلان عن استحقاق العطل المدفوعة	428	631
7500	7500	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول $7500 = 25\% \times 30000$ الإعتراف بأصل الضريبة المؤجلة	692	133

خلال السنة ن + 1 أي عندما تقوم المؤسسة بتسديد هذا العيب (مبلغ العطلة)

المبلغ		1+N	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
30000	30000	ح/ المستخدمون أعباء الدفع ح/ البنك التسديد عن طريق البنك	512	428

¹ OUARAB ALI ,L'application des impôts différés en Algérie, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences de gestion Option:Comptabilité et audit, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université bouira, Année 2013–2014,p: 61–62.

المبلغ		1+N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	7500	ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول		692
7500		ح/ضريبة مؤجلة أصول تسوية الضرائب المؤجلة	133	

ثانيا: مؤونة علاوة الذهاب إلى التقاعد Provision de départ à la retraite

إن النظام المحاسبي المالي يحتم على المؤسسات تسجيل في الميزانية على شكل مؤونة مبالغ إلتزامات المؤسسة في مجال المعاشات ومكاملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب الخروج للتقاعد أو المنافع المماثلة لأفراد المستخدمين لديها وشركائها ووكلائها الإجماعيين (مؤونة المعاشات والإلتزامات المماثلة) الإعتراف بهذه المؤونة كعمى (مصروف) من الناحية الجبائية لا يمكن حتى السداد الفعلي لها (تسديد علاوة الذهاب إلى التقاعد إلى العمال المعنيين بها)

ملاحظة: مؤونة علاوة الذهاب إلى التقاعد تطبق في الجزائر في الشركات أو في المؤسسات الإقتصادية العامة فقط مثل سونلغاز - نפטال-سوناطراك-الجزائرية للمياه-الضمان الإجماعي للأجراء - الضمان الإجماعي لغير الأجراء..... الخ

- يتم حساب إلتزام منح الذهاب إلى التقاعد على أساس إفتراضات إكتوارية وفق متغيرات ديموغرافية معدل تغير الموظفين والوفيات والمتغيرات المالية وتغيرات معينة في منافع الدولة.¹

مثال: في 2016 كانت لدينا المعلومات التالية والخاصة بالمستخدم (A)²

- سن التقاعد: 65 سنة،
- نسبة المنحة: 2 نسبة مكافأة أحر الخدمة،
- نسبة تزايد الأجر ثابتة تمثل 05 سنويا،
- الأجر الحالي هو: 50000 دج،
- نسبة التحيين (الإستحداث) بدون مخاطر : 04،
- نسبة دوران العمال 6 (إحتمال التواجد 94%)،
- نسبة الوفيات (إحتمال البقاء قيد الحياة 98%)،

عمر المستخدم عند دخوله للمؤسسة هو 30 سنة علما أن عمره الحالي هو 50 سنة،

المطلوب: حساب مؤونة علاوة الذهاب إلى التقاعد في 2016 / 12/31 بالنسبة للمستخدم (A) والتسجيل المحاسبي:
الحل:

¹ محمد جامعي، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 171.

القيمة الحالية للإلتزام: مبلغ المنافع المتراكمة من طرف العمال (X) إحتمال دفع المنافع للعمال (X) إستحداث الإلتزام حيث أن:

المنافع المتراكمة من طرف العمال: نسبة مكافأة أحر الخدمة (X) الأقدمية الأجر الأخير (الأقدمية الحالية /الأقدمية الكلية)،
إحتمال دفع المنافع للعمال: إحتمال البقاء على قيد الحياة (X) إحتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد،
إستحداث الإلتزام: (1 + نسبة الإستحداث)،

مدة الحياة: (1 - عدد الوفيات)،

من خلال الفرضيات السابقة نجد أن:

نسبة مكافأة أحر الخدمة 2 %،

الأقدمية: 20 = 30-50 سنة ← الأقدمية الكلية: 35 سنة،

الأقدمية المستقلة = 15 = 50 - 65 سنة

الأجر الأخير: 50000 X (1 + 5%)¹⁵ = 103500.00،

وعليه المنافع المتراكمة من طرف العمال: 0.02 X 35 X 103500 X 35/20 = 41400 ،

إحتمال دفع المنافع للعمال = 0.98¹ X 0.94¹⁵ = 29 ،

إستحداث الإلتزام (1 + 0.04) = 0.55 ،

إذا القيمة الحالية للإلتزام = 0.55 X 0.29 X 41400 = 6603 .

حيث 2016/12/31 قامت المؤسسة بتكوين مؤونة الذهاب إلى التقاعد بمبلغ 6603 دج بناء على المعلومات الواردة من مصلحة الإدارة والمتعلقة بمتابعة تطورات المسار المهني للعمال فإن هذا العامل سيحال إلى تقاعد في 2017/06/30 وذلك بسبب بلوغهم السن القانونية للتقاعد.

من الناحية الجبائية سيتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة عند دفع هذه المبالغ للمستفيدين (العمال المنصرفين للتقاعد)

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب 25 %.

تقوم المؤسسة بتسجيل الضرائب المؤجلة وذلك بسبب الإختلاف في الإعتراف بهذه المؤونة كمصروف بين الجانب المحاسبي والجانب الجبائي من الناحية الجبائية لا يمكن إدراج هذه المؤونة كمصروف (عبيء) إلا عند التسديد الفعلي لها.

المبلغ		2016/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6603	6603	ح / حصص المؤونات وحسائر القيمة ح/ مخ منح التقاعد والإلتزامات المماثلة تخصيص مؤونة	153	681
1650.75	1650.75	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول $1650.75 = 25\% \times 6603$ إثبات ضرائب المؤجلة	692	133

خلال السنة 2017/06/30 قامت المؤسسة بتسديد علاوة الذهب للتقاعد عن طريق البنك للعامل (التقاعد) نقوم بتسجيل ما يلي:

المبلغ		2017/06/30	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
6603	6603	ح /مخصصات منح التقاعد والإلتزامات المماثلة ح /المستخدمون - أعباء للدفع تخصيص منحة التقاعد	428	153
6603	6603	ح /المستخدمون - أعباء للدفع إلى ح /البنك تسديد عن طريق البنك	512	428

المبلغ		2017 /12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
1650.75	1650.75	ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول ح/ضريبة مؤجلة أصول تسوية الضرائب المؤجلة	133	692

ثالثا: الفوائد المنتظرة غير المسددة **les intérêts courus non échus**

لمعرفة كيف تترتب الضرائب المؤجلة على الفوائد المنتظرة نقوم بدراسة المثال.¹

مثال:

في 2015/07/01 قامت المؤسسة باقتراض مبلغ 20000 دج من البنك الوطني الجزائري، حيث بلغ معدل الفائدة 6% مبلغ الضريبة على أرباح الشركات يقدر 25% وإحتراما لمبدأ إستقلالية الدورات.

الحل:

باعتبار بأن الفوائد تحسب وفقا للقيمة المحاسبية أي $(20000 \times 6\% / 2) = 600$ دج.

المبلغ		2015/07/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
20000	20000	ح/ البنك إلى ح/ إقتراضات لدى مؤسسات إقترض لدى المؤسسة	164	512
600	600	ح/ أعباء الفوائد إلى ح/ الفوائد المنتظرة على القروض أعباء الفوائد	518	611

يجب على المؤسسة التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وذلك بسبب الإختلاف المؤقت للإعتراف بهذه الفوائد كعبئ (مصروف) بين المحاسبة والجباية.

حساب الضريبة المؤجلة $600 \times 25\% = 150$ دج

المبلغ		2015 /12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
150	150	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات ضرائب المؤجلة	692	133

¹ محمد جامعي، مرجع سبق ذكره، ص:73.

خلال السنة ن+1 (2016) عند القيام بتسديد أقساط القرض أي أصل القرض + الفوائد نقوم بتسجيل ما يلي:

المبلغ		2016/07/01	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
20600	20000 600	إلى ح/ إقتراضات لدى مؤسسات ح/ الفوائد المنتظرة على القروض ح/ البنك تسديد أقساط عن طريق البنك	512	164 518

المبلغ		2016 /12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
150	150	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول تسوية الضرائب المؤجلة	692	133

رابعاً: الخسائر الضريبية والديون الضريبية غير المستحقة (المرحل إلى الأمام للخسائر الجبائية)¹

Le report en Avant des deficits fiscaux

الضريبة المؤجلة لأصل يجب أن تسجل محاسيباً بالنسبة للمرحل إلى الأمام للخسائر الضريبية وديون الضريبة غير المستعملة في حالة ما إذا كان من المحتمل أن تكون هناك أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة والتي يمكن أن نحمل عليها هذه الخسائر الضريبية والديون الضريبية غير المستعملة.

قد تحقق المؤسسة خسارة في نتيجة الدورة (عجزاً) في هذه الحالة، ويمكن أن تخصم هذا العجز من ربح السنة الموالية (ن+1) وإذا لم يكن الربح كافياً، فسيتم ترحيل العجز المتبقي إلى السنوات المستقبلية حتى السنة الرابعة، وهذا التأجيل إلى الأمام للعجز الجبائي له ما يبرره في المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. مثال: إليك في ما يلي النتائج (نتيجة الدورة) المحققة في إحدى المؤسسات.

السنة	2012	2013	2014	2015	2016
النتيجة الدورة	60000-	20000	30000	30000	20000

من خلال المعطيات السابقة يتم ترحيل العجز وحساب الضرائب المؤجلة كما يلي:

¹ محمد جامعي، مرجع سبق ذكره، ص: 74.

جدول رقم (05): حل المثال بترحيل العجز وحساب الضرائب المؤجلة

السنوات	2012	2013 1+ن	2014 1+ن	2015 1+ن	2015 1+ن
نتيجة الدورة	60000-	+20000	+30000	+30000	+10000
العجز المرحل	-	20000	30000	10000	-
الضريبة المؤجلة أصول	15000	5000	7500	2500	-
الضريبة المستحقة	-	-	-	5000	2500

المصدر: محمد جامعي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعقدة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، ص:

.74

الضريبة المؤجلة أصول = النتيجة الجبائية $\times 25\%$, $15000 = 0.25 \times 60000$

المبلغ		2012 / 12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
15000	15000	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات الضريبة المؤجلة 2012	692	133

المبلغ		2013 / 12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
5000	5000	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات الضريبة المؤجلة 2013	692	133

المبلغ		2014 / 12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
7500	7500	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات الضريبة المؤجلة 2014	692	133

المبلغ		2015 / 12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	2500	ح/ضريبة مؤجلة أصول		133
2500		ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات الضريبة المؤجلة ن 2015	692	
5000	5000	ح/ الضرائب على الأرباح ح/ الدولة الضرائب على النتائج الضريبة المستحقة 2015	444	695

الضرائب المستحقة: نتيجة الدورة $\times 25\%$.

الضرائب المستحقة لسنة 2015: نتيجة الدورة - العجر المرحل $\times 25\%$ أي

$$5000 = 25\% \times (10000 - 30000)$$

المبلغ		2016 / 12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2500	2500	ح/ الضرائب على الأرباح ح/ الدولة الضرائب على النتائج الضريبة المستحقة 2016	444	695

خامسا: مراجعة الضرائب المؤجلة عند غلق الدورة:¹

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع 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 حساب التحيين، حالة التغيرات الحاصلة في معدل الضريبة على الأرباح:

مثال: خلال السنة ن-1 حققت المؤسسة خسارة جبائية قدرت ب 3000 دج (مبلغ الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب 25%) خلال السنة ن أصبح معدل الضريبة على أرباح الشركات 19%

الحل:

— الضرائب المؤجلة على الأصول في 12/31 ن-1 = $3000 \times 25\% = 750$ دج

— الضرائب المؤجلة على الأصول في 12/31 ن = $3000 \times 19\% = 570$ دج

الفوارق الحاصلة عن تغير معدل الضريبة = $750 - 570 = 180$ دج

¹ محمد جامعي، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

المبلغ		1-N	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
750	750	ح/ضريبة مؤجلة أصول ح/فرض الضريبة مؤجلة أصول إثبات الضريبة المؤجلة ن-1	692	133

المبلغ		N	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
180	180	ح /فرض ضريبة مؤجلة على الأصول ح /ضريبة مؤجلة على الأصول إثبات الضريبة المؤجلة ن	133	692

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة الخصوم

يجب تسجيل إلتزامات الضرائب المؤجلة لكافة الفوارق المؤقتة الخاضعة للضريبة أي عندما يكون مبلغ الضريبة على الأساس الضريبي أقل من مبلغ الضريبة على أساس المحاسبي.

ومن الأمثلة عن الفروقات المؤقتة التي يتولد عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة ما يلي: ¹

— نفقات وأعباء التطوير التي يتم تفعيلها وإظهارها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن التثبيتات، ولكن جبائيا يتم طرحها فوراً خلال السنة التي حدثت فيها.

— إستخدام المؤسسة لغايات محاسبية طريقة أو معدل إهتلاك للأصول غير الجارية مختلفة عن الطريقة أو المعدل المرخص به ضريبيا فمثلا إذا نص قانون الضرائب على إستخدام معدل إهتلاك أكبر من المعدل الذي تستخدمه المؤسسة لغايات المحاسبة المالية ففي هذه الحالة قسط الإهتلاك المحسوب لأغراض الضريبة يكون أكبر من قسط الإهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل المؤسسة وهذا سيؤدي إلى أن يكون الربح الخاضع للضريبة أقل من الربح المحاسبي، مما ينجم عنه فرق مؤقت خاضع للضريبة والذي يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية والأساس الضريبي عندئذ يتم الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل - يساوي معدل الضريبة مضروبا في مقدار الفرق المؤقت الخاضع للضريبة- والذي يبين إختلاف الضرائب بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي. حيث نعتمد في التسجيل المحاسبي في الجانب الدائن من الحساب ح/ 134 "الضرائب المؤجلة عن الخصوم" وذلك بإجراء حسم من الحساب

ح/ 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة.

¹ بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة التدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة البويرة، سنة 2014-2015، ص: 100-

التسجيل المحاسبي: ¹

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXXX	XXXXX	ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم ح/الضريبة مؤجلة خصوم	134	693

في حالة تسوية الضريبة تقوم بعكس القيد كما يلي:

المبلغ		1+N	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXXXX	XXXXX	ح/الضريبة مؤجلة خصوم ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	693	134

أولاً: إعانات الاستغلال **les subvention d'exploitation** ²

إعانات الإستغلال أو إعانات التوازن هي المبالغ التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية للمؤسسات لإمتصاص العجز في الميزانية (نتيجة الدورة خسارة) والنتاج عن تسقيف أسعار المنتجات من طرف الدولة أو عن نقص في بعض منتجات الدورة (إيرادات الدورة) أو لمواجهة بعض مصاريف (أعباء) الإستغلال.

مثال: في 2016/10/01 وصل إشعار للمؤسسة يتضمن موافقة الدولة على منحها إعانة إستغلال بقيمة 600000 دج في 2017/01/25 قامت الدولة بتحويل مبلغ الإعانة إلى بنك المؤسسة.

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات يقدر 25%

الحل:

المبلغ		2016/10/01	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
600000	600000	ح/الدولة الجماعات العمومية الأخرى ح/إعانة الاستغلال منح إعانة إستغلال	748	441

ضريبة مؤجلة خصوم: $600000 \times 25\% = 150000$ دج

¹ عبد الباسط تباري، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

² محمد جامعي، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

المبلغ		2016/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
150000	150000	ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم ح/الضريبة مؤجلة خصوم إثبات الضريبة المؤجلة	134	693

رقم الحساب		2017/01/25	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
600000	600000	ح/البنك ح/الدولة الجماعات العمومية الأخرى تحويل مبلغ الإعانة إلى بنك	441	512
150000	150000	2017/12/31 ح/الضريبة مؤجلة خصوم ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم تسوية الضريبة المؤجلة	693	134

ثانيا: فارق إعادة التقييم Ecart de Réévaluation¹

حسب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإن فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات ترحل إلى النتيجة الجبائية لمدة أقصاها 05 سنوات ابتداء من تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق مبلغ الإهلاكات الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم ترحل إلى نتيجة السنة المالية.

مثال: تمتلك المؤسسة تجهيزات إنتاج تم شراؤها في 01/02/01 ن-1 بمبلغ 8000 دج (قدر العمر الإنتاجي لها ب 25 سنة) خلال السنة ن+1 بلغ الإهلاك المتراكم لهذه التجهيزات ب 3200 دج.

قرر مجلس إدارة المؤسسة القيام بعملية إعادة تقييم لهذه التجهيزات، هذه العملية أوصلت إلى النتائج الآتية القيمة الحالية للتجهيزات بلغت 12000،

الإهلاك المتراكم بلغ قيمة = 4800،

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات يقدر 25%.

¹ محمد جامعي، مرجع سبق ذكره، ص: 76.

جدول رقم (06): إعادة تقييم التجهيزات

التعيين	المبلغ قبل إعادة التقييم	المبلغ بعد إعادة التقييم	الفارق
القيمة الأصلية	8000	12000	4000
الإهلاك المتراكم	3200	4800	1600
القيمة المحاسبية الصافية	4800	7200	2400

المصدر: محمد جامعي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، ص:

.77

التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم:

المبلغ		1+N	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4000	ح /تجهيزات الإنتاج		215
1600		ح /إهلاك تجهيزات الانتاج	2815	
2400		ح /فارق إعادة التقييم	105	
	600	ح /فارق إعادة التقييم		105
600		ح /الضريبة مؤجلة خصوم	134	
		إثبات الضريبة المؤجلة		

أمثلة عن الضرائب المؤجلة

إرتأينا إلى تقديم الأمثلة التالية لتوضيح الأكثر لبعض حالات الضرائب المؤجلة وكيفية تسجيلها محاسبيا.

مثال رقم 01: الإختلاف بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي¹

الحالة رقم 01:

لنفترض أحد المعدات المكتسبة في بداية السنة ن مع البيانات التالية:

- قيمة الإستحواذ هي 300000 دج،
- مدة الإهلاك هي 5 سنوات،
- الإهلاك المحاسبي المطبق هو الإهلاك الخطي،
- الإهلاك الضريبي المطبق هو الإهلاك المتناقص،

¹ عبد القادر لونيصة، محمد حروود، مدى إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر فرع علوم مالية تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قالملة، سنة 2014-2015، ص:60.

– معدل الضريبة على أرباح الشركات 23%

جدول رقم (07-1): الضريبة المؤجلة الناتجة عن تطبيق طريقتين للإهلاك

السنوات (1)	قيمة الاستحواذ (2)	الإهلاك الضريبي (3)	القيمة الضريبية الصافية (4)	الإهلاك المحاسبي (5)	الفارق (3)-(5) (6)=	التزام ضريبي مؤجل (6)*23% (7)=
1	3 000 000	1200000	1 800 000	600 000	600 000	138000
2	1 800 000	720 000	1 080 000	600 000	120 000	27600
3	1 080 000	432 000	648 000	600 000	-168000	-38640
4	648 000	324 000	324 000	600 000	-276000	-63480
5	324 00	324 000	0	600 000	-276000	-63480
المجموع		3000000		3000000		0

ونلاحظ من الجدول أعلاه أنه في العمود رقم (06) خانة الفروقات توجد إلتزامات ضريبية مؤجلة، في السنتين الأوليتين سوف يتم تعديلها في الثلاث سنوات القادمة.

إجراء التسويات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة:

التسجيل المحاسبي:

المبلغ		نهاية السنة -1-	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
138000	138000	ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم ح/ الضريبة مؤجلة خصوم	134	693
27600	27600	نهاية السنة -2- ح/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم ح/ الضريبة مؤجلة خصوم	134	693
38640	38640	نهاية السنة -3- ح/ الضريبة مؤجلة خصوم ح/فرض الضريبة مؤجلة خصوم	693	134
63480	63480	نهاية السنة -4- ح/ الضريبة مؤجلة خصوم ح/فرض الضريبة مؤجلة خصوم	693	134

63480	63480	نهاية السنة -5- ح/ الضريبة مؤجلة خصوم	134
63480		ح/ فرض الضريبة مؤجلة خصوم	693

جدول رقم (07-2): نهاية حياة الأصل (الآلة) يكون الحساب 134 مرصد

البيان	المدين	الدائن
1/12/31	-	13800
2/12/31	-	27600
3/12/31	38640	380
4/12/31	63480	-
5/12/31	63480	-
المجموع	165600	165600

الحالة رقم 02:¹

في بداية جانفي 2014 تم إكتساب آلة بتكلفة 30000 دج قررت المؤسسة إهلاكها خلال 03 سنوات، لكن وفق قانون الضرائب يجب إن لا تقل فترة الإهلاك عن 05 سنوات. معدل الضريبة على الأرباح 23%.
جدول رقم (08-1): تحليل الفروقات من خلال الميزانية: (يتم مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الجبائية)

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	20000	10000	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل	24000	18000	12000	6000	
الفارق المؤقت	4000	8000	12000	6000	
تغيرات الفارق	4000	4000	4000	-6000	-6000
أصل ضريبي مؤجل	920	920	920	-1380	-1380

جدول رقم (08-02): تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج: يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح

الجبائي المؤقت

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018
مخصص الإهلاك المحاسبي	10000	10000	10000	0	0
مخصص الإهلاك الجبائي	6000	6000	6000	6000	6000

¹ عبد القادر لونية، محمد حرد، مرجع سبق ذكره، ص:62.

-6000	-6000	4000	4000	4000	الفارق المؤقت
0	6000	12000	8000	4000	تغيرات الفارق
-1380	-1380	920	920	920	أصل ضريبي مؤجل

التسجيل المحاسبي:

المبلغ		رقم الحساب	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
2014/12/31				
920	920	ح/ ضريبة مؤجلة على الأصول ح/ فرض الضريبة المؤجلة الأصول	692	133
2015/12/31				
920	920	ح/ ضريبة مؤجلة على الأصول ح/ فرض الضريبة المؤجلة الاصول	692	133
2016/12/31				
920	920	ح/ ضريبة مؤجلة على الأصول ح/ فرض الضريبة المؤجلة الأصول	692	133
2017/12/31				
1380	1380	ح/ فرض الضريبة مؤجلة الأصول ح/ الضريبة مؤجلة الأصول	133	692
2018/12/31				
1380	1380	ح/ فرض الضريبة مؤجلة الأصول ح/ الضريبة مؤجلة الأصول	133	692

جدول رقم (08-3): نهاية حياة الأصل يكون الحساب 133 مرصدا

الدائن	المدين	البيان
	920	2014/12/31
	920	2015/12/31
	920	2016/12/31
1380		2017/12/31
1380		2018/12/31
2760	2760	المجموع

المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات التي تناولت موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث صادفتنا عدة دراسات منها العربية والأجنبية، في المطلبين الآتيين نستعرض أهم الدراسات التي نعتبرها أقرب إلى موضوع الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

حسب ما تم الإطلاع عليه كانت أهم الدراسات السابقة في هذا الموضوع وذلك بشكل جزئي فقط، حيث سنقوم بعرض موجز لأهم الدراسات التي لها علاقة بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

الفرع الأول الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع

أولاً: **دليلة دادة (2019):** "أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على إتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر"، أطروحة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر.

الهدف من الدراسة: إيضاح مستوى الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ومعرفة مدى أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية عند إتخاذ القرارات الائتمانية في البنوك.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- يؤثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في صنع قرار منح الائتمان بالبنوك العاملة في الجزائر،
- الإعتدال في صنع قرار منح الائتمان على القوائم المالية الآتية: الميزانية، جدول حساب النتيجة جدول التدفقات النقدية،
- يساهم إلتزام المؤسسات بالإفصاح المحاسبي في معرفة الوضع المالي والتدفقات النقدية ونتائجها مما يساعد متخذي قرارات منح الائتمان في التحليل المالي والائتماني،
- تعتبر القوائم المالية أهم معايير الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي والأكثر تأثيراً في قرار منح الائتمان لأن البنوك العاملة في الجزائر لا تعتمد على الأساليب الأخرى للإفصاح كالملاحق أو غيرها.

ثانياً: **نعمان محصول (2017):** "دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية دراسة تطبيقية حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه علوم، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر.

الهدف من الدراسة: تحديد دور المفاهيم يوفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- إعادة صياغة الأنظمة المصدرة في إطار القانون 11-07 من طرف بنك الجزائر، والتي تشكل نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الجزائرية، وفق إحصاءات لما جاء في هذه الأنظمة وما تتضمنه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مما

يسهل قراءة وفهم هذه النظم في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبالتالي تسهيل التطبيق في الواقع العلمي، وكذلك مسايرة الإصدارات والتعديلات الجديدة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يتلاءم وبيئة النظام البنكي في الجزائر،

— ضرورة مسايرة نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الجزائرية لتطورات الإطار المفاهيمي الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2010 عوض اعتمادها حاليا على النسخة القديمة التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989.

ثالثا: محمد فيصل مايدة (2017): "تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة"، أطروحة دكتوراه علوم، في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

الهدف من الدراسة: محاولة إبراز تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والمساهمة في توفير المادة العلمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وكيفية تطبيقه في المؤسسات.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

— يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية، حيث أن المعلومات المفصّل عنها من خلال القوائم المالية تقدم معلومات مالية ملائمة وذات موثوقية وقابلة للمقارنة، والتي بدورها تقدم معلومات ذات جودة عالية لمستخدميها لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة.

— هذا مما يدل بأن الواقع الحالي للمؤسسات الجزائرية يتطلب تعديل وإدخال إصلاحات على مستوى البيئة الاقتصادية، وأن تباشر الجزائر كغيرها من هذه الدول إصلاحات إقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية بما يمكنها التحكم في تسيير وتنظيم الإقتصاد وتعديل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي التجاري.

رابعا: عبد الكريم شناي (2016): "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة"، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.

الهدف من الدراسة: من أبرز التحولات التي ميزت الإصلاحات الاقتصادية في السنوات الأخيرة هو اعتماد النظام المحاسبي المالي، الذي يمثل إنتقال الى فلسفة محاسبية جديدة تقوم على أساس إنتاج وتبليغ معلومة محاسبية ذات نوعية عالية، تفيد في إتخاذ القرار بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية، وأيضا إتجاهها إلى خدمة وتشجيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على إيجاد مكان لها في الأسواق العالمية في المقام الأول، وذلك من خلال تحسين معلومتها المحاسبية جراء تطبيق ما جاء به من مبادئ وقواعد وطرق محاسبية.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

— عدم تأقلم الإطار المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية مع فلسفة وجوهر هذا النظام خاصة الجزء المتعلق بالإطار المفاهيمي فيما يخص المبادئ والأسس والقواعد التي تعتبر كوثيقة طريق تبين الإجراءات الواجب تطبيقها لإنتاج معلومة محاسبية ذات نوعية عالية،

- عدم بروز الأثار الحسنة للمعلومة المالية المتمثلة في إصدار قوائم مالية ذات جودة عالية تعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة يرجع بالدرجة الأولى إلى:
 - غياب عملية التقييم حيث أن بعض المؤسسات الاقتصادية لا تقيم موجوداتها لمعرفة القيمة الحقيقية لبنود الميزانية وبالتالي عدم العمل بأهم عنصر به النظام المحاسبي ألا وهو خسارة القيمة، وبالتالي مازالت القوائم المالية تصدر بالقيم المحاسبية التي تعتمد على القيم التاريخية فقط،
 - غياب الأسواق النشطة التي تمكن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من إجراء المقارنات المكانية والزمانية.
- خامسا: حسين محمود عبد الله (2015):** "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة تطبيقية في سورية"، أطروحة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سورية.
- الهدف من الدراسة:** يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية على فعالية النظام الضريبي.
- نتائج الدراسة:** من أهم النتائج المتوصل إليها:
- جاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية إستجابة إلى مجموعة الظروف والعوامل الدولية والإقليمية، التي أدت إلى زيادة الإهتمام بالمعلومات المحاسبية من قبل الفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية، والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال الغياب معايير دولية
 - تأتي أهمية الإطار المفاهيمي في أنه يعتبر أمراً ضرورياً من خلال إستخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض كالمبادئ والمعايير المحاسبية وإستخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً، والإختبار من بين البدائل المحاسبية وبالتالي تضيق شقة الخلاف في الممارسة العملية،
 - تأتي أهمية المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، وكذلك الإعتراف بالأصول الضريبية وعرض الدخل في البيانات المالية.
- سادسا: عبد الحلیم سعیدی(2015):** "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.
- الهدف من الدراسة:** محاولة معرفة قدرة ونجاح المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تطبيقها للنظام المحاسبي المالي بما جاء به من مبادئ وأفكار وصولاً إلى قوائم مالية تفصح عن مصداقية وشفافية المعلومات.
- نتائج الدراسة:** من أهم النتائج المتوصل إليها:
- إن الإفصاح عن المعالجة الضريبية لفروق التقييم في إطار طريقة إعادة التقييم (القيمة العادلة) سهلة قليلاً وصعبة، أما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للقرارات الموظفة فأفاد (60.5%) بقلة سهولة وصعوبة الإفصاح، أما تحديد القيمة الصافية لإنجاز المخزون فكانت (50%) من المؤسسات ترى أن الإفصاح عنها سهل وسهل جداً، كذلك فيما يخص المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض ترى (50%) من المؤسسات قلة سهولة وصعوبة الإفصاح،

- فيما يخص المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة فكان (62.5%) من رأي المؤسسات بقلّة سهولة وصعوبة الإفصاح أما المعالجة المحاسبية لإمّيازات الممنوحة للمستخدمين فكانت (57.5%) ترى أن إفصاح عنها سهل وسهل جدا، و(47.4%) من مؤسسات إتفقت على أن كل من المعالجة المحاسبية للعمليات المنفذة بالعملة الأجنبية وتحديد التقديرات المحاسبية لأصول المؤسسة هي قليلة السهولة وصعبة في الإفصاح عنها، في حين إتفقت (50%) من المؤسسات على قلة سهولة وصعوبة الإفصاح عن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار تمويل.
- سابعا: عمر تركي هزاع العجيلي (2013): "أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية"، الرسالة إستكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سورية.
- الهدف من الدراسة: التعرف على أهمية تطبيق ومعالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب المعيار المحاسبة الدولي رقم (12) وكيفية الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة وأثرها على القوائم المالية.
- نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:
- تقسم الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي إلى فروقات مؤقتة وفروقات دائمة، تظهر الأولى بعد فترة وتعود لتأخذ إتجاهها معاكسا في فترة أخرى، أو فترات أخرى لاحقة، أما الثانية فتظهر في فترة دون أن تتأثر باختلاف مقابل أو معاكس في فترة أخرى لاحقة،
- يتوافق الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة مع مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات ومبدأ إستقلال السنوات المالية، وأن تجاهل الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة يعد تعارضا وهذين المبدأين من منطلق أن إيرادات كل فترة يجب أن تقابل بعبء الضريبة الخاص بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها السداد.
- ثامنا: رفيق يوسف (2011): "النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير المحاسبة الدولية ومتطلبات التطبيق"، شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة تبسة، الجزائر.
- الهدف من الدراسة: إبراز إحتلاف الأنظمة المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ضرورة التوافق والتوحيد وإبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية.
- نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:
- نتيجة للإصلاحات الإقتصادية التي باشرتها الجزائر والإنتقال من الإقتصاد المخطط إلى إقتصاد السوق وتبني سياسات الخوصصة وتشجيع الإستثمار الأجنبي، لم يستطع المخطط المحاسبي الوطني مواكبة هذه التغيرات وواجه العديد من الانتقادات، مما أجبر الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح هذا النظام في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة، كللت هاته الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي والمالي،
- يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات الموجهة للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية.

تاسعا: جمال كامل محمد (2011): "أثر الاختلاف في تصنيف معايير المحاسبية وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب في القوائم المالية لشركات والمقاولات"، رسالة للحصول على ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

الهدف من الدراسة: دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لعقود الإنشاء الطويلة الأجل، وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية لشركات المقاولات.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- توجد إختلافات كثيرة وجوهرية بين المعالجات المحاسبية للعديد من البنود لعقود ونشاط المقاولات، عن المعاملة الضريبية،
- تؤدي الإختلافات والفروق المؤقتة في عقود ونشاط المقاولات إلى ظهور ووجود الضريبة تؤدي الإختلافات والفروق المؤقتة في عقود ونشاط المقاولات إلى ظهور ووجود الضريبة المؤجلة.

عاشرا: سفيان بن بلقاسم (2010): "النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية"، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

الهدف من الدراسة: تهدف على وجه الخصوص إلى تقديم نظرة تحليلية نقدية عن أبعاد مشكلة تنوع الممارسات على المستوى الدولي وتحديد المبادئ المستند إليها لتحقيق الإصلاحات الضرورية لتغيير هذا الواقع بما يتماشى مع الحقائق الجديدة للعولمة وتطور الأسواق المالية وتحديد أسس وقواعد ومضامين ومحاور التوحيد المحاسبي الدولي ومجالات دلالاته، ومن ثم التعرف لعواقبه على الجزائر ومستلزمات تطبيقه على الجزائر والعوائق والمشاكل التي قد تنجو من ذلك ومتطلبات حلها.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- لن تلعب المحاسبة المالية في ظل العولمة وتطور الأسواق المالية دورها في البنيان المتطورة إقتصاديا إذا أكتفت بترجمة الأشكال القانونية للعقود والصفقات، بل لا بد أن تفسح أيضا وبشكل عن المضامين الإقتصادية للعمليات والأثار المترتبة منها على نتائج المنشأة الحالية والمستقبلية، ومما يجعل المحاسبة المالية تتجاوز أهدافها في البنى التقليدية القائمة على إقتصاديات تلجأ إلى تمويل أساسا عن طريق القرض، وهو ما يفرض على الدول والبلدان أن تراجع محاسبتها كلما تطور فيها الإستثمار الإقتصادي الخاص وتطورت فيها العمليات إلى تمر على الأسواق المالية،
- لا بد لنظام المحاسبة المالية أن يستقل بكيانه الخاص المعتمد على قواعد تسجيل وتقييم وعرض ترتبط بالأهداف المتوخاة من هذا النظام والأطراف التي يراد توجيه البيانات المالية إليها، وهو ما يتطلب فك إرتباط المحاسبة والحماية، بحيث تحتفظ كل واحدة منهما بقواعدها وكيانها الخاص أن تبادلنا الخدمات بينهما، مع إنعكاس لوجهة التعديلات التي كانت تنطلق في المحاسبة التقليدية من معلومات محاسبية وثيقة الصلة يتم تصحيحها لتستجيب لمتطلبات التحليل الإقتصادي والمالي لتنتقل في المحاسبة الحديثة من معلومات محاسبية ذات طابع إقتصادي صالح للتحليل المالي وإتخاذ القرار يمكن إجراء تعديلات عليها عندما تستهدف الحاجات الجبائية.

إحدى عشر:

Nicolas Heyse (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, **Master en Sciences de gestion**, université catholique de Louvain, Belgique.

الهدف من الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى هيكلة النظام الضريبي المؤجل، وتحديدًا على أساس معايير المحاسبة الدولية البلجيكية، لوكسمبورغ والمعايير الدولية للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- تأثير النظام الضريبي المؤجل بشكل خاص خلال إنشاء القوائم المالية الموحدة فقط أثناء إعداد الحسابات القانونية،
- تأثير النظام الضريبي المؤجل فقط على عنوانين لمطويات الميزانية العمومية وكذلك بيان الدخل عند تسجيل أو إعادة تقييم أو خصم الضريبة المؤجلة.

إثنا عشرة:

OUARAB ALI (2014) : L'application des impôts différés en Algérie, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de **Master en sciences de gestion**, Option Comptabilité et audit, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, université bouira, Alger.

الهدف من الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الضرائب المؤجلة وكيفية تسيرها في المؤسسة الاقتصادية OPGI بالبويرة، بإعتماده على المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، إضافة لمنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

نتائج الدراسة: من أهم النتائج المتوصل إليها:

- التعريف الدقيق والأصح لضرائب المؤجلة إضافة إلى معرفة مصادرنا وأهدافها،
- المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية،
- مقارنة الضرائب المؤجلة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والمعيار الأمريكي رقم 109 والإختلاف بينهما.

الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال إستعراضنا للدراسات السابقة حول المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي، لاحظنا أن الضرائب المؤجلة تدخل ضمن المواضيع الأساسية في الجباية، فهي تفتح إهتمامات متعددة ولها أهمية في المؤسسات الاقتصادية في إدارة الضرائب، كما إتضح لنا أن كل دراسة جاءت لتكمل ما بدأتها سابقتها من الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع.

أولاً: أوجه التشابه

حيث إتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في توضيح أهمية ومكانة الضرائب المؤجلة في المؤسسات بصفة عامة، حيث أتجه التفكير والتحليل لضوء جعل الضرائب المؤجلة نقطة التركيز في المؤسسة حيث يساعد المؤسسات لتكوين مؤشرات تسمح بتقدير خطر الجباية وبالتالي بما أن الضرائب المؤجلة أعتبرت كأداة محاسبية فيجب إدراجها بشكل يسهل من فهم المعالجة المحاسبية في المؤسسة كما نلاحظ في كل من الدراسة الحالية والدراسات السابقة أن مكانة الضرائب

المؤجلة قد حاز على مكانة بالغة بفضل تمكين المؤسسات من الحصول على نتائج متساوية بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي بفضل الإعتماد عليها وتطبيقها في معظم المؤسسات بصفة عامة.

ثانيا: أوجه الاختلاف

بينما اختلفت كل من الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة بحيث تهدف هذه الدراسة الحالية إلى توضيح الأهمية البالغة للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي وتوجهاته الدولية والمكانة التي تتميز بها في المؤسسات الاقتصادية، ويتم تقديمها كجزء لمعالجة الإختلافات بين النتيجة المحاسبية والجبائية فيما يخص الفروق الزمنية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما جاء في هذا الفصل فقد حاولنا التطرق إلى المفاهيم الأساسية حول المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وللغوص أكثر في حيثيات البحث تم التطرق إلى دراسات سابقة حول الموضوع، ويمكن تلخيص أهم النقاط والنتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- تعد الضريبة المؤجلة كتنقية لتفادي الفروق بين الجباية والمحاسبة،
 - يتم الإعتراف بالضريبة المؤجلة وفق المبادئ المحاسبية ذات صلة بها،
 - ألزم النظام المحاسبي المالي الإعتراف بالضريبة المؤجلة وفق الحالات الضرورية المذكورة في قانون المالية،
 - الضرائب المؤجلة أداة هامة تجعل المؤسسة قادرة على معرفة الضرائب المستحقة أو المسددة مستقبلا،
 - النظام المحاسبي المالي قد تطرق لكيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.
- كما تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الإعتراف محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية. وفي الفصل الموالي سنحاول معرفة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي ميدانيا في مؤسسة إقتصادية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يمثل هذا الفصل جوهره الدراسة حيث إشتمل على شركة بكار للأعمدة الكهربائية، من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بها ووظائفها وسنقوم بتقديم وعرض نتائج الدراسة الميدانية لحالات توافق نشوء حساب الضرائب المؤجلة في حساباتها وكيفية قيامها بمعالجتها وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة

شركة بكار هي شركة ذات نشاطات متعددة وذات مسؤولية محدودة، مقرها في ولاية الوادي. تعمل في جميع أنحاء البلاد منذ عشر سنوات ويرتكز نشاطها في الوقت الحالي على جنوب وشرق البلاد، ومختصة في الأنشطة التالية:

- الأشغال العمومية والبناء،
- الأعمدة الكهربائية،
- معدات ونظم الري،
- نقل المعدات.

لذا رغبتنا في إجراء دراسة تطبيقية لهذه المؤسسة لزيادة التأكد حول كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

ومنه سنتناول في هذا المطلب بشكل مبسط نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة والهيكلة التنظيمي الخاص بها وأهدافها المرجوة.

الفرع الأول: نشأة الوحدة وتعريفها

شركة بكار للأعمدة الكهربائية هي شركة ذات مسؤولية محدودة، مقرها الاجتماعي حي الكوثر البيضاء ولاية الوادي، مقر النشاط المنطقة الصناعية وادي العلندة، ولاية الوادي، تنشط في مجال إنتاج الأعمدة الكهربائية، وقد تم إنشاؤها في عام 2016، برأس مالها الاجتماعي 50000000.00 دج ومساحتها 160/125م، بلغ عدد عمالها 120 عامل إلى غاية 2020/08/06، تعتمد النشاط في كامل التراب الوطني، وهي حاليا تركز على الجنوب الشرقي من البلاد وحدة الأعمدة الكهربائية تأسست كفرع لشركات بكار وذلك سنة 2016 وقد أفتتحت في تدشين رسمي من طرف السيد معالي وزير الداخلية، وذلك في زيارة رسمية له بولاية الوادي في شهر جانفي من السنة 2017.

وتجتهد الشركة لتوفير منتجات ذات جودة عالية وممتازة، وذلك في سعي منها لإثراء السوق الوطنية والوصول إلى مكانة مرموقة وكجزء من توسع نشاط الشركة، هناك عدة مشاريع قيد الإنشاء والدراسة على عدة مراحل قادمة، منها:

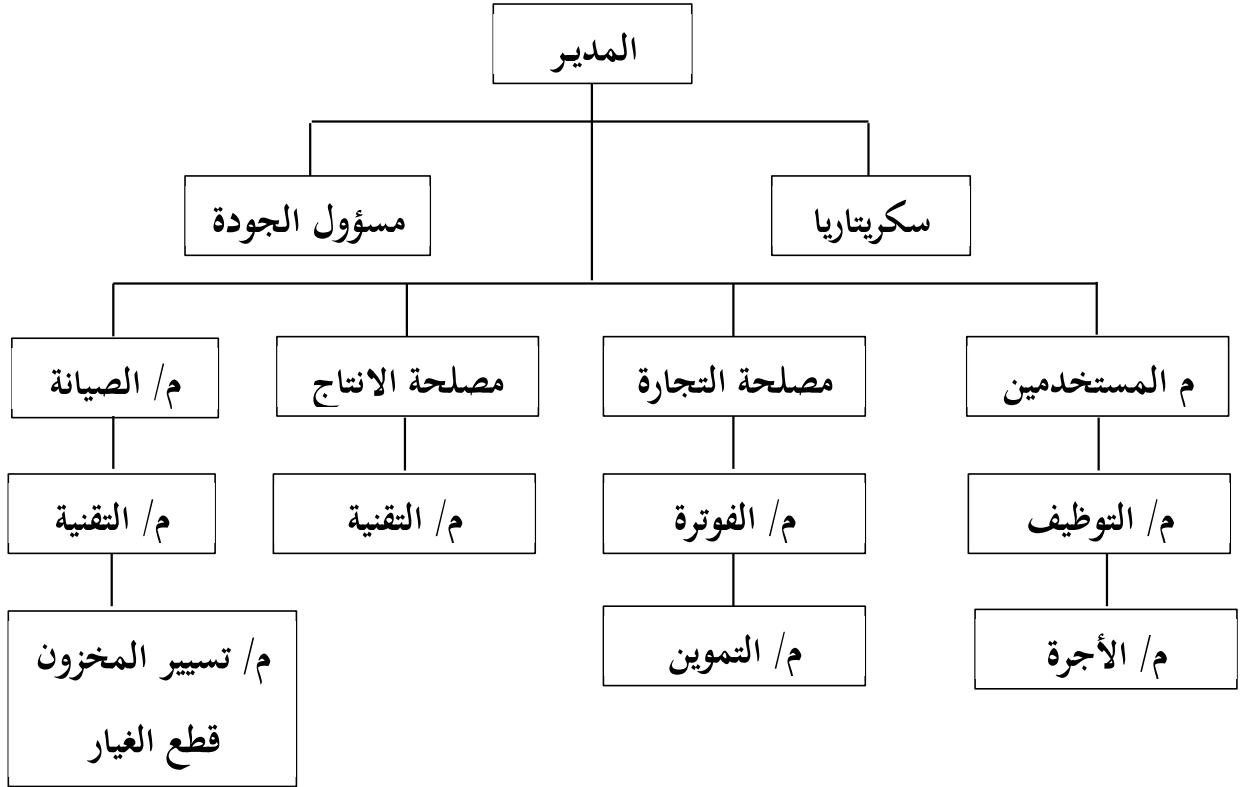
- الغرف الخرسانية الكهربائية الجاهزة،
- إنجاز الغرف الخرسانية للاتصالات،
- الأعمدة الخرسانية للاتصالات (خطوط الهاتف)،
- غرف الاتصالات الأرضية المختلفة،

– مختلف المشاعب الجاهزة

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

عبارة عن تنظيم بسيط حسب طبيعة الشركة فهناك مسيرون يقومون بتوزيع المهام والأنشطة بين العاملين مع تحديد المسؤوليات للوظائف المختلفة.

الشكل رقم (03): مكونات الهيكل التنظيمي



المصدر: من الوثائق الداخلية لشركة

يتمثل محتوى هذا الشكل في:

مدير الشركة: يعتبر أعلى هيئة بها وهو المسؤول الأول والأخير عن متابعة سير الشركة يوميا ووضع القرارات وتحويلها إلى المصالح المعنية.

السكرتاريا: تعمل على الربط بين رؤساء المصالح والمدير، وبينه وبين العملاء.

مسؤول الجودة: يعمل على تطبيق سياسات وإجراءات الجودة المعمول بها في الشركة، وهو مسؤول أيضا عن تدريب الأفراد على تطبيقها وتحفيزهم على العمل بها، وهو مسؤول أيضاً عن تطبيق أي إجراءات جديدة.

مصلحة المستخدمين: تهتم بشؤون العمال وكافة الإجراءات التي يشرف عليها رئيس المستخدمين وتنقسم إلى فرعين أساسيين:

مصلحة الأجور: يرأسها رئيس مصلحة المستخدمين ولها وظيفة رئيسية هي الأجور العمال بصفة عامة.

مصلحة التوظيف: تهتم بتسيير العمال داخل المؤسسة ومن أهم الوظائف التي يقوم بها:

– مراقبة حركة العمال داخل الورشات وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات.

- إستقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة لدى الشركة.

مصلحة التجارة: يشرف عليها رئيس مصلحة التجارة وتمثل هذه الإدارة الصلة بين المؤسسة والزبائن وهدفها الرئيسي هو تلبية أكبر عدد من الطلبات وبتالي فهي تهتم بكل ما يتعلق بالبيع وهذا بالتنسيق مع مختلف الهياكل والإدارة العامة وتفرع مصلحة التجارة إلى خلية التموين وخلية الفوترة:

مصلحة التموين: تقوم هذه الإدارة بإعداد وتطبيق برامج شراء المواد الأولية كما أنها تشارك بالتفاوض مع الموردين المحليين والأجانب وتلبي إحتياجات الشركة من المواد الأولية.

مصلحة الفوترة: تقوم هذه المصلحة بإعداد الفواتير الخاصة بعملية البيع والشراء :

- **للبيع:** تثبت الفاتورة بأن عملية البيع قد تمت وتبين السعر أو المبلغ المستحق أهما تجبر المشتري على الدفع.

- **للمشتري:** تمكنه من التحقق حين إستلام البضاعة من النوعية والكمية المتفق عليها كما تسمح بالتأكد من صحة الحسابات (الأسعار) وتعتبر كحجة لتنفيذ إلتزامات البائع.

مصلحة الإنتاج: هي جزء من الإدارة المسؤولة عن وظيفة الإنتاج والتصنيع وتعتبر من الوظائف التنفيذية المسيرة للشركة تلعب إدارة الإنتاج دورا أساسيا في العملية الإنتاجية وعن طريقها تحقق الشركة أغراضها الأساسية وتضم إدارة الإنتاج مصلحة التقنية:

مصلحة التقنية: هي مصلحة مختصة في المشاريع ويمثل دورها في المناقصات ويكون ذلك عند نشر المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بالشراء دفتر الشروط المتعلق بهذه المناقصة من المصلحة المتعلقة بها ويجب أن تكون المؤسسة مؤهلة بهذه المناقصة، وبعد إرضاء المناقصة وقبلها تصبح هنا كصفحة بين المؤسستين ودورها يتمثل في مراقبة المشاريع والورشات الخاصة بالمؤسسة وبتأسيها المدير التقني.

مصلحة الصيانة: تعتبر أهم مصلحة في الوحدة، فعمال الصيانة قائمون على صيانة الأجهزة والآلات وتنقسم الى مصلحة تقنية ومصلحة تسيير المخزن قطع الغيار.

مصلحة التقنية: توفير الآلات وقطع الغيار للمكينات الشغالة مع مراعاة النوعية والكمية ومدى صلاحية الآلة.

مصلحة تسيير المخزون القطع الغيار: تخزين قطع الغيار أمر له تأثير مباشر على أداء أنشطة الصيانة تقوم هذه المصلحة بتقديم خدماتها إلى إدارة الصيانة، وذلك بالإحتفاظ بقطع الغيار والمعدات في المخازن حين الحاجة إليها وذلك عن الطلب، ولتسهيل هذه الخدمة تقوم الإدارة الصيانة بإعداد جدول زمني تفصيلي يتضمن مواعيد الصيانة الدورية للتجهيزات الألية والإحتياجات المطلوبة وذلك قبل فترة من الزمن، والغرض من هذا أن تستعد وظيفة التخزين لتكون جاهزة لتلبية إحتياجات الصيانة في مواعيدها المحددة.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة

تهدف شركة بكار للأعمدة الكهربائية، كأى شركة أخرى إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- التحكم في السوق بالمادة المنتجة من خلال الاهتمام بالتسويق،
- عقلنة إستعمال الموارد البشرية وإعادة التركيز على المهام الرئيسية،
- رفع رأسمال الشركة وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الإقتصادية المنافسة،
- ضمان مستوى مقبول من الأجور يعتبر العمال في المؤسسة من المستفيدين الأوائل من نشاطها،

-
- البحث والتنمية تطور المؤسسات أدى إلى توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطور الوسائل والطرق الإنتاجية علميا،
 - تخفيض التكاليف بصفة عامة،
 - الإستمرارية الشركة،
 - تعظيم الربح،
 - إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للشركة

سنتطرق في هذا المبحث إلى معرفة كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة لشركة بكار للأعمدة الكهربائية والمعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة، إضافة إلى ذلك سنحاول معرفة هل تطبيق الضرائب المؤجلة يكون وفق ما تقتضيه الممارسة المحاسبية ودون الإخلال بشروط الجبائية.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة أصول والخصوم:

سنحاول معرفة هل يوجد حاجة لتطبيق الضرائب المؤجلة؟ ولإجابة على هذا السؤال قمنا بدراسة وتحليل الضرائب المؤجلة في الشركة:

الفرع الأول: الضرائب المؤجلة الخصوم.

• اختلاف بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي:

إن طريقة الإهلاك ومدته المنفعة يجب أن يعاد النظر فيها دوريا فالتغيرات المحتملة تكون تغيرات في طريقة معالجتها لما تأخذ بعين الاعتبار أن الإهلاك الجبائي يكون مختلف عن الإهلاك المحاسبي أو ذلك راجع إلى السياسة الجبائية للدولة ويمكن أن نبرز الاختلاف من ثلاث جوانب:

- قاعدة حساب الإهلاك،
- طريقة حساب الإهلاك،
- مدته المنفعة.

بما أن هذه الاختلافات مؤقتة تؤدي إلى ضريبة مؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم حسب الحالة أما إذا كانت الدائمة فلا تكون هناك ضريبة مؤجلة.

• **طريقة الإهلاك:** حسب النظام المحاسبي المالي الذي ينص على أنه يمكن تغيير طريقة الإهلاك إذا كان هناك تغيير جوهري في نمط متوقع للمنافع الإقتصاد على عكس النظام الجبائي الذي لا يمكن تغيير طريقته الإهلاك وهذا الاختلاف يمكن ان يؤدي إلى ضريبة مؤجلة.

• المعلومات المقدمة من طرف الشركة:

- شراء معدات نقل بداية سنة 2016/01/15 بقيمة 15000000.00 دج
- الإهلاك المحاسبي المطبق هو الإهلاك خطي ولمدة 5 سنوات،
- الإهلاك الجبائي المطبق هو الإهلاك خطي ولمدة 3 سنوات،
- معدل ضريبة على الأرباح 19%.

ملاحظة: الحل يحسب المبلغ ب 1000 دج.

جدول رقم (09-1): تحليل الفروقات من خلال الميزانية: (يتم مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة الجبائية)

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
القيمة المحاسبية الصافية للأصل	12000	9000	6000	3000	-
القيمة الجبائية للأصل	10000	5000	-	-	-
الفارق المؤقت	2000	4000	6000	3000	-
تغيرات الفارق	2000	2000	2000	-3000	-3000
أصل ضريبي مؤجل	380	380	380	-570	-570

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات الشركة.

جدول رقم (09-2): تحليل الفروقات من خلال جدول حسابات النتائج: (يتم مقارنة الربح المحاسبي مع الربح الجبائي)

المؤقت).

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
مخصص الإهلاك المحاسبي	3000	3000	3000	3000	3000
مخصص الإهلاك الجبائي	5000	5000	5000	-	-
الفارق المؤقت	2000	2000	2000	-3000	-3000
تغيرات الفارق	2000	4000	6000	3000	0
أصل ضريبي مؤجل	380	380	380	-570	-570

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات الشركة.

التسجيل المحاسبي:

المبلغ		رقم الحساب
دائن	مدين	
2016/12/31		
380	380	693
	ح/فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	
	ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم	134
	تسجيل الضرائب المؤجلة الخصوم	
2017/12/31		
380	380	693
	ح/فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	
	ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم	134

		تسجيل الضرائب المؤجلة الخصوم		
		2018/12/31		
380	380	ح/فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم تسجيل الضرائب المؤجلة الخصوم	134	693
		2019/12/31		
570	570	ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم ح/فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم تسجيل الضرائب المؤجلة الخصوم	693	134

		2020/12/31		
570	570	ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم ح/فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم تسجيل الضرائب المؤجلة الخصوم	693	134

ملاحظة سنة 2020 لم تكتمل بعد لكن لتسوية حساب الضرائب المؤجلة فقط للتوضيح

جدول رقم (09-3): نهاية الأصل يكون الحساب 134 مرصدا

الدائن	المدين	البيان
380	-	2016/12/31
380	-	2017/12/31
380	-	2018/12/31
-	570	2019/12/31
-	570	2020/12/31
1140	1140	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على معطيات الشركة

الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة الأصول

• الضرائب المؤجلة الخاصة بالعطل المدفوعة الأجر

كل العمال لديهم الحق في أجرة عطلة سنوية مستحقة (مدفوعة)، وذلك على إعتبار حضورهم الفعلي بالعمل داخل المؤسسة لمدة سنة مرجعية كاملة بالنسبة للمؤسسة يشكل هذا المبلغ المدفوع إلتزام مالي يجب تسجيله محاسبيا أما من الناحية الجبائية فإن إدارة الضرائب تعترف بهذا المبلغ عند تسديده فعلا.

هذا المبلغ يتم إعتباره كمؤونة ويتم تسجيل هذه المؤونة محاسبيا ويتم وضع عليها ضرائب مؤجلة، والهدف من إعداد هذه المؤونة تحسب للمبلغ الذي يتقاضاه العامل عند الحصول على عطلة سنوية (عطلة مدفوعة الأجر) هذا الأجر متعلق بالسنة السابقة 2018، لكن العامل يأخذ عطلة في سنة 2019 وعليه توضع مؤونة كمصرف متعلق بالسنة السابقة 2018.

معدل الضريبة على الأرباح = 19%

رقم الحساب		2018/12/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
1.708.970.17	1.708.970.17	ح/أجور المستخدمين (عطل غير مسددة) ح/المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها تسجيل ديون العطل المدفوعة	428	63
444332.24	444332.24	من ح/ الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية إلى ح/ الهيئات الإجتماعية - الأعباء الواجب دفعها تسجيل أعباء الشركة $1.708.970.17 \times 26\%$	438	635

ويتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن العطل المدفوعة الأجر كالتالي:

رقم الحساب		2018/12/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
324704.33	324704.33	ح/الضرائب المؤجلة على الأصول ح/فرض الضرائب المؤجلة على الأصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة ($1.708.970.17 \times 19\%$)	692	133

وعند تسديد مبلغ العطل المدفوعة (Congé payer) يتم ترصيد ح/ 428 وح/ 438 إلى ح/ 512، وعندها يتم إستخدام

أصول الضريبة المؤجلة بترصيد القيد المسجل في اليومية أعلاه كما يلي:

رقم الحساب		2019/08/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
2153302.41	1.708.970.17	ح/المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها		428
	444332.24	ح/الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب دفعها		438
		الى ح/ البنك تسديد العطل المدفوعة	512	
324704.33	324704.33	2019/12/31		
		ح/فرض الضرائب المؤجلة على الأصول		692
		ح/الضرائب المؤجلة على الأصول	133	
		ترصيد ضريبة مؤجلة أصول		

المطلب الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

الفرع الأول: حساب الوعاء الضريبي

النتيجة المحاسبية يتم إستخراج النتيجة من خلال جدول النتائج أو الميزانية فمن خلال المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة

نلاحظ ما يلي:

النتيجة المحاسبية لسنة 2018 = 15.084.500.00 دج (أنظر إلى الملحق رقم 01 و 02).

+ الإستردادات: حيث لحصت في: 1.125.260.00 دج

+ التغير في الضريبة المؤجلة: 55.296.00 + دج

= وعاء الضريبة: 16.265.056.00 دج

معدل الضريبة على الارباح = 19%

الضريبة على الارباح = 3.090.361.00 دج

الفرع الثاني: حساب النتيجة الجبائية

من أجل تحديد النتيجة الجبائية (الربح الخاضع للضريبة) يجب على المؤسسة القيام بمجموعه من التعديلات على النتيجة

المحاسبية وفق ما ينص عليه التشريع الجبائي إنطلاقا من العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية: النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الإستردادات) - التخفيضات - العجز المالي السابق (الخسائر)

النتيجة المحاسبية الصافية = 15.084.500.00 دج

+ الإستردادات = 1.125.260.00 دج

+ الضريبة على الارباح = 3.090.361.00 دج (أنظر إلى الملحق رقم 03).

+ التغير في الضريبة المؤجلة: 55.296.00 + دج (أنظر إلى الملحق رقم 03).

- التخفيضات = 0.00 دج

- خسائر السنوات السابقة = 0.00 دج

= النتيجة الجبائية = 19.355.417 دج (أنظر الى الملحق رقم 03).

خلاصة

بعد إجراء الدراسة التطبيقية للمؤسسة الاقتصادية شركة بكار للأعمدة الكهربائية، وبالاعتماد على مختلف الوثائق المحاسبية المتمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج وثلاثة سنوات متتالية، النتيجة التي يمكن أن نستخلصها والوصول إليها هي أن المؤسسة تطبق الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي وهذا يعود إلى جملة من الأسباب، حيث تم إستخلاص النتائج التالية:

- تؤثر الضرائب المؤجلة على نتيجة الدورة المالية،
 - تطبيق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المالي،
 - الفروق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي،
 - الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.
- وكما علمنا سابقا أن الضرائب المؤجلة طريقة متميزة وهامة لتدرك النقص أو الفائض بين الربح المحاسبي والجبائي.

خاتمة

خاتمة

تدور إشكالية هذه المذكرة حول ماهية المعالجة المحاسبية للضرائب في ظل النظام المحاسبي المالي المالي، ولقد إقتضى الأمر بناء إلى معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين، وهذا بإستخدام المناهج والأدوات المناسبة والمشار إليها في المقدمة، إنطلاقاً من الفرضيات الثلاثة المقترحة.

ولقد شملت هذه الدراسة على جانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي، حاولنا من خلال الجانب النظري عرض الإطار المفاهيمي النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وأهم ما يعترضه من تحديات في البيئة الإقتصادية الجزائرية أما في الجانب التطبيقي، فقد شمل دراسة ميدانية من خلال إستقصاء المهني الحقل المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية حول الإشكالية المطروحة.

وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة بعد إختبار فرضياتنا إلى النتائج التالية:

أولاً: عرض نتائج الدراسة:

من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في دراستنا هاته توصلنا إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق مستجدات المعيار المحاسبي الدولي للضرائب المؤجلة:

- لم يتم إعتداد وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في الجزائر بالشكل المطلوب، وذلك راجع إلى تقصير المشرع في إجراء تغييرات في القوانين الضريبية بما يتماشى مع هذا المعيار.
- لم تكلل الجهود الجزائرية الرامية إلى توحيد ممارساتها المحاسبية مع دول العالم بالمرودود الكبير، فبعد قرابة 10 سنوات من تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي لا يزال هناك نقص وتناقض بين التوجهات المحاسبية لهذا النظام والتوجهات الضريبية للدولة.
- يعتبر مفهوم الضرائب المؤجلة موضوع غامض لأغلب المؤسسات الإقتصادية، فيما توجد فئة صغيرة من القائمين على المحاسبة في هذه المؤسسات يدركون ماهية هذه الضرائب.
- هناك قصور في القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية، وذلك راجع إلى تقصير الجزائر في إصدار التشريعات الجديدة المصاحبة لتبنيها معايير المحاسبة الدولية وإكتفائها بنشر مراسيم وأوامر معدلة ليست بالشفافية ولا بالكافية لِمَا تتخبط فيه المؤسسات الإقتصادية من مشاكل.

الفرضية الثانية: الضريبة المؤجلة تؤدي الى مجموعة من الفروقات ناتجة عن إختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث يتم معالجتها لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وفق المبادئ المحاسبية المعترف بها:

الضريبة المؤجلة تؤدي الى مجموعة من الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي: وتنقسم هذه الفروق الضريبية الى قسمين:

أ. **الفروقات الدائمة:** هي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة معالجة لبعض العمليات، ومن أمثلتها نجد الرسم على السيارات السياحية فهي عبارة عن فرق دائم الذي لا يؤدي إلى وجود ضرائب مؤجلة.

ب. **الفروقات المؤقتة:** هي عبارة عن الفروق الناتجة بين قيمة الأصول أو الخصوم الواردة في الميزانية وقيمتها لأغراض ضريبية

مستقبلية وتنقسم هذه الفروق الى قسمين:

- الفروق المؤقتة الخاضعة: وهي الفروق المؤقتة التي ينتج منها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، وذلك لدى القيام بإسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول والخصوم.
 - الفروق المؤقتة القابلة للإقتراع: وهي الفروق الزمنية التي ينتج عنها مبالغ للإستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام بإسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول والخصوم
- وهذا الفروق نتيجة إختلاف في أسس ومفاهيم النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي حيث تتم معالجة من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية في المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الثالثة: يبين النظام المحاسبي المالي كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

- في القانون المنظم للنظام المحاسبي المالي حيث تم ذكر الضرائب المؤجلة في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، القرار المؤرخ في 2009/07/26 في المادة 134-1-134/2-134-03.
- لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة الى ضرائب مؤجلة أصول وإدراجها في الحساب وضرائب مؤجلة خصوم بحيث يتم الإعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة خصوم والضرائب المؤجلة أصول، والحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج هي كما يلي:
- ح/ 133: الضرائب المؤجلة أصول،
- ح/ 134: الضرائب المؤجلة خصوم
- ح/ 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول،
- ح/ 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.

وعليه فإنه من خلال النتائج المتوصل إليها بعد دراستنا الميدانية توصلنا إلى صحة ونفي الفرضيات المخصصة لهذا الجانب من خلال اختبارها، والتي كانت نتائجها كالتالي:

- ✓ تم نفي صحة الفرضية الأولى،
- ✓ تم إثبات صحة الفرضية الثانية،
- ✓ تم إثبات صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: التوصيات والإقتراحات:

- على ضوء النتائج السابقة، يمكن أن نقدم بعض التوصيات والإقتراحات:
- تهيئة الإقتصاد الوطني للإنتفاع أكثر على معايير المحاسبة الدولية،
- لا يمكن الصعود في سلم الإقتصاد العالمي المتطور محاسبي دون أن يتكامل عمل المشرع الجزائري والمؤسسات الاقتصادية، بحيث يجب على المشرع القيام بكل الإصلاحات اللازمة وتقديم التوضيحات في كل المجالات الغامضة من جهة، وعلى المؤسسات الاقتصادية تتبع التطورات الحاصلة وتطبيق القوانين السارية وأن تسعى إلى التطور من جهة أخرى،
- تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات كالضرائب المؤجلة،
- ضرورة تعديل النظام الجبائي الجزائري ليتوافق مع النظام المحاسبي ويواكب معايير المحاسبة الدولية،

- تعاون وتبادل الخبرات مع مكاتب المحاسبة والتدقيق لتطوير مهنة المحاسبة ومعالجة المشاكل الموجودة،
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إقامة دورات تكوينية تدريبية لقائميها على المحاسبة في جميع جوانب الضرائب المؤجلة،
- ضرورة النظر في هذا النوع من المحاسبة الضريبة المؤجلة لما لها من فائدة بالغة بالنسبة للمؤسسة،
- ضرورة إستقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم،
- العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بندوات وورشات عمل في المؤسسات والجامعات، والنقابات المهنية.

ثالث: آفاق البحث:

بعد دراستنا لهذا الموضوع المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن القول بأن هذا البحث سيضل مفتوحا وقابل للنقاش والنقد، إذ يعتبر مجرد بداية متواضعة قد تكون تمهيد للتوسع في البحث في هذا المجال، وبالتالي سنقترح عناوين لبحوث في المستقبل:

- مدى مواكبة الضرائب المؤجلة في الجزائر لنظيرتها على الصعيد الدولي.
- مشكلات تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية،
- مراجعة الضريبة المؤجلة وفق القوانين الجزائرية وإحداث تعديلات في التشريعات الجبائية.

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، سنة 2013.
2. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطالي، الجزائر. سنة 2011.
3. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF، الصفحة الزرقاء، الجزائر، سنة 2012.
4. هوم جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2010.

ب. الرسائل والأطروحات

5. عبد الكريم شناي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2015-2016.
6. حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة تطبيقية في سورية، رسالة مقدمة لمحصل على درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سنة 2015.
7. محصول نعمان، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالبنوك التجارية دراسة تطبيقية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، سنة 2016/2017.
8. محمد فيصل مايدة، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2016/2017.
9. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2009-2010.
10. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015.

11. دادة دليدة، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على إتخاذ قرارات منح الإئتمان في البنوك العاملة بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم فرع علوم التسيير تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة ورقلة، سنة 2018-2019.
12. جمال كامل محمد، أثر الاختلاف في تصنيف معايير المحاسبية وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب في القوائم المالية لشركات والمقاولات، رسالة للحصول على ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، سنة 2011.
13. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير المحاسبة الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة تبسة، سنة 2010/2011.
14. عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2012/2013.
15. طيب إيمان، مسلم سارة، إشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمتطلبات الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عين تموشنت، سنة 2018/2019.
16. بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة التدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة البويرة، سنة 2014-2015.
17. عبد الباسط تباري، المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 دراسة حالة شركة مطاحن الحوضنة المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2016-2017.
18. عبد القادر لونيسة، محمد حرود، مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر فرع علوم مالية تخصص مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قالمة، سنة 2014-2015.
19. لخضر الزين سمية، تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في الجزائر بين المزايا والقيود، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، سنة 2017/2018.
20. مباركي رجاء، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة ورقلة، سنة 2015/2016.

21. أمنة قريش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2014/2015.

ج. المجالات

22. حيدر محمد على يوسف، مجلة الدراسات محاسبية والمالية الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي رقم 12، العدد 30 الفصل الأول، العراق، سنة 2015.

23. وائل مراد، مجلة المحاسب العربي، معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل"، مصر، سنة 2015.

د. القوانين، المراسيم والقرارات

24. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

25. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 19 المؤرخة 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2009، والمتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، سنة 2009.

هـ. مطبوعات:

26. محمد جامعي، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02.

27. فداوي أمينة، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة جيجل.

و. مواقع أنترنت

28. مجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل"، العدد 21، الأردن، سنة 2004.

29. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل"، السعودية، سنة 2019.

30. مدونة صالح الفراء، المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل عام 1996).

31. سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل، سورية، سنة 2011.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

أ. الكتب

32. Éric Delesalle, **Le petit guide FID sur la notion de l'impôt différé**, édition FID, Paris, France, 2000.

ب. الرسائل

33. Nicolas Heyse, **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, Master en Sciences de gestion, université catholique de Louvain, Année 2015-2016.

34. Ouarab Ali, **L'application des impôts différés en Algérie**, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences de gestion Option : Comptabilité et audit, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université bouira, Année 2013-2014.

ج. الاشعارات

35. **Conseil National De la Comptabilité**, les Impôts Différés, Algérie, 2014.

هـ. مواقع أنترنت

36. 8.2 **Ias income tax Croner, Itax And Accounting**, London, 2020.

37. Commissions des normes comptables, Avis cnc2013/14, **Traitement comptable des impôts différés**, Belgique, Année 2013

38. International accounting standard **12 income taxes**, (Rate at 2006).

39. Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction **Projet de modification d'IAS 12**, France, Année 2019.

40. Certified public accounting, **12 icome tax**, Hong Kong, Année 2014.

41. Journal officiel de l'Union européenne, Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes (**modification d'IAS 12**), France, Année 2017.

42. Public benefit entity international accounting standard **12 income taxes** (pbe ias 12) , New Zealand, Année 2013.

43. Mpra, **IAS 12 Income Taxes, A Closer Look**, India, Année 2008.

44. Impôt différé, définition et exemple, Ooreka, Comptabilité, France, Année 2020.

قائمة الملاحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0000739019001155

Désignation de l'entreprise

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE

Activité: TRAVAUX PUBLIQUE

Adresse: CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Exercic clos le : 31/12/2018

BILAN PASSIF

PASSIF	2018	2017
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	50 000 000	50 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	2 070 592	730 586
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat part du groupe (1)	15 054 500	10 411 056
Autres capitaux propres-Report à nouveau	32 341 930	4 975 615
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	99 497 024	66 120 253
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>		
Emprunts et dettes financières	32 530 000	32 530 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	32 530 000	32 530 000
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	72 295 808	104 093 905
Impôts	2 470 637	349 539
Autres dettes	57 575 560	71 100 154
Tresorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	162 345 326	175 543 929
TOTAL GENERAL PASSIF	294 372 351	274 194 213

الملحق رقم (1-02)

Désignation de l'entreprise
 SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE
 Activité: TRAVAUX PUBLIQUE
 Adresse: CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Exercice du 01/01/2018 au 31/12/2018

COMPTES DE RESULTATS

RUBRIQUES		2018		2017	
		Débit (en Dinars)	Crédit (en Dinars)	Débit (en Dinars)	Crédit (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		188 472 548		56 753 775
	Prestations de services				
	Vente de travaux		27 331 412		30 388 880
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			215 803 960		87 142 655
Production stockée ou déstockée			3 482 080		11 576 800
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			219 286 040		98 719 455
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		146 746 692		51 244 519	
Autres approvisionnements		2 687 306			
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		2 156 515		528 711	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	3 950 000			
	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	296 864		25 500	
	Publicité	104 610		165 110	
	Déplacement, missions et réceptions	30 388			
Autres services		447 397		807 951	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur exercices extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		156 429 785		52 771 832	
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			62 856 254		45 947 622
Charges de personnel		21 648 101		10 939 748	
Impôts et taxes et versements assimilés		478 286		24 931	
IV-Excédent brut d'exploitation			40 729 866		34 982 942

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 7 3 9 0 1 9 0 0 1 1 5 5

Désignation de l'entreprise

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE

Activité: TRAVAUX PUBLIQUE

Adresse: CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

Période du : 01/01/2018 au 31/12/2018

COMPTE DE RESULTATS

	2018		2017	
	Débit (en Dinars)	Crédit (En Dinars)	Débit (en Dinars)	Crédit (en Dinars)
Autres produits opérationnels		168 000		
Autres charges opérationnelles	3 522			
Dotations aux amortissements	25 381 454		24 268 345	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		15 512 888		10 714 597
Produits financiers		69 092		141 529
Charges financières			95 200	
VI-Résultat financier		69 092		46 329
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		15 581 980		10 760 926
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	497 480		349 839	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT DE L'EXERCICE		15 084 500		10 411 086

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

PRIME DESTINE A L'ADMINISTRATIO		N.I.F _____
Désignation de l'entreprise :		
SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE		
Activité: TRAVAUX PUBLIQUE		
Adresse CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED		
Exercic clos le :31/12/2018		
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :		
I. Résultat net de l'exercice		
(Compte de résultat)	Bénéfice	15 084 500
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		562 719
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		562 541
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	3 090 361
	Impôt différé (variation)	55 296
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		4 270 917
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des ac ou part d'OPCVM cotées en bourse,		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les béné des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		0
IV. Déficit antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		0
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	19 355 417
	Déficit	0

الضرائب المؤجلة الأصول 380000
الضرائب المؤجلة الخصوم 324704
تغيرات في الضرائب المؤجلة 55296

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الاختصارات والرموز
VI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والتنظيمي للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي	
01	تمهيد
01	المبحث الأول: مدخل إلى الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
01	المطلب الأول: الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 (IAS)
01	الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور المعيار المحاسبي الدولي 12
04	الفرع الثاني: التعريفات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12
05	الفرع الثالث: الفروق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي
07	الفرع الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12
11	المطلب الثاني: تعريف الضريبة المؤجلة وأنواعها
11	الفرع الأول: تعريف الضرائب المؤجلة
14	الفرع الثاني: أنواع الضرائب المؤجلة
19	المبحث الثاني: مدخل إلى الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)
19	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
19	الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي
19	الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
20	الفرع الثالث: خصائص النظام المحاسبي المالي
20	الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي
20	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري
21	الفرع الأول: الضرائب المؤجلة في قوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي

22	الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة عند المجلس الوطني للمحاسبة
22	الفرع الثالث: تحديد وعاء الضريبة المؤجلة
23	الفرع الرابع: تسجل الضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حسابات النتائج
24	الفرع الخامس: أهمية ادخال الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي
24	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المالي المحاسبي
25	الفرع الأول: تسجيل الضرائب المؤجلة الأصول
34	الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة الخصوم
41	المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة
41	المطلب الأول: الدراسات السابقة
41	الفرع الأول: الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع
46	الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
48	خلاصة
الفصل الثاني الدراسة ميدانية	
50	تمهيد
50	المبحث الأول: تقديم عام لشركة
50	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
50	الفرع الأول: نشأة الوحدة وتعريفها
51	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
52	الفرع الثالث: أهداف المؤسسة
54	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للشركة
54	المطلب الأول: الضرائب المؤجلة أصول وخصوم
54	الفرع الأول: الضرائب المؤجلة الخصوم
57	الفرع الثاني: الضرائب المؤجلة الأصول
58	المطلب الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية
58	الفرع الأول: حساب الوعاء الضريبي
58	الفرع الثاني: حساب النتيجة الجبائية
60	خلاصة
62	خاتمة
66	قائمة المصادر والمراجع
76	الفهرس
71	قائمة الملاحق