

واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مؤسسة -AGRODIVE-

The reality of applying deferred taxes in Algeria in light of the requirements of the financial accounting system

-AGRODIVE CASE STUDY-

شوقي طارق^{1*}، خلادي عبد الغني²¹ جامعة سطيف 1 (الجزائر) ^{ID}، tchougui@univ-setif.dz² جامعة الوادي (الجزائر) ^{ID}، Kholladi-abdelghani@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2024/01/23

تاريخ القبول: 2023/12/31

تاريخ الاستلام: 2023/09/12

Abstract :

Deferred taxes are among the topics that still raise a lot of controversy among professionals and academics between what was stated in the international standard IAS12 income taxes and the financial accounting system SCF.

The study aims to clarify how the accounting and fiscal treatment of deferred taxes in Algerian economic institutions and the impact of this on their tax burden, through a case study of the AGRODIV Foundation, which is a public economic institution, so that the importance of using the deferred tax technique in calculating the tax burden was reached, as it directly affects it by increase or decrease in the results account table.

Keywords: Deferred taxes; IAS12; Income taxes; Financial accounting system; Tax burden.

JEL Classification: M41; M48; E62.

مستخلص:

تعتبر الضرائب المؤجلة من المواضيع التي مازالت تثير جدلا كبيرا بين المهنيين والأكاديميين بين ما جاء به المعيار الدولي IAS12 ضرائب الدخل والنظام المحاسبي المالي SCF.

تهدف الدراسة إلى توضيح كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأثر ذلك على عبئها الضريبي، من خلال دراسة حالة مؤسسة AGRODIV وهي مؤسسة اقتصادية عمومية، بحيث تم التوصل إلى أهمية استخدام تقنية الضرائب المؤجلة في حساب العبء الضريبي إذ تؤثر فيه مباشرة بالزيادة أو النقصان ضمن جدول حساب النتائج.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة: المعيار الدولي IAS12 ضرائب الدخل: النظام المحاسبي المالي: العبء الضريبي.

تصنيفات JEL: M41؛ M48؛ E62.

مقدمة

إن الظروف الاقتصادية التي يشهدها العالم والتحول المستمر الذي عرفته التجارة الدولية من خلال البحث عن أسواق دولية جديدة وهيمنة الشركات المتعددة الجنسيات من خلال فرض منظمة التجارة العالمية لشروط ومعايير وجب الاقتداء بها. ومواكبة لهذه التطورات في الجانب المحاسبي فقد كان العمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول وذلك من أجل توفير معلومات مالية صادقة وملائمة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ مختلف القرارات من طرف مختلف مستخدمي القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات وهو ما سعت إليه مؤسسة معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معايير محاسبية AS/IFRS والعمل على تحيينها أو إصدار معايير أخرى جديدة كلما دعت الحاجة لذلك.

أما الجزائر وفي مجال المحاسبة ونظرا للتحويلات الدولية والمحلية استدعى قيامها بإصلاحات كبيرة وذلك من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2007 والذي تم تطبيقه فعليا سنة 2010 والمنبثق من المعايير المحاسبية الدولية.

تناول النظام المحاسبي المالي مختلف المواضيع التي تهتم بها المحاسبة في الوقت المعاصر والتي لم تكن معروفة من قبل على المستوى المخطط المحاسبي الوطني PCN ومن بينها الضرائب المؤجلة التي أعطاه أهمية كبيرة والتي تنشأ نتيجة الاختلاف الموجود بين المبادئ المحاسبية والقواعد الضريبية، فالضرائب المؤجلة تنشأ من الفروقات المؤقتة عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لكل من الإيرادات والنفقات وهذا بهدف استبعاد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجبائية على النتيجة المحاسبية الصافية وهذا بغرض إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

جاءت إشكالية بحثنا في السؤال الرئيسي التالي :

كيف تتم المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة وأهميتها في تحديد العبء الضريبي

للمؤسسة الاقتصادية ؟

وبما أن هذا الموضوع مازال يطرح العديد من الأسئلة التي تشرح كيفية نشأة الضرائب المؤجلة ومعالجتها والتعامل معها سواء من الناحية المحاسبية والجبائية من خلال تطبيق قواعد كل من النظامين المحاسبي والجبائي، وعليه وضمن هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

✓ هل المؤسسات الاقتصادية تطبق تقنية الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؟

✓ هل تعترف المؤسسات الاقتصادية بجميع الأحداث المنشئة للضرائب المؤجلة؟

✓ هل للضرائب المؤجلة أهمية في تحديد العبء الضريبي؟

✓ كيف عالجت مؤسسة AGRODIVE الضرائب المؤجلة في محاسبتها؟

أهمية البحث :

تتمثل أهمية الدراسة من خلال معالجة موضوع حديث الظهور مما يستوجب الوقوف عليه بالدراسة الميدانية لمعرفة كيفية تعامل المؤسسات الاقتصادية مع الموضوع المستجد من خلال المساهمة في توضيحه وتبسيطه.

أهداف البحث :

نسعى من خلال بحثنا هذا إلى تحقيق جملة من الأهداف نخلصها في :

- إعطاء صورة شاملة وواضحة عن الضرائب المؤجلة.
- معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق تقنية الضرائب المؤجلة.
- معرفة طرق المعالجة الجبائية والمحاسبية للضرائب المؤجلة.
- توضيح أهمية الضرائب المؤجلة وأثرها في تحسين جودة القوائم المالية.
- معرفة الاختلافات المؤقتة الموجودة بين المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة الضرائب المؤجلة وكيفية استبعاد أثر هذه الفروقات على النتيجة الصافية.

1- الضرائب المؤجلة في ظل المعيار الدولي IAS12 ضرائب الدخل

قبل التطرق للضرائب المؤجلة في ظل النظام المالي المحاسبي لا بد من التطرق لها وفق المعيار الدولي IAS12 بحكم أن SCF استنبطها من المعيار مباشرة ، ففي عام 1979 قامت IAS (لجنة معايير المحاسبة الدولية) بنشر المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" المتعلق بـضرائب الدخل، وقد بدأ تطبيقه في جانفي 1981 وقد تم تعديله في سنة 1996 وفي سنة 2000 التعديل الأخير، (Obert, 2008, p. 144).

1-1 هدف ومجال تطبيق المعيار

أولاً: هدف المعيار

الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية وفقا لمعايير IFRS يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة المالية الحالية ، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية (العمليات التي تؤثر على النتيجة الجبائية) التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة (Ellech, 2010, p. 6). إذن المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يهدف إلى تبين محاسبة الضرائب على النتيجة وذلك وفق النقاط التالية (Barbe & Didelot, 2010, p. 314) :

1. كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلاً؟
* استرجاع (أو تسديد) في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول (الخصوم) الضريبية التي تمت محاسبتها في ميزانية المؤسسة؛
 - * عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة.
 2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية غير المستخدمة؛
 3. كيفية عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية؛
 4. المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالضرائب على النتيجة.
- ثانياً: نطاق المعيار: يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة والتي تشمل (Kaci, 2011, p. 69) :

- كل الضرائب المحلية والدولية المستحقة على النتيجة الجبائية؛
- كذلك الضرائب المدفوعة من طرف الفروع، الشركات الزميلة، الشركات المشتركة في إطار توزيع لأرباح المؤسسة الأم المعدة للقوائم المالية المجمعة.

2- الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF:

1-2 الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

إن استقلالية وسيادة القانون الجبائي عن القانون المحاسبي سيؤدي حتماً إلى وجود اختلافات وفروقات جوهرية بمعنى إن المحاسبة والجباية لا يتفقان في معالجة بعض الإيرادات والأعباء فليس كل عيب مسجل في المحاسبة في الصنف 06 يعتبر عيب مقبول جبائياً كما أنه ليس كل إيراد مسجل محاسبياً في الصنف 07 يعتبر إيراد خاضع للضريبة الأمر الذي يؤدي حتماً إلى وجود فروقات بين المحاسبة والجباية سواء كانت تلك الفروقات دائمة أو مؤقتة وأن هذه الأخيرة فقط هي التي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم.

إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية بحتة وليست جبائية. جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل استبعاد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية على النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بهدف المحافظة دائماً على الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة (الرسوماً المماثلة، 2022، صفحة المادة 141).

وعليه نجد أن أسباب نشأة الضرائب المؤجلة يعود إلى تطبيق العديد من المبادئ المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي نوجزها فيما يلي (رجاح، 2021، الصفحات 5-12):

➤ استقلالية الدورات بحيث تتحمل كل سنة ما عليها من أعباء ونفقات وتحصل ما لها من

إيرادات وكذا كل الأحداث التي تقع في تلك السنة.

- أولوية الحدث الاقتصادي عن الشكل القانوني أي أن العملية ننظر لها من خلال ما تحدثه من أثر اقتصادي وليس للطبيعة القانونية لها.
- مقابلة الإيرادات بالنفقات بحيث لا يمكن تحصيل إيرادات إلا بدفع الأعباء والمصاريف.
- فرضيتي الاستمرارية (تواصل المؤسسة نشاطها ولا توجد مؤشرات على إفلاسها أو توقفها عن النشاط) وكذا الاستحقاق النقدي (تسجل العملية بمجرد حدوثها ولا ننتظر التدفق النقدي لها).
- محاسبة الالتزام أي أن المؤسسة تقوم بتسجيل كل العمليات التي تؤثر عليها ماليا ولها حدث اقتصادي أو ما يصطلح عنه بالحدث المنشئ للحدث لربطه مباشرة بالسنة التي حدث فيها.
- أولوية تطبيق القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية بحيث نطبق ما جاء في النظام المحاسبي المالي بشرط عدم تعارضها مع التشريع الجبائي الساري مفعول.
- استقلالية الدورات أي أن كل دورة تتحمل ما عليها من أعباء وتحصل ما لها من إيرادات.

2-2 ماهية الضرائب المؤجلة

حسب النظام المحاسبي المالي فقد عرف الضرائب المؤجلة على أنها عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضريبة مؤجلة أصول) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة خصوم) خلال سنوات مالية بمعنى هي تلك الضرائب على الأرباح التي يستحق سدادها أو استردادها خلال الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن الاختلاف في المعالجة بين المبادئ المحاسبية من جهة والقوانين الضريبية من جهة أخرى، وعليه من خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي (سماعن، 2022، صفحة 203):

- الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب على الأرباح يتم حسابها انطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والمطبقة حسب طبيعة نشاط الشركة؛
- إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب يتم دفعها خلال السنة المالية بغية استردادها في الفترات اللاحقة أو يتم خصمها خلال السنة المالية بغية دفعها في الفترات المستقبلية؛

- إن الضرائب المؤجلة تكون ناشئة عن اختلاف في المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لكل من الأعباء والإيرادات التي تساهم في تشكيل نتيجة المؤسسة.

2-3 أنواع الضرائب المؤجلة

بالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة نميز بين نوعين أساسيين:

أ. الضرائب المؤجلة أصول:

هي عبارة عن مبالغ على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقبالة للاسترداد في الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين إضافتها (دمجها) إلى النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية، وحسب النظام المحاسبي المالي تدرج في الحساب 133 ضرائب مؤجلة أصول في الجانب المدين مقابل جعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول في الجانب الدائن.

ب. الضرائب المؤجلة خصوم

هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقبالة للدفع في الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية حيث يتعين خصمها (تخفيضها) من النتيجة المحاسبية للدورة المالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية وقد أدرجت حسب النظام المحاسبي المالي في الحساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم في الجانب الدائن مقابل جعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم في الجانب المدين. ولتوضيح أكثر من بين العناصر التالية سنقوم بالتمييز بين نوع الضريبة المؤجلة الناجمة (سماعن، 2022، صفحة 204):

الجدول رقم (01): نقاط التمييز بين أنواع الضرائب المؤجلة:

نوع الضريبة المؤجلة الناتجة	التعليل
1/ ضريبة مؤجلة خصوم	المحاسبة تنص على اهتلاك مصاريف التطوير حسب مدة معينة بينما الجبائية تعتبرها كأعباء (القيمة المحاسبية للاهتلاك المسجل محاسبيا اقل من القيمة المعتمدة جبائيا).
2/ ضريبة مؤجلة أصول	المدة المحاسبية للاهتلاك أقل من المدة الجبائية وهو ما يترتب عنه فرق مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية (اهتلاك محاسبي أكبر من الاهتلاك الجبائي).
3/ ضريبة مؤجلة خصوم	المدة المحاسبية للاهتلاك أكبر من المدة الجبائية وهو ما يترتب عنه فرق

مؤقت بين القيمة المحاسبية والقيمة الجبائية (اهتلاك محاسبي أقل من الاهتلاك الجبائي).	
إيرادات سجلت محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية بينما يتم استبعادها جبائيا من أجل تحديد النتيجة الجبائية (القيمة المحاسبية أكبر من النتيجة الجبائية).	4/ ضريبة مؤجلة خصوم
أعباء سجلت محاسبيا من أجل تحديد النتيجة المحاسبية بينما يتعين استبعادها جبائيا من أجل تحديد النتيجة الجبائية (القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية).	5/ ضريبة مؤجلة أصول
الخسائر المرحلة تعتبر بمثابة ضرائب مؤجلة أصول لأنه مسموح للمؤسسة استرداد مبلغ الضريبة المتعلقة بها من الضريبة على الأرباح المستقبلية.	6/ ضريبة مؤجلة أصول
الإيرادات المؤجلة يتعين توزيع مبلغها على عدة سنوات بينما تعتبر جبائيا خاضعة كلية في سنة قبضها (القيمة المحاسبية الجزء الموزع) أقل من القيمة الجبائية (المبلغ الكلي للإيراد).	7/ ضريبة مؤجلة أصول
عناصر ذات قيمة منخفضة مسجلة محاسبيا كأعباء بينما يتعين اهتلاكها جبائيا القيمة المحاسبية العبء أكبر من القيمة الجبائية (اهتلاك جبائي).	8/ ضريبة مؤجلة أصول
كلا من المحاسبة و الجبائية اتفقتا على معالجة ناقص القيمة بنفس الطريقة حيث سجلته المحاسبة ضمن الأعباء في الحساب، في حين اعتبرته الجبائية كعبء قابل للخصم.	9/ عدم وجود ضرائب مؤجلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع

2-4 المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

تنشأ الضرائب المؤجلة من الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري الذي يتسم في كثير من الأحيان بالتغير من خلال صدور قوانين المالية.

أ. الفروقات المؤقتة

الفروقات المؤقتة هي تلك الفروقات بين المحاسبة والجبائية والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تنشأ في فترة محاسبية معينة ثم يتم سدادها أو

استردادها في فترات محاسبية مستقبلية مما ينشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة سواء ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم ويمكن سرد بعض الحالات تتمثل في :

✓ المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب

بالنسبة للفوائد والعمولات البنكية (الأجيو) وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المحققة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب فإن خصمها من النتيجة الحالية يبقى مرهون بدفعها فعلياً أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية، في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالنسبة الحالية (مبدأ استقلالية الدورات) التي ترتبت خلالها، دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي لها (سماعن، 2022، صفحة 206).

✓ إعانات الاستغلال والتوازن

حيث يدرج القانون الجبائي إعانات الاستغلال والتوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها، في حين ينص النظام المحاسبي المالي على إدراج الإعانات العمومية المرتبطة بالاستغلال في الحسابات كإيرادات (ح/74 إعانات استغلال) في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه دون أن يشترط تاريخ القبض كشرط لتحقيق الإيراد (سماعن، 2022، صفحة 208).

✓ عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي

قد تكون طريقة الاهتلاك أو مدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبياً ليست في نفسها بالضرورة الطريقة أو مدة الاهتلاك المنصوص عليها جبائياً فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسات باختيار طريقة الاهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لاستراتيجياتها الاستثمارية (حسب تناقص المنافع الاقتصادية للأصل)، في حين أن الاهتلاك الجبائي ليس بالضرورة هو نفسه الاهتلاك المحاسبي (القانون الجبائي يضع شروطاً لتطبيق طريقة اهتلاك معينة) حسب السياسة الجبائية للدولة، صنف إلى ذلك أنه تم إضافة طريقة جديدة للاهتلاك ممثلة في الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج في النظام المحاسبي المالي، في حين أنها غير معتمدة نهائياً من الناحية الجبائية الأمر الذي ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة و الجبائية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة .

✓ المؤونات وخسائر القيمة غير المقبولة للخصم جبائياً

إذا كان النظام المالي المحاسبي يسمح للمؤسسات بتشكيل مؤونات أخطار وأعباء لمواجهة أخطار مستقبلية محتملة الحدوث كما ينص على ضرورة تشكيل خسائر قيم لعناصر

الأصول إذا كانت قيمتها قابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية وذلك تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر فإن القانون الجبائي لا يقبل خصم تلك المؤونات و خسائر القيم المكونة (سماعن، 2022، صفحة 217).

✓ الأعباء الجبائية القابلة للخصم وغير مدفوعة خلال الدورة المحاسبية

يشترط القانون الجبائي في قبول الضرائب كأعباء قابلة للخصم أن تكون مدفوعة فعلاً إلى إدارة الضرائب خلال السنة المالية في حين ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الأعباء حسب تاريخ الالتزام بها دون أن يشترط تاريخ الدفع كشرط لتسجيلها محاسبياً وهو ما ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجبائية خاصة بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية وكذا المؤسسات الخدمائية التي تشكل الحدث المنشأ للضريبة في قبض الثمن وذلك بسبب وجود فرق مؤقت بين رقم الأعمال المفوتر ورقم الأعمال المقبوض.

✓ الأعباء الواجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة charges à payer

إن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل الأعباء المتولدة خلال الدورة المحاسبية رغم توفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلالية السنوات المالية إذ يتم تسجيل تلك الأعباء حسب طبيعتها في نهاية السنة بغية تحميلها على نتيجة الدورة إلا أن دفعها يكون خلال الدورات اللاحقة عند استلام الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها في حين نجد أن القانون الجبائي يشترط عموماً أن تكون الأعباء مبررة بوثائق محاسبية حتى تكون مقبولة للخصم وهو مالا يتوفر في الأعباء الواجبة الدفع وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في النتيجة المحاسبية بالإضافة إلى تسجيل ضريبة مؤجلة أصول مع تخفيضها في الدورات اللاحقة ريثما تتوفر الوثيقة المحاسبية المتعلقة بها و من الأمثلة الأكثر شيوعاً نجد الأعباء الواجبة الدفع المتعلقة بالعطل المدفوعة الأجر (سماعن، 2022، صفحة 223).

✓ خسائر السنوات السابقة

منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخصم من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة العجز بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسائر المحققة في الحساب 11 ترحيل من جديد دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية (سماعن، 2022، صفحة 227).

✓ منتوجات وأعباء الدورات السابقة ذات المبالغ المعتمدة:

تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات الذي ينص على استقلالية نتيجة السنة المالية عن السنة التي تسبقها و التي تليها بحيث يتعين تحميل كل دورة محاسبية الأعباء و المنتوجات المتعلقة بها فقط و لهذا ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل أعباء و منتوجات الدورات السابقة ذات المبالغ المعتمدة (Significatifs) مباشرة في الحساب 11 ترحيل من جديد ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة في حين يعتبر القانون الجبائي منتوجات الدورات السابقة بمثابة إيرادات يتعين إخضاعها للضريبة خلال السنة الجارية من خلال إعادة إدماج مبالغها ضمن الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية، وهو ما يترتب عنه ضرائب مؤجلة خصوم كان من المفروض تسديدها خلال السنوات السابقة لو تم تسجيل تلك المنتوجات في حينها (سماعن، 2022، صفحة 231).

✓ فرق إعادة تقييم التثبيات القابلة للاهلاك

يرخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بإعادة تقييم التثبيات العينية و المعنوية على أساس قيمتها الحقيقية او السوقية حيث يتم حساب الاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها و يتم تسجيل الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم بين القيمة المعاد تقييمها و القيمة المحاسبية الصافية في الجانب الدائن من الحساب 105 فرق إعادة التقييم في حين ينص القانون الجبائي الجزائري على تسجيل فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة باعتباره كأعباء غير قابلة للخصم لذلك يتعين إثبات ضريبة مؤجلة خصوم على عملية إعادة التقييم التي يترتب عنها دفع ضريبة مؤجلة في المستقبل ناتجة عن تلك الفوائض في مخصصات الاهتلاك غير مقبولة للخصم جبائيا.

2-5 ماهية العبء الضريبي

أ. مفهوم العبء الضريبي على المستوى الكلي

إن العبء الضريبي يعكس ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثيرات على سلوك الأفراد في المجتمع ، كما تسعى النظرية العامة للعبء الضريبي للكشف عن صيغ الإخضاع الضريبي الذي تتقلص معه آثار التغييرات التي تشوه الحياة الاقتصادية والاجتماعية خدمة لتحقيق الفعالية. في تحصيل الضرائب. إن العبء الضريبي باعتباره يدرس الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع و عوامل الإنتاج، بحيث أنه إذا فرضت ضريبة معينة على المكلف فإن هناك حد معين يستطيع المكلف تحمله من عبئها بحيث إذا زاد عبء الضريبة عن هذا الحد فإن المكلف يسعى إلى التملص من دفعها بشتى الطرق، وبالتالي فإن هناك عبء ضريبي أمثل يحقق حصيلة ضريبية

وفيرة للخرينة العمومية، وفي نفس الوقت يقبل به المكلف ويستطيع تحمله لتحقيق مبادئ الضريبة المتعارف عليها (نبق، 2020، صفحة 7).

ويتم تقسيم العبء الضريبي للأنواع التالية (نبق، 2020، صفحة 8):

- العبء الضريبي العام: ويمثل إجمالي الضرائب منسوبة للنتائج المحلي ويمكن أن يكون العبء الضريبي إجمالياً أو صافياً.

- العبء الضريبي الفردي: ويمكن قياسه من خلال نصيب الفرد من الضرائب، ومن خلال نسبة هذا النصيب لمتوسط حصته من الدخل القومي.

ب. حساب العبء الضريبي على مستوى المؤسسة

إن مفهوم العبء الضريبي يندرج ضمن جدول حساب النتائج إذ يتم تحديده قبل الوصول إلى تحديد النتيجة الصافية وذلك بتطبيق العلاقة التالية:

النتيجة المحاسبية الصافية = نتيجة المحاسبة العادية قبل الضرائب - الضرائب على الأرباح (ح/695) $\pm$ التغير في الضرائب المؤجلة (ح/692 و ح/693)؛

وعليه يحدد العبء الضريبي بالعلاقة التالية:

العبء الضريبي = الضرائب على الأرباح (ح/695) $\pm$ التغير في الضرائب المؤجلة (ح/692 و ح/693).

3- دراسة حالة الضرائب المؤجلة في مؤسسة AGRODIV

3-1 تقديم مؤسسة AGRODIV

يعد فرع حبوب الهضاب العليا سطيف أحد فروع مجمع أقروديف وهو امتداد لشركة الرياض سطيف وسامباك سابقا. ففي إطار إعادة تنظيم القطاع وتنفيذا للائحة مجلس مساهمات الدولة رقم 04/146 الصادرة بتاريخ 05 نوفمبر 2015 تأسس فرع حبوب الهضاب العليا من طرف مجمع أقروديف خلال الجمعية العامة الاستثنائية المنعقدة يوم 07 جوان 2016 ودخلت العملية حيز التنفيذ يوم 01 جانفي 2016.

يختص فرع حبوب الهضاب العليا في تحويل الحبوب بنوعها القمح الصلب والقمح اللين وإنتاج وتسويق السميد والدقيق والعجائن الغذائية ومخلفات الطحن وهو يمتلك قدرات إنتاج وطحن معتبرة موزعة كمايلي (وثائق داخلية، 2022):

ومن جانب التعداد يضم الفرع 1122 عاملا منهم 540 منصب دائم و582 منصب مؤقت مقسمين حسب الفئات الاجتماعية المهنية التالية:-الإطارات 234 إطارا؛ -أعوان التحكم 353 عاملا؛-أعوان تنفيذ 535 عاملا؛

ومن حيث الإنتاج عرفت المؤسسة خلال سنة 2017 منحا تصاعديا حيث تم تسجيل (وثائقداخلية، 2022):- 1.1150.177 قنطار من السميد؛ -1.205.253 قنطار من الفرينة؛ - 3.715 قنطار من العجائن الغذائية؛ - 1.158.194 قنطار من مخلفات الطحن أي النخالة. رقم الأعمال: سنة 2019: 8.945 مليون دينار، الشكل القانوني: شركة مساهمة برأس مال اجتماعي قدره 891.310.000 دج.

2-3 المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في فرع حبوب الهضاب العليا سطيف مجمع أقروديف

قمنا من خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة من استخراج الحالات التي تسببت في نشوء الضرائب المؤجلة للفترة على مستوى فرع حبوب الهضاب العليا سطيف مجمع أقروديف، بالتركيز على قائمتي الميزانية وجدول حساب النتيجة للسنتين الماليتين 2019 و2020 دون التطرق للسنة المالية 2021 وذلك لعدم انتهاء المؤسسة من إعداد القوائم المالية لهذه السنة أثناء القيام بالترخيص الميداني.

أ. الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2019

تعتبر السنة المالية 2019 محل دراسة من خلالها تطرقنا إلى الضرائب المؤجلة أصول وهذا ما وجدناه على مستوى المؤسسة. قامت المؤسسة خلال السنة المالية 2019 بإثبات محاسبيا عدة حالات للضريبة المؤجلة أصول وهي:

01-أعباء المستخدمين المتغيرة: ويقصد بها منحة التسيير للإطارات المسيرة المؤسسة التي تحددها الجمعية العامة والتي تختلف حسب نسبة الأرباح عن كل سنة مالية لذلك يتم تشكيل مؤونة عن هذه المنحة سنة 2019 ويتم تسويتها بعد انعقاد الجمعية العامة وتحديد مبلغها النهائي خلال السنة 2020. حيث قدر مبلغ المنحة ب 5769792.00 دج وذلك لمجموع الإطارات المسيرة والذي عددهم 3 إطارات والتي كونت مؤونة بقيمتها ومنه وبحكم أنها لا تسدد هذه السنة فهي غير مقبولة جبائيا وبالتالي يعاد إدماجها في النتيجة الجبائية على أن تسدد السنة المقبلة فهذا الفرق يكون مؤقتا وينشأ عنه ضريبة مؤجلة أصول تحسب كما يلي:

الضريبة المؤجلة أصول = 5769792.00 × 19% = 1096260.48 دج نقوم بتسجيلها في نهاية السنة.

02-مؤونة العطلة السنوية: للسداسي الثاني للسنة المالية 2019: والتي تتحقق فعلا خلال السداسي الأول من سنة 2020. فكما هو معلوم تحسب العطلة السنوية على السنة المرجعية من 2019/07/01 إلى 2020/06/30 والتي يتقاضاها العمال خلال سنة 2020 فعلا ومنه تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة عن 6 أشهر 2019 لمنحة العطلة السنوية أي نصف المبلغ الإجمالي لمنحة العطلة السنوية لكل العمال مطبقين مبدأ استقلالية الدورات، والتي كانت: 2671682.89 دج (علما أن إجمالي منحة العطل السنوية لكل العمال 5343365.78 دج).

03-مخلفات العطل المدفوعة: خلال سنة 2019 والمتعلقة بالعطل الاستثنائية خارج العطلة السنوية. كما هو معلوم لا يحصل العديد من العمال على كل أو جزء من عطلتهم السنوية لسنوات قبل 2019 وبالتالي تبقى كدين على عاتق المؤسسة تسوى مستقبلا وهو ما نسميه مخلفات العطل السنوية Relicats des congés وذلك بإعداد قوائم تفصيلية لكل العمال المعنيين يتم الحصول على هذه المعلومات من مصلحة المستخدمين، قدر مجموع هذه المخلفات ب 1216626.94 دج وعليه تكون مؤونة بهذا المبلغ وتكون الضريبة المؤجلة أصول بحكم أن هذا الفرق هو مؤقت سوف يتم تسويته السنة المقبلة 2020.

04-مؤونة التكاليف الناتجة عن منحة إحالة بعض المستخدمين على التقاعد IDR: هنا يتم استخدام جدول خاص إكسيل يحتوي على المعلومات الخاصة بكل العمال خاصة عدد سنوات العمل داخل المؤسسة بحيث يحصل العمال الذين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات إلى غاية 32 سنة كحد أقصى عمل يتحصل على 20 شهر منحة حسب الاتفاقية الجماعية لمجمع اقروديف. وفي سنة 2019 تم إعداد هذا الجدول يعتمد على عدة مؤشرات معدل التحيين المستعمل 7% ومعدل الوفاة في الجزائر وتطور الأجور في المؤسسة الخ، بحيث كان مجموع منحة الخروج للتقاعد لسنة 2019 هو 10461177.15 دج وبحكم أن ليس كل العمال سوف يحالون للتقاعد هذه السنة بل كل عامل يقدر له سنة خروجه في المستقبل وبالتالي تكون مؤونة عن هذه المنحة (مصرف محتمل مستقبلي) بقيمة المنحة، وعليه فهي لا تقبل جبائيا فيعاد إدماجها في النتيجة الجبائية فهي إذن فرق مؤقت ينشأ عنه ضريبة مؤجلة أصول تحسب كما يلي (تجدر الإشارة هنا أن المؤونة المكونة تكون بالفرق بين مؤونة 2019 ومؤونة 2020 إما زيادة أو نقصان أي تسوية):

مؤونة منحة الخروج للتقاعد2019= 10461177.15دج، مؤونة منحة الخروج للتقاعد2020= 14123042.47دج وعليه يساوي الفرق الذي يتم تسويته = 3661685.32+ دج.

وتنشأ ضريبة مؤجلة أصول = 3661685.32 * 19% = 695754.41 دج .

05-مؤونة أتعاب محافظ الحسابات الخاصة بسنة 2019 : والتي ستسدد في 2020 بحكم أن المؤسسة هي شركة ذات أسهم فعلها إجباريا تعيين محافظ حسابات للمراجعة الخارجية والذي تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية لسنة 2016 وهو من الجزائر العاصمة حيث قدرت أتعابه السنوية ب 1000000دج، ولا يتم قبولها جبائيا حتى يتم تسديدها فعلا وعليه يعاد إدماجها في النتيجة الجبائية وهو فرق مؤقت تنشأ عنه ضريبة مؤجلة أصول تحسب كما يلي:

1000000دج×19% = 190000دج.

6.الحصول على إعانة من طرف الدولة: في يوم 2019/9/18 حصلت الدولة على مقرر الحصول على إعانة من الصندوق الوطني للاستثمار بقيمة 200000000دج لشراء المواد الأولية الضرورية للإنتاج في إطار تشجيع الإنتاج الوطني العمومي(إعانة استغلال) ، لكن لم يتم تحصيل الإعانة بعد، والمحاسب قام بتسجيلها محاسبيا ولكن جبائيا غير مقبولة مما ينشأ عنها ضريبة مؤجلة خصوم . ضريبة مؤجلة خصوم = 200000000 * 19% = 38000000 دج.

وعليه قمنا بتسجيل الحالات السابقة الحقيقية محاسبيا من خلال إثبات هذه الحالات للضريبة المؤجلة أصول بيومية المؤسسة وفقا للتسجيلات المحاسبية التالية:

20000000	20000000	2019/09/18 الدولة والجماعات المحلية ،إعانات ستستلم إعانات الاستغلال الأخرى إثبات مقرر الحصول على إعانة	748	441
5769792	5769792	31/12/2019 مؤونة أعباء المستخدمين أعباء أخرى للتسديد إثبات مؤونة أعباء المستخدمين المتغيرة للإطارات المسيرة	4686	6310
1096260	1096260	31/12/2019 الضريبة المؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء الإطارات المسيرة المتغيرة	692	133

واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي
-دراسة حالة مؤسسة -AGRODIVE-

1000000	1000000	<u>31/12/2019</u> أتعاب محافظ الحسابات خدمات محافظ الحسابات أتعاب محافظ الحسابات	4011	6222
190000	190000	<u>31/12/2019</u> الضريبة المؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أتعاب م الحسابات	692	133
5769792	5769792	<u>31/12/2019</u> مؤونة أعباء عطلة استثنائية أعباء مستخدمين للتسديد أعباء 15 يوم عطلة استثنائية	4281	6310
231159	231159	<u>31/12/2019</u> الضريبة المؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء 15 يوم عطلة استثنائية	692	133
2671682	2671682	<u>31/12/2019</u> مؤونة أعباء مخلفات العطلة السنوية أعباء مستخدمين للتسديد أعباء مخلفات العطلة المدفوعة في 2020	4281	6310
507619	507619	<u>31/12/2019</u> الضريبة المؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن أعباء مخلفات العطلة المدفوعة في 2020	692	133

2671682	2671682	31/12/2019 مخصص منحة التقاعد مؤونة منحة التقاعد تعديل في منحة التقاعد	1531	6871
695754	695754	31/12/2019 الضريبة المؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول ضريبة مؤجلة أصول عن منحة التقاعد	692	133
380000	3800000	31/12/2019 فرض ضريبة مؤجلة خصوم الضريبة المؤجلة خصوم ضريبة مؤجلة خصوم على إعانة الاستغلال	134	693

ب. تسوية الضرائب المؤجلة للسنة المالية 2020

خلال سنة 2020 قامت المؤسسة بتسوية الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2019 وذلك بإلغائها بحكم التسديد الفعلي لكل المصاريف التي كونت من أجلها المؤونات السابقة (تجدر الإشارة هنا المؤسسة تستخدم تقنية الأرقام السالبة لإلغاء القيود) مع العلم أن تاريخ الإلغاء كان 2020/07/31 وهذا بالتزامن مع انعقاد الجمعية العامة العادية والتي مخول لها إصدار قرار الإلغاء، تعتبر مؤسسة agrodiva الوحيدة التي تستخدم هذه الطريقة.

3-3 تحليل جدول حساب النتائج

من خلال تحليل جدول حسابات النتائج لسنة 2019 للمؤسسة) مؤسسة AGRODIVE, (2019, p. 24)، كان إنتاج السنة المالية مقدر ب7837941177.17 دج واستهلاك السنة المالية قدر ب6062396601.63 دج مما أدى إلى تحقيق قيمة مضافة تقدر ب1632344506.41 دج، أما إجمالي فائض الاستغلال قدر ب743396119.12 دج، أما النتيجة العملياتية كانت 475705449.57 دج والنتيجة المالية قدرت ب4155487.69 دج وعليه كانت النتيجة العادية قبل الضرائب تقدر ب479860937.26 دج، أما النتيجة الصافية كانت 319850504.83 دج ومنه وكما هو معلوم تفرض الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة الجبائية والتي يتم حسابها بالاعتماد على الجدول الجبائي (ضمن الحزمة الجبائية) رقم 9 كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإدماجات - التخفيضات - العجز

واقع تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي
-دراسة حالة مؤسسة -AGRODIVE-

النتيجة الجبائية = 319850504.83 دج + 183665256 دج - 160114117 دج = 343401644 دج.
الضريبة على أرباح الشركات IBS = 343401644 * 19% = 65246312 دج.
وعليه وللوصول إلى النتيجة الصافية نطبق العلاقة التالية:
النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة قبل الضرائب - الضريبة على أرباح الشركات + أو -
التغير في الضرائب المؤجلة.
النتيجة الصافية للأنشطة العادية = 479860937.26 - 65246312.28 - 15129091.53 = 319850504.83

حيث يمثل المبلغ 79635028.62 مساهمة العمال في تحقيق الأرباح يتم طرحه لأنه يوزع عليهم. أما المبلغ - 15129091.53 هو رصيد التغير في الضرائب المؤجلة حيث كانت الضرائب المؤجلة أصول (ح/133 في الأصول غير الجارية) بمبلغ 55724833.86 (تضاف) أما الضرائب المؤجلة خصوم (ح/134 في الخصوم غير الجارية) كانت بمبلغ 70853925.39 (تطرح) وعليه كان رصيد التغير 15129091.53 دج (مؤسسة AGRODIVE، 2019، صفحة 22).

(تجدر الإشارة أن هذه المبالغ تخص المجمع كاملاً بما فيه الوحدات التابعة له (محاسبة التجميع) أما ما تم تناوله في القيود السابقة فيخص المديرية العامة فقط والتي تعتبر الشركة الأم للمجمع ولم يتم التطرق لكل حالات الفروق المؤقتة لكثرتها).
وعليه كان العبء الضريبي للمؤسسة سنة 2019 كما يلي:

العبء الضريبي = الضريبة على أرباح الشركات ± التغير في الضريبة المؤجلة = 65246312 + 15129091 = 80375403 دج (تم جمعهما لأنهما من نفس الطبيعة دائنين أي سالبين).

ويمكن إجراء مقارنة لتبيان أثر استخدام تقنية الضرائب المؤجلة على العبء الضريبي ومنه على النتيجة الصافية: كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): مقارنة استخدام الضرائب المؤجلة من عدمها

عدم استخدام تقنية الضرائب المؤجلة	استخدام تقنية الضرائب المؤجلة	
479860937.26	479860937.26	النتيجة العادية قبل الضرائب
65246312.28	65246312.28	الضريبة على أرباح الشركات
79635028.62	79635028.62	مساهمة العمال في الأرباح
-----	15129091.53	التغير في الضرائب المؤجلة
334979596.36	319850504.83	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية لمؤسسة AGRODIVE لسنة 2019.

وهنا نلاحظ جليا أن عدم استخدام تقنية الضرائب المؤجلة سوف يؤثر مباشرة على النتيجة الصافية بالإيجاب أو السلب حسب الحالة (هنا زادت النتيجة الصافية بـ 15129091.53 مقدار التغير في الضرائب المؤجلة) ، ونفس الكلام ينطبق على مبلغ العبء الضريبي تأثير مباشر ، وعليه يتجلى لنا مدى أهمية استخدام تقنية الضرائب المؤجلة في حساب العبء الضريبي وذلك لتحقيق الهدف العام إعطاء معلومات مالية ملائمة وذات موثوقية وقوائم مالية تعكس فعلا الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة.

الخلاصة

حقق النظام المحاسبي المالي نسبة مرتفعة من التوافق مع مرجعية المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وذلك عند صدوره في 2007 ، حيث تتميز المعايير بالمرونة من خلال إصدار معايير محاسبة جديدة أو تعديل معايير سابقة لمعالجة إشكاليات محاسبية دعت لها مستجدات الظروف الاقتصادية التجارية والمالية، عكس النظام المحاسبي المالي الذي يتميز بالجمود، ولم يعرف أي تحديث منذ صدوره إلى يومنا هذا (لم يأخذ التعديلات التي حدثت في معظم المعايير).

وبعد مرور أكثر من ثلاثة عشر سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي تم طرح العديد من المشاكل والانشغالات من طرف المؤسسات الاقتصادية وممارسي المحاسبة للمطالبة بتوضيحات وطرق تطبيق بعض المفاهيم والأسس والقواعد والمبادئ والتسجيلات المحاسبية الجديدة التي أتى بها هذا النظام، لذلك تم إنشاء فريق عمل من أجل التقييم العام لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتكفل بجميع الانشغالات التي يواجهها المهنيين والمؤسسات الاقتصادية والعمل على تحيينه لمواكبة التطورات التي تشهدها المعايير المحاسبية الدولية.

وقد شرع فريق العمل بتاريخ 21 جانفي 2019 بإقامة ندوة في فندق الأوراس، وتم فيها بدعوة من إدارات المجلس الوطني للمحاسبة، إلى جانب كل من مهني المحاسبة، هيئات الرقابة كمجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية ، أساتذة جامعيين والمؤسسات الاقتصادية وهذا من أجل إعلامهم ببداية الأشغال ودعوتهم للمساهمة في إثراء أهم النقاط الواجب التطرق لها وطبعا كانت الضرائب المؤجلة إحدى الإشكاليات التي فتح النقاش جديا حولها ، وللإشارة هذه الأشغال لم تنته بعد إلى غاية الآن وذلك بسبب انتشار وباء كورونا إذ شهدت تأجيلا مستمرا على أمل العودة لها هذه السنة.

اعتبرت الضرائب المؤجلة من المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و المنبثقة أساسا من المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 ، والتي تنشأ عن الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي و النظام الضريبي مما ينتج عن اختلاف بين الربح المحاسبي و الربح المعد للأغراض الضريبية

مما يجبر المحاسب الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة وذلك بسبب فروقات دائمة وفروقات مؤقتة وهذه الأخيرة هي السبب الرئيسي في نشأت الضرائب المؤجلة .

تمثل النتيجة المحاسبية الأداة الرئيسية والأساسية لحساب النتيجة الجبائية، والوعاء الضريبي الذي من خلاله يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات حيث تقوم المؤسسة بتسجيل جميع الأعباء حتى وإن كانت غير قابلة للخصم جبائيا، وإنقاص تخفيضات بالنسبة لإيرادات غير خاضعة من أجل تحديد النتيجة الجبائية. تعتبر الضرائب المؤجلة عنصرا أساسيا لحساب العبء الضريبي، إذ عدم استخدامها سوف يؤثر مباشرة في تحديد قيمته . ومن ثم التأثير المباشر على النتيجة الصافية للأنشطة العادية وهذا عنصر مهم جدا.

ومن خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لموضوع بحثنا توصلنا للنتائج التالية:

نتائج الدراسة

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية الى النتائج التالية:

➤ عدم تطبيق معظم المؤسسات الاقتصادية لتقنية الضرائب المؤجلة وفق للنظام المحاسبي المالي فالمؤسسات العمومية فقط من تقوم بذلك عكس المؤسسات الخاصة (أغلبها) فلا تستخدمها نهائيا؛

➤ عدم اعتراف العديد من المؤسسات الاقتصادية بجميع الأحداث المنشأة للضرائب المؤجلة نظرا لوجوب التحقق أولا من حدوثها واعتبارها فعلا فرقا مؤقتا؛

➤ للضرائب المؤجلة أهمية كبيرة في تحديد العبء الضريبي إذ تدخل في حسابه مباشرة؛

➤ تواجه المؤسسات الاقتصادية صعوبات عند تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة.

➤ قد لا تتعرض المؤسسات التي لا تستخدم تقنية الضرائب المؤجلة لاحترازا محافظ الحسابات في تقريره مما يقلل من أهمية تطبيقها في الواقع.

➤ استخدام المؤسسة للمبالغ بإشارة سالب في تسجيل القيود في اليومية لإلغاء الضرائب المؤجلة المسجلة في السنة السابقة وهو ما يتعارض وما جاء به النظام المحاسبي المالي.

ومن خلال النتائج السابقة توصلنا الى وضع التوصيات التالية:

➤ ضرورة تقييم وتحسين النظام المحاسبي المالي لمواكبة ومسايرة المعايير المحاسبية الدولية وذلك بإدراج مختلف التعديلات والتفسيرات؛

- الحرص على التكوين المستمر والنوعي لممارسي المحاسبة على مختلف مستوياتهم ولما لا تكونينات متخصصة في أهم المعايير التي استنبط منها النظام المحاسبي المالي أهم عناصره مع الأخذ بعين الاعتبار آخر التحديثات التي مستها؛
- ضرورة قيام محافظي الحسابات بممارسة مهامهم مع الحرص على إلزام المؤسسات بتطبيق كل ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ومنها الضرائب المؤجلة؛
- العمل على تقليص الفجوة والفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية وهذا ما لمسناه في التغييرات الأخيرة في قوانين المالية وخاصة قانون المالية لسنة 2022؛
- ضرورة إصدار المجلس الوطني للمحاسبة وبصفة دورية ومستمرة لتوجهات وآراء حول مختلف الأسباب والفروقات المؤقتة التي تكون سببا في نشأة الضرائب المؤجلة.

قائمة المصادر والمراجع

- Aissa Salim Kaci .(2011). FORMATION SUR LA LIASSE FISCALE .Oran: Centre de Perfectionnement de l'entreprise(Sonatrach).
- Barbe, O., & Didelot, L. (2010). Maitriser les IFRS (éd. 5). Paris: Groupe revue Fiduciaire.
- Ellech, A. (2010). Formation sur les Normes Comptables IAS/IFRS, Atelier sur cycle d'exploitation('partie3). Alger Algeria: ESSEM Alger Business School.
- Obert, R. (2008). Pratique des normes IAS/IFRS 4ème edition (éd. 4). Paris France: Dunod.
- بوبكر نبق. (2020). أثر العبء الضريبي على الجبائية العادية في النظام الضريبي الجزائري-الضرائب المباشرة نموذجاً-. مجلة العدد الاقتصادي ، 11 (01)، 7.
- عيسى سماعن. (2022). جبائية ومحاسبة المؤسسة تقنيات جبائية ومحاسبية. الجزائر: منشورات الصفحات الزرقاء.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم الرسوم المماثلة. المادة 17 من القانون. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجزائر.
- محافظ حسابات توفيق رجاج. (2021). مداخلة حول الضرائب المؤجلة. شرح قانون المالية 2020 (الصفحات 5-12). سطيف فندق سطيف: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- مؤسسة AGRODIVE. (2019). Rapport financier 2019. setif.
- وثائق داخلية. (2022). هيكل الانتاج مصلحة المالية والمحاسبة. سطيف، الجزائر: مؤسسة AGRODIVE.

قائمة المصادر والمراجع باللغة الانجليزية

- Aissa Salim Kaci TRAINING ON THE TAX BUNDLE. (2011) Oran: Business Improvement Center (Sonatrach).
- Barbe, O., & Didelot, L. (2010). Mastering IFRS (ed. 5). Paris: Fiduciaire magazine group.
- Ellech, A. (2010). Training on IAS/IFRS Accounting Standards, Workshop on operating cycle (part 3). Algiers Algeria: ESSEM Alger Business School.
- Obert, R. (2008). Practice of IAS/IFRS 4th edition standards (ed. 4). Paris France: Dunod.

- Boubakar Nbgue. (2020). The impact of the tax burden on regular taxation in the Algerian tax system - direct taxes as an example -. Economic Issue Journal, 11 (01), 7.
- Issa Samaan. (2022). Collection and accounting of the institution. Taxation and accounting techniques. Algeria: Blue Pages Publications.
- Direct tax law, taxes and similar taxes. Article 17 of the law. Official Gazette of the Algerian Republic, Algeria.
- Accounts Governor Tawfiq Rajah. (2021). Introduction to deferred taxes. Explanation of the Finance Law 2020 (pages 5-12). Setif Hotel Setif: National Organization of Certified Accountants.
- Agrodive institution; Financial report 2019. Setif.
- Internal documents. (2022). Production structure, Finance and Accounting Department. Setif, Algeria: AGRODIVE institution