

تقييم واقع التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحاسبة الضرائب المؤجلة (دراسة حالات لسنة 2020)
**Evaluating the reality of the commitment of Algerian SME to deferred taxes
 according (Case study for the year 2020)**

د. خبيطي خضير

جامعة غرداية، مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية - غرداية (الجزائر)

khebiti.khodir@univ-ghardaia.dz

تاريخ الارسال: 2022/04/10

تاريخ القبول: 2022/06/30

تاريخ النشر: 2022/06/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة لتقييم إشكالية تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في الصغيرة والمتوسطة، وعلى ضوء النظام المحاسبي المالي وكذا العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (الانفصال) بعد إثني عشرة (12) عام من تطبيق SCF، ومن أجل ذلك تم إجراء دراسة حالة لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لمعرفة مدى التزامها بحاسبة الضرائب المؤجلة لحسابات السنة المالية 2020. توصلت الدراسة إلى وجود تبيان في مدى التزام المؤسسات الجزائرية بحاسبة الضرائب المؤجلة، حيث أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تلتزم بتلك المعالجة بسبب وجود العديد من الإشكاليات على أرض الواقع، لاسيما: التغيير المستمر للقواعد الضريبية المحددة لأرباح الشركات، تعدد الفروقات المحاسبية الضريبية مما يستدعي تكييف بعض القواعد الضريبية لتحقيق نوع من التوافق المحاسبي الضريبي. كلمات مفتاحية: ضرائب مؤجلة، فروقات مؤقتة، قواعد محاسبية، قواعد ضريبية، مؤسسات صغيرة ومتوسطة

تصنيفات JEL : K22، M41، K34

Abstract:

This study aims to evaluate the problem of applying deferred tax accounting in SME, according to the financial accounting system, as well as relationship between accounting and tax rules after twelve (12) years of application the SCF, to achieve these goals, a case study of a sample of SME to determine the extent of their commitment to accounting for deferred taxes for the year 2020.

The study found a clarification on the extent to which the Algerian institutions are committed to accounting for deferred taxes, Since SME don't apply this accounting treatment due to the presence of many problems, especially: the continuous change of tax rules, multiple tax accounting differences, which calls for adapting some tax rules to achieve a kind of tax accounting compatibility.

Keywords: Deferred taxes, temporary differences, accounting rules, tax rules, SME Enterprise

JEL Classification Cods: K34, M41, K22

المقدمة:

عرفت الممارسة المحاسبية عدة تطورات على مر العصور، لاسيما خلال الثلاثين عاما الماضية، جراء التطورات التي عرفتها بيئة الأعمال في العالم ومن أجل تزويد المستخدمين بمعلومات مالية مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات، وبناء عليه ومن أجل تحقيق التوافق الدولي في المجال ظهرت المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ولقيت القبول العام كمرجع للممارسة المحاسبية. ومع توجه العديد من الدول لتبني تلك المعايير أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية، لاسيما مصلحة الضرائب من خلال الاستقلالية بين القواعد المحاسبية على أساس المعايير (IAS/IFRS) والقواعد الضريبية على أساس القوانين المحلية، هذه الاستقلالية طرحت مشكل تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات في ظل وجود العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية، مما دفع بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) لإيجاد حل لهذه النقطة من خلال إصدار المعيار (IAS 12) " ضرائب الدخل". والذي يهدف إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ومنه توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وحالات الاعتراف والقياس للضرائب المؤجلة (أصول وخصوم).

ومن أجل مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة المالية تم اعتماد مشروع إصلاح النظام المحاسبي بداية من سنة 1998 من أجل تحقيق نوع من التوافق مع المعايير (IAS/IFRS)، دخل حيز التنفيذ سنة 2010 من خلال إصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007، والذي تضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي أتبع بمجموعة من النصوص التنظيمية لتسهيل عملية التطبيق، ونظرا للمفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام (SCF) أدى إلى تكييف القواعد الضريبية المتعلقة بتحديد الدخل الجبائي مع تلك المفاهيم، وهذا من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وما جاء بعده من قوانين مالية على مدار 10 سنوات، ومع ذلك تبقى العديد من مجالات الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

أ. طرح الإشكالية والفرضيات

ومن خلال ما سبق ذكره، تتبلور معالم الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

- ما واقع التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بحاسبة الضرائب المؤجلة؟

من خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما نوع العلاقة المحاسبية الضريبية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

- ما مدى تقييد المؤسسات عينة الدراسة بحاسبة الضرائب المؤجلة، وما هي الإشكالات التي تواجهها؟

- ما هي المتطلبات الضرورية للتطبيق السليم لحاسبة الضرائب المؤجلة؟

من خلال هذه التساؤلات يمكن طرح الفرضيات التالية:

- تغيرت العلاقة المحاسبية الضريبية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي وتمثل في الإستقلالية (الإنفصال)؛

- تلتزم مؤسسات عينة الدراسة بحاسبة الضرائب المؤجلة مع وجود العديد من التحديات؛

- تتمثل أهم المتطلبات الضرورية لتطبيق السليم لحاسبة الضرائب المؤجلة في التكوين الجيد للمحاسبين.

ب. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة أساسا إلى تقييم إشكالية تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة على ضوء النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية، كما يتم تقييم نوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (المطابقة-الانفصال) بعد إثني عشرة (12) عام من تطبيق SCF، وما مدى تقييد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بحاسبة الضرائب المؤجلة.

ت. منهجية الدراسة:

اعتمادا في الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال تقديم مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي، النظام الضريبي لتحديد الربح، وكذا محاسبة الضرائب المؤجلة، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة من خلال دراسة حالات محاسبية لثلاث مؤسسات إقتصادية وهذا لمعرفة مستوى تقييد المؤسسات عينة الدراسة بحاسبة الضرائب المؤجلة والإشكالات التي تواجهها.

ث. الدراسات السابقة

حظي موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية باهتمام الكثير من الدارسين والباحثين في مجال المحاسبة المالية، فقد تناولته العديد من الدراسات سواء الأجنبية منها أو العربية. فنجد العديد من الدراسات الأجنبية المهتمة بموضوع الضرائب المؤجلة والعلاقة المحاسبية الضريبية، فعلى سبيل المثال لدينا دراسة (Nobes & Schwencke, 2006, pp. 63-87) والتي تهدف لنمذجة العلاقة بين التقارير الضريبية والتقارير المالية، على مدى 30 عاما قبل اعتماد المعايير (IFRS) في النرويج، كما ونجد دراسة (Gavana & et al., 2013) استخدمت نفس منهجية الدراسة الأولى مع إجرائها في إيطاليا بعد إلزامية تطبيق المعايير (IFRS) في 2005 للشركات المدرجة، كما نجد دراسة (Oliveras & Puig, 2006) في إسبانيا على مدى ثلاث سنوات : 1989، 1994 و 2003، باستخدام منهجية الدراسة الأولى كذلك، ولدينا دراسة (Barbe & et al, 2014) أجريت بفرنسا بالاعتماد على نفس منهجية الدراسة الأولى لتقييم العلاقة المحاسبية الضريبية قبل وبعد تبني المعايير (IFRS) خلال الفترة 1996-2013، توصلت هذه الدراسات إلى نتائج متقاربة حيث أن تبني المعايير (IAS/IFRS) أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين مما يؤدي لزيادة الاختلافات بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية، ويتم عاجلته هذه الأخيرة من خلال متطلبات المعيار (IAS 12) " ضرائب الدخل، مما يولد مشكلة تكلفة الازدواجية.

عدد من الدراسات تمت في البيئة الجزائرية بعد تطبيق النظام (SCF)، لاسيما دراسة (بن عمارة، 2014، الصفحات 38-08) حيث تهدف إلى تحليل العلاقة المحاسبية الضريبية في الجزائر خلال 2010 - 2012، أما بالنسبة لدراسة (سعيدي و قمان، 2021، الصفحات 558-573) أين هدفت لإختبار أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (حالة مجمع سونطراك 2017-2019) على جودة قوائمها المالية، كما نجد دراسة (نقموش، 2021، الصفحات 167-187) والتي هدفت لتحديد دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي، وتوصلت هذه الدراسات لوجود العديد من الإشكالات في البيئة الجزائرية لتطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة، لاسيما تعدد الفروقات المحاسبية

الضريبية، غموض لدى العديد من الممارسين والإدارة الجبائية، بالرغم من دور هذه المعالجة في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

1- الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

سنتطرق في هذا الجانب للإطار النظري المتعلق بمختلف متغيرات الدراسة لاسيما النظام المحاسبي المالي، القواعد الضريبية الخاصة بتحديد الربح الجبائي، الفروقات بينهما، الضرائب المؤجلة.

1-1- الإطار القانوني والتنظيمي للنظام (SCF)

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية منذ 1998 بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007 (الجريدة الرسمية، 2007، الصفحات 03-06) والذي تضمن النظام المحاسبي المالي والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975. وبعد ذلك تم إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهمها :

- المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11؛
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات؛
- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والتي تؤكد على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون في بداية 2010؛

بالتزامن مع هذه النصوص التنظيمية تم إصدار تسعة (09) مذكرات منهجية من طرف وزارة المالية، وهذا لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، أهمها : المذكرة المنهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، صادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010.

1-1-1- مضمون النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي : إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، المعايير المحاسبية، ومدونة حسابات.

أ. الإطار التصوري : حيث يشمل على (الجريدة الرسمية، 2007، صفحة 04) :

- الفروض المحاسبية (محاسبة الاستحقاق، فرض الاستمرارية)؛
- المبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية، الأهمية النسبية، أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، الحيطة والحذر، عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية... إلخ)؛
- تعاريف لعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء)؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، المصدقية، القابلية للمقارنة، الوضوح)؛
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ب. المعايير المحاسبية : حيث تحدد قواعد التقييم، ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، أضف إليها محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، (مثل : معايير تقييم الأعباء والمنتجات، معيار الأدوات المالية، معيار الضرائب المؤجلة، معيار العقود الطويلة الأجل، معيار عقود الإيجار التمويلي... إلخ) (tafighoul, 2015, p. 09).

ت. مدونة الحسابات : تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها.

2-1- الإصلاحات على مستوى القواعد الضريبية

خضعت القواعد الضريبية لعدت تعديلات إبتداءً من سنة 2009، ويتعلق الأمر بالقواعد الضريبية الخاصة بتحديد النتيجة الضريبية، وهذا راجع لدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 وما يحويه من مفاهيم جديدة تقوم على أساس العديد من المبادئ المحاسبية، لاسيما مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، مما أدى إلى تكييف القواعد الضريبية مع هذه المفاهيم من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وما تلاها من قوانين مالية.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه التعديلات جاءت لتحديد موقف المشرع الضريبي تجاه المفاهيم الجديدة للنظام المحاسبي المالي، حيث كان موقفه في مجمله يسعى لتغليب الجانب القانوني على المفاهيم المحاسبية المالية، وبالتالي نشوء العديد من الاختلافات، وهذه التعديلات يمكننا تقديمها على سبيل الذكر لا الحصر:

- الأخذ بإحدى المعالجات المحاسبية لمتابعة العقود طويلة الأجل، والمتمثلة في طريقة التسبيق (التقدم)؛
- الاعتراف بخسائر قيمة المخزونات ضمن القواعد الضريبية؛
- الاعتراف بجميع المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي شريطة عدم اختلافها مع القواعد الضريبية؛
- تحديد كيفية المعالجة الضريبية لفائض إعادة التقييم؛
- تعديل القواعد الضريبية المتعلقة بالإعانات العمومية؛
- تحديد المعالجة الضريبية للإيجار التمويلي.

من خلال ما سبق تبين لنا أنه بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 أدى إلى تطور القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية على حد سواء، كما أصبحت المعلومات المحاسبية يتم إعدادها على أساس الوقائع الاقتصادية والمالية، وبالتالي أدى إلى استقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بعدما كانت هناك ارتباط وثيق بينهما وكذا هيمنة الجانب الجبائي على المحاسبة.

3-1- الضرائب المؤجلة والمفاهيم المرتبطة بها

تستند فلسفة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة إلى مبدأ استقلالية الدورات المالية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، من خلال ذلك يتوجب أن يكون المصروف الضريبي المحمل لسنة مالية معينة متناسبا مع العمليات المسجلة خلالها على أساس المعايير المحاسبية، بغض النظر عن تاريخ أخذ هذه العمليات بعين الاعتبار ضمن القواعد الضريبية، وبالتالي فإن منشأ الضريبة المؤجلة بسبب وجود اختلافات مؤقتة (بلقاسم، 2010، صفحة 220).

وبالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يتم التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبة الجارية، وبالتالي يتم تعديل رصيد الضريبة المستحقة والمسجل في ح. 695- هذا الرصيد تم تحديده على أساس القواعد الضريبية- بالتغيرات في ضرائب المؤجلة - سواء بالزيادة أو بالنقصان-، ليصبح رصيد الضرائب على النتائج (ح. 69X) يعبر عن الضريبة الجارية والتي تم تحديدها وفق القواعد المحاسبية.

ومن خلال ما سبق يتجلى لدينا أهمية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، والذي يتمثل في تجسيد الاستقلالية (الانفصال) ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بحيث أن كل الفروقات في الضريبة على الأرباح الناتجة عن اختلاف

المعالجات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية للعمليات المتعلقة بالسنة المالية، دون تأثرها بالقواعد الضريبية (بلفاسم، 2010، صفحة 131) وهذا ما يجسد جميع الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، المصدقية، الوضوح، القابلية للمقارنة). كما أشارت بعض الدراسات أن أهمية هذا التسجيل المحاسبي تكمن في أنها تسهل الرقابة من طرف مصلحة الضرائب على الدخل الضريبي، وكذا تسمح لمصلحة الضرائب من تتبع أثر السياسات الضريبية الجديدة، ومحاكاتها مع التغييرات في السياسة المقترحة (Barbe & et al, 2014, p. 251).

وعلى ضوء وجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ولتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بشكل يساعد المؤسسات الاقتصادية على ذلك، أصدرت وزارة المالية سنة 2014 وثيقة (Avis) تبين مختلف حالات الضرائب المؤجلة مع بعض الأمثلة التطبيقية (Ministère des Finances, 2014, pp. 01-14).

1-3-1 - الحالات الرئيسية لإثبات الضرائب المؤجلة

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 18) عموماً في الحال وجود اختلافات مؤقتة وفق ما يلي :

- تفاوت زمني بين إثبات منتج أو عبء وفق القواعد المحاسبية وأخذها في الحسبان في القاعدة الضريبية؛
- خسائر ضريبية قابلة للتأجيل إذا كان من المحتمل جداً حسمها من الأرباح ضريبية أو الضرائب المستقبلية؛
- عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

1-3-2 - أنواع الضرائب المؤجلة

يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة (أبو ناصر و حميدات، 2018، صفحة 588) :

- أ. الضريبة المؤجلة أصول : عموماً تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أقل من الضريبة المستحقة، وتعبّر عن مقدار الضريبة المدفوعة مقدماً لمصلحة الضرائب ومن المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية، ومثال على ذلك : مؤونة التقاعد، عجز ضريبي، أقساط إهلاك التثبيات التي تمتلك محاسبياً بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي، فوائد غير مسددة...إلخ).
- ب. الضريبة المؤجلة خصوم : عموماً تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أعلى من الضريبة المستحقة، وتعبّر عن مقدار ضريبة الدخل واجبة الدفع بموجب القواعد الضريبية في الفترات المستقبلية، مثل: إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، فوائد غير محصلة، التثبيات التي تمتلك ضريبياً بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير...إلخ).

1-3-3 - الإشكالات التي تطرحها الضرائب المؤجلة

إن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يطرح عدة إشكالات على أرض الواقع نذكر منها (بلفاسم، 2010، الصفحات 137-142) :

أ. تقييم احتمالية استرجاع الضريبة المؤجلة مستقبلاً

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر فإنه لا يتم تسجيل الضرائب المؤجلة ولاسيما ضرائب مؤجلة أصول إلا إذا كانت هناك احتمالية تحميلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية، وهذا ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS12، حيث يتم الاعتراف

بالضرائب المؤجلة أصول بالنسبة للاختلافات المؤقتة القابلة للخصم وكذا الخسائر الضريبية، في جميع الحالات التي من المحتمل استرداد قيمتها من الأرباح الخاضعة مستقبلا، وفي نهاية كل سنة مالية يجب مراجعة قيمة هذه الضريبة المؤجلة تبعا للتغير في احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية، حيث يتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول غير المعترف بها سابقا بالقدر الذي أصبح من المحتمل الحصول أرباح خاضعة في المستقبل من شأنها استرداد هذا الضريبة (Journal officiel, 2008, pp. 58-60) :

أ. تقييم الضرائب المؤجلة في حالة التغيرات في معدل الضريبة

يطرح تغير القواعد الضريبية ولاسيما المعدل الضريبي إشكالية تقييم الضرائب المؤجلة وخاصة المبلغ الظاهر في الميزانية والمتعلق بالسنوات السابقة والذي تم تقييمه على أساس المعدل الضريبي السابق، وبالتالي يتم تصحيح تلك القيمة في نهاية كل سنة بناء على معدل الضريبة المعتمد بذلك التاريخ، وذلك التغير يحمل ضمن الميزانية فقط (بلقاسم، 2010، صفحة 138). من خلال عرض هاتين الإشكاليتين التي يطرحهما تسجيل الضرائب المؤجلة يتبين لنا أنه من الضروري إعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية بما يسمح بمتابعة الضرائب المؤجلة والقيام بالعمليات الضرورية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية. وبالتالي نستنتج أنه تزداد الحاجة لنظام معلومات فعال في حال وجود العديد من الاختلافات ولاسيما المؤقتة منها، مما يؤدي لتحمل تكاليف كبيرة من طرف المؤسسات لمعالجة العديد من الاختلافات، لذا وجب تكييف بعض القواعد الضريبية للتقليل قدر الإمكان من الاختلافات المؤقتة.

1-4- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومعايير تصنيفها

تواجد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر ليس بمحدث العهد، بالرغم من ذلك تم تعريفها إلى غاية سنة 2001 من خلال القانون 01-18 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وفي سنة 2017 من أجل رفع العراقيل التي كانت تواجهها تلك المؤسسات في ظل القانون السائد، ونظرا للظروف الاقتصادية الصعبة التي عرفتها الجزائر سنوات 2015-2016 لاسيما انهيار أسعار البترول، تم إصدار القانون رقم 02-17 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي ألغى القانون السابق (قدري و راهم، 2021، صفحة 432)، وعرفها: " تعرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع و أو الخدمات تشغل من واحد إلى 250 شخص، ولا يتجاوز رقم أعمالها أربعة مليار دينار جزائري، أو لا يتعدى إجمالي حصيلتها السنوية 2 مليار دينار جزائري، وهي تحترم معايير الاستقلالية." (الجريدة الرسمية، 2017، صفحة 5). ويمكن تلخيص هذه المعايير في الجدول التالي (يعقوبن، 2021، صفحة 227) :

الجدول (01): معايير تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر

نوع المؤسسة	عدد العمال	رقم الأعمال (دج)	الميزانية (دج)	الاستقلالية
مصغرة	من 01 إلى 09	أقل من 40 مليون	لا يتجاوز 20 ملايين	ضرورة توفر معيار
صغيرة	من 10 إلى 49	أقل من 400 مليون	لا يتجاوز 200 مليون	الاستقلالية في التسيير
متوسطة	من 50 إلى 250	بين 400 مليون و 04 مليار	بين 200 و 01 مليار	

المصدر: (يعقوبن، 2021، صفحة 227)

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي في القرار 26 يوليو 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 91)، والمعايير المحددة تتوافق إلى حد بعيد مع القانون رقم 17-02 في تعريف المؤسسات المصغرة، أما الصغيرة والمتوسطة فتقوم بمسك محاسبة مالية.

2- الطريقة والأدوات

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذا الأدوات المستخدمة:

2-1- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لاسيما المؤسسة الخاضعة للنظام الجبائي الحقيقي، أما عينة الدراسة فقد قمنا باختيار ثلاث مؤسسات بإختلاف القطاع والحجم، وسنضطر لإخفاء حقيقة المؤسساتين بطلب منها لأجل سرية المعلومات المالية، ويمكن التعريف بالعينة من خلال الجدول التالي :

الجدول (02): التعريف بمؤسسات قيد الدراسة

رمز المؤسسة	الطبيعة القانونية	طبيعة النشاط	رأسمال (مليون دج)	عدد العمال	رقم الأعمال (مليون دج)
P	مؤسسة عمومية	الوقاية والتقليص من ضرر النفايات، تشجيع الإستثمار في فرز ومعالجة واسترجاع النفايات	116,6	97	200
R	SARL	مؤسسة الخدمات السياحية	05	52	80
E	SPA	الخدمات المتعلقة بالحرفوات للمؤسسات الوطنية والأجنبية	8000	3000	18800

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسات عينة الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول (02) أعلاه أن المؤسساتين (R) و (P) تندرجان ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال معايير التصنيف المذكورة سابقا مع إختلاف في القطاع الأولى في القطاع العام والثانية في القطاع الخاص، بينما المؤسسة (E) تندرج ضمن المؤسسات الكبيرة. وقد تم إجراء الدراسة بداية سنة 2022، والقوائم المالية المقفلة لغاية ذلك التاريخ هي دورة 2020، حيث أن العديد من المؤسسات تقوم بإقفال الحسابات وإعداد التصريحات الجبائية إلى غاية شهر أفريل N+1.

2-2- أدوات الدراسة

اعتمدنا على أدوات متعددة في الدراسة، لاسيما جمع الوثائق والمعلومات، الاطلاع على النصوص القانونية المنظمة، المقابلة، وفيما يلي توضيح للأخيرين:

2-2-1- الفحص المباشر للمعلومات المالية

اعتمدنا في دراستنا على الفحص المباشر للقوائم المالية (الميزانية وجدول حساب النتائج) وكذا مختلف الدفاتر المحاسبية، فمن خلالها يتم استخراج حالات الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، أين يتم الوقوف على الثقافة المحاسبية لتلك المؤسسة من خلال كيفية معالجة الاختلافات المحاسبية الضريبية.

2-2-2- المقابلة

للمقابلة أهمية بالغة في الدراسة الميدانية كمصدر هام ورئيسي للحصول على المعلومات، حيث فضلنا مقابلة مسيري المؤسسات عينة الدراسة من أجل تسليم استمارة الاستبيان وتوضيح جوانب الدراسة لهم والأسئلة وذلك لضمان دقة الإجابات المتحصل عليها.

3- نتائج الدراسة ومناقشتها

سنتطرق في هذا الجزء لدراسة الحالة كل مؤسسة على حدة لمدى التزامها بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة والإشكالات التي تواجهها، وكذا المقارنة بينهما.

3-1- دراسة حالة المؤسسة (P)

نبين في هذه الدراسة حالات الفروقات المحاسبية الضريبية في حسابات المؤسسة، سواء المؤقتة أو الدائمة، وطريقة معالجتها من طرف المؤسسة.

3-1-1- حالات الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة

يستدعي وجود حالات الفروقات المؤقتة تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة، ورغم وجود تلك الحالات إلا أن محاسب المؤسسة لم يتم بتسجيل الضرائب المؤجلة، أي بمعنى التقيد بالقواعد المحاسبية فقط دون الأخذ بعين الاعتبار القواعد الضريبية عند تحديد النتيجة الضريبية، لذا نقوم بتعديل القوائم المالية بتسجيل الضرائب المؤجلة، ومن ثم يمكن ملاحظة أثر ذلك وعلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

أ. حالة الإعانات العمومية (إعانات التجهيز)

تحصلت المؤسسة سنة 2016 على إعانات التجهيز متمثلة في معدات نقل (شاحنتين، رافعتين، جرافة) بمبلغ إجمالي للإعانة : 85 120 000,00 دج، تمتلك هذه المعدات لمدة 10 سنوات، فحسب القواعد المحاسبية يتم تحويل الإعانة إلى النتيجة (ح. 754) على مدة 10 سنوات (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 13)، بمبلغ سنوي : 8 512 000,00 دج. أما من ناحية القواعد الضريبية فحسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 144 منه، يتم تحويل الإعانة إلى النتيجة على مدى خمس سنوات فقط، وبالتالي يتم تسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول بمبلغ الفرق، علما أن قسط الإعانة المحول إلى النتيجة وفق القواعد الضريبية مقدر بمبلغ : 17 024 000,00 دج.

الجدول (03): جدول حساب الضريبة المؤجلة أصول على مدار 10 سنوات لدى مؤسسة (P)

السنوات	القاعدة المحاسبية	القاعدة الضريبية	الفارق الزمني	الضريبة المؤجلة أصول
	01	02	02-01=03	0,23 *03 =04
2016	8 512 000	17 024 000	8 512 000	1 957 760
2017	8 512 000	17 024 000	8 512 000	1 957 760
2018	8 512 000	17 024 000	8 512 000	1 957 760
2019	8 512 000	17 024 000	8 512 000	1 957 760
2020	8 512 000	17 024 000	8 512 000	1 957 760
2025-2021	8 512 000	0	-8 512 000	-1 957 760

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

نلاحظ من الجدول (03) أعلاه وجود فارق زمني مؤقت بين القاعدة المحاسبية و القاعدة الضريبية على مدار 10 سنوات، بالرغم من ذلك فمحاسب المؤسسة لم يتم بتسجيل الضرائب المؤجلة إلى غاية سنة 2020، لذا يتوجب تعديل الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة أصول (ح 133) بالمجموع المتعلق بالسنوات السابقة، ومن ثم إثبات قيد الضرائب المؤجلة أصول لهذه السنة، تجدر الإشارة إلى أن هذا الفرق المؤقت تم تداركه ضمن قانون المالية لسنة 2021 ليصبح هناك توافق بين القواعد المحاسبية والضريبية.

ب. مؤونة العطل المدفوعة الأجر

يستفيد العمال داخل المؤسسة من عطلة سنوية مدفوعة الأجر، ويتم تقدير مؤونة لهذه العطلة في نهاية كل سنة. وبما أن هذه المؤونة يتم تسجيلها ومراجعتها وفق القواعد المحاسبية والمقدرة بـ : 4 113 759,73 دج، أما من ناحية القواعد الضريبية فتعتبر غير قابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم تقديم هذه المنحة للمستخدمين، وبالتالي يتم تسجيل قيد محاسبي للضرائب مؤجلة أصول في نهاية السنة بمبلغ قدره : 946 164,74 دج.

ت. أتعاب محافظ الحسابات

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن أتعاب محافظ الحسابات لم يتم تسديدها بعد خلال سنة 2020، والمقدرة بمبلغ 156 695,00 دج، لذا فحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء غير قابل للخصم إلى غاية السنة المالية التي يتم التسديد فيها، لذا يجب إجراء تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول بمبلغ : 36 039,85 دج.

3-1-2- تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

نقوم بتحديد الضريبة على أرباح الشركات وفق الجدول (03) أدناه :

الجدول (04): خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (P)

البيان	المبالغ قبل التعديل	المبالغ بعد التعديل	بيان العملية
الضريبة الحالية (1)	3 445 086,84	3 445 086,84	0,23 X 14 978 638,44
ضرائب مؤجلة أصول (2)	0	2 939 964,59	0,23 X 12 939 964,73
ضرائب مؤجلة خصوم (3)	0	0	-
الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)	0	0	-
الضريبة المستحقة	3 445 086,84	6 385 051,43	(4) + (3) - (2) + (1)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول (04) أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة الحالية والضريبة المستحقة، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تتقيدت بنوع العلاقة المحاسبية والضريبية ولاسيما في حال الاختلافات مؤقتة. أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بالقواعد الضريبية وهذا ما أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية، ومن خلال مقابلة مع رئيس المحاسبة والمالية للمؤسسة، فإن عدم التزام المؤسسة بنوع العلاقة المحاسبية والضريبية كامل (الاستقلالية) يعود إلى صعوبة المعالجة لإرتباطها بعدة سنوات متتالية وتعدد الفروقات المؤقتة المحاسبية والضريبية، مما تشكل تكلفة إضافية على المؤسسة.

2-3- دراسة حالة المؤسسة (R)

نبين في هذه الدراسة حالات الفروقات المحاسبية الضريبية في حسابات المؤسسة، سواء المؤقتة أو الدائمة، وطريقة معالجتها من طرف المؤسسة.

3-2-1- حالات الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة

يستدعي وجود حالات للفروقات المؤقتة تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة، ورغم وجود تلك الحالات إلا أن محاسب المؤسسة لم يتم بتسجيل الضرائب المؤجلة، أي بمعنى تقييد بالقواعد المحاسبية فقط دون الأخذ بعين الاعتبار القواعد الضريبية عند تحديد النتيجة الضريبية، لذا نقوم بتعديل القوائم المالية بتسجيل الضرائب المؤجلة، ومن ثم يمكن ملاحظة أثر ذلك على القوائم المالية وعلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

أ. عقد الإيجار التمويلي

قامت المؤسسة إلى غاية إعداد القوائم المالية لسنة 2020 ب: 10 عقود إيجار تمويلي، فحسب القواعد المحاسبية يعالج عقد الإيجار التمويلي كأنه حيازة للأصل عن طريق قرض مالي، وهذا إحتراما لمبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني (بورحلة، 2020، صفحة 59)، وأما عن النظام الجبائي فلم يعترف بالإيجار التمويلي ويكتفي المستأجر بإثبات الدفعات فقط، وبالتالي نشوء فروقات مؤقتة وهذا ما سنوضحه في هذه الحالة:

الجدول (05): يوضح مختلف عقود الإيجار تمويلي للمؤسسة المستأجرة (SARL R).

تاريخ العقد	مدة العقد	المعدات المستأجرة	مدة الإهلاك	قيمة العقد
25/08/2012	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 256 924,00 دج
25/10/2012	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 052 111,10 دج
25/02/2013	03 سنوات	03 سيارات	05 سنوات	4 757 178,00 دج
25/04/2013	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 222 736,00 دج
25/06/2014	03 سنوات	03 سيارات	05 سنوات	2 422 820,53 دج
25/04/2014	03 سنوات	03 سيارات	05 سنوات	5 077 437,00 دج
25/06/2014	03 سنوات	04 سيارات	05 سنوات	4 647 179,48 دج
25/12/2014	سنتين	معدات الإعلام الآلي	03 سنوات	1 945 250,00 دج
25/02/2015	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 044 419,00 دج
25/05/2015	03 سنوات	04 سيارات	05 سنوات	6 161 485,00 دج
المجموع				37 587 540,11 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

وفيما يلي جدول يوضح مختلف دفعات الإيجار لكل عقد، مع تفصيل للأعباء التي تتحملها المؤسسة، مع إبراز الفروقات في الأعباء بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومن خلال هذا الجدول يتم تحديد مقدار الضريبة المؤجلة لكل سنة، وتجدر الإشارة أنه من المفروض معالجة كل عقد على حدة، وبغرض اختصار العملية تم إدماج جميع العقود في جدول واحد، كما تجدر الإشارة أن دفعات الإيجار شهرية.

الجدول (06): مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة (R) جراء عقود الإيجار التمويلي.

السنة	الدفعات	الفائدة	مخصصات الإهلاك	مجموع أعباء السنة	الفارق الزمني
2012	1 827 095,84	294 167,52	318 865,20	613 032,72	1 214 063,12
2013	6 914 390,15	1 765 831,95	2 726 649,41	4 492 481,36	2 421 908,79
2014	10 126 114,95	2 235 512,63	4 484 062,24	6 719 574,87	3 406 540,08
2015	13 736 541,42	2 568 201,97	7 161 934,96	9 730 136,93	4 006 404,49
2016	8 472 521,35	1 381 190,24	7 776 872,56	9 158 062,80	-685 541,45
2017	4 393 136,13	404 655,23	7 458 007,35	7 862 662,58	-3 469 526,45
2018	782 218,88	14 929,07	4 401 806,82	4 416 735,89	-3 634 517,01
2019	0,00	0,00	2 644 393,98	2 644 393,98	-2 644 393,98
2020	0,00	0,00	614 937,60	614 937,60	-614 937,60
المجموع	46 252 018,72	8 664 488,61	37 587 530,11	46 252 018,72	0,00

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول (06) أعلاه يمثل عمود مجموع أعباء السنة المالية في : مصروف الفائدة (ح.661)، أضيف إليه مخصصات الإهلاك التثبيتات (ح.681). ومجموعها يمثل أعباء السنة المالية حسب القواعد المحاسبية، كما ويمثل عمود الفارق الزمني في الفرق بين دفعات الإيجار (والتي تعتبر حسب القواعد الضريبية كعبء يحمل للنتيجة الضريبية) ومجموع أعباء السنة المالية، والذي يمثل الفارق الزمني بين التسجيل المحاسبي لأعباء السنة المالية، وقبولها من جهة القواعد الضريبية.

الإشارة الموجبة للفارق الزمني ينتج عنها تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم بمقدار الفارق ضرب معدل الضريبة هذا لأن النتيجة الجارية أكبر من النتيجة المستحقة. وعند بلوغ الفارق الزمني الإشارة السالبة تقوم باسترداد الضريبة المؤجلة خصوم السابقة، لهذا على المؤسسة تعديل الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة خصوم بمقدار المبالغ الخاصة بالسنوات السابقة، وخلال هذه السنة يتم ترصيد حساب الضريبة المؤجلة خصوم بمبلغ : 141 435,64 دج.

ب. أتعاب محافظ الحسابات

قام محاسب المؤسسة بتسجيل فاتورة أتعاب محافظ الحسابات سنة 2020، ومن خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن الفاتورة لم يتم تسديدها بعد خلال السنة بمبلغ 700 000 دج، وقد تم تسديدها إلى غاية 2021/03/16، لذا فحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء غير قابل للخصم إلى غاية السنة المالية التي يتم التسديد فيها، لذا يجب تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول بمبلغ 161 000 دج، وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب إلتزم فقط بالقواعد المحاسبية ولم يتم بتسجيل قيد الضرائب المؤجلة.

3-2-2- حالات الفروقات الدائمة

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، فإن هذه الأخيرة تحملت غرامات وعقوبات بمبلغ 63 687,00 دج، وحسب القواعد الضريبية فإن الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم، بذلك تشكل اختلافات دائمة يتم إعادة دمجها مباشرة في النتيجة الضريبية.

3-2-3- تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

نوضح في الجدول أدناه طريقة تحديد النتيجة الجبائية والضريبة (IBS)، قبل وبعد التعديلات الموضحة سابقا والمتعلقة بحاسبة الضرائب المؤجلة.

الجدول (07): يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (R)

بيان العملية	المبالغ بعد التعديل	المبالغ قبل التعديل	البيان
0,23 * 22 372 131,63	5 145 590,27	5 145 590,27	الضريبة الحالية (1)
0,23 * 700 000,00	161 000,00	0	ضرائب مؤجلة أصول (2)
0,23 * -614 937,60	- 141 435,64	0	ضرائب مؤجلة خصوم (3)
0,23 X 63 687,00	14 648,01	14 648,01	الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)
(4) + (3) - (2) + (1)	5 462 673,92	5 160 238,28	الضريبة المستحقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول (07) أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة الحالية والضريبة المستحقة، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تقيمت بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولاسيما في حال وجود اختلافات مؤقتة (عقد إيجار تمويلي، أتعاب محافظ الحسابات). أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية بإستثناء الإيجار التمويلي فقد إعتمدت على القواعد الضريبية، وهذا أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية. ومن خلال مقابلتنا لرئيس مصلحة المحاسبة بالمؤسسة فإن عدم التزام المؤسسة بحاسبة الضرائب المؤجلة سببه أن هذه الأخيرة يعتبر مؤشر لدى مصلحة الضرائب للفحص الضريبي، وهذا المؤشر راجع لنقص التكوين لدى موظفي مصلحة الضرائب لقواعد النظام المحاسبي المالي ولاسيما الضرائب المؤجلة والتي تمثل تقنية لمعالجة الاختلافات المؤقتة، زيادة على ذلك فإن إلتزام المؤسسة بهذه المعالجة سيزيد من تكلفة الإنجاز المحاسبي بسبب الفروقات.

3-1-1- دراسة حالة المؤسسة (E)

نبين في هذه الدراسة حالات الفروقات المحاسبية الضريبية في حسابات المؤسسة، سواء المؤقتة أو الدائمة، وطريقة معالجتها من طرف المؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تندرج ضمن المؤسسات الكبيرة وذلك حسب الجدول (01) الذي يوضح معايير تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتم إضافة هذه الحالة من أجل المقارنة بينها وبين الحالات السابقة.

3-1-1- حالات الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة

لدى المؤسسة العديد من الحالات التي تستوجب تسجيل الضرائب المؤجلة، كما وأن المؤسسة قامت بذلك وفق الجدول

التالي :

الجدول (08): مختلف حالات الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة بالمؤسسة (E)

إثبات الضرائب المؤجلة (692 دائن) الأعباء * 23%	التسجيل للأعباء ل 2020	البيان
4 208 512,66 (مدین)	(18 297 881,13) استرجاع جزء من المؤونات	مؤونات المستخدمين (منحة التقاعد، منحة إطارات التسيير، العطل مدفوعة الأجر)
961 412,55 (مدین)	4 180 054,57 (خاصة بالدورة السابقة)	العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية
368 000,00	1 600 000,00	أتعاب محافظ الحسابات
22 841 131,41	99 309 267	الضرائب والرسوم غير المسترجعة
18 039 206,2		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول (08) أعلاه وجود العديد من حالات الضرائب المؤجلة بالمؤسسة منها إثبات وأخرى إسترداد، والمتعلق بمختلف الحالات التالية :

أ. مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدمين:

حيث يتم تسجيلها ومراجعتها وفق القواعد المحاسبية، أما من ناحية القواعد الضريبية فتعتبر غير قابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم تقديم هذه المنحة للمستخدمين، وبالتالي يتم تسجيل قيد محاسبي للضرائب مؤجلة أصول.

ب. العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية:

هذه العملية متعلقة بالسنة السابقة، خاصة بمورد أجنبي غير مسدد، حيث تم إعادة تقييم هذا الأخير على أساس سعر الصرف نهاية السنة، ونتج عنها خسائر صرف، وهي غير مقبول جبائية إلى تاريخ التسديد الفعلي وكان في سنة 2020، أين قام المحاسب باسترداد الضرائب مؤجلة أصول والمثبتة في الدورة السابقة.

ت. أتعاب محافظ الحسابات:

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن أتعاب محافظ الحسابات لم يتم تسديدها بعد خلال سنة 2020، لذا فحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء غير قابل للخصم إلى غاية السنة المالية التي يتم التسديد فيها، لذا يجب إجراء تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول، بالرغم من ذلك فالمحاسب لم يقم بتسجيل هذا القيد.

ث. الضرائب والرسوم غير المسترجعة:

تتحمل المؤسسة عدة ضرائب ورسوم غير مسترجعة يتم إثباتها محاسبيا بتاريخ استحقاقها، أما بالنسبة للقواعد الضريبية فهي غير قابلة للخصم كأعباء إلى غاية تسديدها (الأساس النقدي)، وبالتالي فهي تشكل فروقات مؤقتة يتم على أساسها تسجيل قيد محاسبي للضرائب المؤجلة أصول. وبالرغم من ذلك فمحاسب المؤسسة لم يلتزم بمهذه المعالجة المحاسبية.

4-1-2- حالات الفروقات الدائمة

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، فإن هناك العديد من حالات الفروقات الدائمة والمذكورة في المواد (141-169) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لاسيما اهتلاك السيارات السياحية، الغرامات والعقوبات، الهدايا، فوائض قيم التنازل عن التثبيات... إلخ، وذلك بفارق قابل للتخفيض من النتيجة المحاسبية ب : 62 301 990,83 دج.

4-1-3- تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

عموما تقوم المؤسسات الاقتصادية بتحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) انطلاقا من الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الضريبية، وهو أحد القوائم الضريبية التي تقدم لمصلحة الضرائب، وهو نفس الجدول الذي اعتمدت عليه المؤسسة لتحديد الضريبة المستحقة (IBS)، وبالتالي فحساب الضريبة المستحقة انطلاقا من هذا الجدول يتم بتعديل النتيجة المحاسبية بالفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة وهو نفس المبلغ الذي يتم على أساسه حساب الضرائب المؤجلة. وبناء على ما سبق نقوم بتحديد الضريبة (IBS) مع توضيح الفارق بين الضريبة قبل وبعد التعديلات الموضحة أعلاه :

الجدول (09): خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى المؤسسة (E)

المبالغ بعد التعديل	المبالغ قبل التعديل	البيان
1 051 422 947,01	1 051 422 947,01	الضريبة الحالية (1)
18 039 206,2	(1 729 284,9)	ضرائب مؤجلة أصول (2)
0,00	0,00	ضرائب مؤجلة خصوم (3)
14 329 457,89	14 329 457,89	الفروقات الدائمة * (23%) (4)
1 055 132 695,32	1 035 364 204,22	الضريبة المستحقة (1) + (2) - (3) - (4)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول (09) أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة المستحقة قبل وبعد التعديلات، وهذا بسبب عدم إثبات جميع حالات الضرائب المؤجلة، وكذا أخطاء عند تحديد النتيجة الجبائية في ظل العديد من الفروقات المؤقتة والدائمة، وهذا أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية.

بالرغم من تسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول بالنسبة لبعض الفروقات المؤقتة إلى أن محاسب المؤسسة لم يأخذها بعين الاعتبار في حساب النتيجة الضريبية، باستثناء مؤونة العطل المدفوعة الأجر، حيث قام المحاسب بإعادة إدماج المؤونة المتعلقة بسنة 2020، وتخفيض تلك المتعلقة بسنة 2019، وعكس ذلك بالنسبة للرسم على التكوين المهني والتمهين، فقد تم أخذه بعين الاعتبار في تحديد النتيجة الضريبية سواء المتعلق بسنة 2020 (إعادة إدماج) والمتعلق بسنة 2019 (تخفيضات) بالمقابل لم يتم تسجيل قيد للضرائب المؤجلة أصول لهذا الفرق المؤقت. ومن خلال مقابلة مع رئيس المحاسبة والمالية للمؤسسة، فإن عدم التزام المؤسسة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبة بشكل كامل (الاستقلالية) يعود إلى :

- تعدد الفروقات المؤقتة داخل المؤسسة وبالتالي تكلفة إضافية على المؤسسة، لذا تم حصر حالات الضرائب المؤجلة في بعض الحالات دون غيرها؛

– غموض طريقة حساب النتيجة الضريبية انطلاقاً من الجدول رقم 09 خاصة في ظل وجود فروقات مؤقتة، إذ أن هذا الجدول مبني على فلسفة المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، إذ لا وجود للفروقات المؤقتة في إطار هذا الأخير.

الخاتمة:

من خلال من خلال هذه الدراسة ولاسيما في ظل الإشكاليات التي تطرحها المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تبين لنا أنه من الضروري إعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية بما يسمح بمتابعة الضرائب المؤجلة والقيام بالعمليات الضرورية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية وبالتالي نستنتج أنه تزداد الحاجة لنظام معلومات فعال في حال وجود العديد من الاختلافات ولاسيما المؤقتة منها، مما يؤدي لتحمل تكاليف كبيرة من طرف المؤسسات لمعالجتها، لذا وجب تكييف بعض القواعد الضريبية للتقليل قدر الإمكان من الاختلافات المؤقتة، وفيما يلي أهم النتائج المتوصل إليها :

– بالرغم من تكييف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي إلا أنه يبقى العديد من الفروقات المحاسبية الضريبية وبالتالي الإستقلالية بينهما؛

– في ظل العديد من الفروقات المحاسبية الضريبية، يؤدي لتباين ثقافة المؤسسات الاقتصادية في طريقة معالجتها لتلك الفروقات وهذا ما لاحظناه بين الحالات الثالث المؤسسة (R) و (P) و (E)، حيث أن :

• المؤسسة (R) تقيدت فقط بالقواعد الضريبية سواء عند إعدادها للقوائم المالية أو تقديمها للقوائم والتصريحات الضريبية (خاصة حالات الاختلافات المؤقتة)، إذا فهي لم تلتزم باستخراج حالات الفروقات المؤقتة ومن ثم معالجة الضرائب المؤجلة؛

• المؤسسة (P) تقيدت فقط بالقواعد المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية ولم تأخذ بعين الإعتبار الفروقات مع القواعد الضريبية عند تقديمها للقوائم والتصريحات الضريبية (خاصة حالات الاختلافات المؤقتة)، إذا فهي لم تلتزم باستخراج حالات الفروقات المؤقتة ومن ثم معالجة الضرائب المؤجلة؛

• المؤسسة (E) تقيت بالقواعد المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية، و عند إعدادها للقوائم والتصريحات الضريبية تقيدت بالقواعد الضريبية، لكن بشكل نسي؛

– أن لحجم المؤسسة تأثير كبير عن مدى الالتزام بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وهذا ما لمسناه في دراسة الحالات؛

– من بين أسباب عدم إلتزام المؤسسات بمحاسبة الضرائب المؤجلة لاسيما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يعود إلى :

• إعتبار الإدارة الضريبية المستخدم بالدرجة الأولى للمعلومات المحاسبية يؤدي بالكثير من المؤسسات وخاصة الصغيرة والمتوسطة منها إلى التقيد فقط بالقواعد الضريبية؛

• التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والقائمة على الاعترافات الضريبية فقط أدت بهم إلى التقيد فقط بالقواعد الضريبية دون غيرها من القواعد المحاسبية، وهذا بدوره سببه نقص تكوين المحاسبين ؛

• غموض طريقة حساب النتيجة الضريبية انطلاقاً من الجدول رقم 09 خاصة في ظل وجود فروقات مؤقتة، إذ

أن هذا الجدول مبني على فلسفة المخطط (PCN)، إذ لا وجود للفروقات المؤقتة ضمن هذا الأخير؛

- إمكانيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المحدودة مقارنة بالتكلفة الإضافية التي تقتضيها المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
 - تعدد الاختلافات المؤقتة داخل المؤسسة الواحدة يؤدي بها في بعض الأحيان إلى حصر جزء من حالات الضرائب المؤجلة والاستغناء عن البعض الآخر، وهذا ما وقع في مؤسسة (E) لكبر حجمها؛
 - تعدد الاختلافات المؤقتة داخل المؤسسة، يستدعي وجود نظام معلومات فعال لتتبع مختلف تلك الاختلافات والتسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة، وبالتالي تكلفة إضافية تتحملها المؤسسة؛
 - تغير القواعد الضريبية ولاسيما المعدل الضريبي وكذا القواعد الضريبية التي تشكل اختلافات مؤقتة، مما يطرح مشكل إعادة تقييم مبلغ الضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) والظاهر في الميزانية على أساس القواعد الجديدة بالإضافة إلى الرفع من احتمالية وقوع أخطاء.
- من خلال هذه النتائج يمكن تقديم أهم الإقتراحات التالية:
- عقد دورات تكوينية متخصصة لفائدة المحاسبين حول متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) من جهة، مع ابراز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية وكيفية معالجتها؛
 - ضمان وجود نظام معلومات فعال لتتبع مختلف الفروقات المحاسبية الضريبية، والتسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
 - عقد دورات تكوينية لموظفي مصلحة الضرائب هدفها ترسيخ الثقافة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي؛
 - التنسيق الكامل بين المديرية الولائية للضرائب والمديرية العامة للضرائب لضمان التنفيذ الجيد للقواعد الضريبية ولاسيما التغييرات الواردة في قوانين المالية؛
 - تكييف بعض القواعد الضريبية للتقليل من الاختلافات المؤقتة، وبالتالي تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي.

المصادر والمراجع:

1. Barbe , O., & et al. (2014). From Disconnected to integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case. journal Research in Accounting Regulation, 26(01).
2. Gavana, G., & et al. (2013). , Evolving Connections between Tax and Financial Reporting in Italy. Accounting in Europe, 10(01).
3. Journal officiel. (2008). Règlement N°1126/2008 de la Commission, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil. l'union européenne: 58-60.
4. Ministère des Finances. (2014). Conseil Nationale de la comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Les impôts différés. Alger.
5. Nobes, C., & Schwencke, H. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption. European Accounting Review, 15(01), 63–87.
6. Oliveras, E., & Puig, X. (2006). The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain. Accounting in Europe, 02(01).

7. tafighoult, R. (2015). Le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes . première édition.
8. الجريدة الرسمية. (25 نوفمبر, 2007). قانون 11-07 يتضمن النظام المحاسبي المالي. المطبعة الرسمية الجزائرية، 74، 04.
9. الجريدة الرسمية. (2009). قرار 26 يوليو 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة. المطبعة الرسمية الجزائرية، 19، 91.
10. الجريدة الرسمية. (2009). قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. المطبعة الرسمية الجزائرية، 19.
11. الجريدة الرسمية. (2017). القانون رقم 02-17 مؤرخ في 10 يناير 2017، يتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. المطبعة الرسمية الجزائرية (02)، 5.
12. بن شهرة سعيدي، و عمر قمان. (2021). أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق متطلبات IAS12 على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجمع سونطراك. مجلة البشائر الاقتصادية، (01)07، 558-573.
13. سفيان بلقاسم. (2010). النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر.
14. صليحة يعقوبين. (2021). المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة. مجلة التكامل الاقتصادي، (02)09، 238-221.
15. عادل نعموش . (2021). دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري (دراسة حالات عملية). مجلة إضافات اقتصادية، (02)05، 187-167.
16. لويذة قدرى ، و فريدة راهم. (2021). المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر : تفعيل منظومة قانونية لدعم التنمية الاقتصادية دراسة للفترة 2009-2019. مجلة التكامل الاقتصادي، (04)09، 447-427.
17. محمد أبو ناصر، و جمعة حميدات. (2018). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية . الأردن: دار وائل للنشر.
18. منصور بن عمارة. (2014). تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي. مجلة الحكمة-مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، (01)22، 38-08.
19. ميلود بورحلة. (2020). المعالجة المحاسبية لعقود إيجار التمويلي حسب المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري. مجلة التكامل الاقتصادي، (04)08، 65-50.