

أثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة -دراسة  
حالة شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط سونلغاز البلدية-.

## The impact of accounting disclosure for deferred tax in the financial statements of the institution.

كسيرة إلهام\*1

<sup>1</sup>مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة لونيبي علي- البلدية 2

(الجزائر)، kessirailham@yahoo.com

تاريخ القبول : 30 / 07 / 2022

تاريخ الاستلام: 29 / 06 / 2022

### ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية و الميزة التي تضيفها. تم ذلك من خلال عرض مفهوم الإفصاح المحاسبي و أهميته بالنسبة للمستفيدين من هذه القوائم، و التطرق إلى مفهوم الضريبة المؤجلة و أنواعها و الإفصاح عنها في القوائم المالية مع تقديم دراسة تطبيقية، بالاطلاع على القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة و تبيان أثر الضرائب المؤجلة على هذه القوائم. توصلنا إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية يضيف عليها الشفافية و المصداقية و الجودة، و بالتالي يمكن مستخدمي هذه القوائم من اتخاذ قرارات رشيدة.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي؛ الضريبة المؤجلة؛ القوائم المالية للمؤسسة؛ الإفصاح عن الضريبة المؤجلة.

تصنيف Jel : 1,2, XN

### Abstract:

This study aims to search for the effect of accounting disclosure for deferred tax on the financial statements and the advantage it adds. we presenting the concept of accounting disclosure and its importance for the beneficiaries of these statements, and concept of deferred tax and its types and its disclosure in the financial statements with the presentation of an applied study, by reviewing the financial statements of the institution under study and showing the impact of deferred taxes on these statements. We concluded that the accounting disclosure of deferred tax in the financial statements gives them transparency, credibility and quality, and thus enables the users of these statements to make rational decisions.

**Keywords :** accounting disclosure; deferred tax; the company's financial statements; deferred tax disclosure.

**Jel classification code :** NX :1,2

**1- مقدمة:****1.1- تمهيد:**

يعتبر الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة ذات أهمية بالغة للاستفادة منها من طرف مستخدميها، فالصدق و الدقة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وفقا لما يحكمه القانون و ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي بالموازاة مع النظام الجبائي، يسمح و يسهل لمستخدمي هذه القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم. و بما أن النظام المحاسبي المالي جاء ليواكب التطورات العالمية و يستقطب المستثمرين الخارجيين، فإن قوانينه جاءت لتتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية لتكون القوائم المالية أكثر وضوحا للمستثمر المحلي و الأجنبي.

إن هذا التنبؤ لمعايير المحاسبة الدولية من خلال وضع النظام المحاسبي المالي يتضمن أيضا تبني مفهوم الضريبة المؤجلة التي جاء بها المعيار الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)، و التي جاءت لمعالجة الفروقات الزمنية المؤقتة و الناتجة عن قواعد النظام المحاسبي المالي و ما ينص النظام الجبائي.

**2.1- إشكالية الدراسة:**

من هذا المنطلق تتمحور إشكالية هذه الدراسة فيما يلي:

كيف يؤثر الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية؟

**3.1- فرضيات الدراسة:**

انطلاقا من إشكالية الدراسة و للإجابة عن التساؤل الرئيسي المطروح تمت صياغة الفرضية التالية:  
إن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة يسمح بإعطاء صورة صادقة أكثر للقوائم المالية.

**4.1- هدف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية للمؤسسة و الميزة التي تضيفها.

**5.1- أهمية الدراسة:** يعد موضوع الضرائب المؤجلة موضوعا مهما بالنظر للدور الذي تؤديه في الإفصاح عن الإيرادات المستقبلية -ضرائب مؤجلة أصول- و النفقات المستقبلية -ضرائب مؤجلة خصوم- و التي تحد من الفجوة بين النظامين المحاسبي و الضريبي الناتج عن الفروقات الزمنية المؤقتة و الناتجة عن الاختلاف في بعض التشريعات.

**6.1- هيكل الدراسة:** بغرض دراسة هذا الموضوع تم التطرق في هذه الدراسة إلى النقاط التالية:

- الإطار النظري للإفصاح المحاسبي.
- الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية.
- دراسة ميدانية للإفصاح عن الضريبة المؤجلة في قائمتي الميزانية و حساب النتائج لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط سونلغاز البلدية.

**2- الإطار النظري للإفصاح المحاسبي:**

تعتمد العديد من الجهات و الأطراف في اتخاذ قراراتها بناء على ما تعرضه المؤسسة في قوائمها المالية من المعلومات، يسمى هذا العرض بالإفصاح المحاسبي.

**1.2- مفهوم الإفصاح المحاسبي:**

تعددت تعريف الإفصاح المحاسبي فهناك من يعرفه على أنه: " يعني أن تتضمن القوائم المالية أو التقارير المالية للوحدة الاقتصادية المعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تضليل أو إخفاء للمعلومات، و بما من شأنه تحريف الصورة الحقيقية لأداء الوحدة. " (دحيور، 2009، صفحة 53) و في تعريف آخر له عرف على أنه: " أية حقائق أو معلومات ترد في البيانات المالية أو في المذكرات التوضيحية الملحقة لها، و التي تبين بشكل واضح و جلي الموقف المالي للوحدة الاقتصادية. "(تومابيداويد، 2012، صفحة 1)

و عرف أيضا على أنه: " الإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استندت إليها الوحدة الاقتصادية في إعداد التقارير و القوائم المالية، كذلك الإعلان عن جميع المعلومات و البيانات المحاسبية و غير المحاسبية الكاملة لتلك السياسات، و ذلك بصورة شاملة و عادة ما تتلائم مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية و التقارير." (زوبنة، 2015، صفحة 53)

من خلال استعراضنا للتعريف السابقة نستطيع الاستنتاج بأن الإفصاح المحاسبي هو عملية عرض المعلومات بمختلف الطرق وفق ما ينص عليه النظام في القوائم المالية المعترف بها و ملحقاتها، و المتعلقة بالمؤسسة لإعطاء صورة واضحة و صادقة لمستخدمي هذه القوائم لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم.

## 2.2- أهمية الإفصاح المحاسبي:

يؤدي الإفصاح المحاسبي دورا هاما خاصة في السنوات الأخيرة، وذلك راجع لعدة أسباب منها:(الغبان، 2018، صفحة 178)

- صعوبة حصر الأحداث في تقارير ملخصة بسبب التعقيد في أنشطة الأعمال، و نتيجة لذلك تستعمل الملاحظات بصورة مكثفة في شرح الأحداث و آثارها المستقبلية.  
- الحاجة للمعلومات المالية و التنبؤية الفورية.  
- تجنب حدوث أزمات مالية و الحاجة لضبط حركة النشاط.  
- التوسع في مفهومه التقليدي و جعله إفصاحا تثقيفيا لتقليل المشاكل التي تخلقها نظرية العدالة في المحاسبة بدلا من الاعتماد فقط على المبادئ المقبولة محاسبيا كأسلوب وحيد لتزويد أصحاب القرار و الإدارة بمعلومات نافعة، و يتطلب الإفصاح المحاسبي التوسع فيما يلي:

- 1- مجال المستخدمين من حملة الأسهم، الدائنين، المدراء، الأطراف المستفيدة الأخرى.
- 2- تقييم التقدم الاقتصادي في قرارات الاستثمار بغية توفير تنسيق و تنمية الثقة في الفعاليات المختلفة.
- 3- نوعية المعلومات ذات القاعدة النقدية الداخلية إلى المعلومات الداخلية والخارجية.
- 4- أساليب القياس بموجب النظام المحاسبي و لتشمل مجال العلوم الإدارية و الاقتصادية و الاجتماعية.
- 5- تنوع أدوات الإفصاح من كشوفات مالية تقليدية إلى إفصاح بطرق عصرية مبنية على وسائل تتعلق برأس المال الفكري و البشري.

و يجدر بالذكر أن التوسيع المحاسبي لا يمكن إطلاقه دون أي قيود، فإذا ثبت بأن معلومة معينة تعتبر ملائمة في مجال اتخاذ القرارات فإن الإفصاح عنها من عدمه يتطلب دراسة الوضع الحالي للإفصاح المحاسبي لتحديد درجة التشعب التي تعكسها التقارير المحاسبية. و تقييم البدائل المقترحة للتوسع في الإفصاح و ذلك لاختيار أكثرها مساهمة في ترشيد القرارات.

## 3.2- المستفيدين من الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه:

هناك عدة أطراف تستفيد من الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية فهو يساعدهم على اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة، تتمثل هذه الأطراف المستفيدة في:(المهداوي، 2017، الصفحات 497-498)

1- حملة الأسهم و المستثمرين: يعد هؤلاء أهم مستخدمين للمعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية لاتخاذ قرارات تتعلق بتحديد الأسهم التي سيتم شراؤها أو بيعها أو الاحتفاظ بها، و كذلك توقيت هذه العمليات، و عادة ما تكون هذه القرارات ذات تركيز استثماري أو تركيز على وظيفة الوكالة أو كلاهما معا في آن واحد.

2- المديرون: يستفيد هذا الطرف من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بسبب التعاقدات التي تحتوي على أحكام و شروط تعتمد على متغيرات القوائم المالية ( مثل عقود حوافز الإدارة) بالإضافة إلى استخدام هذه المعلومات في العديد من قراراتهم التمويلية و الاستثمارية و التشغيلية. فالمتغيرات التي تعتمد على القوائم المالية مثل نسبة الديون إلى حقوق الملكية و نسبة تغطية الفوائد تعد متغيرات مهمة في تحديد مقدار الديون طويلة الأجل.

3- العمال: يفيد الإفصاح المحاسبي العمال بما يقدمه من معلومات في القوائم المالية و بالتالي الاستفادة من مؤشرات ربحية المؤسسة في الحاضر و المستقبل ومدى تأثير ذلك على حصتهم من الأرباح الموزعة بالإضافة إلى ما تقدمه من خطط معاشاتهم التقاعدية و نجاح هذه الخطط.

4- المقرضون و الموردون: يساهم الإفصاح المحاسبي في تقديم المعلومات في القوائم المالية حتى تساعد المقرضون و الموردون في معرفة المركز المالي قبل اتخاذ قرار التعامل مع المؤسسة من خلال معرفة المعلومات المتعلقة بالسبولة و المديونية و الربحية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة لتحديد مقدار الفائدة و درجة الضمان المطلوب و طريقة التسديد و شروط التعاقد لمنح القروض أو التوريد.

5- العملاء: فالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يساهم في تكوين صورة للمؤسسة لدى العملاء الذين يرتبطون بها لمدة طويلة عن مدى قدرتها على البقاء، فالعملاء لهم اهتماماتهم بمعرفة و متابعة المقدره المالية للمؤسسة و يزداد هذا الاهتمام في ظهور المخاوف من الإفلاس.

6- الهيئات التنظيمية و الحكومية: يأتي اهتمام هذه المجموعات باختلاف أهدافهم، فالبعض يهتم بمقدار الأرباح و الإيرادات المتحققة لغرض فرض الضرائب، و البعض الآخر يهتم بمعلومات القوائم المالية لأغراض التعاقد الحكومي و الرقابة التنظيمية لأن هذه المعلومات تعد أحد مدخلات اتخاذ القرارات من قبل الهيئات بالإضافة إلى المعلومات التي تقدمها البيئة أو المجتمع الذي تعمل به المؤسسة.

7- أطراف أخرى: يفيد الإفصاح المحاسبي أيضا الباحثين الأكاديميين و منظمات المجتمع المدني لحماية البيئة و مجموعات الضبط ذات المصالح الخاصة. لذا زاد الاهتمام بما تقدمه القوائم المالية من معلومات تساهم في المحافظة على البيئة و تعزيز العائد الاجتماعي.

- للإفصاح المحاسبي دورا هاما في تقديم صورة صادقة عن المؤسسة للمستفيدين منها، لهذا تعتبر عملية مهمة و دقيقة و غير عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل أو المحددات المؤثرة عليها، من ضمن هذه المحددات الرئيسية لنوع و حجم الإفصاح ما يلي:

1- نوعية المستخدمين و طبيعة احتياجاتهم: على المؤسسة أن تعطي اهتماما خاصا للإفصاح المحاسبي عن معلوماتها في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، و الذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، بحيث من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل بلد.

2- الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: و هي الجهات المنظمة و المسؤولة عن تطوير و تنظيم و إصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد في كل بلد.

3- المنظمات و المؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات و القوانين المحلية، للمنظمات و المؤسسات الدولية دورها في التأثير على عمليات الإفصاح المحاسبي، و من أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية، التي تحاول من تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

#### 4.2- أساليب الإفصاح المحاسبي:

تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات الأساسية المتعلقة بها وفق ما ينصه النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية المعترف بها، و معلومات أخرى ثانوية يتم الإفصاح عنها في القوائم الملحقة، تتمثل هذه القوائم المالية الأساسية و الثانوية في:

**1.4.2- الميزانية:** و تسمى أيضا بقائمة المركز المالي و هي عنصر مهم في الإفصاح المحاسبي، و هي عبارة عن قائمة توضح الوضع المالي في نهاية النشاط و ن-1 لعناصر الأصول و عناصر الخصوم بشكل منفصل و عرض الأصول المتداولة و الغير متداولة بطريقة منفصل (Boulahdour mohammed nidhal, 2021, p. 352)، يحتوي بند الأصول على العناصر التالية: التثبيتات المعنوية و العينية و المالية المنجزة و الجاري إنجازها، و القروض و الأصول المالية الأخرى الغير جارية و الضرائب المؤجلة على الأصول، و أصول جارية متمثلة في المخزونات و الحسابات الدائنة،

الموجودات و ما شابهها، و الخزينة. كما تحتوي الميزانية أيضا على بند الخصوم و هو يضم العناصر التالية: رؤوس الأموال الخاصة بكل ما تتضمنه من رؤوس أموال و احتياطات مدمجة و فوارق إعادة التقييم، و نتيجة صافية، و خصوم غير جارية متمثلة في القروض و الديون المالية و الضرائب المؤجلة خصوم ، و خصوم جارية تضم كل من الموردون و الحسابات الملحقه، ضرائب و خزينة سلبيه.

**2.4.2- حساب النتائج:** هو قائمة مالية تقوم بعرض النتيجة الصافية للسنة المالية للمؤسسة يتم الإفصاح فيها عن: رقم الأعمال، تكلفة المبيعات، و كل المنتجات و الأعباء التي تقوم بها المؤسسة بالإضافة إلى الضريبة الواجبة و الضريبة المؤجلة على النتيجة العادية.

**3.4.2- جدول سيولة الخزينة:** هو قائمة مالية يتم الإفصاح فيها عن تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية، تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير عادية للحصول على صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية، و يقدم أيضا معلومات عن صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار، و صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.

**4.4.2- جدول تغير الأموال الخاصة:** هو قائمة مالية تعرض تحليلا لحركة مكونات رؤوس الأموال خلال الدورة يتم الإفصاح فيها عن رصيد نهاية السنة النشاط و سنتين قبلها، أي تغييرات في الطريقة المحاسبية التي تمس الأموال الخاصة، تصحيح الأخطاء الهامة، إعادة تقييم التثبيتات، الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج، الحصص المدفوعة، زيادة رأس المال، صافي نتيجة السنة المالية.

**5.4.2- الملاحظات الهامشية:** تستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية و المتعلقة بعناصر القوائم المالية.(حسوس، 2018، صفحة 117)

**6.4.2- الملاحق:**(المادة 1.260 ج.ر رقم19، 2009، صفحة 27)يعد جزءا من القوائم المالية، و هو يوفر التفسيرات الضرورية و الإضافية للقوائم المالية، و هو يقدم معلومات مفيدة لقارئ الحسابات، و هو يشمل معلومات ذات طابع بالغ الأهمية لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:  
- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية.  
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، و حساب النتائج، و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة.

- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، و الفروع أو المؤسسة الأم و كذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه المؤسسات أو مسيريتها.  
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه.

**7.4.2- المعلومات الموجودة من خلال الأقراس:**(حسوس، 2018، صفحة 118)تستخدم الأقراس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بتلك القوائم المالية و التي يصعب فهم طرق احتسابها من قبل المستخدمين لها غير الملمين بالمحاسبة.

### 3- الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية:

كما تناولنا سابقا أن الإفصاح المحاسبي يؤدي دورا هاما في تقديم معلومات واضحة و صحيحة عن ما تقوم به المؤسسة وعن ما هي عليه وضعيتها في الفترة الراهنة. و الإفصاح يكون ملما بكل الجوانب، بما فيها الضريبة المؤجلة، الناتجة عن الفروقات التي تظهر جراء الاختلافات بين تطبيق التشريع الضريبي تطبيق التشريع المحاسبي.

#### 1.3- تعريف الضريبة المؤجلة:

هناك عدة تعاريف للضريبة المؤجلة نذكر منها:

- عرفه المعيار الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على أنه مبالغ ضرائب الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد في السنوات المستقبلية، و صنفها إلى صنفين:(منصور، 2018، الصفحات 10-11)

أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بفروق مؤقتة قابلة للخصم، خسائر الضرائب غير المستخدمة، خصوم ضريبية غير مستخدمة.

خصوم ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروقات الخاصة للضريبة.

- و في تعريف اخر الضرائب المؤجلة هي ايراد ضريبي على النتيجة او تكلفة ضريبية على النتيجة و التي يتعين قبضها او دفعها خلال السنوات المقبلة، و هي ناتجة عن فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية التي تخلق حالة من الاسترداد او الدفع خلال السنوات المقبلة وفقا للشروط المحددة في التشريع الضريبي. (Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, p. 3)

- عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 134-2 منه على أن: " الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:(المادة 2.134 ح.ر رقم 19، 2009، صفحة 18)

- إختلال زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما و أخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع،
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل، إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور،
- ترتيبات، و إقصاء إعادة معالجة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة.

### 2.3- مصادر الضرائب المؤجلة و أنواعها:

من التعريفين السابقين يمكننا الاستنتاج أن الضرائب المؤجلة تنتج عن:(سفيان، 2020، الصفحات 311-312)

- الفروقات المؤقتة التي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الخصوم التي يتم الاعتراف بها محاسبيا، و القاعدة الضريبة لتلك الأصول أو الخصوم، مثلا:
- تكوين مؤونة لنقص قيمة ما أو لمواجهة خطر متوقع، و تكون غير قابلة للطرح جبائيا، كمؤونات الذهاب إلى التقاعد،
- الفرق بين اهتلاك تثبيت ما حسب المدة الجبائية و مدته الاستعمالية (الإهلاك المحاسبي)،
- تسجيل الربح أو الخسارة الناتج عن تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة.
- الترحيل إلى الأمام للخسارة الضريبية غير المستخدمة،
- الترحيل إلى الأمام للقروض الضريبية غير المستخدمة،
- عمليات إعادة المعالجة و من أمثلتها مصاريف البحث و التطوير و عمليات التحيين،
- عمليات التجميع (إعداد القوائم المالية المجمعة) بحيث تنتج فروقات زمنية بين النتيجة المحاسبية المجمعة لآخر دورة أو دورات سابقة و النتيجة الجبائية لهذه الفترات، و بالتالي يجب تصحيح تأثير مقدار الضرائب المؤجلة.

و الضرائب المؤجلة نوعان:(عريوة، 2020، صفحة 608)

- ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل): هي مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، ويقصد بعبارة ستحصل أي أنها ستخف من مبلغ الضرائب مستحقة الدفع، و تدرج على أنها عبئ في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة.
- ضرائب مؤجلة خصوم (خصم ضريبي مؤجل): هي مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، كإعانات الاستحقاق مثلا تسجل بقائمة حساب النتائج بتاريخ الحصول على وعد بتقديمها من قبل السلطة

المركزية أو المحلية، لكنها لا تحسب ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة إلا بعد استلامها الفعلي، و تدرج على أنها منتوج في الحسابات، لكنه خاضع للضريبة في السنوات المالية المقبلة.

### 3.3- الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية:

كما ذكرنا سابقا أنه تنتج فروقات مؤقتة من جراء العمليات المحاسبية لبنود تأخذها المحاسبة و لا يعترف بها النظام الجبائي إلا في حال تحققها المادي فعلا هذه الفروقات يتم تعديلها في صورة ضرائب مؤجلة حيث يلزم النظام المحاسبي المالي على ضرورة عرضها و الإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة، و يتيح إمكانية المقاصة بين أصول و التزامات الضرائب المؤجلة.

### 1.3.3- المعلومات الواجب الإفصاح عنها: (حمادة، 2020، الصفحات 51-52)

تتضمن المعلومات الواجب ظهورها في الملحق:

- وجوب عرض و بشكل منفصل المكونات الأساسية لنفقات ( إيراد ) الضرائب، حيث يمكن أن تتضمن:
  - \* إيراد أو نفقات الضرائب المستحقة.
  - \* كل تسوية تسجل خلال الفترة الخاصة بالضرائب المستحقة لفترات سابقة.
  - \* مبلغ نفقة أو إيراد الضرائب المؤجلة المتصلة بنشأة الفروقات المؤقتة و انعكاسها.
  - \* مبلغ نفقة أو إيراد الضرائب المؤجلة المتصلة بتغير معدل الضريبة أو تسوية الضرائب الجديدة.
  - \* مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاصة بفترة سابقة و غير مسجلة مسبقا و التي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المستحقة.
  - \* مبلغ المنافع الناتجة عن العجز الضريبي، القرض الضريبي أو الفروقات المؤقتة الخاصة بفترة سابقة و غير مسجلة مسبقا و التي تستعمل لتخفيض نفقة الضرائب المؤجلة.
  - وجوب عرض العناصر التالية بشكل منفصل:
    - \* مجموع الضرائب المستحقة و المؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة أو الدائنة في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين).
    - \* شرح تعديل معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترات السابقة.

- \* مبلغ الفروقات المؤقتة المخصومة، العجز الضريبي و القرض الضريبي، عندما لا يوجد أصل ضريبي مسجل في الميزانية.

### 2.3.3- المقاصة بين أصول و التزامات الضرائب المؤجلة:

بالرغم من أن الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة تقيم بانفصال فإنه يتم التعويض في الميزانية، حيث أنه من المفروض أن يكون لديه حق قانوني ملزم من أجل تعويض أصول و التزامات الضريبة المؤجلة عندما يتعلق الأمر بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف السلطات الضريبية (حسوس، 2018، صفحة 52)، و لا يمكن للمؤسسة مقاصة للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة إلا إذا كان للمؤسسة ما يلي:

- حق قانوني واجب النفاذ لتعويض أصول الضريبة المؤجلة و الالتزام الضريبي المؤجل.
- أصول الضريبة المؤجلة و الالتزام الضريبي المؤجل المتعلق بالضريبة على النتيجة المفروضة من طرف نفس السلطة الجبائية.
- إذا سمحت السلطة الجبائية بدفع أو استلام مبلغ واحد صاف. (حمادة، 2020، صفحة 52)

#### 4- دراسة ميدانية للإفصاح عن الضريبة المؤجلة في قائمتي الميزانية و حساب النتائج لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط سونلغاز:

بعد الإلمام بالجانب النظري لموضوعنا ارتأينا إلى دراسة الجانب التطبيقي لهذا الموضوع من خلال تحليل محتوى قائمتي الميزانية و حسابات النتائج فيما يتعلق بأثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط سونلغاز.

الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز سونلغاز هي شركة عمومية جزائرية تعمل في مجال إنتاج و نقل الطاقة و توزيعها حيث أن قانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة خاصة في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز نحو الخارج، تم تأسيسها سنة 1947م كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري ثم تحولت إلى شركة مساهمة تحوز الدولة على أسماها بموجب المرسوم الرئاسي رقم (02-195) المؤرخ في 01 جوان 2002، يشرف على تسييرها مجلس إدارة و يديرها رئيس مدير عام، و هي تضم 39 مؤسسة تابعة.

هي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، و تقوم بمسك محاسبة منتظمة، تقوم فيها بتسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري. و نظرا لبعض الاختلافات و الفروقات المؤقتة الموجودة بين ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري نتجت الضريبة المؤجلة لدي المؤسسة.

من قائمة الملحق للمؤسسة لاحظنا ان الضرائب المؤجلة لسنة 2012 ناتجة عن فروقات مؤقتة بين تطبيق النظام المحاسبي و ما يمليه النظام الجبائي، هذه الفروقات تتمثل في:

- الإهلاكات: تطبق المؤسسة الإهلاك المتناقص، بالمقابل المشرع الجبائي الجزائري يفرض على المؤسسات تطبيق الإهلاك الخطي هنا ينتج لدينا في نهاية سنة 2012 فروقات مؤقتة بين ما تم تسجيله بتطبيق الإهلاك المتناقص و ما تعترف بتطبيقه النصوص الجبائية (الإهلاك الخطي)، هذه الفروقات تحسب على أساسها ضريبة 25% (معدل الضريبة على أرباح الشركات سنة 2012 قدر ب 25%) تعد كضريبة مؤجلة خصوم لأن ما تم تسجيله كإهلاك كان أقل مما هو من المفروض تسجيله.

- الأتعاب ( أتعاب أصحاب المهن): ان من مبادئ النظام المحاسبي المالي تحمل المصروفات المالية الخاصة بالمؤسسة على الفترة المالية بغض النظر عن تحققها ماديا أي سداد هذا المصروف، أما النظام الجبائي فهو يلزم تحمل المصروف على السنة المالية في حال تحققت ماديا فقط أي في حال سداد هذا المصروف. كان لدى المؤسسة أتعاب أصحاب المهن لم تسدد بعد وقامت المؤسسة بالاعتراف بها ضمن قوائمها، تعتبر هذه الأتعاب حسب النظام الجبائي كاستردادات للنتيجة، و يفرض عليها ضريبة 25% و تعتبر كضريبة مؤجلة أصول.

- فارق إعادة التقييم: من القوائم المالية للمؤسسة لاحظنا أنه نتج لدينا ضريبة مؤجلة خصوم ناتجة عن الفارق في إعادة التقييم.

- مصاريف المنح و التقاعد و الميداليات: تقدم المؤسسة بعض المنح لعمالها و منح التقاعد و ما تسميه الشركة بالميداليات و هي مكافآت تقدمها الشركة للأشخاص المتقاعدين تكريما لهم، تقوم المؤسسة بالإفصاح عنها محاسبيا، و نتج عنها ضريبة مؤجلة أصول لهذه السنة.

كل هذه المعطيات المعروضة تم الإفصاح عنها في قائمتي الميزانية و حساب النتائج للسنوات 2011-2012 و المبينة في الجداول رقم 01، 02، 03 كالتالي:

**جدول رقم 01: ملخص أصول شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط البلدية للسنوات 2011 إلى 2013.**  
الوحدة: مليار دينار جزائري.

الأصول	2011	2012	2013
الضرائب المؤجلة أصول	1.149	1.379	-
إجمالي الأصول الغير جارية	105.774	119.434	135.827
الضرائب	2.797	2.066	3.311
إجمالي الأصول الجارية	29.876	30.211	34.591
إجمالي الأصول	135.650	149.645	170.418

**المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على قائمة أصول المؤسسة للسنوات 2011-2012-2013.**

**ملاحظة:** لم تقم المؤسسة بتسجيل الضرائب المؤجلة لسنة 2013 و حتى يومنا هذا لأن المؤسسة تحقق نتيجة خسارة لسنوات متتالية.

**جدول رقم 02: ملخص خصوم شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط البلدية للسنوات 2011-2012.**  
الوحدة: مليار دينار جزائري.

الخصوم	2011	2012	2013
الضرائب المؤجلة خصوم	0.942	0.625	-
إجمالي الخصوم الغير جارية	30.639	34.211	37.273
الضرائب	0.524	0.612	0.556
إجمالي الخصوم الجارية	89.892	106.797	125.197
إجمالي الخصوم	135.650	149.645	170.418

**المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على قائمة خصوم المؤسسة للسنوات 2011-2012-2013.**

**جدول رقم 03: ملخص حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط البلدية لسنة 2011-2012.**

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان	2012	2013
النتيجة الإجمالية قبل الضريبة	(6.221)	(7.979)
الضريبة على النتيجة الإجمالية	0	0
الضريبة المؤجلة	0.547	-
الضرائب الأخرى على النتائج	0	0
النتيجة الصافية بعد الضريبة	(5.674)	(7.979)

**المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على قائمة حساب نتائج المؤسسة 2011-2012-2013.**

من الجداول السابقة المعروضة و المتمثلة في ملخص قائمة الميزانية لسنة 2011-2012-2013، و ملخص قائمة حساب النتائج لسنتي 2011-2012 نلاحظ أن الشركة قامت بالإفصاح عن ضرائبها المؤجلة في هاتين القائمتين لسنة 2011 و 2012، أما في 2013 فالمؤسسة لم تقم بالإفصاح عنها بسبب

أن المؤسسة كانت تحقق خسائر لسنوات متتالية، و حسب المؤسسة ليس هناك داعي لتسجيلها بما أنها لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات بسبب تحقيق الخسارة.

نلاحظ من الجدول رقم 01 أن الضرائب المؤجلة أصول تمثل نسبة 1.09% من إجمالي الأصول الغير جارية و 0.85% من إجمالي الأصول لسنة 2011، و نسبة 1.15% من إجمالي الأصول الغير جارية و 0.92% من إجمالي الأصول لسنة 2012، هذه النسب هي نسب لا بأس بها أي أن التخلي عن الإفصاح عنها ينقص من شفافية و مصداقية هذه القوائم المالية، و بالتالي نستطيع القول أن للإفصاح عن الضريبة المؤجلة أثر على قائمة أصول المؤسسة.

من الجدول رقم 02 نلاحظ أن الضرائب المؤجلة خصوم تمثل نسبة 3.07% من إجمالي الخصوم الغير جارية و 0.7% من إجمالي الخصوم لسنة 2011، و نسبة 1.83% من إجمالي الخصوم الغير جارية و 0.42% من إجمالي الخصوم لسنة 2012، هذه النسب هي نسب مهمة لا يمكن التغاضي عن الإفصاح عنها في قائمة الميزانية لأنها تمثل نسبة لا بأس بها من خصوم المؤسسة الجارية و خصوم المؤسسة إجمالاً فهي تضيي الشفافية و المصداقية، و بالتالي فهي تؤثر على قائمة خصوم المؤسسة.

من الجدول رقم 03 قائمة حساب النتائج نلاحظ أن النتيجة الإجمالية قبل الضريبة هي نتيجة سالبة لسنة 2012 و 2013 أي أن المؤسسة حققت خسارة في هاتين السنتين، و بالتالي لا تتحمل الشركة الضريبة على أرباح الشركات مثل ما هو معروض في قائمة حساب النتائج لهاتين السنتين. نلاحظ أيضاً أن المؤسسة قامت بالإفصاح عن الضريبة المؤجلة لسنة 2012 و الذي يقدر بمبلغ 547130084.58 دج حيث قامت المؤسسة بالمقاصة بين سنتي 2011 و 2012 فيما يخص الضريبة المؤجلة 2012 و ذلك كالتالي:

- قدرت الضريبة المؤجلة أصول لسنة 2011 ب 1149003938.29 دج و الضريبة المؤجلة خصوم لسنة 2011 قدر ب 942021818.37 دج. أي الضريبة المؤجلة لسنة 2011 هي الفارق بين الضريبة المؤجلة أصول و الضريبة المؤجلة خصوم:  
الضريبة المؤجلة (2011) = 1149003938.29 - 942021818  
الضريبة المؤجلة (2011) = 206982119.92 دج
- أما عن الضريبة المؤجلة (2012) = ( الضريبة المؤجلة أصول 2012 - الضريبة المؤجلة خصوم 2012) = 1379357056 - 625244851.5  
206982119.92
- إذن: الضريبة المؤجلة (2012) = 547130084.58 دج

و التي أفصحت عنها المؤسسة في قائمة حسابات النتائج لسنة 2012، و تم طرحها من النتيجة الإجمالية للحصول على النتيجة الصافية. أما في سنة 2013 فالنتيجة الصافية للمؤسسة هي نفسها النتيجة الإجمالية لأن المؤسسة لم تخضع للضريبة على أرباح الشركات هذه السنة، لأنها حققت خسارة، و قررت التخلي عن تسجيل الضريبة المؤجلة بحجة أن المؤسسة تحقق خسائر في نتيجة السنوات الأخيرة ما يعني أن قائمة حسابات النتائج لسنة 2012 يعطي صورة أكثر مصداقية و شفافية عن الوضعية المالية للمؤسسة بالمقارنة مع حساب النتائج لسنة 2013 و التي لم تعتمد المؤسسة فيه عن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة و التي تعتبر نسبتها ليست بالهينة، فهي تمثل 9.64% من النتيجة الصافية سنة 2012 و بالتالي الإفصاح عنها يؤثر على قائمة حساب النتائج.

**5-الخاتمة:**

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لمختلف جوانب موضوعنا و الذي تطرقنا فيه إلى الإفصاح المحاسبي للضريبة المؤجلة في القوائم المالية و أثره عليها من خلال ملاحظة قائمتي الميزانية و حساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة لسنة تطبيق الضريبة المؤجلة و استخلاص أهم النقاط التي تضيفها على القوائم المالية خلصنا إلى أنه:

- إن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي يضيفي الشفافية و المصدقية على المعلومات المقدمة في هذه القوائم.
- إن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة يسمح بتطبيق المبادئ المحاسبية، فإن تحميل الضريبة لسنة النشاط يسمح بتجسيد خاصية استقلالية الدورات و تحميلها في سنة النشاط.
- إن الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة يسمح بسد الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
- يسمح الإفصاح عن الضريبة المؤجلة بترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية فهو يقدم صورة أكثر مصداقية لأصول و خصوم المؤسسة، و نتائجها الصافية.
- إن الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة يقدم لنا قوائم مالية أكثر جودة.

**6- التوصيات:**

- 1- على المؤسسات الالتزام بالإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.
- 2- على المؤسسات التقيد بالإفصاح الدقيق عن الضريبة المؤجلة في قائمة الملحق لتقديم معلومات أكثر دقة و بالتالي قوائم مالية أكثر جودة و وضوح لمستخدميها.
- 3- على المكلفين بإعداد القوائم المالية للمؤسسة بالاطلاع أكثر على دراسات أو ملتقيات تزودهم عن طريقة القياس و الإفصاح عن هذه الضريبة.
- 4- على الجهات المختصة بالتشريع التفصيل أكثر فيما يخص الإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة لتكون طريقة الإفصاح عن الضريبة المؤجلة أكثر وضوح و صحة بالموازات مع ما تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة.

**7- قائمة المراجع:**

- 1- الجريدة الرسمية رقم 19 و الصادرة في 25 مارس 2009.
- 2- بتول محمد نوري المهداوي، أثر منهج اتخاذ القرارات على مستخدمي القوائم المالية و جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدنانير، العدد الحادي عشر، 2017.
- 3- بن فرج زوينة، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد15، جامعة برج بوعرييج، 2015.
- 4- نائر صبري محمود كاضم الغيان، مقال بعنوان: تكييف الإفصاح المحاسبي للمصارف التجارية وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية و عرضها -دراسة تطبيقية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد السابع و العشرون، جامعة النهريين، كلية اقتصاديات الأعمال.
- 5- جلابة على و بن عمارة منصور، مقال بعنوان: التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مجلة حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية و الإنسانية، العدد25، ديسمبر 2018.
- 6- جورج تومابيداويد، الإفصاح المحاسبي، أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2012

- 7- د. رشيد عريوة، مقال بعنوان: دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة و الجباية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، 2020.
- 8- صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري - دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك مالية و محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.
- 9- طيشوش هند و بن بلقاسم سفيان، مقال بعنوان: تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسة الجزائرية- دراسة حالة فرع الصيانة و خدمات السيارات لمجمع سونلغاز-، مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، رقم 1-2020.
- 10- محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضيق فجوة التوقعات: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين، مدراء البنوك و موظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
- 11- محمد سهيل عاشور حمادة، الضريبة المؤجلة و أثرها على الأداء المالي في ضوء السياسات الضريبية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية بجامعة الأزهر، غزة-فلسطين، 2020.
- 12-Boulahdour mohammed nidhal et Ouguenoune Hind, Les états financiers certifiés vus à travers leurs terminologies, *Revue EL - Maqrizi pour les études économiques et Financières*, 31/12/2021, p. 352.
- 13-Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité. (s.d.). LES IMPOTS DIFFERES. p. 3.