

العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014 -

بلخير بكاري (*)

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

خضير خبيطي (*)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة غرداية - الجزائر

ملخص: تهدف هذه الدراسة لمعالجة إحدى إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع، في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية (الاستقلالية)، من خلال عينة من المؤسسات الاقتصادية يتم دراسة مدى تقيدها بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، كوسيلة لتجسيد الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. من خلاله توصلنا إلى أن معظم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لا تتقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، والمؤسسات الملتزمة بذلك تواجه عدة إشكالات أهمها: تغيير القواعد الضريبية، تعدد الاختلافات المحاسبية الضريبية، مما يستدعي تكييف بعض القواعد الضريبية من طرف صناعات القرار السياسي لتحقيق نوع من التوافق المحاسبي الضريبي.

الكلمات المفتاح: قواعد محاسبية، قواعد ضريبية، معايير محاسبية، اختلافات مؤقتة، ضرائب مؤجلة.

تصنيف JEL: M41، K34.

I. تمهيد:

لقي موضوع العلاقة المحاسبية الضريبية اهتمام العديد من الباحثين، وهذا راجع للتطور الذي شهدته كل من المحاسبة والجباية في العديد من الدول، والمتصفح لتاريخ الفكر المحاسبي سيلاحظ تلك العلاقة الوطيدة التي كانت تربط القواعد المحاسبية بالقواعد الضريبية في العديد من الدول أين كانت التسجيلات المحاسبية لغايات ضريبية بحتة.

لكن مع تطور الفكر المحاسبي وظهور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وتوجه العديد من الدول لتحقيق التوافق مع تلك المعايير أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية، مما أدى إلى نوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في العديد من هذه الدول، حيث نجد مثلاً: (Oliveras, Puig 2005)¹ دراسة أجريت على إسبانيا، (Nobes, Schwencke 2006)² دراسة أجريت على النرويج على مدى 30 سنة قبل وبعد تبني المعايير المحاسبية الدولية (Gavana et al. 2013)³ دراسة تم إجراؤها على إيطاليا قبل وبعد تبني المعايير (IAS/IFRS) ونفس الدراسة تمت على فرنسا (Odile Barbe et al. 2014)⁴ ذلك أن هذه التطورات في العلاقة المحاسبية الضريبية طرحت مشكل تحديد وعاء الضريبة على الأرباح في ظل وجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، مما دفع بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) لإيجاد حل لهذه المشكلة من خلال إصدار المعيار المحاسبي الدولي (ضرائب الدخل: IAS 12). والذي يهدف إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.⁵

تستند فلسفة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة إلى فرض محاسبة الاستحقاق ومبدأ استقلالية الدورات المالية، حيث من خلالهما يتوجب أن يكون العبء الضريبي المحمل لسنة مالية معينة متناسبا مع العمليات المسجلة خلالها، بغض النظر عن تاريخ أخذ هذه العمليات بعين الاعتبار ضمن القواعد الضريبية، وبالتالي تنشأ ضريبة مؤجلة بسبب وجود اختلافات مؤقتة⁶ وتتجلى أهمية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في تجسيد الاستقلالية (الانفصال) ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بحيث أن كل الفروقات في الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاختلاف المحاسبية الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية للعمليات المتعلقة بالسنة المالية دون تأثرها بالقواعد الضريبية⁷، وهذا ما يجسد جميع الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، الموثوقية، الوضوح، القابلية للمقارنة).

كما أشارت بعض الدراسات أن أهمية هذا التسجيل المحاسبي تكمن في أنه يسهل عملية الرقابة لصالح مصلحة الضرائب-على الربح الضريبي، كما يسمح لها من تتبع أثر السياسات الضريبية الجديدة، ومحاكاتها مع التغييرات في السياسة المقترحة.⁸

أما بالنسبة للواقع الجزائري، فمن خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 والذي يتوافق إلى

حد بعيد مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ونظرا للمفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أدى إلى تكييف القواعد الضريبية مع تلك المفاهيم وهذا من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وما يليه من قوانين مالية إلى غاية سنة 2015، ومع ذلك تبقى العديد من مجالات الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وبالتالي الاستقلالية بينهما.

ونظرا للمرجعية التي يستند إليها النظام المحاسبي المالي الجزائري - IAS/IFRS - فقد تم تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) ؛ والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي يتم في الحالات التالية:⁹

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

ويمكن التمييز بين عدة مفاهيم في إطار المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة:

1. **الضرائب المؤجلة أصول:** عموما تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أقل من الضريبة المستحقة، وتعتبر عن مقدار الضريبة المدفوعة مقدماً لمصلحة الضرائب ومن المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية.¹⁰ ومثال ذلك: مؤونة النقاد، العجز الضريبي، أقساط اهتلاك التثبيات التي تهلك محاسبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي، الفوائد غير المسددة.
2. **الضرائب المؤجلة خصوم:** عموما تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أعلى من الضريبة المستحقة، وتعتبر عن مقدار ضريبة الربح واجبة الدفع بموجب القواعد الضريبية في الفترات المستقبلية.¹¹ ومن أمثلة ذلك: إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، الفوائد غير المحصلة، التثبيات التي تهلك ضريبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير.
3. **الضريبة الجارية والضريبة المستحقة:** إن الضريبة الجارية هي تلك الضريبة (المصرف الضريبي) التي يتم حسابها على أساس القواعد المحاسبية، أما الضريبة المستحقة: فهي الضريبة التي يتم حسابها على أساس القواعد الضريبية، ويمثل الفرق بينهما في مقدار الضريبة المؤجلة (أصول أو خصوم).¹²
4. **الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة:** تنقسم الاختلافات بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية إلى دائمة ومؤقتة، فالاختلافات المؤقتة هي تلك التي تمتد تأثيراتها إلى الدورات المستقبلية، وينتج عنها ضرائب مؤجلة (أصول أو خصوم)، أما الاختلافات الدائمة فهي تلك التي يبقى أثرها على الدورة التي تنشأ فيها فقط.¹³ ومثال ذلك: اهتلاك السيارات السياحية التي تتجاوز تكلفتها الواحد مليون دينار جزائري، كراء عقار لصالح المسير، العقوبات والغرامات.

إن الحالات المسببة للاختلافات المؤقتة بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية - بحسب المشرع الجزائري - وبالتالي ينجم عنها ضرائب مؤجلة يتطلب معالجتها؛ هي:

- تدني قيمة التثبيات؛
- عقد الإيجار التمويلي؛
- مدة الاهتلاك وأساس الاهتلاك؛
- إعانات الاستغلال؛
- إعانات التجهيز؛
- تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان؛
- إعادة التقييم التثبيات (ترحيل الفائض إلى النتيجة الضريبية في غضون خمس 05 سنوات)؛
- مصاريف البحث والتطوير؛
- العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية؛
- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
- المصاريف المالية، مصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب، الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة، كل هذه المصاريف وغيرها (أنظر نص المادة 141) قابلة للخصم لكن عند دفعها، بمعنى اعتماد الأساس النقدي لبعض المصاريف.

وعلى ضوء وجود العديد من الاختلافات المحاسبية 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.¹⁴

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يطرح عدة إشكالات على أرض الواقع تتعلق بتقييم لاحتمالية استرجاع الضريبة المؤجلة مستقبلا، وأيضا بتقييم للضرائب المؤجلة في حالة التغيرات في معدل الضريبة وذلك فيما يلي:

1. تقييم احتمالية استرجاع الضريبة المؤجلة مستقبلاً: بناءً على مبدأ 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 (IAS 12)،¹⁵ وفي نهاية كل سنة مالية يجب مراجعة قيمة هذه الضريبة المؤجلة تبعاً للتغير في احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية فيتم تسجيل الضريبة مؤجلة أصول غير المعترف بها سابقاً بالقدر الذي يصبح فيه من المحتمل الحصول على أرباح مستقبلية من شأنها استرداد هذه الضريبة.¹⁶

2. تقييم الضرائب المؤجلة في حالة التغيرات في معدل الضريبة: يطرح تغيير 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 ذلك المبلغ في نهاية كل سنة بناءً على معدل الضريبة المعتمد بذلك التاريخ،¹⁷ وذلك التغير يحمل ضمن الميزانية فقط.¹⁸

وفي ظل ما سبق ذكره، تتبلور معالم السؤال الأساسي لهذا البحث، والذي يمكن صياغته على النحو التالي :

إلى أي مدى تتقيد المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية بمعالجة الضرائب المؤجلة في ظل مشكلات التطبيق؟

II. الطريقة والأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على الفحص المباشر للميزانية وجدول حساب النتائج، وكذا مختلف الدفاتر المحاسبية للمؤسسات عينة الدراسة، والتي يوضح أهم خصائصها الجدول (1)، وقد اختيرت عينة الدراسة وفقاً للأسس التالية: الاختلاف في طبيعة النشاط والحجم والشكل القانوني ورأس المال وعدد العمال ورقم الأعمال وذلك لمعرفة مدى تأثيرها على دراسة الأسئلة المطروحة.

ولتجاوز بعض المشاكل التي قد تواجهنا في استعمال هذه الطريقة على أرض الواقع، استعنا بالمقابلة مع محاسبي المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لما لها من أهمية بالغة كمصدر هام ورئيس للحصول على المعلومات. وللإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بتحديد مجتمع الدراسة وفقاً للأسس التالية: الاختلاف في طبيعة النشاط والحجم والشكل القانوني ورأس المال وعدد العمال ورقم الأعمال وذلك لمعرفة مدى تأثيرها على دراسة الأسئلة المطروحة. وبالتالي يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الاقتصادية الواقعة ضمن إقليم الجنوب وبالتحديد: غرداية، ورقلة، حاسي مسعود. وبناءً على هذا المجتمع قمنا باختيار عينة عشوائية تتكون من 04 مؤسسات اقتصادية، وهي:

- مؤسسة الخدمات الدولية (RSI)؛
- المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني (EPWGCET)؛
- المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب (ALFAPIPE) وحدة غرداية؛
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP).

III. النتائج ومناقشتها:

أظهرت الدراسة التحليلية التي قمنا بها على كل مؤسسة على الحدة النتائج التالية والتي تتعلق بمدى التزام المؤسسات عينة الدراسة بمعالجة الضرائب المؤجلة وبالتالي إلتزامها بنوع العلاقة النظرية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وفي الأخير أثر إعتداد معالجة الضرائب المؤجلة في حسابات تلك المؤسسات على مقدار الضريبة المستحقة:

1- مدى التزام المؤسسات عينة الدراسة بمعالجة الضرائب المؤجلة:

أ. مؤسسة (RSI)؛ يستدعي وجود الفروقات المؤقتة داخل حسابات المؤسسة إثبات محاسبي للضرائب المؤجلة، ورغم وجود هذه الحالات إلا أن محاسب المؤسسة لم يقيم بتسجيل الضرائب المؤجلة¹⁹، أي بمعنى التقيد فقط بالقواعد المحاسبية دون الأخذ بعين الاعتبار القواعد الضريبية عند تحديد النتيجة الضريبية، لذا نقوم بتعديل القوائم المالية بتسجيل الضرائب المؤجلة، ومن ثم يمكن ملاحظة أثر ذلك عليها وعلى مقدار الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وتتمثل هذه الحالات في:

- **عقد الإيجار التمويلي:** قامت المؤسسة إلى غاية إعداد القوائم المالية لسنة 2014 بإبرام عشر (10) عقود إيجار تمويلي وتتعلق بالسنوات: 2011، 2012، 2013، 2014، وبما أن محاسب المؤسسة لم يتقيد بالقواعد الضريبية ولا بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، يتوجب إثبات ضرائب مؤجلة خصوم تقدر ب: 921 473,03 دج.
- **أتعاب محافظ الحسابات:** قام محاسب المؤسسة بتسجيل فاتورة أتعاب محافظ الحسابات بتاريخ 15 جويلية 2014، يقدر مبلغها ب 700 000,00 دج، ومن خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة اتضح أن فاتورة الأتعاب هذه لم يتم تسديدها لحظة إقفال حسابات السنة، لذا يتوجب إثبات ضرائب مؤجلة أصول بمبلغ 161 000,00 دج.

ب. مؤسسة (EPWGCET)؛ يستدعي وجود الفروقات المؤقتة داخل حسابات المؤسسة تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة، ورغم وجود هذه الحالات إلا أن محاسب المؤسسة لم يقيم بتسجيل الضرائب المؤجلة²⁰، أي بمعنى التقيد فقط بالقواعد المحاسبية دون الأخذ بعين الاعتبار القواعد الضريبية عند تحديد النتيجة الضريبية، لذا نقوم بإثبات الضرائب المؤجلة، ومن ثم يمكن ملاحظة أثر ذلك على مقدار الضريبة على أرباح الشركات.

- **حالة الإعانات العمومية (إعانات التجهيز):** تحصلت المؤسسة سنة 2014 على إعانات تجهيز متمثلة في معدات نقل (شاحنتين، رافعتين، جرافة) بمبلغ إجمالي للإعانة: 85 120 000,00 دج، تهلك هذه المعدات لمدة عشر (10) سنوات؛ إذن بحسب القواعد المحاسبية يتم تحويل الإعانة إلى النتيجة لمدة عشر (10) سنوات (أي بمبلغ سنوي يساوي 8 512 000,00 دج)، أما بحسب القواعد الضريبية فيجب تحويل الإعانة إلى النتيجة لمدة خمس (05) سنوات فقط،²¹ وبالتالي يجب إثبات ضرائب مؤجلة أصول بمبلغ الفرق مضروب في معدل الضرائب على أرباح الشركات [(17 024 000,00 دج - 8 512 000,00 دج) × 23%] ألا وهو: 1 957 760,00 دج
- **مؤونة العطل المدفوعة الأجر:** يستفيد العمال داخل المؤسسة من عطلة سنوية مدفوعة الأجر؛ ويتم تقدير مؤونة لهذه العطلة نهاية كل سنة؛ لذا يتوجب على محاسب المؤسسة إثبات ضرائب مؤجلة أصول في نهاية السنة تقدر بـ 946 164,74 دج، ذلك أن مقدار المؤونة لهذه السنة يساوي: 4 113 759,73 دج.
- **أتعاب محافظ الحسابات:** من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن أتعاب محافظ الحسابات لسنة 2014 لم يتم تسديدها بعد والمقدرة بمبلغ 156 695,00 دج، لذا يجب إثبات ضرائب مؤجلة أصول بمبلغ 36 039,85 دج.
- ج. مؤسسة (ALFAPIPE)؛ ولدينا كل من الحالات التالية:**
 - **مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدميها:** وتضم مؤونة منحة التقاعد، مؤونة للزيادة في الراتب قبل الإحالة على التقاعد، مؤونة منحة المردودية السنوية للعمال (PRA)، مؤونة الميداليات للعمال، مؤونة العطل المدفوعة الأجر، حيث قامت المؤسسة بإثبات مبلغ 79 873 822,77 دج كضرائب مؤجلة أصول مرتبطة بمؤونة مبلغها 347 277 490,30 دج فهي مسجلة محاسبيا لكن مرفوضة جبايا، فتعتبر من بين الأعباء غير القابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم فيها تقديم هذه المنح للمستخدمين، وذلك استنادا لمبدأ استقلالية الدورات. ونشير بأن مبلغ الضرائب المؤجلة أصول (79 873 822,77 دج) هو بعد التعديل حيث كان مسجل بمبلغ (88 331 256,44 دج) بناء على معدل ضريبة سابق (19%) ليصبح المبلغ المشار إليه بناء على معدل الضرائب على أرباح الشركات الحالي (23%).
 - **إعانات الاستغلال:** مبلغ ما قيمته 111 769 051,60 دج، كضرائب مؤجلة خصوم متعلقة بإعانة استغلال تحصلت المؤسسة على الوعد بها من طرف الدولة سنة 2010، حيث سجل المحاسب قيد الوعد بالإعانة بمبلغ: 588 258 166,20 دج، ولعدم تحصيلها سجل المحاسب ضرائب مؤجلة خصوم وذلك على أساس معدل ضريبة على أرباح الشركات (19%)، وعند ارتفاع هذا المعدل ليصبح (23%) توجب على محاسب المؤسسة الرفع من مبلغ الضرائب المؤجلة خصوم ليصبح يساوي: 135 299 326,63 دج، وهو الظاهر في الميزانية لسنة 2014.
 - **الأتعاب غير المسددة خلال السنة:** لدى المؤسسة فاتورة أتعاب بتاريخ 25 ديسمبر 2014 لم يتم تسديدها خلال السنة، وبالتالي فهي تشكل إحدى الفروقات المؤقتة، ومبلغ الفاتورة خارج الرسم هو: 37 350,00 دج، حيث قام المحاسب بإثبات مبلغ 8 590,50 دج كضرائب مؤجلة أصول.
 - **فواتير سنوات سابقة (تصحيح الأخطاء والنسيان):** لدى المؤسسة (19) فاتورة سنوات سابقة، تم تسجيلها كل على حدة حسب طبيعتها، ومن خلال مقابلة أجريتها مع رئيس مصلحة المحاسبة 22، تبين أن المؤسسة تقوم بتسجيل فواتير سنوات سابقة ضمن ح.11، إلا عندما يتجاوز مبلغ الفاتورة قيمة: مليون دينار جزائري (1 000 000,00 دج) خارج الرسوم. وهذا القرار أعتمد ابتداء من السنة المالية 2013، وهذا تطبيقا للمبدأ المحاسبي: الأهمية النسبية. وتجدر الإشارة إلى أنه عند تجاوز مبلغ الفاتورة السقف الذي تم تحديده من طرف المؤسسة فإنه يتم تسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول.
 - **الأتعاب غير مسددة خلال السنة:** لدى المؤسسة فاتورة أتعاب بتاريخ 25 ديسمبر 2014 لم يتم تسديدها خلال السنة، وبالتالي فهي تشكل إحدى الفروقات المؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومبلغ الفاتورة خارج الرسم هو: 37 350,00 دج، كما رأينا سابقا فإن المؤسسة إعتمدت مبدأ الأهمية النسبية في حدود مبلغ مليون دينار جزائري (1 000 000,00 دج) خارج الرسوم، وبالتالي لم يتم المحاسب بتسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول، وتجدر الإشارة إلى أن قيمة الضرائب المؤجلة في هذه الحالة يقدر بـ: 8 590,50 دج، وهو مبلغ ضئيل جدا.
- د. مؤسسة (ENSP):** بإطلاعنا على القوائم المالية للمؤسسة لاحظنا وجود حساب للضرائب المؤجلة، سواء من جانب أصول الميزانية والمقدر بمبلغ: 521 981,67 584 دج، أو من جانب جدول حسابات النتائج والمقدر بمبلغ: 56 447 482,33 دج (مدينة). وهذا يعتبر دليلا لوجود عمليات داخل المؤسسة تختلف فيها القاعدة المحاسبية عن القاعدة الضريبية، وأن محاسب المؤسسة أعد القوائم المالية انطلاقا من القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للقوائم الضريبية التزم بالقواعد الضريبية؛ مما شكل لدينا حالات للفروقات المؤقتة نعرضها فيما يلي:
 - **مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدميها:** وتضم مؤونة منحة الإحالة على التقاعد، مؤونة المنحة الخاصة بإطارات التسيير، مؤونة العطل المدفوعة الأجر، حيث قامت المؤسسة بإثبات مبلغ: 79 873 822,77 دج كضرائب مؤجلة أصول مرتبطة بمؤونة مبلغها 347 277 490,30 دج فهي مسجلة محاسبيا لكن مرفوضة جبايا، فتعتبر من بين الأعباء غير القابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم فيها تقديم هذه المنح للمستخدمين، وذلك استنادا لمبدأ استقلالية الدورات.
 - **العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية:** ويتعلق الأمر بوجود دين لمورد أجنبي يتعلق بدورة 2013 ونظرا لارتفاع سعر الصرف في تاريخ الإقفال فتم تشكيل مؤونة لحسابات صرف بقيمة: 4 180 054,57 دج. وبما أن القواعد الضريبية لا تعترف بحسابات الصرف إلى غاية تاريخ التسديد، فقام المحاسب بتسجيل محاسبي لضرائب مؤجلة أصول في

نهاية سنة 2013، بمبلغ: 961 412,55 دج، خلال سنة 2014 تم تسديد ديون المورد الأجنبي، ومن ثم فخصائر الصرف المتوقعة والمسجلة في نهاية 2013 تصبح مقبولة من الناحية الضريبية؛ إذن فقام محاسب المؤسسة باسترداد قيمة الضرائب مؤجلة أصول بنفس المبلغ (961 412,55 دج).

- **أتعاب محافظ الحسابات:** من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن أتعاب محافظ الحسابات لم يتم تسديدها إلى غاية نهاية سنة 2104، والمقدرة بمبلغ 1 600 000,00 دج، ومعلوم أنه بحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء يعد غير قابل للخصم إلى غاية سنة تسديده، لذا يتوجب إجراء قيد محاسبي لضرائب مؤجلة أصول وهو ما لم يتم به محاسب المؤسسة، حيث يقدر مبلغها بـ 368 000,00 دج.
- **الضرائب والرسوم غير المسترجعة:** تتحمل المؤسسة عدة ضرائب ورسوم غير مسترجعة (ويتعلق الأمر بالرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة، الرسم على التكوين المهني والتمهين)، حيث يتم إثباتها محاسبيا كأعباء وذلك عملا بفرض الاستحقاق، أما بالنسبة للقواعد الضريبية فتعد غير قابلة للخصم إلى حين تسديدها (الأساس النقدي)، وبالتالي فهي تشكل فروقات مؤقتة يتم على أساسها إثبات محاسبي للضرائب المؤجلة أصول. وعلى الرغم من ذلك فمحاسب المؤسسة لم يلتزم بهذه المعالجة المحاسبية، لذا يتوجب إثبات محاسبي للضرائب المؤجلة أصول بمبلغ: 29 140 445,24 دج وهو ما يقابل: 126 697588,00 دج كضرائب ورسوم غير مسترجعة لسنة 2014.
- **تعديل الرصيد الافتتاحي للضرائب المؤجلة أصول:** نظرا لتغير المعدل الضريبي خلال فترة إعداد القوائم المالية لسنة 2014 (قانون المالية 2015)، فإنه يتوجب تعديل الرصيد الافتتاحي للضرائب المؤجلة أصول والظاهر في الميزانية على أساس المعدل الحالي (23% بدل 25%)، وهو ما قام به محاسب المؤسسة حيث خفض من رصيد الضرائب المؤجلة أصول بما يعادل 51 277 557,12 دج. ونشير بأن رصيد الضرائب المؤجلة أصول لسنة 2014 يساوي: 2 563 877 856,00 دج.

2- أثر معالجة الضرائب المؤجلة على مقدار الضريبة المستحقة:

عموما تقوم المؤسسات الاقتصادية بتحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) انطلاقا من الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الضريبية، والذي يعد من ضمن القوائم التي تقدم لمصلحة الضرائب، وبالتالي فحساب الضريبة المستحقة انطلاقا من هذا الجدول تتم بتعديل النتيجة المحاسبية بالفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة، وهو نفس المبلغ الذي يتم على أساسه حساب الضرائب المؤجلة؛ ومن هنا يظهر أثر عدم التقيد بمعالجة الضرائب المؤجلة ضمن تحديد مقدار الضريبة المستحقة للسنة المعنية، فالمؤسستين الأولى والثانية (RSI, EPWGCET) لم تتقيدا بمعالجة الضرائب المؤجلة، فكان الفرق جلي وواضح على خلاف المؤسستين الثالثة والرابعة (ALFAPIPE, ENSP) التي تقيدت بمعالجة الضرائب المؤجلة فكان الفرق بسيط، وهذا ما سيتم توضيحه فيما يلي:

أ. مؤسسة (RSI): إن عدم تقيد المؤسسة بالقواعد الضريبية جعلنا نسجل فرق كبير بين الضريبة الجارية والضريبة المستحقة لسنة 2014، ويقدر هذا الفرق بـ 760 472,75 دج أي انخفاض في الضريبة المستحقة بنسبة 14,74% (أنظر الجدول 2)، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تلتزم بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وذلك في ظل وجود حالات الاختلافات المؤقتة (عقد إيجار تمويلي، أتعاب محافظ الحسابات)، أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بالقواعد الضريبية، وهذا ما أثر في مقدار الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

ب. مؤسسة (EPWGCET): إن عدم تقيد المؤسسة بالقواعد الضريبية جعلنا نسجل فرق كبير بين الضريبة الجارية والضريبة المستحقة لسنة 2014، ويقدر هذا الفرق بـ 2 939 964,59 دج أي ارتفاع في الضريبة المستحقة بنسبة 85,33% (أنظر الجدول 3)، وما نستخلصه هو أن المؤسسة لم تتقيد أصلا بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بالقواعد الضريبية وهذا ما أثر على مقدار الضريبة على أرباح الشركات.

ج. مؤسسة (ALFAPIPE): من خلال الجدول (4) نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة الجارية والضريبة المستحقة، لكن هذا الفرق تم تداركه بسبب تقيد المؤسسة إلى حد بعيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية التزمت بالقواعد الضريبية من خلال التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في حالات الاختلافات المؤقتة المشار إليها، فنتج لدينا فارق بسيط بين الضريبة المستحقة قبل وبعد التعديل، حيث يقدر بـ 8 457 433,62 دج أي بانخفاض في الضريبة المستحقة بنسبة 03,26%.

د. مؤسسة (ENSP): من خلال الجدول (5) نلاحظ وجود فرق ضئيل بين الضريبة الجارية والضريبة المستحقة، وذلك بسبب تقيد المؤسسة إلى حد بعيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية التزمت بالقواعد الضريبية من خلال التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في حالات الاختلافات المؤقتة المشار إليها، فنتج لدينا فارق بسيط بين الضريبة المستحقة قبل وبعد التعديل، حيث يقدر بـ 16 919 023,41 دج أي بانخفاض في الضريبة المستحقة بنسبة 01,61%.

ويجب الإشارة إلى أنه على الرغم 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 2014، وتخفيض تلك المتعلقة بسنة 2013، وعكس ذلك بالنسبة للرسم

على التكوين المهني والتمهين، فقد تم أخذه بعين الاعتبار في تحديد النتيجة الضريبية سواء المتعلق بسنة 2014 (إعادة إدماج) أو المتعلق بسنة 2013 (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 الضريبية بشكل كامل (أي التزام نسبي) يعود إلى أساسا إلى: ²³ تعدد الاختلافات المؤقتة داخل المؤسسة وبالتالي تكلفة إضافية عليها، لذا قامت بحصر حالات الضرائب المؤجلة في بعض الحالات دون غيرها.

IV. الخلاصة:

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.

كما توصلنا إلى أن هناك تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية، وعموما المؤسسات الاقتصادية لا تتقيد بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية وهذا وفق ما يلي:

- المؤسستين (RSI, EPWGCT) تقيدت فقط بالقواعد الضريبية سواء عند إعدادهما للقوائم المالية أو عند تقديمهما للقوائم والتصريحات الضريبية (خاصة حالات الاختلافات المؤقتة)، إذا فهما لم تلتزما باستخراج حالات الاختلافات المؤقتة ومن ثم معالجة الضرائب المؤجلة؛
- المؤسستين (ALFAPIPE, ENSP) تقيدت بالقواعد المحاسبية عند إعدادهما للقوائم المالية، وعند إعدادهما للقوائم والتصريحات الضريبية تقيدت بالقواعد الضريبية، لكن بشكل نسبي بالنسبة لمؤسسة ENSP، إذا فهما التزمنا إلى حد بعيد باستخراج حالات الاختلافات المؤقتة ومن ثم إثبات محاسبي للضرائب المؤجلة؛
- أن لحجم المؤسسة تأثير كبير عن مدى الالتزام بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وهذا ما لمسناه في المؤسسات الأربعة عينة الدراسة؛
- أن عدم احتياج القوائم المالية بسبب غياب المستخدم الأساسي للمعلومة المالية (المستثمرين) والاكتفاء فقط بالتصريحات الضريبية يؤدي بالكثير من المؤسسات وخاصة الصغيرة والمتوسطة منها (حالة مؤسستي RSI, EPWGCT) إلى التقيد فقط بالقواعد الضريبية؛
- التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل المخطط المحاسبي الوطني (PCN) (النظام المحاسبي السابق)، والقائمة على الاعتبارات 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 انطلاقا من الجدول رقم 09 (المطبوعة الموجهة لمصلحة الضرائب) خاصة في ظل وجود فروقات مؤقتة، إذ أن هذا الجدول مبني على فلسفة المخطط المحاسبي الوطني (PCN) (النظام المحاسبي السابق)، إذ لا وجود للفروقات المؤقتة ضمن هذا الأخير.
- 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 (ENSP) 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، وهذا ما وقع مع مؤسسة (ALFAPIPE).

من خلال ما سبق نقترح كحوصلة لهذه الدراسة مجموعة من التوصيات، التي نراها ضرورية للحد من إشكاليات تقيد المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية :

- عقد دورات تكوينية متخصصة لفائدة المحاسبين حول متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) من جهة، مع إبراز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وكيفية معالجتها؛
- عقد دورات تكوينية لموظفي مصلحة الضرائب هدفها ترسيخ الثقافة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- التنسيق الكامل بين المديرات الولائية للضرائب والمديرية العامة للضرائب لضمان التنفيذ الجيد للقواعد الضريبية ولاسيما التغيرات الواردة في قوانين المالية؛
- مشاركة الخبراء والمتخصصين في المجالي المحاسبي والضريبي في وضع القوانين الضريبية للحد من القوانين المؤقتة؛
- تكييف بعض القواعد الضريبية للتقليل قدر الإمكان من الاختلافات المؤقتة، وبالتالي تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي.

- ملحق الجداول والأشكال البيانية:

الجدول رقم (1): يوضح خصائص المؤسسات المأخوذة كعينة للدراسة

رقم الأعمال (مليون دج)	عدد العمال	رأس المال (مليون دج)	طبيعة النشاط	نوع المؤسسة	تسمية المؤسسة ورمزها
80	52 عاملا	5	خدمات الطيران، المساعدة على مستوى المطار كراء السيارات، البريد السريع، حجز الفنادق	SARL	مؤسسة الخدمات الدولية (RSI)
200	97 عاملا	116,6	الوقاية والتقليص من ضرر النفايات، تشجيع الاستثمار في فرز ومعالجة واسترجاع النفايات	مؤسسة عمومية	المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التفتي (EPWGCET)
6 710	847 عاملا	700	إنتاج أنابيب الصلب لنقل البترول والغاز الطبيعي وكل الموانع الواقعة تحت ضغط عالي	SPA	المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب (ALFAPIPE)
18 800	3000 عامل	8 000	الخدمات المتعلقة بالمحروقات للمؤسسات الوطنية والأجنبية	SPA	المؤسسة الوطنية لخدمات الأبار (ENSP)

المصدر: معد بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة عينة الدراسة.

الجدول رقم (2): يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (RSI)

بيان العملية	المبالغ بعد التعديل	المبالغ قبل التعديل	البيان
0,23 X 22 372 131,63	5 145 590,27	5 145 590,27	الضريبة الحالية (1)
الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ	161 000,00	0	ضرائب مؤجلة أصول (2)
الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ	921 473,03	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)
(1)+ (2) - (3) + (4)	4 399 765,25	5 160 238,28	الضريبة المستحقة

المصدر: معد بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة عينة الدراسة.

الجدول رقم (3): يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (EPWGCET)

بيان العملية	المبالغ بعد التعديل	المبالغ قبل التعديل	البيان
0,23 × 14 978 638,44	3 445 086,84	3 445 086,84	الضريبة الجارية (1)
+ 946 164,74 + 1 957 760,00 36 039,85	2 939 964,59	0,00	ضرائب مؤجلة أصول (2)
	0,00	0,00	ضرائب مؤجلة خصوم (3)
(1)+ (2) - (3) = (4)	6 385 051,43	3 445 086,84	الضريبة المستحقة (4)

المصدر: معد بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة عينة الدراسة والتعديلات السابقة.

الجدول رقم (4): يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (ALFAPIPE)

بيان العملية	المبالغ بعد التعديل	المبالغ قبل التعديل	البيان
0,23 X 742 542 814,38	170 784 847,31	170 784 847,31	الضريبة الحالية (1)
الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ	79 873 822,77	88 331 256,39	ضرائب مؤجلة أصول (2)
	0	0	ضرائب مؤجلة خصوم (3)
0,23 X 402 375,00	92 546,25	92 546,25	الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)
(1)+ (2) - (3) + (4)	250 751 216,33	259 208 649,95	الضريبة المستحقة

المصدر: معد بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة عينة الدراسة والتعديلات السابقة.

الجدول رقم (5): يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (ENSP)

بيان العملية	المبالغ بعد التعديل	المبالغ قبل التعديل	البيان
0,23 x 4 571 404 117,44	1 051 422 947,01	1 051 422 947,01	الضريبة الحالية (1)
الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ	24 338 520,03		ضرائب مؤجلة أصول (2)
	0,00	0,00	ضرائب مؤجلة خصوم (3)
0,23 x 69 820 620,83 ⁽¹⁾			الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)
(2) (62 301 990,83+ 27 388 321,00)*0,23	20 628 771,72 ⁽²⁾	16 058 742,79 ⁽¹⁾	
(1)+ (2) - (3) - (4)	1 055 132 695,32	1 035 364 204,22	الضريبة المستحقة

المصدر: معد بناء على المعلومات المقدمة من المؤسسة عينة الدراسة.

الإحالات والمراجع:

- ¹. E. Oliveras , X. Puig, **The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain**, Accounting in Europe, Vol. 2, 2005.
- ². Christopher Nobes, Hans R. Schwencke, **Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption**, European Accounting Review, Vol. 15, No. 1, 2006, P.P.63-87
- ³. Giovanna Gavana et al., **Evolving Connections between Tax and Financial Reporting in Italy**, Accounting in Europe, vol.10, No.1, 2013.
- ⁴ Odile Barbe et al, **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, vol. 26, 2014, P.251.
- ⁵ عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختيارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص.11.
- ⁶ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص.131.
- ⁷ نفس المرجع السابق، ص.132.
- ⁸ Odile Barbe et al, Op.cit., P.251.
- ⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر، ص.54.
- ¹⁰ محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، عمان -الأردن، دار وائل للنشر، 2009، ص ص.215-220.
- ¹¹ نفس المرجع السابق، ص ص.215-220.
- ¹² القادري منى، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، 2009، ص.21.
- ¹³ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، 2013، ص.230.
- ¹⁴ Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, **Les impôts différés**, Alger, le 10/06/2014.
- ¹⁵ سفيان بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص.ص.137-142.
- ¹⁶ Journal officiel de l'union européenne, 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, 03 novembre 2008, P.P.58-60.
- ¹⁷ عمر تركي هزاع العجيلي، مرجع سبق ذكره، ص.42.
- ¹⁸ سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص.138.
- ¹⁹ مقابلة مع السيد: دادة نذير، رئيس مصلحة المحاسبية والمالية لدى مؤسسة SARL RSI، بتاريخ 2015/08/04 بمكتبه داخل المؤسسة.
- ²⁰ مقابلة مع السيد: عماري سليم، محاسب لدى مؤسسة EPWGCET، بتاريخ 2015/09/23 بمكتبه داخل المؤسسة.
- ²¹ Journal Officiel, de la République Algérienne, Loi n08-13-08 portant loi de finances pour 2014, 30 décembre 2013, N° 68, Article 06, P.4.
- ²² مقابلة مع السيد: العابد عبد الحميد، رئيس مصلحة المحاسبية والمالية لدى مؤسسة ALFAPIPE، بتاريخ 21 جوان 2015، بمكتبه داخل المؤسسة.
- ²³ مقابلة مع السيد: ديب آكلي، رئيس المحاسبة والمالية لدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، بتاريخ 2015/10/05 بمكتبه داخل المؤسسة.