

الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر
-دراسة حالة مؤسسة ENPC سطيف-

Deferred taxes between the rules of the financial accounting system and the tax system in Algeria – case study the firm ENPC Setif -

د. شوقي طارق¹،

Dr. Chougui Tarek¹,

¹جامعة سطيف (الجزائر)، tchougui@univ-setif.dz

تاريخ الاستلام: 2020/11/19 تاريخ القبول: 2020/12/01 تاريخ النشر: 2020/12/31

ملخص:

الضرائب المؤجلة من المفاهيم الحديثة التي أتت بها النظام المحاسبي المالي SCF وذلك استنباطا لما جاء في معايير المحاسبة الدولية وبالضبط المعيار الدولي IAS12 ضرائب الدخل، تنشأ الضرائب المؤجلة من الفروقات المؤقتة بين نشأة الضريبة واستحقاقها (تسديدها).
تهدف الدراسة إلى إبراز الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي فيما يخص الضرائب المؤجلة، إذ يعترف بها محاسبيا وليس لها أي أثر في النظام الجبائي الجزائري مدعين ذلك بدراسة تطبيقية.
كلمات مفتاحية: النظام المحاسبي المالي، الضرائب المؤجلة، المعيار الدولي 12: ضرائب الدخل، النظام الجبائي.
تصنيفات JEL: M41-M48 .

Abstract:

Deferred taxation is one of the new concepts that the SCF financial accounting system has brought about, in line with what was mentioned in the international accounting standards and precisely the international standard IAS12 income taxes, deferred taxes arise from temporary differences between the origin of the tax and its entitlement (settlement).

The study aims to highlight the difference between the financial accounting system and the tax system with regard to deferred taxes, as it is recognized in accounting and has no effect on the Algerian tax system, supported by an empirical study.

Keywords: Financial Accounting System; Deferred Taxes; International Standard 12: Income Taxes; Tax System keywords.

JEL Classification Codes :M41, M48.

المؤلف المرسل: شوقي طارق، الإيميل: tarekchougui@yahoo.fr

1. مقدمة:

تتطور المحاسبة مع التطورات التي تحدث في البيئة الاقتصادية وذا عالم المال والأعمال ، إلا أم الجزائر وبالرغم من دخولها إلى اقتصاد السوق بداية التسعينيات لم تغير أو تعدل في نظامها المحاسبي وبقيت محافظة على المخطط الوطني المحاسبي الذي لم يعد يستجيب لهذه التطورات خاصة الدولية منها وظهور ما يسمى بمعايير المحاسبة الدولية التي تلقى انتشارا واسعا في مختلف دول العالم. وعليه وفي بداية سنوات الألفينيات بدا التفكير في تغيير النظام المحاسبي واستقر الرأي على إعداد نظام جديد سمي بالنظام المحاسبي المالي SCF الذي استنبط العديد من المفاهيم والقضايا المحاسبية الجديدة من معايير المحاسبة الدولية.

لعل مفهوم الضرائب المؤجلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من بين أعقد وأحدث المفاهيم المحاسبية التي لقي معها الممارسون صعوبة في التطبيق خاصة أن SCF جاء بالمفاهيم فقط ولم يوضح طريقة التطبيق ، إلا أن المعيار الدولي IAS12 :ضرائب الدخل هو الذي أسهم في زيادة فهم هذه التقنية وكيفية معالجتها محاسبيا.

ومما لا شك فيه أنه لا بد للنظام الجبائي كذلك أن يوافق ما يحدث من تعديلات في النظام المحاسبي وهو ما حدث فعلا من تعديلات في الأنظمة الجبائية خاصة من خلال قوانين المالية المتتالية، ولكن موضوع الضرائب المؤجلة لم يتم الإشارة إليه نهائيا في أي نظام أو قانون جبائي بحكم أنها لا تدخل ضمن أنواع الضرائب التي يعترف بها، وعليه كانت إشكالية بحثنا:

ما هي مكانة الضرائب المؤجلة بين النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر؟
ولتحليل الموضوع أكثر يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تناول المعيار الدولي IAS 12 الضرائب المؤجلة؛
- كيف عالج النظام المحاسبي المالي موضوع الضرائب المؤجلة؛

- كيف ينظر النظام الجبائي للضرائب المؤجلة؟

أهمية البحث: تتمثل أساسا في تحليل موضوع الضرائب المؤجلة التي مازالت محل جدال بين المحاسبين الممارسين وما جاء من قواعد في النظام المحاسبي المالي، وذا معرفة التقنيات المحاسبية لمعالجتها وكيف تؤثر على القوائم المالية ومن ثم الضرائب المستحقة على المؤسسة.

فرضيات البحث: نضع للبحث الفرضيتين التاليتين

- هناك توافق تام بين النظام المحاسبي المالي والجبائي فيما يخص الضرائب المؤجلة.

- يعترف النظام المحاسبي المالي بالضرائب المؤجلة ولكن النظام الجبائي كان حياديا تماما بالنسبة لها ولم يتطرق لها نهائيا.

منهجية البحث: استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة حالة في الأخير، وعليه تم تناول نظرية المعيار الدولي IAS12 للضرائب المؤجلة كأول عنصر، ثم مكانة الضرائب المؤجلة في النظام المالي المحاسبي، بعدها نظرة النظام الجبائي للضرائب المؤجلة وأخير دراسة حالة للضرائب المؤجلة في مؤسسة اقتصادية، لنصل للنتائج في الخاتمة.

1. الضرائب المؤجلة في ظل المعيار الدولي IAS12 ضرائب الدخل

يعتبر هذا المعيار من المعايير القديمة وتعرض لعدة تعديلات لكنه مازال ساري المفعول إلى الآن وهو الوحيد الذي تطرق للضرائب خاصة الضرائب المؤجلة .

1.1 عرض المعيار المحاسبي الدولي " IAS12 " الضرائب على الدخل:

منذ عام 1979 قامت IASC بنشر المعيار المحاسبي الدولي " IAS12 " المتعلق بمحاسبة الضرائب

على النتيجة، وقد بدأ تطبيقه في جانفي 1986، وقد تم تجديده في 1996 و 2000 (Ahmed.E,

2010,p06)

أ.هدف المعيار المحاسبي الدولي IAS12 :

الضريبة التي يجب إظهارها في القوائم المالية وفقاً لمعايير IFRS يجب أن تكون متعلقة بعمليات الفترة

المالية، ولهذا تقسم مختلف الضرائب عبر الزمن من خلال إعادة المعالجة المحاسبية(العمليات التي تؤثر على

النتيجة الجبائية) التي تسمى طريقة الضرائب المؤجلة ، المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يهدف إلى تبين محاسبة الضرائب على النتيجة وفق (قبايلي، 2013، الصفحة 53):

- كيف يتم التسجيل المحاسبي لما ينتج عن القانون الضريبي حالياً ومستقبلاً واسترجاع أو تسوية في المستقبل للقيمة المحاسبية للأصول والخصوم الضريبية ، وكذا عمليات وأحداث الفترة التي تمت محاسبتها في القوائم المالية للمؤسسة ؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة الناتجة عن الخسائر والقروض الجبائية ؛
- كيفية عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية ؛
- المعلومات الواجب الإفصاح عنها المتعلقة بالضرائب على النتيجة ؛

ب. مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS12 :

يطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة والتي تشمل كل الضرائب المحلية والدولية المستحقة على النتيجة الجبائية، وكذا الضرائب المدفوعة من فروع الشركات الزميلة والمشاركة في إطار توزيع الأرباح للمؤسسة الأم المعدة للقوائم المالية المجمعة (SOCPA، 2017، الصفحة 49).

2.1 الضرائب على النتيجة :

سنورد أهم التعاريف المأخوذة من المعيار المحاسبي الدولي " IAS12 " الضرائب على الدخل (Impôts sur le Revenu) كما يلي (الباسط، 2016، الصفحة 16):

- النتيجة الجبائية (Résultat fiscal) هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يتم تحديدها بالاستناد إلى القواعد والقوانين التي تم وضعها من طرف السلطات الجبائية، لذلك البلد وتسمح بحساب مبلغ الضريبة المستحقة ؛
- النتيجة المحاسبية (Résultat comptable): هي النتيجة الاقتصادية للمؤسسة قبل طرح الضرائب، والتي تسمح بحساب العبء (الإيراد) الضريبي، والذي يتضمن كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة ؛

- الضريبة المستحقة (Impôts exigibles) : تم تعريفها حسب الفقرة 12 من المعيار IAS12 بأنها مقدار الضرائب على النتيجة الواجبة الدفع (أو الاسترجاع) بالاستناد إلى الربح الجبائي (الخسارة الجبائية) للفترة المالية ؛
- الضريبة المؤجلة (Impôts différés) : الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة أصول قابلة للاسترجاع ؛
- الضريبة المؤجلة أصول (Actifs d'impôt différé) : هي اقتصاد في الضريبة واجبة الاسترجاع خلال الفترات المستقبلية بالاستناد (Langlois, 2011, P55) :
 - الفروق الزمنية القابلة للخصم ؛
 - الترحيل إلى الأمام للخسائر الجبائية غير المستخدمة ؛
 - الترحيل إلى الأمام للقروض الجبائية غير المستخدمة ؛
- الضريبة المؤجلة خصوم (Passifs d'impôt différé) : هي مقدار الضرائب على الأرباح التي يجب دفعها خلال الفترات المستقبلية، بالاستناد إلى الفروقات الزمنية ؛
- العبء الضريبي أو الإيراد (Charge ou produit d'impôt) : هو القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة المتضمنة كل من الضرائب المستحقة و المؤجلة ؛

3.1. العبء الضريبي:

مبدأ محاسبة التعهد الوارد في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية يشترط أن العبء الضريبي لدورة ما، أن يتم محاسبته على أساس الأحداث والعمليات المحاسبية خلال الدورة، باستقلال عن التاريخ الذي تأخذ فيه هذه العمليات جبائياً، إذا الفروق المؤقتة تعطي حيزاً للضرائب المؤجلة، هذا التغير في الضرائب المؤجلة يجب أن يضاف إلى الضرائب المستحقة من أجل تحديد العبء الضريبي للدورة (قبائلي،

2013، الصفحة 55) :

العبء الضريبي = الضريبة المستحقة على عمليات الفترة + تغيير الضرائب المؤجلة للفترة.

لا يتم معالجة أثر كل التغيرات في ثروة المؤسسة في حساب النتيجة، بل هناك من يتم معالجتها في بنود النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة في حالة التثبيتات المعاد تقييمها على سبيل المثال، فإن إعادة التقييم تسجل مباشرة في الأموال الخاصة (ح 104/ فارق إعادة التقييم). لكي تدرج أيضاً هذه التغيرات في الثروة في حساب الضرائب المؤجلة هذه الأخيرة لا تنتج عن الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ولكن بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم وقاعدته الجبائية. فيما يتعلق بالأصل أو لخصم، عندما تكون القاعدة الجبائية أكبر أو أقل من قيمته المحاسبية، هذه الفروق الزمنية قد تكون خاضعة لاحقاً قابلة للدفع) أو قابلة للخصم (قابلة للاسترجاع) وهي (عجلان، 2017، الصفحة 72):

– إما فروق زمنية خاضعة (Différences temporelles imposables): نعي بها الفروق الزمنية التي تولد مبالغ خاضعة عند تحديد الربح الخاضع للفترات المستقبلية؛

– إما فروق قابلة للخصم (Différences temporelles déductible): نعي بها الفروق التي تولد مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للفترات اللاحقة؛

– الفروق الدائمة (Différences permanentes): فارق محقق هائياً (عبيء أو إيراد) وتكون إما:

➤ فروق دائمة غير قابلة للخصم: بعض الأعباء المحاسبية يتم استردادها هائياً عند تحديد النتيجة الجبائية مثل الغرامات والعقوبات؛

➤ فروق دائمة غير خاضعة: بعض التخفيضات أو الإيرادات (كالتوزيعات من الفروع الداخلة في نظام الأم – الفرع) هي مكسب هائياً للمؤسسة؛

– القيمة المحاسبية (Valeur comptable): القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم هي مقداره (مبلغه) – الظاهر بالميزانية المحاسبية؛

– القاعدة الجبائية (Base fiscale) تعرف الفقرة 12 من المعيار IAS 12 القاعدة الجبائية لأصل أو لخصم على أنها المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو لخصم للأغراض الجبائية (المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية)،

وتكون القاعدة الجبائية لأصل (Langlois, 2011, P55):

- عند استعمال الأصل تكون مساوية للإهلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة
- عند التنازل عن الأصل تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة ؛

- إذا كانت إيرادات الاستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضعة، القاعدة الجبائية تكون مساوية للقيمة المحاسبية ؛

4.1 محاسبة الضرائب المستحقة والمؤجلة:

أ. التعريف:

الضريبة المؤجلة هي مبلغ على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية و في جدول حسابات النتائج، كما أن الضرائب المؤجلة هي الضرائب المتوقعة دفعها أو استردادها نتيجة الفروق الزمنية المؤقتة بين قيمة الموجودات أو المطلوبات في البيانات الدالية والقيمة التي يتم احتساب الربح الضريبي على أساسها (مجمع المحاسبيات القانونيين، 2018، الصفحة 713).

- **الضرائب المؤجلة كخصوم:** ويمثل مبالغ ضريبة مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) نابذة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة " ن) "و لا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة " ن +1) فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة (ن) فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة (ن+1) .

ب. الضرائب المؤجلة كأصول:

وتسمى أصل ضريبي مؤجل ويمثل مبالغ ضريبي " ستحصل " خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات خلال دورات سابقة لسنة التحصيل. ومن الأمثلة على ذلك نجد:

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات ؛

- بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها (السنة "ن" مثلاً) بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية (أي السنة "ن+1")؛

ج. مميزات الضرائب المؤجلة:

بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة هي كل الضرائب غنَّ المتوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليه، تحسب آجلاً وفق الحالات التالية :

- حالة الفرق الزمني في تقييد الإيرادات و الأعباء محاسبياً و أخذها في عين الاعتبار جبائياً بصفة لاحقة ؛

- حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة إذا كان القانون الجبائي يسمح ؛

- الإلغاءات وإعادة المعالجات الموجهة في إطار تقديم القوائم المالية المجمعة ؛

كما يمكن المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو جدول حسابات النتائج إذا توفرت الشروط التالية:

- الديون و الحقوق الناتجة عن نفس الإدارة و نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة ؛
- في حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعن الاعتبار طبيعة و أصل الضريبة المعفاة بالمقاصة ؛

5.1 التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم 12:

تتم المعالجة المحاسبية وفق المعيار الدولي رقم 12 حسب الخطوات التالية (عجلان، 2017

، الصفحة 74):

- الاعتراف بالضريبة الحالية: كالالتزام ومصرف في الفترة المتعلقة بالتزام (أصل) لضرائب لم تدفع (دفعت بالزيادة) واستحقت الدورات الناتجة عن خسائر ضريبية ترحل للخلف لاسترداد ضريبة سددت في فترات سابقة ويجب الاعتراف بها كأصل؛

- **الخصم الضريبي المؤجل** : يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة فيما عدا الفروق المؤقتة التي تنشأ عن:
 - الشهرة التي لا يجوز خصم استهلاكها لأغراض الضريبة ؛
 - الاعتراف المبدئي في أصل أو التزام أو صفقة ليست ضمن اندماج منشآت الأعمال ؛
 - **الأصل الضريبي المؤجل** : يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة واجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيه احتمال الاسترداد من الأرباح الخاضعة للضريبة واجبا ، ولا يعترف بالأصل الضريبي المؤجل.

2. الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF:

1.2. الضرائب المؤجلة في القرار المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها:

يعتبر هذا القرار الوحيد الذي تطرق للضرائب المؤجلة عكس القانون 11/07 المتضمن النظام المالي المحاسبي والمرسوم التنفيذي 08-156 الذي يحدد قواعد تطبيق القانون السابق إذ تناولها في الفرع الرابع منه في الفقرة 134 كما يلي (الجريدة الرسمية، 2008، الصفحة 18):

- فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها؛
- الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصومية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وجدول حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:
 - الاختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لنتائج ما أو عبئ ما لأخذه في الحسابان في 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 وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدججة؛

- تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول

به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي

دون التحيين ، هناك معلومات تخص الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأ ، المبلغ ، تاريخ

انقضاء الأجل ، طريقة الحساب والإدراج في الحسابات) ؛

2.2. التسجيلات المحاسبية لضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي:

لقد قسم النظام المالي المحاسبي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول و إدراجها في

الحساب 133 و ضرائب مؤجلة خصوم في الحساب 134 .

أ. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول:

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ

الإقفال ، دون حساب التحيين حيث تسجل وفق (قبايلي، 2013، الصفحة 61) :

- الفوارق التي بين النواتج أو المصروفات في المحاسبة و أخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية ؛

- الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة؛ حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة

المستقبلية الممكنة ؛

- عند الإقصاء أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف الدالية المجمعة ؛

رح	مدین	دائن
133	XXXXXXX	
692		XXXXXXX

ب. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم :

ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن لـ 134/ح " ضرائب مؤجلة على الخصوم " كخصم إلى ح/692 فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم " كعبء أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

رح	مدین	دائن
692	Xxxxxxxx	
134		xxxxxxxxx
	التغير في الضرائب المؤجلة المستحقة	
	ضرائب مؤجلة (خصوم)	

2.3. تقييم الضرائب المستحقة والمؤجلة :

حسب الفقرة 1-134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمطابقة لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي " IAS12 " فإن طريقة الترحيل المتغير دوماً هي الطريقة الوحيدة المقبولة، وهي توافق المقاربة بالميزانية (الجريدة الرسمية، 2008، الصفحة 19) .

أ. معدلات الضريبة :

يجب على المؤسسة أن تقيم الضرائب المؤجلة والمستحقة للدورة والدورات السابقة باستخدام المعدلات والقواعد (القوانين والتنظيمات) الجبائية المطبقة أو القريبة من التطبيق عند تاريخ الإقفال، فالضرائب المؤجلة هي تأجيل ديون أو حقوق مستقبلية، لذا يجب تقييمها في نهاية كل دورة محاسبية على أساس المعدلات المنتظرة خلال الدورة التي سيتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسوى فيها الخصم الضريبي المؤجل، وعموماً تغير المعدلات أو التنظيمات الجبائية يكون وفق القوانين المعلنة وإصدار قوانين جديدة تنظم الضريبة على الأرباح في مشروع قانون المالية السنوي أو التكميلي لذا يجب تقييم الضرائب المستحقة والمؤجلة، وفق المعدلات والقواعد الجبائية لمشروع قانون المالية الأخير عند نهاية الفترة) .

عندما يتم تطبيق معدلات ضريبة مختلفة وفق مستويات مختلفة، على النتيجة الخاضعة للضريبة، يجب تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة باستعمال معدلات متوسطة، والتي ينتظر تطبيقها على الربح الخاضع (أو الخسارة الجبائية) خلال الفترات المستقبلية المنتظرة، لامتناع الفروق الزمنية هذه الطريقة

تسمى طريقة الترحيل المتغير، وهي عكس طريقة الترحيل الثابت والتي لا يسمح المعيار IAS12 " بتطبيقه (didelot, 2010,P310).

ب.مراجعة الضريبة المؤجلة أصول:

يجب مراجعة القيمة المحاسبية لأصول الضريبة المؤجلة عند نهاية كل دورة، فعلى المؤسسة تخفيض قيمة أصل ضريبة مؤجلة، عندما يكون من غير المحتمل أكثر من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافٍ، يكون متاح للاستخدام جزء أو كل مزايا هذه الضريبة المؤجلة أصول ، ويتم محاسبة هذا التخفيض في الأموال الخاصة وليس حساب النتيجة، لأنه متعلق بخسائر السنوات السابقة أو أرباحها، التي تم تخفيضها مسبقاً في انتظار استرجاع هذه الأصول الضريبية المؤجلة مستقبلاً لمحو هذه الفروق الزمنية، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المتعلق بها، لذا يتم محاسبته في النتيجة المرحلة (ح 11/ الترحيل من جديد)، ويكون التسجيل المحاسبي لتخفيض الجزئي أو الكلي للأصول الضريبية المؤجلة بالقيد التالي: (didelot, 2010 ,P323)

رح	مدين	دائن
133	ضرائب مؤجلة (أصول)	Xxxxxxxx
11	الترحيل من جديد	xxxxxxx

أما في حالة تغير الظروف لاحقاً وأصبح من المحتمل تحقيق ربح جبائي كافٍ للاستخدام أصول ضريبية مؤجلة، التي تم تخفيض قيمتها جزئياً أو كلياً في السابق، يجب استرجاع تلك التخفيضات بنفس المبدأ (جزئياً أو كلياً)، ويكون التسجيل المحاسبي وفق حسابات النظام المحاسبي كما يلي:

رح	مدين	دائن
11	الترحيل من جديد	Xxxxxxxx
133	ضرائب مؤجلة (أصول)	xxxxxxx

ج.التحيين (Actualisation):

المعيار " IAS12 " لم يخصص بتحيين أصول وخصوم الضرائب المؤجلة، ويرجع ذلك أساساً إلى تعقد تكلفة إعداد وتقدير الاستحقاق الموثوق به لامتصاص الفروق الزمنية، عكس العديد من الخصوم

والأصول التي أوجبت المعايير المحاسبية الدولية تجميعها كالمؤونات وعمليات اقتناء التثبيتات على الحساب لأكثر من فترة مالية (Julian, 2007,P129) .

4.2. عرض الضرائب المستحقة والمؤجلة:

يجب عرض الضرائب على النتيجة في القوائم المالية وفق الشروط التي حددها المعيار IAS12، ويمكن متابعة ذلك كما يلي:

أ. عرض الضرائب في حساب النتيجة: وذلك كما يلي (عجلان، 2017، الصفحة 76):

- يجب معالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة في حساب النتيجة ما عدا تلك الناجمة عن العمليات والتي تم محاسبتها مباشرة في عناصر النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة ؛

- العبء (أو الإيراد) الضريبي يجب عرضه بشكل منفصل في حساب النتيجة، أي الفصل بين الأعباء المتعلقة بالضرائب المؤجلة والأعباء (الإيرادات) المتعلقة بالضرائب المستحقة

ب. عرض الضرائب في الميزانية:

يجب عرض أصول وخصوم الضريبة بشكل منفصل عن الأصول والخصوم الأخرى، كما أن أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تفصل عن أصول وخصوم الضريبة المستحقة. وعندما تقوم المؤسسة بالفصل بين الأصول والخصوم غير الجارية والأصول والخصوم الجارية في قوائمها المالية لا يجب تصنيف أصول وخصوم الضريبة المؤجلة كأصول أو خصوم جارية.

ج. إجراء المقاصة عند عرض الميزانية:

يجب القيام بعملية المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المستحقة، إذا كان للمؤسسة حق قانوني نافذ (ساري المفعول) بإجراء عملية مقاصة للمبالغ المسجلة محاسبياً من جهة.

3. الضرائب المؤجلة في النظام الجبائي الجزائري:

1.3 العلاقة بين النظام المحاسبي والجبائي:

يتم إعداد القوائم المالية وفق الإطار التصوري ومبادئ وقواعد القانون المحاسبي، التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، من أجل أن تعكس الواقع الاقتصادي للكيان، من خلال إعطاء صورة صادقة وتعكس الواقع الاقتصادي للكيان، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية، بأخذ القرار الاقتصادي المناسب، مع الضمانات الكافية، حول مصداقية القوائم المالية صحتها ومطابقتها للتشريع المحاسبي. يستخلص مما سبق، أنه إن تم إعداد القوائم المالية بنظرة جبائية، فهذا يعتبر، وبكل بساطة، انتهاك وهدم لأساس النظام المحاسبي المالي. وعليه يمكن طرح السؤال: هل الميزانية الجبائية أقوى من حيث البيانات من الميزانية المحاسبية؟

فإذا كان المقصود من الميزانية الجبائية، الحصيلة الجبائية ككل (liasse fiscale) فلا توجد إلا القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج وسيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة والملاحق) التي تعبّر عن البيانات المحاسبية. وأما الحصيلة الجبائية فما هي إلا وثيقة أعدت من طرف الإدارة الجبائية، لمصلحتها الخاصة، وللمراقبة والتأكد من صحة احتساب الضرائب وبالأخص الضريبة على أرباح الشركات. وإن كان المقصود جدولاً الأصول والخصوم المتضمنان في الحصيلة الجبائية، فإنهما بنفس المحتوى الذي جاء في قرار 26.07.2008.

كما يمكن طرح سؤال ثاني: هل الواقع هو الذي يفرض على المحاسب إعداد القوائم المالية بنظرة جبائية؟ أم المعايير المحاسبية المتفق عليها؟

فإن كان المقصود من وراء السؤال إعداد القوائم المالية وفق النظام الجبائي في حالة تعارض القانون المحاسبي والقانون الجبائي، فهذا تم الإجابة عليه. أمّا إن كان القصد، هو إعداد القوائم المالية، بنية التهرب والغش الضريبي، وتسديد أقل ما يمكن من الضرائب فالغاية لا تبرر الوسيلة، ويعدّ ذلك ضرباً لعرض الحائط للإطار التصوري ومبادئ وقواعد القانون المحاسبي.

3.2. نشأة الضريبة المؤجلة:

إن الاعتراف بالضرائب المؤجلة هو التزام محاسبي يفرضه النظام المحاسبي المالي وعليه عدم الاعتراف بها قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير صادقة وقد تكون سبب رفض المحاسبة من المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) ، وعموماً فإن نشأة الضرائب المؤجلة يرجع لتطبيق المبادئ المحاسبية التالية (رجاح، 2020):

- مبدأ استقلالية الدورات ؛
 - مبدأ محاسبة التعهد أو الالتزام ؛
 - مقابلة النفقات بالإيرادات ؛
 - استقلالية الإجراءات المحاسبية عن الإجراءات الجبائية ؛
- بتطبيق المبادئ الأربعة معا فإن الضرائب المؤجلة تنشأ في الحالات العملية التالية:
- مبلغ العطل المدفوعة الأجر التي ستسدد للسداسي الثاني للسنة N ؛
 - أجر شهر ديسمبر للسنة N الذي سيتم دفعة في شهر جانفي N+1 ؛
 - عبء الضريبة على الأرباح للسنة N ؛
 - الخسارة المرحلة والمحقة في السنة N ؛
 - قرار الحصول على إعانات حكومية ؛
 - منح الخروج للتقاعد للعمال ؛

3.3. تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة:

يتم إتباع المراحل التالية وذلك للانتقال من النتيجة الجبائية إلى المحاسبية (رجاح، 2020):

- تحديد مختلف الادماجات والتخفيضات؛
 - تحديد مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحق؛
 - تحديد العبئ الضريبي؛
- وما يمكن ملاحظته هنا أن الضرائب المؤجلة تنشأ فقط من الادماجات المؤقتة فقط (العطل المدفوعة الأجر ، مؤونات منحة الخروج للتقاعد، الفرق بين الاهتلاك المحاسبي والجبائي لاختلاف المدة) وكذا

التخفيضات المؤقتة فقط (الإعانات غير المحصلة في السنة N ، الفرق بين الاهتلاك المحاسبي والجائبي لاختلاف المدة).

4.دراسة حالة مؤسسة ENPC سطيف

1.4.تقديم مؤسسة ENPC(المجمع):

تقع المديرية العامة للمجمع في المنطقة الصناعية سطيف ، هي مؤسسة عمومية تتضمن 16 فرع 5 منها في سطيف والباقي موزعة على عدة ولايات في الوطن ، يتمثل إنتاجها الأساسي في منتجات البلاستيك بمختلف أنواعه، وقد حققت المديرية العامة في سنة 2018 خسارة قدرها 37, 554 254 64- ولكن يتم تعويض هذه الخسارة من خلال الفروع بحكم أن المديرية العامة ليست إنتاجية بل تسير فقط كل الفروع (مؤسسة البلاستيك والمطاط، 2020). تنشأ الضرائب المؤجلة في المؤسسة لعدة أسباب منها تكوين مؤونات منح الخروج إلى التقاعد التي تمنحها المؤسسة لكل عامل عند خروجه للتقاعد، وبحكم أنها تمثل مبالغ كبيرة (خاصة إذا كان عدد العمال المزمع خروجهم للتقاعد كبير) تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة مسبقه بإعداد جدول خاص يعتمد على العديد من المؤشرات .

2.4.إعداد جدول حساب منح التقاعد التقديري: يتكون عدد عمال المديرية العامة من 81 عامل لا يمكن أخذ كل معطياتهم كلهم، ونظرا لكبر حجم الجدول التفصيلي سوف نكتفي بجزء منه فقط ل 10 عمال والعملية نفسها لكل العمال؛ بحيث تنص الاتفاقية الجماعية للمؤسسة لسنة 2017 بحصول العامل عند خروجه للتقاعد على 20 شهرا كمنحة الخروج للتقاعد (مؤسسة البلاستيك والمطاط، 2020)

جدول (01):يحدد كيفية حساب مؤونة التقاعد لمؤسسة البلاستيك والمطاط

NOM PRENOM / FONCTION 1	SEX 2	DATE DE NAISSANCE 3	DATE DE RECRUTEMENT 4	AGE 5	NOMBRE ANNEES TRAVAIL DANS SECTEUR 6	NOMBRE D'ANNEES RESTANTES 7	SALAIRE DE REFERENCES 8	NOMBRE DE MOIS AQUIS SELON LA CONVENTION 9
01	F	09/12/1977	01/12/2001	41	17	14	49 360,05	10,63
02	F	06/08/1979	07/01/2006	39	13	16	57 922,06	8,13
03	M	23/03/1979	23/09/2002	39	16	21	69 056,48	10,00

الضرائب المؤجلة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر

04		M	24/02/1962	01/12/1984	56	34	4	145 205,99	20,00
05		M	03/10/1985	20/02/2014	33	5	27	41 085,14	3,13
06		M	22/07/1964	01/07/2001	54	17	8	144 898,44	20,00
07		M	21/01/1956	02/11/2011	63	35	0	148 870,91	20,00
08		F	21/09/1977	14/02/2006	41	13	14	45 403,45	8,13
09		F	10/02/1978	01/09/2013	40	5	15	37 463,60	3,13
10		M	01/11/1966	10/10/1992	52	26	8	145 329,72	20,00

DROIT ACQUIS 10	DROITS ACQUIS AVEC EVOLUTION SALARIALES 11	TAUX DE DEPART ANNUEL L 12	TAUX DE MORTALITE 13	PROBABILITE DE PRESENCE 14	DROIT ACQUIS 15	PROVISIONS INDEMNITE DE RETRAITE ACTUALISEE 16
524 450,53	932 937,60	0,525	0,987	0,518	483 583,65	288 827,23
470 616,74	908 972,77	0,479	0,991	0,475	431 358,16	239 347,19
690 564,80	1 638 424,89	0,381	0,991	0,377	617 762,43	285 148,62
2 904 119,80	3 423 618,81	0,832	0,950	0,790	2 704 942,81	2 334 563,37
128 391,06	389 908,95	0,289	0,993	0,287	111 802,34	41 378,24
2 897 968,80	4 027 499,15	0,692	0,970	0,671	2 702 716,89	2 013 240,75
2 977 418,20	2 977 418,20	1,000	0,926	0,926	2 757 684,74	2 757 684,74
368 903,03	656 236,36	0,525	0,987	0,518	340 156,91	203 163,57
117 073,75	217 007,78	0,502	0,991	0,497	107 830,32	62 075,37
2 906 594,40	4 039 486,72	0,692	0,970	0,671	2 710 761,34	2 019 233,02
						32 382 358,63

المصدر: من وثائق المؤسسة الداخلية لسنة 2018

• شرح كيفية حساب خانات الجدول:

الخانة 1: تمثل الاسم واللقب لكل عامل، الخانة 2: الجنس M للذكر و F للأنثى، الخانة 3: تاريخ

ميلاد كل عامل

الخانة 4: تاريخ التوظيف لكل عامل، الخانة 5: السن لكل عامل، الخانة 6: عدد سنوات العمل في

المؤسسة .

الخانة 7: عدد السنوات المتبقية إلى غاية الخروج إلى التقاعد (60 سنة بالنسبة للذكر و 55 سنة بالنسبة للإناث).

الخانة 8 : الأجر المرجعي = (مجموع الأجور الخاضعة للضريبة للسنة كاملة / 12) .

الخانة 9: عدد الأشهر المتحصل عليها حسب الاتفاقية الجماعية للمؤسسة هنا يتم حساب معدل بالعلاقة التالية: المعدل = (عدد سنوات العمل × 20 شهر) / 32 سنة

الخانة 10: الحقوق المتحصل عليها = الأجر المرجعي × المعدل السابق

الخانة 11: الحقوق المتحصل عليها بأخذ بعين الاعتبار زيادات الأجور المستقبلية تحسب بالعلاقة التالية: الحقوق المتحصل عليها = الحقوق المتحصل عليها سابقا (1 + معدل الزيادة في الأجر) أس عدد السنوات المتبقية

الخانة 12: معدل خروج العمال وهو معدل يحسب حسب دوران العمال في المؤسسة يحدد من طرف إدارة الموارد البشرية.

الخانة 13: معدل الوفيات يتم الحصول عليه من معطيات الديوان الوطني للإحصاء

الخانة 14: معدل البقاء في المؤسسة = معدل الخروج × معدل الوفيات

الخانة 15: الحقوق المتحصل عليها النهائية = الحقوق المتحصل عليها بأخذ بعين الاعتبار زيادات الأجور × معدل البقاء

الخانة 16 : المؤونة المحتملة = الحقوق المتحصل عليها نهائيا (+ 3,75 %) - عدد السنوات المتبقية ، علما أن المقدار 3,75 % هي نسبة التحيين المستخدمة عند حساب عوائد سندات الخزينة التي تصدرها الدولة.

3.4 التسجيل المحاسبي للمؤونات والضرائب المؤجلة: من الجدول أعلاه تظهر المؤونة الإجمالية المحتملة ل 81 عامل بمبلغ إجمالي

32 382 358,63 دج وعليه في 2018/12/31 يقوم المحاسب بتسجيل المؤونة بالقيود التالي:

رح	2018/12/31	مدين	دائن
----	------------	------	------

32382358,63	32382358,63	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68627
		مؤونة المخاطر (الخروج إلى التقاعد)	1530

وبعدها يتم حساب مبلغ الضريبة المؤجلة أصول = المؤونة المحتملة $\times 19\%$ (المؤسسة صناعية وبالتالي تخضع لهذا المعدل في IBS)،

وعليه الضريبة المؤجلة = $32\,382\,358,63 \times 19\% = 6\,152\,648$ دج وتسجل بالقيود :

دائن	مدین	2018/12/31	رح
	6152648	ضريبة مؤجلة أصول	133
6152648		التغير في الضرائب المؤجلة أصول	6920

وبالتالي يظهر الحسابا 133 ضمن الأصول غير الجارية والحساب 1530 في الخصوم غير الجارية في الميزانية الختامية لسنة 2018، أما الحسابين 68627 و 6920 فيظهرا في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لنفس السنة. أما في حالة زيادة المؤونة أو نقصانها في السنة المقبلة فإن التسجيل يكون بالفرق فقط إما تكوين مؤونة جديد أو استرجاع جزء من المؤونة المكونة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي. إن التغير في الضريبة المؤجلة يؤثر فقط في النتيجة المحاسبية، ولا يؤثر هائيا في النتيجة الجبائية لأنه عند حساب النتيجة الجبائية يتم إعادة إدماج الضريبة المؤجلة لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

5. الخاتمة

يبقى موضوع الضرائب المؤجلة من القضايا التي تجد اختلافا كبيرا بين الممارسين والمنظرين وقواعد النظام المحاسبي المالي، وعليه ومن خلال بحثنا هذا توصلنا للنتائج التالية:

- الضرائب المؤجلة هي تقنية محاسبية بحتة ولا علاقة للنظام الجبائي بها؛
- يقف النظام الجبائي موقفا حياديا تماما اتجاه الضرائب المؤجلة؛
- إن استخدام تقنية الضرائب المؤجلة يؤثر مباشرة على القوائم المالية خاصة الميزانية وجدول حساب النتائج ومنه العبي الضريبي وتحديد النتيجة الصافية؛

- يساهم استخدام تقنية الضرائب المؤجلة في الرفع من مصداقية القوائم المالية ومن ثم إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
 - تنشأ الضرائب المؤجلة عن الفروقات المؤقتة للادماجات والتخفيضات التي نستخدمها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛
 - محدودية تطبيق الضرائب المؤجلة الذي نجده خاصة في المؤسسات الاقتصادية العمومية وتغيب تقريبا لدى المؤسسات الخاصة؛
- وعليه لا بد من حث الممارسين على زيادة الاهتمام بتقنية الضرائب المؤجلة لما لها من تأثير مباشر على القوائم المالية زمن صم مصداقية المعلومات.
- مما سبق يتضح لنا جليا صحة الفرضية الثانية وهي عدة اعتراف النظام الجبائي بالضرائب المؤجلة والتي تبقى تقنية محاسبية بحته ، يعالجها النظام المحاسبي المالي (الذي سيتعرض الى تعديلات مهمة في المستقبل القريب) ، وما يحدث في المعيار الدولي IAS 12 .

6. قائمة المراجع:

المراجع العربية

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2008). القرار مؤرخ في 2008/07/26. الجزائر: الجريدة الرسمية.
- العايشي عجلان. (2017/2016). مطبوعة معايير التقارير المالية الدولية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS، مدعمة بأمثلة وتمارين. المسيلة: جامعة المسيلة.
- المحاسبين القانونيين السعوديين SOCPA. (2017). مختصر معايير الدولية للتقارير المالية. الرياض السعودية: اصدرات الجمع المحاسبين القانونيين السعوديين.
- المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط. (2020). www.Enpc-dz.com. سطيف الجزائر: الموقع الرسمي.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2018/2017). ترجمة معايير الدولية للتقارير المالية. الرياض السعودية: مؤسسة معايير المحاسبة الدولية.
- تباني عبد الباسط. (2016). المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي IAS 12 - دراسة حالة شركة مطاحن الخضنة ، مذكرة ماستر. المسيلة: جامعة المسيلة.
- توفيق رجاح. (2020). العلاقة بين النظام المحاسبي والجبائي. سطيف الجزائر: صفحة الفاييسوك توفيق رجاح أبو جابر. مواضيع توفيق رجاح أبو جابر Etudes de RADJAH Toufik Aboudjaber

- جمعة حميدات. (2014). خبير معايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS Expert . الرياض السعودية: الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين السعوديين SOCPA.
- دربوش محمد الطاهر و بن طاهر حسين. (2014). البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، العدد 12 ص ص 67-80.
- عبد الناصر نور و طلال الجحاوي. (2012). المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق. دليل المحاسبين JPS Accountatns Directory .
- محمد قبائلي. (2013). آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12: ضرائب الدخل في ظل تبين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري -دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء. أطروحة ما جستير. جامعة البليدة.
- حمدي، أبو القاسم. (2015). أثر العدالة التنظيمية المدركة على مستوى الرضا الوظيفي لدى أعضاء هيئة التدريس، دراسة حالة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 11(3). ص. 543-571.

المراجع الأجنبية:

- Ahmed, E. (2010). Formation sur les normes IAS/IFRS. ESSEM ,Alger Business School. Alger: Atelier sur le cycle d'exploitation (Partie 1) .
- COMPARATIVE STUDY OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD IMPLEMENTATION IN GHANA AND NIGERIA .Evans O.N.D. (2014). edition vol.10, No.13/ P529-546 European Scientific Journal .NIGERIA
- Paris: Les normes comptables internationales IAS/IFRS. (2007). Jean-jacque Julian Foucher
- et le meilleur du DCG 10 comptabilité. (2011). Micheline Fiederich et Georges Langlois .Paris: Foucher .audit
- Adoption of International Reporting Standards .N.S and Oladele , R. Eziani (2012). Arabian Journal of Business and (IFRS) to enhance financial reporting in Nigeria .vol 2 n 3 (Management Review (OMAN Chapter
- Challenges of Implementation IFRS in .Atu, O. K. Atu & ,O. G., Raphael, I. A (2016). Igbinedion University Journal of Accounting . Less Developed and Developing Countries .13-1
- Paris : Groupe Revus .Maitriser les IFRS .(2010). Odilie Barbe et Laurent Didelot .Fduciaire
- A review of the pragmatic utility of the .(Aug 2013). Owolabi Sunday Ajao and Others Merit Research Journal of .adoption of International Financial Reporting Standards IFRS .Vol. 1(3) pp. 026-032 Accounting, Auditing, Economics and Finance
- . BUSI INF TECH . Challenges of Converging to IFRS in Negeria INT .(2012). T NYOR