

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

رقم.....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المحاسبة والمالية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان

واقع الضرائب المؤجلة في الجزائر بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي

تحت إشراف الأستاذة :

علي صوشة مارية

من اعداد:

- نواري خديجة
- لعليبي خضرة

لجنة المناقشة:

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
فكار أحمد فوضيل	أستاذ مساعد (أ)	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	رئيسا
علي صوشة مارية	أستاذ محاضر (ب)	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مشرفا ورئيسا
بن وارث حجيلة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مناقشا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر

بسم الله وكفى ، وطلّى اللهم على نبيك المصطفى ، من لم يشكر الله لم يشكر الناس ، الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ، وكل الشكر والعرفان للذين علمونا ، ووجهونا ونصحنوا ، من المبتدأة إلى غاية يومنا هذا بصفة عامة ، والأستاذة المشرفة التي قدمت لنا يد العون في إتمام هذا العمل المتواضع ، وكل من ساهم بتشجيعنا ومساندتنا .

وفي الأخير نسأل الله عز وجل التوفيق والسداد

والحمد لله رب العالمين

الإهداء

إلى من قال فيهما عز وجل: "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا

إلى من أطفا سنين عمره شموحا ليضيء دنياي ويعيد لي طريق النجاح
ويعينني في مسيرتي الدراسية أبي أدام الله عليه الصحة والعافية

إلى التي أنجبتني وربتني وحثتني على العلم والعمل رمز التضحية ونبع الحنان
إلى نور عيني أمي الغالية أطال الله في عمرها وحفظها لنا وأدامها الله فوق
رؤوسنا

إلى أغلى أئنان على قلبي جدي وجدتي الذي سررت ووطئت على درج
دائمهما، حفظهما الله لنا وأطال الله في عمرهما وجعلهم دائما مصباح البيت
ومهجته

إلى من تقاسموا معي مر الحياة وطلوها، إلى من شاركوني فرحي وألمي إلى
إخوتي سدي في الحياة حفظهم الله لي

إلى رفيقة دربي التي شاركتني هذا العمل وتقاسمت معي أروع سنوات
عمرى أختي الغالية نوارى خديجة ، إلى كل الأصدقاء والأهل والأحباب ومن
ترك بصمة في حياتي ، إلى كل دفتري خاصة قسم المحاسبة والجباية المعمقة
سأخل أحفظكم في ذاكرتي ما حبيبكم،

إلى كل من يتفحص المذكرة الآن

خضرة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى منير دربي وعماد نجاحي ومرشدي إلى طريق
الخير والنور حفظه الله من كل سوء والدي العزيز "الحاج محمد"

إلى منبع العطف والحنان والشمس التي تنير ظلامي والتي من كانت الجنة
تحت أقدامها والتي بفضل دعائهما وصلت إلى أعلى المراتب أمي الحنون
حفظها الله

إلى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي إلى من عاشو معي
الحياة طوما ومرها أخي الغالي وأخواتي كل باسمه

إلى أعلى اثنين على قلبي جدتي اللتان سررت ووصلت على درج دعائهما،
حفظهما الله لنا وأطال الله في عمرهما

إلى أهلي وسندي في الحياة أخص بالذكر أمي الثانية ذاتي وأولادها

إلى من قاسمتني هذا العمل والمشوار الدراسي رفيقة الدرب وشاركتني
الحياة طوما ومرها أختي خيرة لطيفي وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذه
المذكورة أخص بالذكر الأستاذة علي صوثة مارية

إلى كل الصديقات والأصدقاء وإلى كل من وسعتم ذاكرتي ولو تسعمو
مذكرتي

خديجة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

II.....	البسمة
III.....	الشكر
IV.....	الإهداء
V.....	الإهداء
VI.....	فهرس المحتويات
IX.....	قائمة الأشكال
X.....	قائمة الجداول
XI.....	قائمة المختصرات
أ.....	المقدمة العامة

الفصل الأول : الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

01.....	تمهيد
02.....	المبحث الأول : الضريبة على أرباح الشركات
02.....	المطلب الأول: ماهية الضريبة على أرباح الشركات
05.....	المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية
10.....	المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية
15.....	المطلب الرابع: أنواع الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

19.....	المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة على أرباح الشركات
19.....	المطلب الأول: ماهية الضرائب المؤجلة على أرباح الشركات
23.....	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة
37.....	خلاصة الفصل
39.....	الخاتمة العامة
43.....	قائمة المراجع والمصادر

الملخص

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
22	مفهوم الضريبة المؤجلة و أنواعها	الشكل (01)

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
04	معدلات الضريبة على أرباح الشركات.	الجدول رقم (01)
05	تواريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات	الجدول رقم (02)
10-09	نموذج جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	الجدول رقم (03)
14	نموذج جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية	الجدول رقم (04)
18-15	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	الجدول رقم (05)
26	نموذج تطبيقي للضريبة مؤجلة أصول (مثال الشركة A)	الجدول رقم (06)
29	نموذج تطبيقي للضريبة مؤجلة أصول (مثال الشركة B)	الجدول رقم (07)
34	نموذج تطبيقي للضريبة مؤجلة خصوم (مثال الشركة D)	الجدول رقم (08)

قائمة المختصرات

CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IAS	International Accounting Standards
SCF	Système de Comptabilité Financière

المقدمة العامة

المقدمة العامة

قامت الحكومة الجزائرية في العشرية الأخيرة بعدة إصلاحات اقتصادية هامة من اجل مواكبة التطورات الحاصلة في مختلف الدول، حيث قامت بإصلاح مالي محاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر كإعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي ، ويشكل هذا النظام خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، لأنه مستمد من هذه الأخيرة ومكيف حسب الواقع الجزائري.

وبعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق وما جاء به من تغيرات على المستوى المحاسبي المالي جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والجباية ،وهذا قصد تكييفها أكثر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، حيث اعتمد هذا الأخير على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" الذي انشأ خصيصا لمعالجة الضرائب المؤجلة .

كما قد عملت هذه المعايير لحل المشاكل الضريبية من خلال تحديد كيفية و طرق المعالجة المحاسبية لها وذلك بتحديد المقدار الخاضع للضريبة طبقا للتشريعات و القواعد الضريبية المحددة، في حين أن الدخل المحاسبي يحسب طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و عادة ما يختلف الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي، و لقد تناولت المعايير كيفية معالجة هذه الاختلافات، و الضريبة المستحقة و المؤجلة ومختلف الفروقات الناتجة عنها.

أولاً: الإشكالية

وعلى ضوء هذا العرض ارتأينا طرح السؤال الأساسي التالي:

كيف تتم المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري ؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

- ما المقصود بالضريبة على أرباح الشركات ؟
- كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؟
- عن ماذا ينتج عن مفهوم الضريبة المؤجلة على أرباح الشركات وكيف تتم معالجتها وفقا للنظام المحاسبي المالي ؟

المقدمة العامة

ثانيا: فرضيات الدراسة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة ومجموعة التساؤلات المرتبطة بها تم وضع الفرضيات التالية :

- الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة سنوية تصريحية ذات معدل ثابت تفرض على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين.
- إن تحديد النتيجة الجبائية المتعلقة باحتساب الضرائب على أرباح الشركات يكون انطلاقا من النتيجة المحاسبية ، وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي الجزائري ، بإضافة الاستردادات وخصم التخفيضات والعجز من النتيجة المحاسبية.
- الضريبة المؤجلة هي ناتج الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث يتم معالجتها لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وفق المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية المعترف بها.

ثالثا: مبررات إختيار الدراسة

تم اختيار موضوع الدراسة لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية

الأسباب الذاتية :

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص
- اكتساب معرفة وخبرة مستقبلا في المجال المهني المحاسبي.

الأسباب الموضوعية :

- محاولة التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة الجبائية من قوانين وتشريعات .
- تحديد نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري فيما يتعلق بتحديد الربح الخاضع للضريبة.
- حداثة الموضوع وما يرتبط به من حاجة لمزيد من البحث نظرا لصعوبة فهم موضوع الضرائب المؤجلة وتطبيق المعالجة المحاسبية و الجبائية لها .

المقدمة العامة

رابعاً : أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- إبراز أهم آليات الضريبة على أرباح الشركات .
- تحديد كلا من النتيجة المحاسبية و الجبائية والعناصر المكونة لهما .
- بيان علاقة النتيجة الجبائية بالنتيجة المحاسبية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي .
- بيان المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة طبقاً للنظام المحاسبي المالي والتعرف على الفروق التي تنشأ عنها الضريبة المؤجلة.

خامساً : دراسات سابقة

- **آمنة قيرش**: المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي رقم 12، دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للأشغال المتعددة بالمسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة المسيلة 2015، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي الجديد وبيان مختلف التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالنتائج الخاصة بالمؤسسة وكيفية المعالجة المحاسبية و الجبائية لها.
- **عفيف عبد الحميد** :،فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ،جامعة فرحات عباس 1 بسطيف ، 2013-2014، هدفت هذه الدراسة الى تحقيق البعدين الاقتصادي والاجتماعي عن طريق تشجيع الاستثمار وتعبئة الادخار وترشيد الاستهلاك وترقية الصادرات والتوزيع العادل للدخول وتحسين الأوضاع المعيشية للمواطن .
- **ملاك حورية** : اثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق ،سنة 2014-2015،جامعة محمد بوضياف -المسيلة ، ركزت هذه الدراسة على القواعد والأسس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المنظمة لاهتلاك الأصول والنقاط التي يتعارض فيها هذا الجانب مع النظام الجبائي الجزائري ، كما حاولت إبراز اثر الاختلاف بين النظامين .

المقدمة العامة

- يتضح لنا من خلال الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل الدراسة السابقة لها ،حيث درست معظم النقاط التي تناولتها دراستنا بالإضافة الى دراسة الضرائب المؤجلة على ارباح الشركات وتوضيح علاقة النتيجة الجبائية بالنتيجة المحاسبية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي .

سادسا : صعوبة الدراسة

- قلة المراجع المرتبطة بالموضوع نظرا لحدثه.
- قلة المعلومات المرتبطة بالجانب الجبائي .
- صعوبة ضبط بعض المصطلحات المترجمة .
- حدود الدراسة تزامنت مع انتشار وباء كوفيد19.
- لم نوفق في الدراسة الميدانية بسبب عدم اختيارنا الصحيح للمؤسسة (مؤسسة تواب لإنتاج الجبس ببوسعادة -المسيلة لم تسجل ضرائب مؤجلة خلال السنوات المالية الأخيرة) ونضرا لضيق الوقت وعدم استقبال المؤسسات الأخرى للطلبة(انتشار جائحة كورونا) لم نستطع تغيير حالة الدراسة .

سابعا: منهج وأدوات الدراسة

من اجل تحقيق أهداف الدراسة ولكي نجيب عن الأسئلة المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي ولتدعيم مختلف جوانب الدراسة تم الاعتماد على المراجع المتوفرة من كتب ورسائل جامعية ،اضافة الى المجالات والمقالات ذات الصلة بهدف الدراسة .

ثامنا: هيكل الدراسة :

تتكون هذه الدراسة من فصل نظري معنون بـ " الإطار النظري للضرائب بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري" تضمن تقديمًا عامًا للضريبة على أرباح الشركات ومن ثم تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة (النتيجة الجبائية) حيث تم فيه التعريف بالنتيجة المحاسبية وطرق تحديدها وكيفية إجراء بعض التصحيحات عليها بتطبيق القوانين التشريعية للوصول إلى النتيجة الجبائية ،وهذا الانتقال أو الفارق بين الربح المحاسبي أو الربح الضريبي ينتج عنه ضريبة مؤجلة وهذا ما تطرقنا له في المبحث الثاني والذي قمنا فيه بدراسة الضرائب المؤجلة ومعالجتها محاسبيا لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة .

الفصل الأول:

الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين
النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي
الجزائري

تمهيد:

تعتبر الضرائب المؤجلة جزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها، والتي ينتج عنها ربح ضريبي مقارن مع ربح محاسبي، وتطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة يستدعي شروط ومراحل، إلا أنها تعاني من عدم الشفافية في الواقع المهني وهذا لقلة الدراية بكيفية تحديدها وحسابها إضافة إلى طريقة اقتطاعها من جهة، وتواطأ بعض المهنيين من جهة أخرى.

وبما أن الضرائب المؤجلة تمثل المصدر الرئيسي لتمويل الخزينة العمومية للدولة خصصنا في هذا الفصل جميع النقاط الضرورية لتقديم الضرائب على أرباح الشركات مع ذكر الإثبات المحاسبي وكيفية الانتقال إلى الإثبات الجبائي، وعرض بعض المفاهيم حول الضريبة المؤجلة مع تحديد كيفية المعالجة المحاسبية لها والقيود التي تقابلها، إضافة إلى مقارنة بين النظامين المحاسبي و الجبائي ، لهذا قمنا بتقسيم الفصل إلى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: الضريبة على أرباح الشركات.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة على أرباح الشركات.

المبحث الأول: الضريبة على أرباح الشركات.

يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات انطلاقا من النتيجة الجبائية التي تستخلص من النتيجة المحاسبية بعد إجراء عدة تعديلات عليها تماشيا مع القوانين الجبائية وخاصة قانون الضرائب، وتقوم المشكلة المحاسبية أساسا على إشكالية تحديد الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والاختلاف القائم بينهما والذي ينتج عنه فروقات دائمة و فروقات مؤقتة و هذه الأخيرة هي ما ينتج عنها ضرائب مؤجلة .

المطلب الأول: ماهية الضريبة على أرباح الشركات

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم المفاهيم والقواعد المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات

أولا: تعريف الضريبة على أرباح الشركات

إن من أهم أهداف الإصلاح الاقتصادي في 1991 إخضاع المؤسسات لمنطق اقتصاد السوق ، وتكريسا لهذا المسعى أسست الضريبة على أرباح الشركات لتعويض الضريبة السابقة المتمثلة في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي لم تكن تساوي في المعاملة بين القطاعين العام والخاص¹.

ولقد نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه :تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات.²

إن التعريف السابق حدد مجموعة من الخصائص للضريبة على أرباح الشركات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:³

¹ غفيف عبد الحميد ،فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ،دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية

المستدامة ،جامعة فرحات عباس 1بسطيف ، 2013-2014،ص119

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،2018، المادة 135، ص 119.

³ لطفي شعبان بجباية المؤسسة ،الصفحة الزرقاء، الجزائر،ص144-145 .



- ضريبة سنوية، حيث تفرض مرة واحدة في السنة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة خلال تلك السنة .
 - ضريبة حقيقية، لأنها تتناسى كليا الحالة الشخصية للخاضع لها، ودون الأخذ بعين الاعتبار حالته المادية، وهي تهتم بالمادة الخاضعة للضريبة والمتمثلة في الربح .
 - ضريبة عامة، كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها.
- يمكن إضافة خاصيتين للضريبة على أرباح الشركات، وهما:
- ضريبة نسبية، بتطبيق معدل ثابت على الأرباح المسجلة في المؤسسة.
 - ضريبة تصريحية، بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسة.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

1- الشركات الخاضعة إجباريا: تفرض على الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال المذكورة في القانون التجاري وهي شركات ذات الأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

2- الشركات الخاضعة اختياريًا: هناك بعض الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لكن سمح لها القانون باختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إذ يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بتصريح منصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها، علما أن هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل: شركة التضامن، شركات التوصية البسيطة وجمعيات المساهمة¹

ثالثا : حساب الضريبة على أرباح الشركات

¹محمد قبالي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2013، ص72.

قبل القيام بالتصريح بالضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة أن تكون على معرفة كافية للنسبة التي ستفرض عليها

1- معدلات الضريبة على أرباح الشركات :

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية، حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، وفي هذا المجال حددت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالية¹:

1-1: المعدل العادي :

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع .

23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار .

26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

1-2: المعدلات الخاصة :

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يوضحه الشكل التالي :

الجدول رقم (01): يوضح معدلات الضريبة على أرباح الشركات

النشاط	المعدل
عوائد الديون والودائع و الكفالات	10%
بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقود تسيير الذي يخضع الى الاقتطاع من المصدر	20%
المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات	24%
المدخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية لحاملها	40%

¹المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، المادة 150، ص 39-40.

المصدر: المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، المادة 150، ص 39 .

2-آليات تسديد الضريبة على الأرباح الشركات

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات بطريقتين ، وهما ¹:

1-2: نظام الاقتطاع من المصدر

يشمل هذا النظام بعض المداخل المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات ، مثلما تم تعرض له سابقا في المعدلات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

2-2: نظام الدفع التلقائي (التسبيقات المؤقتة)

تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق لتسديد الضريبة، حيث يتم احتساب الضريبة حسب هذا النظام من المكلف نفسه ، وتسدّد تلقائيا لخزينة الضرائب دون إنذار مسبق من إدارة الضرائب و يتكون نظام الدفع التلقائي من ثلاث تسبيقات مؤقتة، تسدد خلال السنة المالية نفسها ، ورصيد تسوية يسدد بعد قفل السنة المالية ،الجدول الآتي يوضح تواريخ تسديد التسبيقات المؤقتة

الجدول رقم(02): يوضح تواريخ تسديد التسبيقات للضريبة على أرباح الشركات

التسبيقات	تاريخ التسديد
التسبيق الأول	من 20 فيفري إلى 20 مارس
التسبيق الثاني	من 20 ماي إلى 20 جوان
التسبيق الثالث	من 20 أكتوبر إلى 20نوفمبر
رصيد التسوية	30أفريل من السنة التالية كآخر اجل

المصدر : لطفي شعبان ،جباية المؤسسة ،الصفحة الزرقاء، الجزائر،ص 150.

¹ لطفي شعبان، مرجع سبق ذكره، ص 149.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية

القاعدة الخاضعة لحساب الضريبة على أرباح الشركات هي النتيجة الجبائية و يتم حسابها انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء عدة تعديلات عليها، لذا نعمل على توضيح هذه العناصر فيما يلي:

1- النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد هي النتيجة الصافية للسنة المالية وهي الفرق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتجات عن الأعباء وتمثل الخسارة في الحالة العكسية.¹

2- تحديد النتيجة المحاسبية:²

تحديد نتيجة المؤسسة يكون بطريقتين، الأولى من خلال الميزانية والثانية من خلال جدول حساب النتائج ، وعليه يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على أنها :

- الفرق بين موارد المؤسسة (الخصوم) واستخداماتها (الأصول) .
- كما تعتبر صافي الربح أو الخسارة بعد خصم جميع أعباء الدورة من إيراداتها .

2-1- تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية :

في بداية السنة حيث أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي أو التجاري فان الميزانية الافتتاحية لا تظهر أي نتيجة وتكون المعادلة متساوية بين جانب الأصول وجانب الخصوم .

¹ طيب ايمان ،مسلم سارة ،اشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمتطلبات الجبائية في الجزائر،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية ،تخصص محاسبة وجباية معمة ،قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بلحاج بوشعيب بعين تيموشنت،2018-2019، ص55

² قدوري عمار، بن عواق العربي ، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية ، العدد 12،المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص71،70،69.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم}$$

أ- في نهاية الدورة من خلال الميزانية الختامية يمكن التمييز بين الحالتين:

1-1-2: النتيجة موجبة (ربح): تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، فالمعادلة تأخذ الشكل التالي.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} + \text{نتيجة الدورة (ربح)}$$

لقد نص النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة على تسجيل النتيجة في جانب الخصوم وبإشارة موجبة، كما يمكن تبرير تسجيل الربح في جانب الخصوم كما يلي:

- في حالة تحقيق ربح يكون جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم، ولتحقيق التوازن بينهما نضيف النتيجة (ربح) إلى جانب الخصوم.
- يعتبر الربح من مصادر التمويل، مثله مثل باقي الأموال الخاصة.
- يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع دينا في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء، والمساهمين حيث يقررون إما سحبه، وإما تركه لتدعيم المركز المالي.

2-1-2: النتيجة سالبة (خسارة): في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون أقل من مجموع الخصوم، أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء، مساهمين ونحو الغير، وتأخذ الميزانية في هذه الحالة الشكل التالي:

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (خسارة)}$$

يقترح النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة تسجيل النتيجة (خسارة) في جانب الخصوم بإشارة سالبة

2-2- تحديد النتيجة من حساب النتائج:

إن أهمية إعداد حساب النتائج تتمثل في التمكين من تحديد النتائج التدريجية، والنتيجة النهائية للدورة المالية، والتي تظهر جليا في حساب النتائج حسب الطبيعة:

- إنتاج السنة المالية: يشتمل على أرصدة الحسابات التالية:

-ح/70 المبيعات من البضائع و المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

-ح/72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

-ح/73 الإنتاج المثبت.

-ح/74 إعانات الاستغلال.

- استهلاك السنة المالية : ويشمل :

-ح/60 المشتريات المستهلكة

-ح/61-62 الخدمات الخارجية

- القيمة المضافة: تساوي الفرق بين إنتاج واستهلاك السنة المالية.

- إجمالي فائض الاستغلال : يطرح من القيمة المضافة للاستغلال ما يلي:

-ح/63 أعباء العاملين

-ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

- النتيجة العملياتية : تكون بعد إضافة الحسابين 75 و78 وطرح الحسابين 65 و68 من (الى)

إجمالي فائض الاستغلال

-ح/75 المنتجات العملياتية الأخرى

-ح/78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات

-ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى

-ح/68 المخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة

- النتيجة المالية : تمثل نتيجة الفرق بين المنتجات والأعباء المالية .

-ح/76 المنتجات المالية

-ح/66 الأعباء المالية

- النتيجة العادية قبل الضريبة : هي مجموع النتيجتين العمليتين والمالية .
 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية: هي ناتج طرح الضريبة على أرباح الشركات إلى النتيجة العادية قبل الضريبة.
 - النتيجة غير العادية: هي نتيجة الفرق بين العناصر غير العادية والمتمثلان في :
 - ح/77 العناصر غير العادية (المنتجات)
 - ح/67 العناصر غير العادية (الأعباء)
 - صافي نتيجة السنة المالية: يساوي مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.
- والجدول التالي يوضح نموذج كيفية تحديد النتيجة من خلال حساب النتائج حسب الطبيعة
- الجدول رقم(03): نموذج لجدول حسابات النتائج حسب الطبيعة .

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	N	n-1
70	رقم الأعمال			
70	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن			
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
	1- إنتاج السنة المالية			
60	الخدمات الخارجية			
61-62	الخدمات الخارجية الأخرى			
	2- استهلاك السنة المالية			
	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
75	المنتجات العمليات الأخرى			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
68	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة .			
78	استرجاع عن خسائر القيمة و المؤونات			

			5- النتيجة العملياتية	
			المنتوجات المالية	76
			الأعباء المالية	66
			6- النتيجة المالية	
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	698-696
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	693-692
			مجموع أعباء الأنشطة العادية	
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
			9- النتيجة غير العادية	
			10- صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009، ص 30.

المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

تبدأ النتيجة الجبائية من نقطة النهاية للنتيجة المحاسبية وذلك بعد إصدار المؤسسة للقوائم المالية، وكما ورد سابقا حسب تعريف المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا كما عرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" فإنه يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضع المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة المالية والثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال.

ولقد نصت المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 2 على انه "يتشكل الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، الاهتلاكات المالية و الأرصدة المثبتة

و حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في الفقرة الأولى مع مراعاة المادتين 172 و 173 فإن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات، أيأ كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

مع ملاحظة أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول¹.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الاستردادات) - التخفيضات

أي أن تحديد النتيجة الجبائية يتطلب دراسة وتحليل الاستردادات التي هي أعباء مقبولة محاسبيا ولكن مرفوضة جبائيا، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي إيرادات مقبولة محاسبيا ولكن يجب إعادة النظر فيها جبائيا.

ومن خلال محتويات جدول تحديد النتيجة الجبائية (الجدول رقم 9) نجد أن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية المدرجة في جدول حساب النتيجة الجبائية والذي يحتوي على المعلومات التالية :

أولاً: الاستردادات (الأعباء المرفوضة):

ترفض الإدارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وهذه الأعباء تتكون من العناصر التالية:

- أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير المخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من أعباء الغير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم : حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة وما يتعدى هذا السقف يتم إعادة دمجها للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات، وحدود السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 1.000.000 دج سنويا وما يتجاوز هذا المبلغ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة².
- مصاريف حفلات الاستقبال الغير قابلة للخصم: لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملزمة بها والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة .

المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 201، الجزائر، المادة 140، ص 35.¹

المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 169، ص 44.²

- لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم.¹
- حصص الإشهار المالي والكفالة والرعاية الغير قابلة للخصم :حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم الأعمال لسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10% من رقم الأعمال ونفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم الآثار والمجموعات المتحفية وحفظها.²
- تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من اجل تحديد الضريبة بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فان السقف المحدد لها هو 10% من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم .
- المؤونات و الاهتلاكات الغير قابلة للخصم : تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم ،أيضا اهتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة ، إما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء
- المقدرة بسقف قدره 10.000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.³
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة ،فحسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر جزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70% بالنسبة لفائض قصير الأمد وهي تلك الفائض الناتج عن التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو انجازها أكثر من ثلاث سنوات ،إما إذا التزم المكلف

¹ وزارة المالية، قانون 07، المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية ، المادة 10، العدد 76، الجزائر 2017، ص 7.

² عيبر وكواك ،تير زايد،الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي ،2017-2018،ص36.

³ عيبر وكواك ،مرجع سبق ذكره ،ص37.

بالضريبة بإعادة استثمار الفائض في أجل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة¹.

وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخضع من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون التأهيل المهني أو يشتغل نفس منصب العمل مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى المعمول بها².

ثانيا: التخفيضات: وتتعلق بما يلي:³

- فوائض القيم الناتجة من التنازل عن عناصر أصول ثابتة إن التزم المكلف بالضريبة بان يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تشيئات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، وتحدد ب:
 - 30% إذا تعلق بفوائض القيم قصيرة الأجل.
 - 65% إذا تعلق بالأمر بفوائض القيم طويلة الأجل.
- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة . تكملة الاهتلاكات المتعلقة بفوارق المقارن بين الاهتلاك المحاسبي طبقا للنظام المحاسبي المالي أو الاهتلاك الجبائي (الاهتلاك المحاسبي اقل من الاهتلاك الجبائي)
- حواصل وفوائض القيم المتأتية من التنازل عن الأسهم والأوراق المتماثلة ، وكذلك تلك المتأتية من أسهم وحصص opcvم المسعرة في البورصة طبقا للمادة 46 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
- تخفيضات أخرى التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه ويجب إن توضح في جدول مفصل يلحق بالجدول رقم 09.⁴

المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، الجزائر، المادة 173، ص 45.¹

المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، الجزائر، المادة 168، ص 45.²

³مكاوي رحمة، لمين عفاف، المعالجة الجبائية والمحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والنظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017-2018، ص 16.

ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 66-67.⁴

ثالثا: العجز (الخسارة):

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية .

وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنوات المالية الموالية الى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.¹

ان الخطوات السابقة من تحديد للاستردادات والتخفيضات في اطار تحديد النتيجة الجبائية يوضحها الجدول رقم (09) المتعلق النتيجة الجبائية.

الجدول رقم(04): نموذج جدول رقم 09 لتحديد النتيجة الجبائية

المبلغ	البيان	
	ربح	1- النتيجة الصافية للسنة المالية
	عجز	
	2- الادماجات (الاستردادات)	
	الضريبة المستحقة على النتائج	الضريبة على ارباح الشركات
	الضريبة المؤجلة "متغيرة "	
	مجموع الادماجات	
	3- الخصومات	
	مجموع الخصومات	
	4- العجز السابق القابل للخصم	
	عجز السنة ..20	
	عجز السنة ..20	
	عجز السنة ..20	
	عجز السنة ..20	

المديرية العامة للضرائب ، المرجع سبق ذكره ،المادة 147،ص39. ¹

	المجموع القابل للخصم	
	ربح	النتيجة الجبائية
	عجز	

المصدر: قدوري عمار، بن عواق العربي، مرجع سبق ذكره، ص78.

المطلب الرابع: أنواع الفروق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

إن النتيجة المحاسبية تتحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين أن النتيجة الجبائية تحدد وفقا لقواعد التشريع الضريبي، وهذا يؤدي إلى وجود فروق بينهما مصنفة إلى نوعين هما:¹

• **الفروق الدائمة** : تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملاتها للأغراض المحاسبية، مثل إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة، السماح بخصم التبرعات بنسبة معينة اعتماد المصروفات غير المؤيدة بمستندات بنسبة معينة.

هذه الفروق يقتصر تأثيرها على الفترة التي تحدث فيها فقط، لذلك لا يترتب عليها أية آثار ضريبية في المستقبل، كما ينصب تأثيرها على قائمة الدخل فقط .

• **الفروق المؤقتة** : وهي عبارة عن فروق بين قيم بعض الأصول أو الالتزامات المدرجة في قائمة المركز المالي، وبين قيمتها للأغراض الضريبية المستقبلية .
وتتميز هذه الفروق بأن تأثيرها لا يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها، وإنما ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية أي انه يوجد لهذه الفروق آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل .

إن الفروقات المذكورة أعلاه ترجع إلى الاختلافات بين النظامين المحاسبي المالي والجبائي والجدول رقم (05) يعطي أمثلة عن هذه الاختلافات.

¹ محمد عبد العزيز، محمد خليفة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، دراسة تطبيقية، المجلة العربية للإدارة، مصر، 2010، ص07.

الجدول رقم (05): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

قواعد النظام الجبائي الجزائري	قواعد النظام المحاسبي المالي	الاهتلاك والخسائر في القيمة
<p>1. يعرف الاهتلاك بأنه تدني قيمة الأصل، والهدف منه استرجاع تكلفة الأصل.</p> <p>2. طريقة الاهتلاك تتمثل في أسلوب القسط الثابت، أسلوب القسط المتناقص، وأسلوب المتزايد (أضيف النوعين الأخيرين في قانون المالية لسنة 1989 وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت).</p> <p>3. مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل (العمر الإنتاجي للأصل).</p> <p>4. القيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك هي تكلفة الحيازة، ولا يعترف النظام الضريبي بالقيمة المتبقية في تحديد قسط الاهتلاك</p> <p>5. لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك</p> <p>6. لم يتم ذكر خسائر القيمة في قائمة الأعباء المقبولة جبائياً على المبلغ القابل للاهتلاك وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك سواء بالزيادة أو</p>	<p>1. يعرف الاهتلاك بأنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة نفسها"</p> <p>2. طريقة الاهتلاك تعكس بصورة صادقة وتيرة استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، وهي تتمثل في طريقة الإهلاك الثابت، المتناقص، المتزايد وطريقة وحدات الإنتاج.</p> <p>3. مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل (المدة الحقيقية للاستعمال الأصل)،</p> <p>4. القيمة التي يتم على أساسها حساب قسط الإهلاك هي تكلفة الحيازة مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة.</p> <p>5. يمكن مراجعة مخطط الإهلاك (إجراء اختبار حول انخفاض قيمة الأصول).</p> <p>6. تقوم المؤسسة بتقييم ممتلكاتها في نهاية السنة، فتقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل، لمعرفة إن كان هناك</p>	

<p>بالنقصان (قبول جبائيا خسائر المخزونات والحقوق)</p>	<p>تدهور أو نقصان في القيمة، عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات.</p>	
<p>لا تعترف إلا بالملكية القانونية للأصل، وترتكز على تحقق وتحويل الأصل (ملكية المؤسسة له).</p>	<p>تسجل عقود التمويل كأصل مع تسجيل مختلف الإهلاكات الخاصة به.</p>	<p>عقود إيجار التمويل</p>
<p>1. تعتبر أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها (في حدود مبلغ لا يتعدى 10% من الربح، ولا يتعدى 100.000.000 دج) مع ضرورة يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار البحث.</p> <p>2. تعتبر نفقات قابلة للخصم شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمؤسسة، ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، إذا ولم يتم الاستجابة لهذه الشروط، يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة.</p>	<p>1. تعتبر النفقات الناجمة عن البحث لمشروع داخلي أعباء يتم إدراجها في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة ولا يمكن تثبيتها.</p> <p>2. تصنف نفقات التطوير ضمن التثبيبات المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية، وعليه يمكن توزيعها عدة سنوات حسب قسط الاهتلاك السنوي.</p>	<p>مصاريف البحث والتطوير</p>
<p>يعتمد على طريقة التكلفة التاريخية.</p>	<p>تقوم المؤسسة في نهاية الدورة بتقييم أصولها وخصومها بالقيمة العادلة، والفرق الناتج عن هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبيا كإيراد</p>	<p>التقييم بالقيمة العادلة</p>

	(د/104) وفي حالة الإيجاب أو كعبء (د/681) في حالة السلب.	
تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي.	يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية.	الضرائب المؤجلة
يسمح بتكوين هذا النوع المؤونات.	لا تسمح المحاسبة بتكوين مثل هذه المؤونة لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل، ويجب أن تعالج كعنصر مستقل .	مؤونات أعمال الصيانة الكبرى
يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط.	يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء أو النواتج	تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية

المصدر: قانون 11/07 المؤرخ في 25/03/2005 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي SCF، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA .

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة على أرباح الشركات.

لأن كل دولة تسعى إلى فرض ضرائبها بما يحقق سياستها المالية، فلا شك أن يحدث اختلاف بين القوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية المتبعة مما يؤدي إلى فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح وفق الإطار المحاسبي المعمول به، وقد عمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" الذي من مهامه معالجة الفروقات التي تحدث نتيجة هذا الاختلاف، بحيث لا تترك هذه الفروقات خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان تأثيرها في القوائم المالية على مدى فترات عديدة.

المطلب الأول: ماهية الضرائب المؤجلة على أرباح الشركات

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" محاسبة آثار ونتائج الضريبة الحالية والمستقبلية، بحيث يتناول المعاملات والأحداث للفترة الحالية كالاسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة الميزانية، يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل.

أولاً: تعريف الضرائب المؤجلة

للضريبة المؤجلة العديد من التعاريف نذكر منها:

التعريف الأول: عرفت المادة 134-2 (ن م م) الضريبة المؤجلة كالتالي: "الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع "ضريبة مؤجلة خصوم" أو قابل للتحصيل "ضريبة مؤجلة أصول" خلال سنوات مالية مستقبلية"¹ وتنتج الضرائب المؤجلة عن:²

- الاختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما والأخذ بعين الاعتبار 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.
- الترتيبات والحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطالي، الجزائر، 2011، ص 139.

² مخلوفي عزوز، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، أوت 2019، جامعة الأغواط، الجزائر، ص 570.

التعريف الثاني: الضرائب المؤجلة مفهوم جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وتسعى بالأخص إلى تصحيح الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.¹

التعريف الثالث: الضريبة المؤجلة تتعلق بمبلغ حول الضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للاسترجاع (ضريبة مؤجلة أصول) في السنة المالية، ترحل إلى السنوات اللاحقة.²

أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف الإخضاع المؤجل على أنه طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبيا لأعباء الضريبة على الأرباح والتي تتعلق فقط بعمليات الدورة، حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح واجبة الدفع، أو واجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة.

ومن التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج بعض الخصائص للضريبة المؤجلة منها:

- تتعلق الضريبة المؤجلة بالاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.
- محاسبة الضرائب المؤجلة هي مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.

كما أن للضرائب المؤجلة عند تطبيقها جملة من المميزات نذكر البعض منها:

- تطبيق الضرائب المؤجلة يساهم بشكل مباشر في زيادة أرباح الدولة بصفة عامة مما يؤدي بدورها إلى المساهمة في زيادة ميزانية الدولة .
- المداخل الناتجة عن الضرائب تؤدي بالضرورة إلى تحقيق منافع اقتصادية للفرد والمجتمع من خلال خلق مشاريع تنموية جديدة .
- تحديد قيمة الضرائب المؤجلة من قبل الإدارة الجبائية يشكل جو من الشفافية في العمل داخل الشركات وهذا الإجراء يؤدي إلى خلق روح الإبداع والزيادة في مردود العمل.

ثانيا: أنواع الضرائب المؤجلة

¹ بن توتة قندز وحكيم براضية، أثر دراسة تحليلية لمدى مساهمة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث

اقتصادية وإدارية، العدد 18، ديسمبر 2015، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، ص 339.

² Ministère des finances, conseil national de la comptabilité approfondie, cour sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF, 2012, P04.

الضرائب المؤجلة نوعين هما: الضرائب المؤجلة أصول و الضرائب المؤجلة خصوم

1- الضرائب المؤجلة أصول: (أصل ضريبي مؤجل) تمثل مبالغ ضريبية "ستُحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة "تُحصل" نعني أنها ستُخفض من مبلغ الضريبة المستحقة الدفع.¹ ومن أمثلتها:²

- تحويل العجز والخسائر ضريبيا إلى الأمام الذي يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة في الأصول كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل في المستقبل القريب .
- مخصصات المؤونات للإحالة على التقاعد المستقبلية وتكوين النفقة الواجب تسديدها بهذا الصدد والتي تظهر ضريبيا في العناصر المعاد إدماجها، لأن الأعباء التي تسمح بتغطيتها هذه المؤونات تُطرح جبائيا في المستقبل، مما يجعل هذه الادمجات مصدرا لأصول من الضرائب المؤجلة.
- إلغاء العمليات ما بين الفروع في حالة المجمعات مما يؤدي إلى ظهور فروقات زمنية، فحينما يتنازل فرع مثلا لفرع آخر بتحقيق هامش ربح، مع بقاء البضاعة التي يتم تبادلها موجودة ضمن المخزونات في نهاية الدورة المعنية بهذا التنازل الداخلي، فإنه على الشركة التي اشترت داخليا أن تلاحظ لدى التجميع ضريبة مؤجلة في الأصول تمثل المبلغ الذي دفعه المجمع بشكل مسبق عن طريق الشركة التي باعت داخليا، والتي سيتم استرجعها عند تنازل الشركة المشترية عن البضاعة لزبون خارجي.

2- الضرائب المؤجلة خصوم: وتمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها (أي المبالغ الضريبية) ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما (السنة "ن") ولا تُحصل 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) أي أن على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل.³ ومن أمثلتها:⁴

- نفقات أعباء التطوير التي يتم إظهارها حسب المعيار الدولي رقم 38 ضمن التثبيات، ولكن جبائيا يتم طرحها فورا خلال السنة التي حدثت فيها.

¹ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² مخلوفي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 570.

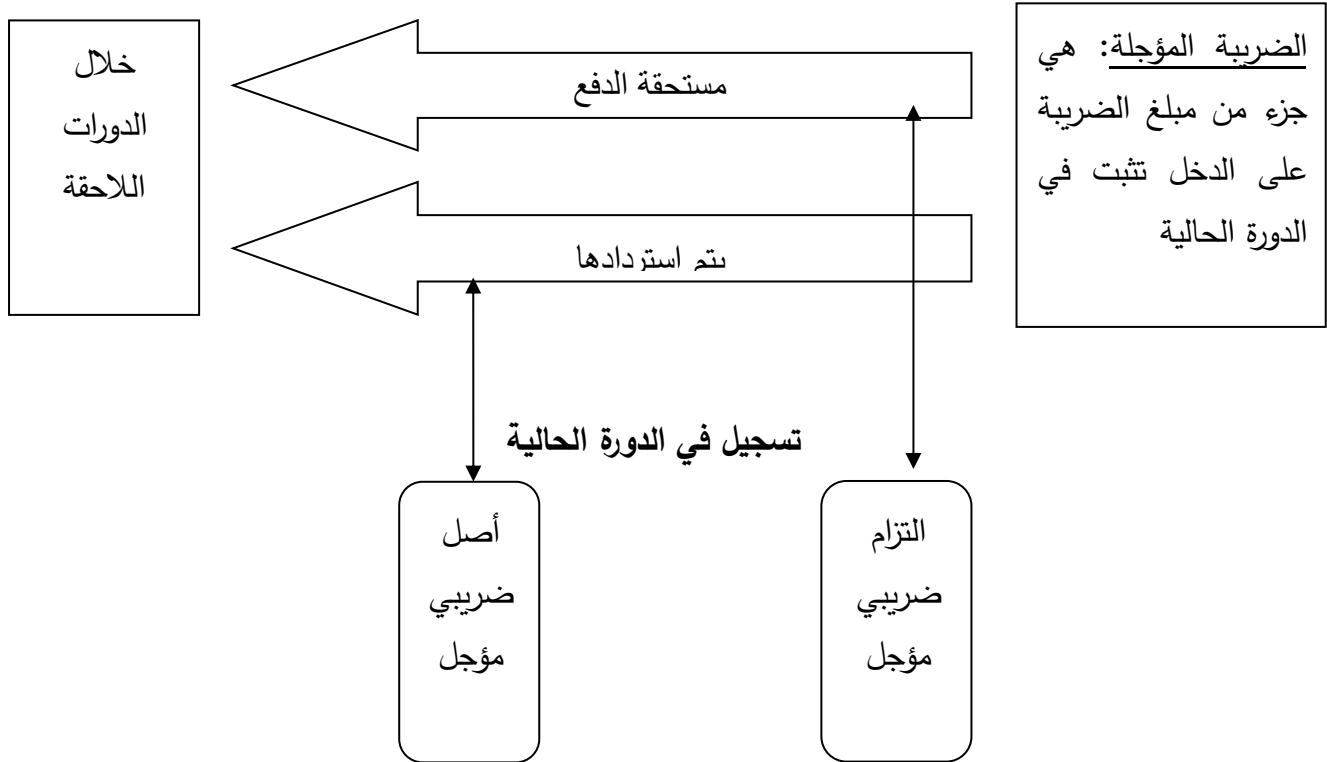
³ عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 140.

⁴ مخلوفي عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 570.

- التثبيات التي تهتك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها المحاسبي.

ويمكن توضيح إثبات الضريبة المؤجلة وإبراز نوعيها من خلال الشكل رقم (01)

الشكل رقم (01): مفهوم الضريبة المؤجلة و أنواعها



المصدر: كرميش ياسين و بلال سليم، النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقواعد الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، فرع العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2018، ص40.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على أرباح الشركات :

تبنى النظام المحاسبي المالي المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة .

أولاً: التسجيلات المحاسبية

قسم النظام المحاسبي المالي الجزائري الضرائب المؤجلة إلى ضرائب مؤجلة أصول وأدراجها في الحساب 133 والضرائب المؤجلة خصوم في الحساب 134 وسوف نتعرف على المعالجة المحاسبية لكلا الحسابين:

1- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول:

تُسجل الضرائب المؤجلة أصول محاسبيا بجعل الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مدينا، و جعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة أصول" دائنا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فيسجل قيда معاكسا، ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:¹

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	د/الضرائب المؤجلة على الأصول		133
XXX		د/فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	692	
		إثبات الضرائب المؤجلة أصول بتاريخ N/12/31		

➤ عند اقفال الدورة: ²

1- في حالة الارتفاع :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

¹ وكواك عيبير و تبر زايد، مرجع سبق ذكره، ص 44.

² أمانة قيرش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، سنة 2015/2014، ص 71-

XXX	XXX	د/الضرائب المؤجلة على الأصول	692	133
		د/فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		
		ارتفاع الضرائب المؤجلة أصول		

2- في حالة الانخفاض:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	د/فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	133	692
		د/الضرائب المؤجلة على الأصول		
		انخفاض الضرائب المؤجلة أصول		

2- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم:

تُسجل الضرائب المؤجلة خصوم محاسبيا بجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة خصوم" دائنا، وجعل الحساب 693 " فرض الضرائب المؤجلة خصوم" مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدها معاكسا: ¹

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

¹ وكواك عبير و تبر زايد ،مرجع سبق ذكره، ص45.

XXX	XXX	د/فرض الضريبة المؤجلة خصوم د/الضرائب المؤجلة على الخصوم إثبات الضرائب المؤجلة خصوم بتاريخ N/12/31	134	693
-----	-----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----	-----

➤ عند إقفال الدورة:¹

1- في حالة الارتفاع:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	د/فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم د/الضرائب المؤجلة عن الخصوم ارتفاع الضرائب المؤجلة خصوم	134	693

2- في حالة الانخفاض

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	د/الضرائب المؤجلة عن الخصوم د/فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم ارتفاع الضرائب المؤجلة خصوم	693	134

ثانيا: أمثلة تطبيقية حول المعالجة المحاسبية

¹ أمانة قيرش، مرجع سبق ذكره، ص73.

سوف نقوم من خلال هذا الفرع بتقديم أمثلة تطبيقية حول المعالجة المحاسبية لكل من الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم، من أجل توضيح أكثر وهذا من خلال بعض الحالات التي تنتج عنها ضريبة مؤجلة.

الحالة 01: أمثلة عن الضرائب المؤجلة أصول

المثال 01: حققت المؤسسة الإنتاجية "A" النتائج المحاسبية و الجبائية التالية لأربع سنوات على التوالي من 2016 إلى 2019 في الجدول الموالي والفروق بين النتيجتين هي فروق مؤقتة

الجدول رقم 06: نموذج تطبيقي لنتائج جبائية وحاسبية للشركة "A"

2019	2018	2017	2016	البيان
107102800.03	91540123.82	38091830.70	38800785.15	النتيجة المحاسبية
182314083.63	108423278.82	52011997.70	44214195.16	النتيجة الجبائية
(75211283.60)	(16883155)	(13920167.63)	(5413410.01)	الفرق
(14290143.88)	(3207799.446)	(2644831.85)	(1028547.902)	ضريبة دخل مؤجلة أصول 19%
34639675.9	20600423	9882279.56	8400697.08	جبائي IBS

المصدر: من إعداد الطالبتين (نموذج تطبيقي).

✓ توضيح كيفية حساب الضريبة المؤجلة للسنة الأولى 2016:

الفرق = النتيجة المحاسبية - النتيجة الجبائية

الفرق = 38800785.15 - 44214195.16

الفرق = (5413410.01)

ضريبة مؤجلة أصول = الفرق * معدل الضريبة

ضريبة مؤجلة أصول = (5413410.01) * 19%

ضريبة مؤجلة أصول = (1028547.902)

IBS الجبائي = النتيجة الجبائية * 19%

IBS الجبائي = 44214195.16 * 19%

IBS الجبائي = 8400697.08

تسجيل القيود أدناه للسنوات التالية :

1- تسجيل القيد أدناه في نهاية سنة 2016:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
8400697.08	8400697.08	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/الدولة الضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
(1028547.902)	(1028547.902)	د/ ضريبة مؤجلة أصول د/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	692	133

2- تسجيل القيد أدناه في نهاية السنة 2017:

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
9882279.56	9882279.56	د/ ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة الضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
(2644831.85)	(2644831.85)	د/ضريبة مؤجلة أصول د/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	692	133

3- تسجيل القيد أدناه في نهاية السنة 2018:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
20600423	20600423	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة الضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
(3207799.446)	(3207799.446)	د/ضريبة مؤجلة أصول د/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	692	133

4- تسجيل القيد أدناه في نهاية السنة 2019:

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
34639675.9	34639675.9	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة الضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	دين
14290143.88	14290143.88	د/ ضرائب مؤجلة أصول د/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	692	133

مثال 02: في بداية 2015 تحصلت الشركة "B" على معدات صناعية بقيمة 2000 دج يتم اهتلاكها محاسبيا في مدة 2 سنة، لكن وفق قانون الضرائب يجب أن لا تقل فترة اهتلاكها عن 5 سنوات، كما بلغ رقم أعمال الشركة خلال 5 سنوات المتتالية 2000 دج (معدل الضريبة على النتيجة 23%).

_ حساب وتسجيل محاسبيا كل ما يتعلق بالضريبة المستحقة والمؤجلة لجميع السنوات :

الجدول رقم (07): نموذج تطبيقي للضريبة مؤجلة أصول مثال الشركة "B"

2019	2018	2017	2016	2015	البيان/السنوات
2000	2000	2000	2000	2000	رقم الأعمال
-	-	-	1000	1000	قسط الاهتلاك المحاسبي
400	400	400	400	400	قسط الاهتلاك الجبائي
2000	2000	2000	1000	1000	النتيجة المحاسبية
1600	1600	1600	1600	1600	النتيجة الجبائية

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

400	400	400	(600)	(600)	الفرق
92	92	92	(138)	(138)	ضرائب دخل مؤجلة أصول
368	368	368	368	368	IBS الجبائي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مكتسبات سابقة (محاضرات وسلاسل).

✓ تسجيل القيود المحاسبية للسنوات التالية

تسجيل القيد أدناه لنهاية سنة 2015:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	368	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية		695
368		د/الدولة ضرائب على النتائج	444	

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	138	د/ضريبة مؤجلة أصول		133
138		د/ فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	692	

تسجيل القيد أدناه لنهاية سنة 2016:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	368	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية		695
368		د/الدولة ضرائب على النتائج	444	

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
138	138	د/ضريبة مؤجلة أصول د/فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	133

تسجيل القيد أدناه لنهاية سنة 2017:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
368	368	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة ضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
92	92	د/فرض ضريبة مؤجلة أصول د/ضريبة مؤجلة أصول	133	692

تسجيل القيد أدناه لنهاية سنة 2018:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
368	368	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة ضرائب على النتائج	444	695

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
92	92	د/فرض ضريبة مؤجلة أصول د/ضريبة مؤجلة أصول	133	692

تسجيل القيد أدناه لنهاية سنة 2019:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
368	368	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة ضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
92	92	د/فرض ضريبة مؤجلة أصول د/ضريبة مؤجلة أصول	133	692

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مكتسبات سابقة (محاضرات وسلاسل المعايير المحاسبية الدولية).

الحالة 02: أمثلة عن ضرائب مؤجلة خصوم :

مثال 01: خلال سنة 2018 حققت الشركة الإنتاجية "C" مبلغ 4000000.00 دج كنتيجة محاسبية، وفي سنة 2019 حصلت على إعانة استغلال مقدرة بـ 200000.00 دج تحصل عن طريق البنك في 2019/03/31، وقد بلغت النتيجة المحاسبية لسنة 2019: 4500000.00 دج (الضريبة على أرباح الشركات 19%).

• حساب مبلغ إعانة الاستغلال

$$150000 = 9/12 * 200000$$

• حساب مبلغ الضريبة المؤجلة

$$28500 = 0.19 * 150000$$

• حساب الضريبة المستحقة لسنة 2018

$$731500 = 0.19 * (150000 - 4000000)$$

• حساب الضريبة المستحقة لسنة 2019

$$883500 = 0.19 * (150000 + 4500000)$$

✓ تسجيل قيود المحاسبية:

1- الضريبة المؤجلة:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
28500	28500	د/فرض ضريبة مؤجلة خصوم د/ضريبة مؤجلة خصوم	134	693

2- الضريبة المستحقة لنهاية سنة 2018:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
731500	731500	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/الدولة ضرائب على النتائج	444	695

3- إعانة الاستغلال: 2019/03/31

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		داين	مدين
150000	150000	د/ البنك د/إعانات الاستغلال	74	512

4- ترصيد الضريبة المؤجلة لنهاية سنة 2019:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
28500	28500	د/ضريبة مؤجلة خصوم د/فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693	134

5- الضريبة المستحقة لنهاية سنة 2019:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
883500	883500	د/الدولة ضرائب على النتائج د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية	695	444

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على محاضرات المعايير المحاسبية الدولية

المثال 02: خلال سنة 2016 بلغ رقم أعمال الشركة "D" 1400 دج، وقد قامت بتثيit مصاريف التطوير والمقدرة ب 1200 دج، وهي قابلة للاهلاك المحاسبي في ظرف 3 سنوات، أما المصالح الجبائية فقد اعتبرت هذه المصاريف كتكاليف تحمل لسنة 2016 (26% IBS).

✓ حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة

الجدول رقم (08): نموذج تطبيقي للضريبة مؤجلة خصوم للمؤسسة "D"

2019	2018	2017	2016	البيان / السنوات
1400	1400	1400	1400	رقم الأعمال
-	-	-	1200	مصاريف محاسبية
-	-	-	1200	مصاريف جبائية
400	400	400	00	قسط الاهتلاك المحاسبي
00	00	00	00	قسط الاهتلاك الجبائي
1000	1000	1000	1400	النتيجة المحاسبية
1400	1400	1400	(1200-1400) 200=	النتيجة الجبائية
(400)	(400)	(400)	1200	الفرق
(104)	(104)	(104)	312	ضرائب دخل مؤجلة خصوم
364	364	364	52	IBS اجبائي

المصدر: من إعداد الطالبتين (نموذج تطبيقي)

تسجيل القيد أدناه في نهاية سنة 2016:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	52	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية		695
52		د/ الدولة ضرائب على النتائج	444	

المبلغ	البيان	رقم الحساب
--------	--------	------------

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

دائن	مدين		دائن	مدين
	312	د/فرض ضريبة مؤجلة خصوم		693
312		د/ضريبة مؤجلة خصوم	134	

تسجيل قيد نهاية سنة 2017:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	364	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية		695
364		د/الدولة ضرائب على النتائج	444	

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	104	د/ ضريبة مؤجلة خصوم		134
104		د/فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693	

تسجيل قيد نهاية سنة 2018:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	364	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية		695
364		د/ الدولة ضرائب على النتائج	444	

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	104	د/ ضريبة مؤجلة خصوم		134
104		د/فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693	

تسجيل قيد نهاية سنة 2019:

الفصل الأول: الدراسة النظرية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
364	364	د/ضريبة على نتائج الأنشطة العادية د/ الدولة ضرائب على النتائج	444	695

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
104	104	د/ ضريبة مؤجلة خصوم د/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم	693	134

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على سلاسل ومحاضرات مقياس المعايير المحاسبية الدولية

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل حاولنا التطرق إلى أهم المفاهيم الأساسية حول الضريبة المؤجلة، إذ تطرقنا في المبحث الأول إلى الضرائب على أرباح الشركات وأهم ما جاءت فيه من آليات لتسديدها ومجال تطبيقها ومعدلاتها ، ومن ثم كيفية تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية و جدول حسابات النتائج وصولا إلى النتيجة الجبائية ، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تناولنا فيه الضرائب المؤجلة بنوعيتها من ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي تم الأخذ بمفهوم الضريبة المؤجلة ،أي لم تعد مفهوما جديدا إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية مازالت تتلقى صعوبة في فهم الموضوع والإلمام به على الصعيدين المحاسبي و الجبائي ،كما قد خصص المشرع قانونا خاصا للضريبة المؤجلة سواء على المستوى الوطني أو الدولي ، فعلى المستوى الوطني نجد أن المشرع خصص لها قانون خاص ألا وهو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويتم تحديثه بشكل دوري عن طريق القوانين المالية ،أما الجانب الدولي فتتجلى هذه الأهمية من خلال تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يعالج خصيصا ضرائب الدخل ولتوضيح ذلك جاء موضوع بحثنا ليلسط الضوء على الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية، والذي تجلى في الفروقات بين النتيجة المحاسبية و الجبائية والمعبر عنها بالضريبة المؤجلة ، وبغرض الإلمام بالموضوع ومعالجة اشكاليته المطروحة والمتمثلة في "كيف تتم المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري "

وقد توصلنا من خلال بحثنا إلى جملة من النتائج

1- نتائج الدراسة:

الفرضية الأولى : التي تنص على أن " الضريبة على أرباح هي ضريبة سنوية تصريحية ذات معدل ثابت تفرض على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين " هي فرضية صحيحة حسب ما نصت عليه المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

الفرضية الثانية : التي نصت على أن " تحديد النتيجة الجبائية المتعلقة باحتساب الضرائب على أرباح الشركات يكون انطلاقا من النتيجة المحاسبية ،وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي الجزائري ، وإضافة الاستردادات وخصم التخفيضات والعجز من النتيجة المحاسبية" فرضية صحيحة ، فقد أثبتت الدراسات النظرية أن الانتقال من النتيجة الحاسبية إلى النتيجة الجبائية يتطلب إعداد جدول توافق يسمى جدول تحديد النتيجة الجبائية ،حيث يتم تعديل النتيجة المحاسبية بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) وطرح التخفيضات إن وجدت للوصول إلى النتيجة الجبائية .

الفرضية الثالثة : التي تنص على أن " الضريبة المؤجلة هي ناتج الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث يتم معالجتها لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وفق المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية المعترف بها " هي فرضية صحيحة نسبيا ، لأن الضريبة المؤجلة ما هي إلا تقنية محاسبية فقط وليست جبائية هدفها إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وهي ناتجة عن الفروق المؤقتة.

الخاتمة العامة

2-نتائج الدراسة :

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- قام النظام المحاسبي المالي بعدة تغيرات فيما يخص الضرائب المؤجلة من اجل توفير الاتساق بينه وبين معايير المحاسبة الدولية الأخرى المطبقة حاليا حيث اعتبرها مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية .
- يعالج النظام المحاسبي المالي الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ويستخدمها كتقنية لمعالجة الفروقات المؤقتة الناتجة عن اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية .
- صعوبة استخدام الضريبة المؤجلة في بعض أو كل المؤسسات لعدم إتقانها و كذلك عدم تقييدها بالشكل الصحيح رغم سهولة مبدئها و تساهل إدارة الضرائب لهذا النوع من المحاسبة و تبنيها للضريبة المؤجلة ولكن بصورة غير مباشرة.

3-التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة النظر والعمل أكثر في تطوير هذا النوع من المحاسبة (الضرائب المؤجلة) لما لها من دور فعال في تطوير المؤسسة.
- الاستفادة من تجارب الدول في تكييف النظام المحاسبي، لمحاولة التقليل من العبء الجبائي والتحكم في التهرب الجبائي وآثاره.
- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية وجعلها أكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي، وتوفير المتطلبات الضرورية لتكييف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات البيئة المحاسبية.

الخاتمة العامة

4-آفاق الدراسة :

وفي النهاية ، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع ، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا ، و بذلك نختم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي :

- مراجعة الضريبة المؤجلة وفق القوانين الجزائرية و إحداث تعديلات في التشريعات الجبائية.
- واقع التحقيق الجبائي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

• الكتب :

- ولهي بوعلام ،جباية المؤسسة ،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،2018.
- لطفي شعبان ،جباية المؤسسة ،الصفحة الزرقاء ، الجزائر
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار النشر جيطالي، الجزائر،2011.

• المقالات والمجلات :

- بن توتة قندز وحكيم براضية،أثر دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،العدد18، ديسمبر 2015،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر،الجزائر.
 - محمد عبد العزيز محمد خليفة ،القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية -دراسة تطبيقية 'إصدار خاص محكم صادر عن المجلة العربية للإدارة ،مصر ،سنة 2010.
 - مخلوفي عزوز، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد02، أوت 2019،جامعة الأغواط، الجزائر .
 - قدوري عمار، بن عواق العربي ،المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي ، مجلة دراسات جبائية ، العدد 12، المدرسة العليا للتجارة -الجزائر .
- ### • مذكرات وأطروحات:

- آمنة قيرش، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة،سنة 2015/2014.
- وكواك عبير و تبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جامعة حمه لخضر بالوادي ،سنة 2018/2017.
- طيب ايمان ،مسلم سارة ،اشكالية الضرائب المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية والمتطلبات الجبائية في الجزائر،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية ،تخصص محاسبة وجبائية معمقة ،قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بلحاج بوشعيب بعين تيموشنت،2018-2019.

قائمة المراجع والمصادر

- كرميش ياسين و بلال سليم، النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقواعد الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، فرع العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2018/2017.
- لطفي شعبان، مكايي رحمة ،لمين عفاف،المعالجة الجبائية والمحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي12 والنظام المحاسبي المالي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي ،العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة،2018/2017.
- محمد قبائلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم12ظرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة ،الجزائر، 2013.
- ملاك حورية ،اثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق ،سنة 2014-2015،جامعة محمد بوضياف -المسيلة.
- عفيف عبد الحميد ،فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ،دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسم علوم التسيير ،تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ،جامعة فرحات عباس 1بسطيف ، 2013-2014.
- مكايي رحمة،لمين عفاف،المعالجة الجبائية والمحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والنظام المحاسبي المالي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المسيلة ، 2017-2018.

قائمة المراجع والمصادر

• قوانين ومراسيم :

- قانون 11/07 المؤرخ في 25/03/2005 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي SCF، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA.
- وزارة المالية، قانون 07، المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية ، المادة 10، العدد 76، الجزائر 2017.
- المادة 135 المديرية العامة للضرائب ،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018،
- المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية 2018.
- المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2018.
- المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2018.
- المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2018.
- المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2018 .
- Ministère des finances, conseil national de la comptabilité approfondie, cour sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF, 2012.

الملخص :

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري ، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الضرائب المؤجلة خصيصا، فقد قمنا بالمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة وفق المبادئ المحاسبية و التي تختلف عن القواعد والنصوص الجبائية حيث يؤدي ذلك إلى تحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق مجموعة من التعديلات والتسويات خارج المحاسبة من خلال خصم بعض الأعباء و رفض البعض آخر وإعادة إدماجها ، كما أن هناك مصطلح آخر للضريبة المؤجلة والنتائج أيضا عن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و الجبائية والذي يعرف بالفروقات وهو نوعان فروقات دائمة و هي التي يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة و الفروقات المؤقتة و هي التي تنتج عن التفاوت الزمني في الأخذ بعين الاعتبار للأعباء أو النواتج في حساب النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية ما يؤدي إلى الدفع المسبق للضريبة أو تأخيرها إلى دورات لاحقة. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، لكي يتم تحقيق التوافق والانسجام بين النظامين من اجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: الضرائب المؤجلة ، النظام المحاسبي المالي ، الفروق المؤقتة .

Résumé:

Cette étude traite de la comptabilité et du traitement fiscal des impôts différés selon le système de comptabilité financière et la législation fiscale algérienne, Dans la mesure où cette étude vise à éclairer les impôts particulièrement différés, nous avons procédé au traitement comptable de l'impôt différé selon des principes comptables, qui diffèrent des règles et textes fiscaux, car cela conduit à déterminer le résultat fiscal et donc à déterminer le bénéfice imposable par un ensemble d'ajustements et ajustements hors comptabilité par Déduction de certains fardeaux Les charges et le rejet de certains autres et leur réintégration, et il y a un autre terme pour l'impôt différé qui résulte également de la différence entre le résultat comptable et fiscal, que l'on appelle les différences, qui sont de deux types, les différences permanentes, qui peuvent être absorbées lors des cycles suivants et les différences temporelles, qui sont le résultat de la variation temporelle des prises Prise en compte des charges ou des résultats dans le calcul du résultat comptable et du résultat fiscal, ce qui conduit au paiement anticipé de la taxe ou la reporte à des cycles ultérieurs.

L'étude a conclu que les lois et législations fiscales devraient être adaptées au système de comptabilité financière, afin d'assurer la compatibilité et l'harmonie entre les deux systèmes afin de donner une image fidèle de la situation financière de l'institution.

Mots clés: impôts différés, système de comptabilité financière, différences temporelles