



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي الطور الثاني

فرع علوم مالية ومحاسبية الميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب

المؤجلة في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI – ورقلة 2021/2020

من اعداد الطالبة : بن سالم الهام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20/06/2023

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/خويلدات صالح (أستاذ محاضر ، جامعة ورقلة) رئيسا

د/خمقاني عبد الهادي (أستاذ مساعد ب ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د/بخالد عائشة (أستاذة محاضر ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي الطور الثاني

فرع علوم مالية ومحاسبية الميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب

المؤجلة في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI – ورقلة 2021/2020

من اعداد الطالبة : بن سالم الهام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة

د/خويلدات صالح (أستاذ محاضر ، جامعة ورقلة) رئيسا

د/خمقاني عبد الهادي (أستاذ مساعد ب، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د/بخالد عائشة (أستاذة محاضر، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

الوفاء

اهدي هذا العمل الى:
أمي و أبي
و اخوتي و أصدقائي و عائلتي
إلى كل من ساعدني في تحصيل ثمرة
جهدي

شكر وعرافان

الحمد لله الذي وفقني لاتمام هذا العمل نتقدم بالشكر والعرافان والتقدير الى

*للاستاذ المشرف خمفاني عبد الهادي على كل التوجيهات القيمة والجهود العلمية المتواصلة التي بذلها
معي خلال فترة اعداد هذا البحث

* الاساتذة أعضاء لجنة المناقشة وذلك بتفضلهم لمناقشة هذا العمل من أجل تقييمه وتصويبه

* أساتذة جامعة قاصدي مرباح ورقلة

* عمال ومحاسب مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري زيتوني عبد الرؤوف

* كل من ساعدنا من قريب او بعيد

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحليل وترجمة وتقييم واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في شقها المتعلق بالضرائب المؤجلة ، المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي scf والمعيار المحاسبي الدولي IAS12 ومن أجل ذلك تم إجراء دراسة حالة في مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري توصلت الدراسة الى ان المؤسسة الاقتصادية تلتزم بتطبيق الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من طرف النظام المحاسبي المالي من خلال التسجيل المحاسبي كما تبين ان الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة لا تتوافق مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS12 وهذا راجع لعدم الزامية المشرع الضريبي بتطبيق هذه الضريبة وعدم ممارستها و اتقانها من قبل المهنيين المحاسبين.

الكلمات المفتاحية : ضريبة مؤجلة ، نظام محاسبي مالي، معيار محاسبي دولي IAS12

Abstract:

This study aims to analyze, translate and evaluate the reality of accounting practices in the Algerian economic institution in its part related to deferred taxes, stipulated by the scf financial accounting system and the international accounting standard IAS12. The economy is committed to applying the deferred tax stipulated by the financial accounting system through the accounting registration. It has also been found that accounting practices related to deferred taxes do not comply with the requirements of the International Accounting Standard IAS12. This is due to the fact that the tax legislator is not obligated to apply this tax and that it is not practiced or mastered by accountant professionals.

Keywords: deferred tax, financial accounting system, international accounting standard IAS12.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات :

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	الشكر والعرفان
V	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الاشكال
VIII	قائمة الملاحق
X	قائمة الرموز و الاختصارات
أ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية المتعلقة بالضرائب المؤجلة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة المؤجلة
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الضريبة المؤجلة
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دراسة التطبيقية في ديوان الترقية والتسيير العقاري	
30	تمهيد
31	المبحث الأول:تقديم المؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري
37	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة
45	خلاصة الفصل
46	الخاتمة
51	قائمة المراجع
54	الملاحق
62	الفهرس

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان	رقم
10	جدول اثبات ضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية	1-1

قائمة الاشكال:

الصفحة	عنوان	رقم
5	مفهوم الضريبة واهم اصنافها	1-1ا
31	تقسيم العمال في المؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	1-2
34	الهيكل التنظيمي للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	2-2

رقم	عنوان	الصفحة
1	وثيقة G50	54
2	وصل تسديد IBS	55
3	ميزانية المحاسبية المالية أصول 2021	56
4	ميزانية المحاسبية المالية خصوم 2021	57
5	جدول حسابات النتائج 2021	58
6	القيد المحاسبي المتعلق ب 133/692	59
7	كشف خاص بمنحة التقاعد	60
8	كشف خاص باعانة الاستغلال	60
9	كشف حساب عطل مدفوعة الاجر	61

الإختصارات والرموز:

الدلالة باللغة الاجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار/الرمز
Institution of the Office of Promotion and Real Estate Management	مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	OPGI
FinancialAccountingSystem	النظام المحاسبي المالي	SCF
Taxoncorporate profits	ضريبة على أرباح الشركات	IBS
Internationalreporting standards	معايير التقرير الدولية	IFRS
International Accounting Standards Committee	اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية	IASC
International accounting standard incometax	المعيار المحاسبي الدولي ضريبة الدخل	IAS12

مقدمة

توطئة:

يشهد الاقتصاد الجزائري تغييرات واصلاحات كثيرة في كافة الميادين في السنوات الاخيرة تلبية للمتطلبات والتطورات التشريعية التي تفرضها المؤسسات المالية الوطنية والدولية ومن بين هاته الميادين ميدان المحاسبة الذي شهد اصلاحات محاسبية شاملة خاصة مع تطورها العالمي في ظل ظهور معايير محاسبية جديدة .

ادى تطبيق نظام المحاسبي المالي ابتداء من عام 2010 المستوحي من مفاهيم وقواعد معايير المحاسبة الدولية الى اختلافات في المحاسبة الممارسة المالية، حيث كانت المحاسبة في السابق مقتصرة على تكامل القواعد المالية لذلك يفرض القانون الجديد استقلاليتها وبالتالي لا يمكن اعداد البيانات الضريبية الا بعد اعادة معالجة البيانات المالية في ضوء القيود لتتوافق مع الاحكام المحاسبية، وباعتبار الضرائب من محركات الاقتصاد الوطني، كما تعتبر من التكاليف المهمة التي يصعب السيطرة عليها لانها تحدد الدولة ولا ينبغي للمؤسسة الا ان تتحمل هذه التكلفة.

اليوم تتدخل الضرائب في مجالات عديدة ومختلفة كونها تهدف الى تعظيم الايرادات الضريبية لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية للدولة الجزائرية، ولهذا من الضروري اكثر للمهنيين تحديث معرفتهم بالقضايا الضريبية عاما بعد عام وبشكل اكثر وتحديد الشركات . و يتعين على الشركات من حيث المبدأ تحديد مقدار النتائج (ربح او خسارة) على اساس القواعد المحاسبية وبعدها لتأسيس الاقرارات الضريبية وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة فيما يتعلق بهاته النتيجة المحاسبية، ويتم احتساب النتيجة الضريبية على اساس قواعد النظام الضريبي الجزائري من خلال اعتماد المعيار الدولي 12 "ضريبة الدخل"، وذلك عن طريق مجموعة من القواعد التي تهدف الى بيان عملية الانتقال من الدخل المحاسبي الى نتيجة ضريبية.

تعد الضرائب المؤجلة من المفاهيم الهامة في المحاسبة المالية كما انها تقع في قلب المشكلة المتعلقة بالعلاقة بين المحاسبة والضرائب وفي ظل هذا السياق تظهر معالم الاشكالية الاساسية لهاته الدراسة، والذي يمكن صياغتها على النحو التالي:

أ- الاشكالية :

كيف تتم الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري؟

ومن خلال الاشكالية يمكن طرح التساؤلات التالية :

- 1- هل تلتزم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بتطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ؟ وهل هناك عراقيل تواجهها؟
- 2- كيف يتم التطبيق الصحيح لمحاسبة الضرائب المؤجلة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري؟
- 3- الى أي مدى تتوافق الممارسات المحاسبية للمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري التي تلتزم بتطبيق الضريبة المؤجلة المنصوص عليها في معيار المحاسبي الدولي IAS12 ؟

ب- الفرضيات:

- 1- تلتزم المؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بتطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي مع وجود عراقيل تواجهها متعلقة بتغيرات القوانين والتشريعات الضريبية .
- 2- يتم التطبيق السليم لمحاسبة الضرائب المؤجلة في ديوان الترقية والتسيير العقاري عن طريق توظيف فريق من المحاسبين والخبراء المختصين في المحاسبة والحماية.
- 3- عدم توافق الممارسات المحاسبية في معظمها مع معيار المحاسبي الدولي IAS12 في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري.

ت- اهمية الدراسة :

- يعتبر من مواضيع المحاسبة المعاصرة .
- تسليط الضوء على الضرائب المؤجلة باعتبارها احدى البنود اكثر تعقيدا.
- إعطاء صورة تعكس واقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة وكيفية التعامل معها .

ث- أهداف الدراسة :

- تهدف هذه الدراسة الى التعريف بكل الجوانب المرتبطة والمتعلقة بمعالجة الضرائب المؤجلة ومحاولة معرفة مدى التزام مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بتطبيق الضريبة المؤجلة بالإضافة الى معرفة العراقيل التي تقف امام مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري للالتزام بطريقة الضريبة المؤجلة.

ج- اسباب اختيار الموضوع :

-ارتباط الموضوع بمجال تخصصي .

-الرغبة الشخصية في تناول الموضوع من اجل الاستفادة منه مستقبلا خاصة في الحياة المهنية .

-الرغبة في تعزيز معلوماتي المحاسبية والجبائية.

-معرفة أهمية الموضوع من الناحية الواقعية .

ح- حدود الدراسة :

حدود المكانية: أجريت هذه الدراسة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري.

حدود الزمانية: أجريت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من 15 ماي الى 24ماي 2023.

خ- صعوبات البحث:

-معظم المؤسسات الاقتصادية لا تطبق هذا النوع من الضرائب .

منهج البحث :

للإجابة على الاشكالية والاسئلة المطروحة قمنا باتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري اما في الجانب التطبيقي فقد قمنا باتباع المنهج التحليلي وهذا للحصول على البيانات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة وتحليلها باجراء مقابلة مع محاسب الشركة وجمع البيانات والوثائق .

د- هيكل البحث :

من أجل معالجة موضوعنا قمنا بتقسيم دراستنا الى فصلين فصل الاول نظري والفصل الثاني تطبيقي فقد جاء الفصل الاول بعنوان الاطار النظري للضرائب المؤجلة، الذي ينقسم بدوره الى مبحثين ، المبحث الاول تناولنا فيه عموميات حول الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي و وفق ias12 اما في المبحث الثاني تطرقنا الى الدراسات السابقة التي كانت قد عالجت موضوع الضرائب المؤجلة اما الفصل الثاني بعنوان دراسة حالة بمؤسسة ديوان التسيير العقاري والترقية الذي قسم الى مبحثين المبحث الاول خصص لتعريف بالمؤسسة محل الدراسة اما المبحث الثاني فتطرقنا الى حالات الضرائب المؤجلة في المؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

الفصل الأول: الأدبيات النظرية المتعلقة

بالضرائب المؤجلة

تمهيد:

تعد الضرائب المؤجلة من المفاهيم الهامة في المحاسبة والضرائب كما يشير هذا المصطلح الى الضرائب التي لم تستحق بعد، لكنها تسترد في السنوات المستقبلية ويأتي ذلك بسبب وجود فروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ومن الجدير بالذكر ان الضرائب المؤجلة تعتبر ملحقا للميزانية العمومية والمصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، خصصنا هذا الفصل لتقديم مفاهيم حول الضرائب المؤجلة وطرق إثباتها، اضافة الى تحليل دراسات سابقة التي تناولت موضوع الضرائب المؤجلة ولهذا قمنا بتقسيم هذا البحث الى:

◀ المبحث الاول: عموميات حول الضرائب المؤجلة

◀ المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الضرائب المؤجلة

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة المؤجلة

سنحاول في هذا المبحث معالجة الضرائب المؤجلة من الجانب النظري بالتطرق الى مفهوم الضريبة المؤجلة وكيفية اثباتها وحسابها بالاضافة الى كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي ومعيار ias12.

المطلب الأول: ماهية الضريبة المؤجلة

الفرع الأول: تعريف الضريبة المؤجلة وانواعها

أولاً: تعريف الضريبة المؤجلة

هي طريقة محاسبية جديدة يتم ادخالها في تطبيق وهي الطريقة التي تتكون من تسجيل المصروف كمصروف ضريبة الدخل التي يتم تحميلها فقط على المعاملات خلال العام.¹

تدفقات ضريبية مستقبلية ستخضع لها للشركة بسبب التناقض بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية² عبارة عن مبلغ ضريبة من ارباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) او قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة اصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.³

هي طريقة محاسبية لادراج اعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة اصول قابلة للاسترجاع.⁴

¹AzouaniNacer, saihyoucef, le risque financier lié au processus de la constatation des impotsdifferes dans le groupalgeriens ,Alijthaf revue des etudes juridiques economiques,3 janvier 2013 , p308_309

²Serignediop, les comtabilisation des impotsdifferes, Revue francaise de comptabilite, N550, fevrier 2021, p 50

³الجريدة الرسمية، العدد 19 بتاريخ 25/03/2009 قرار مؤرخ في 26/07/2008 يحدد قواعد المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 18

⁴محمديبلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013، ص 53

ان الفكرة الأساسية في طريقة التأجيل الضريبي هي مراعاة الأثر الجبائي لمختلف العمليات في العبء الضريبي للدورة التي تمت فيها محاسبة هذه العمليات.⁵

هي توفير ضريبي (دخل ضريبي) على النتيجة المراد تحقيقها او مصروف ضريبة الدخل واجبة الدفع في السنوات المستقبلية.⁶

ومنه نستنتج ان: الضريبة المؤجلة ناتجة عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وهي ضريبة مستقبلية قابلة للاسترداد او مستحقة خلال سنوات مستقبلية .

ثانيا:أنواع الضرائب المؤجلة

1-الأصول الضريبية المؤجلة: تعرف بأنها مبالغ ضريبة الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية حيث تسجل الضرائب المؤجلة أصول نهاية الدورة في تواريخ الإغلاق، ويتم حساب جميع الفروق الزمنية بدقة لأنها تؤثر على المنتجات والرسوم في تاريخ لاحق، ويتم تضمين حسابات الأصول الضريبية المؤجلة في الأصول.⁷

ومن الأمثلة على ذلك:

الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات. بعض الأعباء مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة لا تخفف من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها السنة ن مثلابل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية (أي السنة ن + 1) والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فتقول أن المؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية وتعبير بسيط نقول أن المؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.⁸

⁵Assia moula, les impôts différés: une perception économique de l'impôt sur les résultats et un vecteur de communication _l'expérience de l'algerie , journal finance et comptabilité , December 2016, p27

⁶Minister des finances, conseil National de la comptabilité, p3

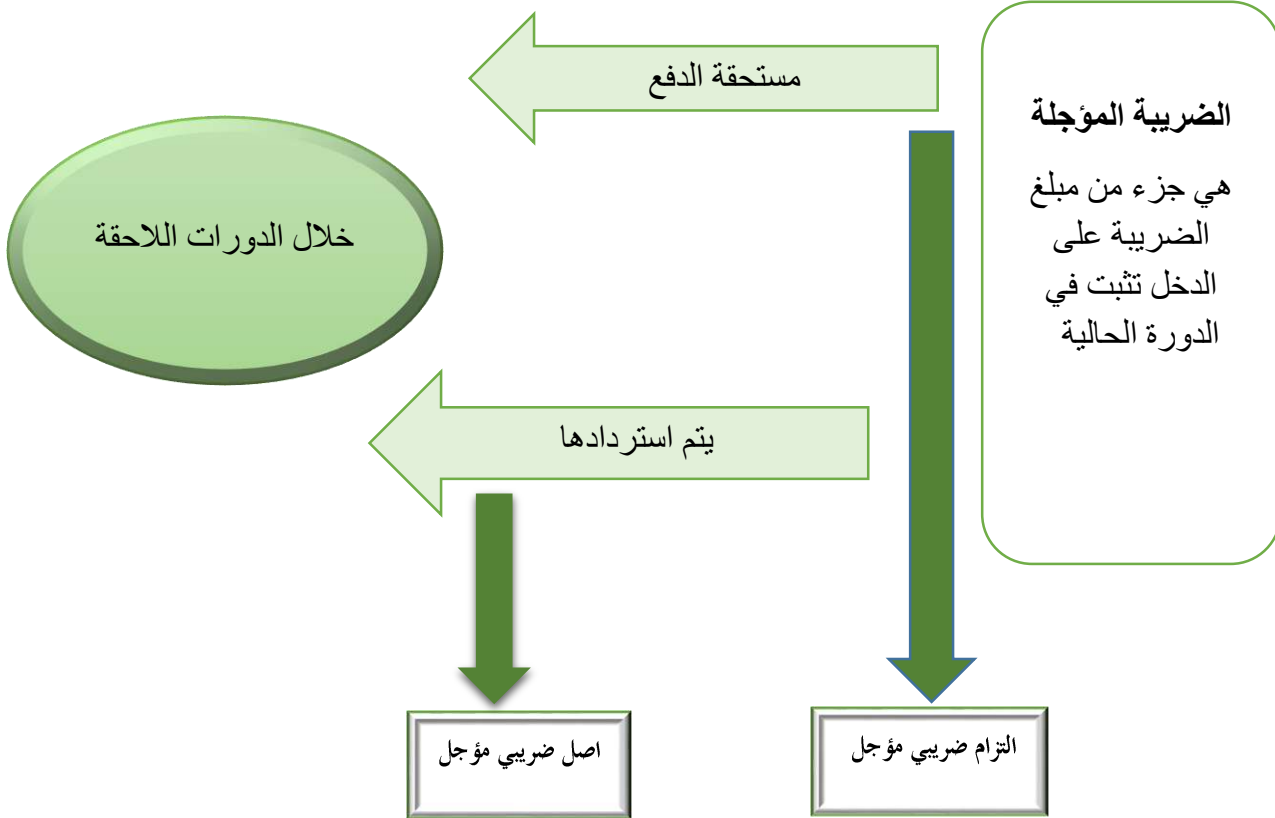
⁷Belouettartarek, adjilamohamed, the accounting for deferred taxes in the analysis financial performance in economic institutions , journal of economic integration, vol10_ N 01 / march 2022, p 23

⁸عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حليطي، الطبعة الأولى، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ص140

2-التزامات الضريبة المؤجلة: تعرف الخصوم الضريبية المؤجلة بأنها مبالغ ضريبة الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي من شأنها أن تنتج مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية عند استرداد المبلغ الدفترى للأصل أو تعديل المبلغ الدفترى للالتزام.⁹

ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبا خلال دورة ما السنة (ن) ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (السنة ن + 1) فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة (ن) بل في النتيجة الجبائية للسنة (ن+1)، وعليه ففي نهاية السنة (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.¹⁰

الشكل 1-1: مفهوم الضريبة واهم اصنافها



⁹Belouettartarek, adjilamohamed, the accounting for deferred taxes in the analysis financial performance in economic institutions , journal of economic integration, vol10_ N 01 / march 2022, p 23

¹⁰عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 140

مصدر: نوال ثابت، أميرة بولقرون، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة محمد صديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2021/ 2020، ص49.

الفرع الثاني: أهمية الضرائب المؤجلة وطرق حسابها

أولا: أهمية الضرائب المؤجلة

- التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبئ الضريبي: بحيث تساعد على احداث مقارنات بين الفترات المالية للمؤسسة او بين نفس المؤسسة والمؤسسات الاخرى المماثلة.
- الحكم على نوعية الاستثمار: فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي حققتها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق قبل الدخل المحاسبي و قبل الضريبة و صافي الدخل الضريبي لما لها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة اثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الامر غير متكرر.
- ومن ناحية أخرى فان الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنها توفير معلومات للمستثمرين تفيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.
- التنبؤ بالتدفقات النقدية: كما فحص الجزء المؤجل من مصروف الضريبة يؤدي الدخل إلى معلومات مفيدة في معرفة ما إذا كان من المحتمل زيادة الضريبة مستحقة أو أقل في المستقبل، وقد تسلط هذه المراجعة الضوء على سياسات المؤسسة فيما يتعلق برسمة التكاليف وإثبات الإيرادات والسياسات الأخرى التي تؤدي إلى ظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبة والدخل الضريبي، ونتيجة لذلك من الممكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضرائب المؤجلة، والتي قد تؤدي إلى خسارة جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضرائب الفعلية يظهر مصروف ضريبة الدخل في قائمة الدخل.
- المساعدة في وضع السياسات الحكومية: عند الإفصاح عن الضرائب الناتجة عن الفروق المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية يقود هذا المؤسسة إلى معرفة المبلغ الفعلي للضرائب لابد من

دفعها، وهذا من الأمور المفيدة لصنع السياسات الحكومية، خاصة عند إعداد الميزانية الدولة أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.¹¹

ثانيا: حساب الضريبة المؤجلة :

تظهر الضرائب المؤجلة ويتم تسجيلها عندما يكون للأصل أو الخصم أساس ضريبي يختلف عن القيمة المحاسبية، ويسمى الفرق بينهما بفارق الزمني، والذي يجب أن يؤدي في سياق فك الارتباط، إلا في بعض الحالات الاستثنائية، إلى تسجيل الضريبة المؤجلة .

ضرائب مؤجلة أصول: وهي ناتجة عن فروق زمنية قابلة للطرح تؤدي إلى حساب الضرائب المؤجلة في الأصول، مع الأخذ في الاعتبار أن هذا النوع من الضرائب يطرح مشاكل صعبة وحساسة تتطلب القدرة على التقدير والحكم، كما سنرى، ويمكن ان نضرب عدة امثلة منها:

تحويلات العجز وخسائر الضرائب الى الامام، والتي تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة في الأصول كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر المرحلة في المستقبل القريب.

مخصصات المؤونات للاحالات على التقاعد المستقبلية وتكوين النفقة المستحقة التسديد في هذا الصدد والتي تظهر ضريبياً في العناصر المعاد دمجها، لأن الأعباء التي تسمح بتغطية هذه المؤونات تطرح ضريبياً في المستقبل، مما يجعل هذه الادماجات مصدر أصول ضريبية مؤجلة.

إلغاء العمليات بين الفروع في حالة المجمعات مما يؤدي إلى ظهور فروق زمنية عندما يقوم أحد الفروع، على سبيل المثال، بتعيين البضائع إلى فرع آخر من خلال تحقيق هامش ربح، بينما تظل البضائع التي تم تبادلها في المخزون في نهاية الدورة المعنية بهذا التنازل الداخلي، يجب على الشركة التي اشترت داخلياً ملاحظة ذلك

¹¹ عادل نعموش، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلد 5، العدد 02، جامعة المسيلة، الجزائر، (2021)، ص 170_171.

عند تحصيل ضريبة مؤجلة في الأصول، والتي تمثل المبلغ الذي دفعه مسبقاً من خلال الشركة التي باعت داخلياً، ولكن سيتم استرداده عندما تتنازل الشركة المشترية عن البضائع إلى عميل خارجي.

ضرائب مؤجلة خصوم: وهي ناتجة عن الفروق الزمنية الخاضعة التي تؤدي إلى ظهور ضرائب مستقبلية تظهر ضمن الضرائب المؤجلة في الالتزامات، أي ضمن الديون الضريبية المقابلة لمبالغ الضرائب التي سيتم دفعها خلال الفترة التالية للدورات المستقبلية، حتى لو كانت ديوناً محاسبية مرتبطة بالدورة، ويمكننا أن نضرب بهذا الوصلة عدة أمثلة:

نفقات ومصاريف التطوير التي يتم تفعيلها وعرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 38 ضمن التثبيات، ولكن يتم خصمها من الناحية الضريبية على الفور خلال السنة التي حدثت فيها أو تم إطفائها على أساس ضريبي التثبيات التي تنخفض فيها الضريبة بشكل أسرع من الاستهلاك المحاسبي .

يتم تحديد توزيع النتائج عندما تكون محتملة وغير خاضعة لسيطرة المجموعة (حالة الشركات في وضع التكافؤ أو الشركات المدمجة بشكل متناسب)، مما سيؤدي إلى ضرائب غير قابلة للاسترداد مما يؤدي إلى ضرائب مؤجلة في الالتزامات.

يتم تحديد مبلغ الضرائب المؤجلة عند اقفال الدورة بضرب الفروق الزمنية والخسائر الضريبية القابلة للترحيل إلى الامام في معدل الضريبة الجاري ال الذي تخضع له المؤسسة¹².

الفرع الثالث: طرق اثبات الضريبة المؤجلة

يوجد طريقتين لاثباتها:

1- طريقة التأجيل: تحسب طريقة التأجيل مصروف الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي من خلال الخاضع للضريبة و الدخل المحاسبي من خلال طريقة التأجيل، يتم تحديد مصروف ضريبة الدخل للفترة بناءً على الدخل المحاسبي، بينما يستند الالتزام الحالي على الدخل يتم التعامل مع الفرق بين الالتزام الحالي الفعلي ومصروف ضريبة الدخل إما كمصروف مؤجل أو مبلغ دائن يتم استهلاكه

¹²سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، ورسالة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010، ص 136-137

بطريقة خاضعة للضريبة مع انعكاس الفارق الزمني والفروق الزمنية التي تنشأ خلال الفترة يشار إليها على أنها الاختلافات العكسية وبالتالي، تم توجيه طريقة التأجيل نحو بيان الدخل، ولكن لم يتم الاعتراف بهذه الطريقة من قبل المعيار الدولي المعدل IAS12، على الرغم من قبولها واعتمادها سابقاً بموجب معيار IAS12 الأصلي.

2- طريقة الالتزام: وفقاً لطريقة الالتزام، لا يمكن حساب القيمة الإجمالية لضريبة الدخل للفترة الحالية بشكل مباشر، بل يجب حسابها كمجموع مكونين، قيمة الضريبة الحالية وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا الإجمالي لن يساوي - بشكل عام - نسبة الضريبة الجارية \times الربح المحاسبي-، حيث يتعين على المؤسسة الاعتراف بأصل الضريبة المؤجلة مع جميع الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والأسهم في المشاريع المشتركة.¹³

إن النظام المحاسبي المالي يعتمد طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، كما يحدد أسباب الحدث المنشئ للضريبة المؤجلة في ثلاث نقاط أساسية وهي:¹⁴

- ✓ اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما وأخذه في الحساب 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 منضور.
- ✓ ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.¹⁵

¹³ حسوس صديق، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019، ص 73-74.

¹⁴ عادل جحبيب، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2021/2022، ص 65.

¹⁵ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، مرجع سابق، القسم الثالث الفرع الرابع، ص 19.

جدول 1-1: جدول اثبات ضريبة المؤجلة حسب طريقة الميزانية

عناصر أصول	عناصر خصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	يترتب عليه خصم ضريبي مؤجل
القيمة المحاسبية أقل من القاعدة الجبائية	يترتب عليه اصل ضريبي مؤجل

المرجع: حسوس صديق، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية- أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018 ص 74.

الفرع الرابع: بعض المشاكل التي تطرحها الضرائب المؤجلة :

تمثل الضرائب المؤجلة مجموعة من المشاكل المتعلقة بطبيعتها التقديرية، والتي تستند إلى غلبة بعض الاحتمالات القائمة على القدرة على النظر وإصدار الأحكام الصحيحة و يمكن ان تعترض بالذكر لاهم اشكالين يرتبطان بالضرائب المؤجلة هما:

1- تقييم احتمالات التحصيل (الاسترجاع):

ان الضرائب المؤجلة خصوم لا تطرح عموماً إشكالات في تقديرها وتسجيلها، لذلك يتم عرض جميع هذه الضرائب في المحاسبة، مع تطبيق مبدأ الحيطة والحذر، باستثناء ما يتعلق بالضرائب المؤجلة الناشئة عن الشهرة المحل.

أما بالنسبة للضرائب المؤجلة الأصول، فالأمر أكثر تعقيداً وحساسية، لأن مبدأ الحذر مطبق من في يؤدي إلى إظهارها في ضوء احتمالات استفادة المؤسسة مستقبلاً من الاقتصاد في الضرائب المتوقعة منها، أي حقيقة الأصل الضرائب المؤجلة تعود إلى احتمالات تحصيلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية ومن ثم لا تؤخذ في الاعتبار الفروق الزمنية التي يمكن طرحها والخسائر الضريبية التي يمكن ترحيلها باعتبار إذا كان الاسترجاع محتملاً.

يؤكد معيار المحاسبة الدولي رقم 12 أن الضرائب المؤجلة أصول لا يمكن تسجيلها في المحاسبة ما لم يكن من المحتمل أن تحقق المؤسسة في المستقبل أرباحاً موضوعية كافية لاستيعاب مبالغ الضرائب المؤجلة الأصول، ويجب أن يكون مبلغ هذه الضرائب تتم مراجعتها باستمرار، حيث كلما تراجعوا أو تقل احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية خاضعة ويجب تقليلها وفقاً لذلك.

يكون استرداد الأصول الضريبية المؤجلة ممكناً إذا كانت هناك عناصر إيجابية تزيد من احتمالات وتوقعات الأرباح مثل وجود دفاتر طلبات قاطعة ونهائية، والعكس صحيح أيضاً، كما في حالة وجود الخسائر المتتالية والمتراكمة في الفترات السابقة، على سبيل المثال، مما يجعل احتمالات الربح المستقبلي ضعيفة، ما لم تكن هناك عناصر قوية ومقنعة من الأدلة التي تسمح بتقييم ما يخالف ذلك .

ب- تقييم الضرائب المؤجلة في حالة حدوث تغييرات في معدل الاخصاع:

معدل أو معدلات الضريبة التي يجب اعتمادها في حساب الضريبة المؤجلة هي المعدلات الناتجة عن النصوص التشريعية السارية في نهاية الدورة وتلك التي سيتم تطبيقها عندما يصبح الفرق المستقبلي محقق.

إذا كانت أحكام التشريع الضريبي المطبق لا تحدد كيفية تطور المعدل، فمن الأفضل تطبيق المعدل الحالي في نهاية الدورة، بغض النظر عن احتمالات تطويره في الوقت المناسب، وعموماً يعتبر التقييم الوحيد المسموح به هو طريقة الترحيل المتغير وهو ما يتوافق مع مقارنة الميزانية بحيث يظهر تصحيح في الميزانية في نهاية كل

دورة بناءً على معدل الضرائب المعتمد في تاريخ الإغلاق. نشير أيضاً إلى أن التغييرات في معدل أو قواعد الضرائب التي يمكن أن تؤثر على عنصر تم تسجيله مسبقاً في الأموال الخاصة ويتم تحميلها ضمن الميزانية. أخيراً، نلاحظ أن معايير المحاسبة الدولية، على عكس بعض المراجع المحاسبية الدولية الأخرى، تمنع التقييم الحالي للضرائب المؤجلة بناءً على التكلفة وصعوبة تحديد أفق زمني موثوق للضرائب المؤجلة، مما يسمح بتقدير تواريخ تسويتها وامتصاصها.¹⁶

المطلب الثاني: تقنية الضرائب المؤجلة حسب معيار IAS12

الفرع الأول: تقديم المعيار المحاسبي الدولي IAS12

أولاً: نشأة المعيار IAS12:

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي المتعلق بمسألة محاسبة ضريبة الأرباح في جويلية 1979 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISC)، وبدأ التنفيذ الفعلي له في 1 جانفي 1980، وتمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1998.

في عام 2000م، تم إجراء بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، وبدأ تطبيق هذه التعديلات اعتباراً من 1 جانفي 2001 م، بالإضافة إلى ذلك، خضع المعيار أيضاً لمراجعات في 20 ديسمبر 2010م، ودخلت حيز التنفيذ اعتباراً من 01 يناير 2012 م. يعود آخر تعديل للمعيار إلى 19 جانفي 2016، ويتعلق بالخسائر غير المحققة حيث دخل حيز التنفيذ اعتباراً من 1 جانفي 2017.¹⁷

ثانياً: هدف المعيار المحاسبي الدولي IAS12:

¹⁶ سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 137-138

¹⁷ مبروك صليحة، حيش يسرى، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 12، مجلة بحوث الاقتصاد والمناجنت، المجلد 02_العدد 02، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2021، ص 122

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل، كما يبين كيف يتم تحديد وحساب قيمة الضريبة الدخل مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية .

- 1) يعالج الاسترداد المستقبلي للقيم الدفترية للأصول المسجل في ميزانية المؤسسة، اذا كان من المحتمل ان استرداد القيم المحاسبة يخفض المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه.
- 2) يعالج التسوية المستقبلية للمبلغ الدفترى للالتزامات المسجل في ميزانية المؤسسة، اذا كان من المحتمل ان تسوية المبلغ المحاسبي يرفع المدفوعات المستقبلية للضرائب مقارنة مع ما ستكون عليه.
- 3) المعاملات والاحداث الاخرى المتعلقة بالفترة الحالية والمسجلة في للقوائم المالية.¹⁸

ثالثاً: نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS12:

يطبق هذا المعيار على جميع ضرائب الدخل بما في ذلك جميع الضرائب المحلية والاجنبية المحجوزة والمفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ايضا ضرائب مثل ضرائب المستقطعة والتي يجب ان تدفعها الشركات الفرعية والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة عند توزيع الارباح على المؤسسة المعدة التقرير ولا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة الهيئات الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية او التخفيضات الضريبية لتشجيع الاستثمار و يعني هذا المعيار حساب الفروق المؤقتة التي قد تنشأ بين هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.¹⁹

رابعاً: مصطلحات الواردة في المعيار IAS12:

الربح المحاسبي **accounting profit** : هو ربح او خسارة لفترة ما قبل خصم مصروفات الضرائب.²⁰

¹⁸ عادل جعيط، مرجع سبق ذكره، ص 57_58

¹⁹ نعيمى موسى، هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 12، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2020، ص28

²⁰ طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، جزء1، مصر، ص493

الربح الخاضع لمصروف الضريبة **Profit subject to tax expense**: الربح الخاضع للضريبة او الخسارة الضريبية وهو صافي الربح (الخسارة) الضريبية الذي يمثل الرقم الاساس والمعد وفقا لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية اذ يستخدم في احتساب مقدار ضريبة.²¹

القيمة المحاسبية **Accounting value**: هي القيمة المحاسبية لاصل او لخصم هي مقداره مبلغه الظاهر بالميزانية المحاسبية.²²

الفروق المؤقتة **Temporary Differences**: هي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو اللتزامات في قائمة المركز المالي والأساس لهذه الأصول أو اللتزامات وتمثل الفروق المؤقتة إما في:

Fروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable temporary differences: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو اللتزام.

Fروق مؤقتة قابلة للخصم Deductible temporary differences: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخلص مقدار الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو اللتزام.

الأساس الضريبي **Tax Base**: هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو اللتزام للأغراض الضريبية.²³

الفروق الدائمة **permanent differences**: هي الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المنسق مع المبادئ المحاسبية، ولا تنعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية أخرى، لذلك لا تتضمن أي مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.²⁴

²¹حيدر يوسف، الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق معيار المحاسبي الدولي12، مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر _العدد 30 الفصل الأول، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 94

²²خالد عارحي، محمد طالبي، المعالجة المحاسبية والجبائية للضريبة المؤجلة، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد:1، جامعة علي لونيبي، البلدة02، الجزائر، جوان 2021، ص 214

²³طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 494

²⁴رشيد عريوة، دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد1، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2022، ص 607

نفقة الضريبة المؤجلة **Deferred tax expense** : هي الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة و الدخل المحاسبي في القوائم المالية.²⁵

الضريبة الجارية **Current Tax** : هي تلك الضريبة التي يتم حسابها على أساس قواعد محاسبية.

الضريبة المستحقة **tax due** : هي تلك الضريبة التي يتم حسابها على أساس قواعد ضريبية.²⁶
الضريبة الحالية **current tax** : هي مبلغ ضريبة الدخل المستحقة القابلة للاسترداد فيما يتعلق بالربح الخاضع للضريبة الخسارة الضريبية لفترة.²⁷

الفرع الثاني: الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة

1- الاعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة: ينص المعيار على أنه يجب الاعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة التي من المتوقع أن تخضع للضريبة باستثناء الالتزام الناتج عن الاعتراف الأولي بالشهرة، الالتزام الناتج عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية هذا ليس اندماج أعمال ولا يؤثر على صافي الربح المحاسبي أو الربح (الخسارة) الخاضع للضريبة، الضريبة عند حدوث المعاملة بالنسبة للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة (الشركات الزميلة والأسهم في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة)، يجب الاعتراف بها كالتزام ضريبي مؤجل وفقاً للفقرة 39 من نفس المعيار.

2- الاعتراف بموجودات الضريبة المؤجلة: يتم الاعتراف بموجودات الضريبة المؤجلة لجميع الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى الحد الذي يتوقع فيه أن يكون الربح الضريبي كافياً لتعويض الفرق المؤقت القابل للخصم، ما لم يكن أصل الضريبة المؤجلة قد نشأ عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في معاملة لا يشكل اندماجا للأعمال ولم يكن له تأثير على كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في تاريخ

²⁵ خالد عارجي، محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 214

²⁶ بلخير بكاري، خضير خبيطي، العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية 2014، مجلة الباحث_ عدد 16، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، 2016، ص 246

²⁷ OUARAB ALI , L'application des impôts différés en Algérie Etude de cas office promotionnel et de gestion immobilière , université ouklimouhanedouhadj , Bouira- .Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences de gestion, p59

بدء العملية بالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة أو الأسهم في المشاريع المشتركة، يتم الاعتراف بالأصل للضريبة المؤجلة الناتجة وفقاً للفقرة 43 من نفس المعيار.

3- الخسائر الضريبية المرحلة والخصومات الضريبية غير المستخدمة: تؤدي الخسائر الضريبية المرحلة والخصومات الضريبية غير المستخدمة إلى إنشاء أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى الحد الذي يحتمل معه تحقيق ربح ضريبي في المستقبل وهو ما يكفي لتعويض الخسائر المرحلة والحق في خصم الخصم الضريبي غير المستخدم.²⁸

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق معيار المحاسبي الدولي IAS12

1. الاعتراف والإفصاح عن الضرائب المؤجلة: لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS12 متطلبات الاعتراف بالأصول والتزامات الضريبة الجارية والمؤجلة حيث خصص العديد من الفقرات لتوضيح قواعد الاعتراف وبالمقابل يتجسد المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار بالمحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه، ويصرح المعيار المحاسبي الدولي 12 في فقرته رقم 58 "الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة" ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من: العملية أو الحدث الذي يعترف به بنفس الفترة أو فترات مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر وإنما مباشرة في حقوق المالكين اندماج أعمال بطريقة التملك.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 12 في الفقرة 15 منه وجوب الاعتراف بالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن نص المعيار المحاسبي الدولي 12.

1-1 الاعتراف الأولي بالضريبة:

²⁸ يوسف مامش، دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية : حالة عينة من الشركات الجزائرية، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 14 ، العدد 2، 2018، ص 266

الإعتراف الأولي بأصل والتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضا لم تؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

إن المعيار يضع محددات يجب توفرها في سبيل الاعتراف بتلك الأصول الضريبية المؤجلة كما تبين الفقرة 24 ذلك: "يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره ل طرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو اللتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضا في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة".

2-متطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة

ينص المعيار المحاسبي الدولي 12 في فقرته 53 أن لا تخصم اللتزامات الضريبية والأصول الضريبية المؤجلة، ويقدم في الفقرة 54 التفسير لذلك مبينا " يتطلب التحديد المعتمد للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس جدولة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت"، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد، ولذلك فإنه من غير اللائق أن تخصم الضرائب المؤجلة لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى عدم قابلية المعلومات للمقارنة مع باقي الكيانات.

وفيما يتعلق بمتطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة فإنه بنهاية كل فترة إعداد تقارير يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من المشروع القيام بإعادة تقييم المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن أن تتغير نتيجة التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة أو التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

3-القياس والاعتراف بالضرائب المؤجلة

3-1 إثبات الضرائب المؤجلة: أقر المعيار المحاسبي الدولي الأصلي IAS12 طريقتين في إثبات نفقة الضريبة المؤجلة، وهما طريقة التأجيل (حسابات النتائج) وطريقة اللتزام (الميزانية)، ولكن بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي المعدل قام بإلغاء طريقة التأجيل و أبقى على طريقة واحدة وهي طريقة اللتزام (الميزانية) والتي تنص على مايلي:

وفقا لطريقة الالتزام لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب اعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا المجموع لن يساوي بوجه عام نسبة الضريبة الجارية في ضربها بالربح المحاسبي.

3-2 التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة: طبقا للمعايير المحاسبية الدولية فإن الضرائب المؤجلة تدخل في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول وخصوم الميزانية المحاسبية، ومن جهة أخرى على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، وهذا تجسيدا لمبدأ القيد المزدوج.²⁹

المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وأهدافه

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF

عرف القانون 7-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي من خلال المادة 3

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة يسمح بتخزين المعلومات قاعدية عددية وتصنيفها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و نجاحته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية³⁰.

ثانياً: اهداف النظام المحاسبي المالي :

²⁹ مريم طريف، شعيب شنوف، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، المحلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 01، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ديسمبر 2022/4/20، ص 203_205

³⁰ الحريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 2007/11/25 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 رقم 7_11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 3

باعتبار نظام المحاسبي المالي SCF مرحلة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فهو يهدف الى:

- ✓ البحث عن حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني .
- ✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية و أكثر شفافية .
- ✓ تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية
- ✓ تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ الصورة والعادلة.³¹

كما يهدف الى:

- ✓ قابلية مقارنة مؤسسة لنفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستوى الوطني و الدولي.
- ✓ استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بتراطبات أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الاجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- ✓ النظام المحاسبي المالي بتوافق مع الوسائل المعلوماتية التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبة و إعداد قوائم المالية.³²

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي SCF

- اعطاء الشفافية و المصدقية في المعلومات المالية و المحاسبية المقدمة، الامر الذي من شأنه زيادة مصداقية للمعلومات التي يحتاجها المستثمرون و المساهمون و الاقتصاديون و غيرهم.
- توفير فرص اكبر لتسهيل الرقابة داخليا و خارجيا.
- امكانية اجراء مقارنة نفس مؤسسة بمرور الوقت مع اجراء مقارنات بين مؤسسات الاخرى و قراءة

³¹ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الحباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيحة للطباعة، براقي، الجزائر، 2011، ص12

³² آيت مراد، بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، من 13 الى 15 اكتوبر 2009، ص7

و فهم المعلومات المالية و الوطنية و الدولية حول الوضعيات المالية و الأداء و سهولة قراءة و فهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر.

- يساهم في تحسين و تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساليب إتخاذ القرار و تعزيز إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف و بالتالي يشجع الاستثمار و القدرة التنافسية للمؤسسة.
- الرفع من جودة المعلومات المحاسبية التسهل عملية صنع القدرات بالنسبة للمستثمرين في اوراقهم المالية³³.

الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

1-التسجيل المحاسبي لضرائب المؤجلة أصول

الحساب 133(ح / ضرائب مؤجلة أصول) ويكون مدين بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب 692 (ح/فرض الضريبة المؤجلة أصول) دائنًا، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فسنجد قيدا معاكسا).³⁴

المبالغ		البيان		رقم الحساب	
دائن	مدين			دائن	مدين

³³محمد الامين عسول، وآخرون، أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 07، العدد 2، الجزائر، ديسمبر 2020، ص 495

³⁴عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 140

XX	XX	من حـ / ضريبة مؤجلة أصول X	133
XX		الى حـ / فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	692

ويتم إعادة تقويمه عند إنجاز الاصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية

بعكس القيد السابق.³⁵

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XX	XX	من حـ / فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	692	
XX		الى حـ / ضرائب مؤجلة على أصول	133	

المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم

الحساب 134 (حـ / ضرائب مؤجلة خصوم) ويكون دائنا و يجعل الحساب 693 (حـ / فرض ضرائب مؤجلة خصوم) مدينا بمبلغ الضريبة المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة (كما في حالة متوج مدرج في الحسابات، لكنه خاضع الضريبة في السنوات المقبلة):³⁶

³⁵ محمد قبايلي، مرجع سبق ذكره، ص 60

³⁶ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 145

المبالغ	البيان		رقم الحساب	
			دائن	مدين
XX	XX	من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	693	
XX		الى حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	134	

وفي نهاية
مالية يتم

كل سنة
إعادة

تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الاصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسها كما يلي³⁷:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XX	XX	من حـ/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	134	
XX		الى حـ/ فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	693	

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الضرائب المؤجلة

في هذا المبحث سنحاول تسليط الضوء على الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع

المطلب الأول: الدراسات المحلية

³⁷محمد قبايلي، مرجع سبق ذكره، ص61

1) دراسة محمد قبايلي 2013

جاءت بعنوان: أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سعد دحلبي 2013، تسعى هذه الدراسة للإجابة على الاشكالية التالية: فيما تتمثل انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي؟، وتهدف هذه الدراسة الى تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيحة المحاسبية الى الجبائية وابرار ضرورة التشريع الجبائي لمعالجة الضرائب المؤجلة والمستحقة وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم التوصل الى النتائج التالية: تطبيق SCF يسمح للمؤسسات الاقتصادية بالولوج الى الاسواق المالية الدولية والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وذلك ما يمكنها من إدراج اسمها في الاسواق المالية الدولية والبحث عن موارد جديدة اهم ما يميز المعايير الدولية المحاسبية والاعداد التقارير المالية هو أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني تفضيلها لمصلحة المستثمرين، وإعطائها نظرة اقتصادية للمؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات.

2) دراسة عادل جحنيط 2022

جاءت بعنوان واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار الدولي لضرائب الدخل IAS 12 أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة وجباية جامعة زيان عاشور الحلفة، 2022. هذه الدراسة تسعى للإجابة على الاشكالية التالية: ما هو واقع التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات معيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS 12؟ وتهدف هذه الدراسة الى الكشف عن الاسباب التي يمكن ان تقف عائقا امام المؤسسات للالتزام بتطبيق IAS 12 ومحاولة الاحاطة بالاطار النظري لماهية المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 كأحد اهم المواضيع الحديثة في ميدان المالية والمحاسبة وتقنية استعماله في المعالجة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية ومعرفة الفروقات الدائمة والمؤقتة بين الربح الجبائي والمحاسبي وتم الاعتماد على المنهج الوصفي، كما توصلت الدراسة الى النتائج التالية: بنود المعيار المحاسبي الدولي عموما تتحدث عن طريقة الضريبة المؤجلة اصول خصوم ، الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية وليست ضريبية جاءت بها معايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال IAS 12 بهدف اقصاء تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجبائية على الربح المحاسبي الصافي للدورة المالية بهدف المحافظة دائما على الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة.

3) دراسة حيدر محمد يوسف 2015

جاءت بعنوان الافصاح عن الضرائب المؤجلة وفق معيار المحاسبي الدولي IAS12 بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات مجلة دراسات محاسبة ومالية، 2015 .

تسعى هذه الدراسة للاجابة على الاشكالية التالية:هل ان اعتماد المعيار المحاسبي IAS12 يحقق افصاح ضريبي عادل من خلال الاعتراف بالضرائب المؤجلة في القوائم المالية؟، وتهدف الى معرفة كيفية الافصاح عن الضرائب المؤجلة ضمن بنود قائمتي الدخل والمركز المالي واستعراض طبيعة وخصوصية كل من الافصاح المحاسبي والافصاح الضريبي على المعايير الدولية وتم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي وتوصل الى: ان اجراء المقاصة بين الاصول والتزامات الضريبة وفق ما يسمح به المعيار محل الدراسة جاء متوافقة مع مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات، تعد الاصول و التزامات الضريبة المؤجلة من المعلومات المهمة والتي لها تأثير على قرارات المستثمرين لذا فهي من المعلومات الاساسية التي يجب الافصاح عنها في صلب القوائم المالية.

4) دراسة (جمال الدين بكيري، جيلالي بهاز) 2021

جاءت بعنوان الضرائب المؤجلة وأثارها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة المذهل الاقتصادي المجلد _ 4 العدد 1_ جوان-2021، تعالج هذه الدراسة الاشكالية التالية: ماهي الاثار الناجمة عن تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ وتهدف الى معرفة إختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والجبائية، تسليط الضوء على الضرائب المؤجلة ومعرفة كيفية حساب ومعالجة المحاسبة للضرائب المؤجلة وتم الاستعانة بالمنهج الوصفي في إطار النظري وتدعيم البحث بدراسة توضيحية وتوصل الى: تخضع الضريبة الى مبدأ استقلالية الدورات في تحديد اعبائها ونتائجها، وتنشأ الضرائب المؤجلة من الضرائب على ارباح الشركات، تظهر الضرائب المؤجلة في كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

5) دراسة zulfar,Rahmat H 2019

The effect of tax planning and deferred tax liabilities on Earnings management

هدف الدراسة هو معرفة أثر التخطيط الضريبي وأصول الضرائب المؤجلة على ادارة الارباح من خلال القوائم المالية للشركات من عام 2013 الى عام 2017 وتوصلت ان تلك الشركات لديها دوافع لممارسة ادارة الارباح من خلالها اعتمادها على التخطيط الضريبي من أجل تحقيق مستوى ارباح مرتفع من خلال زيادة قيمة الاصول دراسة الضريبة المؤجلة.

(6) دراسة: (2016) Nicolas Heyse

L'impact du régime des impôts différés lors de l'établissement des états financiers, en Belgique, au Luxembourg, et sur base de l'IAS 12 Impôts sur le résultat, Master en Sciences de gestion, université catholique de Louvain, Belgique.

تهدف هذه الدراسة إلى هيكلة النظام الضريبي المؤجل، وتحديدًا على أساس معايير المحاسبة الدولية البلجيكية، لوكسمبورغ والمعايير الدولية للمحاسبة / المعايير الدولية للإعدادات التقارير المالية، من أهم النتائج المتوصل إليها تأثير النظام الضريبي المؤجل بشكل خاص خلال إنشاء القوائم المالية الموحدة فقط أثناء إعداد الحسابات القانونية، تأثير النظام الضريبي الموحد فقط على عنوانين المطلوبات الميزانية العمومية وكذلك بيان الدخل عند تسجيل أو إعادة تقييم أو خصم الضريبة المؤجلة.

(7) دراسة (2014) OUARAB ALI

L'application des impôts différés en Algérie, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences de gestion, Option Comptabilité et audit, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, université bouira, Alger.

حيث تتمحور إشكالية المذكرة في : كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة في الجزائر؟، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الضرائب المؤجلة وكيفية تسيرها في المؤسسة الاقتصادية OPGI بالبويرة، باعتماده على المنهج

الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، إضافة لمنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن:

- التعريف الدقيق والأصح لضرائب المؤجلة إضافة إلى معرفة مصادرها وأهدافها.
- المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة في المؤسسات الجزائرية .
- الضرائب المؤجلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ومقارنة الضرائب المؤجلة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والمعيار الأمريكي رقم 109 والاختلاف بينهما .
- العمليات المؤثرة على الدخل المحاسبي والنتيجة الجبائية .

(8) دراسة Nacerazouani ،yousefsaihi

les comptes consolidés impôts différés salon les normes IAS/IFRS en algerie
,illustration á partir cas du group industriel ENCC.

يركز هذا البحث على العلاقة بين المحاسبة والضرائب وأكثر تحديدا في SCF والتعامل مع الضرائب المؤجلة في الداب المحاسبة هي أساس التعامل مع المشاكل المتعلقة بالتقييم كما يناقش عملية توحيد وتطبيق حسابات الضرائب المؤجلة في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS تم التوصل الى النتائج التالية :

تحليل الضرائب يتطلب الان اداة لجمع معلومات ذات صلة موثوق بها أهمية الفرق الناتج عن اعادة التجانس التي تم استخدامها من أجل التحول الى المعايير الدولية ويوضح المسافة بين هذا الاخير والمحاسبة تحديد المعلومات المطلوبة على الضرائب المؤجلة هو اليوم يبرهن على ان تكون اكثر اهمية بكثير مما كان عليه العام الماضي.

(9) دراسة 2020 OUARAB ALI

Defred taxes between accounting and fiscal constraint ,Journal of Economic Sciences Institute / Vol:32 Num:02 Année:2020.

تهدف هذه الدراسة الى عرض مفهوم الضرائب المؤجلة التي يتم تسجيلها في كل مرة لوجود تناقض مؤقت بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية فيما يتعلق بتقييم الاصول والخصوم والمصروفات والايادات وتم التوصل الى نتائج التالية :

- يتطلب التحديد الافضل للضرائب المختلفة التمكن من عملية تحديد الدخل الاجمالي ومن الضروري التمييز بين عمليات الدمج والخصومات الضريبية في الفئتين
- معالجة مسألة ضرائب الدخل وفق أحكام نظام المحاسبة المالية ليست حصرية والحالات المولودة للضرائب المختلفة التي استشهدت بها لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والاجتهادات الأمنية.

10) دراسة 2022 Belouettarek ,adjila Mohamed

The accounting for deferred taxes in the analysis of financial performance in economic institutions, Journal of Economic Integration, Vol: 10 – N°: 01 / (March 2022)

تهدف دراسة الى تقييم أثر الضرائب المؤجلة على الاداء المالي الجزائري للكيانات الاقتصادية عن طريق العائد على الاصول وتهدف الى تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة للموجودات والمطلوبات المعترف بها في الجزائر كما تهدف الى تحليل العلاقة بين الضرائب المؤجلة والعائد على الاصول ودراسة كيفية تؤثر الحسابات الضريبة المؤجلة على الاداء المالي نتائج: وجدت ان الضرائب المؤجلة هي الاصول التي تؤثر على عائد الاصول والذي بدوره يعرض صورة الاداء المالي للمؤسسة في خط الامامي كما ان الضرائب المؤجلة التزامات لا تؤثر على عائد الاصول.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

تعتبر كل من دراسات السابقة قريبة الى للإشكالية التي تعالجها الدراسة الحالية إلا أن دراستنا تختلف عن هذه الدراسات وغيرها من الدراسات الأخرى في مجموعة من النقاط يمكن أن نلخصها في ما يلي:

- 1) من حيث بعية الدراسات: أجريت الدراسات السابقة في بعض الدول العربية وأخرى بمناطق داخل التراب الوطني وخارجية، في حين تم انجاز الدراسة الحالية في ولاية ورقلة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري
- 2) من حيث هدف الدراسة: اختلفت اتجاهات الباحثين في الدراسات السابقة، عن الهدف التي تسعى اليه هذه الدراسة التي تهدف الي بيان مكانة واهمية الضريبة المؤجلة، كونها تعتبر جزء لمعالجة الاختلافات بين الربح المحاسبي والضريبي.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال الفصل دراسة الضريبة المؤجلة و أهميتها، ومعالجة الضرائب المؤجلة وفق SCF والمعيار المحاسبي رقم 12، كما تم التطرق الى الدراسات السابقة التي تصب في نفس الموضوع، ومن خلال ذلك تبين لنا الضريبة المؤجلة تقنية جاءت لتفادي الفروق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي كما انها تعمل على تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير

العقاري

تمهيد:

بعد استيفائنا للفصل الاول من الدراسة و المتمثل في الجانب النظري حيث تطرقنا فيه الى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة المتمثلة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري وهذا لمعرفة مدى التزام المؤسسة بتطبيق الضريبة المؤجلة وللوصول الى اهداف الدراسة التطبيقية فما باجراء مقابلات مع المحاسب المؤسسة وجمع الوثائق وقمنا بتقسيم الفصل الى مبحثين سنعرضها كالتالي:

◀ المبحث الأول: تقديم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

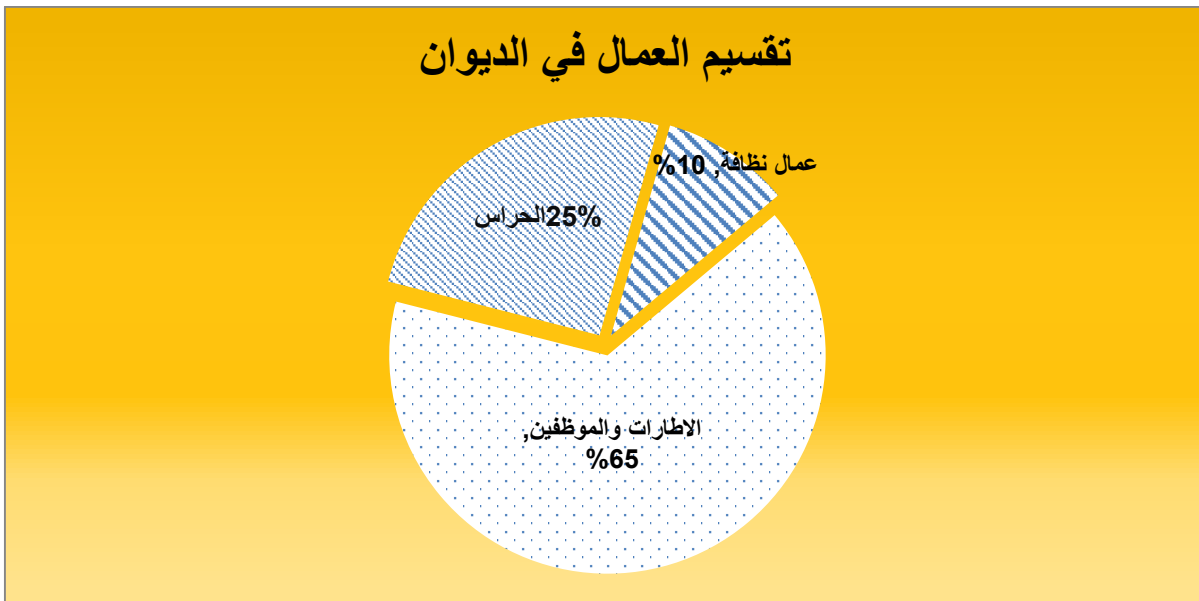
◀ المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

ستعرف من خلال هذا الفصل على المؤسسة محل الدراسة في الواقع.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة محل الدراسة

إن ديوان الترقية و التسيير العقاري مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي و يخضع لقواعد القانون التجاري و التنظيمات المعمول بها و أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-147 شوال عام 1411 الموافق ل ماي سنة 1991 و الذي يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية و التسيير العقاري ,و تحديد كفاءات تنظيمها و عملها و يتولى هذا الأخير في إطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرمانا.³⁸



الشكل 2-1: تقسيم العمال في المؤسسة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

³⁸من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الإطار القانوني الديوان:

لقد تم إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري بموجب المرسوم التنفيذي 93/76 المؤرخ في 1976/10/23 تحت اسم ديوان ترقية السكنات ذات الكراء المعبر وبعد صدور المرسوم 270/85 المؤرخ في 1985/11/05 منح له طابع الهيئة العمومية والإدارية (EPA) لكنه بصدر المرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12 تغيرت طبيعته القانونية فاكسب تسمية ديوان الترقية والتسيير العقاري PGIO و أعطي للديوان صفة الهيئة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري EPIC يخضع هذا الأخير إلى القوانين والتنظيمات المعمول بها .

كما أضفى على الديوان صفة الشخص المعنوي التجاري بحيث أن الديوان يمارس مهامه تحت رقابة وزير السكن والعمران والمدينة.

كما أصبح يتميز بخاصيتين مختلفتين وهما "الديوان كمسير عقاري" و"الديوان" كمرفي عقاري"

✓ الموقع الاجتماعي: ورقلة

✓ الموقع الجغرافي: حي النصر الخفجي

✓ طبيعة عمل المؤسسة: تعتبر مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري مؤسسة عمومية ذات طابع

اقتصادي وتجاري

✓ رأس مال المؤسسة: 151664492,41 دج

✓ عدد العمال: 514 عامل.³⁹

وكالات التحصيل التابعة للديوان:

يتضمن ديوان الترقية والتسيير العقاري عدة وكالات خارجية، حيث تعتبر الوكالة الخارجية تابعة للديوان حيث تتمتع بالحرية والاستقلالية عضوي عن مقره وتعمل تحت إشراف المديرية العامة على مستوى ولاية ورقلة، نجد ان الديوان لديه سبع وكالات خارجية تابعة له موزعة على تراب ولاية ورقلة نذكرها: ✓ وكالة ورقلة.

³⁹من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- ✓ وكالة تقرت.
- ✓ وكالة بامنديل.
- ✓ وكالة حاسي مسعود.
- ✓ وكالة الحجيرة .
- ✓ وكالة النزلة.
- ✓ وكالة الطيبات.

مهام الوكالات التابعة: وتمثل مهام الوكالات فيما يلي:

- 1) تحصيل الايجار الشهري لمستأجري السكنات أو المحلات التجارية.
- 2) اعداد المتخلفين عن دفع مبالغ الايجار
- 3) ارسال أوامر بالدفع للمستأجرين عن طريق البريد أو عن طريق أعوان الوكالات مباشرة.
- 4) متابعة الأحياء الموجودة على مستوى الدائرة التي تشغلها الوحدة
- 5) اعداد تقارير واحصائيات خاصة بسير عملية تغطية الايجارات الشهرية.⁴⁰

مهام المؤسسة:

يعمل ديوان الترقية والتسيير العقاري على تقديم خدمات عمومية في ميدان السكن في اطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة الجزائرية، وتكمن مهام والتزامات الديوان الى ما يلي :

- ✓ رفع وتطوير البناءات .
- ✓ تأدية الخدمات من اجل ضمان ترميم الاملاك العقارية واعادة الصيانة
- ✓ تأجير المحلات والمسكن القابل للاستعمال المهني والتجاري والحرفي .
- ✓ الحصول على مبالغ الايجار والاعباء المرتبطة .
- ✓ وفق لشروط الصفقات تقوم المؤسسة بتقديم المشاريع للمقاولين .
- ✓ تسليم السكنات في الوقت المحدد وتزويد السكنات بالاحتياجات الضرورية مثل : الماء —————
الكهرباء ————— الغاز.

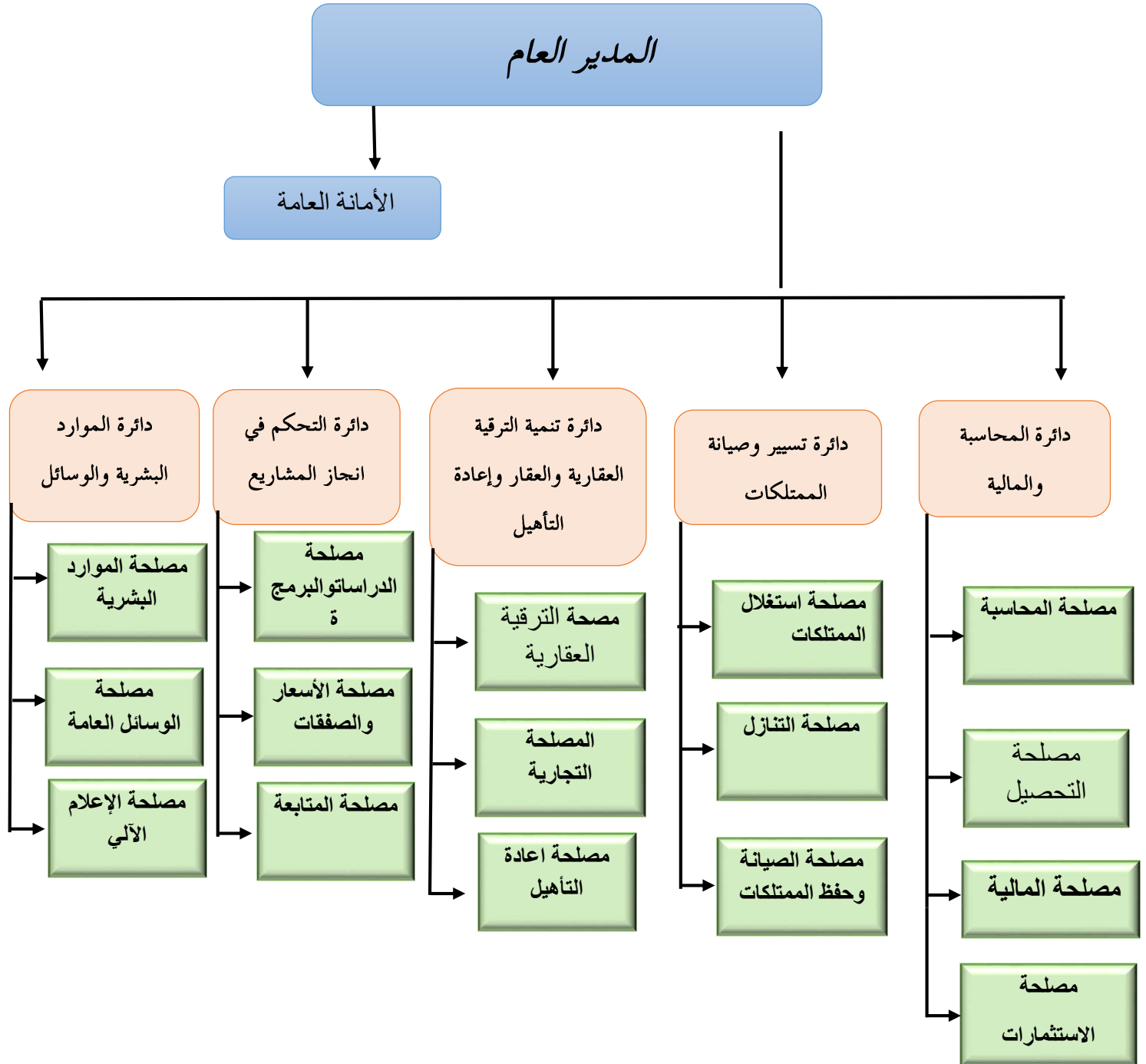
⁴⁰من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- ✓ وضع النظام القانوني وفق لمراقبة السكان والمحلات.
- ✓ إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسيورها.
- ✓ الاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان جودة ومواصلة العمل لكل طلبات التزويد بالسكنات ومواكبة التوسع العمراني.⁴¹

⁴¹من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي

الشكل 2-2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

شرح الهيكل التنظيمي:

المديرية العامة :

وهي المركز والمكان الاساسي في التسيير، وتقوم بمراقبة والمتابعة والجمع بين مختلف وظائف المؤسسة حيث تقوم المديرية ب:

✓ وضع الاهداف التي ترغب المؤسسة بالأصول اليها وتقوم بمراقبة ومتابعة النشاطات بين مختلف المصالح.

✓ تحضير اجتماعات مجلس الادارة وتسيير ومراقبة قرارات المجلس.

وتقوم المديرية بالإشراف على خليتين اساسيتين هما:

1— خلية التدقيق والمراجعة : وتكمن اهميتها في المراقبة والتقييم للأعمال الداخلية في المؤسسة وتستعمل التقنيات الحديث والمعايير المراجعة الداخلية من اجل تحقيق السير الحسن في المؤسسة.

2 — خلية الامن الداخلي: تسهر الخلية على الامن والمحافظة على المؤسسة من المخاطر ، كما تعد هذه الخلية همزة وصل بين المتعاملين والزوار لمختلف دوائر الديوان .

3 — سكرتاريا: تعتبر أهم قسم في الإدارة فهي تهتم بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير كما تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير وتمثل مهامها في:

- تنفيذ قرارات المدير.
- الرد على المكالمات الهاتفية والمراسلات وفق التعليمات المعطاة، والاستقبال الجيد والمعاملة الحسنة.

دائرة التحكم في انجاز المشاريع:

وتنقسم الي ثلاثة مصالح وهي: مصلحة الدراسات والبرمجة — مصلحة الاسعار والصفقات — مصلحة المتابعة.

- مصلحة البرمجة والمتابعة: تقوم بالإشراف على برمجة العمليات ومتابعتها (الخاصة بالبناء) ميدانيا بالتنسيق مع المستشار التقني .
- مصلحة الصفقات والأسعار: تقوم بأعداد الصفقات وضبط الأسعار المتعلقة بصفقات.

- **مصلحة متابعة العمليات:** تراقب وتتابع العمليات التي تقوم بها المؤسسة ثم تقوم بأعداد التقارير الخاصة بالمؤسسة، كما تقوم بمتابعة التغطية الطبوغرافية للأراضي محل الدراسة.⁴²

دائرة المالية والمحاسبية:

و هي تهتم بتسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة ومن مهامها المراقبة المالية والمحاسبية لكافة العمليات التي تكون الوكالة طرفا بها وتنقسم إلى أربع مصالح وهي:

مصلحة المحاسبة، مصلحة المالية، مصلحة الاستثمارات، مصلحة التحصيل.

دائرة التسيير وصيانة الممتلكات العقارية :

وتنقسم الى ثلاثة مصالح وهي:

- ✓ **مصلحة التنازل:** تقوم هذه المصلحة بعمليات التنازل عن الاستثمارات والممتلكات العقارية للمؤسسة.
- ✓ **مصلحة الاستغلال:** تقوم هذه المصلحة بتصنيف الإيرادات وهي بوابة استقبال جميع الفواتير المتعلقة بالاستثمارات أو الممتلكات العقارية، لأجل تحصيل مختلف المعاملات وتصنيف كل نوع في مكان مخصص.

✓ **مصلحة الصيانة وحفظ الممتلكات:** تقوم هذه المصلحة بالمحافظة على ممتلكات المؤسسة وصيانتها.

دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة: وتنقسم الى اربعة مصالح وهي:

- الموارد البشرية — الوسائل العامة — الاعلام الالي — المنازعات والشؤون القانونية .
- ✓ **مصلحة الموارد البشرية:** توفر الشروط) الترقية، التكوين..... الخ) للعاملين والعمل على تأهيل العاملين، وكذلك تأمين محيط العمل من المخاطر حيث تعمل على حل مشاكل العمال والإشراف على توظيف العمال وإعداد مذكرات الأجور .
- ✓ **مصلحة الوسائل العامة:** وتهتم بالعتاد الضروري للمؤسسة، وإعداد دفتر الجرد للوسائل وإنشاء محاضر التسيير .
- ✓ **مصلحة الشؤون القانونية والمنازعات:** وتشرف على متابعة المنازعات مهما كانت طبيعتها القانونية وكذلك القيام بالمرافعات أمام المحاكم والمجالس القضائية التي يكون الديوان طرفاً فيها، وكذلك

⁴²من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تشرف على معالجة وحل النزاعات الداخلية بين العمال والإدارات الخارجية وبين المؤسسة ومورديها أو زبائنها.

✓ **مصلحة الإعلام الآلي:** وهي تقوم بالتسيير الآلي للتجزئات المبرمجة والسكنات التطورية التساهمية ووضع نظام تسيير للمعلومات وإنشاء دوري لجدول القيادة للنشاط العام للمؤسسة ودراسة وتحليل وتخزين كل المعلومات.⁴³

دائرة تنمية الترقية العقارية والعقار وإعادة التأهيل:

وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

- ✓ **مصلحة الترقية العقارية:** تقوم بوضع مشاريع الترقية العقارية.
- ✓ **المصلحة التجارية:** تهتم بتطبيق السياسة التجارية وإعداد الوثائق التجارية.
- ✓ **مصلحة إعادة التأهيل:** تعنى هذه الأخيرة بتفاصيل معالجة التصدعات وما جانبها بالنسبة للبناءات المؤجرة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة

في هذا المبحث سنتطرق الى كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة في مؤسسة الترقية والتسيير العقاري، إضافة الى ذلك سنحاول معرفة اذا تطبق المؤسسة الضرائب المؤجلة وفق القوانين المحاسبية والجبائية.

المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية

النتيجة الجبائية: هي الربح الخاضع المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل المؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول، اثناء الاستغلال او في نهايته. كما ان الربح الصافي يتشكل من الفرق في قيم الاصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف اليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال او الشركاء خلال هذه الفترة و يقصد بالاصول الصافية الفائض في قيم الاصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والارصدة المثبتة.⁴⁴

⁴³من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

⁴⁴المادة 140، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، ص32

يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري في سنة 2020 يظهر لنا في جدول حسابات النتائج ان المؤسسة تعرضت لخسارة بقيمة : -17373672307

ومنه ستدد الحد الأدنى المقدر ب: 10000.00 لإدارة الضرائب.

معدل IBS المؤسسة: 26%

المطلب الثاني: الحالات المختلفة لنشوء الضريبة المؤجلة في المؤسسة

الفرع الأول: ضرائب مؤجلة أصول

مؤونة منحة التقاعد:

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. وتدرج في الحسابات التالية :

*عندما يكون لكيان التزام راهن قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى.

*عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

*عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه .⁴⁵

-في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري يتم تخصيص مؤونة منحة التقاعد المتعلقة بالعامل في كل نهاية السنة ويتم وضع هذه المؤونة احتساب الى المبلغ الذي يدفع بعد التقاعد، فالادارة الضرائب لا تعترف بهذا المصروف لانه عبئ غير قابل للخصم لكونه مصروف غير حقيقي اما المؤسسة يعتبر مصروف ولهذا يعتبر كضريبة مؤجلة في نهاية كل دورة عندما يتم اعداد المؤونة حتى يسترجع المبلغ عند تقاعد العامل.

قيد المؤونة في 30/12/2021

⁴⁵الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص14

مدین	دائن	31/12/2020	مدین	دائن
682		مخصصات المؤونات للمعاشات	684341891	
	153	المؤونات للمعاشات والخسائر المماثلة تسجيل مؤونة منحة التقاعد	684341891	

ينتج عن هذا ضريبة مؤجلة أصول تحسب كالتالي:

مبلغ المؤونة X معدل IBS

$$684341891 \times 0.26 = 1710854728$$

مدین	دائن	31/12/2021	مدین	دائن
133		ضرائب مؤجلة أصول	1710854728	
	692	فرض ضرائب مؤجلة أصول اثبات ضريبة مؤجلة اصول	1710854728	

خلال السنة 2022 عندما يتم تسديد منحة التقاعد :

مدین	دائن	2022	مدین	دائن
------	------	------	------	------

684341891	684341891	المستخدمون اعباء واجبة الدفع البنك تسديد المنح	512	428
1710854728	1710854728	فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول الغاء ضريبة مؤجلة أصول	133	692

ثانيا: مؤونة العطل المدفوعة الاجر:

وفقا لقانون العمل تنص المادة 40 من القانون 90-11 يعتمد الحق في العطلة السنوية على أساس العمل المتمم خلال وفقا لمبدأ استقلالية السنوات المالية وربط العبء بالدخل، فإن العطلة المدفوعة الأجر تشكل عبئا يجب ربطه بالسنة. " N " تتعلق هذه الأعباء بالدخل الذي يجب أن يكون قد تم تحقيقه خلال العام. وحسب التشريع الجبائي يتم خصم العبء الخاص بالدخل إذا تحقق فعلا أي إذا تم تسديده خلال السنة. N1 الأمر الذي يؤدي إلى فرق زمني مؤقت قابل للتخفيض. فترة سنوية مرجعية تمتد من أول جويلية للسنة السابقة للعطلة إلى غاية 30 جوان من سنة العطلة. وإستناداً إلى المادة 41 من ذات القانون تُحسب العطلة المدفوعة الأجر بمعدل يومين ونصف اليوم عن كل شهر من العمل دون أن تتجاوز المدة الإجمالية ثلاثين يوماً تقويمياً عن سنة العمل الواحدة⁴⁶.

في مؤسسة OPGI يتم أعداد هذه المؤونة تحاسبا لمبلغ الذي يتقاضاه العامل عند حصوله على عطلة سنوية ويتم تسجيل هذه المؤونة محاسبيا ويتم فرض عليها ضرائب مؤجلة .

$$74883840 \times 0.26 = 194697984$$

⁴⁶ عادل جنيط، مرجع سبق ذكره، ص 95

دائن	مدين	2020/7/1	دائن	مدين
74883840	74883840	أجور المستخدمين المستخدمين أعباء واجب دفعها اثبات مبلغ عطل المدفوعة الاجر	428	631
		31/12/2020		
194697984	194697984	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول اثبات ضريبة المؤجلة اصول	692	133

عند دفع عطل مدفوعة الاجر يتم تسجيلها كالتالي :

دائن	مدين	2021	دائن	مدين
74883840	74883840	المستخدمين أعباء واجب دفعها البنك تسديد العطل المدفوعة الاجر	512	428
194697984	194697984	فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول ترصيد قيد الضريبة المؤجلة	133	692

خسائر السنوات السابقة :

ينص القانون الجبائي في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وإذا كان الربح غير كاف لتخفيض كل العجز ، فإن كل العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنة الموالية، الى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.⁴⁷

بالنسبة لمؤسسة OPGI نلاحظ في الملحق 3 ان المؤسسة تعرضت لخسائر في سنة 2020 بمبلغ قدر ب:

17373672307-ومنه ينتج ضريبة مؤجلة أصول و باعتبار معدل IBS

ومنه : 26, 0 X 17373672307 = 4517947998

دائن	مدين	2020	دائن	مدين
4517947998	4517947998	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول اثبات ضريبة المؤجلة	692	133

⁴⁷المادة 147، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص35

الفرع الثاني: ضرائب مؤجلة خصوم

اعانات الاستغلال:

ينص قانون الجبائي على ادراج اعانات الاستغلال ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها وقبضها⁴⁸، تعرف اعانات الاستغلال التي تمنحها الدولة او الجماعات المحلية لتعويض فقد أحد ايرادات الاستغلال او تغطية بعض التكاليف الاستغلال التي من شأنها اضعاف المؤسسة بشكل كبير وتهدد استمراريتها ، كما تعتبر اعانات الاستغلال اعانات لا تدوم اكثر من دورة محاسبة واحدة عكس اعانات الاستثمار والتجهيز.⁴⁹

في سنة 2020 تحصلت مؤسسة OPGI على اعانة قدرها 1200000000 و باعتبار معدل IBS 26% ومنه فالقيمة الضريبية مؤجلة خصوم كالتالي:

$$312000000 = 0.26 \times 1200000000$$

بعد تحصيل المؤونة :

دائن	مدين	2021	دائن	مدين
------	------	------	------	------

⁴⁸المادة 144، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021، ص35

⁴⁹حسوس شريط، مرجع سبق ذكره، ص91

دائن	مدين	2020	دائن	مدين
1200000000	1200000000	الدولة اعانات الاستغلال اشعار بالحصول على اعانة استغلال	748	441
		2020/12/31		
312000000	312000000	فرض ضريبة مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم اثبات ضريبة مؤجلة خصوم	134	693
1200000000	1200000000	البنك اعانات مطلوب استلامها تحصيل اعانة الاستغلال	441	512
312000000	312000000	ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضريبة مؤجلة خصوم الغاء ضريبة مؤجلة خصوم	693	134

خلاصة الفصل :

بعد اسقاط الجانب النظري على المؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري وبالاعتماد على بعض وثائق المؤسسة المتمثلة في جدول حسابات النتائج والميزانية تم تسليط الضوء على الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة، وتناولنا بعض الحالات من الضرائب المؤجلة التي تسجلها المؤسسة المتمثلة في خسائر السنوات السابقة ومؤونة التقاعد واعانات الاستغلال .

خاتمة

خاتمة :

جاء نظام المحاسبة المالية بتغيير كلي في مبادئ المحاسبة وطرق العرض والإفصاح، ولديه القدرة على مواكبة المستجدات على الساحة العالمية وتلبية الاحتياجات المختلفة للجهات ذات العلاقة، لكنه لم يأخذ في الاعتبار خصوصية النظام الضريبي الجزائري مما أدى إلى وجود تباينات واختلافات بين النظامين بشكل عام والاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بشكل خاص حيث يتم تحديد النتيجة الضريبية من خلال النتيجة المحاسبية والتي بدورها تتوقف بشأن التشريعات والقوانين الضريبية. وينص هذا الأخير على أنه يجب الالتزام بمبادئ المحاسبة واحترامها من مبدأ استقلال الدورات المالية ومبدأ مطابقة الإيرادات مع الأعباء، وما إلى ذلك. وفي هذا الصدد، ونتيجة لهذا التناقض، أصدر مجلس معايير المحاسبة لدولية معيار المحاسبة الدولي لضرائب الدخل IAS 12، والذي يختص بالمحاسبة الضريبية وكيفية قياس الضريبة المستحقة والمؤجلة من خلال المعالجة المحاسبية والمالية للفروق المؤقتة وإثباتها في البيانات المالية وفق أسلوب الضريبة المؤجلة والاعتراف بالتأثيرات الضريبية لجميع الأحداث والمعاملات في هذا السياق، نجد أن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتجنب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي لضرائب الدخل IAS 12 بسبب عدم فهم المحاسبة الضريبية لهذا المعيار من جهة وعدم إعطائها انتباه اللازم ومن جهة أخرى عدم الزامية المشرع بتطبيقها.

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التحقق من الفرضيات التالية :

- 1- من خلال دراستنا التطبيقية يظهر لنا ان المؤسسة تقوم بالتسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي مفادها تلتزم المؤسسة بتطبيق الضريبة المؤجلة وفق SCF النظام المحاسبي المالي مع وجود عراقيل تواجهها متعلقة بتغيرات القوانين والتشريعات الضريبية.
- 2- توصلت النتائج الدراسة الى ضعف ونقص التكوين والتاهيل للمحاسبين المهنيين في المؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي مفادها يتم التطبيق السليم للضرائب المؤجلة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري عن طريق توظيف فريق من المحاسبين والخبراء المختصين في المحاسبة والحماية

3- من خلال هاته الدراسة توصلنا الى ان مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لا تطبق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 وهذا مايبثت صحة الفرضية الثالثة التي مفادها عدم توافق الممارسات المحاسبية في معظمها مع معيار IAS12

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا الى النتائج التالية:

- ✓ ينتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والجبائي فروق دائمة وفروق مؤقتة.
- ✓ الضريبة المؤجلة جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي ias12 وذلك لتقليل واقضاء الفروقات المؤقتة .
- ✓ صعوبة وعدم اتقان استخدام الضريبة المؤجلة في المؤسسات رغم سهولتها .
- ✓ تنقسم الضريبة المؤجلة الى نوعين ضريبة مؤجلة أصول و ضريبة مؤجلة خصوم.
- ✓ الممارسات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة تساعد المؤسسة في معرفة مالها من التزام عند ادارة الضرائب .
- ✓ تظهر الضرائب المؤجلة في الميزانية .
- ✓ الضرائب المؤجلة تتعلق بالسنوات المالية المستقبلية.

التوصيات:

على ضوء النتائج المستخلصة يمكن طرح التوصيات التالية:

- ✓ عمل المشرع الجبائي على انجاز اية مناسبة للزام المؤسسات بتطبيق الضرائب المؤجلة.
- ✓ الاهتمام بتدريب المحاسبين المهنيين واجراء دورات تكوينية لهم عن ضريبة المؤجلة.
- ✓ وضع قانون ضريبي يتماشى مع النظام المحاسبي لتقليص وتفادي الفروقات .
- ✓ توسيع مجالات البحث المتعلقة بالضريبة المؤجلة والاهتمام الأكثر بهذا النوع من الضرائب .

افاق الدراسة:

لاشك أنه بالرغم من الجهود المبذولة في إكمال هذه الدراسة إلا أن هذه الأخيرة لا تخلو من النقائص بسبب عدم القدرة على تناول كل التفاصيل، ولكن تمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من عدة جوانب يمكن لها أن تكون كتساؤلات الدراسات قادمة وهي كالتالي:

-مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب املؤجلةفي ظل النظام المحاسبي المالي
-اثر الضرائب المؤجلة على قيمة المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراسيم و القوانين:

- 1) المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- 2) المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021
- 3) المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020
- 4) الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 25/11/2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 رقم 7_ 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي
- 5) الجريدة الرسمية، العدد 19 بتاريخ 25/03/2009 قرار مؤرخ في 26/07/2008 يحدد قواعد ا والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- 6) لجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009، مرجع سابق، القسم الثالث الفرع الرابع

الكتب:

- 1) جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيعة للطباعة، براقي، الجزائر، 2011
- 2) طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، جزء 1، مصر
- 3) عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريبيج، الجزائر، الطبعة الاولى، 2011

رسائل واطروحات:

- 1) حسوس صديق، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري، دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2018/2019

- (2) سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، ورسالة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009-2010
- (3) عادل جعيط، واقع التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12 ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، 2022/2021
- (4) محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2013
- (1) نعيمى موسى، هاجر نصيب، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 12 ، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة، بسكرة، 2019/2020
- (2) نوال ثابت، أميرة بولقرون، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جيجل، 2021/ 2020

ملتقيات:

- (7) آيت مراد، بحري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر تحديات وأهداف، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، جامعة سعد دحلب، البلدة، من 13 الى 15 اكتوبر 2009

باللغة الأجنبية :

- 1- Assia moula, les impotsdiffèrs: une perception economique de l'impot sur les résultat et un vecteur de communication _l'experience de l'algerie , journal finance et comptabilité , December 2016
- 2- AzouaniNacer, saihyoucef, le risque financier liè au processus de la constatation des impotsdiffèrs dans le groupalgeriens ,Alijthaf revue des etudes juridiques economiques,3 janvier 2013

- 3- Belouettartarek, adjilamohamed, the accounting for defered taxes in the analysis financial preformance in economic institutions , journal of economic integration, vol10_ N 01 / march 2022
- 4- Minister des finances,conseil National de la comptabilité.
- 5- OUARAB ALI , L'application des impôts différés en Algérie Etude de cas office promotionnel et de gestion immobilière , université ouklimouhanedouhadj , Bouira- .Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences de gestion 2013/2014
- 6- Serignediop, les comtabilisation des impotsdifferes, Revue francaise de comptabilite, N550, fevrier 2021

قائمة الملاحق

ملحق 01

DRÔIT DE TIMBRE SUR ETAT E 2 E. 00		Opérations imposables		Chiffre d'Affaires imposable		Taux	Montant à Payer (en D.A.)
		TOTAL		0,00			0,00
IMPOT ET TAXES NON REPRIS CI-DESSUS		Opérations imposables		Chiffre d'Affaires imposable		Taux	Montant à Payer (en D.A.)
		TOTAL					
RECAPITULATION							
1- TAP C/500026A 2- AP/BS C/201001AM1 3/1- IRG/Salaires C/201001/100 3/2- IRG/Autres Ret. Source C/201001/101A/B/C 3/3- IBS/Retenues à la source C/201001AM2 et 3 - TIC C/201003/303A/B 4- Droit de timbre C/201002/201 5- C/ 6- TVA C/201003/300A/B/C		10 000,00 Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A OUARGLA Cachet Signature رئيس مصلحة الجمارك امضاء: هشام إبراهيم		Cadre réservé à la recette des impôts Reçu - ce jour la présente déclaration enregistrée sous le numéro: Payée - par chèque bancaire N° du : - par Chèque Postal N° du : - en numéraire : Prise en recette par quittance N° de ce jour : A CACHET SIGNATURE رئيس مصلحة الجمارك		Cadre réservé à l'inspection des impôts Déclaration enregistrée le : Observations éventuelles :	
MONTANT TOTAL A PAYER		10 000,00					

ملحق 02

IBS 221

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 Ministère des Finances
 المديرية العامة للضرائب
 Direction Centrale des Impôts

F/ 5635514
 وزارة المالية

مديرية الضرائب لولاية : **ORAN**
 Direction des Impôts de Wilaya de :

الولاية : **ORAN**
 تعريف البلدية : **ORAN-VILLE**
 رقم الحالة : **3001040998**
 اسم/ عنوان المستخدم : **O P O I**

الوثيقة n° : **1**
 القيمة الضريبية : **02212798**
 ESPEC

رمز الضريبة (C)	العملة (P)	رئيسي (Pr)	نسبة الضريبة (T)	الضريبة (TxPr)	المجموع (Tc)
IBSBS	042022	10 000.00	0	0.00	10 000.00
TOTAL:		10 000.00		0.00	10 000.00

التاريخ : 25/04/2022
 استمارة الضريبة

DIX MILLE DINARS ***

Désignation de l'entreprise : OPGI OUARGLA

Activité : GUESTION IMMOBILIERE

Adresse : BAMENDIL OUARGLA OUARGLA - OUARGLA

N° Article : 30010409998
 N° NIF : 099030150120446
 N° RC : 0018343

La période
 Du: 01/01/2021
 au: 31/12/2021

BILAN

EDITION DEFINITIVE

ACTIF	Note	Exercice 2021			Exercice 2020
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition(ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		24 510 779.96		24 510 779.96	24 510 779.96
Bâtiments		2944 805 132.52	2455 291 623.90	489 513 508.62	603 248 554.77
Autres immobilisations corporelles		70 327 481.70	38 075 140.17	32 252 341.53	27 408 267.73
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		172 106 006.63		172 106 006.63	109 981 926.00
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		10 497 203.21		10 497 203.21	10 497 203.21
Impôts différés actif		45 171 547.98		45 171 547.98	
TOTAL ACTIF NON COURANT		32 674 181.51	2493 366 764.07	77 405 138.79	775 646 731.67
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		335 355 069.95		335 355 069.95	236 966 010.84
Créances et emplois assimilés					
Clients		246 832 531.82		246 832 531.82	233 859 436.56
Autres débiteurs		543 503 356.74		543 503 356.74	568 635 824.90
Impôts et assimilés		3 115 042.54		3 115 042.54	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		163 054 454.44		163 054 454.44	82 840 200.94
TOTAL ACTIF COURANT		1291 860 455.49		1291 860 455.49	1122 301 473.24
TOTAL GENERAL ACTIF		4557 541 240.28	2493 366 764.07	2064 174 476.21	1897 948 204.91

Edition du : 08/05/23

Designation de l'entreprise :	OPGI OUARGLA
Activité :	GUESTION IMMOBILIERE
Adresse :	BAMENDIL OUARGLA OUARGLA - OUARGLA

N° Article :	30010409998
N° NIF :	099030150120446
N° RC :	0018343

La période
Du: 01/01/2021
au: 31/12/2021

BILAN

EDITION DEFINITIVE

P A S S I F	Note	Exercice 2021	Exercice 2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart déquivalence (1)			
Résultat net /(Résultat net part du groupe /(1))		34 414 547.89	- 173 736 723.07
Autres capitaux propres -Report à nouveau		-2 376 412 467.79	-2 202 675 744.72
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		-2 341 997 919.90	-2 376 412 467.79
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		3 567 283 576.20	3 523 803 576.20
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		13 765 667.32	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		3 581 049 243.52	3 523 803 576.20
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		21 258 435.15	11 557 270.06
Impôts		48 042 362.17	42 209 060.61
Autres dettes		599 919 098.89	540 887 509.45
Trésorerie Passif		155 903 256.38	155 903 256.38
TOTAL PASSIFS COURANTS III		825 123 152.59	760 557 096.50
TOTAL GENERAL PASSIF		2 064 174 476.21	1 897 948 204.91

Edition du : 08/05/23

ملحق 05

Désignation de l'entreprise :	OPGI OUARGLA
Activité :	GUESTION IMMOBILIERE
Adresse :	BAMENDIL OUARGLA OUARGLA - OUARGLA

N° Article : 30010409998
 N° NIF : 099030150120446
 N° RC : 0018343

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

La période

Du: 01/01/2021

au: 31/12/2021

EDITION DEFINITIVE

RUBRIQUES	NOTE	Exercice 2021	Exercice 2020
Chiffre d affaires		285 776 477.99	255 474 925.38
Variation stocks produits finis et en cours		-33 094 029.23	
Production immobilisée			
Subventions d exploitation			
I - Production de l'exercice		252 682 448.76	255 474 925.38
Achats consommés		8 674 006.15	8 243 119.35
Services extérieurs et autres services		16 006 982.13	10 860 806.50
II- Consommation de l'exercice		24 680 988.28	19 103 925.85
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		228 001 460.48	236 370 999.53
Charges de personnel		361 050 199.18	319 409 940.59
Impôts, taxes et versements assimilés		7 134 267.07	2 456 682.68
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 140 183 005.77	-85 495 623.72
Autres produits opérationnels		236 820 451.85	
Autres charges opérationnelles		4 796 352.09	1 813 271.63
Dotations aux amortissements et aux provisions		131 272 004.94	118 182 715.57
Reprise sur pertes de valeur et provisions			952 713.15
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-39 430 910.95	- 204 518 897.77
Produits financiers		30 411 278.07	30 782 174.70
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		30 411 278.07	30 782 174.70
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-9 019 632.88	- 173 736 723.07
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-43 434 180.77	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		519 914 178.68	287 209 813.23
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		485 499 630.79	460 946 536.30
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		34 414 547.89	- 173 736 723.07
Eléments extraordinaires (produits)(à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)(à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET L'EXERCICE		34 414 547.89	- 173 736 723.07
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		34 414 547.89	- 173 736 723.07
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe(1)			

Edition du : 08/05/23

ملحق 06

Dossier **OPGI\ 2021**
Nom **OPGI OUARGLA**

OPGI Ouargla
Tiré le: **08/05/23**

FEUILLE D'IMPUTATION COMPTABLE

Pièce Comptable N° : 00005 Journal **07 OPERATIONS DIVERS** Mois **12**

Tiers

Jr	Compte	Libelle	Montant débit	Montant crédit	Enregist	Contrepart	Cle/An
31	1331000	DOTATION PRV 26 % RES	45 171 547.98		0001 0026		
31	6921000	DOTATION PRV 26 % RES		45 171 547.98	0001 0026		
Total Page			45 171 547.98	45 171 547.98			

Dossier: OPGA2021
 Nom: OPGI OUARGLA
 Tiré le: 18/05/23

FEUILLE D'IMPUTATION COMPTABLE

Pièce Comptable N°: 00002 Journal: 06 SALAIRES Mois: 12

Tiers

Jr	Compte	Libelle	Montant débit	Montant crédit	Enregist	Contrepart	Clé(s)
31	6620000	CONST.PROV.FIN.CARRÉ	6.843.418,91		0001 0008		
31	1531000	CONST.PROV.FIN.CARRÉ		6.843.418,91	0001 0009		L25673
		Total Tiers	6.843.418,91	6.843.418,91			

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	90-OPERATIONS DIVERSES
PIECE	000009
FOLIO	13
DATE	31/12/2021

COMPTE LIB COMPT	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
41000	Etat et autres collectivités p	12000 000.00	
48000	AUTRES SUB-EXPLOITATION ETAT		12000 000.00

وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل
 وزارة الشؤون الاقتصادية والمالية
 المجلس الأعلى للتخطيط والتنمية الاقتصادية

اللجنة العليا
 للهيئة العامة
 للمحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية
 في ليبيا

رقم الملف: 000000
 الفترة الممتدة من: 2017/06/21 إلى: 2021/06/10

المجموع	21/20	20/19	19/18	19/18	18/17					
م.م 00	م.م 16	م.م 29	م.م 20	م.م 30	م.م 29					
782 446,31	102 523,12	183 077,00	124 492,36	190 400,08	181 953,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00										
117 535,22	15 378,44	27 461,50	18 673,82	28 559,96	27 491,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00										
0,00										
0,00										
0,00										
0,00										
899 981,53	117 901,56	210 538,50	143 166,18	218 960,04	209 415,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00										
80 998,34	10 611,14	18 948,47	12 884,96	19 706,40	18 847,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00										
0,00										
0,00										
0,00										
791 447,97	91 911,98	164 128,54	111 607,40	179 693,68	163 106,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
20 144,80	9 191,29	16 412,85	11 189,74	17 969,37	16 310,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
748 838,40	98 099,22	175 177,18	119 120,48	182 184,27	174 257,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
748 838,40	98 099,22	175 177,18	119 120,48	182 184,27	174 257,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

البيانات الواردة في الجدول أعلاه هي بيانات أولية تم إعدادها على أساس المعلومات المقدمة من المؤسسات الخاضعة للمحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية في ليبيا.

الموافق: 2021/06/10

الموقع: _____

الاسم: _____

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	الشكر والعرفان
V	ملخص الدراسة
IV	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الاشكال
VIII	قائمة الملاحق
X	قائمة الرموز و الاختصارات
أ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية المتعلقة بالضرائب المؤجلة	
3	المبحث الاول: عموميات حول الضريبة المؤجلة
3	المطلب الاول: ماهية الضريبة المؤجلة
3	الفرع الأول: تعريف الضريبة المؤجلة وانواعها
6	الفرع الثاني: اهمية الضرائب المؤجلة وطريقة حسابها
8	الفرع الثالث: طرق اثبات الضريبة المؤجلة
10	الفرع الرابع: بعض الإشكالات التي تطرحها الضريبة المؤجلة
12	المطلب الثاني : تقنية الضرائب المؤجلة حسب المعيار المحاسبي الدولي 12
12	الفرع الأول: تقديم المعيارIAS12
15	فرع الثاني: الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة
16	فرع الثالث: المعالجة المحاسبية وفقIAS12
18	المطلب الثالث: الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

18	فرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي واهميتها
19	الفرع الثاني: اهداف النظام المحاسبي المالي
20	الفرع الثالث: التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الضرائب المؤجلة
22	مطلب الأول: الدراسات المحلية
24	مطلب الثاني: الدراسات الاجنبية
28	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دراسة التطبيقية بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري	
31	المبحث 1 لأول:تقديم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري
34	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
37	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري
37	المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية
38	المطلب الثاني: الحالات المختلفة لنشوء الضرائب المؤجلة
38	الفرع الأول: ضرائب مؤجلة اصول
43	الفرع الثاني: ضرائب مؤجلة خصوم
45	خلاصة الفصل
47	الخاتمة
50	قائمة المراجع
53	الملاحق
61	الفهرس