

قراءة مالية لتغير الفروقات المؤقتة في ملحق تحديد الربح الجبائي (دراسة إستقرائية)

A financial reading of reflecting the temporary differences in the tax profit determination appendix (Inductive study)

خلافي عبد القادر¹، نيق قويدر²

¹ طالب دكتوراه، مخبر دراسات التنمية الاقتصادية جامعة عمار ثلجي، الجزائر، a.khellafi@lagh-univ.dz

² أستاذ محاضر "ف"، مخبر دراسات التنمية الاقتصادية جامعة عمار ثلجي، الجزائر، ko.nebeg@lagh-univ.dz

تاريخ الاستلام: 2023/05/30؛ تاريخ القبول: 2024/01/04

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى توفير دراسة إستقرائية حول عكس الفروقات المؤقتة التي تنشأ بين الربح المحاسبي قبل الضريبة و الربح الجبائي، من خلال متابعة التطورات في ملحق تحديد النتيجة الجبائية رقم 09. وذلك عن طريق تفسير تغيرات تلك الفروقات في الملحق وتحديد مدلولها الجبائي. حيث خلصت الدراسة الإستقرائية إلى أن متابعة تغيرات البنود التي تظهر في TCR و $TVCP$ عن طريق تقنية الضريبة المؤجلة، تُساعد في متابعة الفروقات عند ملئ الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: المبادئ المحاسبية، المبادئ الجبائية، الفروقات المؤقتة، الملحق رقم 09.

تصنيف جيل: M41، M49.

Abstract:

This research paper aims to provide an extrapolator study on the relationship of temporary differences that arise between the accounting profit before tax and the tax profit in Appendix Determining the Tax Result No. 09, by analyzing changes in those differences in the appendix and determining their tax significance. The inductive study concluded that the settlement of the items that appear in the CIS and CES is related to filling in Appendix No. 09.

Keywords: accounting principles, tax principles, temporary differences, Appendix No. 09.

Jel Classification Codes : M41, M49.

Résumé

Ce manuscrit de recherche vise à fournir une étude inductive sur l'inversion des écarts temporaires qui surviennent entre le résultat comptable avant impôt et le résultat fiscal, après en suivant les développements de l'annexe pour la détermination du résultat fiscal N°09. Et Cela se fait en interprétant les changements de ces différences dans l'annexe et déterminer leur importance fiscale. L'étude inductive a conclu que le suivi des évolutions des éléments figurant dans le TCR et le TVCP par la technique de l'impôt différé permet de suivre les écarts lors du remplissage du tableau N°09 de la liasse fiscale.

Mots clés : Principes Comptables, Principes Fiscaux, Différences Temporelles, Annexe 09.

Codes de classification de la gelée : M41, M49.

* اسم مرسل المقال: خلافي عبد القادر a.khellafi@lagh-univ.dz

1. تمهيد

يُعتبر موضوع الفروقات المؤقتة من المواضيع التي حدث فيها إجحاف في التفسير من قبل النظام المحاسبي المالي، بالرغم أنه من التقنيات العملية للمحاسب، إلا أن هذا الإجحاف أدى إلى إهمال موضوع تطبيق الضرائب المؤجلة، من قبل المنشآت الإقتصادية التي تدفع نسبة مؤوية من الدخل الجبائي الذي حققته، علاوة على ذلك إنعكس سلباً على مصداقية القوائم المالية، لأن عرض قوائم مالية خالية من الضرائب المؤجلة، يدل على أنه إذا نتج فرق بين الربحين فسيكون دائماً، وإذا لم ينتج سيدل على أن المتطلبات الضريبية متوافقة مع المتطلبات المحاسبية، لكن عندما يُلقى المستخدم الخارجي للكشوف المالية نظرة على المتطلبات الضريبية، سيجد أن هناك أسس ضريبية تعتمد على الأساس القانوني والنقدي لمعالجة الأعباء والنواتج، وبالتالي هذا سيمنح نظرة سلبية لما قدمته المنشأة من قوائم مالية.

تشكل الفروقات المؤقتة عندما يتم حساب الربح المحاسبي وفق أسس تعكس الصورة الصادقة للمعاملات التي تقوم بها المنشأة، في المقابل يتم تعديل تلك الأسس بما يتوافق مع المتطلبات الضريبية عند الانتقال للنتيجة الجبائية، عن طريق الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية. يُظهر هذا الأخير تطورات الفروقات المؤقتة، من تاريخ نشأتها إلى تاريخ تسويتها. حيث يُلزم المحاسب بمتابعتها حتى يقوم بعكسها في الملحق عندما يثبت له تحقق الأساس الجبائي للمعاملة.

1.1. إشكالية الدراسة

بناء على ماسبق نطرح الإشكالية التالية: كيف يقوم المحاسب بمتابعة الفروقات المؤقتة عند ملئ T09؟

2.1. فرضيات الدراسة

بعد تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي على الأعباء و المنتوجات، الناتجة عن توظيف الأصول و الخصوم من أجل حساب النتيجة المحاسبية التي تظهر في TCR، يُمكن مراقبة أثرها الضريبي عن طريق إستخدام تقنية الضريبة المؤجلة، وعند الانتقال لـ T09 يتم إلغاء تلك الضرائب لأنها إفتراضية.

3.1. هدف وأهمية الدراسة

يهدف البحث إلى إستقراء مدلول تطورات الفروقات المؤقتة في مُلحق تحديد النتيجة الجبائية. وتظهر أهميته في إعتماد تقنية الضريبة المؤجلة لمتابعة تلك الفروقات المؤقتة، من تاريخ نشأتها إلى تاريخ تسويتها.

4.1. منهج الدراسة

سيتم الإستعانة بالمنهج الإستقرائي لربط العلاقة بين المتطلبات المحاسبية والجبائية المعروضة في المحور [2] و [3]، عن طريق تحليل وإستقراء دراسة عملية في المحور [4]، لبيان تطورات الفروقات المؤقتة على النتيجة الجبائية، وعرضها في الملحق 09.

2. محددات الربح المحاسبي قبل الضريبة

يتم تحديد الربح المحاسبي وفق الأسس المحاسبية المقبولة للمعاملة (CFI, 2023)، حيث يُمكن القول أن الأساس المحاسبي للمعاملة هو منطق الإعراف بالأعباء والمنتجات، وفق المفاهيم العامة التي صرح بها الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS, 2018)، والتي تم أخذها بعين الاعتبار من قبل النظام المحاسبي المالي (KHOUATRA & El Habib MERHOUM). حيث نقوم بالإفصاح عن الأعباء والمنتجات المتأتية من المعاملات، وفق المبادئ التي تخدم الواقع الاقتصادي للمنشأة (KENTON, 2021)، حتى نحصل في النهاية على قوائم مالية تتسم بالمصدقية و قابلية المقارنة (IFRS, 2018)، وذلك من أجل أن تحظى بالقبول العام من طرف مستخدمي القوائم المالية (IFRS, 2018).

1.2. الإفصاح عن الأعباء والمنتجات وإنعكاسها على الربح المحاسبي

ينجم عن عملية توظيف الأصول والخصوم نشوء مجموعة من الأعباء والمنتجات يتم تسجيلها في يومية المنشأة خلال السنة المالية، ثم يتم عرضها في بنود TCR بعد التأكد من سلامة الأرصدة خلال السنة المالية. إن نتيجة السنة المالية المعروضة في TCR يُمكنها إختصارها نظريا وفق العملية الحسابية التالية: كل حسابات المنتجات (ح/7) منقوصا منها كل حسابات الأعباء (ح/6). حيث يتم تنظيم هذه المعادلة من خلال عرضها وفق أشكال إختارها النظام المحاسبي المالي (Loi 07/11, 2007) حتى تكون مُتاحة لمستخدمي القوائم المالية، بعد نشرها في جريدة الإعلانات القانونية (Laurent, 2021). يتكون TCR وفق النظام المحاسبي المالي من جدول حساب النتائج حسب الطبيعة، و جدول حساب النتائج حسب الوظيفة.

1.1.2. قياس الأعباء و المنتجات وعرضها في TCR و ما يقابلها من بنود الميزانية

يتم قياس الأعباء و المنتجات بالإستناد إلى مجموعة من الفرضيات و المبادئ الأساسية (IFRS, 2018) كي يكون الإفصاح عنها في القوائم المالية مُعتمدا، أولا، الإعتماد على المحاسبة وفق أساس التعهد (أساس الإستحقاق المحاسبي)، من خلال هذا الأساس ستقوم المنشأة بتسجيل الأعباء و النواتج قبل تحقق أساسها النقدي إستنادا إلى مُعطيات مُعينة تدل على أنها ستحدث (Fred de la Compta, s.d.)، على سبيل المثال، يتم تسجيل الفوائد مُستحقة الدفع أو مُستحقة التحصيل بنائا على جداول مُعينة يقوم المحاسب برسمها (أو يُوفرها له تقنيو المنشأة) مثل جدول التكلفة المهتلكة للأصول أو الإلتزامات المالية أو أن يقوم بطلبها من البنك المُتعامل معه مثل جدول إستهلاك القرض البنكي، كما يتم تسجيل منتجات الأسهم مُستحقة التحصيل بعد الحصول على قرار توزيع الأرباح، كما يتم تسجيل الإعانات قبل تحققها عند الحصول على قرار منح الإعانة، يمنح هذا الأساس للمحاسب مراقبة دقيقة لحالة الشركة، لأنه ستكون له رؤية دقيقة لأصول ونشاط الشركة، حيث إنها تتبع جميع الإلتزامات التي تم التعهد بها أو تلقيها. (Fred de la Compta, s.d.)، ثانيا، الإعتماد على مبدأ الصورة الصادقة، الصدق يعني أن الإبلاغ عن المعاملات يعكس الواقع الكلي لما حدث. الشفافية تعني عدم وجود محاولة للخداع لتحقيق مكاسب شخصية، النزاهة تعني أن الممارسات المحاسبية للشركة تلتزم بمجموعة متسقة من المبادئ مثل GAAP أو IFRS (Whitmire, 2020)، كل المفاهيم السابقة تُعبر على الصورة الصادقة التي يجب أن تسعى المنشأة إلى تحقيقها. لهذا تُلزم المنشأة بتسجيل الأعباء التقديرية بنائا على منهجية صحيحة ودقيقة وعدم الخلط بينها وبين المُتطلبات الجبائية على سبيل المثال، يجب تسجيل الإهلاكات بنائا على تقديرات صحيحة لمدد الإهلاك لتعكس بشكل دقيق إستهلاك المنافع الإقتصادية للأصل المعني بالإعتماد على خبراء أو المصلحة التقنية للمنشأة، ولا يجب إطلاقا الإستعانة بمدد الإهلاك أو طرق الإهلاك المحددة من قبل الجهات الضريبية، يجب تسجيل مخصصات تدني قيمة الأصول بنائا على المؤشرات الصحية المعتمدة لقياس كل بند، يجب تسجيل مخصصات المؤونة بنائا على الأحداث السابقة التي يُتوقع خروج موارد لإطفائها بعد تحديد العنصر محل تكوين مؤونة، يجب تسجيل أرباح وخسائر الصرف نهاية السنة المالية بنائا على المعطيات المعمول بها لتحديد أسعار الصرف. ثالثا، الإعتماد على مبدأ الحذر، هو تسجيل المعاملات وفق درجة عالية من التحفظ، هذا مبدأ يتطلب إعداد حسابات الشركة بحذر وبدرجات عالية من التحقق. يتم تسجيل جميع الخسائر المحتملة عند اكتشافها، بينما لا يمكن تسجيل المكاسب إلا عندما تتحقق بالكامل (LIBERTO, 2020)، وفق هذا المبدأ يجب مراعات

درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك بكيفية لا يتم تقييم المنتجات بأكثر من قيمتها أو تقييم الأعباء بأقل من قيمتها (Loi 07/11, 2007)، يجب ألا يؤدي التقدير المبني على مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات وفق أحكام غامضة أو مفرطة (Boussaid, Yahi, & Boussad, 2013)، سُنّصاف هذا المبدأ في النظام المحاسبي المالي من جهتين، أولاً، تطبيقه بصفة خاصة، وذلك لأن النظام المحاسبي المالي أو معايير المحاسبة الدولية ألزمتنا بتطبيقه على البنود لرسم صورة صادقة على وضعيتها، كقياس تدني قيمة بعض الأصول مثل تقدير القيمة القابلة للتحقق للمخزونات، تقدير القيمة القابلة للتحصيل من الزبائن، تقدير القيمة القابلة للتحصيل من الكمبيالات المرسلة للتحصيل، كما يُمكن أن نقيس به القيمة القابلة للتحصيل للكمبيالات المرسلة للبنك من أجل بيعها بأقل من قيمتها الإسمية (أي مخصصات مصاريف الآجيو) في حالة ما إذا كان البنك يتحمل نقل المخاطر إليه (إذا كان البنك المتعامل معه لا يتحمل مخاطر الكمبيالة فإنه سيُلزمننا برهن الورقة، إذ عندما لا يقوم الزبون بدفع المبالغ المستحقة نقوم بإعادة المتحصلات المتأتية من البيع للبنك، لهذا نجد أن النظام المحاسبي المالي ألزمننا باستخدام الحساب 519 في الإطار العام عند إرسال الكمبيالة للخصم قبل تاريخ الإستحقاق (Loi 07/11, 2007) لأن البنك، قد لا يتحمل مخاطر الكمبيالة)، إن استخدام مبدأ الحيطة والحذر لقياس الحالات السابقة الذكر يُلزمنا بأخذ درجة عالية من الحذر عند إعداد المخصصات، لأن التكوين العشوائي لها يُعد من التلاعب بالأرباح، فالمخصصات عبارة عن مبالغ وهمية ترفع من مقدار الأعباء و تُخفّض من الربح المحاسبي الصافي للمنشأة، ثانياً، تطبيقه بصفة إختيارية، يتم تطبيق هذا المبدأ بصفة إختيارية على الأصول غير الجارية، سنجد أن النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية خيرت المنشآت الإقتصادية في إعتداد نموذج معين كوسيلة للتقييم. فمعيار المحاسبة الدولي رقم 16 مثلاً، ألزم المنشآت على تقييم التنبّيات وفق نموذج القيمة العادلة الذي يهدف إلى تصحيح التكلفة التاريخية للأصل، حيث يُتيح للمنشأة تسجيل الأعباء و المنتجات المتأتية من التقييم لأن يعتمد على أساس الإستحقاق المحاسبي. في المقابل نجد أن IAS36 لا يسمح بتسجيل الأرباح المتوقعة، لكنه يسمح للمنشأة تسجيل الخسائر المتوقعة للأصل (دون تصحيح التكلفة التاريخية) ويتم إسترجاع الخسائر المتوقعة في حدود القيم المحاسبية النظرية للأصل. نفس المنطق يتم إعتداده على الأصول غير الجارية من الأدوات المالية (السندات)، حيث نجد أن IFRS09 سمح بتسجيل السندات بقيمتها العادلة إذا كانت المنشأة تنوي المتاجرة بها، حيث ينجر عن هذا القياس الأولي، إعتداد نموذج تدني القيمة لقياس تكلفة بيعها نهاية كل سنة لأن السندات يتم بيعها أقل من قيمتها الإسمية (Bonds, Selling Before Maturity, n.d.) في المقابل إن كان هدف المنشأة الإحتفاظ بها إلى غاية تاريخ الإستحقاق يُمكنها إعتداد نموذج التكلفة المهلكة في التسجيل الأولي والتقييم اللاحق، نموذج التكلفة المهلكة يُمكن المنشأة من تسجيل السندات بقيمتها الحالية سواء كانت هذه الأخيرة أكبر أو أقل من قيمتها الإسمية وذلك لأنها تعتمد على أساس الإستحقاق المحاسبي، لهذا لا يجب الخلط بين المبادئ. رابعاً، مراعات مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، ينص مبدأ تغليب الجوهر على الشكل على أنه يجب تسجيل المعاملة وفق أسسها الواقعية في حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الواقعية و الجانب القانوني، يساعد هذا المفهوم على تعزيز موثوقية الإفصاح المالي. لأن الغرض منه هو زيادة الحقيقة والإنصاف (ACCOUNTING AND FINANCE, n.d.)، يُشير الجوهر على الشكل في المحاسبة إلى مفهوم مفاده أن المعاملات المسجلة في البيانات المالية والإفصاحات المصاحبة للشركة يجب أن تعكس جوهرها الاقتصادي بدلاً من شكلها القانوني (GoCardless, 2021)، لهذا يجب تسجيل الأعباء و المنتجات حسب واقعها الإقتصادي بغض النظر عن مظهرها القانوني من أمثلة ذلك عقد الإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجر و المؤجر. خامساً، العمل بمبدأ إستقلالية الدورات، وفق هذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مُستقلة عن غيرها بكل أعبائها ومنتجاتها (Loi 07/11, 2007)، وعليه سنجد أن الأعباء و المنتجات المسجلة في جدول حساب النتائج وفق أساس التعهد و مبدأ الصورة الصادقة يتم تسويتها في الميزانية مُستقبلاً.

2.1.2. عرض الأعباء والمنتجات في TVCP

الأعباء و المنتجات التي يتم عرضها في TVCP يتم تصنيفها من الضريبة المؤجلة، إذا كان لها مُقابل جبائي، حتى يتم ضمها إلى النتيجة الصافية بعد الضرائب، نذكر من بينها إيرادات وأعباء السنوات المالية السابقة التي يتم معالجتها بأثر رجعي، عن طريق تخفيض أو زيادة النتيجة الصافية من الضرائب للسنة المالية السابقة بنائاً على المادة 138 - 4 من النظام المحاسبي المالي (Loi 07/11, 2007)، كما يجب عرض هذه التغيرات صافية من الضرائب المؤجلة إذا كانت خاضعة للضريبة نهاية السنة المالية الحالية تطبيقاً للمادة 138-5 من النظام المحاسبي المالي

(Loi 07/11, 2007). علاوة على ذلك، نجد أيضا فوارق التقييم وفوارق إعادة التقييم التي تعبر عن المنتجات أو الأعباء التي يتم ضمها أو خفضها من TVCP مباشرة، حيث تتوزع على الحسابين 105 بالنسبة للتثبيات الملموسة وغير الملموسة، والحساب 104 بالنسبة للأدوات المالية طويلة الأجل (كتقييم الأسهم وفق القيمة العادلة)، تُستخدم هذه الحسابات لإظهار فوارق التقييم الناتجة عن التخطيط. إذا كانت هذه الفوارق خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم في الفترات المستقبلية، يجب إظهارها صافية من الضريبة المؤجلة عند عرضها في TVCP.

2.2 . محدّدات الربح الجبائي وفق المتطلبات الضريبية

تجدر الإشارة أن الملاحق الستة التي يتم إعدادها مع القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (Loi 07/11, 2007)، تُشكل جزء من القوائم المالية، حيث تمتاز بوصفها للسياسات المحاسبية و الأخطاء و التغيير في التقديرات و الإفصاح عن بنود غير معدلة في القوائم المالية الأخرى لمتطلبات مختلف المعايير، مع بعض الملاحظات و الوصف لبعض الوقائع التي قد تحدث فارق في عملية إتخاذ القرار. اما الجداول الموجودة في الحزمة الجبائية هي معلومات اضافية تطلبها الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة للمتابعة البعدية للملف الجبائي، حيث يقوم صاحب المنشأة الإقتصادية الذي يخضع للنظام الحقيقي بإعلان دخله للمصالح الضريبية نهاية كل سنة مالية، عن طريق توفير مجموعة من الوثائق، يُلزم أصحاب الشركات الذين يدفعون IBS بتوفير G04 (تحتوي على المبالغ المدفوعة من TAP وتسبيقات IBS ورصيد التصفية)، G29 (تحتوي على المعلومات السنوية لـ IRG/S)، G3 (الكشف السنوي للعملاء) كما يُلزم أصحاب الشركات الذين يدفعون IRG بتوفير G3 (الكشف السنوي للعملاء)، G23 (الكشف السنوي عن IRG/S الخاصة بالموظفين)، G1 (الكشف السنوي عن تسبيقات IRG ورصيد التصفية)، G11 (الكشف السنوي عن المبالغ المدفوعة من TAP). علاوة على ذلك، يشترك المكلفون بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بتوفير حزمة جبائية تتكون من 13 جدول، هذه الجداول بمثابة ملاحق مجزأة تُعبر بشكل تفصيلي عما يحدث في الميزانية و TCR حيث تتضمن: جدول رقم 01 (حركة المخزون)، جدول رقم 02 (تقلبات الإنتاج المخزن)، جدول رقم 03 (تكاليف الموظفين و الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة)، جدول رقم 04 (جدول مصاريف التشغيل والإيرادات الأخرى)، جدول رقم 05 (الإهلاكات وتدني القيم)، جدول رقم 06 (الأصول الثابتة التي تم إنشائها أو شراؤها خلال السنة)، جدول رقم 07 (الأصول الثابتة المباعة)، جدول رقم 08 (المخصصات والإخفاضات في القيمة)، جدول رقم 09 (تحديد الربح الجبائي)، جدول رقم 10 (تخصيص الدخل والإحتياطات)، جدول رقم 11 (المساهمت في الشركات التابعة والزميلة)، جدول رقم 12 (العمولات والسمسرة والإتاوات ورسوم وعقود المناولات و المكافآت المتنوعة و مصاريف المكتب الرئيسي)، جدول رقم 13 (الضريبة على النشاط المهني). حيث سنقوم في هذا القسم بتوفير قراءة مالية للجدول رقم 09 "ملحق تحديد الربح الجبائي" وقراءة كيفية نشوء الفروقات فيه، وكيفية عكسها في الفترات المالية المستقبلية. قبل الشروع في تحليل ملحق تحديد الربح الجبائي الواجب التصريح به لإدارة الضرائب و يجب إستقرائه بشكل مباشر وغير مباشر، حتى يتسنى لى أخذ نظرة معمقة. لهذا سنستعرض أولا الجانب النظري للنتيجة الجبائية التي يجب حسابها خارج المحاسبة من أجل تحديد الضريبة على أرباح الشركات واجبة الدفع للمصالح الضريبية، ثم سيتم إستقرائها بشكل عكسي وفق T09.

1.2.2. قراءة الربح الجبائي وفق الطريقة المباشرة

يتم حسابها عن طريق خصم كل العناصر غير القابلة للخصم من العناصر الخاضعة للضريبة، سواء تم عرضها في TCR أو TVCP.

2.2.2. إستقراء الربح الجبائي الذي يتم عرضه في T09 من الحزمة الجبائية

عند ملئ T09 يتم تعديل الربح المحاسبي الصافي للمنشأة وتصحيحه من أجل تحويله إلى الربح المقبول ضريبيا لإخضاعه للضريبة، حتى تكون IBS أو IRG التي نقوم بحسابها محسوبة وفق المتطلبات الضريبية. في هذا القسم سنتناول كيف تنتقل المنشآت الإقتصادية التي تدفع IBS إلى الربح الجبائي، لأنها الوحيدة المعنية بتطبيق تقنية الضريبة المؤجلة لمتابعة الفروقات المؤقتة. تحت هذا السياق، تُعتبر الخطوة الأولى التي يجب أخذها بعين الإعتبار بالنسبة للشركات هي تصفية الربح المحاسبي الصافي من الضرائب المؤجلة، حيث يجب أخذ RCN المحددة في TCR تحت

حسابات المنتوجات و الأعباء، مضافا أو مطروح منها إلغاء تغيرات الضريبة المؤجلة، لأن هذه الأخيرة تظهر في خلية الإدماجات مع الضريبة مستحقة الدفع، وبالتالي يجب مُراعات إشارات الضرائب المؤجلة عند ملئ T09، كما يلي:

الجدول 1: مآل الضرائب المؤجلة عند ملئ T09

الضريبة المؤجلة والربح المحاسبي	إشارة الضريبة المؤجلة الملغات عند إعداد T09
الإعتراف بالأعباء الضريبية المؤجلة (ح/693 - مدين): يتم خصمها من الربح المحاسبي (-).	(+)
إطفاء الأعباء الضريبية المؤجلة (ح/693 - دائن): يتم دمجها مع الربح المحاسبي (+).	(-)
الإعتراف بالمنتوجات الضريبية المؤجلة (ح/692 - دائن): يتم دمجها مع الربح المحاسبي (+).	(-)
إطفاء المنتوجات الضريبية المؤجلة: (ح/692 - مدين) : يتم خصمها من الربح المحاسبي (-).	(+)

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على المتطلبات الضريبية في قبول الأعباء والنواتج

بعد إلغاء تلك التغيرات وإدماج IBS Fiscal، يجب أن نضيف تعديلات أخرى للنتيجة المحاسبية الصافية نهاية كل سنة مالية. أولا، إدماج كل الأعباء غير القابلة للخصم، هذه الأخيرة تُمثل الأعباء المسجلة في حساب النتائج تحت حسابات الصنف 6 والتي تكون عادة غير مقبولة ضريبيا بشكل كلي أو جزئي. حيث يتم إدماجها من أجل إخراجها من الوعاء الجبائي. ثانيا، تخفيض كل الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، هذه الأخيرة تُمثل المنتوجات المسجلة تحت الحسابات 7 التي تكون غير خاضعة للضريبة بشكل كلي أو جزئي، أو أنها غير تابعة للوعاء الجبائي السنوي لكونها خاضعة لوعاء ضريبي من المصدر مباشرة. حيث يتم تخفيضها من أجل إخراجها من الوعاء الجبائي. ثالثا، تخفيض كل الأعباء القابلة للخصم المسجلة خارج TCR، وهي تُمثل الأعباء التي يتم تسويتها في الميزانية مثل المؤونات المسددة بمختلف أنواعها، الفوائد التي تحقق أساسها النقدي، وتُمثل أيضا الأعباء القابلة للخصم المسجلة في TVCP و تُمثل أيضا كل العناصر التي لم تكن مقبولة جبائيا في السنوات المالية السابقة وأصبحت مقبولة جبائيا خلال السنة المالية الحالية، حيث يتم طرحها من أجل إعادة إدخالها إلى الوعاء الجبائي. رابعا، إدماج كل الإيرادات الخاضعة للضريبة المسجلة خارج TCR، مثل تلك التي تتم تسويتها في الميزانية كإعانات الإستغلال التي تحقق أساسها الجبائي، أقساط الإيجار التمويلي خارج الفوائد المالية... إلخ، وتُمثل أيضا العناصر الخاضعة للضريبة المسجلة ضمن TVCP، وكل العناصر التي لم تكن خاضعة للضريبة في السنوات المالية السابقة وأصبحت خاضعة للضريبة خلال السنة المالية الحالية. في النهاية سنحصل على الجدول التالي:

الجدول 2: ملحق تحديد الربح الجبائي رقم 09 (T09)

النتيجة المحاسبية الصافية (1)	ربح
	خسارة
	الأعباء المتعلقة بالعقارات غير موجهة للإستغلال
	حصة الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم
	حصة الإشهار المالي و التكفل غير القابل للخصم
	مصاريف الإستقبال غير القابلة للخصم
	إشتراكات و هدايا غير قابلة للخصم
	الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم
	مخصصات المؤونة غير القابلة للخصم
	مخصصات الإهلاك غير القابلة للخصم
	حصة مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم
	الإهلاكات غير قابلة للخصم المرتبطة بالإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجر
	إيجار تمويلي - دفعات مقبوضة خارج الفوائد (ح/274)
IBS	الضريبة المستحقة على الدخل (ح/695)
	تغيرات الضريبة المؤجلة (إلغائها لأنها غير مقبولة جبائياً)
	غرامات و عقوبات
	إدماجات أخرى
	مجموع الإدماجات (2)
	فائض القيمة عن التنازل عن الأصول المثبتة
	المنتوجات و فوائض القيمة المحققة المحققة في إطار التنازل عن السندات و الأسهم
	المنتوجات المتأتية من توزيعات الأرباح
	الإهلاكات الخاصة بالمؤجر المحسوبة خارج المحاسبة في إطار عقد الإيجار التمويلي
	إيجار تمويلي - دفعات مدفوعة خارج الفوائد (ح/167)
	الإهلاك التكميلي
	تخفيضات أخرى
	مجموع التخفيضات (3)
	مجموع الخسائر الجبائية واجبة التخفيض (4)
النتيجة الجبائية (1) + 2 -	ربح
(4 - 3)	

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على (mfdgi, 2011, p. 20)

3. علاقة الفروقات المؤقتة بال TCR و TVCP و T09

1.3.1. علاقة الفروقات المؤقتة بال TCR و TVCP

إن الفروقات المؤقتة قد تكون إما "فروق مؤقتة خاضعة للضريبة" أو "فروق مؤقتة قابلة للخصم" (team, n.d.)، إن العناصر التي تُشكل فروقات مؤقتة تُساهم في تحديد النتيجة المحاسبية قبل الضرائب وفق مبدأ إستقلالية الدورات (لأن كل سنة تتحمل الأعباء والنواتج الخاصة بها)، لكنها تُستبعد عند تحديد النتيجة الجبائية بشكل مؤقت، إذ أن هذا الإستبعاد المؤقت ناتج عن تتبع المتطلبات الضريبية لبنود TCR و TVCP، لهذا يُمكننا القول أن الفروقات المؤقتة هي فروقات بين الأساس المحاسبي و الأساس الضريبي لبنود TCR و TVCP التي يجب أن تكون قابلة للتسوية خلال الفترات المالية المستقبلية وهي تنقسم إلى نوعين:

1.1.3. فروقات في توقيت الإعتراف

هي الإعتراف بالأعباء و المنتوجات في فترة مالية معينة ثم يتم أخذها بعين الإعتراف جبائيا في فترات مالية لاحقة، هذا النوع من الفروقات ينتج بسبب عمليات القياس المحاسبي، إستنادا إلى مبدأ إستقلالية الدورات، ومبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الإستحقاق المحاسبي. إن تسوية هذه الفروقات عادة ما يكون مُرتبط بالأساس النقدي للأعباء و المنتوجات التقديرية من أمثلة هذه الفروقات نذكر، أولا، فروقات في توقيت الإعتراف بين أساس الإستحقاق المحاسبي والأساس النقدي الضريبي، يتم الإعتراف بالأعباء والنواتج وفق أساس الإستحقاق المحاسبي وإظهارها في السنة المالية التي تتبعها تلبية لمبدأ إستقلالية الدورات، في المقابل تكون هذه الأعباء أو النواتج ثبت في شأنها نص ضريبي يُغيد بإخضاعها أو خصمها من الربح الجبائي بسنة تحصيلها أو دفعها، مثل أعباء الفوائد مستحقة الدفع المرتبطة بالقروض، على سبيل المثال عندما نحصل على قرض خلال السنة N وتكون دفعات القرض مُستحقة الدفع إبتداء من السنة الموالية، في هذه الحالة سنكون مجبرين على تخصيص جزء من الفوائد للسنة N إذا كانت سنوية وهذا إحتراما لمبدأ إستقلالية الدورات، أو أعباء الفوائد الناتجة عن تخمين الدفعات المؤجلة حيث نقوم بإرجاع هذه الدفعات إلى قيمتها الحالية بعد خصم قيمتها الزمنية، حتى نقوم بتصفية تلك الدفعات من الفوائد المحملة على فاتورة المشتريات التي تم تأجيل دفعها لفترات لاحقة، ثم نقوم بتوزيعها على الفترات المالية التي تتبعها تلبية لمبدأ إستقلالية الدورات، كما نجد أيضا مخصصات المؤونة و أتعاب المهنيين و إعانات الإستغلال والتوازن إذا ثبت في شأنهم نص ضريبي يفيد بقابلية الخصم أو الإخضاع الضريبي بسنة الدفع أو التحصيل الفعلي. علاوة على ذلك، نجد أنه وفق أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم الإعتراف بمنتوجات و أعباء وهمية ناتجة عن تخطيط مثل فوارق إعادة تقييم التبيئات الموجبة التي يجب إخضاعها للضريبة في الفترات المالية المستقبلية (سنة التنازل) وخصم كل الإهلاكات التي إنجرت عنها سابقا والتي كانت غير قابلة للخصم إذا كانت نتيجة التنازل المحددة ضريبيا تتوافق مع طريقة التنازل وفق المتطلبات الضريبية، إن هذا الإجراء الأخير يُعتبر بمثابة عكس للفروقات المؤقتة التي لم تكن مقبولة ضريبيا في الفترات المالية السابقة، وأصبحت خاضعة اليوم. ثانيا، سنجد فروقات في توقيت الإعتراف بين مبدأ الحيطة والحذر والأساس النقدي الضريبي، وفق مبدأ الحيطة يتم خفض مخصصات الخسارة المحتملة للتبيئات و الأصول الأخرى من TCR، في المقابل يجب أن تكون هذه المخصصات قابلة للخصم من الربح الضريبي عند سنة التنازل عن هذه الأصول، وذلك لأن المتطلبات الضريبية تتوافق مع طريقة التنازل التي تحددها المتطلبات المحاسبية، حيث أشرنا إلى سنة التنازل، لأنها أبعد فترة يُمكن أن تصل إليها الفترات المستقبلية.

2.1.3. فروقات مؤقتة بين تصنيف عناصر الربح المحاسبي والربح الضريبي

هي فروقات مؤقتة نتجت بسبب اختلاف أهداف النظام المحاسبي المالي و النظام الضريبي من خصم الأعباء والنواتج، وهي تنقسم إلى نوعين، أولاً، سنجد فروقات مؤقتة نظامية ناتجة عن الاختلاف بين التخطيط المحاسبي والتخطيط الضريبي، هي عناصر مرتبطة بالتقديرات المحاسبية التي تخدم الواقع الإقتصادي للأصل، على سبيل المثال يوفر تقنيو المنشأة للمحاسب معلومات تعكس الواقع الإقتصادي لإهلاك الأصول وفق مدتها النفعية، في المقابل نجد أن المتطلبات الضريبية حددت طرق إهلاك ضريبية قائمة على مدد الإستخدام الجبائية التي تخدم الوعاء الضريبي (BNP)، على سبيل المثال نجد أن المدة النفعية للبناءات من 40 إلى 50 سنة في المقابل يتم إهلاكها جبايياً على 20 سنة. كما نجد أيضاً عقد الإيجار التمويلي الذي يُعالج محاسبياً وفق واقعه الإقتصادي في المقابل يُعالج ضريبياً وفق واقعه القانوني. ثانياً، فروقات مؤقتة ناتجة عن تسامح ضريبي، على سبيل المثال عندما يكون الوعاء الضريبي للمنشأة قد تعرض للعجز، يتم ترحيله للأمام من أجل خصمه من الأرباح الضريبية للفترة المالية المستقبلية، في هذه الحالة يُعتبر هذا الترحيل فرق مؤقت، لأننا سنقوم بخصم الضريبة الافتراضية التي إسترجعناها في فترات العجز، عندما يكون هذا العجز قابل للخصم في الفترات المستقبلية. يظهر هذا العنصر أنه فرق مؤقت ناتج عن توقيت في الإعتراف لأنه يُأخذ بعين الإعتبار في فترة مالية مستقبلية، إلا أنه ناتج عن نتيجة نهائية وغير مرتبط ببند معين من بنود TCR أو TVCP (أي أنه غير ناتج عن اختلاف بين مبادئ محاسبية مع مبادئ ضريبية، لكنه مرتبط بسياسة ضريبية، لهذا قمنا بفصله عن العناصر التي تشكل فروقات في توقيت الإعتراف).

2.3 علاقة الفروقات المؤقتة بملحق تحديد الضريبة (T09)

1.2.3. بالنسبة للعناصر التي تظهر في TCR وفق مبدأ إستقلالية الدورات

في هذه الحالة ستكون الفروقات المؤقتة هي العناصر التي تم "إدماجها" أو "تخفيضها" من أجل إخراجها من الوعاء الجبائي عند سنة مالية معينة بشرط أن يتم إعادة تخفيضها أو إدماجها خلال السنوات المالية اللاحقة من أجل إعادة إدخالها للوعاء الجبائي. حيث تظهر وفق الشكل التالي:

الجدول 3: عكس فروقات الأعباء في الفترات المالية المستقبلية

فروقات مؤقتة حالة الأعباء			
العناصر	السنة الحالية	السنوات اللاحقة	المجموع
الأساس المحاسبي	يُخفض في TCR	يتم تسويته في الميزانية	0
الأساس الجبائي	غ.ق. للخصم	قابل للخصم	0
طبيعة الفرق	مؤقت		
كيف يظهر الفرق عند ملئ T09	يُدمج	يُخفض	0

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على المتطلبات الضريبية

الجدول 4: عكس فروقات النواتج خلال الفترات المالية المستقبلية

فروقات مؤقتة حالة المنتوجات			
العناصر	السنة الحالية	السنوات اللاحقة	المجموع
الأساس المحاسبي	يُدمج في TCR	التحصيل يُثبت في الميزانية	0
الأساس الجبائي	غ.خاضع	خاضع	0
طبيعة الفرق	مؤقت		
كيف يظهر الفرق عند ملئ T09	يُخفض	يُدمج	0

المصدر: من إعداد الباحثين بناءاً على المتطلبات الضريبية

إن الجداول [3 و 4] أعلاه تُمثل الحالة العامة لعكس الفروقات المؤقتة، إذ يُمثل الفروقات المرتبطة بتوقيت الاعتراف التي ينجر عنها إلغاء مبالغ غير مقبولة ضريبياً لفترة مالية معينة، ثم يتم إعادة إخضاعها أو خصمها في فترة مالية أخرى. كما يُمكن أن تشمل الفروقات المؤقتة نطاق أوسع من الحالات أعلاه، لأنها مرتبطة بتسوية العنصر الذي يُمثل الحدث المنشأ لها، على سبيل المثال، يتم عكس فروقات الإهلاك على مدار المدة النفعية، كما أن الإيجار التمويلي يتم عكس فروقاته عن طريق عكس البنود التي تُعبر عن الواقع الإقتصادي للأصل المؤجر أو المستأجر.

2.2.3. بالنسبة للعناصر التي تظهر في TVCP

يتم إعادة إدماجها أو تخفيضها في T09 مباشرة من أجل إدخالها للوعاء الجبائي (لأنها مُسجلة خارج TCR)، مثل إيرادات السنوات السابقة يتم دمجها مباشرة لإخضاعها للضريبة.

4. العرض التطبيقي لتطورات الفروقات المؤقتة في ملحق تحديد الربح الجبائي

1.4. طريقة العرض

سيتم عرض التطورات عن طريق معالجة حالة علمية مُقترحة من إعداد الباحثين، وذلك لأن هذا الموضوع لا يتم أخذه بعين الاعتبار في معظم الممارسات العملية، تتضمن هذه الحالة الأنواع الشائعة للفروقات المؤقتة التي تنتج بين المتطلبات المحاسبية والضريبية. سيتم معالجة الحالة نظرياً، ثم سيتم عرض النتائج في الملحق رقم 09 المعروض في الجدول رقم [8] ومقارنته بالنتائج النظرية.

2.4. عرض الحالة العلمية

شركة (X) خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 19% حققت العمليات التالية خلال سنة 2022 : 2022/01/01 - المبيعات من المنتجات التامة : 1,000,000 دج خارج الرسم، ونفترض أن هذه المبيعات تُمثل إجمالي رقم الأعمال السنوي وأنها ثابتة خلال 5 سنوات مالية. 2022/01/03 - إستلام فاتورة رقم 01 خاصة بشراء آلة بقيمة 1,000,000 دج، قامت المصلحة التقنية بتحديد 5 سنوات كمدة نفعية، في المقابل حددت 4 سنوات كمدة إستخدام جبائية. طريقة الإهلاك المعتمدة هي "الطريقة الخطية". 2022/02/02 - تلقي إشعار من الدولة يُفيد بقبول منح إعانة إستغلال بقيمة 100,000 دج حيث إنتهت سنة 2022 ولم تتلقى الشركة أي إشعار دائن في حسابها البنكي، خلال 02 فيفري من سنة 2023 تلقت إشعار دائن في حسابها البنكي بمبلغ الإعانة. كما أنه بعد أن قام المحاسب بمراجعة الفواتير المحررة لسنة 2021 تبين أنه نسي فاتورة مبيعات قدرها 200,000 دج خارج الرسم. 2022/12/31 - من خلال جدول دفعات القرض البنكي طويل الأجل تم ملاحظة فوائد مُستحقة الدفع بقيمة 10,000 دج نهاية السنة المالية، خلال 05 ماي من سنة 2023 تلقى المحاسب إشعار مدين في الحساب البنكي يُفيد بدفع قيمة الدفعة المتضمنة للفوائد، كما تم تكوين مؤونة خصوم غير جارية بقيمة 10,000 دج خاصة بالضمانات المحملة على التجهيزات المباعة، خلال 14 ماي من سنة 2023 تم إستخدام المؤونة كلياً في إصلاح التجهيزات التي تم إسترجاعها خلال فترة الضمان، علاوة على ذلك، بلغت عتبة المبالغ المعتبرة للأعباء والمنتوجات التي حددتها الجمعية العامة للشركة 150,000 دج.

3.4. عرض النتائج

الجدول 5: الكتابة المحاسبية للعمليات

دائن	مدین	2022/01/01	ح/دائن	ح/مدین
1,000,000 190,000	1,190,000	الزبائن المبيعات من المنتجات التامة TVA على المبيعات تحرير فاتورة المبيعات	701 4457	411
دائن	مدین	2022/01/03	ح/دائن	ح/مدین
1,190,000	1,000,000 190,000	المنشآت اتقنية TVA ق.إ. موردو التثبيات إستلام فاتورة المشتريات	404	215 44562
دائن	مدین	2022/02/02	ح/دائن	ح/مدین
100,000	100,000	الدولة - الإعانات المطلوب إستلامها إعانات الإستغلال الأخرى إستلام إشعار يُفيد بتلقي الإعانة	748	441
200,000 38,000	238,000	الزبائن إيرادات إستثنائية عن التسيير الجاري TVA على المبيعات فاتورة المبيعات المحررة للسنة المالية السابقة	757 4457	411
دائن	مدین	2022/12/31	ح/دائن	ح/مدین
10,000	10,000	أعباء الفوائد قروض طويلة الأجل فوائد مُستحقة الدفع	168	661
10,000	10,000	مخصصات المؤونات غير الجارية مؤونات مستحقة الدفع تكوين مخصص مؤونة للضمانات	481	685
200,000	200,000	مُخصصات الإهلاك إهلاكات مُتراكمه قسط إهلاك الآلة : $1,000,000 \div 5$	2815	681
دائن	مدین	25 إلى 22/12/31	ح/دائن	ح/مدین
9,500	9,500	أعباء ضريبية مؤجلة ضريبة مؤجلة خصوم IDP : $0.19 \times 50,000$	134	693
دائن	مدین	2026/12/31	ح/دائن	ح/مدین
38,000	38,000	ضريبة مؤجلة خصوم أعباء ضريبية مؤجلة إطفاء IDP : $0.19 \times 200,000$	693	134

دائن	مدین	2022/12/31	ح/دائن	ح/مدین
19,000	19,000	أعباء ضريبية مؤجلة ضريبة مؤجلة خصوم IDP : 0.19 × 100,000	134	693
دائن	مدین	2023/02/02	ح/دائن	ح/مدین
100,000	100,000	بنوك الحسابات الجارية الدولة – الإعانات المطلوب إستلامها إشعاع دائن – تحصيل الإعانة	441	512
دائن	مدین	2023/12/31	ح/دائن	ح/مدین
19,000	19,000	ضريبة مؤجلة خصوم أعباء ضريبية مؤجلة إطفاء IDP : 0.19 × 100,000	693	134
دائن	مدین	2022/12/31	ح/دائن	ح/مدین
3,800	3,800	ضريبة مؤجلة أصول منتوجات ضريبية مؤجلة IDA : 0.19 × 20,000	692	133
دائن	مدین	2023/05/05	ح/دائن	ح/مدین
10,000	10,000	فوائد مُستحقة الدفع بنوك الحسابات الجارية إشعار مدین	512	168
دائن	مدین	2023/05/14	ح/دائن	ح/مدین
10,000	10,000	مؤونات مُستحقة الدفع بنوك الحسابات الجارية إشعار مدین	512	481
دائن	مدین	2023/12/31	ح/دائن	ح/مدین
3,800	3,800	منتوجات ضريبية مؤجلة ضريبة مؤجلة أصول إطفاء IDA : عن الفوائد و مؤونة الضمان	133	692
دائن	مدین	2022/12/31	ح/دائن	ح/مدین
38,000 162,000	200,000	الإيرادات الإستثنائية ضريبة مؤجلة خصوم ترحيل من جديد دمج الإيرادات في TVCP	134 11	757
38,000	38,000	ضريبة مؤجلة خصوم أعباء ضريبية مؤجلة إطفاء الأعباء و الخصوم الضريبية المؤجلة	693	134

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على متطلبات SCF و CIDTA 2022

الجدول 6: بناء الربح الجبائي نظريا

العنصر	2022	2023	2024	2025	2026
رقم الأعمال	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
التحصيل الفعلي للإعانات	0	100,000	0	0	0
إيرادات السنة الماضية	200,000				
مج الإيرادات خاضعة للضريبة	1,200,000	1,100,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
الدفع الفعلي للفوائد	0	(10,000)	0	0	0
الدفع الفعلي للمؤونات	0	(10,000)	0	0	0
مخصص الإهلاك الجبائي	(250,000)	(250,000)	(250,000)	(250,000)	
مج الأعباء قابلة للخصم	(250,000)	(270,000)	(250,000)	(250,000)	0
الربح الجبائي	950,000	830,000	750,000	750,000	1,000,000
ح/ 695 : 19%	180,500	157,700	142,500	142,500	190,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على المتطلبات الضريبية والمحاسبية

الجدول 7: بناء نتيجة TCR نظريا

العنصر	2022	2023	2024	2025	2026
رقم الأعمال (ح/701)	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
إثبات الإعانات (ح/748)	100,000	0	0	0	0
إيرادات السنة الماضية (757)	200,000				
إلغاء إيرادات السنة الماضية	(200,000)				
مجموع الإيرادات قبل الضريبة	1,100,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
إثبات أعباء الفوائد (ح/661)	(10,000)	0	0	0	0
إثبات م. المؤونة (ح/685)	(10,000)	0	0	0	0
مخ.إ. (ح/681) : 1مدج ÷ 5	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)
مجموع الأعباء قبل الضريبة	(220,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)	(200,000)
الربح المحاسبي قبل الضريبة	880,000	800,000	800,000	800,000	800,000
ح/ 695 : 19% (وفق الجباية)	(180,500)	(157,700)	(142,500)	(142,500)	(190,000)
ح/ 693 مدين	(28,500)	(9,500)	(9,500)	(9,500)	
ح/ 693 دائن	38,000	19,000			38,000
ح/ 692 دائن	3,800				
ح/ 692 مدين		(3,800)			
ن.م.ص (RCN)	712,800	648,000	648,000	648,000	648,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على المتطلبات المحاسبية والضريبية

الجدول 8: الملحق 09 الخاص بتحديد الربح الجبائي من الحزمة الجبائية

2026	2025	2024	2023	2022	العناصر والسنوات	
648,000	648,000	648,000	648,000	712,800	ربح	(1) RCN
					خسارة	
				10,000	مخصصات المؤونة غير القابلة للخصم	
200,000					مخصصات الإهلاك غير القابلة للخصم	
190,000	142,500	142,500	157,700	180,500	الضريبة المستحقة على الدخل (ح/695)	IBS
(38,000)	9,500	9,500	(5,700)	(13,300)	تغيرات الضريبة المؤجلة (إلغائها لأنها غير مقبولة جبايياً)	
			100,000	210,000	إدماجات أخرى	
352,000	152,000	152,000	252,000	387,200	مجموع الإدماجات (2)	
	50,000	50,000	50,000	50,000	الإهلاك التكميلي	
			20,000	100,000	تحفيضات أخرى	
	50,000	50,000	70,000	150,000	مجموع التخفيضات (3)	
					مجموع الخصائر الجبايية (4)	
1,000,000	750,000	750,000	830,000	950,000	ربح	2 + 1) RF
					خسارة	(4 – 3 –

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على الجدول [6]

5. تحليل و مناقشة النتائج

نلاحظ أن الحالة العلمية تتكون من 4 بنود من TCR و بند واحد من TVCP كانت سببا في تشكيل الفروقات الموقفة كما يلي:

الجدول 9: بيان تطور الفروقات في مُلحق تحديد الربح الجبائي T09

الفرق المؤقت	سبب الفرق المؤقت	كيف يظهر في T09 عند نشوئه في 2022	كيف يظهر في T09 عند تسويته بعد 2022
الإهلاك	تخطيط	يُخفض إلى غاية 2025	دمج المبلغ التراكمي في 2026
الفوائد والمؤنات	إختلاف بين أساس الإستحقاق المحاسبي والأساس النقدي الضريبي	تُدمج	تُخفض
الإعانات		تُخفض	تُدمج
إيرادات السنوات السابقة		تُدمج مباشرة	

المصدر: من إعداد الباحثين إستنادا إلى المتطلبات الضريبية

يُلمّخص الجدول [9] الفروقات المؤقتة التي تظهر في الجدول [8]، حيث نلاحظ أن المعلومات الموجودة في الجدول [5] تم إسقاطها على الجدول [7] وفق متطلباتها المحاسبية (يمكن إجراء المقاصة بين الأعباء الضريبية المؤجلة و المنتوجات الضريبية المؤجلة إذا كانت المنشأة تخضع لنفس السلطة الضريبية (Loi 07/11, 2007)، بمعنى آخر يُمكن إظهار مجموع الضرائب المؤجلة في الحساب 692 أو 693 مباشرة من أجل تفادي الكتابات المحاسبية المتكررة بما أن هذه الضرائب ستعرض للمقاصة عند عرضها في جدول حساب النتائج، إلا أننا قمنا بفصلها لبيان مدلولها في ملحق تحديد الربح الجبائي فقط)، وتم إسقاطها على الجدول [6] وفق متطلباتها الجبائية، هذه الأخيرة تمنحنا نفس النتائج التي تُعرض في الجدول رقم [8]. كما نلاحظ أن الضرائب المؤجلة المعروضة في الجدول [7] تُتابع ما يجب إدماجه أو تخفيضه في الجدول [8]، لأنها تنشأ عند كل نقطة

إختلاف يُشترط أن تُصبح نُقطة توافق في الفترات المستقبلية، ومع ذلك يتم إلغاؤها عند إظهارها في الجدول [8]، لأنها ضرائب إفتراضية، ويتم إلغاؤها كما يلي:

الجدول 10: عكس الضرائب المؤجلة في ملحق تحديد الربح الجبائي

الضرائب المؤجلة	2022	2023	2024	2025	2026
ح/693 مدين	(28,500)	(9,500)	(9,500)	(9,500)	
ح/693 دائن	38,000	19,000			38,000
ح/692 دائن	3,800				
ح/692 مدين		(3,800)			
المقاصة التي ستظهر في TCR	13,300	5,700	(9,500)	(9,500)	38,000
عكس الضرائب المؤجلة في T09	(13,300)	(5,700)	9,500	9,500	(38,000)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول [6] و الجدول [7] و الجدول [8]

6. خاتمة

نستنتج أن تقنية الضريبة المؤجلة، عبارة عن تقنية مُراقبة لتغيرات الربح الجبائي الواجب عكسه في T09، وهذا يمنح نظرة عميقة للممارسات العملية الشائعة، لأنه كثيرا ما تتجه هذه الممارسات إلى إعتقاد الأساس النقدي، أو تبني السياسات الضريبية في معالجة بعض بنود TCR، حتى يتم تحاشي الفروقات المؤقتة، وكل هذا يحدث لسببين رئيسيين، أولا، لأن هذه الفروقات يتم متابعتها يدويا عند الإدخال الآلي للمعلومات في T09، وهذا سيرفع من احتمال وقوع الأخطاء الحسابية، ثانيا، لأن الكثير يعتقد أن الضرائب المؤجلة تُؤثر على مصداقية الربح المحاسبي الصافي، مما قد يؤدي إلى ظهور ضرائب مُضاعفة عند الإعتراف ببعض العمليات، على سبيل المثال قد يعتقد المحاسب أن الضرائب المؤجلة للتي تنتج عن إيرادات السنوات السابقة هي ضرائب حقيقية، فيقوم بخضم قيمتها من TVCP مباشرة مع إعادة دمج هذه الإيرادات عند ملئ T09. فيتشكل له رصيد ضرائب مستحقة الدفع بشكل مضاعف في الحساب 444 (Tafighoult, 2015, p. 139).

إلا أن هذا مُخالف لمبادئ النظام المحاسبي المالي، لأنه لا يمنح صورة صادقة للقوائم المالية. تمنح تطورات الضرائب المؤجلة قراءة مالية للضرائب التي سيتم دفعها أو إسترجاعها مستقبلا (Chludek, 2011)، القراءة المالية التي توفرها الضريبة المؤجلة، هي قراءة إفتراضية للضرائب الواجب دفعها أو إسترجاعها على بعض البنود التي تشكل فرق مؤقت ولا تؤثر إطلاقا على الربح المحاسبي الصافي، لأنه يتم إطفاءها عند تحقق الأساس الجبائي للأعباء والمنتجات، لهذا تُلزم المنشأة الإقتصادية بالقياس المحاسبي الصحيح للأعباء و المنتجات المحسوبة وفق المتطلبات المحاسبية، كما تُلزم أيضا بحساب الربح الجبائي بطريقة صحيحة. حيث نقترح الخطوات التالية لتحقيق ذلك، أولا نقترح قياس بنود الربح المحاسبي نظريا قبل الضريبة لإظهار الأثر الضريبي المستقبلي للأعباء والمنتجات التي تشكل فروقات مؤقتة، من أجل الإفصاح عن الضرائب المؤجلة المرتبطة بها، ثم حساب الربح الجبائي نظريا عن طريق الجدول EXCEL وتحديد ضريبة الدخل المستحقة (IBS fiscal) نظريا، وأخيرا إعداد ملحق تحديد الربح الجبائي (T09).

- CFI, T. (2023, January 06). *Accounting Profit*. Retrieved January 09, 2023, from corporatefinanceinstitute: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/accounting-profit/>
- ACCOUNTING AND FINANCE. (n.d.). Retrieved January 10, 2023, from tothefinance: <https://tothefinance.com/what-is-substance-over-form-in-accounting/>
- BNP, P. (s.d.). LA FISCALITE ET LA COMPTABILITE. Consulté le January 11, 2023, sur <https://www.tradesolutions.bnpparibas.com/fr/implanter/algerie/la-fiscalite-et-la-comptabilite#:~:text=Les%20taux%20d'amortissement%20suivent,%C3%AAtre%20ni%20capitalis%C3%A9s%20ni%20amortis.>
- Bonds, *Selling Before Maturity*. (n.d.). Retrieved from Investor.gov: <https://www.investor.gov/free-financial-planning-tools>
- Boussaid, R., Yahi, N., & Boussad, B. (2013). *Manuel de Comptabilité Financière*.
- Chludek, A. (2011, August). The Impact of Deferred Taxes on Firm Value. Cologne Graduate School in Management, Economics and Social Sciences. doi:10.2308/jiar.2011.10.1.1
- Fred de la Compta. (s.d.). *La comptabilité d'engagement et la comptabilité de trésorerie*. Consulté le 01 09, 2023, sur freddelacompta: <https://www.freddelacompta.com/ressources/la-comptabilite-dengagement-et-la-comptabilite-de-tresorerie/>
- GoCardless. (2021, Jan). *What is Substance Over Form in Accounting?* Retrieved January 10, 2023, from gocardless: <https://gocardless.com/guides/posts/what-is-substance-over-form-accounting/>
- IFRS, F. (2018, March). Conceptual Framework for Financial Reporting. Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>
- KENTON, W. (2021, January 05). *Accounting Event: Definition, Types, and Examples*. Retrieved from investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-event.asp>
- KHOUATRA, D., & El Habib MERHOUM, M. (s.d.). Le Système Comptable Financier algérien entre les « Full IFRS » et la norme IFRS PME. Consulté le Janvier 09, 2023, sur <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01907786/document>
- Laurent , D. (2021, 07 12). *Qu'est-Ce Qu'une Annonce Légale ? Définition, Utilité Et Modèles*. Récupéré sur leblogdudirigeant: <https://www.leblogdudirigeant.com/quest-ce-quune-annonce-legale-definition-utilite-et-modele/>
- LIBERTO, D. (2020, November 19). *Accounting Conservatism: Definition, Advantages & Disadvantages*. Retrieved 01 09, 2023, from investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-conservatism.asp#:~:text=Accounting%20conservatism%20is%20a%20principle,when%20they%20are%20fully%20realized.>
- Loi 07/11. (2007, 11 25). portant systeme comptable. *numéro 19*. journal officielle.
- mfdgi. (2011, 01 26). *Liasse Fiscale V2.0* . Récupéré sur mfdgi.gov.dz: https://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimess/liasse_fiscale_fr_V2.0.pdf
- Tafighoult, R. (2015). *Le Systeme Comptable Financiere*. Tizi-Ouzou: EURL Aures Emballage.
- team, F. (n.d.). *Deferred tax*. Retrieved January 11, 2023, from accaglobal: <https://www.accaglobal.com/in/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f7/technical-articles/deferred-tax.html>
- Whitmire, M. (2020, oct 07). *Why Integrity in Accounting is Essential*. Retrieved January 10, 2023, from floqast: <https://floqast.com/blog/why-integrity-in-accounting-is-essential/>