

الضرائب المؤجلة بين فلسفة التفكير وصعوبات التطبيق –دراسة حالة شركة كهرباء البرواقية-

Deferred Tax Between The Philosophy Of Thinking And The Difficulty Of The Application – A Case Study Of Al Berouaghia Electricity Company-

عزيزة المهري¹، جمال عمورة²

¹أستاذة مساعدة، مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر³، elmohri.aziza@univ-medea.dz

²أستاذ التعليم العالي، جامعة البليدة²، amoura-djamel@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2021/1/18 تاريخ القبول: 2022/1/24 تاريخ النشر: 2022/3/15

ملخص:

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على أهمية التحول الكبير والجزري الذي أحدثته الضرائب المؤجلة في أسلوب التفكير وفي كيفية احتساب العبء الضريبي من خلال إعادة التوجيه من مقارنة حساب النتيجة إلى مقارنة الميزانية لقياس أثر الضرائب المؤجلة على ثروة المؤسسة.

وتوصلنا في الدراسة التطبيقية إلى أن الضرائب المؤجلة تساهم في إحداث التوازن المالي من خلال تأثيرها المباشر على الأموال الخاصة. وأنها مؤشر هام في إدارة الأرباح مما يوفر حماية لنشاط الكيانات، ومع هذا فإن المؤسسات تواجه صعوبات في إنشاءها ومتابعتها نظرا لعدم توفر المعلومة المالية الكافية لإدارتها.

كلمات مفتاحية: ترحيل ضريبي، العبء الضريبي، التجريد الضريبي، الترحيل

المتغير.

تصنيف JEL : H25، M41.

Abstract:

In this study, we have tried to highlight the importance of the major and radical change that deferred taxes have made in the way of thinking and calculating of the tax charge, by reorienting the calculation from income statements approach to the balance sheet approach to measure the impact of deferred taxes on corporate wealth.

In the practical study, we concluded that deferred taxes contribute to creating a financial equilibrium through their direct effect on equity. And it is an important indicator in the management of the profits, which ensures the protection of the activities of the entities, however, the institutions face difficulties in establishing and monitoring them due to the lack of sufficient financial information to manage them.

Keywords: Tax posting, Tax burden, Tax abstraction, posting variable.

Jel Classification Codes : M41, H25.

المؤلف المرسل: عزيزة المهري elmohri.aziza@univ-medea.dz

1. مقدمة:

إن تفسير قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي يُعتبر في غاية التعقيد، نظرا لإجراء تغييرات جذرية على تقييم مختلف عناصر القوائم المالية من خلال إدخال درجات من التغيير في طريقة اعتراف الكيانات بمختلف معاملاتهم المحاسبية والمالية، ولا سيما في كيفية احتساب الضرائب المؤجلة، حيث تعتبر قضية معقدة ومثيرة للجدل، كما يعتبر تطبيقها في الجزائر أكثر حداثة ومحل تساؤلات ودراسات تقنية معقدة، ومع هذا فإن فهمها ضروري للحصول على قراءة ملائمة للقوائم المالية.

ولطالما كانت العلاقة بين المحاسبة والجباية مصدرا للبحث وإشكالية ممارسة هامة مهما كانت طبيعة العلاقة بين النظامين (علاقة اتصال، أو علاقة انفصال)، فمن جهة نجد أن النظام المحاسبي المالي عبارة عن أداة تسيير للمؤسسات ووسيلة معلومات لمختلف الأطراف ذات الصلة من ضمنها الإدارة الضريبية، ومن جهة أخرى نجد أن الجباية تستمد المعلومات من المحاسبة لتحديد الربح الخاضع للضريبة اعتمادا على التشريعات الضريبية بالدرجة الأولى من أجل فرض الضريبة المستحقة على الدخل والتي يجب على المحاسب أن يلم بها إلماما جيدا، ومع هذا يجب إبراز تركيبة نفقة الضرائب الخاصة بنشاط الدورة في القوائم المالية مع تمييز الجزء المستحق والجزء المؤجل.

إشكالية الدراسة:

كيف يمكن التوفيق بين الجوانب النظرية للضرائب المؤجلة وممارساتها التطبيقية؟

ومنه يمكن إدراج الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي الطريقة الأمثل لاحتساب العبء الضريبي المقرر الإعراف به في القوائم المالية من وجهة نظر محاسبية وجبائية؟

2. ما هو أثر الإعراف بالضرائب المؤجلة على القوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

- تعتبر الضرائب المؤجلة أساس التصور الاقتصادي للنظام المحاسبي المالي، فهي تساعد على عرض قوائم مالية غير مشوهة بالإعتبارات الجبائية.

- تتميز الضرائب المؤجلة بدرجة عالية من الصعوبة والتعقيد من الناحيتين المفاهيمية والتقنية، لذا سيكون من الصعب التحكم في مختلف جوانبها التقنية من طرف المؤسسة.

- يتمثل أثر الإعراف بالضرائب المؤجلة في إبراز العبء الضريبي المتمثل في الضريبة المستحقة والمؤجلة في كل من الميزانية وحساب النتائج.

أهمية الدراسة:

تتبلور أهمية هاته الدراسة في تبيان فلسفة الإخضاع المؤجل من الناحية النظرية وآلية تطبيقها في الممارسة العملية، من خلال تحديد الطريقة المثلى في احتساب الضريبة المؤجلة مع محاولة تبسيط تقنياتها المعقدة. وهذا من أجل الإفصاح عن قوائم مالية غير مشوهة

بالإعتبار الجبائية تجسيدا لمبدأ الصورة الصادقة، مع الوقوف على أثر الإعتراف بأصول وخصوم الضرائب الموجلة في الميزانية لا سيما في الأموال الخاصة. ويساعد هذا البحث في إبراز إمكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل وتوفير معلومات تمكّن مستعملي القوائم المالية من التعرف على احتمال زيادة أو نقص الضريبة المستحقة وهذا من خلال الإعتراف بالضرائب الموجلة.

أهداف الدراسة:

تكمّن أهداف الدراسة في العناصر التالية:

- تبيان محدودية الضرائب المستحقة وضرورة فك الارتباط بين المحاسبة والجباية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي.
- إظهار أهمية مقاربة الميزانية التي تعتمد على العناصر الظاهرة في الميزانية التي من خلالها يتم تجميع تغيرات الثروة في حساب الضرائب مما يسمح بالحصول على تحديد شامل للضرائب الموجلة.
- إبراز أهمية معدل الإخضاع الضريبي الفعلي باعتباره مؤشر هام على أداء الكيانات، مما يسمح بالإعتراف بالعبء الضريبي الفعلي.

المنهج المعتمد في الدراسة:

اعتمدنا في هاته الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي لمختلف جوانبها النظرية والتطبيقية، وذلك بتشخيص وتحليل مختلف المراجع المعتمدة، وكذا تحليل المعلومات المالية المتعلقة بدراسة الحالة.

2. الجانب النظري للدراسة

1.2. إشكالية الإخضاع الضريبي الموجل

1.1.2. الحل الوسط بين علاقة المحاسبة والجباية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي:

غالبا ما تختلف النتيجة قبل الضريبة المحسوبة في التصريحات الجبائية عن تلك الواردة في الميزانية المالية السنوية، نظرا لاستخدام قواعد مختلفة عند احتساب هاتين النتيجةين، وهذا راجع لعدم توافق القوانين الضريبية والقواعد المحاسبية. فمن جهة، تشكل الجباية أكثر من أي وقت مضى عامل محدد لتموقع الأنشطة والاستثمارات في الجانب الاقتصادي، وكل مشروع مقاولاتي يجب أن يأخذ في الإعتبار معدلات وتركيبات الأساس الخاضع للضريبة على الشركات، فهي تمثل وسيلة مساعدة للتطور الاقتصادي وتعتبر من أحد العوامل المساعدة في جذب المستثمرين الأجانب عند اختيارهم الإستثمار في بلد معين، كما أصبحت تدخل في مجالات مختلفة كتشجيع البحث والإستثمار وكذا التنمية المستدامة، وتحقق جباية المؤسسة أساسا عن طريق تسديد الضريبة على النتيجة المستخرجة من النشاط (Sanbou, 2014, p. 59).

ويتحدد الربح الجبائي انطلاقا من الربح المحاسبي، اعتمادا على التشريعات الجبائية من أجل احتساب مبلغ الضريبة المستحق حاليا للسلطات الضريبية، وتكون ضريبة الدخل مستحقة الدفع أو قابلة للإسترداد على أساس المبالغ الخاضعة للضريبة والقابلة للخصم والتي تم تقييمها من طرف السلطات الضريبية وفقا للقوانين الضريبية السارية، وبالتالي فإن طريقة الضريبة

المستحقة تكون فيها الضريبة على النتيجة ناتجة عن المعاملات أو الأحداث التي تولد الربح المحاسبي، ويكون حساب نفقة الضرائب على الأرباح الخاضعة للضريبة عن طريق ترك العبء الضريبي مساويا للضريبة الحالية (Wong, 2006, p. 56).

في حين يعتمد الربح المحاسبي على مبادئ النظام المحاسبي المالي المقبولة والمعترف بها، والمستوحاة أساسا من معايير المحاسبة الدولية، والذي تم تكريسه لظهور نظام محاسبي مستقل يسعى إلى التخفيف من أثر الضرائب على الوثائق المحاسبية. ويهدف هذا النظام إلى توفير معلومات مالية لمجموعة متنوعة من صناعات القرار وخاصة القرارات الإستثمارية لأنه يبرز الإمكانية الأكثر صدقا لأداء الكيانات ويمنح إمكانية مقارنة صحيحة بين مختلف المؤسسات أو بين مختلف الأرقام لنفس المؤسسة على عدة فترات، وتعتبر هذه المثالية والموضوعية في إبراز الواقع الاقتصادي من الأهداف الأجنبية عن الجباية (Moula, 2016, p. 28).

وعلى هذا النحو ينبغي أن تكون نفقة الضرائب على النتيجة مرتبطة بالنتيجة المحاسبية وأن تخضع لنفس قواعد الإقرار والتقييم مع تلك المطبقة على مختلف النفقات الواردة في القوائم المالية، ووجهة النظر هاته أدت إلى تطوير الإقرار بـ "الأثار الجبائية".

لذا فإن المحاسبة عن طريق الأثر الجبائي تحاول التوفيق بين الفرق الناشئ بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي، ووجوب الإقرار بمبلغ الضريبة الذي يتماشى مع الربح المحاسبي بدلا من الربح الخاضع للضريبة، ومنه فإن العبء الضريبي يشمل كلا من الضريبة الفعلية التي تفرضها السلطات الضريبية (الضريبة المستحقة) والعواقب الضريبية المستقبلية (الضرائب المؤجلة)، مما يسمح بالحصول على رؤية أكثر اقتصادية للضريبة على النتيجة. ومنه ينبغي أن نضمن حياد الجباية للوصول إلى نتيجة محاسبية غير مشوهة بالإعتبار الجبائية من خلال قطع التبعية بين المحاسبة والجباية والحد من التشوهات المحاسبية من أصل جبائي، وهذا باعتماد طريقة التأجيل الضريبي والإقرار بالضرائب المؤجلة.

2.1.2. مفهوم الضرائب المؤجلة

يقع مفهوم الضرائب المؤجلة ضمن التصور الاقتصادي للنظام المحاسبي المالي، فهي تعتبر ضريبة افتراضية ليست قابلة للدفع مباشرة، والتحكم فيها يستلزم التجريد الجبائي (La Défiscalisation) لكل معالجة محاسبية، فكل إيراد خاضع للضريبة هو محل إخضاع ضريبي وكل نفقة قابلة للخصم تكون محل إثبات اقتصاد ضريبي بغض النظر عن الإختلالات التي تظهر بين المحاسبة والجباية والتي تسبب فروقات في الوقت بين المعالجات المحاسبية والمعالجات الجبائية، وبالتالي فإن تطبيق الضرائب المؤجلة يرتبط ارتباطا وثيقا بإقرار الكيانات بمختلف معاملاتهم المحاسبية التي ينتج عنها اختلاف زمني بين قيمتها المحاسبية وأساسها الجبائي (Revaz & Duvoisin, 2008, p. 487). والضريبة المؤجلة هي التأثير الضريبي المستقبلي للعناصر المعترف بها في الميزانية، وبالتالي فإن المحاسبة الضريبية تسلم بأهمية المحاسبة عن الآثار الجبائية للمعاملات أو الأحداث التي تولد الربح المحاسبي، فهي تستند على القواعد المحاسبية التي تعمل على توفيق العواقب الجبائية للفروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي، مع عكس العواقب الجبائية في سنة حدوثها والتي تكون

مستمدة من نهج الفروقات المؤقتة والمسمى بنهج الميزانية، مع وجوب قياسها بالمعدلات الضريبية التي يجب تطبيقها في الفترة التي يتم فيها تحقيق الضرائب المؤجلة (www.clpgroup.Com, 2019)، وعليه تعتبر الضرائب المؤجلة كنوع من تنظيم العمليات الجبائية يرتكز على مبدأ الميزانية والترحيل الضريبي.

3.1.2. محدودية طريقة الضريبة المستحقة:

تشمل الضريبة المستحقة الإقرار بالعبء الضريبي على أساس النشاط الناتج عن التصريح الجبائي الموافق، فهي تتميز بالموضوعية لأنها تتجاهل عدم اليقين، ولا تعتمد على أي افتراضات سابقة، وتتوافق الضريبة المسجلة محاسبيا بالضبط مع الضريبة المحددة من جراء تطبيق أحكام القوانين الجبائية السارية والمعتمدة (Revaz & Duvoisin, 2008, p. 487)، ومع هذا فإن هاته الطريقة تعاني من عدة إنتقادات، كعدم احترامها لمبدأ تخصيص الدورات المحاسبية المفترضة، بحيث يجب مقابلة النفقات والإيرادات ووجوب ارتباطها ببعضها، بغض النظر عن تاريخ تسديدها أو قبضها، وحسب مبدأ الحذر فإنه يجب الأخذ في الحساب المخاطر والخسائر التي تدخل خلال الدورة أو الدورات السابقة، وحتى وإن تم الإقرار بها بين تاريخ إقفال الدورة والتاريخ الخاص بإعداد الحسابات (Oukahlou, 2006, p. 17)، لذا فإن طريقة الضريبة المستحقة تستند على حقيقة أنه في حالة عدم وجود ربح فإنه لا يترتب عنها أي ضرائب.

عكس طريقة الضرائب المؤجلة التي ترفض هذه الوضعية، حيث أنها تتوافق ومختلف المبادئ المحاسبية كتسجيل المعاملات والأحداث في القوائم المالية في السنوات المرتبطة بها، بمعنى تسجيل العمليات التي تحدث في الفترة المالية المعنية، وعليه فإن إخضاع المؤجل يشمل ربط نفقة الضريبة على النتيجة للسنة الواقعة فيها وفقا لمبدأ الحدث المنشأ، وكذا احترام مبدأ استقلالية الدورات لأنه من خلال إخضاع المؤجل يتم الإقرار بالعبء الضريبي الخاص بالدورة حتى وإن تعلق الأمر بإخضاع ضريبي أو استرداد ضريبي متعلق بدورات لاحقة، والأهم من هذا فإن إخضاع المؤجل يركز على تغليب جوهر العمليات الاقتصادية على التشريعات الجبائية (Oukahlou, 2006, p. 19)، واحترام إخضاع المؤجل للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية.

4.1.2. ضرورة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية:

تعتبر المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي من أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأنها تسمح بإظهار العبء الضريبي في حساب النتيجة المتضمن الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة في آن واحد، مع إظهار الأرصدة المتعلقة بكل من الضريبة المؤجلة والضريبة المستحقة في الميزانية إضافة إلى إدراج كل الملاحظات الهامة في الملحق كإثبات تاريخ انتهاء صلاحية الفوارق المؤقتة المخصومة (العجز الضريبي، والقرض الضريبي) التي لم تسجل أي ضريبة مؤجلة مقابلة لها في الوضعية المالية للكيانات، وهذا بغرض تقديم معلومات متكاملة تقود إلى أفضل تحليل، كما أنها تعطي مؤشر جيد للتوقعات حول مستقبل المؤسسة (Moula, 2016, p. 32)، لذا فإن قارئ القوائم المالية ليس

بالضرورة أن يكون مهني متخصص حتى يتمكن من الحصول على مقارنة موضوعية لهذا الأخير دون أي تعقيدات بين كل من الميزانية وحساب النتيجة والملحق.

3. مقارنة الميزانية الموسعة للضرائب المؤجلة:

ترتكز آلية حساب الضرائب المؤجلة وفقا لمقاربة الميزانية على تحديد الفروقات المؤقتة الناشئة بين القيمة المحاسبية لأصل وخصم وبين أساسهما الجبائي، وتنبولر فكرة الأساس الجبائي في أن كل أصل أو خصم لديه "قيمة افتراضية" بموجب القوانين الجبائية المتعلقة بحساب الضريبة، وعند استرجاع الفروقات المؤقتة في دورة مستقبلية تنتج مبالغ خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم جبائيا، ومنه كل فرق بين القيمة المحاسبية والأساس الجبائي لأصل أو لخصم يتحدد من خلال ما إذا كان يوجد اقتصاد أو نفقة ضرائب كامنة (خفية) بالنسبة للمؤسسة (www.clpgroup.Com, 2019).

بينما عرض مفهوم الضرائب المؤجلة انطلاقا من الفروقات المؤقتة الناشئة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية استنادا على مقارنة حساب النتيجة هي ممارسة عملية ولكنها ناقصة، لأن التغير في ثروة المؤسسة لا يمر في الواقع من خلال حساب النتيجة فقط وإنما يؤثر أحيانا على الأموال الخاصة، وحتى يتم تجميع تغيرات ثروة المؤسسة في حساب الضرائب المؤجلة تم اعتماد مقارنة الميزانية، وهذا يسمح بالحصول على تحديد شامل للضرائب المؤجلة، لذا نجدها أكثر تصورية ومفاهيمية من مقارنة حساب النتيجة (Wong, 2006, p. 56). وينبغي أن يمثل مبلغ الضرائب المؤجلة الوضعية الحالية المتضمنة الشروط الحالية للإخضاع، مع وجوب تسوية رصيد الضرائب المؤجلة بالمعدل الحالي للإخضاع الضريبي، وفي حالة تغيير معدل الإخضاع تكون تسوية الضرائب المؤجلة اعتمادا على المعدل الجديد وفقا لمقاربة الترحيل المتغير التي غيرت فلسفة حساب الضرائب المؤجلة، مما يعني أن كل تغير في معدل الضريبة سيقابله تسوية في احتساب الضرائب المؤجلة، وهذا عكس مقارنة الترحيل الثابت التي تعتبر أن الضرائب المؤجلة نهائية وتبقى في الميزانية إلى غاية امتصاص الفروقات المؤقتة التي تم إنشاؤها مع الإبقاء على معدل الضريبة الخاص بنشأة التفاوت، وانعكاس الفروقات المؤقتة يكون بمعدل الفرق الذي تم إنشاؤه، وبالتالي فإن نفقة الضرائب لدورة لا تتأثر بالتغير الذي يحدث في الدورة التي تعالج الضرائب المؤجلة المسجلة سابقا مما لا يعكس الواقع الاقتصادي للقوائم المالية للمؤسسات (Andernack , 2014, p. 156).

وحتى لا تحيد الضرائب المؤجلة عن هدفها، فإنه يجب الأخذ في الحسبان كل الضرائب المؤجلة تطبيقا لفكرة التصور الموسع، والتي تقضي بالإعتراف بكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، وكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم بما فيها العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستعملين.

وما يميز هذا التصور هو الإلتزام بالإعتراف بأصول الضرائب المؤجلة المرتبطة بالعجز الضريبي والقرض الضريبي وكذا كل الفروقات المؤقتة المخصومة مهما كان تاريخ إعادة التسديد عند استرجاع الضرائب المؤجلة، لأن الإعتراف ببعض الفروقات المؤقتة وليس كلها هو إشارة إلى تأثيرات ضريبية جزئية.

4. تحليل آثار الإعتراف بالضرائب المؤجلة:

1.4. تحليل أثر الإعتراف بأصول وخصوم الضرائب المؤجلة:

تعتبر أصول الضرائب المؤجلة ضرائب سيتم استرجاعها بفعل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم، حيث يجب الإعتراف بها فقط عند احتمال توفر ربح خاضع للضريبة والذي يمكن مقابله استخدام فرق مؤقت قابل للخصم، مع وجوب تقييم أصول الضرائب المؤجلة بطريقة حذرة ومراجعة القيمة الدفترية لها في نهاية كل دورة، بحيث ينبغي أن يكون:

- تخفيض في قيمة أصول الضرائب المؤجلة إذا كان هناك احتمال انخفاض في الأرباح المستقبلية.

- زيادة في قيمة الضرائب المؤجلة أصول عند احتمال ارتفاع الأرباح المستقبلية.

فإذا كان هناك احتمال ألا تكون الأرباح الخاضعة للضريبة كافية لاستخدام كل أو جزء من أصول الضريبة المؤجلة، فإنه ينبغي تخفيض القيمة الدفترية لأصل الضريبة المؤجلة، مع وجوب عكس هذا التخفيض إلى الحد الذي يصبح فيه من المحتمل تواجد أرباح كافية خاضعة للضريبة (Zitouni Fawzi , 2014).

تواجد العجز الضريبي غير المستعمل يمثل مؤشر قوي على عدم توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل، وعليه عندما يكون لدى الكيان خسائر حديثة، فإنه لا يجب الإعتراف بأصول الضرائب المؤجلة الناتجة عن العجز الجبائي أو القرض الضريبي غير المستعمل، إلا إذا كان لديه فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة كافية أو مؤشرات أخرى تبين أنه سيكون له أرباح خاضعة للضريبة كافية والتي على أساسها يمكن إثبات العجز الضريبي والقرض الضريبي غير المستعمل كأصول ضرائب مؤجلة (Robert, 2017, p. 475). فهي مهمة في إدارة الأرباح بحيث عندما تتخفف الأرباح الحقيقية تخفف المؤسسات ضرائبها الفعلية عن طريق إنشاء ضرائب مؤجلة أصول لزيادة أرباحها، كما يمكن الإعتراف بها عندما يصبح افتراض الإستمرارية مشكلة مشكوك فيها، أي عندما تواجه المؤسسات ضائقة مالية تعترف بأصول ضريبة مؤجلة وهذا لتجنب انخفاض الأرباح وتجنب الخسارة، وبالتالي فإن الإعتراف بأصول الضرائب المؤجلة يعتبر كواحد من المخططات المؤجلة الإحتيالية المصممة لإخفاء الصعوبات المالية (Ireneusz, 2018, p. 336).

بينما تعتبر خصوم الضرائب المؤجلة ضريبة سيتم تسديدها لاحقا بفعل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، فقد تؤدي الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي تنشأ على أساس شامل إلى قيام الكيان بالإفصاح في الميزانية عن خصم ضريبي مؤجل، وقد يكون ذو طبيعة متزايدة في حالة تواجد استثمارات كبيرة و/أو سياسة مستمرة في الاستثمار في أصول قابلة للإهلاك، ولا يمكن أن تنعكس الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة بسبب إنشاء الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة الجديدة، وهذا يعطي انطباع بأنه يمكن تأجيل تسوية الخصم الضريبي المؤجل إلى أجل غير مسمى. كما تؤثر مخاطر التخلف عن السداد على قياس القيمة العادلة للالتزامات الضرائب المؤجلة، وكمية القروض اتجاه السلطات الضريبية (Carini , Moretto , M.Panteghini , & Vargalli , 2019 , p. 34).

بعد فهم التغيرات وأسباب الرصيد الضريبي المؤجل، من المهم تحليل وتوقع تأثير ذلك على المعاملات المستقبلية، حيث أن للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة تأثير كبير على التدفقات النقدية، فزيادة خصوم الضريبة المؤجلة أو نقص أصول الضريبة المؤجلة يعتبر مصدراً للنقدية، وفي حالة العكس يعتبر استخداماً للنقدية، ويساعد تحليل تطور أرصدة الضرائب المؤجلة في فهم التطور المستقبلي لها من حيث إمكانية زيادتها أو احتمال حدوث انعكاس لها في المستقبل القريب، فغالباً ما تكون هذه الاتجاهات مؤشراً على نوع النشاط التجاري الممارس، حيث يشير تزايد خصوم الضرائب المؤجلة إلى تواجد أعمال تجارية كثيفة رأس المال، كسواء أصول رأسمالية جديدة تكون مصحوبة باهلاك ضريبي أسرع من اهتلاك الأصول القديمة.

2.4. تحليل أثر الإعتراف بالضرائب المؤجلة في الأموال الخاصة:

من أجل تحقيق الشفافية المالية، ينبغي أن تظهر عناصر الميزانية بالقيمة العادلة أي القيمة السوقية بغية تقديم معلومات محاسبية أقرب إلى الواقع الإقتصادي، وقد سمح النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم عناصر الأصول بشكل دوري في حالة تعذر التقييم بالقيمة العادلة، مما ينتج عن إعادة التقييم هاته تفاوت زمني (مؤقت) بين القيمة الحالية والقيمة الدفترية لعناصر الأصول.

وتؤدي الزيادة الناشئة عن إعادة التقييم إلى إنشاء رأس مال للتقييم، هي عبارة عن أموال خاصة غير مكتسبة، وتعني هاته الزيادة ربح ضمني على الأصول المشتراة، مما يؤدي إلى تحقيق ربح في رأس المال (Doehting , 2012, p. 1). لذا فإن التعديل في القيمة الدفترية لعناصر الأصول والتي لا يقابلها تعديل مماثل في الأساس الجبائي لهاته الأصول ينجم عنه فرق ضريبي مؤقت يتطلب الإعتراف بضررائب مؤجلة خصوم، ودون الإعتراف بالضريبة المؤجلة على فائض القيمة فسيكون هناك تقدير مبالغ في تقييم الأموال الخاصة. وبإضافة عنصر الضريبة المؤجل فإن قيمة الزيادة سيتم عكسها في عناصر التنبؤات مما يقدم صورة أكثر دقة للمعاملة (Doehting , 2012, p. 1).

ويعتمد تقييم خصوم الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعادة التقييم على كيفية استرداد القيمة المحاسبية لأصل في تاريخ إقفال الميزانية، أي إذا كان سيتم استرداد الأصل في وقت استخدامه أو سيتم استرداده عند التنازل اللاحق له. فإذا تم استرداد القيمة المحاسبية لأصل عند الإستخدام اللاحق له، فسيتم إثبات خصوم ضرائب مؤجلة من خلال احتساب الفرق بين القيمة الدفترية (أي المبلغ المعاد تقييمه) والأساس الجبائي لهذا الأصل، أما إذا كان سيتم استرداد القيمة المحاسبية للأصل عند التنازل اللاحق له، فإنه سيسجل خصم ضريبي مؤجل من خلال تحديد الفرق بين القيمة الدفترية والأساس الجبائي للأصل، مع وجوب التعديل لكل مبلغ يعتبر كربح رأسمالي، أي العائدات المتوقعة من البيع بما يفوق التكلفة الأصلية للأصل (Wong, 2006, p. 58)، علماً أنه يجب تحميل خصوم الضرائب المؤجلة المعترف بها عند إعادة تقييم الأصول مباشرة في الأموال الخاصة، لأن الإعتراف بإعادة التقييم يكون ضمنياً في الأموال الخاصة.

كما تسجل الضرائب المؤجلة في الأموال الخاصة نتيجة لتعديل الرصيد الإفتتاحي للنتائج غير الموزعة في حالة تغير السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصحيح خطأ ما، وكذا المبالغ المتأتية من الإعتراف الأولي لمكوّن الأموال الخاصة لأداة مالية مركبة. (Grant Thornton , 2013, p. 13).

3.4 تحديد معدل الضريبة المناسب وتطبيقه على حساب الضريبة المؤجلة:

يكون تقييم أصول وخصوم الضريبة المؤجلة وفقا لطريقة الترحيل المتغير، بمعدل الضريبة المنتظر تطبيقه في الفترة التي سيتم فيها تحقيق الأصول أو تسوية الخصوم، بناء على معدلات الضرائب المعتمدة فعليا في تاريخ الإقفال، أي المعدل الساري في وقت عكس الفروقات المؤقتة، والتي تم تحديدها وفقا للنصوص القانونية، ولا يمكن أن يكون موضوع تقدير مؤقت من طرف المؤسسة، ويسجل عادة أثر التغير في معدل الضريبة في حساب النتيجة، ما لم تكن مسجلة مسبقا في الأموال الخاصة (Tort, 2013, p. 56).

ويتوافق معدل الإخضاع الضريبي مع العلاقة بين النفقة الإجمالية للضرائب التي تتضمن كلا من الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة والنتيجة قبل الضريبة، فقد يكون معدل الإخضاع منخفض عن معدل الضريبة المعتمد في حالة استعمال الخسائر السابقة والقرض الضريبي غير المستعمل وغير المعترف بهما سابقا كأصول ضرائب مؤجلة، وأيضاً في حالة الإستفادة من تطبيق معدل إخضاع ضريبي مخفّض في بعض الأنشطة (مزاياء جبائية)، ويفسر معدل الإخضاع الضريبي المرتفع في عدم تفعيل العجز الجبائي للنشاط وفي غياب احتمال تحقيق أرباح مستقبلية كافية (Robert, 2017, p. 476). لذا يعتبر العجز الجبائي الذي تم إثباته على الأرباح المستقبلية عامل مهم في تحديد معدل الإخضاع الفعلي نحو الإرتفاع من خلال عدم تفعيل العجز الجبائي، ونحو الإنخفاض في إثبات العجز الضريبي السابق. وتبرز أهمية معدل الإخضاع الفعلي في اعتباره كمؤشر هام لأداء الكيانات، لأنه يسمح بالإعتراف بالنفقة الجبائية الفعلية، كما يسمح بتحليل وإجراء مختلف المقارنات طويلة المدى لمختلف الفترات الجبائية للكيان على أساس تاريخي أو مستقبلي (Revaz & Duvoisin , 2008, p. 489).

5. دراسة تطبيقية للضرائب المؤجلة في شركة كهرباء البرواقية

1.5 تقديم مختصر لشركة كهرباء البرواقية:

تم إنشاء شركة كهرباء البرواقية «SKBSpa» الواقعة في ولاية المدية بتاريخ 27 نوفمبر 2004 في إطار تطبيق قانون 01-02 المؤرخ في 05 فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق القنوات، برأس مال ممتلك من طرف الشركة القابضة SONELGAZ بنسبة 51% والشركة القابضة SONATRACH بنسبة 49%، والمقدر بـ 6.300.000.000,00 دج، مكون من 630.000 سهم بقيمة إسمية تقدر بـ 10.000 دج للسهم الواحد، ويرتكز نشاطها في تنفيذ واستغلال وصيانة محطات توليد الكهرباء من أجل تسويقها للزبائن.

2.5 تحديد العبء الضريبي الواجب الإعتراف به في القوائم المالية

1.2.5 تحديد النتيجة الجبائية والضريبة المستحقة:

يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يكون كما يلي:

الجدول رقم 1: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

الدورات	2013	2014	2015	2016	2017	2018
النتيجة قبل الضريبة	-261.362	808.785	1.757.072	1.531.980	1.595.767	1.914.921
+ الإسترجاعات						
الفروقات الدائمة						
اهتلاك سيارات	848	874	802	802	802	802
الهدايا	178	-	8	10	10	12
إيجار سكن إجتماعي	-	-	660	110	-	-
رسوم تكوين مهني	-	-	736	-	277	346
رسوم على السيارات	19	-	18	16	6	-
مصاريف الإستقبال	-	-	2.076	2.723	2.345	3.445
+ نفقات N التي ستخصم في N+1						
مؤونة مكافأة الحوافز	3.569	3.730	5.889	3.137	3.322	3.986
مؤونة العطلة السنوية	-	3.497	5.593	5.060	5.831	6.997
مؤونة عطلة سنوات سابقة		3.374				
مؤونة مكافأة الذهاب للتقاعد	831	1.351	1.555	1.431	2.513	3.016
م ميداليات الإستحقاق	441	384	492	79	179	215
أتعاب غير مدفوعة	-	-	1.708	2.786	926	2.356
+الترحيل من جديد إيرادات سنوات سابقة	1.061.601	-	496.759	2.255.178	249.253	456.789
- نفقات N-1 القابلة للخصم في N						
م. العطلة السنوية	2.701	2.459	6.320	5.889	3.137	3.764
م. مكافأة الحوافز	702	-	1.596	4.276	4.583	5.500
أتعاب مدفوعة	-	-	-	1.708	2.786	926
النتيجة الجبائية	802.723	819.537	2.265.456	3.791.442	1.850.728	2.382.698
الضريبة على الأرباح	152.517	188.493	430.436	720.374	351.638	452.712

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على وثائق المؤسسة

تحدد النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + (إسترجاعات متعلقة بالفروقات الدائمة + إسترجاعات متعلقة بالفروقات المؤقتة للدورة N + إيرادات N-1 الخاضعة للضريبة في N) - (خصومات متعلقة بالفروقات الدائمة + خصومات متعلقة بالفروقات المؤقتة للدورة N + نفقات N-1 القابلة للخصم في N).

يقدر معدل إخضاع ضريبي خاص بالضريبة المستحقة بـ 19% في الدورات 2013، 2015، 2016، 2017، 2018 أما في دروة 2014 فقدر بـ 23%، مما يستدعي تعديل ضريبي سنتطرق إليه لاحقا. ونلاحظ أيضا أن الفروقات المؤقتة المستخرجة محدودة وتتمثل

في فروقات مؤقتة قابلة للإسترجاع والمكونة من مختلف المؤونات غير مدفوعة غير قابلة للخصم عند إثباتها والقابلة للخصم في سنوات لاحقة، كما نتجت فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة من جراء تسجيل إيرادات سنوات سابقة والظاهرة في حساب ترحيل من جديد.

2.2.5. دراسة التغير في الضرائب المؤجلة:

- مقارنة الميزانية:

الجدول رقم 2: تغير الضرائب المؤجلة وفقا لمقاربة الميزانية

	حركة ضرائب مؤجلة أصول	حركة ضرائب مؤجلة خصوم	رصيد ض.م.أ	رصيد ض.م.خ	الرصيد الإجمالي
2013	2.031	2.304	273	201.704	201.977
2014	2.304	5.061	2.757	-	2.757
2015	5.061	16.490	11.429	105.301	116.730
2016	16.490	54.948	38.458	428.483	466.941
2017	54.948	55.379	431	47.385	47.815
2018	55.379	56.144	765	86.789	87.554

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على وثائق المؤسسة

يتحدد التغير في حساب الضرائب المؤجلة وفقا لمقاربة الميزانية اعتمادا على الفرقين حركتي حسابي ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم، ومع وجوب إلغاء أصل أو خصم الضرائب المؤجلة عند استخدامه في السنة الموالية.

- مقارنة حساب النتيجة:

الجدول رقم 3: تغير الضرائب المؤجلة وفقا لمقاربة حساب النتيجة

	حركة ضرائب مؤجلة أصول	حركة ضرائب مؤجلة خصوم	رصيد ض.م.أ	رصيد ض.م.خ	التغير الإجمالي
2013	646	919	-273	-201.704	-201.977
2014	467	3.224	-2.757	-	-2.757
2015	2.384	13.813	-11.429	-105.301	-116.730
2016	2.256	40.714	-38.458	-428.483	-466.941
2017	1.996	2.426	-431	-47.385	-47.815
2018	1.936	2.701	-765	-86.789	-87.554

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على وثائق المؤسسة

ويتحدد التغير الخاص بالضرائب المؤجلة وفقا لمقاربة حساب النتيجة اعتمادا على جمع كل من رصيد الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم، لنصل في نهاية المطاف إلى رصيد ضرائب مؤجلة متساوي في كلتا المقاربتين. ويبرر تساوي الأرصدة بين المقاربتين نظرا لأن الأثر على قروض ضرائب مؤجلة كان دائما له نفس الأثر على حسابات نفقات الضرائب المؤجلة الظاهرة في حساب النتيجة وحساب الضرائب المؤجلة الظاهرة في حساب الميزانية.

3.2.5 تحليل الأرصدة الناتجة للضرائب المؤجلة:

ويلاحظ أن الفروقات المؤقتة التي نشأت كانت كما يلي:

في دورة 2013 هي فروقات مؤقتة قابلة للإسترجاع بقيمة K.DA4.841 ونتج عنها ضرائب مؤجلة أصول بقيمة K.DA 919، كما نشأت فروقات مؤقتة قابلة للخصم التي ترتب عنها ضرائب مؤجلة خصوم بقيمة K.DA 201.704. وتحققت نفقات بـ K.DA 3.403 والتي قابلها انعكاس بما قيمته K.DA 646، بمقدار تغير ضريبي مؤجل K.DA 201.977، **وفي دورة 2014** تمثلت الفروقات القابلة للإسترجاع في K.DA 14.017 ونشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول بمقدار K.DA2.837 بمعدل اخضاع 23%، أما الإنعكاس فقد كان بمقدار K.DA 467 والذي يوافق تحقق نفقة بمقدار K.DA 2.459، لنصل إلى تغير في مقدار الضرائب المؤجلة K.DA 2.757، **أما بالنسبة لدورة 2015** فقد نتجت ضرائب مؤجلة أصول بمقدار K.DA 2.895 بقيمة فروقات مؤقتة قابلة للإسترجاع بقيمة 15.239 K.DA، إضافة إلى ضرائب مؤجلة أصول بقيمة K.DA 10.917 نتيجة لتعديل في رقم الأعمال تم فوترته بالزيادة في السنوات السابقة بقيمة K.DA57.461، كما تم إنشاء ضريبة مؤجلة خصوم بمقدار K.DA105.301 نتيجة لفوترة رقم أعمال سنوات سابقة بالنقصان بقيمة K.DA 544.220، كما نتجت ضريبة مؤجلة أصول بمقدار K.DA 1.504 وتسوية لمعدل الضريبة بـ K.DA 880 لينتج تغير بـ K.DA 116.730، **ونجد في دورة 2016** نشأة ضرائب مؤجلة خصوم بقيمة K.DA 113.781، وتعويض شركة تأمين تم قبضه بـ K.DA 314.702، وبالنسبة للضرائب مؤجلة أصول فقد تم تسجيل ما قيمته 38.340 K.DA لرقم أعمال مسجل بالزيادة في السنوات السابقة بقيمة K.DA 2.374 متعلقة بنفقات قابلة للخصم في السنوات اللاحقة، والإنعكاس فقد كان بقيمة K.DA 2.256، ليصبح تغير الضرائب المؤجلة K.DA 466.941، ونفس الشيء بالنسبة **لدورة 2017** فقد تم انشاء ضريبة مؤجلة أصول بقيمة K.DA 2.426 مقابل نفقات قابلة للخصم في سنوات لاحقة، إضافة إلى ضرائب مؤجلة خصوم متعلقة بإيرادات سنوات سابقة بقيمة K.DA 47.358، أما الإنعكاس فقد تم تسجيل مبلغ K.DA 1.966 لنصل إلى تغير في قيمة الضرائب المؤجلة بـ K.DA 47.815، وتم تسجيل **في دورة 2018** ضريبة مؤجلة أصول بـ K.DA 2.701، وضرائب مؤجلة خصوم بقيمة K.DA 86.789، كما تم تسجيل انعكاس بقيمة 1.936 K.DA، ليكون التغير في قيمة الضرائب المؤجلة بـ K.DA 87.754.

4.2.5. تحديد العبء الضريبي:

الجدول رقم 4: حساب العبء الضريبي

2018	2017	2016	2015	2014	2013	
+452.712	+351.638	+720.374	+430.436	+188.493	+152.517	الضريبة المستحقة
-87.554	-47.815	-466.941	-116.730	-2.757	-201.977	الضريبة المؤجلة
+365.158	+303.823	+253.433	+313.706	+185.736	-49.460	العبء الضريبي

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على وثائق المؤسسة

يتحدد العبء الضريبي الفعلي الواجب تحمله من طرف المؤسسة انطلاقا من إبراز التوافق بين الضريبة المستحقة التي تعتمد على مختلف القواعد الجبائية في تحديدها وبين

الضريبة المؤجلة التي تركز على استبعاد أي تشوه محاسبي من أصل جبائي للوصول في نهاية المطاف إلى إبراز العبء الضريبي الفعلي الواجب تحمله وهذا من خلال المعادلة التالية:
الضريبة الجارية = الضريبة المستحقة خلال الدورة $\pm$ التغير في الضرائب المؤجلة خلال الدورة.

ويُفسر الرصيد الدائن للضرائب المؤجلة (التغير) في حساب النتيجة من خلال وجود ضرائب مؤجلة خصوم أكبر من ضرائب مؤجلة أصول، كما نلاحظ أن العبء الضريبي في دورة 2013 بقيمة DA.K-49.460، وهذا راجع للسبب المذكور والنتيجة المحاسبية قبل الضريبة كانت سالبة بقيمة K.DA-261.362، وفي دورة 2016 نجد أن العبء الضريبي انخفض من K.DA720.374، إلى K.DA253.433 بفعل تغير الضرائب المؤجلة الظاهر بقيمة K.DA 466.941.

3.5. أثر معدل الضريبة على احتساب العبء الضريبي

1.3.5. تحديد معدل الضريبة الفعلي:

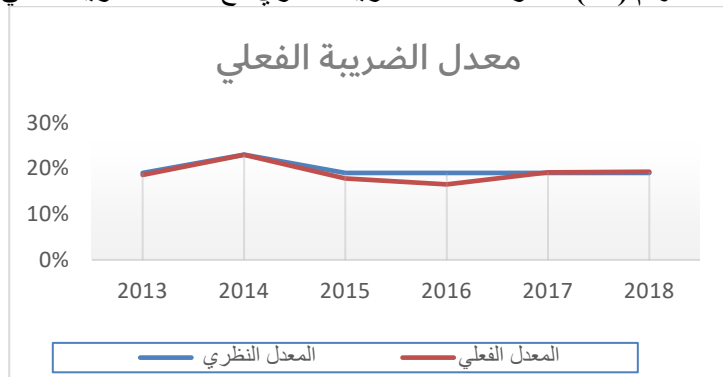
إن العبء الضريبي المستخرج أعلاه لديه أثر على معدل الضريبة الفعلي، ويُفسر من خلال العلاقة بين النفقة الإجمالية للضرائب التي تتضمن كلا من الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة والنتيجة قبل الضريبة، والذي يختلف عن معدل الضريبة النظري المفروض من طرف السلطات الضريبية.

الجدول رقم 5: معدل الضريبة النظري والفعلي

الدورات	2013	2014	2015	2016	2017	2018
معدل نظري	19%	23%	19%	19%	19%	19%
معدل فعلي	18,92%	22,96%	17,85%	16,54%	19,10%	19,30%

المصدر: من إعداد الباحثان

الشكل رقم (01): مقارنة معدل الضريبة النظري مع معدل الضريبة الفعلي



المصدر: من إعداد الباحثان

نلاحظ أن معدل الضريبة النظري هو المعدل المفروض من طرف السلطات الضريبية والمقدر بـ 19% لكل الدورات باستثناء دورة 2014 التي تم فيها اعتماد معدل 23%، حيث نجد أنه في سنة 2013 نسبة معدل الضريبة الفعلي تقدر بـ 18,58% وهذا راجع لوجود عجز

محاسبي يقدر بـ 261.362 K.DA، وبفعل الإسترجاعات الخاصة بكل من الفروقات الدائمة والمؤقتة أصبحت النتيجة الجبائية موجبة ومنه وجوب تسديد ضريبة مستحقة بقيمة 152.517 K.DA، وبالتالي كلما كان هناك عجز كلما ارتفع معدل الضريبة الفعلي. ويرجع ارتفاع المعدل الفعلي في دورة 2014 إلى 22,96% إلى تعديل المعدل الضريبي وفقا للتشريعات الضريبية لهاته الدورة، وكذا وجود مبلغ ضرائب مؤجلة موجب ومنخفض في نفس الوقت، ويفسر انخفاض المعدل الفعلي عن المعدل النظري في باقي الدورات المحاسبية إلى ارتفاع الضرائب المؤجلة خصوم عن الضرائب المؤجلة أصول، بحيث كلما ارتفعت قيمة التغير كلما انخفض معدل الضريبة الفعلي مثل دورة 2016 نجد أن التغير في الضرائب المؤجلة قد سجل أعلى قيمة بـ 466.941 K.DA في مقابل أخفض معدل ضريبة فعلي 16,54%، وكلما انخفض التغير في مبلغ الضريبة المؤجلة كلما كان المعدل الفعلي قريب من المعدل النظري كما هو الحال في دورة 2014.

2.3.5. تعديل الضريبة المؤجلة وفقا لمعدل الضريبة المعتمد:

تم تعديل معدل الضريبة على أرباح الشركات في دورة 2014 باعتماد معدل 23%، وهذا حسب قانون المالية لسنة 2015، وحسب طريقة الترحيل المتغير فسيتم احتساب مقدار الضرائب المؤجلة لهاته الدورة بالمعدل الجديد، إضافة إلى تعديل في مبلغ الرصيد الأولي المحتسب بمعدل 19% مع تسجيل أثر هذا التغير في حساب النتيجة، ويمكن احتسابه كما يلي:

الجدول رقم 6: تعديل رصيد الضرائب المؤجلة لدورة 2014

دورة 2014	النفقات المؤقتة	معدل الضريبة	الضرائب المؤجلة المقابلة
رصيد أول مدة	12.129	19%	2.304
انعكاس الفروقات المؤقتة	(2.459)	19%	(467)
تعديل الضرائب المؤجلة	9.670	4%	386
إنشاء ضرائب مؤجلة	12.337	23%	2.837
رصيد آخر مدة	22.007	23%	5.061

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على وثائق المؤسسة

تم إنشاء الضرائب المؤجلة لدورة 2014 طبقا للمعدل الجديد 23% بمقدار 2.837 K.DA، أما انعكاس الضرائب فكان بمعدل 19% بقيمة 467 K.DA، وكان رصيد النفقات المؤقتة المتبقي 9.670 K.DA فتم تعديله بمعدل 4%، ليصبح الرصيد النهائي موافق لمعدل إخضاع ضريبي بـ 23%

الجدول رقم 7: تعديل رصيد الضرائب المؤجلة لدورة 2015

دورة 2015	النفقات المؤقتة	معدل الضريبة	الضرائب المؤجلة المقابلة
رصيد أول مدة	22.007	23%	5.061
انعكاس الفروقات المؤقتة	(7.916)	19%	(1.504)
تسوية انعكاس الفروقات	7.916	4%	(316)
تسوية رصيد الضرائب	14.091	4%	(564)

إنشاء الضرائب المؤجلة	72.700	19%	13.813
رصيد آخر مدة	86.790	19%	16.490

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على وثائق المؤسسة

وفي دورة 2015 تم اعتماد معدل اخضاع ضريبي 19% لذا فقد تم إنشاء ضرائب مؤجلة بقيمة K.DA 13.813، وكان الانعكاس في قيمة الضريبة المؤجلة بمقدار 1.504 K.DA بمعدل 19% والذي يوافق فروقات مؤقتة قابلة للإسترجاع K.DA 7.916، وهنا ينبغي إعادة تسوية لقيمة الإنعكاس والرصيد المتبقي من السنوات السابقة بمعدل 4% وطرحه من رصيد الضرائب المؤجلة ليتم التحصل على رصيد آخر مدة مقدر بـ K.DA 16.490 ومقدار تسوية مقدر بـ K.DA 880 الذي يعكس معدل 19%.

لذا يجب تقييم أصول وخصوم الضرائب المؤجلة بالرجوع إلى الكيفية التي يتوقع الكيان استرداد الأصول أو تسوية الخصوم.

3.3.5. أثر الضرائب المؤجلة على الأموال الخاصة

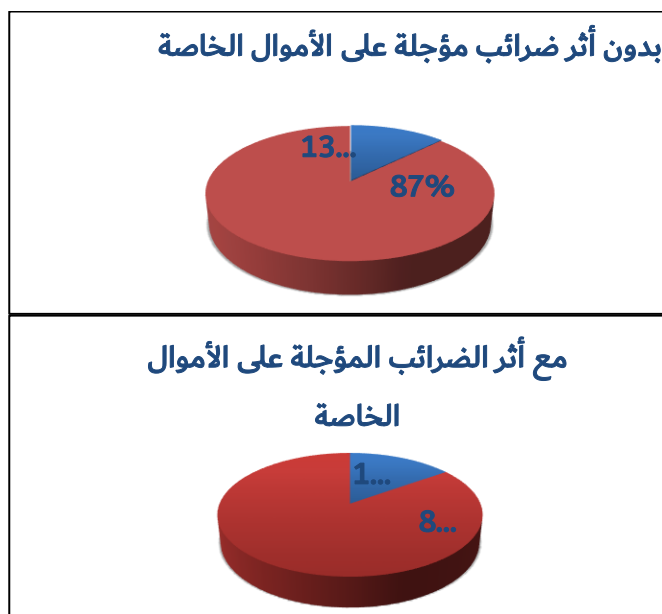
من خلال الجدول رقم (01): الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية نلاحظ أنه تم إدراج مبلغ ترحيل من جديد ضمن الإسترجاعات الذي يتضمن إيرادات سنوات سابقة، وقد تم استبعاد قيمة ضرائب مؤجلة خصوم المترتبة عن هاته المبالغ، ونلاحظ أيضا أن دورة 2016 تتضمن أكبر مبلغ لحساب الترحيل من جديد بقيمة K.DA 2.255.178 بما فيها مبلغ الضرائب المؤجلة، لذا سنحاول في الجدول أدناه توضيح مدى أثر الإعتراف بالضرائب المؤجلة على الأموال الخاصة (حساب الترحيل من جديد) ونسبة هذه الأخيرة بالنسبة للميزانية.

الجدول رقم 8 : الضرائب المؤجلة والأموال الخاصة

الخصوم	مبالغ بدون أثر ض.مؤجلة	مبالغ مع أثر ض.مؤجلة
رأس المال	6.300.000	6.300.000
إحتياطات	5.362.099	5.362.099
النتيجة الصافية	850.087	850.087
أموال خاصة أخرى (ترحيل من جديد)	2.053.388	1.663.244
مجموع الأموال الخاصة	14.565.574	14.175.430
قروض وديون مالية	500.657	500.657
مؤونات وإيرادات مسجلة مسبقا	10.575	10.575
ضرائب مؤجلة خصوم		390.144
موردون وحسابات مرتبطة	1.067.398	1.067.398
ضرائب	365.456	365.456
ديون أخرى	176.708	176.708
مجموع الخصوم	2.120.794	2.510.938
المجموع الإجمالي للخصوم	16.686.368	16.686.368

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على ميزانية 2016

الشكل رقم (02): أثر الضرائب المؤجلة على الأموال الخاصة



المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على ميزانية 2016

يقدر الفرق في مجموع الأموال الخاصة بين الحالة الأولى والحالة الثانية بقيمة K.DA390.144 ، فنجد أن معدل الأموال الخاصة بالنسبة لمجموع الخصوم قد انخفض من نسبة 15 % في حالة عدم القيام بعملية التجريد الجبائي وفصل قيمة الضريبة المؤجلة عن قيمة الأموال الخاصة واستخراج قيمة الضرائب المؤجلة، إلى نسبة 13% عند القيام بعملية التجريد الجبائي والأخذ في الحساب مقدار الضرائب المؤجلة وإدراجها في باقي الخصوم، وتزداد هاته النسبة في الإرتفاع كلما كان مقدار الضرائب المؤجلة المرتبط بالأموال الخاصة مرتفع، فبدون استخراج قيمة الضرائب المؤجلة خصوم نجد أن هناك مبالغة في تقييم الأموال الخاصة، وأن قيمة الضرائب المؤجلة تعكس قيمة هاته الزيادة في الأموال الخاصة، لذا فإن الإفصاح عن الضرائب المؤجلة يساعد في إبراز الصورة الصادقة للقوائم المالية.

6. خاتمة ونتائج الدراسة:

يعتبر فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية من أهم أهداف النظام المحاسبي من خلال اعتماد تقنية الضرائب المؤجلة، ولكن لا شيء يمنعنا من القول بأن المحاسبة مازالت هي الأداة الأساسية لقياس الأساس الخاضع للضريبة من أجل تشكيلها حسب الحاجة ووسيلة قوية تستعملها السلطات الضريبية لمراقبة التصريحات الجبائية، ولا تزال الضرائب جزءاً لا يتجزأ من المحاسبة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى:

1.6 نتائج اختبار الفرضيات:

على ضوء الدراسة الميدانية التي قمنا بها استخلصنا ما يلي:

من الملاحظ أن الضرائب المؤجلة لا نحتاجها أبداً في الحسابات الجبائية التي تحدد مقدار الضرائب المستحقة، وأن إدارة الضرائب لا تطالب بالوثائق التبريرية لقيمتها في سياق تحصيل الضرائب، لأنها تعتبر جزء من القوائم المالية الاقتصادية وتعكس الأثر الجبائي

المستقبلي للفروقات المؤقّطة المُحدّد بين الحسابات الماليّة والحسابات الجبائيّة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

تواجه المؤسسة محل الدراسة صعوبة في إنشاء واستخراج جميع الفروقات المؤقّطة القابلة للخضم والقابلة للإسترجاع، وهذا راجع لتعليمات إداريّة، كعدم تسجيل نفقات سنوات سابقة في حساب الأموال الخاصّة "الترحيل من جديد"، أو لصعوبة توفير المعلومة الماليّة كعدم القيام بإعادة تقييم التثبيّات بصفة دوريّة. والاكتفاء بتطبيق أسلوب الإهلاك الخطي على كافّة تثبيّات المؤسسة دون تطبيق الإهلاك المتناقص أو حسب المركبات حتّى تعكس تطوّر استهلاك الكيان للمنافع الاقتصاديّة الخاصّة ببعض التثبيّات والتي ينجم عنها ضرائب مؤجلة. كما نجد أنّ أغلب الحالات المستخرجة متعلّقة بالمؤنّات فقط، هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد صعوبة في متابعة انعكاس الفروقات المؤقّطة وفي تعديل الرصيد في نهاية كلّ دورة وفقاً لأسلوب الترحيل المتغيّر، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

يعتبر التحكم في الضرائب المؤجلة ثروة في مجال المعلومة الماليّة، حيث أنّها لا تساعد فقط في تحديد العبء الحقيقي للضريبة وإنّما تساهم في تعديل الدخل من خلال زيادة الإلتزام الضريبي على السنوات ذات الدخل المرتفع وتخفيضه على السنوات ذات الدخل المنخفض، وعند انخفاض الضرائب المؤجلة من ميزانية إلى أخرى، فإنّه سيتمّ تفعيل تقنية انعكاس الضريبة مما يوفر حماية لنشاط الكيانات، فهي تشمل تحليل استراتيجي للتسيير الجبائي والإقتصادي للكيانات، كما يمكن للضرائب المؤجلة أن تحدث التوازنات الماليّة بحيث يمكن أن تُحول الوضعيّة الصافيّة للكيان من الإيجابي إلى السلبي، أو العكس بالعكس من خلال تأثيرها المباشر على الأموال الخاصّة، وهذا ما يثبت نفي الفرضية الثالثة.

نتائج وتوصيات:

- تسمح الضرائب المؤجلة باحترام الصورة الصادقة، وتفي بمبدأ ربط نفقات وإيرادات الدورة وكذا احترام مبدأ الحذر، مع عدم إغفال حقيقة كونها مخصّص ضريبي/ إقتصاد ضريبي.
- إن الإقرار بالأصول والخصوم الضريبية المؤجلة يزيد من تعقيد المحاسبة الضريبية. حيث أنّها تعتبر موضوع محاسبي معقد يرتبط تطبيقها ارتباطاً وثيقاً باقرار الكيانات بمختلف معاملاتهم المحاسبية التي ينتج عنها اختلاف زمني بين قيمتها المحاسبية وأساسها الجبائي، وهذا بتجريد كلّ معاملة محاسبية من أثرها الجبائي (La Défiscalisation).
- إن التوجّه نحو مقارنة الميزانية في تحديد الضريبة المؤجلة يؤدي للتخلّي عن الإقرار الجزئي للضرائب المؤجلة الذي تقتضيه مقارنة النتيجة، لذا نجد مقارنة الميزانية مقارنة أكثر تصوّرية ومفاهيمية.

- إثبات الآثار الضريبية لجميع الإيرادات والنفقات، الأرباح والخسائر، الأصول والخصوم في الفترة التي يتمّ الإقرار بها، من خلال المطابقة بين المعاملات والأحداث المحاسبية مع آثارها الجبائية تقرب المستثمرين من آرائهم الأساسي في كلّ دورة، كما تساعد في فهم الوضع المالي للشركات من خلال تقديم معلومات أكثر دقة للأرباح المتراكمة، وكذا التقييم الدقيق لأسهم أي شركة لأن الربح الضمني في رأس المال الناشئ عن إعادة تقييم التثبيّات يتمّ تجريده من قيمة الضريبة في وقت حدوث المعاملة.

- لتحديد العبء الضريبي يستدعي الإلمام بمختلف القواعد الجبائية والمحاسبية إلماما جيدا من طرف كل المهنيين ولا سيما الخبير المحاسبي والجبائي. لذا أصبح من الضروري أن يعمل مع بعضهما بشكل وثيق للاستفادة من رؤية شاملة ومحددة لهذا المجال المتطور باستمرار، وهذا من خلال الإهتمام بأوجه القصور وعدم التوافق التي تؤثر على القواعد المحاسبية والجبائية.
 - ومع هذا فإن إغفال تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم سيترتب عليه تهرب ضريبي، أما الإعتراف بأصول الضرائب المؤجلة فسيؤدي لتجنب انخفاض الأرباح ومنه تجنب الخسارة في حالة مواجهة المؤسسات لصعوبات مالية، لذا فهي تعتبر كواحد من المخططات المؤجلة الإحتيالية المصممة لإخفاء الصعوبات المالية التي تواجهها المؤسسات.
 - وبالرغم من أهمية الضرائب المؤجلة فإن النظام المحاسبي المالي يعالجها بصفة سطحية، بدون إعطاء أي مؤشر حول استعمالها عند التسوية، ولم تحظى بإعداد ملاحظة منهجية Note Méthodologique من طرف المهنيين والقائمين على وضع النظام المحاسبي المالي لشرح كيفية وقواعد التطبيق لتسهيل الفهم، وهذه الحالة جعلت من الضرائب المؤجلة مفهوم تم إخراجها من محتواه ليصبح غير قابل للتطبيق.
7. المراجع:

- Andernack , I. (2014). L'essentiel Des IFRS. paris, France: EYROLLES.
- Carini , C., Moretto , M., M.Panteghini , P., & Vargalli , S. (2019 , July 30). deferred Taxation Under Defult Risk . Journal Of Economics , pp. 33-48.
- Doehting , T. (2012). Understanding The Effects Of Deferred Income Taxes On Your Operation. Centrec Consulting Group.
- Grant Thornton , I. (2013, February). Deferred Tax- a Cheif Financial Officier's Guide To Avoiding The Pitfalls.
- Ireneusz, G. (2018). The Going Concern Threats and Deferred Tax Assets Recognition: The Gap Between Theory and Practice. Springer International Publishing; The Impact of Globalization on International Finance And Accounting, pp. 335-340.
- Moula, A. (2016, Decembre). Les Impôts Différés: Une Perception économique De L'impôt Sur Le Résultat Et Un Vecteur De Communication - L'expérience De L'Algérie-. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية. pp. 25-51.
- Oukahlou, A. (2006). Problématique et Démarche de Révision Des Impôts Différés. Mémoire Présente Pour L'obtention Du Diplôme National D'expert-Comptable. Casablanca, Maroc: Istitut supérieur de commerce et d'administration des Entreprises.
- Revaz, M., & Duvoisin , E. (2008, 6-7). Impôt Et Etats Financiers. Revue L'expert Comptable Suisse, pp. 487-491.

- Robert, O. (2017). Pratiques Des Normes IFRS. Paris, France : Dunoud.
- Sanbou, S. (2014). Les Relations Entre Comptabilité Et Fiscalité Vere Un Passage De L'ère Juridique à L'ère économique. Paris, France: Harmatan.
- Tort, E. (2013, Octobre). La Comptabilisation Des Impôts Différés Dans Les Entreprises Cotées De Taille Intermédiaire. Revue Française De Comptabilité, pp. 55-58.
- Wong, N. (2006). Accounting For Deffered Taxes Under NZ IAS 12. Business Reviw.
- www.clpgroup.Com. (2019, 06 08). Retrieved from www.clpgroup.Com: <https://www.clpgroup.com> › Deferred Tax E_1450
- Zitouni Fawzi . (2014, 2 17). Les Impôts Différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale. EL WATAN.