

تحليل التأثير الجبائي على أنظمة الإخضاع والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي

كردودي سهام جامعة بسكرة

تمهيد

أحدثت العولمة تغيرات جذرية في كل الجوانب الاقتصادية، فخلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة منذ مطلع القرن الواحد والعشرين، تتمثل أساسا بالنسبة للجزائر في التغيير الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة الذي كان معمولا به ابتداء من سنة 1976، ومع شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداء من سنة 2010 بتكييف المخطط المحاسبي الوطني حسب المبادئ التي تناولتها معايير المحاسبة الدولية (IFRS / IAS)، حيث تغيرت المفاهيم والمعايير وقواعد حساب التكاليف، إلا أن الواقع الميداني يفرض تحديات وصعوبات على النظام المحاسبي في شتى الميادين.

أولا: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والقوائم المالية.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، حيث تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها، كما يتضمن محاسبة مطبقة على المؤسسات الصغيرة تسمى بمحاسبة الخزينة. والذي بدوره مستمد من النظام الانجلوسكسوني.¹

1. الإطار المفاهيمي: يعتبر الإطار المفاهيمي أساس أي نظام محاسبي، حيث انه يقدم المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وتقديم القوائم المالية، ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة، بالإضافة إلى انه يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.² وحدد الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ما يلي:³

1.1. تعريف النظام المحاسبي المالي: عرفه القانون بأنه:

نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.⁴

¹ ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.

² Jean- jacques bouchot ,le Nouveau Plan Comptable National Algérien, Alger, 2007, P20.

³ Ministère des finances conseil national de la comptabilité, le system comptable financier, ENAG éditions, 2009,P10.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الأمر رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، لمادة 3.

- 1.2. مبادئ النظام المحاسبي المالي: والتي يمكن توضيحها في ما يلي:¹
- مبدأ الأهمية النسبية: وتم ربطه بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان؛
 - مبدأ استقلالية السنوات: وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها، وعن السنة التي تليها؛
 - مبدأ الحيطة والحذر: الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، ينبغي أن لا يبالغ تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء؛
 - مبدأ الثبات: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، ودوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛
 - مبدأ التكلفة التاريخية: يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها، دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية؛
 - مبدأ ارتباط الميزانية: أن تكون ميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة؛
 - مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساس صاف؛²
 - مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تقيد العمليات وتعرض ضمن قوائم مالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني؛³
2. تنظيم المحاسبة: حدد القانون 07-11 تنظيم المحاسبة والتي تضم النقاط التالية:⁴
- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام، المصدقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات.
 - يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة

1 سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الأول

حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، 16 و 17 جانفي 2010

² الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق. المادة 15

³ الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق المادة 18

⁴ الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق ، المواد 10 الى 24 .

الداخلية والخارجية على السواء.

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
 - تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية .
 - تخضع أصول وخصوم الكيانات إلى عملية جرد، على أساس فحص مادي وإحصاء الوثائق الثبوتية.
 - لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية،¹
 - تحرر القيود المحاسبية وفق مبدأ القيد المزدوج. أما تسجيل كل عملية محاسبية يكون مرفقة بوثيقة ثبوتية
 - يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة، مضمونها، تخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
 - كل مؤسسة ملزمة بتمسك دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفتر كبيرا، دفتر الجرد.
 - يحتفظ بالوثائق والدفاتر لمدة 10 سنوات
 - تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش
 - تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي
- 3. دراسة القوائم المالية.**

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها الأطراف الآخذة والمهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

3.1 مفاهيم أساسية حول القوائم المالية.

- تعرف القوائم المالية: على أنها مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية، التي تمكن من تقديم صورة أمينة عن الوضعية المالية، الأداء وتغيير وضعية المؤسسة عند تاريخ قفل الحسابات.²
- ومن أهم الخصائص التي يجب أن تتميز بها القوائم المالية هي:³
 - القابلية للفهم : يمكن للقارئ فهم القوائم بشكل مباشر؛
 - الملائمة: أي أن المعلومات تكون ملائمة وتفيد في اتخاذ القرار؛

¹ الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق، مادة 15

² Collection de gestion, النظام المحاسبي المالي الجديد، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2008، ص 169.

³ حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية. الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن: عمان، 2000، ص ص 273-274.

- الموثوقية: أي خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز، وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات الاقتصادية لقراءها.
- القابلية للمقارنة: ويقصد بها جعل مستعملي القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية.
- تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة المؤسسة، حتى لو قام بإعدادها المحاسب أو تم الاستعانة بالمصدق الخارجي لإعدادها. فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها؛¹
- عند إعداد وتقديم القوائم المالية، يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها ذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد؛
- كل عنصر من مكونات القوائم المالية لا بد أن يكون معرف بصورة واضحة ودقيقة؛
- تعد الكشوف المالية في أجل أقصاه 6 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية وتقدم الكشوف إجباريا بالعملة الوطنية؛
- يتضمن كل قسم من أقسام الكشوف المالية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة. أما الملحق فيجب أن يتضمن مقارنة تأخذ شكل السرد الوصفي العددي؛
- في حالة عدم إمكانية المقارنة العددية في أحد الأقسام من الكشوف المالية للسنة السابقة لأي سبب كان، فإن من الضروري القيام بتكييف مبالغ السنة المالية السابقة وجعلها قابلة للمقارنة، شريطة أن تكون التعديلات التي أجريت محل توضيح في ملحق
- تكون مدة السنة المالية العادية 12 شهرا، غير انه يمكن للكيان أن يقفل السنة المالية في تاريخ غير 31 ديسمبر، في هذه الحالة يجب أن يتم تحديد المدة المقررة مع بيان المبررات.²

3.2 تقديم القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية³، وحسب ما حددته المادة 25 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي انه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنويا⁴، والتي تتلخص فيما يلي :

1 خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية 2007. دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن: عمان 2008، ص 96.

2 مفيد عبد اللاوي، مرجع سابق، ص 69-70.

3 شعيب شونوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية. مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ج 2، ص 78.

⁴ بن رجم محمد خميسي، الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد. بحث مقدم للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة لبلدة، 13 إلى 15 أكتوبر 2009، نقلا عن الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11 المادة 25.

3.2.1 الميزانية أو قائمة المركز المالي: تعتبر أهم وثيقة مالية يتم التصنيف فيها حسب المصدر والغاية. بحيث يفترض أن تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلين منفصلين وتضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية،¹ وتضم:²

- **الأصول:** يتم عرض التثبيات (المعنوية، العينية)، الاهتلاكات والمساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة وخزينة الأموال الإيجابية.

- **الخصوم:** فتحتوي على رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

3.2.2 حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل وتاريخ السحب. أما العناصر التي يجب أن تتضمنها حسابات النتائج فهي: حوصلة الأعباء، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.³

3.2.3 جدول تلفقات الخزينة: الهدف من جدول سيولة الخزينة، هو إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة.⁴

3.2.4 جدول تغيرات الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.⁵

3.2.5 ملحق الكشوف المالية:⁶

- الملحق وثيقة تُلخِص، وبعد جزء من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة.
- يتضمن الملحق على القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات تكملية، وإيضاحات تخص الشركات، الأسهم، الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، جزء 1، ص 77.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009 ص 23-25

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص 24-25.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص 26

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص 26-27

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص 38

بين الفروع والشركة الأم.¹

- إذا طرأت حوادث عقب إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصوم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم)، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية .
- يجب أن يشمل الملحق إلا على المعلومات الهامة.

ثانيا: التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار أنظمة الإخضاع الضريبي.

تقوم الجباية على مجمل الاقتطاعات المالية التي تفرضها مديرية الضرائب على المؤسسة، وتتوقف هذه الاقتطاعات على طبيعة الشكل القانوني للمؤسسة، نوع نشاطها، حجم نتائجها.

1. الأشخاص الطبيعيين.

1.1. مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة.

أسست ضريبة جزافية وحيدة لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.²

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، أو الذين يمارسون الأنشطة الأخرى لتأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية أو مزج بين أنشطة تنتمي للفئتين المشار إليهما أعلاه للضريبة الجزافية الوحيدة عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج.³

يستلم المكلف بالضريبة تبليغا (إشعار بالتقييم) في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يتضمن بالنسبة لكل سنة فترة سنتين أرقام الأعمال المقترحة من طرف مصلحة الضرائب التي يمكن أن تتغير من سنة لأخرى.

وإذا رفض المكلف بالضريبة التقدير المبلغ له ورفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة التي تقدم لها، يحتفظ المعني بالأمر بإمكانية طلب تخفيض الضريبة عن طريق شكوى نزاعية.

1.2. مجال تطبيق نظام التقدير الحقيقي :

- اختيار النظام المبسط: يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة غير التابعين للضريبة

¹ شعيب شنوف، المرجع السابق، ج1، ص 81.

² الجريدة الرسمية العدد 85 من قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26-12-2006 المتضمن لقانون المالية 2007 ، المادة

2

³ الجريدة الرسمية العدد 40. قانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 يوليو سنة 2011، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة

2011، المادة 3 ص 4

الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج¹، كما أنهم ملزمون بتقديم التصريحات، كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب النظام المبسط.²

■ **اختيار نظام الربح الحقيقي:** يخضع لنظام الربح الحقيقي الذين يتجاوز رقم أعمالهم الحدود السابقة الذكر، كذلك تلك العمليات المستثناة في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة. كما يمكن الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط، والذين يحوزون محاسبة موثوقة مطابقة لأحكام المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي.

1.3. المعالجة الجبائية للمخرجات الجبائية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: من خلال هذا الجزء سنقوم بابرار المعالجة الجبائية للمخرجات الجبائية حسب كل نظام إخضاع ضريبي.

أ. بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، معدل الضريبة الجزافية³ يحدد كمايلي:

■ 5% على الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، بما في ذلك الحرفيين التقليديين الممارسون لنشاط حرفي فني، وكذا نشاط صناعة الخبز.

■ 12% على الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية)

ب. بالنسبة لنظام المبسط: ويطبق معدل 20% محرر

ت. بالنسبة لنظام الربح الحقيقي: يطبق سلم IRG⁴

2. **الأشخاص المعنويين:** اعتبارات عديدة دعت إلى الاعتراف بالشخصية القانونية لغير الأشخاص الطبيعيين، فالشخص المعنوي هو مجموعة أشخاص أو مجموعة أموال، تتكاتف وتتعاون لتحقيق غرض وهدف مشروع بموجب اكتساب الشخصية القانونية.

2.1 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

يخضع الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.⁵

و بالنسبة لشركات الأشخاص تستثنى من الضريبة على أرباح الشركات - IBS - إلا إذا اختارت

¹ الجريدة الرسمية العدد 40. قانون رقم 11-11، نفس المرجع السابق.

² الجريدة الرسمية العدد 82، مرجع سابق. المادة 22 ص 9.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 72، قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28-12-2011

المتضمن لقانون المالية 2012، المادة 12 ص 6.

⁴ الملحق 1

⁵ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011 المادة 148 ص 82.

الخضوع لها، ومن ميزات هذه الشركة أيضا أنه عندما يتم توزيع النتيجة على الشركاء تناسيا مع حصصهم في رأسمالهم، فإنه يتم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي IRG في صنف الأرباح الصناعية التجارية أو فئة الأرباح غير التجارية على مستوى كل شريك بتطبيق الجدول التصاعدي، وبالتالي يخضع الشركاء شخصا للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لشركات الأموال: يتم تحديد الربح الجبائي بعد خصم كل التكاليف مع مراعاة الحد الأقصى في خصم التكاليف¹، ومن الناحية الجبائية يخضع هذا الربح السنوي إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS.

2.2 المعالجة الجبائية للمخرجات الجبائية بالنسبة للأشخاص المعنويين: تعتبر ضريبة IBS

ضريبة نسبية تفرض بمعدل معين وفي هذا المجال حددت المعدلات التالية :

19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية

25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات

أما المعدلات التي تخص الشركات الأجنبية تقتطع من المصدر، متمثلة في مايلي²:

- 24% المداخل المحققة من طرف الشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر فيما يخص الأعمال العقارية، قطاع الخدمات، الربوع التي يتقاضاها المخترعون المقيمون بالخارج.
- 10% المداخل الشركات الأجنبية والخاصة بالنقل البحري، عائدات الديون والودائع و الكفالات

أما إذا قررت الشركة توزيع الرصيد على الشركاء، فإن المشرع قد أسس نظاما لإعفاء الأرباح الموزعة من الضريبة ويتمثل في:

- ✓ إذا كان المستفيد من الأرباح عبارة عن شركة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS، فإن الأرباح الموزعة تعفى من الضريبة.
- ✓ إذا كان المستفيد من الأرباح عبارة عن شخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الأرباح الموزعة تخضع لاقتطاع من المنبع بمعدل 10 % مطبق على مداخل رؤوس الأموال المنقولة
- ✓ تعفى أيضا فوائض القيم التي أعيد استثمارها

¹ ومثال ذلك : قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي القابل للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة

شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج حسب ما جاء في المادة 141

² قانون الضرائب والرسوم 2011 المادة 150 من الفقرة 1 ، 2 ص 82

ثالثا: دراسة التأثيرات الجبائية على النظام المحاسبي المالي

1. تحليل التأثير الجبائي للضرائب المؤجلة

شهد الوسط المهني في الآونة الأخيرة الضرورة الملحة للتركيز على الضرائب المؤجلة، والتي تمثل أحد شقي العبء الضريبي، وتتمثل فرض الضرائب المؤجلة في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.

1.1 تعريف الضرائب المؤجلة: عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) ، أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية)، خلال سنوات مالية مستقبلية.¹

بناء من التعريف السابق نستنتج ان الضريبة المؤجلة يعني انها لا تخص الفترة الزمنية الحالية، فيمكن وجود ضرائب مؤجلة كأصول أي مبالغ مدفوعة لإدارة الضرائب أكثر من المستحق قابلة للحسم في السنوات المستقبلية لم يستحق بعد، أما إذا تعلق الأمر بضرائب على عاتق المؤسسة مطلوب دفعها وتخص دورات محاسبية ومالية سابقة تسمى الضرائب المؤجلة كخصوم.

1.2 التأثير الجبائي للضرائب المؤجلة:

تسجل الضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حساب النتائج الناتجة عن:²

- الاختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء، وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل (الديون الجبائية).
- ترتيبات وإقصاء، وإعادة المعالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة

1.2.1 المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة : يتم تسجيل هذا النوع من الضرائب على النحو التالي:

▪ حساب 133/ الضرائب المؤجلة كأصول : عند التسبيق الضريبي يكون القيد:

133	د/ ضرائب مؤجلة كأصول	× ×
53/51	د/البنك أو الصندوق	× ×

أما في حالة التسوية الضريبية يكون قيد التسوية كمايلي:

692	د/ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول	× ×
133	د/ ضرائب مؤجلة كأصول	× ×

▪ حساب 134 الضرائب المؤجلة كخصوم: عندما يترتب دين ضريبي لسنة ما لم يدفع

¹ الجريدة الرسمية للعدد19 الصادر 25 مارس 2009 ص 18

² الجريدة الرسمية للعدد19، نفس المرجع السابق، ص 18-19

خلالها يكون القيد كمايلي:

693	د/ ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم	× ×	× ×
134	د/الضرائب المؤجلة خصوم		

وفي حالة التسوية الضريبية وتسديد المستحقات يكون القيد كمايلي:

134	د/ ضرائب مؤجلة كخصوم	× ×	× ×
531	د/الصندوق		

1.2.2 الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

تقسم الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" الى فروق مؤقتة وفروق دائمة

الفروقات المؤقتة:¹ هي الفروقات بين القيمة المدرجة للموجودات وأساسها الضريبي.

ويمكن للفروقات المؤقتة أن تكون:

▪ فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للموجودات.

▪ فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع وهي الفروقات المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للموجودات أو المطالب.

الفروقات الدائمة: ويعود نشوئها إلى التباين بين متطلبات القانون الضريبي ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبع والتي تؤدي إلى عدم الاعتراف ببعض الإيرادات أو المصروفات في حساب الربح الضريبي مطلقا.

إذن الفروقات الدائمة ذات التأثير على حساب النتيجة هي:

- ✓ أعباء قابلة للحسم جبائيا و غير مسجلة محاسبيا.
- ✓ إيرادات خاضعة جبائيا و غير مسجلة محاسبيا.
- ✓ أعباء مسجلة محاسبيا و غير محسومة جبائيا.
- ✓ إيرادات مسجلة محاسبيا و غير خاضعة جبائيا.

بناء على ما سبق نستنتج انه وحسب النظام المحاسبي المالي، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط، والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ

¹ محمد خالد المهاني، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) (المعدل عام 1996) ضرائب الدخل، ص 2

واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي بالتالي فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة¹.

2. تحليل التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات وإعادة تقييم الاستثمارات

2.1 مفهوم فوائض القيم الخاصة بالتنازل: ² يحدد مبلغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر أصول مثبتة في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة، حسب طبيعة فوائض القيم. ويوجد نوعين من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل هما فائض القيمة قصير الأمد والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو المحدثة منذ 03 سنوات أو أقل، وفائض قيمة طويل المدى والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو المحدثة أكثر من 03 سنوات. أما فيما يخص فائض القيمة الخاضع للضريبة فإذا تعلق الأمر بفوائض القيمة قصير الأمد، بحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة، وإذا تعلق الأمر بفوائض القيمة طويل الأمد، بحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

2.2 التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات وإعادة تقييم الاستثمار.

نستنتج أنه في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة الأمد بحسب مبلغها في حدود 70% و 35% من الوعاء الخاضع للضريبة، إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار هذا الفائض في شكل تشبيبات في مؤسسته قبل انقضاء أجل 03 سنوات ، يحقق تأثير إيجابي أين يتحصل المكلف بالضريبة على اعفاء من الضريبة عوض تسديد ضريبة بقيمة الفائض المحقق،"في حين لا تدخل فوائض القيمة الناتج عن التنازلات ضمن الربح الجبائي بالنسبة للسنة المالية التي حققت فيها،"³.

كما نلمس تأثير آخر من حيث إعادة تقييم الاستثمارات، حيث أنه في الغالب قيمة مبالغ الاهتلاكات المخفضة من الضريبة تكون معتبرة وأكبر بكثير مقارنة بمبلغ الضريبة قبل إعادة التقييم، وعوض فائض قيمة يمكن أن تكون ناقص قيمة وهنا فائض القيمة يؤثر على الوعاء الضريبي بطريقة واضحة.

¹ جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكفيته، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-6 ماي 2013، ص 9

² قانون الضرائب المباشرة 2011 المواد من 172 - 173 ص ص 92-93 بتصرف.

³Mohamed Barki,comptabilité fiscal de l'entreprise. 2éme édition revue, imprimerie A. Guerfi ,Batna, 2007 p 23

الخلاصة

تبنى الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، لكنه أحدث نوعا ما اختلافا بين مفاهيم وأهداف النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الجبائي الحالي، و لهذا قامت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود لإزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكيفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي. وخلصت الدراسة إلى أن المعالجة الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي يساهم في خلق القيمة لدافعي الضريبة ومديرية الضرائب من خلال المخرجات الجبائية، كما ان لها تأثيرات جبائية عديدة خاصة ما يتعلق بمعالجة صنف الاستثمارات بما فيها تأثير الضريبة المؤجلة، كذا التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار أنظمة الإخضاع.

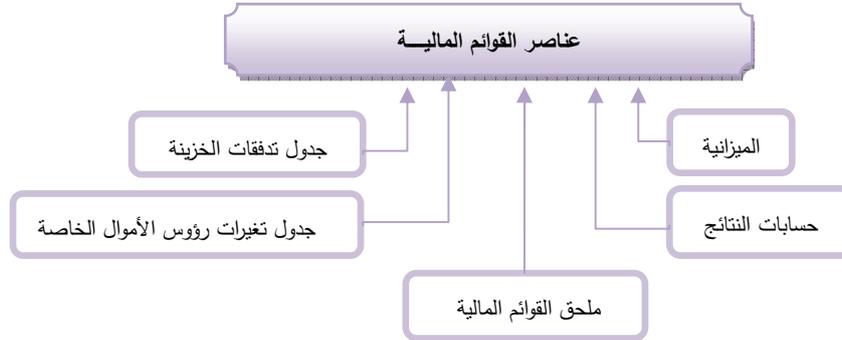
ملحق الجداول والأشكال البيانية

جدول (1): الضريبة على الدخل الاجمالي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.440.000
35	اكثر من 1.440.000

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82، الأمر رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن لقانون المالية 2008، المادة 3

الشكل رقم 01: عناصر القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحثة

المراجع

- ناصر مراد، الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.
- سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، 16 و17 جانفي 2010
- حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية. الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن: عمان ، 2000 .
- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية 2007. دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن: عمان 2008.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية. مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ج 2، .
- بن رجم محمد خميسي، الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، بحث مقدم للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة لبليدة، 13 إلى 15 أكتوبر 2009، نقلا عن الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11 المادة 25
- محمد خالد المهائني، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) (المعدل عام 1996) ضرائب الدخل،
- جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفيه، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-6 ماي 2013،
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الأمر رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 3.
- الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق. المادة 15
- الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق المادة 18
- الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07-11، مرجع سابق ، المواد 10 الى 24
- Collection de gestion, النظام المحاسبي المالي الجديد، الورقة الزرقاء، الجزائر، 2008،.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19،
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19،
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19،
- الجريدة الرسمية العدد 85 من قانون رقم 06-24 المؤرخ في 26-12-2006 المتضمن لقانون المالية 2007 ، المادة 2
- الجريدة الرسمية العدد 40. قانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 يوليو سنة 2011، المتضمنة لقانون المالية التكميلي لسنة 2011، المادة 3
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 72، قانون رقم 11-16 المؤرخ في 28-12-2011 المتضمن لقانون المالية 2012، المادة 12 .
- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 148.
- قانون الضرائب والرسوم 2011 المادة 150 من الفقرة 1 ،
- الجريدة الرسمية للعدد 19 الصادر 25 مارس 2009
- قانون الضرائب المباشرة 2011 المواد من 172 - 173 ص ص 92-93
- Mohamed Barki,comptabilité fiscal de l'entreprise. 2ème édition revue, imprimerie A. Guerfi ,Batna, 2007
- Ministère des finances conseil national de la comptabilité, le system comptable financier, ENAG éditions, 2009,
- Jean- jacques bouchot ,le Nouveau Plan Comptable National Algérien, Alger, 2007,