تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي

أ. سهام كردودي*

ملخص:

أحدثت العولمة تغيرات جذرية في كل جوانب الحياة، فخلقت العديد من التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة منذ مطلع القرن الواحد والعشرين، تتمثل أساسا بالنسبة للجزائر التغيير الجذري للمخطط الوطني للمحاسبة الذي كان معمولا به ابتدءا من سنة 1976، ومع شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءا من سنة 2010 الذي غير قواعد العمل بصفة جذرية، حيث تغيرت المفاهيم والمعايير وقواعد حساب التكاليف، إلا أن الواقع الميداني يفرض تحديات وصعوبات النظام المحاسبي في شتى الميادين ونخص في هذه الورقة البحثية الجانب الضريبي، حيث نتناول في هذه الورقة البحثية دراسة أوجه تأثير الجباية على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، الأنظمة الجبائية، التكلفة الجبائية، ضريبة مؤجلة.

Abstract

Globalization brought about radical changes in all aspects of life, they create many of the challenges faced by the accounting profession since the beginning of the twenty-first century, primarily for Algeria radical change of the national scheme of accounting, which was in force starting from 1976.

However initiate Algeria in the application of financial accounting system starting from 2010, which is the business rules as changed definitely , with changed concepts, standards and rules of calculation of costs, but the reality on the ground poses challenges and difficulties of the accounting system in different domains In particular, we in this article the tax. Where we take in this paper study the impact of regulations on fiscal systems and output tax in accordance with the financial accounting

Key words: financial accounting system; fiscal systems, tax cost, Deferred tax.

I. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وتنظيم المحاسبية

* أستاذة مساعدة قسم أ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسرر، جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير محاسبية تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها كما يتضمن محاسبة مطبقة على المؤسسات الصغيرة تسمى بمحاسبة الخزينة. ويمكن أن نشير إلى الإطار التصوري للنظام المحاسبي 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:[3]

1.1. تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفه القانون بأنه :" نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[4]

1.2. **مبادئ النظام المحاسبي المالي**: والتي يمكن توضيحها في مايلي : [5]

1. مبدأ الأهمية النسبية:وتم ربطه بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان

2. مبدأ استقلالية السنوات:

3. 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 والأعباء

4. مبدأ الثبات: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

5. 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

6. مبدأ ارتباط الميزانية: أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

7. مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات.

8. مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تقيد العمليات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة 18 من المرسوم).

1.3. تعريف بعض القوائم المالية:

- الميزانية أو قائمة المركز المالي : الميزانية العمومية هي ملخص للموجودات والمطلوبات وحقوق المساهمين للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات وتضم: الأصول والخصوم والأموال الخاصة.[6]
- الأصول: هي موارد تخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة وتتوقع المؤسسة أن تحصل منها على منافع مستقبلية[7]. ويمكن تقسيم الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية:[8]
- الخصوم : تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يمثل انقضاؤها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. ويمكن تقسيم الخصوم أيضا إلى خصوم جارية وغير جارية.
- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.
- الإيرادات : تتمثل في منافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو نقصان في عناصر الخصوم خلال السنة المالية.
- الأعباء: تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.
- النتيجة الصافية : تمثل النتيجة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها.

2. **تنظيم المحاسبة**: حددت تنظيم المحاسبة والتي تضم النقاط التالية: [9]

1. يجب أن تستوفي المحاسبة التزام الانتظام، المصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات.
2. يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية
3. يشترط مسك العمليات بالعملة الوطنية.
4. تخضع أصول وخصوم الكيانات إلى عملية جرد على أساس فحص مادي يهدف بيان وضعيتها الحقيقية.
5. لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وآخر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات إلا إذا تمت المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية.
6. تحرر القيود المحاسبية وفق مبدأ القيد المزدوج.أما تسجل كل عملية محاسبية يكون مرفقة بوثيقة ثبوتية
7. يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
8. كل مؤسسة ملزمة بمسك اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد.

9. يحتفظ بالوثائق والدفاتر لمدة 10 سنوات
10. تمسك المحاسبة المرقمة والمؤشرة عليها بدون بيان أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش
11. يمكن مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي

ثانيا: دراسة القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالشركة.

1. عموميات 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 والأداء وتغير وضعية المؤسسة عند تاريخ قفل الحسابات[10].
- من أهم الخصائص التي يجب أن تتميز بها القوائم المالية هي: [11]
  - القابلية للفهم : يمكن للقارئ فهم القوائم بشكل مباشر
  - الملائمة: أي أن المعلومات تكون ملائمة وتفيد في اتخاذ القرار
  - الموثوقية: أي خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة وعدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها.
  - 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 بالمدقق الخارجي لإعدادها. فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها.[12]
- عند إعداد وتقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد.
- كل عنصر من مكونات القوائم المالية لابد أن يكون معرف بصورة واضحة وبصفة دقيقة.
- تعد الكشوف المالية في اجل 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 احد الأقسام من الكشوف المالية للسنة السابقة لأي سبب كان، فان 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 وفي هذه الحالة يجب أن يتم تحديد المدة المقررة مع بيان المبررات.[13]

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 محاسبية[14].

وسنحاول الآن التطرق إلى الكشوف بنوع من التفصيل:

2-1 **الميزانيـــة:** تعتبر أهم وثيقة مالية يتم التصنيف فيها حسب المصدر والغاية. بحيث يفترض أن تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد آو في شكلين منفصلين وتضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية[15]. وتبرز الميزانية بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية:

- **في الأصول**: يتم عرض التثبيتات (المعنوية،العينية)، الاهتلاكات المساهمات، الأصول المالية،المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة وخزينة الأموال الايجابية
- **أما 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.

2-2 **حساب النتيجة**: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل وتاريخ السحب.

2-3 **جدول تدفقات الخزينة :**

- هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير المواد المالية واستخداماتها.[16]
- يهدف من جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشان استخدام هذه السيولة.

2-4 **جدول تغيرات الأموال الخاصة:** يشكل بيان تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية ويضم جدول تغيرات الأموال الخاصة: النتيجة الصافية للسنة المالية، تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال، المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....) وتوزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية.

5-2 ملحق الكشوف المالية :

- الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات.[17]
- يتضمن الملحق على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية زيادة على عدة معلومات تكميلية، وإيضاحات تخص الشركات، الأسهم، الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات بين الفروع والشركة الأم.[18]
- 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 بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية وحينئذ فان الإعلام يبين: طبيعة الحادث وتقديم التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.
- يجب أن يشمل الملحق إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.[19]

II.التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار أنظمة الإخضاع الضريبي

أولا: الأشخاص الطبيعيين.

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.[20]

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

الأشخاص الطبيعيون 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 10.000.000دج[21]

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 ممكن 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**.

معدل الضريبة الجزافية[22]: يحدد كمايلي:

- 5 % على الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء بما في ذلك الحرفيين التقليدين الممارسون لنشاط حرفي فني وكذا نشاط صناعة الخبز.
- 12 % على الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية)

2. مجال تطبيق نظام التقدير الحقيقي :

أ. **اختيار النظام المبسط:** يطبق هدا النظام على المكلفين بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000دج[23]، كما أنهم ملزمون بتقديم التصريحات[24]، كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب النظام المبسط.[25]

ب. **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.

ثانيا: الأشخاص المعنويين

لقد أصبح من المسلمات في نظر القانون العام الحديث أن يعترف بالشخصية القانونية لكل إنسان، فكل شخص أصبح في نظر القانون شخصا بكل ما يترتب على ذلك من أثار. ولكن اعتبارات عديدة دعت إلى الاعتراف بالشخصية القانونية لغير الأشخاص الطبيعيين، إما لمجموعة من الأفراد وإما لمجموعة من المصالح، ومن هنا جاءت فكرة الشخصية الاعتبارية أو المعنوية. وبالتالي فالشخص المعنوي هو مجموعة أشخاص أو مجموعة أموال تتكاتف وتتعاون أو ترصد لتحقيق غرض وهدف مشروع بموجب اكتساب الشخصية القانونية.

1. **نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات**:

يخضع الأشخاص المعنويين المشار إليهم في مادة 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 [26].

بالنسبة لشركات الأشخاص تستثنى من الضريبة على أرباح الشركات- IBS- إلا إذا اختارت الخضوع لها، ومن ميزات هذه الشركة أيضا أنه عندما يتم توزيع النتيجة على الشركاء تناسبيا 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 شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي

بالنسبة لشركات الأموال: يتم تحديد الربح الجبائي بعد خصم كل التكاليف مع مراعاة الحد الأقصى في خصم التكاليف[27]، ومن الناحية الجبائية يخضع هذا الربح السنوي إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS. 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 مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
- ✓ تعفى أيضا فوائض القيم التي أعيد استثمارها

III. تحليل التأثير الجبائي للضرائب المؤجلة

شهد الوسط المهني في الآونة الأخيرة الضرورة الملحة للتركيز على ضرائب المؤجلة والتي تمثل أحد شقي العبء الضريبي الذي يعد من أهم العناصر المؤثرة في الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين أو الشركاء بحسب الأحوال .

1. مفاهيم حول الضريبة المؤجلة :

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في ادراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها

- **الضريبة المؤجلة:** عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع **(ضريبة مؤجلة خصمية)**، أو قابل للتحصيل **(ضريبة مؤجلة أصلية)**، خلال سنوات مالية مستقبلية.[28]
- تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

1.الاختلال الزمني بين التسجيلات المحاسبية للأعباء والإيرادات واعتبارها في النتيجة الجبائية.

2. الخسائر الجبائية الماضية (الديون الجبائية).

-3 ترتيبات وإقصاء، وإعادة المعالجة التي يتم إجراؤها في إطار عملية إعداد القوائم المالية مدمجة.

2. **التأثير الجبائي للضرائب المؤجلة**

تأجيل الضريبة يأتي كنتيجة للفروقات الزمنية والفروقات النهائية:

- **الفروقات النهائية:**

هي فروقات إما أن تعتبر بصفة نهائية في النتيجة المحاسبية أو النتيجة الجبائية أو العكس. بمعنى بعض الأعباء وبعض الإيرادات معتبرة في دورات مختلفة لحساب الربح الخاضع للضريبة ولحساب الربح المحاسبي وفي بعض الأحيان فإن الفرق النهائي بين الأعباء والإيرادات التي لا يجب إعتبارها عند حساب الربح الخاضع للضريبة.

إذن الفروقات النهائية ذات التأثير على حساب النتيجة هي:

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

تتميز هذه الفروق بالصفات الآتية

1. تعتبر هذه الفروق موجبة إذا ترتب عليها إضافة او زيادة مؤقتة في الربح الخاضع للضريبة
2. تعتبر هذه الفروق سالبة إذا ترتب عليها خفض او نقص مؤقت في الربح الخاضع للضريبة
3. لا يوجد لهذه الفروق بعد زمني، حيث يتزامن نشأتها مع انعكاساتها في نفس الفترة المحاسبية، ولذلك لا ينشأ عنها أيه مشكلات محاسبية لعدم نشأة ضرائب مؤجلة عنها
4. يتم قياس هذه الفروق في ضوء سعر الضريبة في السنة الحالية

- **الفروقات الزمنية:**

ناتجة عن اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، بمعنى تعتبر في السنة ن جبائيا ولا تعتبر في السنة ن+1 محاسبيا أو العكس بمعنى بعض الأعباء أو الإيرادات المسجلة

محاسبيا في السنة ن لا تحسب جبائيا إلا في السنة ن+1 .هذا الاختلال الزمني يعطي ضريبة مؤجلة.

وتتميز هذه الفروق بالصفات التالية: [29]

1. تعتبر هذه الفروق موجبة إذا ترتب عليها إضافة أو زيادة مؤقتة في الربح الخاضع للضريبة
2. تعتبر هذه الفروق سالبة إذا ترتب عليها خفض أو نقص مؤقت في الربح الخاضع للضريبة
3. هذه الفروق لها بعد زمني حيث يختلف توقيت نشأتها مع توقيت انعكاسها مما يترتب عليه نشأة ضريبة مؤجلة قد تكون في صورة أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة
4. تمثل الأصول الضريبية المؤجلة حقوقا ضريبية للشركة قبل مصلحة الضرائب، الضريبة مؤجل الحصول عليها لسنوات تالية وتعتبر بمثابة مدفوعات مقدمة أو مبالغ قابلة للخصم من وعاء الضريبة مستقبلا، كما تمثل الالتزامات الضريبية المؤجلة حقوق ضريبية لمصلحة الضرائب قبل الشركة، مؤجلة لسنوات تالية وتعتبر بمثابة إيرادات سيادية مستحقه أو مبالغ قابلة للخضوع ضمن وعاء الضريبة مستقبلا
5. ينشأ عن تلك الفروق مشاكل ضريبية ومحاسبية لتعلقها بهده سنوات
6. يتم قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة في ضوء الاتى :-

أ – سعر الضريبة وقد يكون سعر الفترة الحالية أو سعر الضريبة في فترة مقبلة

ب – الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة

هناك طريقة معدل التقدم للمشاريع الطويلة الأجل:

مثال:مؤسسة بناء لديها مشروع بناء 100 مسكن ب 1000000 دج على مدة 4 سنوات.

بداية نهاية /1/1ن /31/12ن+3

النظام القديم ينص على أن المؤسسة تبدأ بتسجيل المصاريف حتى 12/31/ن+3 أين تحسب النتيجة.

النظام الجديد ينص على أنه يمكن التسجيل بطريقة تقدم المشاريع.

مثلا المشروع يتقدم بمعدل 25 %كل سنة إذن:

/1/1ن /31/12ن /31/12ن+3

1000000 %25 x=250000يسجل كإيراد

و مثلا كانت الأعباء تقدر ب 200000 دج إذن

الفرق = 50000 دج وهي نتيجة محاسبية.

النتيجة هذه تحسب عليها ضريبة مؤجلة = 50000 x 25% وتسجل في ح/133 كخصم:في 12/31/ن السنة الأولى من الإنتاج المؤسسة مسالة لمصلحة الضرائب.

IV. تحليل التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات في ظل النظام المحاسبي المالي

1. **مفهوم فوائض القيم الخاصة بالتنازل**[30]: 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 نوعيين من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل هما فائض القيمة قصير الأمد والذي ينتج من التنازل عن عناصر مكتسبة أو المحدثة منذ 03 سنوات على الأقل، وفائض قسمة 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، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة، وإذا تعلق الأمر بفوائض القيمة طويل الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

2. التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات.

نستنتج أنه في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة الأمد يحسب مبلغها في حدود 70% و35% من الوعاء الخاضع للضريبة، "في حين لا تدخل فوائض القيمة الناتج عن التنازلات ضمن الربح الجبائي بالنسبة للسنة التي المالية التي حققت فيها، إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار هذا الفائض في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء أجل 03 سنوات".[31]

وهنا فائض القيمة يؤثر على الوعاء الضريبي بطريقة واضحة وهذا ناتج عن 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 بمكن أن تكون ناقص قيمة

V. المعالجة الجبائية للوعاء الضريبي.

1. **التكاليف:**

انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل إستهلاكات، نقص، انخفاض، خروج الأصول أو في شكل نشوء، ظهور،حدوث الخصوم.أو هي الانخفاض في الأموال الخاصة غير ذلك الناتج عن توزيع الأموال الخاصة.تكاليف العاملين،خسارة القيمة،تكاليف التحديث

2. **النواتج:**

زيادة المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل نمو، زيادة، دخول في الأصول أو في شكل نقص، انخفاض في الخصوم.

أو هي زيادة الأموال الخاصة غير تلك الناتجة عن مساهمة المساهمين في الأموال الخاصة. المنتوجات المباعة،الخدمات المقدمة خلال الدورة،نواتج التحديث.

3. **النتيجة الصافية:**

الفرق بين إجمالي نواتج وإجمالي تكاليف الدورة ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة. التكاليف والنواتج الخاصة بالدورات السابقة لا ينبغي أن تدخل في نتيجة الدورة الحالية.

أما العناصر التي يجب أن تتضمنها حسابات النتائج فهي:

- حوصلة الأعباء حسب طبيعتها يمكن من خلالها حساب الهامش الإجمالي والقيمة المضافة، والفائض الخام للاستغلال منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء) بالإضافة إلى النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.
- لقد أشار النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أن للكيانات تقديم حساب للنتائج حسب الوظيفة في ملحق مكيفة مع خصوصيتها.[32]

الخاتمة

دور الجباية المؤسسة الاقتصادية لم يعد يقتصر على القياس الرقابة الجبائية فقط، وإنما امتد ليشمل تحليل هذه المعاملات بصورة مالية وغير مالية، وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها، وعليه فإن المعلومات المحاسبية والجبائية قد ازدادت أهميتهم داخل الهيكل الإداري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

وان التسير الجيد للجباية ومراجعتها ومنحها بعد جبائي فعال كفيل بالتحكم في جانب هام من التكاليف وتماشيا مع النظام المحاسبي المالي الذي يتأثر بالمنافع الاقتصادية. فالمعالجة الجبائية للنتيجة، الاهتلاكات والمؤونات بما فيها أيضا فائض القيمة مع إعادة تقييم الاستثمارات ومع ظهور مصطلح الضريبة المؤجلة وفق النظام المالي تؤثر على المخرجات الجبائية سواء على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين.

فالمعالجة الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي يساهم في خلق القيمة سواء لدى المكلف بالضريبة أو مديرية الضرائب على حد السواء .

قائمة الهوامش والمراجع:

[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, P 20.

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

[4] الجريدة الرسمية العدد 74، الأمر رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

5 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

[6] Le Nouveau system comptable financier en Algérie , Introduction enjeux et objectifs, Biskra ,26 au 29 avril 2008 .

[7] شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية, الشركة الجزائرية بوداود, الجزائر، الجزء 1, طبعة أولى, 2008, ص 32.

8 سعد بوراوي, مرجع سابق

[9] مفيد عبد اللاوي, النظام المحاسبي المالي الجديد SCF, الوادي (الجزائر), مطبعة مزور, طبعة 1, 2008، ص 63- 65 نقلا عن المواد من 10 إلى 24 من القانون 07-11

[10] Collection de gestion, النظام المحاسبي المالي الجديد,الورقة الزرقاء,الجزائر,2008,ص 169.

11 حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2000 ص 273- 274.

12 خالد جمال الجعارات, معايير التقارير المالية 2007, عمان (الأردن), إثراء للنشر والتوزيع, ط 1, 2008, ص 96.

13 مفيد عبد اللاوي, مرجع سابق, ص 69- 70.

14 شعيب شنوف, مرجع سابق، ج 2, ص 78.

[15] شعيب شنوف, مرجع سابق, جزء 1, ص 77.

[16] نصر الدين بن نذير, عمار بوشناف, جدول تدفقات الخزينة, بحث مقدم للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية, جامعة البليدة, 13-15 أكتوبر 2009.

[17] مرجع سابق, ص 38.

[18] شعيب شنوف, المرجع السابق, ج1, ص 81.

[19] نفس المرجع السابق, ص 38.

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

[21] الجريدة الرسمية العدد 40. قانون رقم 11-11 المؤرخ في 16 شعبان عام 1432 الموافق 18 يوليو سنة 2011، قانون المالية التكميلي لسنة 2011، المادة 3 ص 4

[22]جريدة رسمية العدد 72، قانون رقم11- 16 المؤرخ في 28-12-2011 المتضمن لقانون المالية 2012، المادة 12 ص 6.

[23]قانون المالية التكميلي 2011، نفس المرجع السابق.

[24] المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[25]الجريدة الرسمية العدد 82 .نفس المرجع السابق. المادة 22 ص 9.

[26] وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2011 المادة 148 ص 82.

[27] ومثال ذلك : قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابل للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000دج حسب ما جاء في المادة 141 ص 76 .

[28] الجريدة الرسمية للعدد19 المؤرخ في 28ربيع الاول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009 ص 18

[29] مروة طه الغيطاني، الضريبة المؤجلة فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون 91 لسنة 2005 http://www.acc4arab.com/.

[30]قانون الضرائب المباشرة 2011 المواد من 172 173 ص ص 92-93 بتصرف.

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

[32] اوسرير منور ومجبر محمد, دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج, بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية, جامعة البليدة, 13-15 أكتوبر 2009