

المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات
المستمرة للقوانين الضريبية

**The accounting of taxes according to the SCF between stability in accounting
legislation and permanent changes in tax laws**

د. محمد الأمين عسول ، جامعة أم البواقي ، الجزائر

assoullamine04@gmail.com

د. محمد لخضر سي ، جامعة باتنة-1، الجزائر.

simohammedlakhdar@gmail.com

تاريخ التسليم: (2019/02/18)، تاريخ المراجعة: (2019/03/09)، تاريخ القبول: (2019/03/28)

Abstract

الملخص

This article examines the accounting treatment of taxes and duties according to the system of financial accounting between accounting legislation and stability undergoing changes in tax laws, outlining the flexibility of this system to accommodate all new taxes and duties. of annual tax laws, whether to provide the nomenclature of accounts and methods of valuation, registration and disclosure (presentation) can adapt and meet all the needs of users especially tax administration .

Keywords: Accounting for taxes, accounting legislation. permanent changes in tax laws

تدرس هذه الورقة البحثية المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة في القوانين الضريبية، من أجل برز مدى المرونة التي يتسم بها هذا النظام لأجل استيعاب كافة الضرائب والرسوم الجديدة والتي تأتي بها القوانين الضريبية السنوية، وذلك سواء من حيث توفير مدونة حسابات وطرق تقييم وتسجيل وافصاح محاسبي يستطيع التأقلم والاستجابة لكل احتياجات المستعملين خاصة إدارة الضرائب

الكلمات المفتاحية: المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم، النظام المحاسبي المالي، التشريعات المحاسبية، القوانين الضريبية

* المؤلف المراسل: د. محمد الأمين عسول، الإيميل: assoullamine04@gmail.com

مقدمة:

تعتبر الضرائب خاصة المباشرة منها من أهم مصادر التمويل لخزينة الدولة مما يمكنها من أداء مهامها المختلفة، من أجل ذلك أعطى النظام المحاسبي المالي مكانة أساسية لهذا المستعمل من خلال مجموعة من الحسابات موجهة لمعالجة مختلف هذه الضرائب، موزعة بين مختلف مجموعات مدونة الحسابات كما خصص قوائم مالية خاصة بهذا المستعمل يطلق عليها الميزانية الجبائية.

وفي هذا الإطار يعرف قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تغييرات دورية مستمرة، إذ لا يخلو أي قانون مالي من تعديلات جبائية تهدف إلى تعزيز التحصيل الضريبي والقضاء على الغش بكل أنواعه سواء الناجم عن استغلال الثغرات القانونية أو الناجم عن امتناع المكلفين بأداء التزاماتهم أو ذلك الناجم عن الغش والتدليس من جهة، وتعزيز السياسات الضريبية من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة من جهة أخرى.

انطلاقاً من ذلك ونظراً للثبات الكبير في التشريعات المنظمة للعمل المحاسبي عكس التشريعات الجبائية إذ عرف المخطط المحاسبي العام 13 سنة من الممارسة من 1962 إلى 1975، وعرف المخطط الوطني المحاسبي أطول فترة من الممارسة 33 سنة من 1976 إلى 2009. بينما خضع قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لعدة تعديلات سواء بحذف ضرائب أو بإضافة ضرائب أخرى جديدة مما أدى إلى صعوبات كبيرة في أقلت أسس وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي مع هذه الضرائب والرسوم الجديدة. و في ظل العولمة المحاسبية المجسدة في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، ومحاولة الجزائر الانخراط في هذا المسعى الدولي في إطار التوافق المحاسبي مع هذه المعايير باعتمادها النظام المحاسبي المالي بإطاره المفاهيمي وقواعد التقييم والتسجيل والافصاح ومدونة الحسابات، من بين أهدافه امداد كل المستعملين بالبيانات المالية الضرورية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيد

الإشكالية الرئيسية:

انطلاقاً من العرض السابق كانت الإشكالية الرئيسية لهذا البحث تدور حول مدى استطاعة النظام

المحاسبي المالي الاستجابة لكل متطلبات الضرائب المباشرة في مجال التسجيل والافصاح؟

الأسئلة الفرعية

1. مدى تجاوب النظام المحاسبي المالي مع التعديلات المستمرة في التشريعات الجبائية في موضوع

التسجيل المحاسبي؟

2. مدى تجاوب النظام المحاسبي المالي مع التعديلات المستمرة في التشريعات الجبائية في موضوع

الافصاح المحاسبي؟

الفرضية الأساسية:

كإجابة مؤقتة لهذه الإشكالية والأسئلة الفرعية المرتبطة بها نورد الفرضية الرئيسية التالية:

خصص النظام المحاسبي المالي مجموعة من الحسابات تناولت المعالجة المحاسبية لكل من الضريبة على الدخل الاجمالي وكذلك الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، وأدرجها في كل من الميزانية ضمن الالتزامات الجارية وضمن قائمة الدخل كذلك.

الفرضيات الجزئية:

1. هناك تجاوب كبير من النظام المحاسبي المالي مع التعديلات المستمرة في التشريعات الجبائية في موضوع التسجيل المحاسبي؟
2. هناك تجاوب كبير من النظام المحاسبي المالي مع التعديلات المستمرة في التشريعات الجبائية في موضوع الإفصاح المحاسبي؟

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التحكم في المعالجة المحاسبية للضرائب المباشرة الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين؛
- التحكم في المعالجة المحاسبية للضرائب المباشرة الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين؛
- معرفة مختلف الإفصاحات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المباشرة وما هي الجداول المحاسبية التي تتضمن هذه الإفصاحات؛
- تحديد أرقام الحسابات المخصصة للضرائب المباشرة ضمن مدونة الحسابات.

المنهج المستعمل:

مثل بقية العلوم الاقتصادية يعتمد على المنهج الاستنباطي أو المنهج الاستقرائي لدراسة وتحليل هذا النوع من المواضيع، بحيث تم الاعتماد على مجموعة من المصادر الأساسية وهي القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي والمالي الجزائري بالإضافة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016 وكذلك بعض المراجع الحديثة التي تناولت هذا الموضوع وفق المعايير المحاسبية الدولية ووفق التشريعات المحلية لمختلف الدول من أجل استقرائها واستخراج مختلف النتائج والعمل من أجل تعميمها.

أولاً. مدونة الحسابات والضرائب المباشرة

من خلال مدونة الحسابات الواردة في النظام المحاسبي نستخرج الحسابات التالية المخصصة لمعالجة الضرائب المباشرة سواء تلك التي تقع على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين

المجموعة	رقم الحساب	اسم الحساب	الضريبة المباشرة المعالجة
الأولى	13	المنتجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	الضريبة على أرباح الشركات
الرابعة	44	الدولة الجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي
السادسة	69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي

ثانيا. المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات:

1. التسبيقات على الحساب:

من أجل تخفيف العبء الضريبي على الممول في نهاية الدورة أين تصبح الضريبة مستحقة تم اعتماد ثلاثة أقساط تسدد في شكل تسبيقات إلى مديرية الضرائب على أن تخصم من المبلغ الاجمالي للضريبة الحقيقية في نهاية الدورة، وتكون هذه التسبيقات وفق النسب والمواعيد التالية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2017، ص، 39):

التسبيق الأول: يسدد في المدة بين 02/20 و 03/20 من الدورة؛

التسبيق الثاني: يسدد في المدة بين 05/20 و 06/20 من الدورة؛

التسبيق الثالث: يسدد في المدة بين 10/20 و 11/20 من الدورة.

ومن أجل المتابعة المحاسبية لذلك خصص النظام المحاسبي المالي حساب(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25، ص، 49). 444 الدولة- الضرائب على النتائج، كما يمكن اقتراح ثلاثة حسابات فرعية تختلف باختلاف إجراءات العمل الداخلية لكل مؤسسة، وهي كما يلي(عطية، 2014، ص ص 138-139):

4441: التسبيقات على IBS؛

4442: ضريبة IBS الواجبة الدفع؛

4443: ضريبة IBS كتسبيق للدورة القادمة précompte

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي عند كل تسبيق

م د	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
	++	التسبيقات على IBS		4441
++		الحساب البنكي أو النقديات	512	

بحيث يمثل كل قسط 30% من الضريبة الحقيقية للسنة الماضية والتي تعتبر سنة مرجعية، أما في حالة المؤسسات المنشأة حديثا فإن قاعدة حساب 30% تكون من 5% من رأس المال الاجتماعي.

2. التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات:

عند نهاية الدورة وفي أجل أقصاه 4/30 من الدورة القادمة يتم تحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي تكون بنسب مختلفة باختلاف طبيعة النشاط (19% و 26% و 23%)، وحساب مبلغ الضريبة الذي يظهر كعبء في حساب 695 الضرائب على ارباح الشركات وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

695		الضريبة على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	++	
	4442	الضريبة على أرباح الشركات المستحقة		++

3. تسوية الضريبة على أرباح الشركات

يتم تسوية الضريبة قبل أجل أقصاه 04/30/ من السنة المالية لسنة تحقيق هذه الأرباح، وهنا نجد ثلاثة حالات أساسية وهي:

1.3. التسبيقات أقل من المبلغ الحقيقي للضريبة

4442		ضريبة IBS الواجبة الدفع	+++
	4441	التسبيقات على IBS	++
	512	الحساب البنكي	+

2.3. التسبيقات مساوية لمبلغ الضريبة

4442		ضريبة IBS الواجبة الدفع	++
	4441	التسبيقات على IBS	++

3.3. التسبيقات أكبر من مبلغ الضريبة

4442		ضريبة IBS الواجبة الدفع	++
	4443	ضريبة IBS précompte	+
	4441	التسبيقات على IBS	+++

4. المعالجة المحاسبية لإعانات الاستثمار

1.4. مفهوم إعانات الاستثمار

تعرف إعانات الاستثمار (التجهيز) بأنها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2017، مرجع سابق، ص 38) أموال تقدمها الدولة لمختلف المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل مساعدتها على تجاوز عسرها المالي وتمكينها لها من أداء مهامها الاقتصادية المنوطة بها، وذلك في إطار شروط محددة في العقد المبرم بين الدولة والمؤسسات المستفيدة.

2.4. شروط تسجيل الإعانة

حتى تدرج ضمن إعانات الاستثمارات وتسجل كذلك يجب أن تتوفر الشروط التالية (الجريدة الرسمية للجمهورية، رقم 19، ص 13):

- يجب أن يكون مصدر الإعانة الدولة؛
- يجب أن تكون موجهة لتمويل تثبيت محدد بذاته ومبين في العقد؛
- يجب أن تستخدم
- في الغرض الذي قدمت من أجله؛

- يجب أن تكون بدون مقابل.

3.4. مراحل التسجيل المحاسبي:

خصص النظام المحاسبي المالي الجزائري المادة 11-124 وخاصة الفقرات 2 و3 و5 لشرح وتفسير المعالجة المحاسبية للإعانات، بحيث ومن خلال هذه المواد تمر المعالجة المحاسبية بعدة خطوات نوجزها في ما يلي (لخضر، دون سنة نشر):

1.3.4. قيد التعهد بالحصول على الإعانة:

م م	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
	++	الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها		441
++		إعانات الاستثمار	131	
		الحصول على تعهد بالحصول على إعانة استثمار		
++	++	المجموع		

2.3.4. قيد استلام الإعانة

م م	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
	++	التقديرات		51
++		الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامه إشعار دائن رقم	441	
		المجموع		

3.3.4. استعمال الإعانة

م م	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
	++++	تثبيت معنوي/ مادي		21/20
+		التقديرات (استعمال الإعانة)	51	
+		موردو التثبيتات (أقل من دورة واحدة)	404	
+		إقتراضات أخرى وديون مماثلة (أكثر من دورة)	168	
+		إنتاج مثبت	73	
		اقتناء/ إنجاز تثبيت مادي أو معنوي		
		المجموع		

4.3.4. إدراج الإعانة ضمن الربح الخاضع للضرائب (إهلاكها): طبقا للمادة 124 -2 من النظام

المحاسبي المالي فإن اهتلاك الإعانة أو إدراجها ضمن الربح الخاضع للضريبة (الجريدة الرسمية للجمهورية، رقم 19، ص 14). يكون تناسيبا وأقساط الإهلاكات. (الإهلاك، وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك، تدرج في الحسابات كإيرادات تناسيبا وأقساط الإهلاكات).

وحسب نفس المادة فإنه إذا كانت الإعانة موجهة لتمويل تثبيت غير قابل للإهلاك فإنها توزع على المدى الذي يكون فيه الأصل غير قابل للتصرف أو على مدار 10 سنوات حسب طريقة خطية. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

م د	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
	++	إعانات الاستثمار		131
++		أقساط إعانات الاستثمارات المحولة لنتيجة السنة إدراج قسط الإعانة ضمن الربح الخاضع للضريبة (بداية من دورة ن	754	
		المجموع		

ملاحظة: يتكرر نفس القيد وبنفس المبلغ إلى غاية نهاية العمر الإنتاجي للتثبيت.

لكن المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016 تشير إلى إدراج الجزء من الإعانة ضمن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للتثبيتات غير القابلة للإهلاك على مدار 5 سنوات وليس 10 سنوات حسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي.

إن التنازل على هذا التثبيت قبل نهاية العمر الإنتاجي أو قبل نهاية مدة عدم التصرف فإن

الرصيد الباقي من الإعانة يدرج كلية ضمن الربح الخاضع للضريبة.

5. المعالجة المحاسبية لفوائض القيمة المهنية المعاد استثمارها:

تنتج فوائض القيمة من عملية التنازل على التثبيتات المادية أو المعنوية عندما (الجريدة الرسمية للجمهورية، رقم 19، مرجع سابق، ص ص 43-44). يكون سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية. ومن أجل تشجيع المؤسسات على عملية إعادة استثمار الفوائض المحققة قدمت إدارة الضرائب مجموعة من التحفيزات الجبائية تصل إلى غاية الإعفاء الكلي لهذا الفائض من الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في ظل شروط محددة قانونا. وتتم المعالجة المحاسبية تناسيبا والاجراءات الجبائية كما يلي:

1.5. حالة عدم التعهد بإعادة استثمار فائض القيمة

يكون هذا الفائض في هذه الحالة معفي بنسب مختلفة تختلف باختلاف مدة استغلال هذا التثبيت

وفق الجدول التالي:

نسبة الاخصاع %	نسبة الاعفاء %	مدة الاستغلال الحقيقية	طبيعة فائض القيمة
30	70	أقل أو يساوي 3 سنوات	قصير الأجل
65	35	أكبر من 3 سنوات	طويل الأجل

2.5. التعهد بإعادة استثمار فائض القيمة:

عندما تحقق المؤسسة فائض القيمة وتتعهد بإعادة استثماره فإنه يكون معفي من الضريبة كلية وبصفة

مؤقتة لمدة ثلاثة سنوات، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

752	106	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية الاحتياطات (تعاقدية)	+	+
-----	-----	---	---	---

ملاحظة: يمكن وضع حساب فرعي 1061 مثلا تحت عنوان احتياطات تعاقدية

2.5. عند نهاية ثلاثة سنوات

عند نهاية ثلاثة سنوات نكون جباثيا أمام ثلاثة حالات نلخصها في الآتي:

- **حالة الوفاء الكلي:** نكون أمام هذه الحالة عندما تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ يساوي على الأقل القيمة الأصلية للاستثمار المتنازل عليه زائد فائض القيمة المحقق، وهو ما يطلق عليه بالحد الأدنى الواجب إعادة استثماره والذي يتحدد بطريقتين أساسيتين هما:

الطريقة 1: الحد الأدنى الواجب إعادة استثماره = القيمة الأصلية + فائض القيمة

الطريقة 2: الحد الأدنى الواجب إعادة استثماره = مجموع الاهتلاكات + سعر التنازل

وتكون الترجمة المحاسبية لهذه الحالة كما يلي:

1061	280/281	الاحتياطات اهتلاك التثبيتات المادية/ المعنوية ادراج الفائض ضمن مجموع الاهتلاكات	+	+
------	---------	---	---	---

- **حالة الوفاء الجزئي:** نكون أمام هذه الحالة عندما تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ اكبر من القيمة الأصلية للأصل المتنازل عليه وأقل من الحد الأدنى الواجب إعادة استثماره، وتكون المعالجة المحاسبية في هذه الحالة كما يلي:

✓ إدراج الجزء من فائض القيمة المعاد استثماره ضمن الاهتلاكات

1061	281/280	الاحتياطات اهتلاك التثبيتات المادية/ المعنوية ادراج الفائض ضمن الاهتلاكات	+	+
------	---------	---	---	---

✓ إدراج الجزء غير المستثمر ضمن الإيرادات

1061	757	احتياطات المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير ادراج الجزء من الفائض غير المستثمر ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة	+	+
------	-----	---	---	---

✓ تسجيل الضريبة على أرباح الشركات

695	4442	الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع	+	+
4442	512	الضريبة على أرباح الشركات الواجبة الدفع الحساب البنكي	+	+

• حالة عدم الوفاء: نكون أمام هذه الحالة عندما تقوم المؤسسة بإعادة استثمار مبلغ أقل أو يساوي القيمة الاصلية للاستثمار المتنازل عليه، أي عدم استثمار أي نسبة من فائض القيمة التي تعهدت بإعادة استثماره قبل ثلاثة سنوات. وتكون المعالجة المحاسبية في هذه الحالة بمثابة المعالجة المحاسبية للجزء غير المستثمر في الحالة السابقة.

ملاحظة: إن إعادة إخضاع فائض القيمة غير المعاد استثماره يكون دائما بالنظر إلى كونه قصير أو طويل الأجل.

ثالثا: الضرائب المؤجلة

تتعلق النظام المحاسبي المالي موضوع الضرائب المؤجلة من خلال مجموعة من المواد والحسابات المخصصة لمعالجة هذه الحالات الضريبية منها على الخصوص (Mehdjoubi, 2010, p 140):
حسب المادة 2.134 من النظام المحاسبي المالي فإن الضرائب المؤجلة تتعلق بمبلغ الضرائب على الأرباح بحيث تمثل الضرائب المؤجلة خصوم ديون على المؤسسة يجب الوفاء بها خلال الدورة القادمة، بينما تمثل الضرائب المؤجلة أصول ضرائب من حق المؤسسة استرجاعها خلال الدورة القادمة.
ومن أجل التحكم في هذا النوع من الضرائب الناجم عن تلك الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والجبائية نظرا لتلك الشروط التي تضعها الإدارة الجبائية والتي يتوقف على تحقيقها خصم الاعباء، يجب الاجابة على السؤال التالي، ماهي الحالات التي يجب أن نسجل فيها الضريبة المؤجلة؟ للإجابة على هذه الاشكالية نورد الجدول التالي:

أعمال التجميع	ترحيل جبائي	التفاوت أو الاختلاف الزمني
✓ تعديلات؛ ✓ إقصاء بعض الأعباء؛ إعادة معالجة للأعباء والإيرادات.	✓ عجز جبائي أو قرض ضريبي قابل للتأجيل مادام هناك أرباح مستقبلية أو قروض وديون جبائية محتملة الحدوث في الأفق الملحوظ.	اختلاف زمني بين: الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء معين وأخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لدورة مالية لاحقة في أفق متوقع.

المصدر: Abdesselam Madjoubi, SCF, p 141

وتكون المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب المرتبطة بدورتين متتاليتين أو أكثر كما يلي

1. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم

693..	فرض الضريبة المؤجلة- خصوم	++
134..	الضرائب مؤجلة خصوم	++

2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة - أصول

133..	الضرائب المؤجلة أصول	++
692..	فرض الضرائب المؤجلة - أصول	+
		+

رابعاً. الضريبة على الدخل الإجمالي

1. مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي: تعرف بأن (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2017، مرجع سابق، ص،10). ضريبة سنوية وحيدة تفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل، كما تدرج ضمن الضرائب المحصلة لصالح الدولة وهي من بين الضرائب المباشرة.
2. حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق جدول سنوي تصاعدي بالشرائح وليس بالطبقات من أجل عدالة ضريبية بين مختلف الممولين، ويظهر الجدول كما يلي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2017، مرجع سابق، ص،10):

الفئات الدخلية	الشرحية	المعدل	القسط	المجموع
أقل أو يساوي 120.000	-	-	-	-
أكثر من 120.000 إلى 360.000	240.000	20	48.000	48.000
أكثر من 360.000 إلى 1.440.000	1.080.000	30	324.000	372.000
أكبر من 1.440.000	؟	35	؟	؟

3. الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور

1.3. أساس فرض الضريبة:

يتكون الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور بالفرق بين الناتج المحصل والمساهمات أو الاشتراكات الاجتماعية والتقاعد.

1.1.3. العناصر المشكلة للناتج الإجمالي: يتكون الناتج الإجمالي من العناصر التالية (دليل تطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2016، ص، ص، 26-27):

- الأجور الرئيسية (أجور، رواتب)؛
- الأجور الإضافية (تعويضات، علاوات)؛
- المزايا العينية (إطعام، مسكن، تدفئة، إنارة..... إلخ الممنوحة للأجير إما مجاناً أو مقابل اقتطاع يقل عن قيمتها)، وتقيم هذه المزايا كما يلي:
 - ✓ بالنسبة للسكن والتدفئة والإنارة يتم تقييمها من قبل المستخدم حسب قيمتها الحقيقية؛
 - ✓ بالنسبة للإطعام يجب أن لا تقل القيمة الواجب اعتمادها عن 50 دج عن كل وجبة إلا في حالة تبرير مقنع مؤسس قانوناً.

2.1.3. العناصر المستثناة من الناتج الإجمالي

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة؛
- تعويضات المنطقة الجغرافية؛

- المنح ذات الطابع العائلي (الأجر الوحيد، المنح العائلية، منح الأمومة....)؛
- المزايا العينية التي تتعلق فقط بالإطعام والمسكن الممنوحة للأجراء العاملين في المناطق الواجب ترقيتها؛

3.1.3. الرواتب و التعويضات والمنح المعفية

- تتكون المداخل المعفية من الضريبة على الدخل الاجمالي فئة الرواتب والأجور من ما يلي:
- الأشخاص ذو الجنسية الأجنبية الممارسون لنشاطهم بالجزائر في اطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- الأشخاص ذو الجنسية الأجنبية العاملون في المخازن المركزية للتموين حسب المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- الأجور والمكافآت المدفوعة في اطار تشغيل الشباب؛
- العمال المعوقون وكذلك المتقاعدون الذين تقل أجورهم عن 20.000 دج؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية الممنوحة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء حرب التحرير؛
- المعاشات المدفوعة اجباريا نتيجة حكم قضائي؛
- تعويض التسريح.

2.3. المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل الاجمالي الخاصة بالأجور

خصص النظام المحاسبي المالي حساب 442 الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى لمعالجة الضريبة على الدخل الاجمالي الخاصة بالأجور، وذلك وفق الخطوات التالية (Langlois, Friederich, p90):

1.2.3. المعالجة المحاسبية لبطاقة الأجر

م د	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
	+++	أجور المستخدمين		631
+		الضمان الاجتماعي	431	
+		الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى	442	
+		المستخدمون التسيبقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة	425	
+		المستخدمون الاعتراضات على الأجور	427	
+		المستخدمون الأجور المستحقة	421	
		بطاقة الأجر		

2.2.3. تسديد الضريبة على الدخل الاجمالي

يتم التصريح بهذه الضريبة وتسديدها شهريا ضمن نموذج G 50 وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

م د	م م	البيان	ر ح د	ر ح م
		الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى		442
	+	البنك/ حسابات الخزينة/ الصندوق		
+		تسديد IRG	53/51	

خامسا: المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني (TAP)

خصص النظام المحاسبي المالي حساب رئيسي واحد ضمن حسابات الأعباء لمعالجة مجموعة من الضرائب والرسوم المماثلة وأعطى للشركات ومختلف المؤسسات الحرية في اختيار الحسابات الفرعية بعد ثلاثة أرقام حسب احتياجاتها المختلفة والمتنوعة، على أن يتم ذلك وفق اجراءات عمل تصادق عليها الادارة المختصة، كما خصص حساب واحد كذلك ضمن حسابات الدائنين لنفس الغرض، وتتمثل هذه الحسابات فيما يلي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2017، ص،38).

حساب 642: الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال

حساب 445: الدولة- الرسم على رقم الأعمال (يدرج ضمنه الرسم على النشاط المهني)

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

1. تسجيل الضرائب والرسوم المسترجعة على رقم الأعمال خلال الدورة

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ح	ح
	++++	الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال		642...
++++		الرسم على النشاط المهني	445...	
		المجموع		

2. التسجيل في نهاية الدورة للأعباء الواجب تسديدها على الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ح	ح
	++++	الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال		642...
++++		الدولة- الأعباء الواجبة التسديد والارادات الواجبة التحصيل	448..	
		المجموع		

3. في بداية الدورة القادمة يسجل القيد بالنظر إلى وثيقة الإخضاع (لا يعكس القيد)

د.م	م.م	البيان	ح	ح
++++	++++	الدولة- الأعباء الواجبة التسديد والارادات الواجبة التحصيل الرسم على النشاط المهني	445...	448...
		المجموع		

4. حالة رفع العبء: يرفع العبء إذا كانت الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال المسجلة في الدورة السابقة أقل من مبلغ الضريبة الحقيقية للدورة القادمة، وتسجل هذه التسوية محاسبيا كما يلي:

د.م	م.م	البيان	ح	ح
	++	الدولة - الأعباء الواجبة الدفع		448..
	++	الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال		642..
++++		الرسم على النشاط المهني	445..	
		المجموع		

5. حالة تخفيض العبء: يخفض العبء إذا كانت الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال المسجلة في الدورة الماضية أكبر من الضريبة الحقيقية المسجلة خلال هذه الدورة، وتكون التسوية المحاسبية في هذه الحالة كما يلي:

د.م	م.م	البيان	ح	ح
	++++	الدولة - الأعباء الواجبة الدفع		448..
++		الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال	642..	
++		الرسم على النشاط المهني	445..	
		المجموع		

6. تسديد الرسم على النشاط المهني

د.م	م.م	البيان	ح	ح
	++	الرسم على النشاط المهني		445..
++		الحساب البنكي/ أو أية وسيلة سداد أخرى	512	
		المجموع		

سادسا: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

- حساب 445 الدولة - الرسوم على رقم الأعمال، يسجل فيه كل من:
- من جهة مبالغ الرسوم المحصلة لصالح الدولة؛
 - من جهة أخرى مبالغ الرسوم المسترجعة.
- وتكون المعالجة المحاسبية في كل الحالات كما يلي:

1. تسجيل الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات

ح	ح	البيان	م م	م م
	38..	المشتريات.....	+	
	6...	الخدمات.....	+	
	4456	الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات	+	
401		موردي المخزونات والخدمات	++++	
		المجموع		

2. تسجيل الرسم على القيمة المضافة على التثبيات

ح	ح	البيان	م م	د م
	2...	التثبيات.....	+	
	4456.	الرسم على القيمة المضافة على التثبيات	+	
404		موردي التثبيات	++	
		المجموع		

3. تسجيل الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وتقديم الخدمات

ح	ح	البيان	م م	د م
	411..	الزبائن	++	
	70..	المبيعات من البضائع والمنتجات وتقديم الخدمات	+	
	4457	الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وتقديم الخدمات	+	
		المجموع		

4. تسجيل التصريح الجبائي (حالة الرسومات المستحقة أكبر من المسترجعة)

ح	ح	البيان	م م	د م
	4457	الرسم على القيمة المضافة المستحقة	++	
	4456	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	+	
	44577	الرسم على القيمة المضافة الواجبة التسديد	+	
		المجموع		

5. تسجيل التصريح الجبائي (حالة الرسومات المستحقة أقل من المسترجعة)

ح	ح	البيان	م م	د م
	4457	الرسم على القيمة المضافة المستحقة	+	
	44566	تسيقات على الرسم على القيمة المضافة	+	
	4456	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	+	
		المجموع		

6. تسجيل الرسم على القيمة المضافة في نهاية الدورة على فواتير قيد الاستلام

د م	م م	البيان	ح	ح
	+	الخدمات		6..
	+	المشتريات.....		38..
	+	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة للتسوية		4456.
+		الموردون - فواتير قيد الاستلام	408..	
		المجموع		

7. تسجيل الرسم على القيمة المضافة على إشعارات الإضافة في نهاية الدورة

د م	م م	البيان	ح	ح
	+++	RRR المتحصل عليها		409..
+		الأعباء.....	6..	
+		المخزون.....	أو 3..	
+		الرسم على القيمة المضافة المسترجع للتسوية	4456.	
		المجموع		

8. تسجيل الرسم على القيمة المضافة على الفواتير قيد التحرير في نهاية الدورة

د م	م م	البيان	ح	ح
	++	الملاء - فواتير قيد التحرير		418
+		مبيعات البضائع والمنتجات وتقديم الخدمات	7...	
+		الرسم على القيمة المضافة المستحق للتسوية	4456.	
		المجموع		

9. تسجيل الرسم على القيمة المضافة على فواتير الإشعار الإضافة للتحرير

د م	م م	البيان	ح	ح
	+	مبيعات البضائع والمنتجات وتقديم الخدمات		7..
	+	الرسم على القيمة المضافة المسترجع للتسوية		4456.
++		RRR الممنوحة	419.	
		المجموع		

الخاتمة والنتائج:

من خلال هذه الورقة البحثية والتي تم التطرق فيها إلى المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات الدورية في قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مما يستدعي من النظام المحاسبي المالي أن يتسم بالمرونة الكافية التي تمكنه من احتضان هذه التعديلات الجبائية التي تحملها قوانين المالية السنوية والتي يهدف من خلالها تحقيق مبدأ الاقتصاد في النفقة عند جباية الضريبة وتحصيلها لاعتبارها الممول الأساسي لخزينة الدولة، والتي من خلالها تستطيع هذه الأخيرة تأدية مهامها وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

إن أكبر التحديات التي يواجهها النظام المحاسبي المالي هو مدى قدرته على التأقلم المستمر مع التعديلات الجبائية السنوية، وهذا ما يستدعي منه المرونة الكبيرة من أجل مواجهة التعديلات المتكررة سنويا سواء من خلال توفير مدونة حسابات تحتوي على حسابات تعالج الضرائب والرسوم السائرة المفعول وقت إصدار هذا النظام وفتح حسابات متاحة على مستوى جميع المجموعات السبعة التي تحتويها هذه المدونة من أجل استعمالها في حالات بروز ضرائب أو رسوم جديدة في المستقبل، أو من خلال اعتماد جداول متاحة كذلك في الميزانية الجبائية يمكن اللجوء إليها في حالة بروز ضرائب جديدة تبعا لاحتياجات السلطة التنفيذية وإستراتيجيتها المختلفة.

إن أهم النتائج الممكن تسجيلها من خلال هذه الدراسة هو أنه رغم مرور 7 سنوات منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا أنه لم تظهر عليه نقائص كبيرة بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم السائرة المفعول منذ ذلك التاريخ إلى اليوم، بل خصص لها حسابات متنوعة وطرق سيرها وكذلك الجداول المعنية بالإفصاح عن هذه المعلومات الجبائية مما جعل الإدارة الجبائية من أكبر المستفيدين من مختلف هذه البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي المالي سواء العامة أو القائمة الخاصة والموجهة خصيصا لهذا المستعمل الاستثنائي. ويمكن تلخيص أهم النتائج فيما يلي:

- النظام المحاسبي المالي خصص قوائم مالية خاصة لهذا المستعمل وهي الميزانية الجبائية؛
 - النظام المحاسبي المالي خصص حسابات بثلاثة أرقام للضرائب المباشرة الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين؛
 - النظام المحاسبي المالي خصص حسابات بثلاثة أرقام للضرائب المباشرة التي تقع على الأشخاص المعنويين؛
 - النظام المحاسبي المالي خصص حساب واح بثلاثة أرقام للرسوم على رقم الأعمال؛
 - النظام المحاسبي المالي خصص حسابات لمعالجة ومتابعة التحفيظات الجبائية المرتبطة بإعادة استثمار فوائض القيمة؛
 - النظام المحاسبي المالي خصص حسابات لمعالجة كيفية ادراج فوائض القيمة المعاد استثمارها ضمن الربح الخاضع للضرائب؛
 - النظام المحاسبي المالي خصص حسابات لمعالجة إعانات التجهيز وكيفية اخضاعها للضرائب؛
- رغم ذلك إلا أن هذا النظام لم يقدم إلا حسابات بثلاثة أرقام، كما خصص حساب واحد لمعالجة مجموعة من الرسوم خاصة تلك المرتبطة برقم الأعمال مثل الرسم على القيمة المضافة المستحق والمسترجع والرسم على النشاط المهني، مما يجبر المحاسبين إلى اللجوء إلى إعداد اجراءات عمل تحتوي على حسابات فرعية عديدة.

إن هذه النتائج تجعل من الفرضية الأساسية التي مفادها أن النظام المحاسبي المالي استجاب بنسبة كبيرة لاحتياجات النظام الجبائي سواء من خلال تخصيص حسابات لمعالجة مختلف الضرائب والرسوم أو

من حيث تخصيص جداول ضمن الميزانية المحاسبية أو الجبائية تمكن من تقديم كافة البيانات لمختلف المستعملين خاصة إدارة الضرائب تحققت بنسبة كبيرة.

قائمة المراجع:

أولا - المراجع باللغة العربية:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة في 2009/03/25.
- عطية، عبد الرحمان.(2014). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،(2017).
- دليل تطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، (2016).

ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية:

- Langlois, George, Friederich, Micheline. Introduction a la Comptabilité. 4eme Edition, Foucher.
- Mehdjoubi, Abdessalam.(2010). SCF,L'imprimerie N, Benguelje.