

واقع علاقة المحاسبة بالجباية في المؤسسة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس -

*The Real relationship between accounting and taxation after applying the financial accounting system- a case study of the Tenes port company*بكيحل عبد القادر¹

جامعة الشلف، الجزائر، a.bekihal@univ-chlef.dz

تاريخ الاستلام: 2022/09/10 تاريخ القبول: 2022/12/25 تاريخ النشر: 2022/12/28

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، انطلاقاً من كون المعايير المحاسبية الدولية ذات المرجعية الأنجلوسكسونية التي استمد منها النظام المحاسبي المالي، تركز على نظرة اقتصادية للتعاملات ومن أبرز مميزاتها استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية وتفضيلها مصلحة المستثمرين، خلافاً لما كان يعرف في عهد المخطط المحاسبي الوطني السابق، الذي أعدته الدولة لتلبية احتياجاتها للتخطيط الاقتصادي وحساب مختلف الضرائب المفروضة على المؤسسات.

ولهذا الغرض تمت دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس، بالوقوف على كيفية استجابة المؤسسة لمختلف المتطلبات الجبائية المتعلقة بحساب الضريبة على الأرباح، والتي تتمحور أساساً حول إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وتسجيل الضرائب المؤجلة.

كلمات مفتاحية: نظام محاسبي مالي، نظام جبائي، مؤسسة اقتصادية.

تصنيفات JEL: M41، H25.

Abstract:

This study aims to highlight the effects resulting from applying the financial accounting system on the tax rules, knowing that the financial accounting system is inspired from the international accounting standards,

which reflect the substance over form and there is no connection between accounting Taxation, unlike the previous national accounting system, which was prepared by the state to meet its own needs. For this purpose, the case of the Port of Tenes was studied, to find out how responding to the various tax requirements, which mainly include preparing a table for the transition to the tax result, and recording the deferred taxes.

Keywords: financial accounting system; tax system; economic institution; keywords.

Jel Classification Codes: M41, H25.

1. مقدمة:

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 أصبحت الممارسة المحاسبية في الجزائر مستندة على ممارسات محاسبية دولية، من خلال الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في إعداداته، وانعكس ذلك على مختلف الجوانب التي تربطها علاقة بالمحاسبة، ولا سيما العلاقة القوية بين القواعد المحاسبية والجباية، والتي كانت في ظل المخطط الوطني للمحاسبة المطبق سابقا، تعرف ارتباطا وثيقا فيما بينها، بحكم إعداداته من طرف الدولة، سعيا وراء تحقيق أهداف مرحلة نظام الاقتصاد المخطط، للمساعدة في عملية التخطيط الاقتصادي وحساب مختلف الضرائب والرسوم، غير أنه مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، فقد تأثرت علاقة المحاسبة بالجباية، ذلك أنه مستمد من معايير ذات مرجعية دولية مستقلة، تهدف إلى تقديم صورة صادقة عن المؤسسة لتلبية الاحتياجات من المعلومات لمختلف الأطراف ولا سيما المستثمرين، لتسهيل عملية اتخاذ القرارات من طرفهم بعيدا عن التأثيرات الجباية، وهو ما أثر على المؤسسات بالاستجابة من جهة للقانون المحاسبي ومن جهة أخرى للقانون الجباي.

1.1. إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

كيف تتعامل المؤسسات الاقتصادية مع الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجباية ؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال، يتم تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجباية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

- ما هي انعكاسات الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجباية بمؤسسة ميناء تنس ؟

- ما مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمختلف المتطلبات الجبائية بمؤسسة ميناء تنس ؟

2.1. الفرضيات:

من أجل الإجابة عن الأسئلة الفرعية، تم وضع الفرضيات التالية:

- لا يوجد توافق بين القواعد المحاسبية الجبائية إلا في نطاق ضيق بالنظر إلى المرجعية الدولية للنظام المحاسبي المالي.

- تؤثر الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية على مصداقية وموثوقية المعلومة المحاسبية.

- يستجيب النظام المحاسبي المالي بقدر قليل للمتطلبات الجبائية في المؤسسة.

3.1. أهمية الدراسة

تكسي هذه الدراسة أهميتها من خلال النقاط الآتية:

- الانعكاسات الكبيرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي على العلاقة الوثيقة بين المحاسبة والجبائية.

- أهمية المحاسبة كأداة لإبراز الصورة الصادقة للمؤسسة وأهمية الجبائية كأداة لزيادة مداخيل الدولة.

- العلاقة الوثيقة بين المحاسبة والجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

4.1. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى الوصول إلى ما يلي:

- التعرف على أبرز انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على علاقة المحاسبة بالجبائية.

- تقييم مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمختلف الجوانب الجبائية في المؤسسة الاقتصادية.

- التعرف على خطوات المؤسسة الاقتصادية في التوفيق بين المتطلبات المحاسبية والجبائية.

5.1. الدراسات السابقة

- دراسة عبد الكريم فرحات وصالح مراوكة (2014)، "إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر - دراسة تحليلية"

أوضحت الدراسة أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد أبان عن عدة نقائص، وقد ترتب عن هذه النقائص تحديات مرتبطة بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد لهذا النظام، وعليه ينبغي إجراء إصلاحات دقيقة ومعقدة وفورية على المنظومة التشريعية التجارية، وخاصة الجبائية لجعلها متلائمة مع الاختيار الاقتصادي للجزائر وجعلها متلائمة أيضا مع مغزى وفلسفة النظام المحاسبي المالي التي لا تخرج عن منطق

اقتصاد السوق. وعليه فالنظام الجبائي ملزم بمسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وبهدف تكييفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وأوصت الدراسة الإدارة الجبائية باتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة في إطار الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

- دراسة Brahim BOURENANE (2017) بعنوان "La Convergence entre La "Comptabilité selon SCF et La Fiscalité (Amortissement et Pertes de Valeur)"

تطرقت الدراسة إلى بعض الحالات المحددة من مشاكل التقارب بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الضريبي الجزائري، وبالخصوص الاهتلاكات وخسائر القيمة. وبينت الدراسة أن النظام الضريبي يحتفظ بتقنيات الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية في حين يأخذ النظام المحاسبي المالي ببعض المفاهيم الجديدة كإخفاض القيمة والاهتلاك الاقتصادي والقيمة الحالية، والتي تكون لها آثار مباشرة هامة على النتيجة الجبائية. لذلك اقترحت الدراسة بأنه يتعين على السلطات الضريبية تعزيز البساطة وتفضيل التركيز على الحلول المحايدة، كما اقترحت الدراسة الأخذ بعين الاعتبار جبائيا الاهتلاك الاستثنائي والقيمة المتبقية.

- دراسة قدوري عمار وبن عواق العربي (2018) بعنوان "المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز كيفية تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة اقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي والمعالجة الجبائية لهذه النتيجة قصد تحديد الوعاء الضريبي، حيث إن عدم التوافق بين النتيجتين المحاسبية والجبائية يؤدي إلى التأثير على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة، كما يؤدي من جهة أخرى إلى ظهور فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وأخرى قابلة للاسترداد ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة ينشأ عنها أصول وخصوم ضريبية مؤجلة. ويرجع سبب الاختلاف بين النتيجتين إلى الاستقلالية بين النظام المحاسبي المالي الذي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية وقواعد النظام الجبائي التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة. وأوصت الدراسة بالتقريب بين القوانين الجبائية وتكييفها مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

6.1. منهجية الدراسة

تمت معالجة الموضوع من خلال دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس، ومحاولة التعرف على أبرز التأثيرات الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية المتعلقة بحساب الضريبة على أرباح الشركات، والتعرف على كيفية استجابة النظام المحاسبي المالي لمختلف المتطلبات الجبائية.

2. النظام المحاسبي المالي وأسباب الاختلاف مع النظام الجبائي

شرعت المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي في بداية سنة 2010، ليشكل بداية مرحلة جديدة من عدم توافق القواعد المحاسبية والجبائية.

1.2. تقديم عام للنظام المحاسبي المالي::

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وتم الشروع في تطبيقه بداية من 01 جانفي 2010 على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. وربط القانون 07-11 من خلال مادته الأولى النظام المحاسبي المالي بالحاسبة المالية، والتي عرفها بأنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات عديدة، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وأدائه، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية " (الجريدة، 2009، صفحة 03). ويلتزم بمسك المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي كل من: (الجريدة، 2009، صفحة 03)

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ويمكن للوحدات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2.2. أسباب الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية

تهدف المعلومة إلى تقديم معلومة مفيدة للمسيرين والمساهمين والدائنين ومختلف الأطراف المعنية الأخرى لغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات، أما الهدف الأساسي للضريبة فهو زيادة مداخيل الدولة وكونها أداة اقتصادية واجتماعية في يد الحكومة. (Kanthi Herath & Melvin, 2017, p. 04). ويكون هناك ارتباط بين المحاسبة والجبائية عندما تُفرض قواعد التقييم الجبائية في تحديد النتيجة المحاسبية، أو

بعبارة أخرى تتطابق النتيجة المحاسبية والجباية. وتكون هناك استقلالية للمحاسبة عن الجباية عندما تحدد النتيجة المحاسبية بمعزل عن القواعد الجبائية، هذه الأخيرة لا تطبق إلا من أجل تحديد الضريبة الواجب دفعها. (Richard & Collette, 2008, pp. 196-197)

وقد نص المشرع الجزائري وفق ما جاء في المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة السادسة قانون المالية التكميلي لسنة 2009، بأنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. (الجريدة، 2009، صفحة 05)

وعموما فإن العناصر المسببة لاختلاف في التقييم من أجل تحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية تتمحور حول ما يلي: (DES ROBERT, MÉCHIN, & PUTEAUX, 2004, pp. 219-220)

- تقنيات الاهتلاك وخسائر القيمة عن الأصول.
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية.
- المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلي والضرائب المؤجلة المرتبطة بها.
- تقييم بعض الأصول والخسوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.
- المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة الضرائب المؤجلة، عند اختلاف تاريخ أخذ العبء جبايا وتاريخ تسجيله محاسبيا.
- التوظيفات القصيرة الأجل والقيم المماثلة المقيمة بالقيمة العادلة.
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء الجوهرية والتي تظهر تأثيراتها في الأموال الخاصة دون التسجيل في حساب النتيجة.
- فوائض القيمة طويلة الأجل ونواتج التنازل عن التثبيتات.
- الأعباء أو الإيرادات التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية ولكن بالنظر إلى طبيعتها يمكن أن تخضع إلى نظام خاص لفرض الضريبة والتي تشمل النفقات التي تعتبرها الإدارة الجبائية مصروفات كمالية أو غير مريرة ونواتج الفروع المتمثلة في قسائم الأرباح المستلمة بالإضافة إلى الأعباء أو النواتج المرتبطة بعمليات تمت مع الفروع أو مؤسسات مشتركة.

- العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ بالاعتبار عند تحديد القواعد الجبائية للضريبة على الأرباح، تبعاً في الغالب لسياسة الدولة التحفيزية في المنطقة التي تتواجد بها المؤسسة.

3. عناصر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

تغيرت طريقة تقييم عدة عناصر في النظام المحاسبي المالي، مما أوجد فروقات القواعد الجبائية، وفيما يلي أبرز العناصر التي تؤدي إلى وجود اختلافات بينهما.

1.3. الاهتلاك:

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 تغيرت طريقة حساب الاهتلاك (الجريدة، 2009، صفحة 09)، مقارنة بما كان عليه الحال في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني السابق، حيث أصبح يتم حسابه بالأخذ بعين الاعتبار عدة عناصر جديدة فيما يلي أبرزها:

- القيمة المتبقية المحتملة للأصل القابل للاهتلاك في تاريخ نهاية مدة الانتفاع به إن وجدت، والتي يتم طرحها من القيمة الأصلية للتثبيت المعني، وهو ما يؤثر على قسط الاهتلاك بالنقصان.
- يتم في نهاية كل سنة مالية إعادة النظر في العناصر المتعلقة بتحديد قسط الاهتلاك، والمتمثلة في مدة الانتفاع بالأصل، طريقة الاهتلاك والقيمة المتبقية، وهو ما يمكنه التأثير على مبلغ قسط الاهتلاك السنوي.
- الأصول الثابتة المادية المركبة من عدة أجزاء قابلة للتحديد ولها مدد استعمال مختلفة، وتوفر منافع اقتصادية مستقبلية تختلف عن الأجزاء الأخرى، يسجل محاسبياً كل جزء على حدى، وكذلك للاهتلاك الخاص به.

- تختار المؤسسة طريقة الاهتلاك التي تعكس بصدق وتيرة استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، والمشكلة من 04 طرق، هي طريقة الاهتلاك الثابت، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الاهتلاك المتزايد وطريقة وحدات الانتاج. بينما القانون الجبائي من خلال المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يضع بعض الشروط الخاصة بطريقة الاهتلاك المطبق، بحيث لا ينص على تطبيق طريقة وحدات الإنتاج، كما يضع المشرع الضريبي شروط لتطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص (المديرية العامة، 2022، صفحة 54).

2.3. خسائر القيمة:

تعتبر خسائر القيمة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، خاصة خسارة القيمة على التثبيتات (29) وخسارة القيمة على العناصر المالية (59). ويؤدي إثبات خسارة القيمة محاسبيا ضمن الأعباء في الحساب 681 "مخصصات الاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة - أصول غير جارية" مقابل الحساب 29 "خسائر القيمة عن التثبيتات"، إلى التأثير على أقساط الاهتلاك المستقبلية. أما جبايا ووفق المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، فتؤخذ بعين الاعتبار خسائر القيمة عن المخزونات وحسابات الغير فقط.

3.3. المؤنات:

مؤنات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية: (الجريدة، 2009، صفحة 14)

- عندما يكون لكيان التزام راهن قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى.
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

4.3. مصاريف التفكيك وتجديد الموقع:

أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل التزاما للكيان (الجريدة، 2009، صفحة 08).

5.3. التقييم بالقيمة العادلة:

يسمح الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي للمؤسسات بإجراء عملية إعادة تقييم تثبيتاتها، فيمكنها إما تطبيق طريقة التكلفة التاريخية وإما تقييمه بالقيمة العادلة (القيمة الحقيقية) بتاريخ إعادة التقييم (الجريدة، 2009، صفحة 11)، وذلك بغرض إظهار قيمة الأصول بقيمتها الحقيقية في الميزانية.

وتعتبر إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ أين كانت إعادة التقييم قانونية، حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية. وتؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاكات المستقبلية، حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض

في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة الذي يؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة. (لعشيشي، 2011، صفحة 86)

6.3. عقود الإيجار التمويلي:

أدى تغيّر تعريف الأصول ليشمل العناصر التي تمارس المؤسسة رقابة عليها وتحصل على منافعها الاقتصادية المستقبلية وتحمل المخاطر المرتبطة بها، إلى تسجيل التثبيتات المتحصل عليها من طرف المستأجر في عقود الإيجار التمويلي في أحد حسابات التثبيتات (الحساب 21)، كما لو كان المستأجر مالكا للأصل، وتحتلك لديه ويمكن أن يسجل خسارة قيمتها كذلك.

بينما جبائيا يسجل اهتلاك الأصول الخاصة بالإيجار التمويلي من طرف المؤجر (الجريدة، 2013، صفحة 17). وكذلك بالنسبة لمدة الاهتلاك الخاصة بهذه الأصول، فمحاسبيا إما تكون مدة منفعة الأصل إذا كان المستأجر مالكا للأصل في نهاية مدة العقد، وإما يكون الاهتلاك وفق مدة العقد (الجريدة، 2009، صفحة 20)، أما جبائيا فيتم حساب الاهتلاك على أساس مدة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري (المديرية العامة، 2022، صفحة 42).

7.3. مصاريف البحث والتطوير:

تسجل مصاريف البحث محاسبيا عند تحمّلها ضمن الأعباء، أما مصاريف التطوير التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل، فتسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية في الحساب 203 "مصاريف التطوير القابلة للتثبيت"، وتسجل بالتالي مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة الخاصة بها. أما جبائيا فتخصم مصاريف البحث والتطوير في حدود 10% من الربح بدون تجاوز 100 مليون دج، وفق نص المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (المديرية العامة، 2022، صفحة 53)

8.3. الضرائب المؤجلة:

في ظل استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، قد تكون هناك أعباء أو نواتج مسجلة في فترة محاسبية وتتخذ بعين الاعتبار جبائيا في فترة أخرى، وكأمثلة عن ذلك وجود اختلاف في طريقة الاهتلاك المطبقة في المحاسبة والمفروضة جبائيا، أو تسجيل أعباء طبقا لفرضية الالتزام بينما ترفض جبائيا إلى حين تسديدها، مما ينتج عنها فوارق مؤقتة وبالتالي ضريبة مؤجلة.

ويتم استعمال الحساب 133 " الضرائب المؤجلة على الأصول" مع الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" لتسجيل الأصل الضريبي المؤجل، والحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" مع الحساب 134 "الضرائب المؤجلة على الخصوم".

9.3. تكاليف الاقتراض:

تسجل تكاليف الاقتراض محاسبيا ضمن حسابات الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها (الحساب 661 "أعباء الفوائد")، كما يتيح نصوص النظام المحاسبي المالي للمؤسسات استعمال طريقة أخرى، بتسجيل هذه المصاريف ضمن قيمة الأصل الثابت (الجريدة، 2009، صفحة 14)، فتؤدي إلى زيادة قيمة الأصل الثابت، وبالتالي زيادة قيمة الاهتلاك المسجل ضمن الأعباء في نهاية السنة.

10.3. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

بخصوص الحقوق والديون المقيمة بعملات أجنبية والتي لم تقبض أو تسدد بعد، ينص النظام المحاسبي المالي على إعادة تقييمهما وفق سعر الصرف السائد في نهاية الدورة، ويسجل فرق الصرف إما ضمن الأعباء (الحساب 666) إذا كانت هناك خسائر صرف، وإما ضمن النواتج (الحساب 766) إذا كانت هناك أرباح صرف. أما جبائيا فتتنص المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن هذه الأرباح أو الخسائر لا تدخل ضمن النتيجة الجبائية إلا في السنة التي تتحقق فيها فعليا.

11.3. تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

عندما يتم تغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطاء تخص أعباء أو نواتج سنوات سابقة، تقوم المؤسسة بتحميل الآثار الناجمة عن ذلك ضمن الأموال الخاصة بدون إعادة التسجيل ضمن الأعباء والنواتج، ويؤثر ذلك على النتيجة الجبائية التي تعتمد على النتيجة المحاسبية في تحديد الضريبة على الأرباح، التي تصبح لا تتضمن أعباء (الصنف 6) أو نواتج (الصنف 7) سنوات سابقة تم تسجيلها ضمن الأموال الخاصة (الصنف 1).

12.3. التحيين:

جاء النظام المحاسبي المالي بمفهوم جديد وهو التحيين أو الاستحداث لبعض العمليات، حتى يتم أخذ عنصر الزمن بعين الاعتبار، والتي يتم استخدامها في الكثير من الأحيان عند القيام بالتسجيلات المحاسبية والتقييم لبعض العناصر، مثل خسائر القيمة عن التثبيتات، عقود الإيجار التمويلي، مؤونات التقاعد....

فمثلا عند حساب القيمة القابلة للتحصيل عند وجود مؤشر على احتمال خسارة قيمة أصل ثابت ما، يتم حساب قيمة المنفعة التي تتطلب تحيين التدفقات النقدية المستقبلية، كما أن الأصول المحصل عليها بواسطة عقود الإيجار التمويلي، يتطلب التسجيل المحاسبي لها الأخذ بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة والقيمة الحالية للدفعات، هذه الأخيرة تتطلب حسابها اللجوء إلى التحيين، وتؤثر على النتيجة المحاسبية من خلال تسجيل الاهتلاك السنوي الذي قد يكون على أساس قيمة الأصل المحددة بالقيمة الحالية.

13.3. العقود طويلة الأجل:

هي عقد يتضمن إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة.

وهناك طريقتان يمكن للمؤسسة استخدامهما في التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل، الطريقة الأولى وهي المفضلة طريقة التقدم والطريقة البديلة هي طريقة الإتمام. (الجريدة، 2009، صفحة 18)، أما جبائيا فيسمح باستخدام طريقة التقدم فقط، وفق نص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المديرية العامة، 2022، صفحة 40).

14.3. العناصر ذات القيمة المنخفضة:

أتاح النظام المحاسبي المالي إمكانية إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة محاسبيا كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات (الجريدة، 2009، صفحة 08). وهناك توافق بهذا الخصوص مع القانون الجبائي، الذي يقبل خصم هذه الأعباء ما لم تتجاوز مبلغ 60 000 دج خارج الرسم (المديرية العامة، 2022، صفحة 42).

4. أثر اختلاف القواعد المحاسبية والجبائية في مؤسسة ميناء تنس:

يؤدي اختلاف القواعد المحاسبية والجبائية بالمؤسسة إلى الاستجابة من جهة لنصوص النظام المحاسبي المالي، ومن جهة أخرى الاستجابة للنصوص الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية.

1.4. جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بمؤسسة ميناء تنس:

تقوم ميناء تنس، الواقع 50 كلم شمال ولاية الشلف، وهو ميناء تجاري في الوسط الغربي للجزائر، ويعتبر الميناء التجاري الوحيد الذي يقع في شريط ساحلي قدره 400 كلم بين ولايتي الجزائر ووهران (ténès, 2022)، بإعداد الجدول رقم 09 الذي يبرز كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، التي تحدد على أساسها الضريبة على أرباح الشركات. وفيما يلي محتوى هذا الجدول لدى مؤسسة ميناء تنس.

الجدول (1): جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بمؤسسة ميناء تنس لسنة 2020

		ربح	I – النتيجة الصافية للدورة (حساب النتيجة)
212 822 147		خسارة	
	II – الاسترجاعات Réintégrations		
	أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال		
	حصة الهدايا الإشرافية غير القابلة للخصم		
	حصة الكفالة والرعاية غير القابلة للخصم		
	مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم		
598 227	اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم		
350 000	ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم		
	مؤونات غير قابلة للخصم		
3 076 300	اهتلاكات غير قابلة للخصم		
	حصة مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم		
	اهتلاكات غير قابلة للخصم مرتبطة بعمليات القرض الإيجاري (المستأجر)		
	إيجارات خارج النواتج المالية (المؤجر)		
10 000	الضريبة المستحقة على النتيجة		الضرائب على أرباح الشركات
943 227	الضريبة المؤجلة (التغير)		
	خسائر القيمة غير القابلة للخصم		
	غرامات وعقوبات		
1 714 776	إسترجاعات أخرى		
6 692 531	مجموع الإسترجاعات		
	III – التخفيضات Déductions		

	فوائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة	
	النواتج وفوائض القيمة عن التنازل عن أسهم وقيم مماثلة وكذلك الخاصة بأسهم أو حصص OPCVM المسعرة بالبورصة	
	النواتج المتأثية من توزيع الأرباح التي خضعت للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة	
	اهتلاكات مرتبطة بعمليات القرض الإيجاري (المؤجر)	
	الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر)	
	الاهتلاكات التكميلية	
17 560 280	تخفيضات أخرى	
17 560 280	مجموع التخفيضات	
	IV - تخفيض لخسائر سابقة	
	خسارة سنة 20	
	خسارة سنة 20	
	خسارة سنة 20	
	خسارة سنة 20	
- 223 689 896	مجموع الخسائر للتخفيض	
	ربح	النتيجة الجبائية (IV - III - II + I)
	خسارة	

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2020

من خلال الجدول أعلاه تتضح أبرز الفروقات التي أدت إلى وجود فروقات بين النتيجة المحاسبية والجبائية بمؤسسة ميناء تنس، والموضحة فيما يلي:

1.1.4. الاسترجاعات:

1.1.1.4. اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم:

الهبات والهدايا بقيمة 598 227 دج (الهبات 453 227 دج والهدايا 145 000 دج) المسجلة محاسبيا ضمن الأعباء، لا تقبل جبائيا ويعاد إرجاعها إلى النتيجة الجبائية تطبيقا لنص المادة 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2.1.1.4. ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم:

تتمثل في الرسم على السيارات المسجلة في صنف السيارات الخاصة، الذي تخضع له مؤسسة ميناء تنس لرسم سنوي بـ 350 000 دج، طبقا للمادة 26 من قانون المالية التكميلي 2010.

3.1.1.4. الاهتلاكات غير القابلة للخصم:

والتي تخص تتمثل في اهتلاك السيارات السياحية، تطبيقا للمادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول (2): الاهتلاكات غير القابلة للخصم بمؤسسة ميناء تنس

البيان	تاريخ الحيازة	القيمة الأصلية	الاهتلاك المحاسبي	الاهتلاك المسموح به	الاهتلاك الواجب تخفيضه
السيارة 1	2016/10/6	1 809 000	361 800	200 000	161 800
السيارة 2	2016/10/6	1 804 000	360 800	200 000	160 800
السيارة 3	2016/10/6	1 804 000	360 800	200 000	160 800
السيارة 4	2016/10/6	1 804 000	360 800	200 000	160 800
السيارة 5	2016/10/6	1 804 000	360 800	200 000	160 800
السيارة 6	2016/10/6	1 809 000	361 800	200 000	161 800
السيارة 7	2016/10/6	3 129 000	625 800	200 000	425 800
السيارة 8	2016/12/31	4 430 000	886 000	200 000	686 000
السيارة 9	2018/9/18	1 899 900	379 980	200 000	179 980
السيارة 10	2018/9/18	1 899 900	379 980	200 000	179 980
السيارة 11	2018/9/18	1 899 900	379 980	200 000	179 980
السيارة 12	2018/9/18	3 288 800	657 760	200 000	457 760
المجموع		27 381 500	5 476 300	2 400 000	3 076 300

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2020

فالاهتلاك المسجل محاسبيا على مدة منفعة 05 سنوات يتجاوز الاهتلاك المسموح به جبائيا، والمقدر بـ 1 000 000 دج على مدى 05 سنوات، أي 200 000 دج سنويا، وهذا وفق قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة لسنة 2020 الذي أعد على أساسه جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بمؤسسة ميناء تنس.

4.1.1.4. استرجاعات أخرى:

تتمثل فيما يلي:

- الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية بـ 994 776.47 دج، تطبيقا للمادة 8 من قانون المالية لسنة 2018.

- أعباء المباني غير المخصصة للاستغلال بـ 720 000 دج، طبقا للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعليه يكون مجموع الإسترجاعات الأخرى في النتيجة الجبائية = 1 714 776.47 دج

2.1.4. التخفيضات:

1.2.1.4. تخفيض عن استرجاع مؤونة التقاعد لسنة 2019:

يتم تعديل مؤونة التقاعد محاسبيا في مؤسسة ميناء تنس سنويا، إما بزيادة قيمتها ضمن الأعباء وإما باسترجاعها ضمن النواتج، ويؤثر ذلك على النتيجة الجبائية، باعتبار أنها لا تؤخذ جبائيا في نفس السنة، وينتج عنها تسجيل خصم ضريبي مؤجل. وقد بلغت قيمة التخفيض الضريبي الناتج عن استرجاع مؤونة التقاعد لسنة 2019 مبلغ 17 560 280 دج.

2.2.1.4. فائض القيمة عن التنازل عن تثبيبات:

يتم تخفيض فائض القيمة عن التنازل عن التثبيبات من النتيجة المحاسبية، وفق نص المادة 1-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول (3): فائض القيمة عن التنازل عن تثبيبات

الإعفاء	مبلغ فائض القيمة	تاريخ الحيابة	طبيعة التثبيت
130 000	200 000	1988/6/6	ميزان جسر قبان Pont bascule

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2020

2.4. تسجيل الضرائب المؤجلة في مؤسسة ميناء تنس:

تسجل محاسبيا الضرائب المؤجلة في مؤسسة ميناء تنس لكل الفروقات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والجباية، وتتمثل فيما يلي:

1.2.4. تسجيل الأصل الضريبي المؤجل:

تسجل المؤسسة أصل ضريبي مؤجل عن مؤونة تقاعد عمالها، والتي تخص العلاوات التي تمنحها المؤسسة لعمالها عند خروجهم إلى التقاعد، والتي لا تخصم جبائيا إلا عند تسديدها في السنوات اللاحقة، بينما تسجل محاسبيا عند نشأة التزام المؤسسة تجاه عمالها.

بلغت هذه المؤونة في سنة 2021 مبلغ 26 470 200.36 سجلت ضمن الأعباء كما يلي:

الجدول (4): تسجيل مؤونة التقاعد

		2021/12/31		
	26 470 200.36	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - أصول غير جارية مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة مؤونة تقاعد العمال	153000	681200
26 470 200.36				

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2021

وتنتج عنها أصل ضريبي مؤجل يحدد بضرب قيمة المؤونة في معدل الضريبة على الأرباح المطبق على المؤسسة بـ 26%:

$$26\,470\,200.36 \times 0.26 = 6\,882\,252.09$$

وسجل محاسبيا كما يلي:

الجدول (5): تسجيل الأصل الضريبي المؤجل

		2021/12/31		
	6 882 252.09	الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول أصل ضريبي مؤجل	692000	133000
6 882 252.09				

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2021

ويتم إعادة النظر في المؤونة سنويا وتعيينها وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، بناء على تغير العناصر التي تدخل في حساب مؤونة التقاعد، وإذا تغير مبلغها يتغير بالتبعية مبلغ الضريبة المؤجلة.

ففي سنة 2021 انخفضت قيمة مؤونة التقاعد مقارنة بسنة 2020 بمبلغ 607 487.91 دج، وهو ما انجر عنه كذلك انخفاض قيمة الأصل الضريبي المؤجل بـ 157 946.85 (0.26 x 607 487.91).

الجدول (6): استرجاع مؤونة التقاعد وتعديل الأصل الضريبي المؤجل

		2021/12/31		
607 487.91	607 487.91	مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - أصول غير جارية تخفيض قيمة مؤونة التقاعد	781100	153000
157 946.85	157 946.85	فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول الضرائب المؤجلة على الأصول تعديل مبلغ الأصل الضريبي المؤجل	133000	692000

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2021

2.2.4. تسجيل الخصم الضريبي المؤجل:

تسجل مؤسسة ميناء تنس خصم ضريبي مؤجل عن الفوائد القابلة للتحصيل للفترة من 2020/5/6 إلى 2020/12/31، أي 234 يوم، بمعدل 1.5% لمبلغ 150 000 000 دج، أي أن الفائدة المنتظر تحصيلها تقدر بـ $150\,000\,000 \times 0.015 \times \frac{365}{234} = 1\,442\,465.76$ دج. والتي تسجل محاسبيا كما يلي:

الجدول (7): تسجيل الفوائد المنتظرة

		2020/12/31		
1 442 465.76	1 442 465.76	الفوائد المنتظرة عائدات الأصول المالية فوائد سنة 2020 للتحصيل	762000	518800

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2021

هذا الإيراد الذي يدخل في حساب النتيجة المحاسبية لا يؤخذ بعين الاعتبار جبائيا إلا عند تحققه، وهو ما يتطلب تسجيل خصم ضريبي مؤجل يحسب كما يلي:

والذي يسجل محاسبيا كما يلي: $375\ 041.10 = 0.26 \times 1\ 442\ 465.76$

الجدول (8): تسجيل خصم ضريبي مؤجل

		2020/12/31		
375 041.10	375 041.10	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم الضرائب المؤجلة على الخصوم خصم ضريبي مؤجل	134000	693000

المصدر: مؤسسة ميناء تنس، 2021

5. خاتمة:

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى التأثير على النظام الجبائي، بالنظر إلى العلاقة القوية التي تربط المحاسبة بالجباية في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني السابق، الذي كان يهدف إلى تحقيق أهداف الدولة من المعلومات في المقام الأول، خلافا للنظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين بالدرجة الأولى، والتركيز على الجانب الاقتصادي للتعاملات وليس المظهر القانوني لها، بظهور قواعد ومعالجات محاسبية جديدة لها علاقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات.

1.5. النتائج

تم من خلال هذه الدراسة التوصل إلى النتائج التالية:

- تختلف القواعد المحاسبية عن الجبائية، فالأولى تهدف إلى تقديم قوائم مالية تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة لغرض اتخاذ القرارات، بينما تهدف الثانية إلى رفع الحصيلة الضريبية للدولة.
- تختلف القواعد المحاسبية عن الجبائية في معالجة العديد من العناصر، أبرزها الاهتلاكات وخسائر القيم والمؤونات، التقييم بالقيمة العادلة، عقود الإيجار التمويلي، فوارق الصرف والعقود طويلة الأجل.
- تعد المؤسسة الجدول الضريبي رقم 09 الذي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.
- تسجل المؤسسة مؤونة التقاعد محاسبيا عند تحملها وفقا لفرضية الالتزام، بينما لا تخصم جبائيا إلا عند تسديدها.

- تسجل المؤسسة ضرائب مؤجلة عن مختلف الفوارق المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والجبائية، ولا سيما مؤونة التقاعد والفوائد المنتظرة.

2.5. الاقتراحات

- بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- ضرورة تحقيق تقارب وتوافق القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.
- حاجة النظام المحاسبي المالي إلى تكييف مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية.
- تحقيق توافق مستمر للقواعد المحاسبية مع نصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بالضرائب على النتيجة.
- تحقيق الاستقرار في التشريع الضريبي المتعلق بتحديد الضريبة على الأرباح.
- الأخذ بعين الاعتبار جبائيا طريقة الإتمام في معالجة العقود طويلة الأجل وطريقة وحدات الإنتاج لتحديد الاهتلاك، وكذلك مختلف خسائر القيم والمؤونات.
- الاستفادة من التجارب الدولية في كيفية التوفيق بين القواعد المحاسبية والجبائية.

6. قائمة المراجع:

1.6. المراجع باللغة العربية

- أمر رقم 01-09، مؤرخ في 22 جويلية 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009.
- المديرية العامة للضرائب (2022)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، الجزائر.
- قانون رقم 13-08، مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013.
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
- جمال لعشيشي، (2011)، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر

مرسوم تنفيذي رقم 156-08، مؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

2.6. المراجع باللغة الأجنبية

Jean-François DES ROBERT, François MÉCHIN, Hervé PUTEAUX, (2004), *Normes IFRS et PME*, Dunod, paris.

Siriyama KANTHI HERATH, Melvin AMANI, (2017), The Impact of IFRS Adoption on Corporate Income Taxation, A review of Literature, *International Journal of Business Management and Commerce*, Volume 2, N 1, 04, Center for Contemporary Research, United states of America.

Jacques RICHARD, Christine COLLETTE, (2008), *Comptabilité générale Système français et normes IFRS*, 8^{ème} édition, Dunod, Paris.

Entreprise Portuaire de Ténès, Présentation, consulté 26 février 2022: <http://www.portdetenes.dz/presentation/>