

المعالجة المحاسبية والجبائية لعمليات إعادة تقييم الثبتيات Accounting and fiscal treatment revaluations of fixed assets

مُحَمَّد قبايلي^{*1}

¹ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسي البليدة 2 (الجزائر).

mohamedkeb@hotmail.fr¹

تاريخ الارسال: 2021/09/22؛ تاريخ القبول: 2022/01/08؛ تاريخ النشر: 2022/06/08

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى توضيح منهجية إعادة تقييم الثبتيات في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بإبراز أسس وقواعد تطبيق هذه الطريقة، ومحاولين التعمق في إشكالية المعالجة المحاسبية لعمليات إعادة التقييم وفق قواعد النظام المحاسبي المالي من جهة، وتوضيح الجانب الجبائي لمعالجة فائض إعادة التقييم وكيفية محاسبة الضرائب المؤجلة الناتجة عنه من جهة أخرى، حيث تم التطرق إلى دراسة عامة لتقنية الضرائب المؤجلة والفروقات الزمنية الخاصة بعمليات إعادة التقييم في الجزائر، وإعطاء أهم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بها.

الكلمات المفتاح: النظام المحاسبي المالي، إعادة تقييم الثبتيات، القواعد الجبائية لفوائض إعادة التقييم، الضرائب المؤجلة.

رموز تصنيف jel: G31;O23;M41

Abstract: This study aims to clarify a methodology for re-evaluating the fixations in economic institutions, by highlighting the foundations and rules for applying this method, trying to delve into the problematic of accounting treatment of re-evaluation operations according to the rules of the financial accounting system on the one hand, and to clarify the fiscal side to address the re-evaluation surplus and how to account for the resulting deferred taxes. On the other hand, a general study of the technology of deferred taxes and time differences for re-evaluation operations in Algeria was discussed, and the most important accounting records related to them were given.

Keywords: Financial accounting system, re-evaluation of fixations, tax rules for revaluation surpluses, deferred taxes.

Jel Classification Codes : M41;O23;G31

تمهيد:

إنّ الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية هو تزويد القوائم المالية بقيم حقيقية تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، وهو نفس الهدف من تطبيق المعيار الدولي رقم 16 للتأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة أقل عن مبلغها القابل للاسترداد، بحيث لو كانت القيمة المحاسبية المسجلة بها التثبيتات أقل من قيمته القابلة للاسترداد وجب إعادة تقييم تلك الأصول بقيمتها العادلة، كما أن مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية لا تستخدم مباشرة في عملية تحديد النتيجة الجبائية، إلا بعد إجراء التسويات والتعديلات الضرورية لتحديد الضريبة على أرباح الشركات وفق قواعد وقوانين جبائية متغيرة بهدف الوصول إلى الوعاء الضريبي المناسب.

وعلى هذا الأساس، جاءت إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما هي المعالجات المحاسبية والجبائية الخاصة بإعادة تقييم التثبيتات في ظل تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة؟

وبهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة وبلوغ هدف الدراسة سنحاول في مرحلة أولى عرض الإطار النظري لإعادة تقييم التثبيتات وذلك من خلال عرض مفهوم عمليات إعادة التقييم ومبرراتها وشروطها. كما سنتطرق في مرحلة ثانية إلى دراسة الجانب الجبائي لعمليات إعادة التقييم والضرائب المؤجلة الناتجة عنها وفي المرحلة الأخيرة سنتناول الدراسة المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي.

I- الإطار النظري لإعادة تقييم التثبيتات:

تحدد القيمة المحاسبية للتثبيتات وفق هذه الطريقة بقيمة إعادة التقييم والتي تمثل قيمته الحقيقية (القيمة العادلة) بتاريخ إعادة التقييم، وسنقوم بتعريفها وشرح منهجيتها وتوضيح مبرراتها.

1.I- تعريف إعادة تقييم التثبيتات

يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، ويرى "Tengblad" أن المبدأ الأساسي لتقييم الأصول الواردة في القوائم المالية هو استخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم، وفي حالة عدم توفر قيم سوقية لبعض الأصول المستخدمة يتم تقييمها على أساس التكلفة الجارية أو القيمة العادلة أو تكلفة إعادة الإنتاج¹.

كما تعرف إعادة التقييم بأنها إحلال أو استبدال قيمة بقيمة أخرى، وهذا بسبب عدم ثبات قيمة النقود (حالات التضخم)، أو بصيغة أخرى هو تصحيح الانخفاض في قيمة النقود أي قيمة وحدة الحساب، ومن أجل إعادة التقييم نلجأ إلى معاملات يتم تحديدها انطلاقاً من أسعار السوق أي مؤشرات الأسعار².

2.I- العوامل التي تؤدي إلى إعادة تقييم التثبيتات

بعد الاعتراف والتقييم الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل التثبيتات بالمبلغ المعاد تقييمه ناقص مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم والمحددة بالرجوع إلى سوق نشط وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل خارجية وداخلية كما يلي³:

1.2.I- العوامل الخارجية

- ✓ ارتفاع القيمة السوقية للأصل خلال الفترة؛
- ✓ حدوث تغيرات هامة لصالح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو أنه سيحصل في المستقبل القريب تغيرات أخرى في البيئة الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المؤسسة؛

✓ انخفاض في أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى في السوق خلال الفترة، والتي من المحتمل أن تؤثر على معدل التخصيم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وترتفع قيمة الأصل أو مجموعة الأصول القابلة للاسترداد.

2.2.I- العوامل الداخلية

✓ حدوث تغيرات هامة لصالح المؤسسة خلال الفترة أو من المتوقع حدوثها في المستقبل القريب أو تغير في طريقة استعمال الأصل، وتشمل هذه التغيرات المصروفات الرأسمالية التي تم تكبدها خلال الفترة لتحسين الأصل أو زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أدائه المقيم أصلاً أو إلزاماً بإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل؛

✓ توفر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أو مجموعة الأصول سيكون أفضل مما يتوقع في القريب العاجل.

3.I- منهجية تقييم التثبيتات

يسجل التثبيت إذا كان مورد تحت رقابة المؤسسة، وناتج عن أحداث ماضية، وينتظر منه جني منافع اقتصادية مستقبلية، هذه الشروط غير كافية، بل لابد من توفر معيارين آخرين هما: أن المنافع الاقتصادية المستقبلية محتملة (احتمال جني منافع وليس يقينا أي قد لا تجني)؛ وأن للتثبيت تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها بمصدقية، وهذا ضروري حتى تكون المعلومة المالية مفيدة⁴.

حيث يولي معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، كل اهتمامه للتثبيتات العينية ومعيار المحاسبة الدولي رقم (38) للتثبيتات المعنوية ويعالج المعيارين السابقين التثبيتات من جميع النواحي: تعريفها، تاريخ تسجيلها، تحديد قيمتها، احتلاكها، حيث تقاس التثبيتات عند الاعتراف الأولي في كل من معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي بالقيمة العادلة أو تكلفة الإنتاج أو تكلفة الاقتناء حسب طريقة الحصول عليها، أما بعد الاقتناء فيعتمد أساس القياس المتبع على تقييم القيمة العادلة باعتماد طريقتين لتسجيل وتقييم التثبيتات وهما كل من طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم كالتالي⁵:

I.3.1- طريقة التكلفة

وهي إجبارية وتسمى أيضاً الطريقة التفضيلية، وتقضي هذه الطريقة بتسجيل الأصل أو التثبيت بتكلفته الأصلية عند تاريخ الشراء ويطرح منها لاحقاً مجموع الإهلاكات المتراكمة ومجموع خسائر أو تدهور القيمة المحتملة، أي القيمة المحاسبية الصافية.

I.3.2- طريقة إعادة التقييم

وهي إختيارية يلجأ إليها في حالات التضخم، بحيث أي أصل مقيم بالقيمة السوقية أو العادلة يمكن إعادة تقييمه، فإذا قررت المؤسسة إعادة تقييم أصل ما فينبغي عليها إعادة تقييم كل عناصر الأصول، ويتم تسجيل فرق إعادة التقييم في حسابات رؤوس الأموال (ح/105).

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم - الإهلاكات المستقبلية - خسائر القيمة المستقبلية

حيث يشترط في تطبيق طريقة إعادة التقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصدقية كما يشترط تطبيق الطريقة من دورة إلى أخرى وتطبق بصفة منتظمة على جميع الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة، ويجب تطبيقها كلما تطلب الأمر ذلك، أي كلما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل⁶.

وتعرف القيمة العادلة للأصل حسب المعايير الدولية على أنها المبلغ الذي يمكن أن تبادل به بين أطراف حسنة الإطلاع متفاهمة وتعمل في إطار شروط المنافسة العادية.⁷ وهي سعر السوق الحالي للأصول المتشابهة إذا كان هناك سوق، وإذا لم يكن هناك سوق نظرا للطبيعة الخاصة لبعض أنواع الأصول، فالإتفاق أن يعاد تقييم هذه الأصول بالتكلفة التعويضية الصافية⁸.

I.4- شروط إجراء عمليات إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

وإذا ظهرت مؤشرات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحويل التي هي أقصى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة النفعية، تبدأ المؤسسة بإجراء إعادة التقييم والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحويل. حيث تركز طريقة إعادة التقييم وفقا للنظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند اكتمال الشروط المنصوص عليها بسعر البيع الصافي أو القيمة النفعية أيهما أكبر.

كما يجب على المؤسسة القيام بعملية إعادة التقييم بصورة منتظمة، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عن القيمة العادلة وذلك وفق الشروط التالية⁹:

- إمكانية تحديد القيمة العادلة للتثبيت بكل موثوقية، والقيمة العادلة للأصل هي القيمة التي يكون المشتري راغباً في دفعها والبائع راغباً في تسلمها ثمناً للأصل في سوق مفتوحة وليس عليها قيود؛

- يجب على المؤسسة اختيار طريقة واحدة لإعادة تقييم التثبيتات طريقة التكلفة أو إعادة التقييم، والتي تنتمي إلى نفس المجموعة وذلك تطبيقاً لمبدأ ثبات الطرق المحاسبية المستعملة ؛

- تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافاً كبيراً عن القيمة السوقية بتاريخ الإقفال، وإذا أعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها هذا التثبيت، تعتبر مثلاً " فئة " كل من: الأراضي، المباني، المعدات والأدوات الصناعية، معدات مكتب... الخ ؛

- يتم تحديد القيمة العادلة فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جداً والتي لا تمتلك سوقاً لها يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مردودية الأصل ؛

- يتم إعادة تقييم بنود التثبيتات في المجموعة في وقت واحد لتجنب اختيار الأصول لإعادة التقييم ولتجنب إظهار قيم وتكاليف بتواريخ مختلفة في القوائم المالية. ولكن يمكن إعادة تقييم مجموعة من التثبيتات على أساس متعاقب على أن يتم الانتهاء من إعادة تقييم مجموعة التثبيتات خلال فترة قصيرة وعلى أن يتم تحديث إعادة التقييم ؛

- يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لبنود التثبيتات. في حالة ما إذا كان الاختلاف مهم بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية المسجلة للتثبيت بالميزانية فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى، حيث تواجه بعض التثبيتات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية. ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لبنود التثبيتات إذا كان الاختلاف غير مهم. وبدلاً من ذلك تقوم المؤسسة بإجراء إعادة التقييم كل 3 أو 5 سنوات.

II - الجانب الجبائي لإعادة تقييم التثبيتات والضرائب المؤجلة الناتجة عنها:

سوف نحاول من خلال هذا العنصر تسليط الضوء على المعالجة الجبائية لفوائض القيمة المحققة في إطار عمليات إعادة التقييم الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، حيث سنتناول كلا من المعالجة الجبائية لفوائض القيمة لإعادة التقييم، ومحاسبة الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات.

II.1- المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم

يتضمن الربح الخاضع (الجبائي) نتيجة النشاطات العادية بإضافة إلى الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة (التخفيضات)، ويتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة والأعباء الناتجة عن ممارسة النشاط العادي¹⁰.

أما الاستردادات فهي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استثنائية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الضريبي، أما التخفيضات هي تلك الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي أو إيرادات غير خاضعة وتعتبرها إدارة الضرائب كعناصر تطرح من النتيجة المحاسبية، ويمكن اعتبار الاستردادات كل التكاليف التي لا تتوفر فيها الشروط التالية:

- استغلالها يكون في إطار التسيير العادي لنشاط المؤسسة وأن تكون مدعمة بمبررات كافية؛
- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية (إهلاكات)؛
- أن تكون متعلقة بالسنة المالية الحالية.

حيث نصت المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2009 على ما يلي: " يقيد فائض القيمة المتأني من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات " ¹¹.

كما تشير كذلك إلى ¹²: " يقيد فائض محصصات الإهلاكات المتأني من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".

كما نصت المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2019¹³: "لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهلاك، و يسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع". تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة، عند الحاجة، عن طريق التنظيم.

كما نصت على: "يحسب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للاهلاك، انطلاقاً من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم".

حيث تعتبر هذه النصوص تعديلاً لمحتوى المادة 185 والمادة 186 والمادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما تفسر القوائم المالية والجداول الملحقمة للجداول الجبائية وفق التوجيهات المبينة في مذكرات المديرية العامة للضرائب وتحليل نصوص المواد السابقة نخلص إلى:

- تحديد مدة خمس سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم المتعلقة بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي للنتيجة الجبائية، هذا ما يعتبر تمديداً للضريبة على فوائض القيمة بمهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي.

- ومن جهة أخرى، تنص المادة صراحة على إسترداد فائض مخصصات الإهلاك الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها، حيث تدرج خارج المحاسبة في الجدول الجبائي T9 (إستردادات وتخفيضات).

- تعتبر عمليات إعادة التقييم محايدة جبائياً، حيث فارق إعادة التقييم غير خاضع للضريبة على أرباح الشركات في دورة تحققه، ومخصصات الإهلاك المتعلقة بهذا الفائض تكون غير قابلة للخصم في تحديد النتيجة الجبائية خلال المدة النفعية المتبقية.

- نفس الأمر بالنسبة لفائض (فارق) إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهلاك لا يدرج في النتيجة الجبائية، ولا يجب توزيعه على الشركاء.

- عند التنازل عن التثبيتات لا يتم إدراج فائض إعادة التقييم في حساب فوائض أو نواقص القيمة الخاضعة للضريبة (النتيجة الجبائية).

هذه القواعد جاءت تماشياً مع النظام المحاسبي المالي والمعياري "IAS16" الذي يطرح عدة وضعيات لإعادة تقييم الأصول، ولكن هذه الوضعيات يجب معرفة أثارها الجبائية، وبالرجوع إلى

نص المادة 186 السابق، فإن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي، ولا جباية فورية وكلية وهذا يتم معالجته محاسبيا من خلال إدراج ضرائب مؤجلة خصوم تقتطع من فارق إعادة التقييم (ح/105) في دورة إعادة التقييم ل يتم ترصيد الضرائب المؤجلة جزئيا في حساب النتيجة (ح/693) حسب أقساط اهتلاك فارق إعادة التقييم لأنه جزء من زيادة التثبيات التي يتم استردادها لتحديد الوعاء الضريبي.

كما تحدد القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات محاسبيا في حالة كان فارق التقييم سالبا بالفرق بين القيمة الأصلية والإهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المحتملة (فارق التقييم السالب)، أما القواعد الجبائية فتعتبر خسائر القيمة المحتملة كاستردادات فهي غير مقبولة للخصم، حيث تعتمد على التكلفة التاريخية في حساب الإهتلاكات المتعلقة بهذه التثبيات، إلا إذا كانت هذه الخسائر متعلقة بإهتلاك تكميلي للتثبيات كاحتراقها مثلا، فالمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة تورد قائمة للأعباء المقبولة، التي لا تدخل ضمنها خسائر القيمة للتثبيات، أما خسائر القيمة على المخزونات والحقوق هي مقبولة جبائيا بتوفر مجموعة من الشروط¹⁴، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول لهذه الفروقات الزمنية نتيجة أن القيمة المحاسبية للأصل أصغر من القاعدة الجبائية الظاهرة بالميزانية الجبائية والتي لا تحتوي على خسارة قيمة.

حيث توجد فروقات بين القواعد المحاسبية والجبائية عندما يتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة بإثبات مخصص تدهور القيمة (ح/68) ويتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفروقات الزمنية القابلة للخصم المتعلقة بتدهور القيمة، ويتم تعديل الضرائب المؤجلة أصول عند إدراج مخصصات الإهتلاك في كل نهاية دورة لامتناس تلك الفروقات الزمنية، أو عند تسجيل إسترجاع لخسائر القيمة المسجلة سابقا، عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل* للتثبيات أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية.

II.2- محاسبة الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيات

تتم محاسبة الضرائب المؤجلة للعناصر التي يتم محاسبتها مباشرة في الأموال الخاصة والتي لها تأثير على تغير ثروة المؤسسة كإعادة التقييم، تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعتبرة في الجانب المدين أو الدائن لعناصر الأموال الخاصة مباشرة وليس في حساب النتيجة.

II.2.1- مفهوم الضريبة المؤجلة

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة أصول قابلة للاسترجاع¹⁵، وهي اقتصاد في الضريبة الواجبة الاسترجاع خلال الفترات المستقبلية بالاستناد إلى الفروقات الزمنية القابلة للخصم؛ أو ترحيل الخسائر الجبائية غير المستخدمة إلى الأمام¹⁶:

أما الضريبة المؤجلة خصوم هي مقدار الضرائب على الأرباح التي يجب دفعها خلال الفترات المستقبلية، بالاستناد إلى الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلاً¹⁷.

حسب الفقرة 1-134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمطابقة لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي "IAS12" فإن طريقة الترحيل المتغير دوماً هي الطريقة الوحيدة المقبولة، وهي توافق المقاربة بالميزانية¹⁸.

II.2.2- علاقة الضرائب المؤجلة بالفروقات الزمنية (temporelles Différences)

إن القواعد الجبائية لحساب الربح الخاضع للضريبة قد تختلف عن القواعد المحاسبية، أي بعض الأعباء يمكن أن تكون جبائياً غير قابلة للخصم عند محاسبتها ولكن لاحقاً، كذلك بعض الإيرادات تكون خاضعة للضريبة حالياً وليس عند محاسبتها، أيضاً بعض الإيرادات لا يتم إخضاعها عند محاسبتها ولكن في تاريخ لاحق، وبعض الأعباء يتم خصمها قبل محاسبتها، تشكل هذه الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ما يصطلح عليها بالفروقات المؤقتة لأنه يتم امتصاصها بمرور الوقت.

كما لا يتم معالجة أثر كل التغيرات في ثروة المؤسسة ضمن حساب النتيجة، بل هناك من يتم معالجتها في بنود النتيجة الإجمالية أو الأموال الخاصة في حالة التثبيتات المعاد تقييمهما على سبيل المثال، فإن إعادة التقييم تسجل مباشرة في الأموال الخاصة (ح/ 105 فارق إعادة التقييم)¹⁹، ولكي تدرج أيضاً هذه التغيرات في الثروة في حساب الضرائب المؤجلة قامت IASB بتعويض المقاربة بالنتيجة والتصور المرافق لها الفروقات المؤقتة، بالمقاربة بالميزانية والمصطلح الجديد الفروقات الزمنية، فحسب هذه المقاربة الجديدة، الضرائب المؤجلة لا تنتج عن الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ولكن بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم وقاعدته الجبائية.

فيما يتعلق بالأصل أو الخصم، عندما تكون القاعدة الجبائية أكبر أو أقل من قيمته المحاسبية، الفروقات الزمنية قد تكون خاضعة لاحقاً (قابلة للدفع) أو قابلة للخصم (قابلة للاسترجاع)²⁰.

II.3- التسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

قدم القرار المؤرخ في 26 جولية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول التي تدرج كحقوق ضريبية في ميزانية المؤسسة بضرب مبالغ الفروقات الزمنية القابلة للاسترجاع في معدل الضريبة، والعكس بنسبة للضرائب المؤجلة خصوم التي تدرج كديون ضريبية ناتجة عن الفروقات الزمنية القابلة للدفع بضرب الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلاً في معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي تخضع له المؤسسة.

II.3.1- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول

ويتم تسجيل أصول ضريبية مؤجلة محاسبياً وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين ح/133 "ضرائب مؤجلة على أصول" كأصل في الميزانية والجانب الدائن كإيراد ح/692 "فرض ضريبة مؤجلة عن أصول" أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة (ح/11)، بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للخصم مستقبلاً، ويكون التسجيل كما يلي²¹:

133	من ح/ ضريبة مؤجلة أصول	XX	XX
692	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	
11	أو ح/ الترحيل من جديد	XX	
	تسجيل الضرائب المؤجلة أصول		

ويتم إعادة تقويمه عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق.

II.3.2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم

ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم في الجانب الدائن لـ ح/134 "ضرائب مؤجلة على الخصوم" كخصم إلى ح/693 "فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم" كعبء أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة (ح/104، ح/105، ح/11... الخ)، بالاستناد إلى مبالغ الضرائب المطلوب دفعها خلال الدورات اللاحقة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي²²:

XX	XX	من ح/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	693
XX	XX	أو ح/فارق إعادة التقييم	105
XX		إلى ح/ضرائب مؤجلة على الخصوم	134
		تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم	

وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسها.

III- المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي:

يسجل فرق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 "فارق إعادة التقييم"، علما أن العملية لا تعطي أي ربح، وتتم محاسبة إعادة تقييم الأصل القابل للاهلاك وفق المعيار (IAS 16) حسب طريقتين²³:

✓ إعادة تقييم كل من التكلفة ومجمع الإهلاكات في آن واحد؛

✓ إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية وإلغاء الإهلاكات المتراكمة.

أما المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم التي نص عليها القرار المؤرخ في 28 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي، تكون وفق منهجية و قواعد الطريقة الأولى وتتم التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة التي تقوم بإعادة التقييم حسب الحالات التالية:

III.1- حالة الزيادة في قيمة التثبيتات

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لتثبيت ما بعد إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم"، ويتم معالجة تأثير إعادة تقييم التثبيتات على الضرائب طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بإدراج ضرائب مؤجلة خصوم (حساب 134) مقتطعة من الوعاء الخاضع لاحقا (حساب 105) فارق إعادة التقييم²⁴.

كذلك عندما يعاد تقييم أي بند من التثبيتات فإن الإهلاك المتراكم (حساب 28) حتى تاريخ إعادة التقييم يعاد احتسابه بما يناسب التغير في القيمة الإجمالية المسجلة للتثبيت (حساب 21) حتى تكون القيمة المسجلة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمهما. وتستخدم هذه

الطريقة في حالة إعادة تقييم أصل بواسطة معامل إعادة التقييم، أو يستبعد في مقابل إجمالي القيمة المسجلة للأصل وصافي القيمة المقدرة لقيمة الأصل المعاد تقييمها. مثلاً، تستخدم هذه الطريقة في حالة المباني التي يعاد تقييمها بما يعادل قيمتها السوقية. أي إذا أصبح مبلغ إعادة التقييم أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت قبل إعادة تقييمه، فإن الزيادة الحاصلة تسجل كما يلي²⁵:

21	من /ح/ التثبيتات العينية	أ	
281	إلى /ح/ إهلاك التثبيتات	ب	
134	/ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	ج	
105	/ح/ فارق إعادة التقييم	د	
	تسجيل الزيادة بعد إعادة التقييم		

أ : الزيادة في القيمة الإجمالية ؛

ب: الزيادة في قيمة الإهلاكات المجمعة ؛

ج: فارق إعادة التقييم موجب صافي من الضرائب المؤجلة؛

د : الضرائب المؤجلة خصوم (فارق إعادة التقييم $\times$ معدل الضريبة على أرباح الشركات).

ويمكن تحويل فائض إعادة التقييم (حساب 105) المدرج ضمن الأموال الخاصة مباشرة إلى الأرباح المحجوزة (حساب 11 الترحيل من جديد) إذا تم تحقيق الفائض. ويتحقق فائض إعادة التقييم بكامله إذا تم إيقاف أو التنازل عن الأصل. ولكن يتم تحقق جزء من الفائض أثناء استخدام المؤسسة للأصل وفق قسط الإهلاك السنوي. وفي هذه الحالة، تكون قيمة الفائض المحقق عبارة عن الفرق بين الإهلاك على أساس القيمة المعاد تقييمها للأصل والإهلاك على أساس تكلفة الأصل الأصلية، ولا يجوز المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى حساب النتيجة (حساب 75)²⁶.

ويتم تسجيل تحويل فائض إعادة التقييم جزئياً حسب مدة الإهلاك المتبقية للأصل إلى النتيجة المرحلة (حساب 11 الترحيل من جديد) في نهاية كل سنة بالقيود التالي²⁷:

105	من ح/ فارق إعادة التقييم	XX	XX
11	إلى ح/ الترحيل من جديد تسجيل التحويل الجزئي لفائض إعادة التقييم		XX

كما نستخلص من محتوى المعيار IAS12 الضرائب على النتيجة والمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة، أنه لا يدمج فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم مباشرة ضمن العناصر الخاضعة للضريبة، وتقتطع الضرائب المؤجلة المناسبة من فارق إعادة التقييم في تاريخ تحقق الفائض (تاريخ إعادة التقييم)، ويتم تحويل قسط الضرائب المؤجلة خصوم المتعلقة بقسط الإهلاك الإضافي سنويا إلى حساب النتيجة لأن التشريع الجبائي يفرض الجزء الزائد في أقساط الإهلاك المتعلقة باهلاك فارق إعادة التقييم)، وعليه يتم استخدام جزء الضرائب المؤجلة حسب العمر المتبقي في كل نهاية دورة عند اهلاك التثبيت المعاد تقييمه بتسجيل القيد التالي²⁸:

134	من ح/الضرائب المؤجلة على الخصوم	XX	XX
693	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم استخدام قسط الضرائب المؤجلة خصوم		XX

III.2- حالة انخفاض القيمة المحاسبية للتثبيت

إذا أدت إعادة التقييم إلى انخفاض في قيمة التثبيت مباشرة يتم الاعتراف بالانخفاض في حساب النتيجة كمخصص خسارة قيمة محتملة مباشرة (من ح/ 681 إلى ح/ 29)²⁹.

أو يتم محاسبة انخفاض قيمة التثبيتات بعد زيادتها في السنوات السابقة بتخفيض القيمة الاجمالية للتثبيت والهلاك المتراكم المتعلق بها والفارق يكون في حساب فارق إعادة التقييم في الجانب المدين، لكن هذا الانخفاض يكون في حدود حساب 105 المسجل سابقا في الجانب الدائن، حيث الانخفاض الإضافي يتم معالجته في حساب النتيجة كمخصص خسارة قيمة.

أي يكون رصيد حساب 105 مدين وإذا كان المبلغ أكبر من فارق إعادة التقييم الدائن الظاهر بالميزانية، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة السالب على فارق إعادة التقييم السابق خسارة في القيمة، فإنه يجب تسجيل هذا المبلغ (الفائض السالب) كعبء في حساب 681 مخصصات

خسائر القيمة في الجانب المدين وجعل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات دائنا، لأن مبلغ الانخفاض في هذه الحالة أكبر من المبالغ عند الزيادة ويسجل كما يلي³⁰:

أ	ج	من ح/ فارق إعادة التقييم	21	105
	ب	ح/ إهلاك التثبيتات		281
	د	ح/ الضرائب المؤجلة خصوم		134
		إلى ح/ التثبيتات العينية		
		تسجيل انخفاض فارق إعادة التقييم بعد الزيادة		
هـ	هـ	من ح/ مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة	29	681
		إلى ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		
		قيد تكوين مخصص تدني قيمة التثبيتات		

أ : الانخفاض في القيمة الإجمالية؛

ب : الانخفاض في قيمة الإهلاكات المجمعة؛

ج : فارق إعادة التقييم سالب صافي من الضرائب المؤجلة (المتبقي من الفارق الموجب الأولي)؛

د : الضرائب المؤجلة خصوم المتبقية (غير المحولة إلى النتيجة حسب أقساط الإهلاك)؛

هـ : مبلغ الفرق بين فارق إعادة التقييم الموجب، وفارق إعادة التقييم عند الانخفاض (السالب)

كما تحدد القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات محاسبيا بالفرق بين القيمة الأصلية والهلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المحتملة، أما جبايا فتعتبر خسائر القيمة غير قابلة للخصم، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول لهذه الفروقات الزمنية نتيجة أن القيمة المحاسبية للأصل أصغر من قاعدته الجبائية الظاهرة بالميزانية الجبائية والتي لا تحتوي على خسارة القيمة، ويتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول المتعلقة بتدهور القيمة كما يلي:

XX	XX	من ح/ ضريبة مؤجلة أصول	692	133
		إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		
		تسجيل ضريبة مؤجلة أصول لتدهور القيمة		

وتعدل الضرائب المؤجلة أصول في كل نهاية دورة عند حساب مخصصات الإهلاك حتى نهاية العمر الاقتصادي لامتناع تلك الفروقات الزمنية بعكس القيد السابق سنويا من حساب 692 في الجانب المدين إلى حساب 133 في الجانب الدائن.

III.3- حالة الزيادة في قيمة التثبيت بتسجيل فارق إعادة تقييم موجب بعد تسجيل فارق

سالب

إذا أدت إعادة التقييم إلى زيادة في القيمة المسجلة للأصل فلا يجب إدراج الزيادة مباشرة ضمن الأموال الخاصة تحت بند فارق إعادة التقييم قبل أن يتم إسترجاع خسائر القيمة المسجلة سابقا (حساب 29)، حتى تصبح القيمة المحاسبية الصافية مساوية للقيمة المحاسبية الصافية الأصلية في حالة عدم وجود أي خسارة. حيث يعترف بالزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كإيراد ضمن حساب 781 في حدود ما يقابل الانخفاض الناتج عن إعادة تقييم سابقة كانت سالبة. أي إذا تم ترصيد حساب 105 (انخفاض بعد زيادة) وتم تسجيل الانخفاض في قيمة التثبيت كعبء من حساب 681 مخصص خسارة القيمة إلى حساب 29 في السنوات السابقة، فإن إعادة التقييم الموجبة (انخفاض الفارق السالب) تسجل كإيراد في حساب 781 في حدود الخسارة السابقة لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية النظرية، حيث "أ" يمثل مبلغ إسترجاع خسائر انخفاض القيمة السابقة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

29	من ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات	أ
781	إلى ح/ إسترجاعات على خسائر القيمة	أ
	تسجيل إسترجاع خسائر القيمة السابقة	

وتعدل الضرائب المؤجلة أصول عند تسجيل إسترجاع خسائر القيمة المسجلة سابقا، عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل للتثبيتات أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لامتناع تلك الفروقات الزمنية بعكس القيد السابق (المسجل عند ادراج خسارة قيمة) من حساب 692 في الجانب المدين إلى حساب 133 في الجانب الدائن.

أما فارق إعادة التقييم الموجب (الزائد عن الاسترجاع) فيسجل محاسبيا بنفس القيد المذكور في حالة الزيادة في قيمة التثبيتات في حساب 105 مع تقيد الضرائب المؤجلة خصوم المتعلقة به والتي سيتم إطفائها في الفترات المستقبلية كما بينا سابقا حسب المدة النفعية المتبقية أو عن طريق التصرف في الأصل بالتنازل عنه ³¹.

الخلاصة:

ترتكز طريقة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند إكمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة الحقيقية أو القيمة النفعية. لكن سمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بإمكانية تقييم التثبيتات بعد إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفتها التاريخية بقيمتها العادلة في تاريخ إعادة التقييم ورغم أن النظام المحاسبي المالي سمح للمؤسسات بإعادة التقييم غير أن هذه العملية غير ملزمة، وتعتبر عملية دورية تتم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات عن قيمتها العادلة، وتوصلت الدراسة إلى التالي:

- ✓ إذا ظهرت مؤشرات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة النفعية)، تبدأ المؤسسة بإجراء إعادة التقييم والذي يستلزم حساب القيمة القابلة للتحصيل؛
- ✓ من الضروري قيام المؤسسة بعملية إعادة التقييم بصورة منتظمة، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عن القيمة العادلة وذلك شريطة إمكانية تحديد القيمة العادلة للتثبيت بشكل موثوق؛
- ✓ يجب على المؤسسة اختيار طريقة واحدة لتقييم التثبيتات طريقة التكلفة أو إعادة التقييم، والتي تنتمي إلى نفس المجموعة وذلك تطبيقاً لمبدأ ثبات الطرق المحاسبية؛
- ✓ تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافاً كبيراً عن القيمة السوقية بتاريخ الإقفال، وإذا أعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها هذا التثبيت؛

- ✓ تقوم المؤسسة بإعادة تقييم تثبياتها سنوياً، في حالة ما إذا كان الاختلاف مهم بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية الصافية بالميزانية، أما إذا كان الاختلاف غير مهم فكل 3 أو 5 سنوات؛
- ✓ لم يعفي المشرع الجباي فائض القيمة لإعادة التقييم من الضريبة وإنما أجل ضم هذا الفائض إلى الربح الخاضع إلى سنوات اهتلاك فائض إعادة التقييم. من أجل تخفيض الربح وتخفيض عبء الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى تأجيل دفع الضريبة الناتجة عن عملية إعادة التقييم إلى سنوات الاهتلاك المتبقية؛
- ✓ تسمح عملية إعادة التقييم للمؤسسات بإدراج ضرائب مؤجلة ناتجة عن تأجيل دفع الضريبة من سنة تحقق الفائض (فارق إعادة التقييم) إلى سنوات إدراج مخصصات الإهلاكات الفائض الناتج عن إعادة التقييم.

الهوامش والمراجع:

- ¹ جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد، "إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الأول، (2008)، ص 164.
- ² جمال عمورة، "محاضرات في المحاسبة المعمقة وفقاً لنظام المحاسبي المالي دراسة مفصلة لحسابات رؤوس الأموال (أمثلة وتطبيقات)"، مطبوعة، (2012)، ص 25.
- ³ منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "معايير المحاسبة الدولية 2012"، الأردن: لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية، (2012)، ص 125.
- ⁴ لخضر لعلاوي، "معايير المحاسبة الدولية (دروس وتطبيقات محلولة)"، الصفحات الزرقاء، الجزائر، (2012)، ص 44.
- ⁵ جمال عمورة، "الإهلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، (نوفمبر 2009)، ص 25.
- ⁶ ABDESSELAM medjoubi, "Système comptable financier", édition ISBN, (2010), p 43.
- ⁷ Georges Langlois et Auters, "Manuel de comptabilité approfondie conforme au SCF et aux norms IAS/IFRS", Berti editions, Alger, (2013), p 93.
- ⁸ محمد بوتين، "المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات"، الصفحات الزرقاء، الجزائر، (2009)، ص 103.
- ⁹ جمال لعشيشي، "محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، الصفحات الزرقاء"، الجزائر، (2010)، ص 88.

¹⁰ Rabah Boussaid et Autres, "Dossier Pedagogique De Seminaire Portant Sur Les Impots Differes", Institut Superieur De Gestion Et De Planification, (Septembre 2012), p 15.

¹¹ أنظر المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة (2021).

¹² أنظر المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة (2021).

¹³ أنظر المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة (2021).

¹⁴ K. Mansour, "Formation sur l'impôt sur les Bénéfices des Sociétés", Centre de Perfectionnement de l'entreprise de Sanatrach, Ain El Bia- Oran, (2012), p 41.

* القيمة القابلة للتحصيل هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي و القيمة النفعية التي تمثل صافي التدفقات الاقتصادية المنتظرة من التثبيت
¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، "القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والخاسبية ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها"، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 134.

¹⁶ Micheline Fiederich et Autres, " Le meilleur du DCG 10 Comptabilité approfondie", sup' Foucher, 2^{ème} éd, Paris, (2011), p 65.

¹⁷ Ibid. p 66.

¹⁸ Ahmed Ellech, "Formation sur les Normes IAS/IFRS: atelier sur le cycle d'exploitation (Partie3)", Organisé par ESSEM Alger Business School, Alger, Algérie, (2010), p 48.

¹⁹ Bernard Roffournier, "Les Normes Comptables Internationales IFRS", 4^{ème} éd, Economica, Paris, (2010), p 110.

²⁰ Robert Obert, "Pratique Des Normes IAS/IFRS", Dunod, 4^{ème} éd, Paris, (2008), pp 145-146.

²¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سابق، ص 54.

²² نفس المرجع السابق، ص 54.

²³ جمال لعشيشي، مرجع سابق، ص 86.

²⁴ Conseil National de la Comptabilité, « Manuel de comptabilité financière édition 2013 », ENAG Editions, Alger, (2013), pp 82-84.

²⁵ Ratiba Aoudjit, " Le Système Comptable Financier ", ENAG édition, Alger, (2012), pp 136-137.

²⁶ محمد أبو نصار وجمعة حميدات، "معايير الخاسبية والإبلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية"، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن، 2009، ص 257.

²⁷ Walid Ammous, "Formation Sur Les IAS/IFRS et Le SCF: Atelier Sur Les Investissements et Les Autres Actifs Non Courants (Partie 1)", Organise Par: Essem Alger Business School, Benaknoun Alger, Algerie (2010), pp 116-117.

²⁸ Rabah Boussand & Autres, Op.cit, pp 66-67.

²⁹ Ratiba Aoudjit, Op.Cit, p 192.

³⁰ Conseil National de la Comptabilité, Op.Cit, p 86.

³¹ جمال لعشيشي، مرجع سابق، ص 88.