

واقع المحاسبة عن التثبيات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي:

دراسة حالة شركة EURL Confection و Irragris

The reality of accounting for Fixed tangible assets in Algeria between response to the financial accounting system or submission to the tax system : Case study of Irragris and EURL Confection

د. بن ربيع حنيفة

ط.د. سحنون أسامة

University of Algiers 3

University of Algiers 3

Benrabia.Hanifa@univ-alger3.dz

sahnoune.oussama@univ-alger3.dz

تاريخ القبول: 2019/05/25

تاريخ الاستلام: 2018/10/25

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى الاستجابة للنظام المحاسبي المالي في ظل الاختلاف القائم مع النظام الجبائي و الكشف عن درجة و أثر الاختلاف بين النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيات المادية ، وهذا بإجراء دراسة مقارنة بين النصوص القانونية التي تحكم كل نظام، وبغية الاحاطة بجوانب الموضوع تم القيام بدراسة حالة على مستوى شركة (Irragris) و شركة (EURL Confection)، حيث كانت أهم نتائج الدراسة أن هناك استجابة لمبادئ و متطلبات النظام المحاسبي المالي في الشركتين محل الدراسة، كما بينت هذه الدراسة أن الأثر الناتج عن الاختلاف بين النظامين إما أن يكون فروقات مؤقتة قابلة للخصم و الإدماج، و إما أن يكون فروقات دائمة تنشأ و تختفي في نفس السنة أي لا يمتد أثرها الى السنوات المقبلة.

الكلمات المفتاحية: التثبيات المادية، النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي، الضرائب المؤجلة، الفروقات.

Abstract :

The aim of this study is to determine the extent of the response to the financial accounting system in light of the difference existing with the tax system and to detect the degree and effect of the difference between the two systems in the field of accounting for Fixed tangible assets, This was done by conducting a comparative study between the legal texts governing each system, In order to take into account the aspects of the subject, a case study was conducted at the level of (IRRAGRIS) and (EURL CONFECTION), The main results of the study were that there was a response to the principles and requirements of the financial accounting system in the two companies under study, The study also showed that the effect of the difference between the two systems is either temporary differences can be deductible and Reintegration, either permanent differences arise and disappear in the same year, which does not extend to the coming years.

Key Words: Tangible Assets, Financial accounting system, tax system, deferred taxes, différences.

JEL Classification : M410, K220, K340

*مرسل المقال: سحنون أسامة (o.sahnoune@yahoo.com).

المقدمة:

شهدت الجزائر تطورا جذريا في مجال المحاسبة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي و التحول من نظام المحاسبة العامة الى نظام المحاسبة المالية، الذي أضفى مبادئ و اتفاقيات تخدم المعلومة المالية الاقتصادية بدلاً من المعلومة الشكلية الجبائية، الأمر الذي انعكس سلباً على العلاقة الوطيدة التي كانت تجمع النظام الجبائي مع المخطط الوطني المحاسبي، فقد كانت المحاسبة في الجزائر سابقا مجرد تقنية مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، لكن حاليا أصبح هناك فصل تام بين المحاسبة و الجبائية، في ظل أن النظام المحاسبي المالي يفرض و جوب استقلاليته عن النظام الجبائي.

و هذا ما أجبر السلطات المعنية على إعادة النظر في النظام الجبائي و محاولة تعديله وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، من أجل ربط المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع تغيرات نظيراتها الدولية باعتبار أن النظام المحاسبي هو المصدر الوحيد لتوصيل المعلومة المالية ، و أثمرت هذه التغيرات بجملة من الاصلاحات الجبائية أهمها ما جاء في نص المادة 141 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"، لكن هذه الاصلاحات لم تقم بتغييرات جذرية، و انما سطحية فقط لا تتوافق بشكل تام مع مستجدات النظام المحاسبي المالي خصوصا ما تعلق بالمحاسبة عن التثبيات العينية، باعتبارها أهم جزء تعرض الى تطورات جذرية في أسسها ، حيث مست بشكل مباشر طرق و قواعد تقييمها بما في ذلك شروط الاعتراف بها، الأمر الذي ترتب عنه اختلاف وتباين بين النظامين و ترك المؤسسات مختارة بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للقوانين الجبائية. و مما سبق تتبادر إلينا إشكالية البحث التالية: ما مدى درجة و أثر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في المحاسبة عن التثبيات المادية ؟

فرضية الدراسة: بناءً على الاشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضية الرئيسية التالية:

- يوجد تناقض كبير بين مبادئ النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيات المادية، الأمر الذي يولد فروق مؤقتة أو دائمة .

أهداف الدراسة :

- اجراء دراسة قانونية تحليلية بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي للكشف عن أوجه التباين بينهما في مجال المحاسبة عن التثبيات المادية ؛
- التحقق من مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في كل من شركة IRRAGRIS و شركة EURL CONFECTION ، في ظل خضوعهما لقوانين و تشريعات جبائية تتنافى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي، و التعرف على الآثار المترتبة .

منهجية الدراسة: تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي و المنهج المقارن من أجل الوصول الى تشخيص دقيق للإشكالية محل الدراسة، وهذا بتعريف بعض المصطلحات التي تخص الموضوع وإجراء مقارنة بين القوانين الخاصة بالنظام المحاسبي المالي مع القوانين المتعلقة بالنظام الجبائي ، لاستخراج نقاط التباين بين النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيات المادية، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي الاستنباطي الذي ينطلق من المعلوم المتناول في الجانب النظري لكشف المجهول في الجانب التطبيقي.

المحور الأول : الاطار النظري للدراسة

1. تشخيص العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري.

هناك اتفاق بين المؤلفين و الباحثين في مجال المحاسبة و المالية العامة على أهمية العلاقة بين المحاسبة و الضريبة على المستوى الفكري و التطبيقي، و يعبر عن هذه العلاقة بمفهوم المحاسبة الضريبية التي تمثل فرعاً من فروع المحاسبة المختصة في قياس المعلومات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي، وتفسير ذلك أن اعداد القوائم المالية لا يمثل هدفاً بحد ذاته، و إنما يعد وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل في تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية و الاجراءات التنظيمية و الادارية الأخرى، و تصنف الادارة الضريبية ضمن الفئات الأساسية المستخدمة للمعلومات المحاسبية. بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد و الرئيسي الذي يتم اعداد القوائم المالية لأجله وجوباً و تنفيذاً لأحكام القانون الضريبي (الخرسان و سعود، 2014، الصفحات 5-6).

إلا أن التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي تتجه نحو تحقيق استقلاليته عن التشريعات المختلفة بما فيها على وجه الخصوص التشريع الجبائي، و هو ما امتاز به النظام المحاسبي المالي (SCF) بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي و استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي، و عليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم انطلاقاً من القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007، و ليس بالاعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. وبالمقابل نجد أن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، قد أكد على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال نص المادة 06 : " تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 02 و تحرر ما يلي : " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة (الجريدة الرسمية، العدد 44، 2009، صفحة 05)."

و مما سبق يتضح لنا أن النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي هما نظامان ينطلقان من نفس التشريع ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة (Daoud & Omri, May 2011, p. 02)، حيث أن طبيعة العلاقة التي تربط بين النظامين رغم اختلاف أهدافهما هي علاقة قانونية ذات صلة وثيقة، و هذه العلاقة توضح عدم امكانية الفصل بين

النظام الجبائي و النظام المحاسبي في ظل عدم امكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الجبائية ببعض القوانين المحاسبية، والنتيجة الجبائية ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية .

2. التثبيتات المادية من منظور النظام المحاسبي المالي

1.2. مفهوم التثبيتات المادية: التثبيتات المادية و التي نعرفها بالأصول الثابتة الملموسة أو التثبيتات العينية ، فهي حسب نص الفقرة 1-321 من مشروع النظام المحاسبي المالي " كل أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، صفحة 8)".

حيث تنقسم التثبيتات العينية إلى مجموعتين:

- التثبيتات العينية المملوكة والتي تخضع للإهلاك، وتشمل هذه المجموعة على التثبيتات العينية التي يكون لها حياة انتاجية محددة مثال ذلك المباني والتركيبات والأثاث.

- الأراضي، وهي بمثابة التثبيت العيني الوحيد الذي لا يخضع للإهلاك نظراً لأن حياته غير محدودة بزمن. وتندرج التثبيتات العينية ضمن قائمة المركز المالي في جانب الأصول وبالضبط في خانة الأصول غير جارية وهي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة.

2.2. شروط الاعتراف بالتثبيتات المادية : يدرج التثبيت كأصل إذا كان : (بن ربيع، 2015، صفحة 257)

✓ يدر منافع اقتصادية مستقبلية؛

✓ مدة استخدامه لأكثر من سنة؛

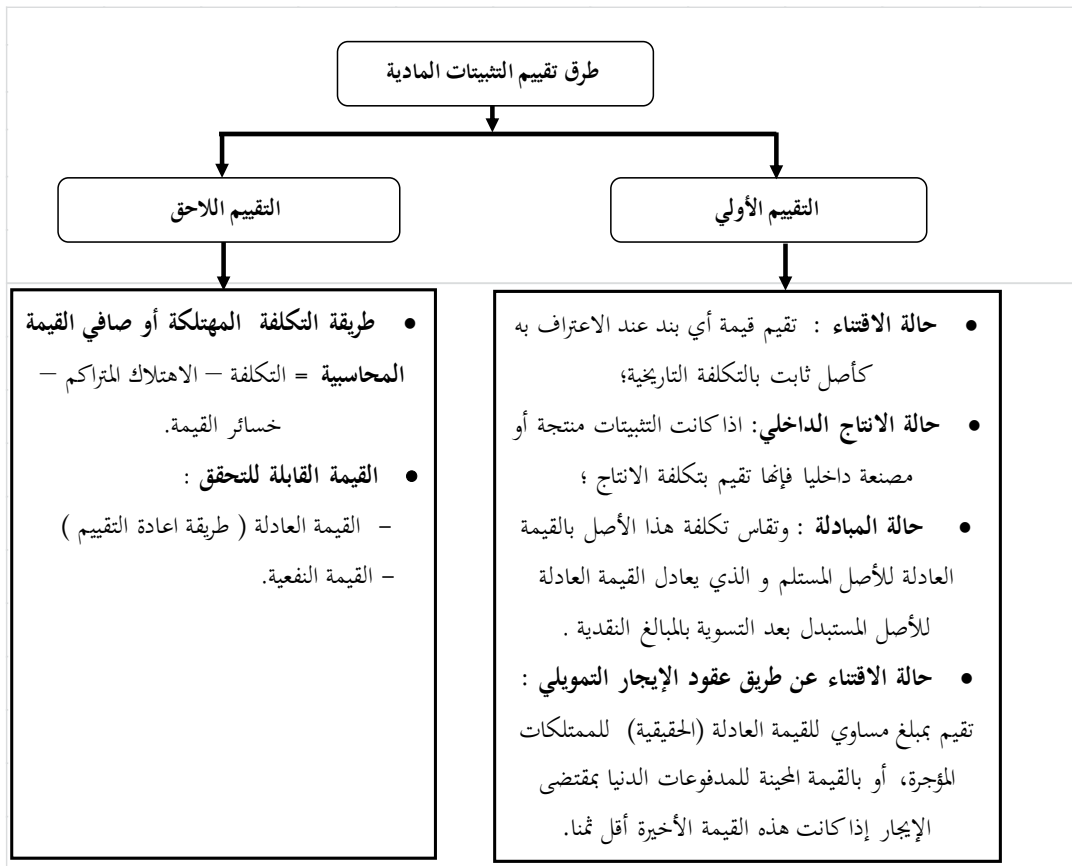
✓ قابلية الأصل لتحديد و تقييم تكلفته؛

✓ مراقب من طرف المؤسسة أو الوحدة.

3.2. طرق تقييم التثبيتات المادية : إن تحديد قيمة الأصول الثابتة في فترات زمنية مختلفة حسب النظام المحاسبي

المالي يتم وفق الشكل التالي :

الشكل رقم 01 : طرق تقييم التثبيتات المادية



المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد (5-17-18-19-20-21/121).

4.2. مبادئ تجميع أو فصل التثبيتات المادية (ministere des finances, juillet 2006, p. 15) :

حددت وفق الفقرة 4-321 من مشروع النظام المحاسبي المالي لسنة 2006 كالآتي:

- ✓ يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة المنخفضة مستهلكة بالكامل في سنة استخدامها، وبالتالي لا يتم رسميتها
- و لا تدرج على شكل تثبيات ؛
- ✓ يتم الاعتراف بقطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصية على شكل تثبيات، اذا كان استعمالها مرتبطاً بتثبيت عيني آخر، و اذا كان الكيان ينوي استخدامها لأكثر من سنة مالية؛
- ✓ يتم التعامل مع مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لها أعمار إنتاجية مختلفة أو توفر منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة؛

✓ تعتبر الأصول البيئية والأمنية أصولاً عينية إذا سمحت للكيان بزيادة و رفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى مقارنة بتلك التي كان من الممكن الحصول عليها لو لم يتم الحصول عليها.

3. دراسة قانونية تحليلية لأوجه التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في المحاسبة عن التثبيتات المادية.

عملت الدولة الجزائرية قبل و بعد صدور القرار الرسمي لبداية العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد انطلاقاً من جانفي 2010 ، على بذل الجهود الضرورية من أجل ضمان انتقال سليم وواضح المعالم نحو النظام الجديد وذلك بالعمل على دراسة مختلف الآثار الناتجة عن تطبيقه، من قبل السلطات العمومية والهيئات التابعة لها ، و أثمرت هذه الاصلاحات بمجموعة من القوانين أهمها: قانون المالية السنوي المتعلق بسنة 2008 و قانون المالية السنوي و التكميلي لسنة 2009 ، 2010 ، 2011.....2014 إلخ.

إلا أن هذه التدابير المستحدثة لم تتجاوز جميع الاختلافات، ولم تتمكن من إرساء اطار تشريعي متجانس بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، بسبب الاختلافات الجوهرية بين الأسس و المبادئ التي تضبط كل نظام و اختلاف الأهداف ، كما أن هناك حالة من التردد من طرف المشرع الجبائي في قبول المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، و من أهم ملامح التباين بين النظامين في المحاسبة عن التثبيتات المادية نجد :

1.3. تاريخ الاعتراف بالتثبيت و إدراجه في الميزانية : هناك اختلاف بارز في هذه النقطة من اختلاف المبدأ المحاسبي (تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني) عن المبدأ الجبائي، حيث تدرج الأصول حسب النظام المحاسبي المالي في الميزانية ابتداءً من تاريخ تحويل المنافع الاقتصادية و الأخطار المرتبطة به الى الكيان (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، صفحة 08) ، بشرط أن يكون تحت سيطرة و رقابة الكيان، أما المبدأ الجبائي فهو يركز على الشكل القانوني الذي يختلف تماماً عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي، حيث تدرج الأصول ابتداءً من تاريخ استلام الأصل أو تاريخ الانتهاء من انتاج الأصل المثبت، مع عدم مراعاة تاريخ بداية الاستعمال وتحويل المنافع الاقتصادية، و هذا ما يتعارض مع مبادئ النظام المحاسبي المالي.

2.3. انخفاض قيمة التثبيتات المادية (خسارة القيمة ح/ 291): تنص المادة 7.112 من النظام المحاسبي المالي على أنه " عندما تكون القيمة القابلة للتحويل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحويل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحويل، خسارة في القيمة" (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، صفحة 07). وفقاً لهذه المادة فإن المؤسسة ملزمة عند تاريخ كل اقفال للحسابات بتفحص فيما اذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصلاً من الأصول قد انخفضت قيمته، فاذا ثبت ذلك يجب على المؤسسة أن تقوم بتقدير قيمة الأصل القابل للاسترداد، و إثبات خسارة القيمة عن طريق ادراجها في الحسابات كعبء .

أما من المنظور الجبائي الخسائر في القيمة هي عنصر جديد لم تنطرق إليه القواعد الجبائية ونصوصها إطلاقاً، فالمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017 الفقرة 5 لم تورد خسارة القيمة ضمن قائمة الأعباء غير قابلة للخصم، لكن الإدارة الضريبية و إن لم تذكرها فإنها تعتبرها أعباء غير قابلة للخصم يجب إعادة ادماجها في الربح الخاضع للضريبة، كونها تؤثر جبائياً على الوعاء الضريبي و تخفض من قاعدة اهتلاك الأصل.

3.3. إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة (فارق إعادة التقييم ح/ 105): يعتبر التقييم بالقيمة العادلة (القيمة الحقيقية) من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث ميز بين نوعين في المادة (121 - 21) : القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استناداً إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون. أما القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضاً قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) يتم تعويضها بالتكلفة الصافية من الاهتلاك.

بشرط أنه إذا تمت إعادة تقييم تثبتت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، الصفحات 10 - 11).

أما النظام الجبائي فقد تبنى و سمح بطريقة إعادة تقييم الأصول قبل صدور النظام المحاسبي المالي، و ذلك حسب المادة 41 من قانون المالية السنوي لسنة 2005 نجد أنه: " يمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للإهلاك و غير القابلة للإهلاك الواردة في الميزانية و التابعة للمؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري في إطار الشروط المحددة عن طريق التنظيم " (الجريدة الرسمية، العدد 85 ، 2004، صفحة 14)، كما نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2017 كذلك على :

● المادة 185: يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي

المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات.

● المادة 186: يقيد فائض محصنات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة تقييم التثبيات في نتيجة السنة

(قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2017، صفحة 47).

يتضح لنا مما سبق أن الاختلاف الجوهرى بين النظامين في مجال إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة يكمن في :

✓ اعتماد النظام المحاسبي المالي على عمليات تقييم حرة (La réévaluation libre) تحكمها قواعد السوق و تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، حيث أن فارق التقييم الناتج عن هذه العملية يكون خاضعاً للضريبة و يدمج مباشرة في النتيجة الجبائية حسب المادة 185 قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

✓ أما النظام الجبائي فهو يعتمد على عمليات تقييم تكون منظمة (La réévaluation réglementée) حسب المادة 41 من قانون المالية السنوي لسنة 2005، أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك ، حيث أن فارق التقييم الناتج عن هذه العملية يكون معفى من الضريبة (عطية، 2011، صفحة 218).

✓ بالنسبة لفارق إعادة التقييم السلي (أي خسارة قيمة) فهي أعباء غير مقبولة من المنظور الجبائي، و هذا ما يتناقض مع نصوص النظام المحاسبي المالي الذي يعتبرها كعبء (ح/681) يجب تخصيصه و الاعتراف به. كما أن القواعد الجبائية تعتمد فقط على التكلفة التاريخية في حساب اهتلاكات التثبيات العينية، حتى و إن خضعت لعملية إعادة التقييم، و هذا يدل على وجود تناقض في القوانين الجبائية بحذ ذاتها، بالرجوع نص المادة 186 قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فهي تنص على أن تقيد فوائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة تقييم التثبيات في نتيجة السنة، أي تدرج مخصصات الإهتلاكات بالتناسب مع القيمة الاجمالية للأصل بعد عملية إعادة التقييم و ليس بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي يؤدي إلى إبراز فارق كبير بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

4.3. عقود الايجار التمويلية (Leasing): عرّف النظام المحاسبي المالي عقد الايجار على أنه عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة. بحيث تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، الصفحات 19-20) . وفي نفس السياق فإن النظام المحاسبي المالي يُجيز المستأجر على الاعتراف بالأصل المؤجر كثنيت والتزام في الميزانية بالقيمة العادلة له أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أيهما أقل في تاريخ عقد الإيجار و يكون الأصل المستأجر موضع اهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيات.

أما جبائياً فلا يعترف بالأصل موضع عقد ايجار تمويلي إلا في حالة انتقال الملكية القانونية للأصل ، كما دلت المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014، على أنه لا يمكن إدراج الأصول المكتسبة عن طريق عقد الإيجار في محاسبة المستأجر و لا وجود للاهتلاكات، و تسجل المبالغ الي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة (الجريدة الرسمية، العدد 68 ، 2013، صفحة 17)، أي بمعنى أن الأصل المؤجر يجب أن يظهر في ميزانية المؤجر، حيث أن القاعدة الضريبية لا تفرق بين عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار البسيط، وهذا يختلف تماما عن ما جاء به النظام المحاسبي المالي في المحاسبة عن الايجار التمويلي.

5.3. إهلاك التثبيتات المادية : يعرف الإهلاك على أنه التخصيص المنتظم لمبلغ الأصل القابل للإهلاك على مدى العمر الإنتاجي، ويقاس هذا الاستخدام من خلال استهلاك المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل، مع مراعاة القيمة المتبقية و المحتملة للأصل (Doriath, Lozato, & autre, 2010, pp. 167 – 168). و يعتبر موضوع الاختلاف في مجال إهلاك الأصول أوسع دائرة اختلافات قائمة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري بالدرجة الأولى، انطلاقاً من اختلاف النظرة المحاسبية عن النظرة القانونية للإهلاك ، كما شكلت تحدياً واضحاً للمؤسسات، و يمكن تلخيص أهم الاختلافات المعاصرة بين النظامين في الجدول التالي:

الجدول رقم 01 : أوجه التباين بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري في إهلاك الأصول

البيان	النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009)	النظام الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2017)
من حيث أساس حساب قسط الإهلاك:	حسب النظام المحاسبي المالي فإن المبلغ القابل للإهلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحاً منه القيمة المتبقية المقدرة، مع الأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة المتعلقة به.	بينما القوانين الجبائية تنص على أن أساس حساب قسط الإهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل أو تكلفة الانتاج دون طرح القيمة المتبقية، و دون الأخذ بعين الاعتبار لخسارة القيمة التي تخفض من قيمة التثبيت.
من حيث مدة الإهلاك:	مدة الإهلاك من المنظور المحاسبي هي المقدرة لاستهلاك المنافع الاقتصادية، أي المدة النفعية و ليس المدة العادية للاستخدام.	أما المدة المعتمدة جبائياً حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فهي تضع تسقيف وحدود لمدة إهلاك الأصول و المتمثلة في المدة العادية للاستخدام.
من حيث إمكانية الإهلاك بالأجزاء:	وفق النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن إهلاك كل عنصر بصفة منفصلة، وحتلك حسب المدة النفعية و المتوقعة لاستخدامها إلى غاية استبدالها بعنصر بديل، إذ يجب على المؤسسة إعداد مخطط إهلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية.	في حين نجد أن القانون الجبائي لم يتطرق بعد إلى طريقة أو إمكانية الإهلاك بالأجزاء سواء كانت بالمدة العادية أو النفعية للعناصر المكونة للتثبيت، و هي غير مأخوذة بعين الاعتبار و لم يرخص باعتمادها النظام الجبائي بعد.

إن طريقة احتلاك أي أصل هي في حين أن النظام الجبائي فقط تبني نفس طرق حساب انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، و تتمثل في: الطريقة الخطية، التناقضية، طريقة وحدات الإنتاج، الطريقة التزايدية، و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

من حيث نمط حساب الاهتلاك:

في حين أن النظام الجبائي فقط تبني نفس طرق حساب الاهتلاك للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، و تتمثل في: الطريقة الخطية، التناقضية، طريقة وحدات الإنتاج، الطريقة التزايدية، و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يجب أن تدرس دوريا طريقة الاهتلاك، المدة النفعية و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية ،ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات و التقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

من حيث امكانية مراجعة طريقة ووتيرة الاهتلاك:

أما من ناحية النظام الجبائي فإنه لا يمكن مراجعة طريقة ووتيرة الاهتلاك مهما تغيرت الوتيرة الناتجة عن الأصول، ففي حالة تغيير طريقة الاهتلاك فإنه يجب حسب نص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ارفاق رسالة اختيار هذه الطريقة في تصريحها السنوي، و عند الانتقال من نظام الاهتلاك الخطي الى نظام الاهتلاك التنازلي، فإنه يجب الإدلاء كتابياً بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات.

المصدر: بتصرف بالاعتماد على (الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009) و (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017)

المحور الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة

لتأكيد الدراسة النظرية بات من الضروري إسقاطها على الواقع للتأكد من مدى الاستجابة للنظام المحاسبي المالي ، وكشف أثر التباين بين النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيتات المادية، حيث تم هذا الإسقاط على شركة الأنابيب و عتاد السقي بالرش IRRAGRIS إلا أنها لم تغطي كل جوانب الدراسة، الأمر الذي دفعنا الى تعزيز الاطار التطبيقي بدراسة ثانية تشتمل على عملية ايجار تمويلي قامت بها شركة CONFECTION EURL المسوك ملفها المحاسبي من طرف احدى محافظي الحسابات بولاية برج بوعرييج.

أولاً: دراسة حالة على مستوى شركة IRRAGRIS:

1. تقديم شركة الأنابيب و عتاد السقي بالرش IRRAGRIS: هي شركة عمومية اقتصادية تختص في صناعة الأنابيب وملحقاتها ذات الأقطار المختلفة،و بدأت فالإنتاج سنة 1990، وبعد الاجتماع الذي تم على مستوى المجمع بالرعاية في 2000/10/10، أصبحت الشركة في شكل شركة ذات أسهم سنة 2001. تقع الشركة جنوب

ولاية برج بوعريبرج بالمنطقة الصناعية ، حيث تتربع على مساحة إجمالية تقدر ب: 11 هكتارا، يبلغ رأس مالها 1.687.780.000.00 دج، كما تبلغ الطاقة الإنتاجية لهذه الوحدة 31 ألف هكتار.

2. قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي المطبقة على التثبيتات في شركة IRRAGRIS :

- تعتمد المؤسسة على أسلوب التكلفة التاريخية مطروح منها مجموع الإهلاكات كطريقة لتقييم التثبيتات، أي أنها لا تطبق القيمة المتبقية ؛
- تم اجراء عملية اعادة تقييم أصول المؤسسة في سنة 2002 أي قبل صدور SCF، و بعد ذلك لم يتم أي اجراء اختبار لتدني قيمة أصول المؤسسة أو عملية إعادة تقييم الى حد الآن؛
- بالنسبة للاهلاكات تعتمد المؤسسة على أسلوب الاهتلاك الخطي، باعتباره أسلوب لا يتعارض مع النظام الجبايي، و الذي ترى بأنه يمثل أحسن تقدير لاستهلاك المنافع الاقتصادية لممتلكاتها؛
- أما فيما يخص معدات الانتاج فإن المؤسسة منذ سنة 2015 و تزامناً مع شراء آلات جديدة ومتطورة اعتمدت على قاعدة التعامل مع مكونات الأصل كعناصر منفصلة، باعتبار أنه لكل عنصر عمر إنتاجي مختلف و يوفر منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة، لذا تطبق طريقة الاهتلاك بالأجزاء لمعدات الانتاج التقنية.

4. أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبايي في شركة IRRAGRIS: يكمن الاختلاف في الشركة محل الدراسة في نقطتين هما:

1.4. من حيث حساب أساس و قسط اهتلاك السيارات السياحية: ويرجع هذا الاختلاف للتسقيف المالي الذي تحدده القوانين الضريبية في حساب أساس اهتلاك السيارات السياحية و المقدّر بـ 1000000 دج ، إلا أن شركة IRRAGRIS تعتمد على أساس الاهتلاك الاقتصادي المتمثل في تكلفة الحياة التاريخية، و تحتلك بطريقة اهتلاك خطية و قسط اهتلاك ثابت كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 03 الاهتلاك المحاسبي و الجبايي للسيارات السياحية لسنة 2017:

البيان	أساس الاهتلاك الاقتصادي	معدل الاهتلاك السنوي	قسط الاهتلاك لسنة 2017
السيارة السياحية	3379500	20%	675900
أساس الاهتلاك الجبايي	الاهتلاك المقبول جبايياً	الاهتلاك المرفوض جبايياً	
1000000	200000	475900	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

❖ أثر الاختلاف بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك الاقتصادي للسيارات السياحية: نشأ نتيجة الاختلاف الموجود بين النظامين على مستوى مؤسسة IRRAGRIS فرق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي، و هذا لاعتبار النظام الجبائي أن الاهتلاك المرفوض جبائياً هو بمثابة أعباء غير قابلة للخصم وتطرح نهائياً بقوة القانون، و ينعكس هذا الاختلاف بالسلب على جودة القوائم المالية للمؤسسة لأن هذه الفروق تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط ولا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، أو ما يسمى بالفروقات الدائمة و لا يوجد فرض للضريبة المؤجلة.

2.1.4. من حيث إمكانية الاهتلاك بالأجزاء: سبق و أن قلنا بأن النظام الجبائي الجزائري لا يزال مفهوم الاهتلاك بالأجزاء جديداً بالنسبة له و لا يسمح بممارسته حالياً، لكن بالمقابل نجد أن شركة IRRAGRIS تطبق هذه الامكانية منذ سنة 2015 على الآلات الجديدة ذات الأعمار و المنافع اقتصادية مختلفة، باعتبارها أن طريقة الاهتلاك بالأجزاء تعكس الصورة الحقيقية لاهتلاك الأصول المركبة كما ينص النظام المحاسبي المالي، و لتوضيح أثر الاختلاف سوف نأخذ آلة التقطيع كعينة ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 04 : توزيع تكلفة الحيازة على المركبات و نسب الاهتلاك لآلة التقطيع :

البيان	العناصر المركبة	توزيع التكلفة على العناصر المركبة	معدل الاهتلاك
النوع: آلة تقطيع آلية Machine D'électro Erosion A fil Cnc تاريخ الشراء: 2015/07/23 تكلفة الحيازة: 21088334,19 دج	Base de machine	8524041,50	10%
	Générateur	2889505,59	20%
	Partie électronique	5417822,99	20%
	Adaptateur optionnel	4256964,11	20%

قسط الاهتلاك قسط الاهتلاك الجبائي 2017 الفرق بين قسط الاهتلاك الاقتصادي و الجبائي 2017
الاقتصادي 2017

852404,15	تضع الادارة الضريبية معدل موحد	(2108833,419 – 3365262,688) =
577901,118	لآلة ككل	1256429,269
1083564,598	(10% × 21088334.19) =	الاهتلاك الجبائي أقل من الاهتلاك الاقتصادي
851392,822	2108833,419	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

❖ أثر الاختلاف بين النظامين من حيث طريقة الاهتلاك بالأجزاء: من الملاحظ أن الاهتلاك الجبائي للآلة أقل من الاهتلاك الاقتصادي، و بما أن الادارة الجبائية لا تعترف بطريقة الاهتلاك بالأجزاء، اعتمدت على معدل

اهتلاك موحد بـ 10% الذي يمثل معدل اهتلاك قاعدة الآلة، نظراً لأن قاعدة الآلة تحوز على أكبر قيمة من الآلة، الأمر الذي أدى الى خصم الفارق عند تحديد نتيجة الجبائية ، و بالتالي أصبح مبلغ الضريبة على الأساس الضريبي أكبر من مبلغ الضريبة على الأساس محاسبي، حيث نشأ نتيجة هذا الاختلاف فارق مؤقت قابل للخصم أي أنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الضريبي للدورات المستقبلية، مما دفع المؤسسة بإثبات ضريبة مؤجلة أصول بالنسبة للفارق الناتج عن الآلة على النحو التالي:

2017/12/31

133	ح/الضرائب المؤجلة على الأصول	288978,732
		$288978,732 = (23\% \times 1256429,269)$
692	ح/فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	288978,732
	إثبات الضريبة المؤجلة أصول	

ملاحظة: هذا القيد المحاسبي هو خاص بإثبات ضرائب مؤجلة لآلة و احدة فقط بالتطبيق على الحالة المعطاة. مع العلم أن تحديد الضريبة المؤجلة على أرباح الشركات في ميزانية المؤسسة محل الدراسة يتم وفق المعادلة التالية:

الضريبة المؤجلة للسنة الحالية = الضريبة المؤجلة للسنة الماضية $\pm$ التغير في الضريبة المؤجلة

ثانياً: دراسة حالة الائجار التمويلي على مستوى شركة EURL CONFECTION X:

1. تقديم الشركة: هي شركة خاصة ناشطة في مجال التصدير و الاستيراد، تأسست سنة 1998 برأس مال قدره 500000000 دج، ملفها المحاسبي ممسوك لدى مكتب محافظ الحسابات ببرج بوعريرج
2. مجال الدراسة: ينحصر مجال الدراسة في محاولة الكشف عن واقع محاسبة عقود الائجار التمويلي على مستوى شركة EURL CONFECTION X، بحيث قامت الشركة في 25 / 11 / 2014 باستئجار شاحنة عن طريق الإيجار التمويلي من المغاربية للإيجار المالي (MLA)، وفيما يلي تلخيص للمعلومات التي تضمنها العقد:

الجدول رقم 05: يبين المعلومات التي تضمنها عقد إيجار الشاحنة.

قيمة الشاحنة HT	2232487,63 دج
قيمة الدفعة الأولى HT	892995,05 دج
قيمة باقي الدفعات HT	52192,19 دج
الدفعات (شهرية)	36 دفعة
القيمة الإجمالية للعقد TTC	3182074,31 دج
مدة العقد	03 سنوات

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

3. المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي لدى شركة EURL CONFECTION X:

1.3. إثبات استلام المؤسسة للأصل المستأجر:

2014/11/25		
21801	ح/معدات نقل	2232487,63
167	ح/الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي . إثبات استلام المؤسسة للأصل المستأجر	2232487,63

من الملاحظ أن محاسب المؤسسة اعترف بالأصل المستأجر، كما أدرجه في ميزانية المؤسسة المستأجرة كتمثيلات عينية، وهذا استجابة لمبادئ ادراج الأصول التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، لكن عند التمعن نجد أنه تم تسجيله بقيمته الحقيقية مباشرة وهو ما يتنافى مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي الذي ينص على أن تسجل الأصول المستأجرة بالقيمة العادلة له أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار أيهما أقل في تاريخ عقد الإيجار.

2.3. إعداد جدول دفعات أقساط الإيجار التمويلي لسنة 2014: قامت المؤسسة المستأجرة بالاتصال بالمؤسسة المؤجرة (MLA)، لإمدادها بجدول تسديد دفعات أقساط الإيجار وفق مدة العقد المتفق عليها، وبعد ذلك قام محاسب المؤسسة المستأجرة بدراسة هذا الجدول وتحليله من أجل معرفة تواريخ تسديد الدفعات وقيمة كل دفعة بالإضافة إلى معرفة كيف تقسم كل دفعة بين الفوائد البنكية وأقساط الإيجار والرسم على القيمة المضافة.... الخ. وقد كان جدول الدفعات الإيجارية للشاحنة المستأجرة كما يلي:

الجدول رقم 06: دفعات أقساط الإيجار التمويلي للشاحنة لسنة 2014

رقم الدفعة	تاريخ الاستحقاق	القسط	الفائدة	TVA	مبلغ الدفعة TTC
01	2014/11/25	892995,05	24557,36	151809,16	1044804,21
02	2014/11/25	52192,19	24050,73	8872,67	61064,86

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

3.3. إعداد جدول إهلاك الأصل المستأجر: التزم محاسب المؤسسة المستأجرة لما جاء به النظام المحاسبي المالي الذي يفرض أن يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك وفق أقصر مدة بين مدة العقد والمدة النفعية للأصل، لهذا فإن محاسب المؤسسة المستأجرة قام بإهلاكه على مدار 03 سنوات (مدة العقد)، أي بمعدل إهلاك سنوي **33,33%** كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 07: جدول إهلاك الشاحنة المستأجرة.

السنة	أساس الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المجموع	VNC
2014/12/31	2232487,63	62013,54	62013,54	2170474,09
2015/12/31	2232487,63	744162,54	806176,08	806176,08
2016/12/31	2232487,63	744162,54	1550338,62	682149
2017/12/31	2232487,63	682149	2232487,63	00

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

4. أثر الاختلاف بين النظامين في مجال المحاسبة عن عقد الإيجار التمويلي لدى شركة EURL : CONFECTION X

سبق و أشرنا بأن المنظور الجبائي يختلف تماما مع نظيره المحاسبي في معالجة عقود الإيجار التمويلي من حيث قاعدة الاعتراف بالأصل المستأجر و إهلاكه، الأمر الذي يولد علاقة عكسية بين النظامين من حيث أن :

- المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر والمسجلة محاسبيا كديون ح/ 167 تعتبر كتكلفة جبائية، أو بمعنى آخر تعتبر أعباء مقبولة جبائيا و مرفوضة محاسبيا. وبالتالي يتم ادماجها عند تحديد النتيجة الجبائية ؛
- أقساط الإهلاك المسجلة محاسبيا كمصاريف تعتبر أعباء مرفوضة جبائيا. وبالتالي تدرج في النتيجة.

ونتيجة هذا التباين بين النظامين بخصوص معالجة الإيجار التمويلي، وجب على المؤسسة في نهاية السنة المالية الأخذ بعين الاعتبار المعطيات الجبائية التي تم إهمالها محاسبيا مع إعداد جدول تحديد النتيجة الجبائية (Tableau09) ، من أجل الوصول إلى نتيجة مطابقة لما تفرضه القوانين الجبائية. كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 08: جدول تحديد النتيجة الجبائية في 2014 (تم الاقتصار على الاستردادات والخصومات المتعلقة بالإيجار التمويلي فقط).

141.337,75	ربح	1. النتيجة الصافية للسنة المالية
62.013,53		2. الاستردادات: الاهتلاك غير القابل للخصم والمتعلق بعمليات عقود القرض الإيجاري
896.579,15		3. الخصومات: الإيجارات خارج النتيجة المالية
-693227.87		النتيجة الجبائية (3-2+1)

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

تعتبر هذه الفروقات عند تحديد النتيجة الجبائية في مجال المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلي بمثابة فروقات دائمة تنشأ و تختفي في نفس السنة أي لا يمتد أثرها الى السنوات التالية، و لا يوجد فرض للضريبة المؤجلة، نتيجة التباين بين متطلبات القانون الضريبي ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبع من طرف المؤسسة، مما أدى إلى عدم الاعتراف بالأعباء المثبتة محاسبيا و الاعتراف بالإيرادات غير المثبتة محاسبيا في حساب الربح الضريبي.

الخاتمة:

تم التوصل من خلال هذه الورقة البحثية بعد اجراء دراسة مقارنة بين النصوص القانونية والتنظيمية التي تحكم كل نظام، الى تحديد أهم نقاط التباين بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في مجال المحاسبة عن التثبيتات المادية، وفي سبيل الاجابة على الاشكالية المطروحة تطلب منا الأمر كذلك اجراء دراسة تطبيقية على مستوى شركة IRRAGRIS و شركة EURL CONFECTION لقياس و تحديد الأثر المترتب عن الاختلاف بين النظامين و محاولة الكشف عن مدى الاستجابة للنظام المحاسبي المالي في ظل الخضوع النظام الجبائي. وفي ضوء التحليلات النظرية والتطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية:

- بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي هما نظامان ينطلقان من نفس التشريع و يخضعان لسلطة واحدة، إلا أنهما خطّان متوازيان لا يلتقيان بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس و المبادئ التي تحكم قياس كل منهما إضافة إلى اختلاف الأهداف المسطرة لكل نظام ؛
- أن التدابير التي اتخذتها وزارة المالية في قوانين المالية السنوية والتكميلية لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية؛
- تركز أوجه التباين بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في مجال المحاسبة عن التثبيتات المادية على خمسة نقاط رئيسية هي : تاريخ الاعتراف بالتثبيت و إدراجه في الميزانية، خسارة القيمة، القيمة العادلة عقود الإيجار التمويلية، و اهتلاك التثبيتات المادية؛

- تعتبر الإهتلاكات أوسع دائرة جدال بين النظامين ، بحكم أنها تمثل أكبر جزء من الأعباء القابلة للخصم في تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
 - لاتزال التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد المحاسبية، و بالتالي يجب اجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
 - ينتج عن الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في مجال المحاسبة عن التثبيتات المادية إما فروقات دائمة مستمرة والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة، وإما فروقات مؤقتة قابلة للخصم و الإدماج تنتج نتيجة اختلاف الفترة الزمنية التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء، و هو ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية للدراسة؛
 - بالرغم من هيمنة و سمو التشريعات الجبائية على القواعد المحاسبية، إلا أن هناك استجابة شبه كلية للنظام المحاسبي المالي في الشركتين محل الدراسة.
- و بهذا توصي الدراسة على:
- ضرورة تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري، و عقد ندوات علمية و مشاركة مراكز البحث في معالجة أهم المشاكل المترتبة بين النظامين؛
 - يقترح الباحثان اعادة النظر في الاختلافات التي ينتج عنها فروق دائمة و تنعكس سلباً على مصداقية الحسابات، من خلال الاستعانة بتجارب الدول التي حققت ذلك؛
 - كما يوصي الباحثان على فتح مراكز بحث وطنية متخصصة من أجل مسايرة و تحديث النظام الجبائي و فق ما يحدث من تغيرات و مستجدات في معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي من أجل القيام بعملية تحيين للنظام المحاسبي المالي الذي يشهد مرحلة ركود منذ سنة 2010.

المراجع المستعملة:

- الجريدة الرسمية ، العدد 19. (25 مارس 2009). المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- الجريد الرسمية، العدد 85 . (المؤرخ في 29 ديسمبر 2004). القانون رقم 04 – 21، المتضمن لقانون المالية لسنة 2005 ،المادة 41.
- الجريدة الرسمية، العدد 68 . (المؤرخ في 30 ديسمبر 2013). القانون رقم 13-08، المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، المادة 53.
- الجريدة الرسمية، العدد 44. (المؤرخ في 26 جويلية 2009). الأمر رقم 09 – 01 المتضمن لقانون المالية التكميلي، المادة 06.

- بن ربيع حنيفة . (2015). الواضح في المحاسبة المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك، الجزائر.
- عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، برج بوعرييج.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2017). المديرية العامة للضرائب، المواد 41، 174، 186، 185.
- الخرسان محمد حلو داود ، و عبد الرضا حسن سعود. (2014). مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الابداعية - دراسة تطبيقية-. مجلة جامعة ذي قار العلمية، المجلد 09، العدد 03، 1-15.
- حافي هدى ، و عامر الحاج. (2017). المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة : تصدير / استيراد. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 22، 359-378.
- Ministère des finances. (juillet 2006). projet de système comptable financier, conseil national de la comptabilité. Récupéré sur medtaibi2001.e monsite.com/medias/files/scf.pdf.
- Daoud, I. B., & Omri, M. A. (May 2011). Divergences comptabilité - fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : les nouveaux défis. Comptabilités, économie et société , Montpellier, France, 2011. hal.archives-ouvertes.fr, 02.
- Doriath, B., , M., & autre. (2010). Comptabilité et gestion des organisations. Paris: 7e édition,.