

تكيف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة

Adaptation of the Algerian tax system with the requirements of the financial accounting system through depreciation and deferred taxes

Adaptation du système fiscal Algérien aux exigences du système de comptabilité financière par le biais d'amortissements et d'impôts différés

عفاف زهراوي¹

تاريخ النشر: 2020/07/01

تاريخ القبول: 2019/10/05

تاريخ الإرسال: 2020/04/24

ملخص:

عرفت الجزائر كغيرها من الدول إصلاحات محاسبية، من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد يقوم على المعايير الدولية بدلا من النظام السابق الذي يعتمد على المقاربة الضريبية. إلا أنه اصطدم بصعوبات عديدة أهمها القوانين الجبائية، والتي تختلف عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي.

بحكم ارتباط القوانين الجبائية بالمفاهيم المحاسبية، في الجزائر، غير أنه توجد فوارق بينهما خاصة في حسابي الاهتلاك والضرائب المؤجلة، ولأجل هذا ركزنا في هذا المقال عليهما بتقريب القاعدة الجبائية مع القاعدة المحاسبية. وهذا من خلال تبين نقاط الاختلاف بين النظامين، وكيف سيتم معالجته. ووصلنا إلى ثلاثة حلول تساعد على تكيف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي. لكن تحقيق هذه الحلول مرهون بتوفير البيئة الاقتصادية والمالية المناسبة، مع جعل السياسات القانونية أكثر مرونة للإسراع في اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ السوق المالي.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، النظام المحاسبي المالي، الاهتلاكات، الضرائب المؤجلة.

Abstract: Like many countries, Algeria has known accounting reforms through the adoption of a new financial accounting system based on international standards rather than on the previous tax-based system. However, this encountered many difficulties; the most important are the tax laws, which differ from the concepts and rules of the financial accounting system. Because of the association of tax laws with the accounting concepts in Algeria, there are differences between them. In this article, we focused on the approximation of the tax base with accounting rule. This is by indicating the differences between the two systems, and how they will be addressed. We have come up with three solutions of the financial accounting system. However, the achievement of these solutions remains dependent on the provision of the appropriate economic and financial environment, while making legal policies more flexible to take the necessary measures to activate the financial market.

Keywords: Tax system, Financial Accounting System, Depreciation, Deferred taxes, Algeria.

Résumé : Comme plusieurs pays, l'Algérie a connu des réformes comptables grâce à l'adoption d'un nouveau système de comptabilité basé sur les normes internationales plutôt que sur le système précédant reposant sur l'impôt. Mais ce système a rencontré de nombreuses difficultés, dont les plus importantes sont les lois fiscales qui diffèrent des

¹ Afef ZAHRAOUI, University of Constantine2-Abdelhamid MEHRI, Star Marketing Laboratory, Algeria, afef.zahraoui@univ-constantine2.dz

concepts et des règles du système de comptabilité financières. En raison de l'association des lois fiscales avec les concepts comptables en Algérie, il existe des différences entre eux, en particulier dans les comptes d'amortissement et d'impôts différés. C'est pourquoi, dans cet article, nous nous sommes concentrés sur le rapprochement de la base d'imposition avec la règle comptable en indiquant les points de différence entre les deux systèmes et la manière dont ils seront traités. Nous avons mis au point trois solutions qui aident à adapter le système fiscal algérien aux exigences du système de comptabilité financière. Cependant, la réalisation de ces solutions reste tributaire de la mise en place d'un environnement économique et financier approprié, tout en assouplissant les politiques juridiques pour accélérer les mesures nécessaires à activer le marché financier.

Mots clés : Système fiscal, système de comptabilité, amortissement, impôts différés, Algérie.

مقدمة

مرت المحاسبة بعدة مراحل زمنية أدت إلى تطورها وذلك بفعل التطبيق، ولتحقيق مساعي الدول إلى التوحيد والتوافق المحاسبي (IAS/IFRS). إلا أن هذه المساعي اصطدمت بعدة صعوبات، وتعد القوانين الجبائية من أهم المتغيرات التي اصطدم بها تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الجزائر ليطماشى تطبيق المعايير المحاسبية مع القانون الجبائي، وهذا لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي. وبعد بداية التطبيق الذي كان في سنة 2010 والذي جاء بعد عدة تعديلات مست عدة جوانب أهمها الجانب الضريبي والذي تجسد في قانون الضرائب المباشرة وفي تحديد النتيجة التي أصبحت تعتمد على مبدأ القيمة العادلة بدلا من الاعتماد على التكلفة التاريخية. بالإضافة إلى تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهر القانوني، وهذا لا يتماشى مع النظام الجبائي الذي يركز على الشكل القانوني.

إن الاختلاف بين القوانين الجبائية والنظام المحاسبي المالي ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم، ويمكن كذلك تحديد النتيجة الضريبة على الأرباح عن طريق إضافة أو طرح الضرائب المؤجلة من الضريبة على الأرباح، وذلك محاولا للتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. إذ أن مساعي التوحيد بين النتيجتين نال اهتمام كبيرا في الآونة الأخيرة من طرف وزارة المالية التي تقوم بتكييف النظام الجبائي عن طريق إضافة وتعديل وإلغاء القوانين الجبائية تماشيا مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

فبعد عشر سنوات من التطبيق، اتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتم تطبيقه على وجه كامل، إذ هناك عدة ثغرات في التطبيق والسبب راجع إلى أن البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر "على أنه يجب على المؤسسات احترام تعاريف النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القانون الجبائي في تحديد الضريبة على النتيجة"، حيث أن هذه المادة أثبتت سلطة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، أي أن النظام الجبائي يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع النظام المحاسبي المالي. وهذا يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء النظام المحاسبي المالي، ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على الأرباح التي تقوم المؤسسة بدفعها لإدارة الضرائب وهذا يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي.

نتيجة انتهاج الجزائر سياسة الانفتاح نحو الخارج، حتم عليها مهمة تقريب أنظمتها المحاسبية مع القوانين المحاسبية الدولية. أين قامت بإصلاحات جذرية بإصدار نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. وبتبني النظام المحاسبي المالي له انعكاسات وصعوبات تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، وأهمها الجانب الجبائي. وقد مس الاختلاف العديد من الحسابات، لكن التي كانت محل اهتمام الكثير من المختصين في كل من المجال المحاسبي والمالي هي **الاهتلاكات والضرائب المؤجلة**.

للإشارة، فقد كانت هناك عدة جهود مبذولة من أجل تكييف القوانين الضريبية مع النظام المحاسبي المالي. وقد أصدرت إصلاحات مبلورة في قوانين تعديلية لتقليل الفجوة بين القاعدتين المحاسبية والضريبية. ولتكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي. ولهذا كان هدفنا من هذه الدراسة هو التعرف على تلك الإجراءات التي اتخذت من أجل تكييف النظامين وهل أعطت نتائج مع التركيز على الاهتلاكات والضرائب المؤجلة.

على هذا الأساس، يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى تغير العلاقة بين القاعدة الضريبية والقاعدة المحاسبية من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة؟

ومعالجة الإشكال تطلب منا الإجابة عن عدة أسئلة أهمها:

- 1- هل هناك علاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟
 - 2- ما مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات النظام الجبائي الجزائري؟
 - 3- ماهي الجهود المبذولة من أجل تكييف القوانين الضريبية مع النظام المحاسبي المالي؟
 - 4- ماهي أهم الحسابات التي يظهر فيها الفارق واضح بين القاعدة الجبائية والقاعدة المحاسبية؟
 - 5- ماهي أبرز الاختلافات بين القاعدتين المحاسبية والضريبية من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة؟
 - 6- ماهي الحلول المقترحة لتقريب وتكييف القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي؟
- بناء على ما سبق، ونظرا أن إجراء أي دراسة يتطلب تحديد المنحنى الذي سنسلكه من خلال اعتماد فرضيات تتماشى وطبيعة هذه الدراسة من جهة، والرد على التساؤلات المطروحة من جهة أخرى. ومنها بالأساس:

- 1- توجد علاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
 - 2- يتطلب تطبيق النظام الجبائي ملائمة قواعده للنظام المحاسبي المالي.
 - 3- يعتبر تحقيق التوافق بين القاعدتين حلا مناسب للمؤسسة.
 - 4- تعتبر الاهتلاكات والضرائب المؤجلة من الحسابات التي عرفت اهتماما كبيرا من طرف المهتمين.
- وعلى ضوء هذه الفرضيات، عملنا على معالجة إشكالية البحث وفق منهج تحليلي وصفي وآخر مقارن.
- المنهج التحليلي الوصفي:** اعتمدنا المنهج التحليلي الوصفي من خلال توضيح المدخل النظري لكل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

- المنهج المقارن: استخدمنا المنهج المقارن في مقارنة النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي، وهذا عند توضيح أوجه الاختلاف بين القاعدتين من خلال الأصول والضرائب المؤجلة.

تطلب معالجة هذا الموضوع تقسيم المقال، بالإضافة إلى المقدمة، إلى ثلاثة فصول. تناولنا في الفصل الأول الإطار العام لكل من النظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي الجزائري، بينما الفصل الثاني فخصصناه لدراسة النظام المحاسبي المالي وتحديد مدى ملائمته للقوانين الجبائية وهذا كتمهيد للفصل الثالث. وركزنا في الفصل الثالث على مجمل الاختلافات بين النظامين من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة. وختمنا المقال، بإبراز النتائج التي توصلنا إليها وتقديم بعض التوصيات التي قد نستخلصها من خلال صب الدراسة النظرية على الواقع. وهذا كله لمساعدة المسير من اختيار أفضل طريقة تقلل له قدر الإمكان من مشاكل تسيير عملياته الإنتاجية.

وما تجدر الإشارة إليه أن هناك عدد معين من البحوث، حسب اطلاعنا، تناولت بعض محاور الموضوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. والتي كانت، دون شك، عوناً لنا في تقديم هذا المقال على هذا الشكل. وتتمثل هذه الدراسات في:

1- بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

البحث في أصله مذكرة ماجستير تناولت المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وعلاقة النظام المحاسبي الدولي بهما، بالإضافة إلى الهيئات القائمة على إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والمبادئ الأساسية لها، تجارب الدول في تطبيقها، المحددات والنقائص وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتوى المعايير المحاسبية والدولية مع القواعد الجبائية وأهمية ومتطلبات تطبيقها. أخيراً قدمت الدراسة مجموعة من الحلول لتقليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية. وما يميز هذا البحث هو إيجاد الاثر الذي ينجم على النظام الجبائي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2- جاو جدو رضا، آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، ملتقى دولي، جامعة عنابة، الجزائر، 2010.

البحث في أصله مداخلية في ملتقى دولي تهدف إلى توضيح تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، ويسعى لمعرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الحالية، وكذا اقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تساعد على تكيف هذه الأخيرة مع مستجدات القواعد المحاسبية والتقليص من أثرها على النظام الجبائي. وتوصل البحث إلى نتائج أهمها أن لجعل المؤسسة الجزائرية لها إطار قانوني مدعم يجب تكيف جهودها من أجل دراسة

وحل مختلف الإشكاليات التي قد يطرحها التباعد بين المحاسبة والجباية، وعرض الحلول الموضوعية دونما تغليب الأهداف الجبائية عن الأهداف المحاسبية. وما أضيف في هذا المقال هو اسقاط المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي.

3- محمد حلو داوود سلمان، عبد الخالق ياسين زايالبدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، سنة 2009.

البحث في أصله مقالة في مجلة، تهدف لتوضيح العلاقة بين المحاسبة والضريبة. وإمكانية التفاعل بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، واستعراض المعيار رقم 12 الصادر عن لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية. ووصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن بالرغم من الدور الكبير الضريبة في تطور المحاسبة، غير أن المحاسبة لم تقدم الكثير للضريبة، وأن سبب الفجوة بينهما كون أن المحاسبة اهتمت بخدمة المستثمر الفرد التي تمت من خلالها صياغة المعايير المحاسبية. وتميز هذا البحث كان من خلال ربط العلاقة بين المحاسبة والضريبة من خلال المعايير المحاسبية الدولية.

4- نعيمجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2016-2017.

البحث في أصله أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، تهدف إلى تحديد مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر. وهذا من أجل الإلمام بمختلف المعطيات حول نجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، وإبراز العناصر التي تحد من نجاعته. وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج تكمن في أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا يقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات، كما لو تعلق الأمر بكيان واحد. كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود صعوبة في شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر نظام جبائي محفز لكن دون دراسة جدوى أو الآثار المرتقبة من تقديم هذه التحفيزات. وقد تميزت هذه الدراسة دون غيرها من الدراسات بربط المقاربة المحاسبية والضريبة في مجمع الشركات.

1- مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إن الاختلاف بين الجباية والمحاسبة موجود في جميع دول العالم، فتوجه الدول نحو المعايير المحاسبية الدولية ساهم في توسع الفجوة بين المحاسبة والجباية. إذ أن هذه المعايير تسعى إلى إعطاء صورة صادقة عن القوائم المالية

للمؤسسات الاقتصادية، فالجباية ما يهمها هو تحقيق إيراد يضمن لها تمويل ميزانيتها وذلك وفق جملة من المبادئ، أساسها هو مراعاة

قدرة المكلفين وأن يكون هذا الربح حقيقيا، على عكس المحاسبة التي أسست على فرض محاسبة الالتزام، أي تسجيل العملية ولو لم يكن هناك دخول للأموال، وهذا ما يؤدي إلى بروز اختلافات جوهرية بين المحاسبة والجباية. وللتعمق أكثر في القواعد المحاسبية والجبائية سنحدد بداية الاطار العام للنظام المحاسبي ثم النظام الجبائي الجزائري لنبرز في الأخير علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي الجزائري.

1-1- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

شرعت الجزائر كباقي الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بدايته من التسعينات بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك بتبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع المعايير الدولية. فقامت بوضع العديد من القوانين من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي "SCF"، لأن المخطط المحاسبي أصبح في ظل التوجهات الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المستثمرين وهذا لأسباب خارجية كعدم إشراف الاقتصاد العالمي بالحدود الجمركية، اشتراط الأسواق الدولية للامتثال للمعايير المحاسبية الجبائية بالدرجة الأولى، سيطرة النظرة القانونية على النظرة الاقتصادية. فأصبح هذا المخطط لا يتماشى مع التوجه الاقتصادي الجديد.

1-1-1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

استخدمت الجزائر منذ سنة 1975 مخطط محاسبي وطني بناء على توجيهاتها الاشتراكية آنذاك، وذلك لتنظيم المحاسبة. حيث تم تصميمه استنادا لخلفية جبائية، وذلك باعتبار المحاسبة وسيلة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة. لكن نتيجة للتطورات التي شهدتها العالم والمتمثلة في اعتماد معايير المحاسبة الدولية، تم استحداث نظام محاسبي مالي جديد، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010. وهذا محاولة للدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة الدولية (رضوان، 2013)، ووجود هذا النظام من أجل تحقيق عدّة أهداف أهمها:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها النظام القديم،
- تقريب ممارسات المحاسبة مع الممارسات الدولية،
- تقديم معلومات من طرف المؤسسات ذات نوعية وأكثر شفافية،
- تقييم عناصر الميزانية وفقا لمبدأ الصورة الوفية والعادلة.

لقد أصدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يضمن الإطار التصوري للمحاسبة، الذي يعد دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وآجال تحديد هذا الإطار. كما أدخل هذا الإطار مبدأ المحاسبة المبسطة على الكيانات التي لا يتحدد رقم أعمالها.

1-1-2- التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي ولم يرافقه مجموعة من التدابير والإصلاحات في النظام الجبائي، على اعتبار أن تحديد النتيجة الجبائية يركز بالأساس على النتيجة المحاسبية. وأي تغيير في القواعد المحاسبية يترتب عليه بالضرورة تعديلات في النتيجة الجبائية، مما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات التغيرات المستخدمة في النظام المحاسبي المالي.

1-1-2-1- التغيرات الواردة في الميزانية

أصبحت الميزانية تركز على الجوهر الاقتصادي أكثر من الاعتماد على المظهر القانوني، إذ شهد جانب الأصول تغيرات أهمها:

- تسجل ممتلكات المؤسسة بناء على معيار مراقبة الأصل وليس معيار الملكية القانونية،
 - تعتبر المصاريف الأولية ابتداء من سريان النظام المحاسبي المالي أعباء قابلة للخصم وليست تثبيتات.
 - تصنف نفقات التنمية ضمن التثبيتات المعنوية وتحتلك إذا توفرت عدة شروط:
- للمؤسسة الحق في اختيار في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات تحتلك أو أعباء تخصم فوراً بمجرد تحملها،
 - إدراج القمة العادلة كطريقة للتقييم، كما يتم إعادة تقييم العناصر المقيمة بالقيمة العادلة كل سنة حسب القيمة السوقية والتي قد ينتج عنها فائض قيمة،
 - عند تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات، يتم إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفكيك أو تحديد تكلفة الموقع في التكلفة الإجمالية.

لاقتناء التثبيت يشترط وجود نص يوضح ذلك، أي تحميل تكاليف لم تتحملها المؤسسة بعد. وتحتلك ضمن التثبيتات قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات. وتعالج مكونات الأصول محاسبياً كما لو كانت منفصلة إذا

كانت مدة الانتفاع بها مختلفة حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهلاك تعكس استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدركها الأصل (براضية، ديسمبر 2015). وتشمل الطريقة الخطية الطريقة المتناقصة وطريقة وحدات الإنتاج.

تستخدم النظام الجديد الضرائب المؤجلة كمفهوم جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وتسعى إلى تصحيح الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو التحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية ونجذ نوعين: ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم (النور، 2014-2015).

1-1-2- التغيرات الواردة في حساب النتائج

يحمل جدول حساب النتائج على الأعباء والنتائج المحققة خلال السنة المالية، ونجذ في الجدول عدة تغيرات ندرجها في النقاط التالية:

- حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات لمواجهة الالتزامات بخصوص المعايير وتكميلات التقاعد، وتغيير هذه المؤونات اجبارية وهي غير واضحة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية من حيث كيفية تشكيلها،
- عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من القيمة المحاسبية للأصل فإنه يثبت خسارة في القيمة بإدراج عبء في الحسابات، والجديد هنا هو اعتماد خسارة القيمة بالنسبة للتشيتات العينية والمعنوية،
- مند صدور النظام المحاسبي المالي أصبحت الضريبة على الأرباح نعالج محاسبيا على أنها عبء وتسجل في المجموعة السادسة. ولكن الغموض هو مال هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها من عدمها. باعتبارها مقيدة في حسابات الاعتماد مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا (النور، 2014-2015، صفحة 39).

1-2- النظام الجبائي الجزائري

تعتبر الضريبة من أقدم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخرينة العمومية، وتعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأطراف الرئيسية المستخدمة للمعلومة المالية، بذلك من أجل تحديد الوعاء الضريبي.

1-2-1- مفهوم الجباية

تتضمن الجباية في أي دولة عدة تشكيلات من الضرائب والرسوم تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، والتي يتحدد نوعها وعددها وفقا للسياسة الاقتصادية المنتهجة من طرف الدولة. ويمكن تعريف الجباية على أنها "مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، والتي تتكون من الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية" (ميسي، 2014-2015). وتقوم الجباية على فوائد أساسية هي:

- المساواة أمام الضريبة،
- تحصل الضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يلاءم جميع المواطنين،
- أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة أكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها وتجنب إخراج نقود أكثر من اللازم من جيوب المكلفين بالضريبة (النور، 2014-2015، صفحة 40).

1-2-2- أنواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي الجزائري

يتمتع القانون الجبائي الجزائري بمجموعة من الضرائب نذكر (ميسي، 2014-2015، الصفحات 37-39):

- قانون الرسوم على رقم الأعمال: ونجذ ضمن هذا القانون:
 - الرسم على القيمة المضافة،
 - الرسم الداخلي على الاستهلاك،
 - الرسم على المنتجات البترولية.
- قانون الطابع وقانون التسجيل: يدرج ضمن هذا القانون:
 - قانون الطابع،
 - رسوم التسجيل.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها: ونجذ ضمن هذا القانون:
 - الضريبة على الدخل الإجمالي،
 - الضريبة على أرباح الشركات،

- الضريبة على النشاط المهني،
 - الرسم العقاري عن الملكيات المبنية،
 - الرسم العقاري عن الملكيات غير المبنية،
 - رسم التطهير.
- قانون الضرائب غير المباشرة: ونجد ضمن هذا القانون:
- رسم المرور،
 - رسم الضمان.

1-2-3- خصائص النظام الجبائي الجزائري

- تختلف النظم الجبائية في الدول النامية عن الدول المتقدمة، وهذا لاختلاف الأوضاع الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول. وتتمثل تلك الخصائص في:
- ضعف الضرائب غير المباشرة بسبب تدني الدخول وغياب مشاريع استثمارية كبرى،
 - صعوبة تحصل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي،
 - اختلال هيكل النظام الضريبي، إذ يمثل الضرائب غير المباشرة بنسبة 60%- 80% من الحصيلة العامة للضرائب، على عكس الدول المتقدمة التي تجذ سيطرة للضرائب المباشرة،
 - ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيع الاستثمار.

1-3- علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي الجزائري

نتيجة انتهاز الجزائر سياسة الانفتاح نحو الخارج، حتم عليها مهمة تكييف أنظمتها المحاسبية مع القوانين المحاسبية الدولية. أين قامت بإصلاحات جديرة بإصدار نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. وبتبني النظام المحاسبي المالي له انعكاسات وصعوبات تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، وأهمها الجانب الجبائي (سلمان، 2009).

ارتبطت المحاسبة، في السابق، ارتباطا وثيقا بالجباية، غير أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان له انعكاسات كاستقلالية المحاسبة عن مختلف التشريعات خاصة التشريع الجبائي. وتحقيق استقلالية المحاسبة عن الجباية أمر ليس سهلا لما له من مشاكل تقنية تؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي. كما أن احتساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية كالاكتلاكات والمثونات. وبالتالي فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد إجراء تعديلات وتصحيحات بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية التي تسعى إلى تحديد الدين الضريبي تجاه الدولة لفترة غالبا ما تكون سنة، كما هي حيادية التأثير على نشاط المؤسسة.

إن فصل المحاسبة عن الجباية لن يؤدي بالضرورة إلى إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية كما هو الحال في الجزائر. ولهذا فعلى القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا، والنظام المحاسبي المالي حاليا. وفي حالة عدم التطابق يتم إجراء تصحيحات للأخطاء المحاسبية المرتكبة عن جهاز للقواعد المحاسبية، ومن ثمة تطبيق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة اتجاه الدولة. وتبين هذه العلاقة المترابطة عدم إمكانية الفصل بينهما نظرا لاعتماد أحدهما على الأخرى، بالرغم من اختلاف أهدافهما. فالمحاسبة تسعى لتحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية والجبائية، تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة (إيمان، 2013).

رغم الارتباط بين المحاسبة والجباية إلا أن التطورات التي أحدثت على النظام المحاسبي عملت على فك الارتباط بين المحاسبة والجباية، والحفاظ على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المؤسسات من التهرب الضريبي.

2- دراسة النظام المحاسبي المالي ومدى ملائمته لمتطلبات النظام الجبائي الجزائري

إن صدور النظام المحاسبي المالي بموجب قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي يعتبر النهج الذي يسير عليه المحاسبين، وذلك بعد إجراء مجموعة من التعديلات التي مست البلاد بداية من الإصلاحات الاقتصادية ولاسيما قانون الضرائب لسنة 1992 والتي تهدف إلى إلغاء العبء الجبائي الذي أثقل المؤسسات الاشتراكية، للسير نحو اقتصاد السوق، إلا أن هذه الإصلاحات لم تكن كافية لتبني النظام المحاسبي المالي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية لإعطاء قراءة أكثر شفافية ومصدقية للقوائم المالية وهذا ما دفع الدولة بالقيام بإصلاحات جبائية أخرى ابتداء من سنة 2008 إلى الآن، والتي تهدف إلى التقريب بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي. ولتوضيح كل هذه النقاط سنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر جزئية:

- أثر الإصلاح المحاسبي المالي على القواعد الجبائية،

- الصعوبات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي،

- الجهود المبذولة في الجزائر لتكييف القوانين الضريبية مع النظام المحاسبي المالي.

2-1- أثر الإصلاح المحاسبي المالي على القواعد الجبائية

يفرض النظام المحاسبي المالي استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، وهذا راجع لتغير بعض القواعد المحاسبية، والذي يؤثر على القواعد الجبائية، والتي تفسر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات مما يتطلب تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد. فحسب النظام المالي الجديد يجب على المؤسسات أن توفر في الملاحق العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يتطلب إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. وأهم الفروقات بين النتيجتين يظهر من خلال الضرائب على أرباح الشركات.

على مستوى الضرائب على أرباح الشركات كانت تعتبر بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبر الدولة كشريك له حق، وهذا يبرر تسجيلها في حسابات النتائج، وقد وجه لهذا المفهوم نقائص مما أدى بالنظام المحاسبي المالي لإدخال المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة، حيث بقيت الضريبة المستحقة وأضيفت لها كل من ضرائب الأصول الخصوم المؤجلة.

جاءت هذه الطريقة من أجل تطبيق مبدأ محاسبة التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي على عكس طريقة الضريبة المستحقة، كما تحترم مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها، وإن توفر المعلومة حول الضرائب المؤجلة يساعد المؤسسة على بناء استراتيجياتها الجبائية (الدين، 2014-2015).

إن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة تكون فيه النتيجة الصافية للدورة منخفضة مقارنة بالضريبة، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الموزعة بمقدار الضريبة المؤجلة، ويتطلب حصول المؤسسة على تمويل مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.

2-2- الصعوبات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي

شهد الاقتصاد الجزائري في مطلع التسعينات تحولات جوهرية في بنيته، إذ قامت الجزائر بإصلاحات جذرية في النظام الضريبي المطبق في سنة 1992، فأصبح يعتمد على خمسة قوانين ضريبية، والتي تعتبر الركائز الأساسية له، والتي يتم

تحيينها بشكل دوري من خلال مستجدات قوانين المالية المستوحى من القانون 01-21 الصادر في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية 2002، وأصبحت التشريعات مجسدة في ستة (6) قوانين جبائية:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

- قانون الرسم على رقم الأعمال،

- قانون الضرائب غير المباشرة،

- قانون الطابع،

- قانون التسجيل،

- قانون الإجراءات الجبائية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الواقع من طرف مستخدمي القوائم المالية نتج عنه عدة نقائص وترتب عن هذه النقائص تحديات مرتبطة بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد لهذا النظام وعليه ينبغي إجراء إصلاحات دقيقة ومعمقة وفورية على المنظومة التشريعية التجارية، وخاصة الجبائية لجعلها متلائمة مع الاختيار الاقتصادي للجزائر للنظام المحاسبي المالي التي لا تخرج عن منطق اقتصاد السوق.

لقد نص قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 على تطبيق النظام المحاسبي المالي واستقلال القانون الجبائي رغم أن العلاقة بينهما يجب أن تكون متماسكة. فالمؤسسة ملزمة بتزويد المصلحة الجبائية بنتيجتها هذا كي تدفع التزاماتها الضريبية وهذا حسب المعدل الضريبي الحقيقي. وهذا يدعى المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وهناك قواعد لا تتوافق مع الجبائية وهي تخص بعض العناصر من بينها:

- تقنيات الاهتلاك وتناقض الأصول أو إثبات تدني القيم،

- تقنيات تمويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية،

- تسجيل عمليات الإيجار التمويلي والضرائب المختلفة،

- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة عند تاريخ حيازتها محاسبة المبالغ الواجب تسديدها، أو تحصيلها يجب أن تسجل قيمتها المستحدثة (قيمة المنفعة) وهي محددة بمعدلات فائدة،

- المعالجة المحاسبية للضرائب يمكن أن تحدث تفاوت بين تاريخ تحمل التكلفة الجبائية محاسبيا وتاريخ تحمل نفس التكلفة لتحديد النتيجة الخاضعة،

- فائض القيمة على المدى الطويل والنتائج المتحصل عليها من التنازل عن الاستخدامات أو العمليات الاستثنائية مثل التعويض عن نزع الملكية،

-العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن أخذت بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على النتائج،

-المؤونة ذات طبيعة جبائية (مؤونة الاستثمارات المستقبلية، مؤونة جزافية محتملة على الخسائر المستقبلية للاستثمارات في الخارج...) ما يجب إعادة النظر ومراجعة القانون التجاري وكذا قانون الضرائب والرسوم المماثلة والجبائية(نعيجي، 2016-2017).

بالنسبة للقانون التجاري يجب تعديل المواد من 9 إلى 18 المنشورة حسب الأمر رقم 75-59 أفريل 1975 المرسوم

التشريعي رقم 93/08 ل26 أفريل 1993 وهذه النصوص متعلقة ب :

- الالتزامات المحاسبية،

- المعلومات المحاسبية والمالية،

- قواعد تقييم السلع،

- المراقبة الخارجية،

- قواعد تحضير وتقييم الحسابات السنوية.

أما بالنسبة لقانون الضرائب المباشر المماثلة فأهم المواد المعنية بالتغير هي (إيمان، 2013، صفحة 10):

-المادة 10: الربح أو الدخل الخاضع للأشخاص الطبيعية

- المادة 138 مكرر: مجموعات المؤسسات

-المادة 141: التكاليف المطروحة

- المادة 144: الإعانات الممنوحة من طرف الدولة

- المادة 170: تكاليف البحث العلمي

-المادة 174: نظام الإهلاك**-المادة 186: فائض إعادة تقييم الاستخدامات المالية**

وعلى الإدارة الجبائية أن تحفظ العلاقة الموجودة بين المحاسبية والجبائية مع أقل معالجة جبائية ممكنة، فعندما تكون المعالجة لازمة يجب أن تكون سهلة وبسيطة وبالتالي ضمان استقرار الوعاء الجبائي. ويمكن تلخيص أهم الصعوبات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي:

- الإهلاك وتدهور الأصول (انخفاض القيمة): يضم النظام المحاسبي المالي مفاهيم جديدة غير مذكورة في النظام الجبائي مثل انخفاض القيمة ومدة المنفعة. كما يخضع إهلاك الأصول حسب المرجع الجديد إلى الإهلاك حسب الاستعمال وليس حسب طبيعة الاستخدام والمنصوص عليها في المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وإن مدة منفعة التثبيت المادي لا يتجاوز العشرين سنة في معظم الحالات ولكن حسب النظام الجبائي فإن التثبيتات المعنوية لا تخضع للإهلاك والتدهور. وحساب الوعاء الخاضع للإهلاك تنقص القيمة الباقية، ولكن إتباع هذه الطريقة ينتج عنه خلل باعتبارها غير مأخوذة بعين الاعتبار في النظام الجبائي، ويلزم النظام المحاسبي المالي الجديد في حالة ما تكون القيمة القابلة للاستيراد للأصل (وهي القيمة الأكبر بين البيع الصافي وقيمة المنفعة المنتظرة) أقل من المحاسبية الصافية هذه الأخيرة وجب إنزالها إلى القيمة القابلة للاستيراد. والفارق يعتبر خسارة للقيمة تنقص من قيمة الأصل وتسجل كتكلفة، في حين أن النظام الجبائي يعتبر أن تدهور قيمة الأصل تدخل ضمن الإهلاكات وهذا يظهر خلل ضمن الرزمة الجبائية.

- تقييم بعض الأصول والخصوم بالقيمة المعادلة: يسمح النظام الجديد بتقييم بعض الأصول (التثبيتات المادية والمعنوية) بالقيمة المعادلة عندما ترتفع قيمة الأصل عند إعادة تقييمها أو ينخفض ويسجل الفارق ضمن الأموال الخاصة (فارق التقييم) وتدرج ضمن النتيجة، في حين أن النظام الجبائي يعتمد على التكلفة التاريخية ولا يقبل إعادة التقييم إلا في إطار تشريعي، وهذا ما سوف يخلق خلل ما بين الرزمة الجبائية والميزانية المحاسبية.

- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: ينص النظام المحاسبي المالي الجديد على وجوب إظهار الأثر على نتائج الدورات السابقة عن تغيير الطرق أو تصحيح الأخطاء في الأموال الخاصة دون تسجيله ضمن النتائج وهذه الطريقة غير مقبولة من طرف إدارة الضرائب والتي تلزم بوجوب إدخالها في حساب النتيجة.

- تحويل الحقوق والديون المسجلة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية: ينص النظام المحاسبي المالي بوجوب تسجيل أثر تغيير سعر الطرف عند إقفال الميزانية (تكلفة أو إيراد) مما ينشأ خلل بين القيمة المسجلة قبل الجرد وبعده.

- التسجيل المحاسبي لعمليات القرض الإيجاري: ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب إدراج الأصل المؤجر في الأصول بأدنى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة المبينة لمبالغ الإيجار، كذلك يدرج ضمن الخصوم بنفس المبلغ، ويتم إهلاكه في حين أن القواعد الجبائية لا تقبل بتسجيل الأصل المؤجر ضمن المؤسسة (المادة 112 من المرسوم رقم 95-27 المؤرخ في ديسمبر 1995) وبالتالي لا يسجل إهلاك الأصل ضمن الرزمة الجبائية.

- الضرائب المؤجلة: قد يكون هناك فارق بين تاريخ تسجيل التكاليف الجبائية محاسبيا وتاريخ أخذها بعين الاعتبار في حساب النتيجة الجبائية (مؤونة من أجل العطلة مثلا)، فالقواعد الجبائية تنص على إدخالها ضمن النتيجة المحاسبية، في حين أن النظام المحاسبي يعتبرها تكلفة مستحقة غير محققة.

مما سبق، يتوجب على المؤسسة عند تطبيق النظام الجديد الأخذ بعين الاعتبار كل الجوانب الجبائية، حتى لا تتحمل تكاليف إضافية، وأن تتحرك السلطات الضريبية لتقليل من هذه الفروقات بين النظام المحاسبي الجديد والقواعد الجبائية (إيمان، 2013، صفحة 9).

2-3- الجهد المبذول في الجزائر لتكييف القوانين الضريبية مع النظام المحاسبي المالي

لتقليل الفجوة بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية أصدرت الجزائر عدة إصلاحات متمثلة في القوانين المعدلة والجديدة والمتمثلة في:

2-3-1- قانون المالية التكميلي لسنة 2009

يتضمن هذا القانون عدة مواد قانونية في إطار تكييف القواعد القانونية بالقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي ونلخصها في النقاط التالية:

- متابعة العقود طويلة الأجل وذلك وفق طريقة التسبيق، وهذا حسب المادة الرابعة، وعلى الإدارة الجبائية أن تقبل بهذا الطرح. لأنه حتى وإن لم تكن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تطلبه من تنظيم ومتابعة للملفات، وهذا يشجع المؤسسات وخاصة تلك التي تعمل في مجال البناء على مسك محاسبة التكاليف.

- خصم الإهلاكات والمئونات، فحسب المادة الخامسة، فإنه يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 30000 دج، خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها. وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بقيمتها النقدية. أمّا فيما يخص المئونات فتتص نفس المادة على أن "الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح. والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبينها في كشف الأرصدة." ويتعلق هذا النص بالهلاكات والتهيينات المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تشير إلى إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الإهلاك وإلغاء سقف الهلاكات المحددة بـ 800000 دج المطبق على السيارات السياحية مع ضم الأعباء للدورة التي تنتمي إليها عناصر الأصول الثابتة المهلكة بقيمة منخفضة أين قيمة المبلغ دون احتساب الضريبة أقل من 30000 دج.

أمّا فيما يخص المئونات فإن تطبيقه صعب نوعاً ما، لأن مشكل المئونات على المخزونات والحقوق في مؤسساتنا قليل جداً، وهذا لعدم وجود نص محاسبي يتوافق مع النص الجبائي. وأمّا النظام المحاسبي المالي فكان صارماً جداً لأنه يعتبر أن الخسارة القيمة المتوقعة في المخزونات والحقوق تؤدي إلى ضرورة تشكيل مؤونة مهمة (النور، 2014-2015، صفحة 86).

- الإطار العام، تنص المادة السادسة على إلزام المؤسسات باحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارض مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. وعلى الإدارة الجبائية بقبول جميع المقترحات في حالة لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة، وفي حالة التعارض فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

- خصم المصاريف الأولية: يتضمن نص المادة الثامنة على أن تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق مخطط الامتصاص الأولي. والتي تؤكد على أن المصاريف السابقة حتى وإن عولجت كخسارة وبصفة نهائية ستكون قابلة للخصم جبائياً. وهذا النوع من المصاريف لن يكون لأنه لا توجد مصاريف مرسمة ومهلكة مع بداية النظام الجديد.

- إعادة تقييم الأصول، تنص المادة العاشرة على "تقييد فائض القيمة المتأني من إعادة تقييم التثيينات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، وفي النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات". وتشير المادة إلى "تقييد فائض مخصصات الإهلاك المتأني من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة". ويعتبر هذا النص تعديلاً لمحتوى المادة 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي قوانين تتماشى مع النظام المحاسبي المالي الذي يتضمن وضعيات لإعادة تقييم

الأصول، لكن يجب معرفة آثارها الجبائية إن كانت حيادية التأثير أو جبائية التأثير. وقد أحدثت الإدارة الجبائية وضعية وسيطة بحيث ليس هناك تسامح جبائي ولا جباية فورية وكلية. كما يشير إلى تطبيق عملية إعادة التقييم قليلة(النور، 2014-2015، صفحة 88).

2-3-2- قانون المالية الصادر لسنة 2010

يتضمن قانون المالية الصادر لسنة 2010 من المواد المتعلقة بتكييف القاعدتين المحاسبية والضريبية. ومن بينها(ميسي، 2014-2015، صفحة 41):

- الإهلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ومثونات المؤسسات المالية، فحسب المادة الثامنة ففي إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري. كما تنص على أنه لا يجمع الأرصدة الموجهة لمعالجة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة والطويلة المدى مع الأشكال الأخرى من الأرصدة. وتدخل كل التغيرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. فنجد أن:

- يسمح في إطار عمليات الإيجار المستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، ويهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري. ويمكن تطبيق الإهلاك حسب الحياة الاقتصادية لأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي الماليزي وهذا ينتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.

- منع تجميع المثونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى من المثونات.

- تناول نص تعديلي لما جاء في قانون المالية التكميلي لـ 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف الاهتلاكات للسيارات السياحية من 800000 دج إلى 1000000 دج.

- معالجة الإعانات، فحسب المادة التاسعة تنص على "أن تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها". فبالنسبة لإعانات التجهيز لا يوجد أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تعديل، فهي تسترجع نفس وتيرة الاستثمار الأصلي. أمّا إعانات الاستغلال فهناك تعارض مع النظام المحاسبي المالي لأنه يشير إلى توجيه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تأخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي. ويحدد تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها مما يؤدي إلى حدوث بعض الاختلالات.

- العجز المالي: حسب المادة العاشرة، فإن في حالة تسجيل أي عجز في سنة مالية ما، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لتسجيل العجز، وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع سنوات.

- خصم المصاريف المالية، تنص المادة العاشرة على أن تخصص المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي. التي تتم من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق، وهو ما يؤكد قانون المالية التكميلي 2009. أين تعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء (براضية، ديسمبر 2015، صفحة 341).

2-3-3- التعليمات الصادرة في 29 أكتوبر 2009

تتضمن هذه التعليمات أربع صفحات لكنها محددة بدقة ومرفقة بمجدول انتقال نموذجي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وتم إعدادها تبعا لمجموعة من المواد القانونية، إلا أنها تعاني من نقائص كنقص في المخططات التوضيحية ومدونة الحسابات كانت محدودة لا تسمح بتسيير أفضل للحسابات الفرعية من طرف المؤسسات كحسابات الرسم على القيمة المضافة مثلا (للمحاسبة، مؤرخة في 29 أكتوبر 2009).

3- أوجه الاختلاف بين النظامين من خلال الاهتلاك والضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي جاء كضرورة فرضتها التطورات المحاسبية في العالم، إلا أنه وبعد التبني أحدث العديد من الإشكاليات خاصة مع النظام الجبائي لعدم توافقهما في العديد من النقاط منها الاختلاف في القواعد الخاصة بالاهتلاك والضرائب المؤجلة، وكرد فعل أصدرت الجهات الحكومية الجزائرية بعض التعديلات التي مست القواعد الجبائية لإحداث الانسجام وتقليل الفجوة بين القاعدتين المحاسبية والجبائية. لذا تم تقسيم هذا العنصر إلى النقاط التالية:

- الإطار المفاهيمي لاهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة،
- أوجه الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية لاهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة،
- معالجة الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية.

3-1- الإطار المفاهيمي لاهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة

تمثل الاهتلاكات والضرائب المؤجلة من أهم الصعوبات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي لما يحتويه هذين العنصرين من أهمية بالغة مما دفع بالجزائر إلى بذل جهود كبيرة وإيجاد حلول تقلل من تلك الصعوبات. ولتوضيح كل هذا ستعرض بداية إلى المفاهيم المرتبطة باهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة.

3-1-1- مفهوم الإهلاك

عرف النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 121-7 الإهلاك على أنه: "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي". ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان نفسه". كما حددت أساليب وطرق للإهلاك (حليلو، 2013-2012):

- طريقة الإهلاك الثابت أو الخطي،
- طريقة الإهلاك المتزايد،
- طريقة وحدات الإنتاج.

وتسجل محاسبيا بجعل حساب 68: مخصصات الاهتلاكات والمئونات مدينا وحساب إهلاك التثبيتات دائنا. أمّا عن مدة الإهلاك فهي مدة الانتفاع بالأصل أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال، وليس تاريخ الحياة إلى تاريخ استنفاد المنافع الاقتصادية لهذا الأصل على أن لا يتعدى مدة عشرون سنة بالنسبة للاستثمارات المعنوية.

3-1-2- مفهوم الضرائب المؤجلة

حسب المادة 134-2 من الملحق رقم 1 للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية".

يتضح من التعريف السابق أن الضرائب المؤجلة صنفان (النور، 2014-2015، صفحة 92):

3-1-2-1- الضرائب المؤجلة كأصل

وهي عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وحساب النتائج. وتنتج عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتج ما أو عبء مع الأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع،
 - عجز جبائي أو فروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل،
 - ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.
- عند تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كأصل عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، وتحدد وتراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة في السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها ويسوي الخصم الجبائي.

3-1-2-2- الضرائب المؤجلة كخصم

- الضرائب المؤجلة كخصم هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي حساب النتائج، وتنتج عن:
- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتج ما أو عبء ما والأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
 - عجز جبائي أو فروض ضريبية قابل للتأجيل غدا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منتظر،
 - ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.
- وعند تقديم الحسابات تفصل الضرائب المؤجلة كخصم عن الديون الضريبية الجارية، وتحدد أو تراجع كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة في السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوي الخصم الجبائي.

لقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل" ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي 12 "محاسبة ضرائب الدخل" وهذا لتقليل عدد الخيارات المتاحة عند معالجة الضرائب المؤجلة. ويعترف بالأصل الضريبي المؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره

ل طرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل ليست اندماج أعمال أو في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي والربح الضريبي. ويعترف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن الاعتراف الأولي بالضريبة أو الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية ليست اندماج أعمال أو في وقت حدوث العملية لا تؤثر لا على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة.

3-2- أوجه الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية لاهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة

لقد أثر اعتماد النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الإهلاك والضرائب المؤجلة. ولتوضيح ذلك نشير إلى أهم القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية التي ينص عليها النظام الجبائي الجزائري، لنخلص إلى أهم النقاط التي تختلف فيها القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول والضرائب المؤجلة.

3-2-1- الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاك

لتوضيح الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لابد من تحديد تلك القواعد المرتبطة بالاهتلاك.

3-2-1-1- القواعد المحاسبية لاهتلاك الأصول

- توجد عدة قواعد محاسبية تابعة لاهتلاك الأصول والمتمثلة أساسا في المدة وتقييم الأصول. فإذا أخذنا بعين الاعتبار المدة نجد أن القاعدة المحاسبية تقوم على المفاهيم التالية:
- تحسب مدة الإهلاك على أساس المدة الحقيقية للاستعمال،
 - تبدأ في حساب الإهلاك عند بداية استهلاك الأصل المعني،
 - يجب اختيار فائض قيم الأصول واثبات خسارة القيمة المتبقية لهذا الأصل.
 - يتم حساب قسط الاهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية لهذا الأصل.

أما في حالة التمويل الإيجاري فتسجل الأصل المستأجر في حساب أصول المؤسسة المستأجرة. كما يبنى الأصل المستأجر على أساس الملكية الاقتصادية بعيدا عن الملكية القانونية، ويحسب القسط على أساس مدة المنفعة.

أما فيما يخص تقييم الأصل، فهناك أساليب قياس وتقييم جديدة فقد جاء تقييم الأصول بالقيمة العادلة إضافة إلى التكلفة التاريخية. وقد أدخلت عدة طرق للتقييم: طريقة السوق، طريقة الدخل، طريقة التكلفة. والقاعدة المحاسبية في

تقييم الأصول هو تسجيل الأصل لأول مرة عند الاقتناء بالتكلفة التاريخية، ويمكن للمؤسسة إعادة تقييم أصولها وبالتالي يعاد تقييم جميع الأجزاء المكتملة له. كما يتم حساب أقساط الإهلاك لهذه الأصول على أساس القيمة المعاد تقديرها.

3-2-1-2- القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول

تقوم، كذلك، القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول على العناصر التالية:

- تحسب مدة الإهلاك على أساس العمر الإنتاجي،
 - يبدأ في حساب الإهلاك لأي أصل ابتداء من تاريخ حياة الأصل،
 - لا يعترف النظام الجبائي بالقيمة المتبقية كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الإهلاك،
 - عدم اعتراف النظام الجبائي الجزائري بانخفاض قيمة الأصل ولا بإثبات خسارة القيمة،
 - في النظام الجبائي الجزائري لا يسمح إلا بتطبيق طريقة الإهلاك الخطي، الإهلاك المتصاعد، الإهلاك المتناقص.
- أما بالنسبة التمويل الإيجاري فالقاعدة الجبائية تنص على عدم تسجيل الأصل المستأجر إلا إذا تم تحويل الأصل، كما تفرض القاعدة أيضا ملكية المؤسسة المستأجرة للأصل حتى يتم تسجيل الإهلاك الخاص به، ويحسب هذا الإهلاك الخاص به للأصل المستأجر وترفض أقساط الإهلاك للمؤسسة المستأجرة. وعند التنازل عن أصل من الأصول الثابتة وسعر بيعه أكبر من القيمة المحاسبية الصافية والتي يتقرر م ورائها شراء أصل جديد يتحدد فائض القيمة المهني. ويميز هنا قانون الضرائب المباشرة بين فائض القيمة قصير المدى. وتخضع للضريبة فوائض القيم الناتج عن الأملاك والتي هي جزء من الأصول المثبتة ويحدد مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة وإعفاء للفائض بنسبة 30% هذا إذا كانت قصيرة الأمد. وإذا كانت طويلة الأمد فيحسب مبلغها في حدود 35% أي إعفاء للفائض بنسبة 65%.

إن عملية تقييم الأصول حسب النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التكلفة التاريخية فقط. أما التسقيف المالي للأصول فيكون على حسب نوعية الأصل، فبالنسبة للسيارة السياحية حددت بقيمة شراء قدرها 1000000 دج، والعناصر ذات القيمة المنخفضة فبالقاعدة الجبائية تنص على أنه يمكن تقييد العناصر التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة الماضية المتصلة بها.

3-2-1-3- نقاط الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية

بتحديد كل من القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول، يتضح وجود نقاط اختلاف بينهما (حورية، أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول ، 2014-2015):

- إذا رجعنا للإهلاك نجد أن النظام الجبائي اعتمد على تقنيات مألوفة للإهلاك كما تعتمد على نفس تعريف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الإهلاك تدني في قيمة الأصول، أما النظام المحاسبي المالي فيعتبره توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهلاك على مدة منفعة الأصل المتوقعة حسب مخطط الإهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.
- بالنسبة لمدة الإهلاك، فالنظام المحاسبي المالي يأخذ المدة المقدرة للاستعمال وليس مدة الحياة، وهذا خلافا مع القواعد الجبائية التي تظهر أن المدة الجبائية للإهلاك قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له.
- تمثل القيمة المتبقية للأصل في سعر التنازل المحتمل في نهاية مدة الاستعمال والتي تأخذ بعين الاعتبار عند حساب الإهلاك بطرحها من القيمة الأولية للأصل، والتي لا تعترف بها القاعدة الجبائية.
- يحسب الإهلاك وفقا للقاعدة المحاسبية ابتداء من بداية استعمال الأصل وليس تاريخ الحصول عليه كما هو موجود في القاعدة الجبائية.
- تتم مراجعة مخطط الإهلاك وفقا للنظام المحاسبي المالي بالقواعد الجبائية لا تسمح بمراجعته.
- حسب النظام المحاسبي المالي قاعدة حساب الإهلاك تأخذ بخسارة القيمة التي تم تسجيلها وبالتالي انخفاض المبلغ القابل للإهلاك، أما جبائيا فقاعدة الإهلاك هي التكلفة الإجمالية لاقتناء الأصل والتي لا تسمح بتخفيض خسارة الأصل.
- تسجل التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي حسب عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به في حين الإدارة الجبائية إلا بملكية الأصل.
- في نهاية الدورة المالية تقسم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة في حين تعتمد الإدارة الجبائية على طريقة وحيدة وهي التكلفة التاريخية.

وبالرجوع إلى قانون المالية الأساسي أو التكميلي سواء لسنة 2009 أو 2010، نجد عدة جهود مبذولة لتكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام الجديد، فمثلا فهناك تعديل فيما يتعلق بالاهتلاكات الحقيقية على أنه يمكن تقييد العنصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية

المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بقيمتها النقدية، كما وضعت بعض التعديلات، فحسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والتي تشير إلغاء، مثلاً، سقف الاهتلاكات بقيمة 800000 دج المطبق على السيارات السياحية. فنجد حسب المادة السادسة أنه يجب على المؤسسات احترام التعريف المنصوص عليها في الإطار المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة.

3-2-2- الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة

يقتضي مبدأ الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي بأن تسجل محاسيباً ضمن الأعباء الضريبية المستحقة على نتائج العمليات المتعلقة بالدورة فقط. وحسب المادة 134-2 من الملحق رقم 01 للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية.

يتضح من هذا التعريف نجد أن الضرائب المؤجلة صنفان هما:

3-2-2-1- الضرائب المؤجلة أصول

تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل. ويقصد بذلك أن مبلغ الضرائب المستحقة للدفع ستخفيض. ومن أمثلة ذلك نجد الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفيض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض من الضريبة المسددة خلال الدورات. كذلك نجد بعض الأعباء مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة فهي لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية.

3-2-2-2- الضرائب المؤجلة خصوم

وهو بمثابة التزام ضريبي مؤجل، وهي ضريبة دخل مستقبلية متوقع نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقاً في القوائم المالية إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة. ويتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات، بحيث تكون الفروقات الناتجة من خلال الأسلوبين متطابقة. كما نجد حالات أخرى لإثبات الضريبة المؤجلة منها:

- الفروقات المؤقتة عن المثلونات الخاصة بالمخزونات أو الزبائن وطرق حساب اهتلاكات التثبيتات،

- الخسائر المرحلة والفروض الضريبية،

- الأشغال المتعلقة بإعداد كشوف مالية مدمجة المتمثلة في الترتيبات والاقتضاءات المعالجة.

ولأن الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما، تاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية. كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية. فإدارة الضرائب وفق المخطط المحاسبي الوطني يعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة، والظاهرة في جدول حساب النتائج. فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما سهل عمل إدارة الضرائب. بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباعدة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار.

تختلف النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية نتيجة اختلاف النصوص الواردة في قانون الضرائب عن القواعد المحاسبية، ولأجل ذلك ظهر المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) والذي يهتم بدراسة مفاهيم الضريبة المتعلقة بالضريبة المستحقة والضريبة المفروضة على النتيجة الصافية للسنة المالية. وقد جاءت الضرائب المؤجلة من أجل تقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية، وقد تم اتخاذ العديد من التدابير من أجل المقارنة بينهما.

3-3- معالجة الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية

تختلف درجة قوة العلاقة بين المحاسبة والجباية من بلد لآخر. وبالنسبة للجزائر فالعلاقة بينهما وطيدة بحكم ارتباط القواعد الجبائية بالمفاهيم المحاسبية، إلا أن هذا لا يمنع من وجود فوارق سواء في المحاسبة أو الجباية. وبملاحظة الاختلافات بين القواعد الجبائية الحالية والنظام المحاسبي المالي هناك على الأقل ثلاثة حلول ممكنة (براضية، ديسمبر 2015، صفحة 348):

1- تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، والذي يؤدي إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها. وحتى يكون التكييف مقبول جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. وقد بذلت جهود على مستوى وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 التي تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة.

من جملة المواد والقوانين التي وجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع محتوى النظام الجديد نخذ المادة العاشرة المتعلقة بالربح أو الدخل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين، والمادة 138 مكرر الخاصة بفروع الشركات، المادة 174 المتعلقة بنظام الإهلاكات،...

إن الجهود المبذولة لتكييف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي نلاحظ كل المواد تم الرجوع إليها وتعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات، المصاريف القابلة للخصم، المصاريف الأولية، الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم... إلّا أنه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل منها:

- قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها،
- قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا،
- قاعدة تسجيل الاستثمارات، قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة،
- القواعد المحاسبية المقبولة جبائيا كإلغاء بعض الطرق لتقييم المخزونات لأنها ليس لها أثر على النتيجة الجبائية، التسجيل على أساس التكلفة التاريخية.
- المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية لها بطريقة خاصة تسمح بتحسيد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات، ويطبق هذا الحل من طرف المؤسسات التي ترغب في عرض حسابات واقعية. ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على

2- الحسابات حيادية كحالة الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبائيا تعتبر كأعباء، وتتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات التسوية كحساب 48 (أعباء مسجلة مسبقا) وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 (نواتج خارج الاستغلال) الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء.

3- السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية. وهذا راجع للتطور التكنولوجي في المجال المعلوماتي في المؤسسات، ونجدده خاصة عند تعارض في بعض المفاهيم المحاسبية والجبائية على السواء. ونجدده في حالة الإهلاكات الاستثنائية عند قبولها من طرف الإدارة الجبائية لتوضع في حساب مخصصات جبائية ليقابلها حساب إهلاكات جبائية. وفي حالة تسجيل اختلاف بين القاعدتين تعدل برامج المعالجة المحاسبية.

النتائج ومناقشتها

من خلال الدراسة المعمقة لهذا الموضوع الجسد في هذا المقال، وصلنا إلى جملة من النتائج الملخصة في النقاط التالية:

- بالرغم من وجود علاقة وطيدة، في الجزائر، ما بين القواعد الجبائية والمفاهيم المحاسبية، إلا أن هذا لا يمنع من وجود فوارق سواء في المحاسبة أو الجبائية.
- إن وجود فروق كبيرة بين القاعدتين المحاسبية والجبائية، يرجع ذلك لعدة أسباب أهمها اختلاف الأهداف، فالنظام المحاسبي المالي سعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية. أما القواعد الجبائية فمعظمها تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية أي تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة.
- عدم موضوعية القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، فكلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنها.
- إن الاختلاف الموجود بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية واضح أساسا عند معالجة الإهلاك والضرائب المؤجلة. على ضوء ما تقدم يمكن صياغة التوصيات التالية:
- بالرغم من الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي، غير أن هذا يتطلب إجراء تعديلات أخرى على كل من القاعدتين المحاسبية والجبائية.
- العمل على توفير البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي بتنشيط الحركة الاقتصادية، المالية وجعل السياسات القانونية أكثر مرونة من خلال الإسراع في اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنشيط السوق المالي،
- تشجيع إنشاء شركات المساهمة التي تعتبر الأساس لقيام السوق المالي؛ ومحاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الجزائرية،

- السعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من أجل كسب ثقة المستثمر المحلي والأجنبي، ومحاولة التخفيف من حدة ظاهرة الاقتصاد الموازي، وتحفيز الاستثمار المحلي والمساهمة في نشر ثقافة البورصة، - ضرورة توفر الإرادة السياسية من أجل تهيئة البيئة الملائمة وكسر الجمود الاقتصادي وتحرير النشاط الاقتصادي والمالي وتوفير المنتج المعرفي القادر على دفع عجلة التنمية الاقتصادية، للوصول إلى تحسين جودة المنتج الجزائري وبالتالي تأسيس مؤسسات جزائرية تنافس المؤسسات الأجنبية وعندها تكون بحاجة فعلا إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر.

خاتمة

بعد معالجة الموضوع الذي أعد على إشكالية تدور حول مدى تغير العلاقة بين القاعدة الجبائية والنظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة. وبعد الدراسة والبحث تبين أنه رغم التعديلات الموجودة على مستوى القوانين المالية الأساسية والثانوية، إلا أن الفوارق تبقى كبيرة على مستوى الحسابين الذي تم التركيز عليهما في هذا المقال. كما أن البيئة الجزائرية غير مهيأة بعد لاستيعاب النظام المحاسبي المالي لأن المشكل الأساسي لا يكمن في تبني النظام في حد ذاته، إنما في مدى صلاحية البيئة الاقتصادية والمؤسسية في الجزائر. لأنها لا تتوفر بالشكل الكافي على بعض المتطلبات الضرورية لنجاح تطبيقه بالشكل المطلوب كي تظهر نتائجه وإيجابياته الحقيقية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ضف إلى ذلك وجوب تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، والتي شهدت عدة عراقيل خاصة في بعض الحسابات، ونذكر على وجه الخصوص الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، إذ اتضح وجود فروق كبيرة بين القاعدتين المحاسبية والضريبية، وبالرغم من التعديلات والجهود المبذولة لتقليل الفروقات، غير أن ذلك يبقى ناقصا إذا لم يدعم بتعديلات ملموسة خاصة في المجال الضريبي.

قائمة المراجع:

1. الدين، م. ب. (2014-2015). أثر تحول النظام المحاسبي المالي الجديد على الوظيفة الجبائية في المؤسسة. مذكرة لنيل شهادة الماستير تخصص دراسات محاسبية وجبائية. 32-37. pp ,
2. النور، ب. ع. (2014-2015). النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستير في المالية والمحاسبة. 81. p ,
3. الهادي، د. م. (s.d.). www.kantakji.com/media/2325/om029.pdf.
4. إيمان، د. ج. (2013). (ماي 5 و 6) آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه. مداخلة في ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. 5. p ,
5. براضية، ب. ت. (ديسمبر 2015). دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية. 81. ,
6. تيجاني محمد العيد، عادل رضوان. (5-6 ماي، 2013). صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. مداخلة في ملتقى وطني حول آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، صفحة 3.
7. حليلو، ح. أ. (2012-2013). التمويل الذاتي وأثره في توليد التثبيات. مذكرة نيل شهادة الماجستير. 7. p ,
8. حورية، م. (2014-2015). أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول. مذكرة لنيل شهادة الماستير تخصص محاسبة وتدقيق. 40-41. pp ,
9. حورية، م. (s.d.). أثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد .
10. سلمان، م. ح. (2009). الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وامكانية التقريب بينهما. مجلة العلوم الاقتصادية. 122. ,
11. للمحاسبة، أ. أ. (مؤرخة في 29 أكتوبر 2009). تعليمية وزارية رقم 2 .
12. ميسي، س. (2014-2015). مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري. مذكرة لنيل شهادة ماستير في التسيير تخصص تدقيق محاسبي، الوادي. 33. p ,
13. نعيمجي، ع. أ. (2016-2017). مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه. 102. p ,