

حتمية إصلاح القوانين الجبائية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة مؤسسة خاصة شركة أشغال الكهرباء _

The inevitability of reforming Algerian tax laws under the
financial accounting system. Case study of a private
institution _ Electricity Works Company

¹ شافعي عبدو

طالب دكتوراة / محبر GPES / جامعة ابوبكر بلقايد _ تلمسان

abdou.chafai@univ-tlemcen.dz

تاريخ الاستلام: 2021-02-19 تاريخ القبول: 2021-11-18 تاريخ النشر: 2021-12-31

ملخص:

تطرقنا في دراستنا هذه إلى مفاهيم حول قوانين النظام الجبائي الجزائري المتعلقة بالمؤسسات، وكذا مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي المستوحاة قواعده ومبادئه من المعايير المحاسبية الدولية، ومن خلال ذلك تبين أن القوانين الجبائية تختلف عن المبادئ المحاسبية وأصبحت عائق أمام المؤسسات من اجل إعطاء صورة صادقة عن القوائم المالية، وبالتالي هذه القوانين لم ترقى إلى التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي، حيث أصبحت هناك حتمية لإصلاح النظام الجبائي والبحث عن كيفية معالجة الاختلافات الواقعة بين أهداف ومبادئ النظام المحاسبي المالي وبين قوانين النظام الجبائي، دون المساس بأهداف هذا الأخير من جهة ومبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، كما وقد دعمنا هذه الورقة البحثية بدراسة حالة مؤسسة جزائرية خاصة، عرضنا خلالها حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مبرزين خلال هذا العرض الاختلاف الواقع بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية نظرا للاختلاف كلا من قواعد وقوانين النظامين.

الكلمات المفتاحية: القوانين الجبائية، النظام المحاسبي المالي، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، النظام الضريبي.

تصنيف JEL: M4 M40 M49

Abstract:

"Through this study, we dealt with the reality of the Algerian tax system and the efforts made in the context of tax reforms. Also the adoption of the financial accounting system in Algeria, through whose rules and principles, which are inspired from the international accounting standards. Meanwhile, as Financial accounting has become inevitable from one hand, and also an elementary need, from the other hand, the fact of looking for how to address the differences between the objectives and principles of the financial accounting system and the law's background of the tax system, without prejudice to the objectives of the latter one, even the principles, and rules of the financial accounting system. As well, we attached to this research paper a case study of a private Algerian firm, in which we

¹ المؤلف المراسل

presented the budget Balance, the accounting result, and the tax result, highlighting in this presentation the difference between the accounting result and the tax result, according to the rules and laws of the two systems."

Keywords: Tax Laws, Financial Accounting System, Accounting Result, Tax Result, Tax system

Jel Classification Codes: M4 M40 M49

مقدمة :

يعتبر النظام الجبائي حجر الأساس والركيزة الرئيسية في تأسيس الضريبة وتحصيلها، فمند القدم والدول تسعى لإيجاد نظام جبائي قوي وفعال، من أجل تحديد الأهداف الكبرى للدولة (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية)، وبذلك رفع من مردودية خزينة الدولة لمجابهة كل الصعاب خاصة المالية منها، إلا أن النظام الجبائي يركز على المعلومة المحاسبية لتحديد الوعاء الضريبي، لذلك نجد الجباية والمحاسبة متلازمتا ببعضهما.

فلقد العلاقة بين الجباية والمحاسبة اهتمام كبيرا من طرف الباحثين والمفكرين في المالية، وهذا راجع للتطور الذي عرفته كل من المحاسبة والجباية في بعض الدول خاصة الدول النامية.

والجزائر كغيرها من الدول سعت إلى تقريب هذه العلاقة بين المحاسبة والجباية، خاصة بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) التي أدت إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومة المالية، مما أدى إلى نوع من الاستقلالية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، كما أفرزت عدة فروقات واختلافات عند تطبيق هذه المعايير على أرض الواقع، خاصة أن النظام الجبائي يسعى للحفاظ على حق الدولة في تأسيس وتحصيل الإيرادات العامة، أما المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى مصلحة المؤسسة بالدرجة الأولى ولا تهتم بالجانب الجبائي.

بعد تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية وخروجها بنظام محاسبي مالي جديد كان لابد من مراعاة النظام الجبائي وأسبقته في التطبيق في حالة تعارضه مع النظام المحاسبي المالي، ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية: **ما هو واقع القوانين الجبائية للمؤسسات في ظل النظام المحاسبي المالي؟**

وتكمن أهمية هذا البحث في تسليط الضوء على واقع القوانين الجبائية الجزائري والعلاقة التي تربطه مع النظام المحاسبي المالي كما تهدف إلى تحقيق التساؤلات التالية:

__ ماهية القوانين الجبائية الجزائري.

__ ماهية النظام المحاسبي المالي.

__ التعرف على القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي وعلاقته بالقوانين الجبائية.

للإحاطة بالموضوع والاجابة على الإشكالية المطروحة سنتعرض للمحاور التالية:

__ المحور الأول: دراسة حول القوانين الجبائية الخاصة بالمؤسسات في الجزائر.

__ المحور الثاني: عرض للنظام المحاسبي المالي.

__ المحور الثالث: العلاقة التي تربط النظام المحاسبي المالي بالقوانين الجبائية.

__ المحور الرابع: دراسة حالة لمؤسسة خاصة _ شركة أشغال الكهرباء.

المحور الأول: دراسة حول القوانين الجبائية الخاصة بالمؤسسات في الجزائر

القوانين الجبائية هي مجموعة من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي، كما تستقي القوانين الجبائية قواعدها ومبادئها من مصادر قانونية كالدستور وكذا التشريع البرلماني بالإضافة إلى المراسيم التنفيذية التي تقرها وزارة المالية. تنحصر قوانين الجبائية في الجزائر حول خمسة قوانين وهي كالتالي:²

² عفاف زهراوي. (2020)، "تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة"، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد6، العدد 1ن، ص

1_ قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة :

ويتضمن الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على النشاط المهني، الرسم العقاري على الملكيات المبنية، الرسم العقاري على الملكيات الغير المبنية.

2_ قانون الضرائب غير المباشرة:

ويتضمن رسم المرور، رسم الضمان.

3_ قانون الرسم على رقم الاعمال:

ويتضمن الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية.

4_ قانون الطابع:

ويتضمن قانون على الطابع.

5_ قانون التسجيل:

يتضمن رسوم التسجيل.

فالقوانين الجبائية التي تتأثر بما المؤسسات كثيرا هي قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الاعمال، بالإضافة إلى قانون الضرائب الغير المباشرة، إلا أن في هذه الدارسة سنتطرق إلى قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة خاصة الضريبة على أرباح الشركات لأن هذه الأخيرة تؤثر على النتيجة المحاسبية وبالتالي تؤثر على النتيجة الجبائية.

1_1 الضريبة على أرباح الشركات IBS

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية الصادر في 1991 المادة رقم 38، حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على انه (تؤسس ضريبة سنوية على مجمل أرباح أو المداحيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، ضريبة على أرباح الشركات)³.

الأرباح الخاضعة للضريبة تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، غير أنه فيما يخص الضريبة يتعين أن تضاف إلى النتيجة المحاسبية تصحيحات شبه محاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية الخاصة، وتظهر هذه التصحيحات في جدول رقم 9 المسمى (جدول الخزم الضريبية)⁴.

المحور الثاني: عرض للنظام المحاسبي المالي

عرفت الممارسات المحاسبية الدولية تغيرا كبيرا بسبب الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية التي كانت بين الدول، هذا ما دفع بالكثير من المنظمات والمهيات المهنية تكثيف جهودها لإرساء معالم التوافق المحاسبي وتوحيد مفاهيمها، وذلك من خلال تفعيل الممارسات المحاسبية والعمل على تكييف معايير محاسبية دولية.

مع السياسات المحاسبية للدول، مما نتج عن ذلك معايير محاسبية دولية تعرف ب IAS /IFRS لتوحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم لتوفير قاعدة محاسبية موحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات.

فالجزائر كغيرها من الدول بعد ما أثبتت مستجدات الاحداث الاقتصادية المتعاقبة خاصة بعد دخولها في اقتصاد السوق ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني، أصدرت قانونا تشريعيا يرسم نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع سياسة اقتصادية عالمية بلغة محاسبية مالية موحدة يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد بعيد.

³ المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية 1991.

⁴ د. رشيد عريوة. (2020)، " دور الضريبة المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية"، مجله العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 13 العدد 1، ص 606

1_ تعريف النظام المحاسبي المالي:

تعرف المادة الثالثة من قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي أن "الحاسبة المالية أو النظام المحاسبي المالي عبارة عن نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، وناجعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة⁵.

2_ مبادئ النظام المحاسبي المالي:

إن قواعد النظام المحاسبي المالي تخضع لبعض الالتزامات والتي تتطلب بدورها الاستجابة لبعض الخصائص النوعية للمعلومة المالية عند إعداد الكشوف المالية مع احترام المبادئ المحاسبية وتتكون هذه المبادئ كالتالي:⁶

2_1_ مبدأ استقلالية الدورات: تكون النتيجة لكل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، من أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الاحداث والعمليات الخاصة بها فقط.⁷

2_2_ مبدأ الدورة المحاسبية: تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر "12" شهرا، يجدر الإشارة إلى ان هناك حالات استثنائية، حيث قد تكون الدورة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا مثال في قطاع الزراعة.

2_3_ مبدأ الوحدة النقدية: تم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ باعتبار التغيرات في قدرتها الشرائية، وكذلك إهمالها لكل الاحداث والعلاقات التي قد تجرى خارج مجال السلع والخدمات مثل العلاقات الاجتماعية والإنسانية وتجارة المقايضة، إلا أن النقود ما زلت وحدة قياس الوحيدة في مجال المحاسبة¹.

2_4_ مبدأ استمرارية الطرق: يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرق المحاسبية (المداومة)، بحيث يتم استعمال نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية⁸.

2_5_ مبدأ الصورة الصادقة: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للمؤسسة، ولكي تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كان هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملاحق.

2_6_ مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة: يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المغفلة، وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة المصادقية المحاسبية⁹.

2_7_ مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد بذلك الالتزام لدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، كما يطلق عليه أحيانا بالتحفظ، الاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم التضخيم أو المبالغة في تقدير قيمة الأصول أو الإيرادات، وكذلك عدم التخفيض من قيمة الخصوم والاعباء، ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها.¹⁰

⁵ 1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريد الرسمية، العدد 74، بتاريخ

25 نوفمبر 2007، ص3

⁶ د. سماعين عيسى. (2019)، "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري"، دراسة حالة توضيحية، مجلة الريادة للاقتصاديات الأعمال، مجلد5، العدد2، ص 93

⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد27 المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 25 ماي

2008 المادة 12 ص12

⁸ شعيب شنوف. (2008)، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية"، ج1 مكتبة الشركة

الجزائرية، ودواد الجزائر، ص 30

⁹ لخضر علاوي. (2010)، "نظام المحاسبة المالية-سير الحسابات وتطبيقها، متيجة للطباعة-براق-

الجزائر، ص14

¹⁰ بن عثمان عائشة. (2019)، "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي-دراسة حالة

الجزائر 2005-2017"، مذكرة دكتوراه-جامعة محمد بوضياف ص28

2_8_ مبدأ التكلفة التاريخية: يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في قياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والادارات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج، بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداولة بما خصوصا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي¹¹.

2_9_ مبدأ عدم المقاصة: حيث لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانوني أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والاعباء والمنتجات بالتتابع.

2_10_ مبدأ الأهمية النسبية: إن هذا المبدأ يشكل حدا لشمولية المعلومات المحاسبية، فإن الأهمية النسبية لمعلومة يتم إعدادها عندما يكون تركها أو عدم دقتها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير أنه لا يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة¹².

2_11_ مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد بالنسبة للجزائر، حيث ينبغي التعامل مع الاحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، وإظهار الكشوف المالية لكل الأصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها قانونا¹³.

2_12_ مبدأ قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية: تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملكها، وتكمن أهمية هذا المبدأ في تحديد مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك¹⁴.

3_ مكونات النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي من قسمين رئيسين حيث نجد في القسم الاول الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والبيانات المالية، أما القسم الثاني فيتضمن مخطط الحسابات وكيفية عملها.

3_1_ الإطار المفاهيمي:

يعتبر الإطار المفاهيمي أحد مكونات النظام المحاسبي المالي الذي اعتمد عليه المشرع الجزائري لضمان قدر كاف من التنظيم المحاسبي، لأنه يهدف أساسا إلى زيادة فهم الأسس المحاسبية وتقلص أساس لإعداد المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية.

3_2_ مدونة الحسابات:

تعتبر مدونة الحسابات أحد مكونات النظام المحاسبي المالي وهي نسخة مقرية من النظام الفرنسي المحاسبي العام، والذي تم تحيينه وفق المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية، هذه المدونة عبارة عن قائمة مقسمة إلى مجموعات رئيسية متجانسة (من المجموعة الأولى إلى المجموعة السابعة) وهي موزعة كالتالي:

_ المجموعة الأولى: رؤوس الأموال

_ المجموعة الثانية: الأصول الثابتة

_ المجموعة الثالثة: المخزون

_ المجموعة الرابعة: المتعاملين

_ المجموعة الخامسة: الأصول المالية

_ المجموعة السادسة: الأعباء

¹¹ رند محمد عبد ريو. (2013)، " مبادئ المحاسبة المالية1"، الجندرية للنشر والتوزيع-الطبعة الاولى-

عمان، ص44

¹² هوام جمعة. (2011)، " المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية

الدولية"، ط2-ديوان المطبوعات الجامعية-بن عكنون-الجزائر، ص35

¹³ عبد الرحمان عطية، (2009)، " المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار جيطلي للنشر، برج

بوعرييج-الجزائر 2009 -ص7

¹⁴ Djelloul Saci « comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience

Algérienne », O. P.U, Alger, 1991, pag 84

المجموعة السابعة: الإيرادات.

3_3_ القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم مكونات النظام المحاسبي المالي لأنها تقدم الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي لمختلف مستخدمي هذه القوائم مما يمكنهم أخذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية، كما تتكون القوائم المالية من خمسة قوائم وهي كالتالي:

الميزانية

جدول حسابات النتائج

جدول تدفقات الخزينة

جدول تغير الأموال الخاصة

الملاحق

المحور الثالث: العلاقة التي تربط النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي.

بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي كان لابد من مراجعة النظام الجبائي ومنحه بعدا جبائيا فعال كفيلا بالتحكم في جانب هام من التكاليف، وتماشيا مع النظام المحاسبي المالي الذي يتأثر بالمنافع الاقتصادية، ومن خلال هذا سنتطرق إلى العلاقة التي تربط القواعد الجبائية بالنظام المحاسبي المالي.

1_ التثبيات:

حسب المادة 141-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على ان التثبيات تسجل بسعر الشراء دون احتساب الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لتلك الأنشطة التي تمنح حق خصم هذه الأخيرة¹⁵، أما المادة 185 من نفس القانون تنص على أن فرق إعادة التقييم يدرج ضمن النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات، بينما يقيد فائض مخصصات الاهتلاك المتأني من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة¹⁶.

أما حسب النظام المحاسبي المالي فإن التثبيات تقيم بالقيمة العادلة للأصل بدلا من القيمة التاريخية، ويكون التقييم الاولي للتثبيات بتسجيل تكلفته الاجمالية بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة وكذا حقوق التحويل ومصاريف العقود، وفي حالة إعادة التقييم للتثبيات سيؤدي إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي ارتفاع الاهتلاك المستقبلي، مما ينتج عن ذلك انخفاض في نتائج الدورات اللاحقة¹⁷.

2_ مصاريف البحث والتطوير:

يعتبر النظام الجبائي مصاريف البحث والتطوير أعباء غير قابلة للخصم في حدود 10 بالمائة من الربح الخاضع للضريبة، وفي حدود سقف 100000000 دج شريطة إعادة استثمار ذلك المبلغ المرخص بخصمه حسب المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹⁸.

اما حسب للنظام المحاسبي المالي فإن مصاريف البحث تسجل ضمن الأعباء عند تحملها وتسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية نظرا لمساهمتها في زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، وعليه فهي تمتلك على عدة سنوات¹⁹ ويكون ذلك في ثلاث حالات وهي كالتالي:

إذا كانت ذات صلة بعمليات النوعية المستقبلية ينتظر منها تحقيق مردودية مستقبلية.

¹⁵ المادة 141 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2018 ص 36

¹⁶ د.محمد امير بوزيد و ط.د.أيوب نجار. (2018)، "مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء قوانين الجبائية لسنة 2018"، مجلد 3 العدد 2، ص 133.

¹⁷ جمال العيوشي. (2010)، "محاسبة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"، متبعة للطباعة -

الجزائر، ص 89

¹⁸ المادة 171 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2018 ص 44.

¹⁹ د. ناصر مراد. (2016)، " واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي"، مجلة

دراسات جبائية، مجلد 5 العدد 1، ص 57

— إذا كان الكيان ينوي ويملك القدرة على إتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير أو استعمالها أو بيعها.

— إمكانية تقييم تلك المصاريف بصورة صادقة.

3_ الاهتلاكات:

حسب النظام الجبائي يعرف الاهتلاك بأنه تدني قيمة الأصل والهدف منه استرجاع تكلفة الأصل، ويعتمد على حساب الاهتلاك بالطرق الثلاث الثابت المتناقص والمتزايد وتعتبر مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل (العمر الإنتاجي للأصل) والقيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك هي تكلفة الحياة، كما أن النظام الجبائي لا يعترف بالقيمة المتبقية ولا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك لأنه لم يتم ذكر خسائر القيمة في خانة الأعباء المقبولة جبايياً لأنها تؤثر على المبلغ القابل للإهلاك و ذلك ما جاء في المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²⁰.

بينما النظام المحاسبي المالي يعرف الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء، إلا إذا كان مدجماً في القيمة المحاسبية للأصل التي أنتجتها المؤسسة بنفسها، كما يعتمد النظام المحاسبي المالي على حساب الاهتلاك بأربع طرق وهي ثابت والمتناقص والمتزايد بالإضافة إلى طريقة وحدات الإنتاج.

وتمثل مدة الاهتلاك في مدة الانتفاع بالأصل والقيمة التي يتم على أساسها حساب قسط الاهتلاك هي تكلفة الحياة مطروح منها القيمة المتبقية المتوقعة، كما يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك وذلك بعد تقييم المؤسسة لممتلكاتها في نهاية السنة وظهور خسارة للقيمة²¹.

4_ عقد الإيجار التمويلي:

إن القواعد الجبائية لا تعترف بالأصول المتأثثة عن طريق عقد إيجار تمويلي ولا يسجل في الميزانية بحيث يشترط الملكية، وبالتالي لا وجود للاهتلاك كما يتم تسجيله كأعباء وذلك حسب المادة 112 من قانون الضرائب المباشرة.²²

إلا أن النظام المحاسبي المالي يعرف التمويل الإيجاري على أنه عملي تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر بأن يصبح مالك لكل أو جزء من الأصل المستأجر وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والإيجار البسيط، كما يتم اعتراف بعقد الإيجار في أصول المستأجر وهذا طبقاً للمنافع الاقتصادية المستقبلية مع تسجيل أقساط الاهتلاك مما يؤثر على الوعاء الضريبي بالنقصان.²³

5_ طرق التقييم:

يعتمد النظام الجبائي على طريقة التكلفة التاريخية في التقييم حسب المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويعتبر التقييم بالقيمة العادلة من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

فالمؤسسة في نهاية الدورة تقييم أداؤها المالية بالقيمة العادلة، إذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم اثبات الفرق وتسجيله كإيراد أو عبء رغم عدم تحققه وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي²⁴.

6_ تكلفة القروض:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الفوائد الخاصة بالحصول على قرض من أجل اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل أي أنها تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية فإنها تدمج في تكلفة الأصل²⁵. إلا أن النظام الجبائي يعتبر تكلفة القروض كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة حسب المادة 141-1 من ق ض م .

²⁰ ط/د ايمان يخلف و أ. محمد طرشني و أ. عزوز علي "الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر"، مجلة

الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد 12 بدون سنة، ص 193

²¹ ط/د ايمان يخلف و أ. محمد طرشني و أ. عزوز علي "الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر" مرجع

سابق، ص 195

²² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 2013 العدد 86 ص 10

²³ هوام جمعة مرجع سابق ص 179

²⁴ د. عوماري عائشة و أ.د. بن الدين محمد. (2019)، "دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي

والنظام الجبائي الجزائري"، مجلة التكامل الاقتصادي، مجلد 07 العدد 1، ص 70

²⁵ بكحل عبد القادر. (2009)، " أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IFRS /IAS في

الجزائر في ظل الشركة مع الاتحاد الأوروبي"، مذكرة ماجستير جامعة الشلف، ص 104

7_ تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

يسمح النظام الجبائي بإظهار الخسائر فقط على تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، بينما النظام المحاسبي المالي يسجل الأرباح والخسائر الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية ضمن الأعباء أو النواتج.

8_ الضريبة على الأرباح:

لا تعبر الضريبة على الأرباح عبء بالنسبة للنظام الجبائي حسب المادة 141-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي يعتبرها عبء تسجل ضمن حسابات الأعباء، وتحسب على أساس النتيجة العادية وبعد طرح قيمة الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية²⁶.

9_ الإعانات العمومية:

إن القواعد الجبائية تنص على أن الإعانات يجب أن تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة وهي ثلاث حالات:

– الإعانات التي تمول تثبيتاً غير قابلة للإهلاك تسجل على مدى التي يكون فيه التثبيت للتصرف.

– الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها تدرج كمنتجات في تاريخ اكتسابها.

– الإعانات التي يكون فيها التثبيت قابل للإهلاك، فهي تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهلاك المحتسب وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل على مدى عشر سنوات²⁷.

من خلال ما سبق تبين أن هناك اختلاف بين القوانين المحاسبية والجبائية وهذا ما سيؤدي إلى اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية.

المحور الرابع: دراسة حالة مؤسسة خاصة

لقد تطرقنا في هذا المحور إلى دراسة مؤسسة خاصة تتمثل في شركة مختصة في أشغال الكهرباء، هذه الشركة تعمل على إيصال الكهرباء إلى القرى والأماكن الحضرية، حيث قدمت لنا ميزان المراجعة بعد الجرد وكذا نشاطها خلال سنة 2018، كما أن هذه الشركة خضعت للرقابة الجبائية من طرف مديرية الضرائب خلال سنة 2019 وذلك لأربع سنوات سابقة، وكانت هذه الرقابة تخص المحاسبة. من خلال ما قدمته لنا الشركة من معلومات لسنة 2018، تطرقنا إلى إعداد حساب النتيجة المحاسبية ومقارنتها مع النتيجة الجبائية.

1_2 حساب النتيجة المحاسبية:

الإيرادات	المبالغ	الأعباء	المبالغ
إنتاج مباع	40691019	تغيرات المخزونات قيد الإنجاز	2863183
فائض القيمة لتنازل عن التثبيتات	90800	مواد أولية مستهلكة	25888604
		إيجارات	5415000
		صيانة وتصليلات	645400
		أقساط التأمينات	67356
		سفر وتنقلات	45812

²⁶ بن توتة قندز وحكيم براضية. (2015)، "دراسة تحليلية لمدى مسابرة النظام الجبائي الجزائر للنظام المحاسبي المالي"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 18 ص 340

²⁷ بن اعمارة منصور. (2011)، "الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديل قانون مالية 2010"، دار هومة – الجزائر الطبعة 2، ص 39-40

25425	مصاريف البريد والاتصالات		
51030	الخدمات المصرفية		
844817	أجور المستخدمين		
306980	اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية		
648000	أعباء اجتماعيه للمستغل الفردي CASNOS		
197569	ضرائب ورسوم		
500	الغرامات والعقوبات		
20497	أعباء استثنائية		
1424563	مخصصات الاهلاك والمؤونات وخسائر		
38444736	مجموع الأعباء	40781819	مجموع الإيرادات
		2337083	النتيجة المحاسبية = الإيرادات - الأعباء

المصدر: إعداد الباحث انطلاقا من ميزان المراجعة للشركة

فائض قيمة للتنازل = سعر التنازل - (القيمة الاصلية + الاهتلاكات المتراكمة)

$$(1004500+1230000)-2325300 =$$

$$90800=$$

3_1 حساب النتيجة الجبائية:

الملاحظات	القيمة الجبائية	الإيرادات الخاضعة للضريبة
	40691019	إنتاج مباع
فائض القيمة قصير الاجل خاضع للضريبة بنسبة 70% المادة 173 من ق ض م	63560	فائض القيمة للتنازل عن التثبيات
	40754579	مجموع الإيرادات الخاضعة للضريبة

	2863183	تغيرات المخزونات قيد الإنجاز
	25888604	مواد أولية مستهلكة
	5415000	إيجارات
	645400	صيانة وتصليلات
	67356	أقساط التأمينات
السفر والتنقلات غير قابلان للخصم حسب المادة 1-169 من ق ض م	00	سفر وتنقلات
	25425	مصاريف البريد والاتصالات
	51030	الخدمات المصرفية
	844817	أجور المستخدمين
	306980	اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية
	648000	أعباء اجتماعية للمستغل الفردي CASNOS
	197569	ضرائب ورسوم
	00	الغرامات والعقوبات
العقوبات غير قابلة للخصم المادة 6/141 من ق ض م	20497	أعباء استثنائية
إهلاك السيارة بحسب على أساس قيمة موحدة 1000000 دج المادة 3/141 من ق ض م	1378563	مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة
	38352424	مجموع الأعباء القابلة للخصم
	2402155	النتيجة الجبائية = الإيرادات - الأعباء القابلة للخصم

المصدر: إعداد الباحث انطلاقا من ميزان المراجعة للشركة

فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات: يخص سيارة سياحية

مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة: الاختلاف الحاصل هو في إهلاك سيارة سياحية حيث أن قيمة الحيازة للسيارة هو 1230000 دج وبحسب الإهلاك على هذا الأساس حسب النظام المحاسبي المالي، أما بالنسبة للنظام الجبائي بحسب الإهلاك على أساس 1000000 دج وهذا الحد الأقصى لقبول مبلغ الحيازة. الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

$$552495,65 = 23\% \times 2402155 =$$

من خلال دراسة حالة هذه المؤسسة تبين لنا أن:

- _ الاختلاف الموجود بين القوانين الجبائية وقواعد النظام المحاسبي المالي واضح من خلال الاهتلاكات وفوائض القيمة، حيث تبين لنا أن قيمة فوائض القيمة والاهتلاكات الموجودة في النتيجة المحاسبية غيرها الموجودة في النتيجة الجبائية.
- _ ظهور فرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وهذا راجع إلى استقلالية النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي.
- _ النتيجة المحاسبية هي الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية رغم التعديلات الحاصلة بينهما.

خاتمة:

من خلال هذه الورقة البحثية يمكن القول أن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والجبائية في الجزائر علاقة انفصالية أكثر منها اتصالية، وذلك راجع للاختلافات التي بين المبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي وبين النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري، رغم أن النتيجة المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية وتعتبر الوعاء الضريبي الذي من خلاله تحسب قيمة الضريبة إلا أنها بقيت هناك فروقات لم يستطع النظام الجبائي والمحاسبي التوافق بينهما خاصة الفروقات الدائمة.

إن الاختلافات بين المعالجة المحاسبية والقواعد الجبائية دفع بالمؤسسات إلى إعداد محاسبة خاصة للخروج بنتيجة جبائية رغم أنها تختلف عن النتيجة المحاسبية، وهذا ما صعب بتطبيق النظام المحاسبي المالي بكامله خاصة انه متبني للمعايير المحاسبية الدولية، مما يؤدي إلى عدم شفافية ومصادقية الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية وبالتالي عدم خدمة الاستثمار والمستثمرين.

بعض التوصيات والاقتراحات:

- _ التقريب بين قوانين النظام الجبائي وقواعد النظام المحاسبي المالي.
- _ الاستفادة من بعض الدول من خلال تجاربها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتكييفها مع النظام الجبائي لديها.
- _ حتمية إصلاح بعض القوانين الجبائية وذلك بالاعتماد على خبراء في المحاسبة والجبائية من أجل تقريب المفاهيم وتقليل الاختلافات الحاصلة بين الجبائية والمحاسبة.
- _ تأهيل وتكوين الاعوان الإدارة الجبائية والمحاسبين في المؤسسات من أجل مواكبة العصرنة وإلمامهم بالمعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية.
- _ النظر في بعض المواد من القانون الجبائي الجزائري مثل المادة 10، المادة 141، المادة 144، المادة 170، المادة 174، المادة 186.

قائمة المراجع:

1. عفاف زهراوي. (2020)، "تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة"، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد6، العدد 1، ص 323_33
2. المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون 36-90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية 1991.
3. د. رشيد عريوة. (2020)، "دور الضريبة المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجبائية"، مجله العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 13 العدد 1، ص 606
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريد الرسمية، العدد 74، بتاريخ
- أ. 25 نوفمبر 2007، ص 3
5. د. سماعيل عيسى. (2019)، "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري"، دراسة حالة توضيحية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، مجلد5، العدد2، ص 93
6. المادة 141 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2018 ص 36
7. د.محمد اعمر بوزيد و ط.د.أيوب نجار. (2018)، "مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء قوانين الجبائية لسنة 2018"، مجلد 3 العدد 2، ص 133.
8. جمال العيشي. (2010)، "محاسبة المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد"، متبجة للطباعة - الجزائر، ص 89
9. المادة 171 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2018 ص 44.

10. د. ناصر مراد. (2016)، " واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي "، مجلة دراسات جبائية، مجلد 5 العدد 1، ص 57
11. ط/د ايمان يخلف و أ. محمد طرشي و أ. عزوز علي "الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات العدد 12 بدون سنة، ص 193
12. ط/د ايمان يخلف و أ. محمد طرشي و أ. عزوز علي "الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر" مرجع سابق، ص 195
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 2013 العدد 86 ص 10
14. هوام جمعة مرجع سابق ص 179
15. د. عوماري عائشة و أ.د. بن الدين امجد. (2019)، "دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري"، مجلة التكامل الاقتصادي، مجلد 07 العدد 1، ص 70
16. بكحل عبد القادر. (2009)، " أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IFRS /IAS في الجزائر في ظل الشركة مع الاتحاد الأوروبي"، مذكرة ماجستير جامعة الشلف، ص 104
17. بن توتة قندز وحكيم براضية. (2015)، "دراسة تحليلية لمدى مساهمة النظام الجبائي للجزائر للنظام المحاسبي المالي"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 18 ص 340
18. بن اعمار منصور. (2011)، " الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديل قانون مالية 2010 «، دار هومة - الجزائر الطبعة 2، ص 39-40
19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27 المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 25 ماي 2008 المادة 12 ص 12
20. عمار بن عيشي. (2014)، " معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائري، لمجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، ص 87-88
21. شعيب شنوف. (2008)، " محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج 1 مكتبة الشركة الجزائرية، ودواد الجزائر، ص 30
22. لخضر علاوي. (2010)، " نظام المحاسبة المالية-سير الحسابات وتطبيقها"، متيعة للطباعة، براق، الجزائر، ص 14
23. بن عثمان عائشة. (2019)، " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي-دراسة حالة الجزائر 2005-2017"، مذكرة دكتوراه-جامعة محمد بوضياف ص 28
24. رند محمد عبد ربو. (2013)، " مبادئ المحاسبة المالية 1"، الجنادرية للنشر والتوزيع-الطبعة الاولى-عمان، ص 44
25. هوام جمعة. (2011)، " المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية"، ط 2-ديوان المطبوعات الجامعية-بن عكنون-الجزائر، ص 35
26. عبد الرحمان عطية. (2009)، " المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، دار جيطلي للنشر، برج بو عرييج-الجزائر 2009 ص 7
27. Djelloul Saci « comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne », O. P.U, Alger, 1991, pag 84