تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي

الأستاذ الدكتور منصور بن عمارة

جامعة عنابة

Résumé

Compte-tenu de l'extrême importance qu'acquièrent les systèmes fiscaux et comptables dans l'économie nationale. L'Etat leur accordé une grande attention est ce en appliquant une série des mesures visant à réformer le système fiscale, plusieurs modifications annuelles ont été ainsi apportées aux lois de finances, et le code de procédure fiscale.et d'autres modifications ont été apportées sur le système comptable à travers la promulgation de la loi N 7/11/ de 25/11/2007

Ce qui inclut le système de comptabilité financière. Et le but de cet réforme étant la présence des institutions sur la scène international. Et ce dans ce contexte là, que l'Algérie a décide l'application du système de comptabilité financière à partir de 2010 on faisant le Progrès afin d'arriver à la réalisation de la conformité avec les normes internationales de comptabilité. Toute fois en raison de l'environnement algérien caractérisé notamment par la prédominance de la loi sur les transactions financières , les processus d'application de ce nouveaux système et les changement opérés-tant aux niveau des définitions et des concepts qu'à celui des principes et de traitement comptable qui sont confrontés a certains difficultés, en particulier liés au système fiscale doit être adapter à l'environnements comptable Algérien sans donner la priorité à une partie au dépriment de l'autre.

ملخص:

نظرا لأهمية النظام المحاسبي والجبائي في الاقتصاد الوطني حاولت الدولة إعطاء عناية كبيرة لهما. من خلال إدخال جملة من الإصلاحات الجبائية تمثلت في مجموعة من التعديلات السنوية على قوانين المالية. وأخرى محاسبية تمثلت في إصدار القانون 11/07في 2007/11/25 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي وهذا بغرض تحقيق التواجد على الساحة الدولية وعليه استطاعت الجزائر تحقيق تقدم كبير نحوى التوافق المحاسبي الدولي الذي يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية. لكن نظرا لما تتميز به البيئة الجزائرية من سيطرة القوانين على الواقع الاقتصادي للعمليات المالية فان عملية الانتقال إلى تطبيق هدا النظام وما يتضمنه من تغيرات سواء كانت على مستوى التعاريف والمفاهيم والمبادئ والمعالجات المحاسبية الجديدة. واجه بعض الصعوبات لا سيما في الجوانب التي لها علاقة بالمحاسبة كالنظام الجبائي والدي ينبغي تكييفه بما يسمح لتوافق البيئة المحاسبية الجزائرية مع الجباية دون إعطاء أولوية لطرف على حساب الأخر.

تمهيد:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري من الأنظمة الحساسة التي يجب على الدولة أن تولي عناية كبيرة بها، لما له من أدوار فعالة في جوانب عدة لا سيما في مجال المحاسبة ، فلقد كانت المحاسبة في الجزائر سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية،إذ لا تتم أي معالجة محاسبية إلا وفقا لما ينص عليه النظام الجبائي،أي أنها كانت مجرد تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة،لكن حاليا وبدخول الجزائر مرحلة الإصلاح المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010،أصبح هناك فصل تام بين المحاسبة والجباية،إذ يفرض هذا النظام استقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي ،وبالتالي أصبح القانون رقم 11/07 هو المعتمد في تحديد النتيجة المحاسبية ،أما النتيجة الجبائية فيتم تحديدها وفقا لمواد وأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.إضافة إلى الاستقلالية التي يتمتع بها هذا النظام فقد أدى كذلك إلى إحداث العديد من التغيرات التي تتعلق بالمعالجة المحاسبية لبعض العمليات ،والتي رافقتها بعض التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي لتسهيل تطبيقه.لكن

الملفت للانتباه أنه لم يقم بتغيرات جوهرية ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتماشى مع هذا النظام لاسيما تلك التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ،ومن أجل تمكين المؤسسات من تطبيق النظام المحاسبي المالي والوفاء بالضرائب اتجاه الإدارة الجبائية لابد من دراسة جميع الصعوبات الناجمة عن الاختلاف في المعالجة المحاسبية والجبائية،حيث لا نريد إعطاء أولوية لجانب على حساب الآخر ولكن الانتهاء من نتيجة محاسبية إلى نتيجة جبائية.

علاقة التشريع الضريبي في الجزائر بالنظام المحاسبي المالي.

1-1 استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي:

في ظل المخطط المحاسبي الوطني كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة، وكان يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصين جيدين في القانون الجبائي.أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك ،فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة فهي عبارة عن معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرار ،والمحاسب ليس اختصاصيا في المسائل الجبائية .

كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي ،لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية التي يهدف إلى تحقيقها بشكل كامل. وعليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم انطلاقا من قوانين وقواعد القانون رقم 11/07 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة بتاريخ 2007/11/25 وليس بالاعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وقد أكد كذلك قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضوح على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي،وذلك من خلال نص المادة 06 :تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 مكرر 02 وتحرر كما يلي:

"يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"

من خلال نص المادة السابق يتبين لنا أنه يجب على المؤسسات احترام القواعد والنصوص التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي.وبالتالي فان المؤسسات التي تختار تسيير جبائي شفاف تجد نفسها تائهة بين الالتزام بالقواعد الجبائية ومتطلبات توفير معلومات مالية دقيقة.فالتكريس التشريعي الذي جعل المحاسبة القاعدة التي تحدد وفقها الأسس الضريبية ،ألزم المؤسسات بقبول القواعد المحاسبية،هو ذاته الذي يلزمها بعدم التقيد بتلك القواعد إذا تعلق الأمر بتضارب بينها وبين قاعدة جبائية فالانحياز هنا يكون للقاعدة الجبائية،والجدير بالذكر هو أن وجود تلك الاختلافات لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة والجباية،إذ أن نقطة الانطلاق لتحديد النتيجة الجبائية تبقى دائما النتيجة المحاسبية وتسوى الاختلافات بينهما على النحو التالي:

- عندما تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع قاعدة أخرىناتجة عن أحكام جبائية محددة يتم تطبيق مبدأ الاستقلالية، بمعنى

معالجة المعيار المحاسبي بتصحيحات خارج المحاسبة لتحديد النتيجة الجبائية.

- وعندما لا تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع أي قاعدة أخرى من الأحكام الجبائية تعتبر كقاعدة مشتركة بينهما. فالصلة بين المحاسبة والجباية بالرغم من استقلالهما إلا أنها تبقى صلة وثيقة،فالنتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية الخاصة،والأمر الذي يثير جدلا في هذا السياق سببه مايلي ذكره:

*المحاسبة هي نظام للمعلومات الذي يوزع وبشكل جيد المعلومات الرقمية من أجل وصف وضعية المؤسسة وتقييمها وتوضيح التوقعات التي يمكن أن تحدث لتسهيل اتخاذ القرارات.

*على العكس من ذلك فالجباية هي وسيلة مشروعة لاقتطاع جزء من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة لتمويل نفقات الدولة حيث يحدد التشريع الجبائي قواعد ومبادئ تقييم الأسس الضريبية وكيفية وكذا شروط اقتطاعها.

*تستند القاعدة المحاسبية على مبدأ الإفصاح عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة الأمر الذي يتطلب مرونة كافية بعبارة أخرى يمكن القول أن القاعدة المحاسبية تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

*تستند القاعدة الجبائية على مبدأ الشرعية ،بمعنى أن المصدر الوحيد والقانوني للضريبة هو السلطة التشريعية ،وعدم إمكانية سريان القوانين بأثر رجعي ،بمعنى أن القاعدة الجبائية تستند على كل ماهو قانوني وتتجاهل الجوهر الاقتصادي ،حيث أن ذلك يتضح جليا في النموذج الجبائي لسعر التكلفة،حيث يتم قبول فقط الالتزامات المستحقة فعلا ورفض الأعباء والخسائر التي تعزى إلى أحداث محتملة.

ولتجاوز هذه الاختلافات وإحداث نوع من التوافق بين المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري قام المشرع الجبائي بإحداث بعض التعديلات التي تمكن من الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية،لكن السؤال الذي سيطرحفي هذا الصدد هل هذه التعديلات كفيلة لتجاوز جميع هذه الاختلافات أم لا؟وعليه سيتم التطرق إلى التعديلات التي أدرجها المشرع الجبائي الجزائري ثم معرفة ما إذا كانت هذه التعديلات تمكن من تجاوز الاختلافات المتواجدة ضمن المعالجة المحاسبية والجبائية لبعض العمليات التي تقوم بها المؤسسات.

2-1التعديلات الجبائية التي قام بها المشرع الجبائي:

إن الربط بين القواعد الجبائية والمحاسبية من جهة،وانتقال القانون المحاسبي الجزائري إلى معايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى ،رافقه بعض التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي الجزائري والتي أقرتها قوانين المالية التالية:

- قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 44 بتاريخ 26 يوليو 2009.
- قانون المالية لسنة 2010الصادر في الجريدة الرسمية رقم 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2009،والتكميلي لنفس السنة الصادر في الجريدة الرسمية رقم 49 بتاريخ 29 غشت 2010.
- قانون المالية 2011 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 80 بتاريخ 30 ديسمبر 2010،والتكميلي لنفس السنة في الجريدة الرسمية رقم 40 في 20 يوليو 2011.
- قانون المالية 2012 الصادر في الجريدة الرسمية رقم

كما يمكن التطرق إلى المعالجات التي لا تختلف فيها المعالجة المحاسبية والجبائية والتي تم الحصول عليها من مصالح المديرية العامة للضرائب.

- 1-2-1 تعديلات تتوافق مع بعض المعالجات المحاسبية:

I. قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

***متابعة العقود طويلة الأجل:**

محاسبيا: يقصد بالعقود طويلة الأجل:"انجاز سلعة،خدمة أو مجموعة من السلع والخدمات تقع تواريخ الانطلاق أو الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة (المادة 1 .133 النظام المحاسبي المالي) والتي يمكن أن تتعلق بما يلي:

- عقود البناء.إصلاح حالة أصول أو بيئة.تقديم خدمات.

وحسب النظام المحاسبي المالي فان العقود طويلة الأجل وعقود البناء تعتمد على طريقة التقدم في معالجتها المحاسبية حيث تدرج الأعباء والمنتجات التي تخص العملية التي تمت في إطار عقد طويل الأجل في الحسابات حسب

وتيرة التقدم- التسبيق- في العملية بحيث تأتي نتيجة قابلة للمقارنة كلما تم انجاز مرحلة منها،وتطبق هذه الطريقة إذا كانت النتيجة عند الانتهاء يمكن تقديرها بشكل موثوق منه،وفي حالة عدم موثوقية التقدير فانه يتم تطبيق طريقة الانجاز وهذه الطريقة ليس لها أثر على حساب نتيجة الدورة الحالية.

- ويجب على المؤسسة أن تقوم بحساب نسبة التقدم وهذه النسبة تحدد سواء بالعلاقة التالية:

تكلفة الأشغال المنفذة عند غلق الدورة
التكلفة الإجمالية المقدرة عند الانتهاء.

أو بواسطة مقاييس مادية أو دراسات تسمح بتقييم حجم الأشغال أو الخدمات المنفذة.

جبـائيـا : إن السؤال الأساسي الذي يمكن طرحه في هذا الصدد:" هل الإدارة الجبائية ستقبل هذه الطريقة- طريقة التقدم - أم لا؟ حسب المادة 04 :تتم أحكام المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،فقرة 03 وتحرر كما يلي:

"إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد أو الخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة، ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل عمليات التسبيق."

من خلال نص المادة السالفة الذكر فان الإجابة على السؤال المطروح سابقا ستكون نعم. فحسب هذه المادة حتى ولو لم تطبق الشركات طريقة التقدم في معالجة العقود طويلة الأجل فإنه سيتم حساب الضريبة على الربح المتأتي من هذه العملية حسب طريقة التقدم،فقانون المالية التكميلي لسنة 2009 من خلال المادة 04،يأخذ بعين الاعتبار نتيجة كل دورة لتحديد الربح الخاضع للضريبة عند تنفيذ هذا النوع من العقود.وعليه فيجب على جميع الشركات المعنية بمثل هذه العقود أن تكون منظمة من أجل إمكانية تتبع ملفاتها حسب طريقة التقدم وأن تستعين بأدوات التسيير والرقابة الداخلية لتحديد نسبة التقدم عند غلق الدورة، وعليه فان هذا الإجراء يتلاءم مع النظام المحاسبي المالي.

***مؤونة المخزونات** : لحد الآن فان تثبيت المؤونات التي تخص المخزونات والحقوق في الجزائر وفقا للقوانين المحاسبية نادرة جدا في حين أنها غالبا ما تكون وفقا للإدارة الجبائية وبدون منازع.

محـاسبيا: هي :"تخصيص جزء من موارد المؤسسة لمواجهة خسائر محتملة فيما يتعلق بقيمتها أو بوجودها،وفي ظل النظام المحاسبي المالي تعتبر المؤونة التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين،وفقدان القيمة بالنسبة للمخزونات والحقوق يكون له مؤونة إجبارية ،مما يؤدي هذا بالعديد من الشركات من تكوين مؤونات بصفة معتبرة".

جبائيا: تعرف حسب قانون الضرائب بأنها :"عبارة عن اقتطاع يخصم من نتيجة السنة المالية لمواجهة خسائر أو مصروفات محتملة الوقوع وموضوعها محدد وقيمتها تكون غامضة".

هل الإدارة الجبائية ستقبل جميع هذه المؤونات؟

حسبالمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،الفقرة 5 "الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في المخزون أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة 152"

اعتمادا على قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وبالضبط على نص المادة السابقة الذكر فان الإجابة ستكون :نعملكن بشرط استفاء جميع الشروط التالية:

- **مناحية الموضوع:**يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- يجب أن تكون محددة فعلا.- يجب أن تكون المؤونة مبررة.-أن تكون محتملة الوقوع ولا تفوق قيمتها الحقيقية التي تم تحديدها في جدول ad hoc.

- من ناحية الشكل:

- يجب أن تكون المؤونة مسجلة في دفتر خاص بها وأن تكون في تصريح السنة المالية الخاصة بالمؤونة.

***خـروج المصـاريف الإعـداديـة:**

محـاسبيا:

حسبأحكاموقواعدالمرجعالمحاسبيالجديدفإنالمصاريفالإعداديةالتيلاتستوفيشروطالتسجيلضمنالأصولسيتمتسجيلهاض منالأعباء.

جبـائيـا: فيالقانونالجبائي،المصاريفالإعداديةتسجلمحاسبيا، ولكنمعدخولالنظامالمحاسبياليحيزالتطبيقابتداءمنسنة 2010م،سيتماستبعادهامنالنتيجةالجبائيةوذلكبإتباعخطةالإطفاءالأولية.

وهذا الإجراء قام باتخاذه المشرع الجبائي الجزائري لإزالة أي التباس عند تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال نص المادة 08 :تتم أحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،فقرة03 وتحرر كما يلي :

"تخصم المصاريف الأولية المسجلة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص ."

إن النظام المحاسبي المالي ينص على الإطفاء الفوري للمصاريف الأولية بينما المخطط المحاسبي الوطني يسمح بامتصاص أو إطفاء المصاريف الأولية إلى أجل أقصى محدد ب 05 سنوات وكإجراء وقائي وتجنبا للعبء الكلي المتعلق بالمصاريف الأولية لسنة 2010 قانون المالية التكميلي لسنة 2009 يقبل وبصورة مؤقتة مبدأ خصم المصاريف الأولية من النتيجة الجبائية حيث تكون المصاريف الأولية مسجلة قبل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ.

***إعـادة تقييـم الاستثمـارات:**

محـاسبيـا:إعادة تقييم الأصول المادية تشكل استثناءا للمبدأ المحاسبي ثبات الوحدة النقدية،وان إعادة تقييم التجهيزات المادية تسمح بإعطاء صورة صادقة لها :

- في الميزانية ،بعرض ضمن الأصل التجهيزات بقيمتها الحالية.

- في حساب النتيجة فان الاستهلاكات تحسب على أساس قيمتها الحالية وليس التاريخية. حسب النظام المحاسبي المالي فان القيمة المعاد تقييمها لأصل ما تساوي قيمته العادلة،وهي عادة القيمة السوقية ،هذه القيمة يتم تحديدها من قبل مهنيين مختصين(SCF 121-21)،وتعتمد تقنيات التقييم خاصة على:

- أسعار السوق،مؤشر محدد وفقا لتكلفة الإحلال الصافية من الاستهلاكات.

وفرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز، لا يؤخذ هذا الفرق في الحسابات عند تحديد النتيجة و يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل،وفي المقابل حساب 105 فرق إعادة التقييم،لكن إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.

جبـائيـا: في إطار قانون المالية 2007 وفي المادة 56 منه ،فان التجهيزات المادية القابلة للاستهلاك وغير القابلة للاستهلاك والموجودة في الميزانية للسنة المنتهية 2006 للمؤسسات والمنظمات المسيرة بواسطة القانون التجاري يمكنها إعادة تقييم تجهيزاتها.لكن إذا قامت مؤسسة بإعادة تقييم حرة لعناصر أصولها ،فإنها بذلك تتخذ قرار تسيير مناف

لمصلحتها ،لأن فائض القيمة الناتج عن اعادة التقييم يكون عنصر من نتيجة الاستغلال وبالتالي يخضع للضريبة و مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق فقد نص المشرع الجبائي الجزائري على ضرورة إدماج فوائض القيمة المتأتية من إعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات وهذا مبدأ ضريبة فائض القيمة على المدى الطويل والهدف من ذلك هو تجنب العبء الضريبي الزائد عند دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ ومن جهة أخرى تم إقرار قيد فائض مخصصات الاهتلاكات الناجمة عن عمليات فرق التقييم في نتيجة السنة،وقد تكرس هذا الإجراء من خلال نص المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

المادة 10:تعدل وتتم أحكام المادتين 186،185 من القسم الثامن من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يلي:

المادة 185:" يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات"

*تقييد العناصر ضعيفة القيمة ضمن الأعباء:

محاسبيا: حسب النظام المحاسبي المالي فانه يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها،وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات.

جبائيا: حتى تتوافق المعالجة المحاسبية السابقة مع المعالجة الجبائية ،فقد قام المشرع الجبائي بتحديد قيمة العناصر الضعيفة من خلال نص المادة 141 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

"يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها"

II. قانون المالية لسنة 2010:

فيما يخص التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي ماهي إلا تعديلات بسيطة،كما جاءت تعديلات أخرى لتأكيد على ما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 و يمكن أن نذكر منها:

***إعانات الاستغلال والتوازن:**

محاسبيا: تعرف إعانات الاستغلال والتوازن بأنها إعانات مالية مقدمة من طرف الدولة أو هيئات عامة ومؤسسات أخرى،حيث تعوض إعانات الاستغلال النقص في بعض إعانات الاستغلال،في حين تعوض إعانات التوازن كل أجزاء الخسارة الإجمالية التي كان من الممكن أن تثبت لو لم تحصل المؤسسة على هذه الإعانة،وتعالج محاسبيا ضمن الجانب الدائن من حساب النواتج ح/ 74

جبائيا: لديها نفس التعريف المحاسبي ، وجبائيا تعتبر هذه الإعانات إيرادا وبالتالي فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات، وذلك وفقا للمادة 09 من قانون المالية لسنة 2010 :حيث تتم أحكام المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يلي:

"تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها."

***التأكيد على استخدام مخطط الامتصاص للمصاريف الإعدادية:** وذلك من خلال نص المادة رقم 11 من قانون المالية لسنة 2010:"تخصم المصاريف الأولية لمخطط الامتصاص الأصلي حيث تتم عملية الامتصاص من

خلال التصريح السنوي الموافق.وهذا لكي لا تتحمل السنة المالية ل2010 إجمالي المصاريف الأولية، فقانون المالية 2010 خطط بإجراء امتصاصها أو إطفائها خارج المحاسبة.

***التـأكيد على تقييـد العنـاصر ضعيفـة القيمـة ضمـن الأعبـاء:**

لقد أكد قانون المالية لسنة 2010 على تقييد العناصر التي قيمتها لا تتجاوز 30000 دج ضمن الأعباء.

ملاحظة:قانون المالية التكميلي لسنة2010 وقانون المالية لسنة 2011 والتكميلي لنفس السنة و كذلك قانون المالية لسنة 2012 لم ترد فيهم تغييرات جبائية لها علاقة بالمعالجات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي.

III. معلـومـات مـن المـديريـة العـامة للضـرائـب:

يجب الإشارة إلى أن المعلومات التي تم الحصول عليها تخص التثبيتات المادية،حيث تم التأكيد على أن التعريف المقدم للتثبيتات المادية حسب القواعد المحاسبية ،هو تعريف مقبول على الصعيد الجبائي،حيث يسمح جبائيا للمؤسسات تسجيل ضمن الأعباء القابلة للخصم الأدوات والمستلزمات الصغيرة وتجهيزات المكتب و البرمجيات التي قيمتها الوحدوية خارج الرسم متدنية، بشرط أن تسجل فعليا ضمن المصاريف العامة، يستثنى من هذا المستلزمات و الأدوات التي تمثل في حد ذاتها موضوع النشاط (مثل أشرطة الفيديو أو الدراجات بالنسبة لمن يؤجرها. أما بالنسبة لتكاليف الاقتراض فان المصاريف المالية البينية المتكبدة من أجل حيازة أو إنشاء تثبيتات ،محاسبيا لدى المؤسسات حرية الاختيار بين إمكانية إدراجها ضمن القيمة الأصلية للتثبتات المتعلقة بها،أو ضمن الأعباء هذا الخيار مقبول حسب القواعد الجبائية أيضا. هذا الاختيار يعنى بالأصول المادية و المعنوية و المنتجات التامة و قيد الإنتاج بالنسبة فقط للعناصر التي تتطلب فترة تحضير أو تجهيز تتعدى 12 شهرا. أما فيما يخص مصاريف حيازة التثبيتات :حقوق التحويل، الأتعاب و العمولات، تكاليف العقد المتعلقة بالتثبيتات، جميعها يمكن ، تبعا لاختيار المؤسسة، أن تنسب إلى تكلفة الأصل أو تسجل ضمن الأعباء هذا الاختيار مقبول من الناحية الجبائية أيضا. ، و يمارس من خلال تقييد تسجيلات محاسبية، و بالتالي لا يمكن اعتباره إلا اختيارا محاسبيا تضفى عليه الصفة الرسمية بإرفاق وثائق حرة (ليست نموذج تقدمه الإدارة الجبائية) مع التصريح بالنتيجة، هذا الاختيار غير قابل للنقد و يطبق على جميع التثبيتات، باستثناء سندات التوظيف و السندات المجمدة التي تكون موضوع خيار مختلف.

1-2-2-تعـديلات في التصـريحـات الجبـائيـة للتـوافـق مـع النظـام المحاسبي المالي:

I. إدراج النظـام المبسـط:

لقد كان لتعديل التصريحات الجبائية دور كبير حيث تم من خلاله تحديد أي المؤسسات التي يمكنها تطبيق النظام المحاسبي المالي وهي المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي ولتسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي فقد تم إدراج نظام آخر ألا وهو النظام المبسط حيث يحاول المشرع من خلال استحداث هذا النظام التنسيق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي بالإضافة إلى تقليص العبء عن الإدارة الجبائية فهي بذلك تحرر من الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كما قام أيضا المشرع برفع مستويات التصريح برقم الأعمال وهذا حتى يتماشى مع النظام المحاسبي المالي وذلك على النحو التالي:

- النظـام الحقيقي: يطبق هذا النظام وجوبا على المكلفين بالضريبة الذين يزيد رقم أعمالهم على 10.000.000 دج سنويا خارج الرسم على القيمة المضافة (هذا حسب قانون المالية لسنة 2010) لكن وطبقا لمستجدات الجبائية التي طرأت ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 فقد تم رفع رقم الأعمال إلى 30.000.000 دج وهذا من أجل حصر

الشركات التي تطبق النظام المحاسبي المالي وتجنبا لآثار التطبيق الغير مرغوب فيها،كما يجب على المكلفين بها مسك محاسبة كاملة ومنظمة ،وأن تكون حساباتهم مصادق عليها من قبل محافظ الحسابات.

- **النظام المبسط**:تم استحداثه في قانون المالية لسنة 2010 ،ويطبق وجوبا على المكلفين الذين يتراوح رقم أعمالهم حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ما بين 10000000دج و 30000000 دج ،وهم مجبرون بمسك محاسبة مبسطة ،وغير ملزمين بتصديق المحاسبة من قبل محافظ الحسابات.وذلك حسب المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011والتي تتضمن:

المادة 02:تعدل أحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي:

المادة 20 مكرر:"يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثين مليون دينار(30000000دج)للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة"

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:هذا النظام يطبق على المكلفين بالضريبة الذي لا يزيد رقم أعمالهم على 10000000 دج حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

II.تمديد الآجال الخاصة بالتصريح السنوي بالنتيجة الجبائية:

لقد قامت المديرية العامة للضرائب بتمديد الآجال الخاصة بالتصريح السنوي للنتائج وفقا لقرار تم اتخاذه من قبل وزير المالية طبقا لأحكام المادتين 102 و 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،حيث تم تمديد أجل اكتتاب التصريح السنوي للنتائج إلى غاية 30 جوان 2011 (عوض 30 أفريل 2011) بالنسبة لجميع المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي وذلك من أجل منح وقت أكثر لتجنب الآثار التي يمكن أن تحدث نتيجة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال بلاغ رسمي.

1-2-3-إصدار الرزم الجبائية الجديدة و تعديلات أخرى:

I. إصدار الرزم الجبائية الجديدة:

في فيفري 2011 قامت المديرية العامة للضرائب بإصدار الرزم الجبائية الجديدة التي تقترب من القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي وألغت الرزم الجبائية القديمة وألزمت جميع المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي بالالتزام بهذه الإجراءات حسب بلاغ صادر من المديرية العامة للضرائب حيث يمكن تحميل هذه الرزم الجبائية من الموقع الالكتروني: (Www.mfdgi.gov.dz) و تحتوي هذه الرزمة الجبائية على:

- الميزانية الجبائية:تحتوي الميزانية على جدولين(الأصول،الخصوم) مرتبة حسب القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي وهي تختلف عن الميزانية الجبائية السابقة التي كانت تحتوي على جدول واحد مقسم إلى قسمين أصول وخصوم.

- حساب النتائج: يختلف نموذج جدول حساب النتائج المدرج ضمن الرزمة الجبائية الجديدة عن النموذج المدرج سابقا في ظل المخطط المحاسبي الوطني وذلك لاعتبارات جبائية،فالنواتج والتكاليف مسجلة حسب طبيعتها بسعرها الصافي من الرسم على القيمة المضافة وذلك بعد خصم كل التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة كما أن عملية تحديد النتيجة الجبائية تم وضع لها جدول منفصل خاص بها وليس كما كانت سابقا مدرجة ضمن جدول حساب النتائج.

- الجداول الملحقة: تحتوي على 13 جدولا ملحقا وهي:جدول حركة المخزونات- جدول تغيرات الإنتاج المخزن- أعباء المستخدمين ،الضرائب،الرسوم،المدفوعات المماثلة وخدمات أخرى - الأعباء والمنتوجات العملياتية الأخرى- جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة - جدول التثبيتات المنشأة والمقتناة خلال السنة المالية- جدول التثبيتات المباعة(فوائد أو نواقص القيمة)خلال السنة المالية - جدول المؤونات وخسائر القيمة - جدول تحديد النتيجة الجبائية - جدول

تخصيص النتائج والاحيتاطيات -جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)- العمولات،الوساطة،الأتاوات،الأتعاب،المقاولة،رواتب مختلفة وأعباء المقر- الرسم على النشاط المهني.

II.تعديلات على قانون الإجراءات الجبائية:

إن التعديلات التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية من أهم التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي الجزائري ،حيث يحتوي هذا القانون الإجراءات المتبعة لحساب الضريبة والرقابة عليها وكيفية الطعن فيها،كما يحتوي على المواد تم إلغاؤها من مصادر أخرى للقانون الجبائي(قانون الضرائب المباشرة،قانون الضرائب الغير مباشرة،قانون الرسم على رقم الأعمال،قانون الطابع،قانون التسجيل) وتحويلها إليه،و يرى العديد من محافظي الحسابات وكذلك مسؤولين في المديرية العامة للضرائب أن قانون الإجراءات الجبائية ،يمكن أن يصبح بعد سنوات هو المصدر الوحيد للقانون الجبائي والذي سيقضي بدوره على تعقد النظام الجبائي وتعدد نصوصه القانونية.

ما يلفت انتباهنا في هذا الصدد أن التعديلات السالفة الذكر والتي قام بها المشرع الجبائي الجزائري لم تستوعب جميع المعطيات الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ،فقد اقتصرت على بعض المعالجات المحاسبية البسيطة التي لا يوجد فيها غموض ،وتعديلات في التصريحات والوثائق الجبائية،ولم تتناول العناصر الأساسية التي تدخل ضمن عناصر تحديد النتيجة الجبائية والتي تختلف معالجتها الجبائية عن المحاسبية وهذا بسبب التباعد بين القانون الجبائي وقواعد النظام المحاسبي المالي حيث يعبر الأول عن الطبيعة القانونية للعمليات أما الثاني فيعبر عن المضمون الاقتصادي للمعاملات، وفيما يلي سيتم تناول العناصر التي يكون فيها الاختلاف.

1-3-الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

1-3-1- النظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: إن الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يتطلب ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي،وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات حيث يجب على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة والعبء الضريبي الناجم عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي،والعناصر التي يكون الاختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية المتواجدة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ترتكز على مايلي:

- استهلاكالأصولالثابتةوخسارةالقيمة؛
- تغييرالطرقالمحاسبية،
- مؤوناتأعمالالصيانةالكبرى؛
- عقودإيجارالتمويل؛
- المنافعالممنوحةللمستخدمين؛
- الضرائبالمؤجلة؛
- تحويلالحقوقوالديونبالعملةالأجنبية.
- تقييمبعضالأصولوالخصومعلىأساسالقيمةالعادلة

I. استهلاكالأصولالثابتةوخسارةالقيمة:

1- استهلاك الأصول الثابتة:

مبدئيا استهلاك الأصول الثابتة معترف به، سواء من الناحية المحاسبية أو الجبائية، وذلك بالنسبة لجميع الأصول ذات الاستخدام المنتظر محدود من ناحية الزمن، و بالتالي فإن جميع التثبيتات المادية تستوفي هذا الشرط،

لذلك يجب التأكد من التوزيع الصحيح للسعر بين المباني و الأراضي التي تم اقتناؤها معا، و كذا التأكد من أن الأراضي لا تكون موضوع استهلاك.

النظامالجبائيالمطبقحاليافيالجزائريعتمدعلىطرقالاستهلاكالمتمثلةفيالاستهلاكالخطي،الاستهلاك المتناقصوالإستهلاكالمتزايدوذلكعلىأساسالتكلفةالتاريخية .فيحينأنالنظامالمحاسبياليحتويعلى مفاهيمجديدةفيحسابالاستهلاك،نذكرمنها:

*** مدة الاستهلاك:**

محاسبيا: إن استهلاك أصل ما حسب النظام المحاسبي المالي هو توزيع منتظم للمبلغ القابل للاستهلاك على مدة نفعية الأصل أي على أساس المدة الحقيقية لاستخدام الأصل (مدةالمنافعالاقتصادية)، و هذه قاعدة عامة تطبق على جميع الأصول، سواء المفككة أو غير المفككة. إذا كانت المؤسسة تنتظر استخدام أصل وفقا لمدة أقصر من المدة العادية لاستخدامه (مثلا الاستخدام المكثف الذي من شأنه تسريع تدهور الأصل أو التخطيط للتنازل عن الأصل بصفة طوعية)، فيجب أن يحسب الاستهلاك وفقا لتلك المدة الأقصر، مع الالتزام بتوفير الوثائق التبريرية الضرورية.

فيما يخص التثبيتات المفككة، فإن العناصر الأصلية يجب أن تستهلك وفقا لمدة المنفعة الفعلية، حيث توافق الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي، أما العناصر المستبدلة (الجديدة)، فيجب أن تستهلك كذلك وفقا لمدة المنفعة الفعلية محدودة بمدة الاستعمال المتبقية للهيكل (إلا إذا كانت تلك العناصر قابلة للفصل عن الهيكل). مدة الاستعمال المتبقية للهيكل يمكن أن تمدد بموجب استبدال بعض العناصر، و بالتالي يجب مراجعة مخطط الاستهلاك الأصلي له.

جبائيا: الاستهلاك يجب أن يطبق تبعا للاستخدام الخاص المتعلق بالطبيعة الصناعية، التجارية أو التشغيلية وهذا ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة من خلال:المادة 141(03) "الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبقا لأحكام المادة 174."

وكذلك المادة 23(03)من قانون الضرائب المباشرة:"الاهتلاكات الحقيقية وفقا للقواعد المطبقة في مجال الإيرادات الناجمة عن النشاطات الصناعية والتجارية."

بالنسبة للهيكل، الإدارة الجبائية تقبل أن يستهلك جبائيا وفقا لمدة الاستخدام المعتمدة قبل تغيير القواعد المحاسبية. و للحد من الاختلافات بين المحاسبة و الجباية، يمكن للمؤسسة أن تعتمد مدة المنفعة الفعلية لحساب الاستهلاك الجبائي للهيكل إذا كانت أطول. إذا كانت المؤسسة تعتمد مدة الاستخدام الجبائية، ينتج عن ذلك اختلافات بين الاستهلاك المحاسبي و الجبائي.

***أساس الاستهلاك:**

محاسبيا:

المبلغ القابل للاستهلاك لأصل هو القيمة الإجمالية ناقص القيمة المتبقية،والقيمة الباقية هي المبلغ ،صافي من تكاليف الخروج المتوقعة ،سوف تتحصل عليه المؤسسة عند التنازل عن الأصل في نهاية الاستخدام.فهي تتحدد وفقا لظروف السوق الحالية،ولا تؤخذ في الحسبان عند تحديد المبلغ القابل للاهتلاك إلا إذا كانت ذات معنى ويمكن قياسها. منطقيا، يجب أن تنقص القيمة المتبقية من القاعدة الاستهلاكية للهيكل فقط، لأنه يفترض أن تستبدل العناصر قبل نهاية مدة استخدام الهيكل.

جبائيا: القاعدة الاستهلاكية توافق القيمة الأصلية التي توافق القيمة الإجمالية المعتمدة محاسبيا، لكن لا يتم إنقاص القيمة المتبقية منها وذلك حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:"بالنسبة

للممتلكات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر يحسب الاهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة"، الأمر الذي يؤدي إلى وجود اختلاف بين قسط الاستهلاك المحاسبي و قسط الاستهلاك الجبائي.

***طريقة حساب الاستهلاك:**

محاسبيا: يجب تطبيق الطريقة التي تعكس بشكل أفضل وزن استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة.هذه الطريقة تطبق بشكل ثابت على الأصول من نفس الطبيعة ولها ظروف استخدام مطابقة.

- طريقة الاستهلاك الخطي تعتبر الطريقة المفضلة،هذه الطريقة تؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل.
- طريقة الاستهلاك المتناقص تؤدي إلى عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل.
- طريقة وحدات الإنتاج تعطي عبء مؤسس على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع ،لكن نادر التطبيق في الممارسة.

جبائيا: يطبق بقوة القانون نظام الاستهلاك المالي الخطي على كل التثبيتات.كما توجد أحكام، تسمح بتطبيق على بعض الحالات استهلاك متناقص أو متزايد(المادة174 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) عادة ما يطبق الاستهلاك المتناقص جبائيا فقط، الأمر الذي ينتج عنه فرقا بينه و بين الاستهلاك الخطي المعتمد محاسبيا.

2- الخسارة في قيمة الأصول المادية:

محاسبيا:

فينهايةكلدورةمحاسبيةتقدروتفحصالمؤسسةماإذاكانهناكأيمؤشر(داخلي،خارجي)يدلعلىنقصانقيمةأصلمعين ويمكن تلخيص هذه المؤشرات كما يلي:

- **أدلة خارجية:**

- حدث هناك انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر.
- تغييرات هامة،لها أثر سلبي على المؤسسة،حدثت خلال الدورة أو ستحدث في المستقبل القريب،في المحيط التقني ،الاقتصادي أو القانوني أمثلة ظهور إجراءات جديدة تجعل من التقنيات المستخدمة غير فعالة.
- معدل الفائدة للسوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيمة البيعية بشكل هام.

- **أدلة داخلية:**

- التدهور أو الإتلاف المادي غير المتوقع في المخطط الابتدائي قد ظهر.
- تغييرات هامة في طريقة الاستخدام حالية أو مستقبلية لها أثر سلبي على استخدام الأصل.
- الأداء المنتظر للأصل أقل من المنتظر. وإذاثبتوجودهذاالمؤشر فعلى المؤسسة أن تقوم باختبار الخسارة في القيمة والذي يتمثل في مقارنة القيمة المحاسبية (القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتجهيزات القابلة للاستهلاك)للأصل مع قيمته الحالية(القيمة القابلة للاسترداد وهي أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية وفي الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي فان قيمته القابلة للاسترداد هي القيمة النفعية التي تمثل القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع منه) .فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من قيمته المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت الخسارة في القيمة. ويتم التسجيل المحاسبي للخسارة في القيمة بانخفاض قيمة الأصل المعني ح/291وبإدراج عبء في الحسابات.وللتسجيل المحاسبي للخسارة في القيمة تأثير على الدورات اللاحقة حيث يتم تعديل الأساس المستقبلي للاستهلاك للأصل الذي خسر في قيمته. كماتقومالمؤسسةكذلكفي نهايةكلدورةمحاسبيةبتقديرماإذاكانهناكمؤشريدلعلىخسارةالقيمةلأصلمعينوالمسجلةخلالالسنواتالسابقةلمتعدمو جودةأوقدانخفضت،وإذاكانهذا المؤشرموجودا،فانالمؤسسةتقدرقيمةالأصلالقابلةللتحصيل.

تسجلخسارةالقيمةالمثبتةعلىأصلمعينخلالالسنواتالسابقة،ضمنالإيراداتفيحسابالنتائجعندماتصبحقيمةهذاالأصلالقابلةللتحصيلأكبرمنقيمتهالمحاسبية،وحينئذيعمدإلىزيادةالقيمةالمحاسبيةللأصلبماياساويقيمتهالقابلةللتحصيل،لكنوناأنتجاوزالقيمةالمحاسبيةالصافيةالتيقديتمتحديدهاإذالميتمتسجيلأيخسارةقيمةلهذاالأصلخلالالسنواتالسابقة.

جبائيا: إن الادراة الجبائية تعتبر أن انخفاض قيمة التثبيتات القابلة للاهتلاك هي في الأصل محسوبة مع الاستهلاكات ،والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية تتعارض مع القاعدة المحاسبية .مما ينتج عنه اختلاف في المعالجة.

II. تغييرالطرقوالتقديراتالمحاسبيةوتصحيحالأخطاء:

محاسبيا:

حسب النظام المحاسبي المالي واستثناءا لمبدأ دوام الطرق المحاسبية،فانه يجب أن يعدل:

- آثار التغيير في التقديرات المحاسبية المؤسسة على معلومات جديدة تسمح بالحصول على أفضل معلومة .
- إذا كانت التغييرات في الطرق المحاسبية تخص التعديلات في المبادئ ،الأسس ،المصادرات ،القواعد،والممارسات الخاصة المطبقة من قبل المنشأة لإعداد وعرض قوائمها المالية.

ومن بين هذه التغييرات نجد:

***تغيير الطرق المحاسبية**: هي تلك التي تخص طرق وقواعد التقييم،وطرق وقواعد عرض الحسابات والتي لا يسمح بها إلا في إطار التنظيم الجديد،أو أنه يسمح بتحسين في عرض القوائم المالية للمنشأة المعنية،ويتم عرض أثر التغيير على نتائج الدورة الحالية والدورات السابقة.

* تغيير التقديرات المحاسبية: هو تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو المصروف والناتج عن اعادة تقدير المنافع والالتزامات المتعلقة بهم وذلك على اثر معلومات جديدة أو خبرة أفضل،ويتم الاعتراف بأثر التغيير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة لفترة التغيير أو فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

* **تصحيح الأخطاء**: يقصد بها الأخطاء التي تتعلق بالاعتراف بعناصر البيانات المالية أو قياسها ، عرضها أو الإفصاح عنها.

وحسب النظامالمحاسبياليفان أثر التغيير يجب عرضه ،بعد المصادقة عليه من قبل الهيئات المسيرة المخولة إليها ،كتعديل في الرصيد عند افتتاح النتائج غير الموزعة(التحميل على مبلغ مرحل من جديد ح/11 للدورة،وإلا على حساب الاحتياطي المناسب للنتائج غير الموزعة)وبدون تسجيل في حساب النتائج.

جبائيا:

يمكن طرح التساؤل التالي:هليقبل التشريع الجبائي هذاالاختيار- تسجيل التغيير في الطرق و التقديرات المحاسبية والأخطاء- دونخطرعلىالإدارةالجبائيةبتضييعجزءمنمواردهادونتقييمأوليلعواقبهذهالحالة؟.

ويكونالهدفمنهذاكلهبورفعمستوىالتقاربين:

-

المفاهيمالمستعملةوفقاللمعاييرالدوليةللمحاسبةالتيتركزفيإعدادالقوائمالماليةعلىتلبيةالاحتياجاتوفقاللشفافيةالاقتصادية والمالية.

-النظامالجبائيالذييهدفإلىتعظيمالمواردالجبائية.

حسب القانون التجاري الجزائري فان فرضية دوام الطرق معبر عنها في الفقرة التالية:"عرض الحسابات السنوية كالطرق المحاسبية لا يمكن تعديلها من دورة لأخرى" لكن هناك إمكانية التعديل إذا حدث تغيير استثنائي في الوضعية للتاجر.

كما أن النظام الجبائي الجزائري يحث على تحقيق التكلفة من أجل إدخالها في النتيجة الخاضعة للضريبة وعليه وحسب معلومات المديرية العامة للضرائب لا يمكن جبائيا قبول تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية والأخطاء لأنها غير محققة فعلا،باستثناء الأصول الجديدة المقتناة في بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي،أما الأصول التي بدأ في اهتلاكها لا يمكن تطبيق أي تغيير في الطريقة المحاسبية. ويجدر الإشارة هنا بأنه لا يوجد أي اجراء جبائي يتوافق مع النظام المحاسبي المالي فيما يخص تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

ولهذالابدمنوضعحالة

تقاربللانتقالمنالنتيجةالمحاسبيةإلىالنتيجةالجبائيةمنخلالدمجالعناصرالمعنية،معإحداثتطويرحسبالتغيراتالتيقدتحدثعلد النظامالجبائي.

III. مؤونـاتأعمـالالصيانـةالكبـرى :

محـاسبيـا:لا يسمح حسب النظام المحاسبي المالي استخدام مؤونة الصيانة الكبرى وذلك لكونها:

- لا تتوافق مع تعريف الأصل.
- يجب أن تعالج محاسبيا على أنها مكون (عنصر)مستقل.

جبـائيـا:منالناحيةالجبائية،يسمحبتكوين مثلهذاالنوعمنالمؤونات .وبالتالي نجد هنا أيضا معالجة محاسبية تختلف عن المعالجة الجبائية.

IV. عقـود إيجـار التمويـل:

محـاسبيـا: يعرف عقد الإيجار على أنه "اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة". ويمكن التميز بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط(تشغيلي):

- عقد إيجار التمويل: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

- عقد الإيجار البسيط :كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل.ولا تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر.

ووفقاللنظامالمحاسبيالماليفنجدأنقصديةالعقدوجوهرهتطغىعلىطبيعتهاالقانونية،وهذا هو الأساس المعتمد في تصنيف عقود الإيجار .وبموجبذلكفإنقواعدوأحكامالنظامالمحاسبيالماليتنصعلىما يلي:

***لدى المستأجـر:**

يسجلالأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية في حساب 21 تجهيزات مادية بقيمتهالعادلةأو بالقيمةالمحينةللدفوعات الدنيابمقتضىالإيجارإذاكانتهذهالقيمةالأخيرةأقل ثمنا ويدرج التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس المبلغ في حسابات الخصوم في ح/167 ديون التمويل بالايجار ،ويقومكذلكباستهلاكهذاالأصلبنفسالطريقةالمستخدمةللاهتلاكالأصولالمشابهةالمملوكة،وفيحالة عدموجودتأكدلدىالمستأجربامتلاكالأصلفي بدايةمدةعقدالتأجيرفيتماستهلاكالأصلعلىمدارمدة منفعتهأومدةالعقدأيهماأقلويقابلذلكجعلديونإيجارالتمويلكدينعلىالمؤسسةويسجلضمن .الخصوم ماعدافيحالةالدفعنقدا.

*** لدى المؤجـر:**

يتم بموجب عقد الإيجار التمويلي نقل بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية القانونية من قبل المؤجر وهكذا فإن دفعة الإيجار المستحقة القبض تعامل من قبل المؤجر على أنها سداد للمبلغ الأصلي ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة المؤجر عن استثماره وخدماته.

- **عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر**: إن الدين المتشكل من الاستثمار الصافي الموافق للأصل المؤجر يسجل في حساب 274 قروض وديون على عقود التمويل- بالإيجار ،في مقابل الديون الناتجة من اقتناء الأصل(تكلفة الشراء تتضمن المصاريف الأولية المرتبطة بالتفاوض وإتمام العقد.
- **عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر:** يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة العادلة للأصل طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعات النهائية (الإثبات المتزامن للدين والبيع) وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

جبائيا: منالناحيةالجبائية

يتمتسجيلالملكالمؤجرالموافقلعقدإيجارتمويل،ضمنالأعباءعندالمستأجروضمنالإيراداتعندالمؤجر،وذلككمالوكانالأمرعبارةعنعقدإيجاربسيط، إلى غاية سنة2013 .

إذن فالقواعد الجبائية الحالية في الجزائر،لا تسمح بتسجيل الملك المستأجر ضمن ممتلكات المستأجر وبالتالي لا يمكن استهلاكها من طرف هذا الأخير، وذلك حسب الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996وبالضبط في المادة 112 منه التي تنص على أن المؤجر هو المالك القانوني للأصل المستأجر الذي لديه حق في حساب اهتلاكات هذا الأصل .

كما نجد أيضا المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010"في إطار عقد قرض الإيجار يتم حساب الاهتلاكات على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض ألإيجاري"

وكذلك حسب نص المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010"يستمر تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010 والمتعلقة بقواعد الاهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 31-12-2012 وعليه يستمر بصورة استثنائية وفي إطار عمليات القرض ألإيجاري على اعتبار المقرض المؤجر من الناحية الجبائية يتوفر على الملكية القانونية للأصل المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الأصل ويستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس المحاسبية الجديدة في الاهتلاك وحق قابلية خصمه من الربح الخاضع للضريبة المطبق على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة".

وبالرجوع إلى جدول تحديد النتيجة الجبائية الصادر ضمن الرزمة الجبائية الجديدة نجد أن الاستهلاكات المتعلقة بعقود القرض ألإيجاري(ملك المستأجر)غير قابلة للخصم ،في حين أن الاستهلاكات المتعلقة بعقود قرض ألإيجاري(المقرض المؤجر) قابلة للخصم.

من خلال ما سبق يتبن لنا أن المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي تختلف عن المعالجة الجبائية لها.

٧. المنافع الممنوحة للمستخدمين:

محاسبيا:يجب الإشارة أولا أن منافع الموظفين عبارة عن نظام اختياري ،يمكن وضعه داخل أية مؤسسة التي تلبي التزاماتها اتجاه مستخدميها،مهما كانت طبيعة نشاطها وشكلها القانوني(قانون العمل) وتنصقواعدالنظاماالمحاسبياالماليعلىأنمنافعالموظفينالتيتمنحهاالمؤسسةلهمأثناءالخدمة،وكذلكمنافعالعاملينبعدالتقاعد ،تدرجضمنالحساباتكأعباءعندماينجزالموظفينالعملالمقررفيمقابلتلكالمنافعأوعندماتكونالشروطالتعاقديةللمؤسسةحيا لمستخدميهامتوفرة.

تنقسممنافعالموظفينإلىأربعةأقسام:

- منافعالموظفينقصيرةالأجل:مثلالرواتبوالأجوروالمساهماتالمؤسسةفيالضمانالاجتماعيوالإجازاتالسنويةوالمرضيةالمدفوعة...الخ.
- المنافعالوظيفيةبعدانتهاءالخدمةالوظيفيةللعاملين:مثلرواتبالتقاعدوتكاليفالخدماتالطبيةخلالفترةالتقاعدوالتأمينعلىحياةالعاملينأثناءفترةالتقاعد.
- مكافأةنهايةالخدمةالمقدمةللعاملين.
- منافعالموظفينطويلةالأجل:مثلإجازةالخدمةالطويلةأوإجازةالتفرغالعلمي،وتكاليفالعاملينالمدفوعةخلالفترةالعجزطويلةالأجل.

ويتمفيكلعمليةإقفالحساباتالدورةإثباتفيشكلمؤونةتمبلغالتزاماتالمؤسسةفيمجالالمعاش،تكميلاتالتقاعد،التعويضاتالمقدمةبسببالإحالةعلىالتقاعدأوالمنافعالمماثلةالممنوحةلمستخدميالمؤسسةوشركائهاووكلائها .

وتحددهذهالأرصدةعلىأساسالقيمةالمحينة لمجموع الالتزاماتالسابقةباستعمالالفرضياتوالطرقالحسابيةالملائمة.

ملاحظة:محاسبة خطط المنافع المحددة (ما بعد انتهاء الخدمة) معقدة لذلك فانه يتم استخدام طريقة التقييم الاكتواري و ذلك بالاعتماد على:

- معدل تحيين معين
- مستوى الأجور ومنافع الموظفين في المستقبل.

جبائيا:

أماالقواعدالجبائية،فهيعلىالعمومملاتسمحبتشكيلمؤوناتلالتزاماتالتقاعدومنافعمابعد انتهاءالخدمة.

VI. الضرائب المؤجلة:

محاسبيا: حسب النظام المحاسبي المالي ،فان عبء الضريبة يساوي إلى المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد نتيجة الدورة الصافية ،حيث أنه يفرق بين نوعين من الضرائب:

الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة بحيث أن:

عبأ (عائد) الضريبة	=	الضريبة المستحقة	+	الضريبة المؤجلة

1- الضريبة المستحقة للدورة الحالية أو دورات سابقة التي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح، التي تدفع (أو تسترجع) في إطار الأرباح الخاضعة للضريبة (أو خسارة جبائية)، و يجب أن تسجل محاسبيا ضمن:

- الخصوم في حالة أن هذه الضريبة لم تدفع بعد؛
- الأصول إذا كان المبلغ الذي سبق و أن دفع (تسبيقات أو ديون) بقيمة تفوق مبلغ الضريبة المستحق.

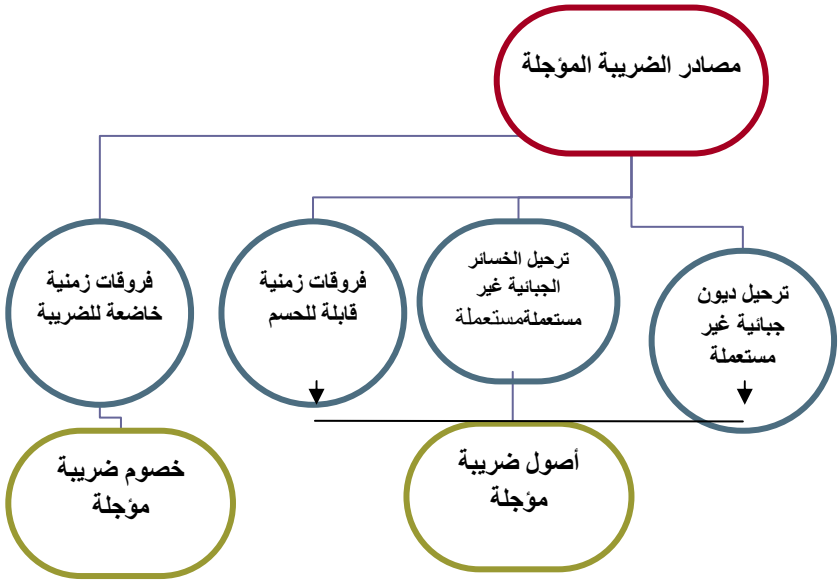
وتحدد النتيجة الخاضعة للضريبة بإعادة إدماج جميع الفروقات الدائمة التي توافق الأعباء غير مسموح الحسم في النتيجة المحاسبية.

2- الضرائب المؤجلة: تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية)أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية ،تسجل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات ،وإقصاء ،وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

الشكل رقم (1): مصادر الضريبة المؤجلة



Source:Odile Barbe-Dandon & Laurent Didelot, Op. Cit 289

أصول الضريبة المؤجلة تسجل في ح/133 و خصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تسجل محاسبيا في ح/134 وذلك ضمن الأصول أو الخصوم غير الجارية، و يتم تحديد أو مراجعة قيمتها عند كل إغلاق للدورة على أساس التنظيم الجبائي نافذ المفعول أو المتوقع خلال الدورة التي سيحصل فيها الأصل أو يسوى الخصم ، دون اللجوء إلى تحيين المبلغ.

ويمكن تلخيص القواعد التي تحكم الضريبة المؤجلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): قواعد الضريبة المؤجلة.

القواعد العامة	- أصول و خصوم الضريبة المؤجلة يجب أن لا تحين. - الضريبة المؤجلة يجب أن تسجل ضمن العوائد أو الأعباء و تكون متضمنة في النتيجة الصافية للدورة، إلا إذا نشأت عن: • صفقة أو حدث سجل مباشرة في الأموال الخاصة، • تجمع مؤسسات« IFRS 3 » regroupement d'entreprises.
قواعد متعلقة بخصوم الضريبة	يسجل خصم ضريبة مؤجلة من أجل كل الفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة، إلا إذا نشأت عن: • التسجيل الأولي للشهرة goodwill. • التسجيل الأولي لأصل أو خصم خلال صفقة و التي هي:

المؤجلة	- ليست تجمع مؤسسات. - لا تؤثر على الربح المحاسبي و لا على الربح الخاضع للضريبة عند تاريخ الصفقة..
قواعد متعلقة بأصول الضريبة المؤجلة	يسجل أصل ضريبة مؤجلة من أجل كل الفروقات الزمنية القابلة للحسم، بحيث أنه من المرجح تحقيق ربح خاضع للضريبة يمكن أن تقتطع منه هذه الفروقات، إلا إذا كان أصل الضريبة المؤجلة قد نشأ عن التسجيل الأولي لأصل أو خصم خلال صفقة و التي هي: - ليست تجمع مؤسسات. - لا تؤثر على الربح المحاسبي و لا على الربح الخاضع للضريبة عند تاريخ الصفقة. يسجل أصل ضريبة مؤجلة من أجل الترحيل المستقبلي للخسائر الجبائية و الديون الجبائية الغير مستعملة، بحيث أنه من المرجح تحقيق ربح خاضع للضريبة مستقبلي يمكن أن تقتطع منه هذه الخسائر و الديون.

Source:Odile Barbe-Dandon & Laurent Didelot, Op. Cit 289

***الشهرة لا يتم تخفيض استهلاكها ضريبيا.**

و الضريبة المؤجلة تحسب بالفرق بين القاعدة المحاسبية و القاعدة الجبائية لأصل أو خصم ما وقد تكون هذه الفروق فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو فروق مؤقتة مستردة، القاعدة الجبائية هي المبلغ الذي ينسب أو يعزى لإحدى الأصول أو الخصوم من أجل غايات جبائية، وتنشأ الفروق المؤقتة عندما يدخل مصروف أو دخل في احتساب الربح المحاسبي في فترات ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترات مختلفة .

جبائيا:

يمتاز النظام الجبائي بالتحقيق الفعلي لهذه التكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة، لذلك ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على النتيجة الخاضعة للضريبة، فحينها أن النظام المحاسبي يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية .وهنا يمكن طرح إشكالية الإرجاع الجبائي لهذه التكاليف.

ويجدر الإشارة هنا أنه في جدول تحديد النتيجة الجبائية لا يتم حسم الضرائب المؤجلة.

VII. تحويل الحقوق أو الديون بالعملة الأجنبية:

محاسبيا: حسب النظام المحاسبي المالي فان الأصول المشتراة بالعملة الصعبة تحول إلى العملة الوطنية وذلك بتحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس السعر الجاري ليوم إتمام المعاملة،هذه القيمة يحتفظ بها في الميزانية إلى غاية استهلاك التنازل عن الأصل.

الحسابات الدائنة أو الديون المقيمة بالعملة الصعبة يتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس السعر الجاري في تاريخ الاتفاق بين الطرفين على العملية إذا تعلق الأمر بالعمليات التجارية أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية.

وفي إطار الشفافية المالية والاقتصادية فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تحميل عملية تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة في جانبين :

-أعباء :إذا كانت هناك خسارة، ح/666

-نواتج :إذا كانت هناك ربح، ح/766

وعند تاريخ الغلق وفي تاريخ كل ميزانية عمومية يجب:

- التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.
- التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بالعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة.
- التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.
- **جبائيا:** يسمحللمؤسساتبتسجيلخسارةتحويلالحقوقوالديونبالعملة الأجنبيةفقطفي نهايةكلدورةمحاسبيةوهذامايمثلامتيازبالنسبةلهذهالمؤسسات.

VII. تقييـمبعضالأصولوالخصومعلىأساسالقيمةالعادلة:

محـاسبيا:

إن النظام المحاسبي المالي يسمح بتقييمبعضالأصولوالخصومعلىأساسالقيمةالعادلة.

جبـائيـا:

لايتماشى هذامعالنظامالضريبي الجزائري الذييقومعلىأساسالتكلفةالتاريخية.

والسؤالالذييطرحنفسهدائماهوكيفيةالتوفيقبينقواعدالنظام المحاسبي الماليومتطلباتنظامناالجبائي؟

1-3-2 النظـامالمحاسبـيالمالـيوالقانـونالتجـاري:

إنتطبيقالنظامالمحاسبيالماليفيالجزائريحتاجإلىأسسقانونيةتستندإليهاالمؤسساتالتيستطبقه،ومن بينهذهالأسسالقانونيةنجدالقانونالتجاريالذييتبغيأنينسجممعأحكاموقواعدالنظامالمحاسبيالمالي ولايتعارضمعها،فإذاأخذناكمثالالقانونالتجاريالجزائريمازاليعتبرأنأيمؤسسةفقدتثلاث أرباع منرأسمالهافهيفيحالةإفلاسويجبتصفيتها،فيحينأنمعاييرالمحاسبةالدوليةتعتبرأن رأسالمالمجردقيمةمتبقيةوقتلآخرناتجعنالفرقبينقيمةالأصولوالخصوموهذاالفرقيتغير من وقت لآخر،فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.

وفيما يخص الإفصاح عن الحسابات الاجتماعية فانه يجب تعديل المادة 717 الفقرة الأولى من القانون التجاري والتي تنص على الإفصاح فقط على جدول حسابات النتائج والميزانية دون القوائم المالية الأخرى الجديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي(جدول تدفقات الخزينة،جدول تغيرات الأموال الخاصة) وهذا ما يجب تعديله.

والسؤال الذي يمكن أن يطرح دائما هو كيفية التوفيق بين النظام المحاسبيالمالي ونظامنا الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية؟ للإجابة على هذا السؤاليجب التطرق

إلى كيفية الانتقالمن النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

1-3-3الانتقـال إلـى النتيجـة الجبائيـة:

النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية منقوص منها التكاليف القابلة للخصم مضاف للادماجات.

I. التكاليف غير الواجب خصمها:

وهذا حسب ما تم تحديده في المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة على سبيل الحصر. التكاليف القابلة للخصم: حسب ما نصت عليه المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف والأعباء القابلة للخصم على سبيل الحصر.

الضريبة على أرباح الشركات = وعاء الضريبة * سعر الضريبة.

إن الإشكالية لا تقع هنا في كيفية حساب الضريبة فهو أمر بسيط لكن في كيفية تحديد الوعاء الخاضع للضريبة لا سيما نتيجة الاختلافات التي تم تناولها سابقا فيما يخص بعض المعالجات المحاسبية لعمليات حسب النظام المحاسبي المالي والتي تختلف تماما عن المعالجة الجبائية لها. ولكن حسب وزير المالية كريم جودي فانه يرى أنه بالفعل تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة المحاسبية وان التعديلات التي جاء بها نظام المحاسبة المالية الجديد سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي.كما أن نظام المحاسبة المالية الجديد يحدد قواعد جديدة وطرق تقييم لاسيما فيما يتعلق بعمليات التسديد والأرصدة التي تؤثر على النتيجة،لكنها لا تلتقي بالضرورة مع القواعد الجبائية السارية ويعود للهيئات القيام بعمليات المعالجة للنتيجة المحاسبية من خلال عمليات الحسم وإعادة إدماج من أجل تحديد النتيجة الجبائية وهو الشيء الذي لا طالما قامت به هذه الهيئات.

إذن فحسب وزير المالية فانه بالرغم من وجود اختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي إلا أن الإدارة الجبائية ستتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بإدماج وخصم بعض العناصر وهذا ليس بعمل جديد بالنسبة لها لأنها لطالما قامت بذلك حتى في ظل المخطط المحاسبي الوطني ،وبالتالي التمكن من احتساب الضريبة على أرباح الشركات، ومن أجل تسهيل هذه العملية فقد تم تنصيب مجموعة عمل أخرى لدى المديرية العامة للضرائب وذلك من أجل تكييف التراكم الجبائي الحالي مع نظام المحاسبة المالية.أما مجموعات عمل المديرية العامة للضرائب فهي منصبة مع الوقت وستواصل التفكير من أجل اقتراح إجراءات جبائية وذلك بالتشاور مع المجلس الوطني للمحاسبة.

وستظل الإدارة الجبائية على استعداد للتكفل بجميع المشاكل التي ستترتب عن دخول نظام المحاسبة المالية حيز التطبيق.

ولأجل حل الإشكال المطروح حول علاقة التشريع الضريبي في الجزائر بالنظام المحاسبي المالي والتأكد مما إذا كانت الإدارة الجبائية قد تمكنت من تجاوز هذه الاختلافات أم لا ،وأن عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي لا تسبب لها أي مجهودات عمل إضافية لأن هذا يدخل في نطاق مهامها- حسب رأي وزير المالية – سيتم إثبات هذا من خلال التطرق إلى الجانب التطبيقي.

خلاصة

من خلال ما تم تناوله يتبين لنا أن النظام الجبائي الجزائري له أهمية بالغة إذ يعتبر من الأنظمة التي لها تأثير قوي في العديد من المجالات لا سيما منها المحاسبة والتي يجب أن توليها الدولة عناية كبيرة خاصة بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتدءا من سنة 2010.فقد كان النظام الجبائي سابقا هو المصدر الوحيد و الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسات لتحديد النتيجة المحاسبية، ،لكن حاليا يمتاز النظام المحاسبي المالي بالاستقلالية التامة عن النظام الجبائي ،إذ أصبحت القواعد المحاسبية المطبقة لتحديد النتيجة المحاسبية تحكمها مبادئ وقوانين القانون رقم 11/07 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74.

وان عملية الانتقال إلى تطبيق هذا النظام ينتج عنها تأثيرات على جوانب عدة مرتبطة بالمحاسبة لاسيما منها النظام الجبائي والذي ينبغي تكييفه مع النظام المحاسبي المالي لتسهيل تطبيق هذا الأخير ومما لاشك فيه أن السنة الأولى من تطبيق النظام المحاسبي المالي عرفت بعض الصعوبات الجبائية التي عالج المشرع الجبائي بعض منها من خلال إحداث بعض التعديلات على قوانين المالية لكن من خلال ما تم تقديمه سالفا يتبن لنا أن هذه التعديلات مست فقط بعض الممارسات المحاسبية البسيطة(عقود طويلة الأجل،خروج المصاريف الإعدادية..)،وكذلك بعض التصريحات الجبائية (إدراج النظام المبسط) ولم تمس العناصر الأساسية التي تدخل ضمن عناصر تحديد النتيجة الجبائية والتي يوجد فيها اختلاف كبير بين المعالجة المحاسبية والجبائية (كالاستهلاك،الإيجار التمويلي،منافع الموظفين،ضرائب الدخل المؤجلة..) وهذه الاختلافات ينجم عنها فروقات كبيرة والتي تتطلب بذل جهود مضنية من أجل أخذها بعين الاعتبار

والعمل على حلها وتجاوزها من أجل تمكين المؤسسات الوطنية من تسديد التزاماتها الجبائية وبالتالي تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي من جهة و كذلك الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من جهة أخرى.

المراجع

1-Abdelhamid DJILLALI, Réflexions Sur Le Projet Du Nouveau Référentiel Comptable Algérien En Rapport Avec Les Normes IAS/IFRS. Séminaire Portant Sur La Normalisation Comptable Internationale, 24 Septembre – 03 Octobre

,P 7Eme Édition Paris 2003Dandon ,Laurent Didelot « Maitriser Les IFRS» Groupe Revue Fiduciaire - -.62

2- بن اعمارة منصور"الضرائب على الدخل"، ،ص243.منشورات جامعية 2010.

3- بن اعمارة منصور"الضرائب على أرباح الشركات " منشورات جامعية 2010.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 44 ،المؤرخة في 25 يوليو 2009،ص 5

5- وزير المالية الجزائري كريم جودي في حديث لوكالة الأنباء الجزائرية –نشر في البوابة الأولى للوزير الأول في 2010/01/10