

إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر

The Compatibility Issue between the Financial Accounting System and the Fiscal regulations in Algeria

صالح مرازقة	عبد الكريم فرحات *
جامعة قسنطينة 2-عبد الحميد مهري Salahmerazka@gmail.com	جامعة قسنطينة 2-عبد الحميد مهري Ferhat_abdelkarim@live.fr
تاريخ النشر: 2020/06/23	تاريخ القبول: 2019/11/22
	تاريخ الاستلام: 2019/01/16

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة فتح اتجاهات البحث في موضوع ومجال التوافق والانسجام المحاسبي الجبائي، بالإضافة إلى تحديد الآثار المترتبة عنه، بغية الاستفادة من الإيجابيات والمنافع الناتجة عنه، وكذا الوقوف على أهم التحديات والعوائق التي تواجهه، ومحاولة إيجاد حلول لها. وأخيرا يمكن القول بأن النظام الجبائي الحالي ملزم على مسابقة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وهدف تكيفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وعليه يجب على الإدارة الجبائية وإدراكا منها بأهمية هذا الجانب اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

كلمات مفتاحية: نظام محاسبي مالي، نظام جبائي، عيوب، تكيف.

تصنيف JEL: H2.

Abstract

We try through this study to open the research field for new trends in compatibility and harmonization between accounting and fiscalty, and to determin its implications in order to benefit from the resulting advantages, as well as to identify the main challenges and obstacles facing it, and find the solutions for them. Finally, we may say that the current fiscal system is binding to follow the financial accounting system, as they are closely linked, for the aim of adapting it to the changes and developments inspired by the international accounting standards. Accordingly, the fiscal administration, aware about its importance, should take in the future the appropriate arrangements to balancing between the regulations' stability and tax revenues.

Keywords: Financial Accountancy System, Fiscal System, Challenges, Adaptation.

JEL Classification: H2.

تمارس المؤسسة الاقتصادية نشاطها في بيئة تتميز بالتغير الدائم للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية، الأمر الذي يتطلب منها التكيف مع هذه التغيرات ومتابعة تطوراتها والاستفادة منها على أحسن وجه. في ظل هذه البيئة الجديدة سعت الجزائر منذ الاستقلال إلى صياغة نظام محاسبي خاص بها، وتحقق لها ذلك من خلال استنادها على قواعد المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، المنبثق من المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1957، الذي تم استعماله إجباريا بداية من جانفي 1976 في إطار مبادئ الاقتصاد الموجه، حيث روعي عند تصميمه الاستجابة لاحتياجات المحاسبة الوطنية، التخطيط الوطني ومراقبة التحصيل الجبائي، لذا تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحقيق أغراض ضريبية " لتحديد الضريبة".

ونظرا للتحولات الاقتصادية الهائلة، التي فرضها اقتصاد السوق والظروف الاقتصادية الدولية، أصبح العالم أكثر تداخلا في علاقاته الاقتصادية مما ساعد على التوسع في الأسواق المالية ومن ثم ازدهار التجارة الدولية بأكثر مما عرفته في أي وقت مضى، حيث أضحت المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والظروف الاقتصادية الراهنة، كما أن التوجه الاقتصادي العالمي نحو الاندماج وتجاوز الحدود الإقليمية، إضافة إلى قرارات منظمة التجارة العالمية، ساهم في اتساع رقعة البلدان المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية وهذا الاتساع إنما هو امتثالا لعولمة علاقات الإنتاج الرأسمالية " دعه يعمل دعه يمر".

لقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة مراجعة وإصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية، وإيجاد نظام محاسبي آخر يستجيب لأهداف ومتطلبات البلاد ويتوافق مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية وتجسد ذلك بصدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من الفاتح جانفي 2010.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الواقع من طرف مستخدمي القوائم المالية، أفرز عدة نقائص وتغرات مختلفة أدت إلى مواجهة عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له، إذ يتطلب هذا الأخير ضرورة إجراء تعديلات وإصلاحات سريعة ودقيقة تمس قوانين البلد وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون التجاري، بالإضافة إلى قوانين المالية وبعض النصوص التنظيمية يجعلها تتلاءم مع الإيديولوجية الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، من خلال مسيرة الإصلاحات وذلك من أجل الوصول إلى التطبيق الجيد لهذا النظام واثمينه.

إن مبتغى وهدف القوائم المالية المعدة وفق هذا التوجه الدولي، هو التركيز على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وكذا خدمة احتياجات المقرضين والمستثمرين بالدرجة الأولى، أي أنها تخدم أهداف المؤسسة من خلال النشاط ضمن اقتصاد حر، بعدما كانت وفق المخطط المحاسبي الوطني موجهة لخدمة مصلحة الضرائب وتلبية لحاجيات المحاسبة الوطنية، أي أنها كانت تسعى أساسا إلى تحقيق أهداف النظام الجبائي، من خلال هيمنة النظرة القانونية واحتياجات الإدارة الجبائية عليه وذلك للمحافظة على حق الدولة في جميع المداخل.

مشكلة الدراسة

انطلاقا من هذا، تعد مشكلة الضرائب من المشاكل الكبيرة والمؤثرة على سريان ونجاح النظام المحاسبي المالي، خاصة في الوقت الحاضر، حيث تعتبر الضريبة موردا أساسيا من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المختلفة، وبلوغ هذه الأهداف يتوجب التنسيق فيما بينها من جهة والتوفيق بين مصلحة الأفراد والدولة من جهة أخرى (نظرية الوكالة)، حيث أن المكلف بالضريبة يسعى إلى تعظيم مصلحته في حين تسعى إدارة الضرائب إلى تعظيم منفعتها من خلال تحصيل الضرائب على كل المداخل.

إضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي الذي وضع بداعي الانفتاح الاقتصادي كان متأثرا تأثرا عميقا بالتجربة الأوروبية بصورة عامة والألمانية والفرنسية على وجه الخصوص، حيث قامت هذه الأخيرة بدراسة بعض قوانينها الضريبية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا ما أجبر السلطات المعنية على إعادة النظر في النظام الجبائي الجزائري وتعديله وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي وفلسفته .

في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، أكدت الجزائر من خلال الإجراءات الجبائية المتضمنة في كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وكذا قانون المالية السنوي لسنة 2010، على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، على الرغم من أن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية في الجزائر تعتبر وطيدة، كونها مهنتان مرتبطتان ومتكاملتان ، إضافة إلى هذا فإن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تمت دون الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النظام الاقتصادي (الانتقال من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق) وبالتالي خصوصية النظام الجبائي، لأنه لا يكفي استراد أنظمة جاهزة، برهنت على نجاحها في البيئة التي أوجدتها.

هذا ما يستلزم ضرورة إجراء إصلاحات على النظام الجبائي الجزائري لجعله يتلاءم مع النظام المحاسبي المالي واتخاذ التدابير اللازمة للاستجابة لمتطلبات التغيير.

وهذا ما يقودنا إلى طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

هل أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر منسجم منطقيا مع النظام الجبائي بحيث يمنع التضارب ويحقق التجانس ما بين البنية القانونية للنظام الجبائي، والأساس الاقتصادي للنظام المحاسبي؟

وينبثق عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية تكون الإجابة عليها في إجابات مرحلية للسؤال المركزي وهي:

- ما هو الإطار الفكري والتنظيمي للمعايير المحاسبية الدولية؟ وما مدى مساهمتها في تجسيد فكرة التوافق المحاسبي الدولي؟

- هل كل الظروف الاقتصادية، والسياسية والثقافية مهيأة لتطبيق نظام محاسبي مبني على قواعد السوق؟

- هل المنظومة القانونية التجارية والجبائية الجزائرية تحررت من إرث النظام الاقتصادي السابق؟

- ما هي التشريعات والقوانين التي يمكن تعديلها أو اضافتها للنظام الجبائي لجعله أكثر مرونة واستجابة لتطلعات النظام المحاسبي المالي؟

- هل فعلا النظام المحاسبي المالي في الجزائر يعكس الواقع كمصدر للتشريع؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤل الجوهري وما انبثق عنه من تساؤلات فرعية وضعنا لهذه الدراسة فرضيات تحدد المجال الذي نريد من خلاله الإجابة عن إشكالية البحث:

- يصطدم العمل المحاسبي في الجزائر بأحكام المنظومة التجارية والجبائية وهو ما يستلزم تحريرها لتساير متطلبات اقتصاد السوق.

- إن الأحكام الجديدة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي في مجال الضرائب لم يتمخض عنها حل لعدم التوافق المحاسبي الجبائي.

- إن تبني النظام المحاسبي المالي يستلزم من الجزائر تطوير النظام الجبائي وفقا لمقتضيات النظام المحاسبي المالي.

- يبقى النظام الجبائي الجزائري في حاجة إلى توافق أكثر مع النظام المحاسبي المالي لعدم كفاية ما قدم له .

أهمية الدراسة

يستمد هذا البحث أهميته من الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، إضافة إلى كونه يتعرض لأحد أهم المواضيع الاقتصادية المطروحة اليوم على الساحة العالمية، والمتداولة بين المهنيين والباحثين الأكاديميين وكذا المفكرين الاقتصاديين في مختلف البلدان المتقدمة أو النامية منها، خاصة في الوقت الراهن الذي يتسم بتحولات اقتصادية عميقة، كان لها أثر على مكانة الجباية كأداة ضبط وتوجيه ومراقبة.

كما تكمن أهمية البحث في إبراز الدور الذي يلعبه التوافق المحاسبي الجبائي في تنشيط أو عرقلة الاقتصاد الوطني، خاصة وأنه أصبح يمثل حجر زاوية في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية لكل البلدان، وبالتالي استنتاج العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي حتى تستطيع الدولة المحافظة على حقها في جميع المداخل، والتي بدورها تساهم في ترقية إيراداتها، كما يعتبر هذا التوافق ضرورة حتمية وأسلوب فعال لتحقيق الانسجام وتقليص الاختلافات بين النظام الجبائي والقواعد والمعايير الواردة في النظام المحاسبي المالي.

أهداف الدراسة

إن أهداف البحث التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه المداخلة تكمن فيما يلي:

- الوقوف على أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وأهم الجهود المبذولة لتسهيل عملية الانتقال؛
- محاولة فتح اتجاهات البحث في موضوع ومجال التوافق والانسجام المحاسبي الجبائي، بالإضافة إلى تحديد الآثار المترتبة عنه بغية الاستفادة من الإيجابيات والمنافع الناتجة عنه، وكذا الوقوف على أهم التحديات والعوائق التي تواجهه؛
- اقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تسهل عملية تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي.

خطة الدراسة

حاولت هذه المداخلة الإجابة عن التساؤل الرئيسي من خلال النقاط التالية:

- الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية،
- الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة للنظام المحاسبي المالي،
- التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين.

1. الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية

أدى ويؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى عدة تغييرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية المطبقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، وتمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، وبما أن تحديد النتيجة الجبائية يرتكز أساسا على النتيجة المحاسبية فإن أي تغيير في قواعد المحاسبة يترتب عنه بالضرورة تعديلات في النتيجة الجبائية، هذا ما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات الناتجة عن التغييرات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي.

ومن أهم هذه الاختلافات نذكر:

1.1. عقود إيجار التمويل

وفق النظام المحاسبي المالي المادة 1-135 و1-135 من الجريدة الرسمية رقم 19، يدرج في حسابات الميزانية كل أصل يكون محل إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع تغليب الواقع الاقتصادي علي الجانب القانوني بالإضافة لأقساط الاهتلاك إذا كانت للمؤسسة رقابة عليها وتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها بتسجيل التثبيات وفق عقود الإيجار كأصل، بالإضافة إلى تسجيل الإهلاكات الخاصة به، في حين لا تعترف الإدارة الجبائية إلا بالملكية القانونية للأصل حيث لا تسجل الاهتلاك الخاص به إلا إذا كانت مالكة له، وذلك حسب المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014. (الجريدة الرسمية، 2013)

2.1. مصاريف البحث والتطوير

حسب النظام المحاسبي المالي ووفق المادة 14-121 و15-121 من الجريدة الرسمية رقم 19 تعتبر تكاليف البحث نفقات يجب تسجيلها ضمن الأعباء بينما تكاليف التطوير يجب رسملتها ومعالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية وهنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، كما هو الحال بالنسبة للإدارة الجبائية، (الرسمية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009) بالإضافة إلى هذا فان مصاريف التطوير تؤدي إلى زيادة قيمة الأصول المعنوية وهذا ما يؤثر علي الوعاء الضريبي من خلال حساب أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة؛ في حين تنص المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 علي أنها تدرج كأعباء قابلة للخصم في حدود مبلغ 10 من الربح الخاضع في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج. (الرسمية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 - المادة 171، 2016)

3.1. العناصر ذات القيمة المنخفضة

يترك النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسة في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات ويتم إهلاكها وفق مخطط الإهلاك أو اعتبارها عبء ويتم خصمه فوراً بمجرد تحمله، في حين لم تتخذ الإدارة الجبائية التدابير اللازمة لتحديد قيمة العناصر ذات القيم المنخفضة. وعليه على الإدارة الجبائية اتخاذ الإجراءات الضرورية بخصوص تحديد القيمة التي يمكن اعتبارها قيمة منخفضة.

4.1. إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم

في نهاية الدورة المالية فإن المؤسسة تقيم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، وإذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبياً كإيراد أو عبء، رغم عدم تحققه وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة. في حين تعتمد الإدارة الجبائية على طريقة وحيدة متمثلة في طريقة التكلفة التاريخية وهذا ما يزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم.

5.1. تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات

حسب النظام المحاسبي المالي يتم تحميل تكلفة اقتناء أو إنتاج تثبيت ما تكاليف مستقبلية لم تتحملها المؤسسة فعلاً ويتم إهلاكها فعلاً ضمن مبلغ التثبيت قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات. في حين يعتبر إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفكيك أو التجديد مفهوم جديد تم اعتماده محاسبياً ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية.

وعليه على الإدارة الجبائية مراجعة نصوصها إما باعتماد هذه المفاهيم الجديدة أو إلغائها.

6.1. المعالجة المحاسبية للعناصر المكونة للتثبيت

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن إهلاك كل عنصر بصفة منفصلة وحسب المدة النفعية له، أما جبائياً فإن المؤسسات هي التي تقدر ما مدى قابلية فصل التثبيت إلى عدة مكونات، وعليه المدد التي تستخدمها الإدارة الجبائية تتعارض مع مدد الاستخدام المعتمدة محاسبياً.

7.1. طرق احتساب الإهلاك

حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهلاك تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتتمثل في: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية وطريقة

وحدات الإنتاج، في حين أن القواعد الجبائية تعتمد على الطريقة الخطية والتناقضية والمتصاعدة، أما طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج فهي غير معتمدة جبائيا.

وعليه على الإدارة الجبائية إعادة النظر في الطرق المحتملة لحساب الاهتلاك لأن طريقة الاهتلاك المتصاعد(المتزايد) المعتمدة جبائيا تم إلغاؤها محاسبيا.

8.1. قاعدة حساب الإهلاك للتثبيات غير المركبة

1.8.1. القيمة المتبقية

يشير النظام المحاسبي المالي إلى أن المبلغ القابل للإهلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل. بينما لا يزال أساس حساب الاهتلاك حسب القواعد الجبائية هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.

2.8.1. خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات

حسب النظام المحاسبي المالي فإن قاعدة حساب الاهتلاك يجب أن تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة التي تم تسجيلها محاسبيا وبالتالي انخفاض المبلغ القابل للإهلاك. أما من المنظور الجبائي فإن قاعدة حساب الاهتلاك هي التكلفة الإجمالية لاقتناء الأصل والتي لا تسمح بتخفيض خسارة القيمة.

وعليه على الإدارة الجبائية أن تتخذ موقفا بخصوص اعتماد هذه المفاهيم الجديدة وبالتالي الانسجام مع القواعد المحاسبية أو استبعادها، وبالتالي إجراء معالجات على الريج الخاضع للضريبة.

9.1. مراجعة مخطط الاهتلاك

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك بينما القواعد الجبائية لا تسمح بمراجعته (رضا، 2013).

10.1. مدة إهلاك التثبيات

1.10.1. مدة إهلاك التثبيات غير المركبة

المدة التي يؤخذ بها النظام المحاسبي المالي هي المدة المقدره للاستعمال وليس مدة حياته مع مراعاة القيمة المتبقية والتي تعكس بفعالية أحسن طريقة لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية، وتناسب هذه المدة مع وتيرة الاستعمال المحتملة والمحددة من طرف المؤسسة، في حين أن المدة المعتمدة لحساب الإهلاك وفقا للقواعد الجبائية هي المدة العادية للاستخدام

والتي تحددها الإدارة الجبائية حسب نوعية التثبيات والتي غالبا ما تكون أقل من المدة الحقيقية له. (الرسمية، قانون الضرائب المماثلة والرسوم المماثلة لسنة 2017 - المادة 141 و174، 2016)

2.10.1. مدة إهلاك التثبيات المركبة

العناصر المنفصلة المكونة للتثبيات الواحد تهتك في الواقع حسب المدة المتوقعة لاستخدامها إلى غاية استبدالها بعنصر بديل، غير أنه عندما تكون المدة الفعلية لاستخدام أحد العناصر المكونة للتثبيات أطول من المدة العادية لاستخدام هيكل التثبيات فإن العناصر الجزئية تهتك حسب مدة استخدام الهيكل (الرسمية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2008). هذا المفهوم الجديد تم اعتماده محاسبيا أما جباييا (المادة 140 و174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017) لم يرخص باعتماد المقاربة بالمكونات، حيث أعطى معدلات لاهتلاك التثبيات حسب طبيعة الأصل.

11.1. تكلفة الاقتراض

وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي فإن الفوائد المحتملة بمناسبة الحصول على قرض من أجل اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل تدمج في تكلفة هذا الأصل (القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية AS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، 2009). أما جباييا فلا يتم أخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل وتعتبر مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

وعليه فهذا الاختلاف ينتج عنه فرق على مستوى حساب الإهلاك حيث أن جزء من قسط الإهلاك المحاسبي يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة وبالتالي على الإدارة الجبائية اتخاذ موقف اتجاه هذا الاستحداث.

12.1. فرق إعادة التقدير

حسب النظام المحاسبي المالي يتم معالجة فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم بعض التثبيات مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في نهاية كل سنة مالية، بخلاف الإدارة الجبائية التي كانت تفرض عملية إعادة التقييم في فترات محددة وليس بصفة حرة كما هو معتمد حسابيا.

وعليه وفي انتظار أن تتخذ الإدارة الجبائية موقفا من اعتماد إعادة التقييم للتثبيات بصفة حرة، تعتبر كل الإهلاكات الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم الحر، غير قابلة للخصم جباييا ويعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

13.1. تقييم عناصر النقدية المحررة بالعملة الأجنبية

في إطار الشفافية المالية والاقتصادية فإن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل الآثار الناتجة عن تقييم عناصر النقدية بمختلف أشكالها والمحررة بعملة أجنبية في نهاية كل سنة مالية ضمن جانبين، أعباء ونواتج، ويتم تقييمها على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ. (D, 2005). بخلاف الإدارة الجبائية التي تقييم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية (حسب التكلفة التاريخية) وبالتالي فإنها تسمح للمؤسسات بتسجيل الأعباء فقط في نهاية كل دورة مالية.

وعليه على الإدارة الجبائية تعديل نصوصها لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي لأنها لم تعالج الفروق الموجبة (النواتج) المرتبطة بتغييرات سعر الصرف، وهذا سيؤثر بدوره على الربح الخاضع للضريبة (يسمح بخسارة جزء من مواردها) وبالتالي فمن الضروري اتخاذ إجراءات جبائية مماثلة للقواعد المحاسبية.

14.1. تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

حسب النظام المحاسبي المالي فإن كل التغييرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق علمها في الملاحق، تدرج مباشرة على مستوى الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (الرسمية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009) (الترحيل من جديد، الاحتياطات)، دون أن تسجل في حساب النتائج. هذا المفهوم الجديد تم اعتماده محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائرية وبالتالي فإن كل ما هو متعلق به يتطلب إعادة النظر فيه إذا ما اعتمد جبايا.

وعليه فإن إبعاد هذه التصحيحات عن النتيجة المحاسبية سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي، باعتبار النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية، وبالتالي على الإدارة الجبائية تحديد الاستراتيجيات المتبعة لاعتماد هذه القواعد الجديدة من عدمها.

15.1. الضرائب المؤجلة

يقصد بالضريبة المؤجلة " مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو القابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية"، وهناك نوعين (Abdelhamid.D, 2005) : ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم.

الجدول 01: الضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف، لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على الوعاء الضريبي.	يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (الرسمية، القرار المؤرخ في 26/07/2008 ص 18، 2009)

16.1. المؤونات

حسب النظام الحاسبي المالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة، كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى لأنها لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة (Samir.M, 2007). أما جبائيا فيسمح بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى.

17.1. المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة

حسب النظام الحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات مخصصة لمواجهة التزامات الكيان بخصوص المعاش وتكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وشركائها ووكلائها، وتحدد هذه المخصصات على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات السابقة. في حين لا تسمح القواعد الجبائية بتشكيل مؤونات لالتزامات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة لأنها تخفض من الوعاء الضريبي.

18.1. خسائر القيمة

حسب النظام الحاسبي المالي فإنه يتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات، على شرط أن تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي عنصر من أصول الميزانية أقل من قيمته المحاسبية؛ هذا العنصر الجديد (خسائر القيمة) لم تتطرق إليه القواعد الجبائية ونصوصها كونه يؤثر جبائيا على المبلغ القابل للإهلاك وبالتالي على حساب أقساط الإهلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان.

19.1. الخدمات المقدمة في إطار العقود طويلة الأجل

يترك النظام الحاسبي المالي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الإتمام بالنسبة للعقود التي تقع تواريخ انطلاقتها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، أما

القواعد الجبائية فلم تتوقع أي شيء فيما يخص هذه العقود (استحداث جديد)، وهذا ما يثير صعوبات للإدارة الجبائية لأن تحديد النتيجة وفق الطريقة الأولى يختلف عن تحديد النتيجة وفق الطريقة الثانية.

وعليه يجب على الإدارة الجبائية اختيار الطريقة الأمثل والأقل انعكاسا على الوعاء الضريبي لتحديد النتيجة المتعلقة بالعقود طويلة الأجل.

20.1. الضريبة على الأرباح

الجدول 2: الضريبة على الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية.

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
- تعتبرها بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبار الدولة كمشرك له الحق، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء.	- تعالج الضريبة على الأرباح على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء.
- تحسب مقدار الضريبة على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال).	- تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (Samir, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper le passage, 2007)

وعليه على الإدارة الجبائية تأويل هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها أو عدمها (باعتبارها أعباء)، مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا. (SAMIR, 2007) بعدما تطرقنا إلى أهم الفروقات والاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية سنحاول أن نقترح بعض التدابير لإحداث الانسجام بينهما.

2. الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة للنظام المحاسبي المالي

لقد جاءت أهم هذه الإجراءات في كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وقانون المالية لسنة 2010 والتي تمثل جزءا مكملا لاستيعاب عملية تطبيق النظام بشكل فعال وبالتالي مساعدة المؤسسات في تطبيق الإجراءات الجديدة.

1.2. أهم التعديلات التي أتى بها قانون المالية التكميلي لسنة 2009

1.1.2. العقود طويلة الأجل

حسب نص المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإن: "الطريقة المسموح بها لتحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبتين هي طريقة التقدم في الأشغال وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة". (الرسمية، قانون المالية التكميلي ل 2009، 2009)

وعليه فإن التشريع الجبائي تبنى فقط طريق التقدم في الأشغال (أكثر ملائمة لتحديد الوعاء الضريبي) بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي يعترف بطريقتين وهما طريقة التقدم في الأشغال وطريقة الإتمام.

2.1.2. الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم

1.2.1.2. الإهلاكات

حسب نص المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، فإن: "العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسم يمكن تقييدها مباشرة كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها"، بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي لم يحدد القيمة المنخفضة للتثبيت.

2.2.1.2. المؤونات وخسائر القيمة

حسب نص المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009: "تم قبول مبدأ تكوين الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم المتعلقة بالمخزونات أو الغير، المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تسجيلها محاسبيا في السنة المالية وعرضها في الجدول الخاص بكشف المؤونات".

3.1.2. التأكيد على الارتباط بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي

حسب نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، فإنه: " يجب على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة".

4.1.2. المصاريف التمهيدية

حسب نص المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الفقرة 03: "تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإطفاء الأصلي."

5.1.2. مصاريف البحث والتطوير

حسب نص المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإن: "مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة تخصم من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث."

6.1.2. إعادة تقييم التثبيات

حسب نص المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، فإنه: "يتم دمج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات من تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، كما يقيد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتي من عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة."

2.2. أهم التعديلات التي أتى بها قانون المالية السنوي لسنة 2010

1.2.2. الإهلاكات والمؤونات

حسب نص المادة 08 من قانون المالية السنوي 2010 فإنه (الرسمية، قانون المالية السنوي لـ 2009، 2020)

- تم إعادة صياغة الفقرة المتعلقة بالقيمة المنخفضة للتثبيات حيث يعتبر إجراء تنظيمي لم يمس مضمون الفقرة؛

- الأملاك المتحصل عليها بصورة مجانية تسجل في أصول المؤسسة بقيمتها السوقية؛

- قاعدة حساب القسط السنوي للإهلاك القابل للخصم جبائيا بالنسبة للسيارات السياحية هو 1.000.000 دج للوحدة، كما أن هذا السقف لا يطبق على المؤسسات التي تشكل هذه السيارات نشاطها الأساسي؛

- قاعدة حساب الإهلاك للتثبيات الخاضعة لرق.م (TVA) هو سعر الاقتناء أو سعر التكلفة دون الر.ق.م (HT)، أما قاعدة حساب الإهلاك بالنسبة للتثبيات غير الخاضعة لرق.م هو سعر الاقتناء بكل الرسوم (TTC)؛

- إهلاك التثبيات يتم على أساس طريقة الإهلاك الخطي، غير أنه يمكن للمؤسسات أن تطبق الإهلاك المتناقص أو المتزايد حسب الشروط المنصوص عليها جباثيا؛
- في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهلاك على أساس مدة مساوية لمدة العقد الإيجاري،
- لا يمكن أن تجمع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات.

2.2.2. المعالجة الجباثية لإعانات الاستغلال

حسب نص المادة 09 من قانون المالية السنوي لـ 2010: "تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها".

3.2.2. العجز المالي

حسب نص المادة 10 من قانون المالية السنوي لـ 2010 فإنه: "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز الزائد يُنقل بالترتيب، إلى السنوات الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز". وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

4.2.2. قابلية خصم بعض الأعباء

1.4.2.2. الأعباء المتعلقة بالإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية والثقافية

حسب نص المادة 11 من قانون المالية السنوي لـ 2010 فإنه: "يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب وكذا النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى تنظيم المهرجانات الثقافية أو ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين والطبيعيين شرط ألا تتجاوز حد أقصاه ثلاثون مليون دينار 30.000.000 دج".

2.4.2.2. المصاريف التمهيدية

حسب نص المادة 11 من قانون المالية السنوي لـ 2010: "تم سن نفس النص السابق في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 مع إضافة عبارة تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح السنوي الموافق".

5.2.2. إعادة تقييم الأصول

حسب نص المادة 13 من قانون المالية السنوي لـ 2010 فإن: "فائض القيمة أو ناقص القيمة الناتج عن إعادة التقييم الحر للثببتات الواردة في أصول الميزانية له انعكاس على النتيجة الجبائية". (فائض القيمة يدمج، وناقص القيمة قابل للخصم).

ورغم كل هذه التعديلات والإجراءات المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، فإنها تبقى غير كافية لإحداث الانسجام بين النظامين لذلك سنحاول اقتراح بعض التدابير التي من شأنها تقليص الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

3. التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين

في إطار الاهتمام بإحداث الانسجام بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي، يلاحظ أن أغلب المواد المعنية بالتعديل تم التطرق إليها وتعديلها، إلا أنه تبقى هناك بعض المواد الجبائية التي تتطلب الانسجام والتي يمكن تبيينها من خلال الاقتراحات التالية:

1.3. التمييز بين الثببتات والأعباء

1.1.3. مفهوم الأصل

في إطار اعتماد مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني يجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح ودقيق للأصل لرفع اللبس والغموض الواقع بالنسبة لعقود التقاول من الباطن وعقود التأجير، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصولاً حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل.

وفي هذا الإطار على الإدارة الجبائية اعتماد التعريف الوارد في S.C.F بصفة صريحة، ولا يمكن الاستدلال بنص المادة 06 من ق.م.ت لسنة 2009 التي تفرض على المؤسسات وجوب احترام التعاريف الواردة في S.C.F ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية، لأن أغلب هذه المفاهيم تتعارض معها كونها مستوحاة من المرجعية الدولية.

2.1.3. نفقات البحث والتنمية

في غياب تعريف جبائي دقيق للثببتات المعنوية وكذا صعوبة التمييز بين نفقات البحث ونفقات التنمية، فإننا نقترح اعتماد نفس المعالجة المحاسبية، ففي حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التنمية لأي مشروع فإنه يتم معالجة هذه النفقات كأنها أنفقت كلها في مرحلة البحث، وبالتالي تسجل كأعباء، أما نفقات التنمية لأي مشروع إذا توفرت فيها الشروط

المتعلقة بالثبوت المعنوي فإن تكلفتها تدرج ضمن التثبيات المعنوية ويتم إهلاكها حسب مخطط الإهلاك. (Obert.R, 2006).

2.3. إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم

في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيمة الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، وفي غياب مثنين مؤهلين للقيام بهذه العملية، فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا ليست مهيأة لاستخدام هذه الطريقة وما ينجر عنها من تكاليف وعلية التداير الجبائية المقترحة هي استبعاد هذه الطريقة من الطرق المعتمدة جبائيا، بمعنى الإبقاء على طريقة التكلفة التاريخية، وفي فترات معينة تدخل وزارة المالية لفرض إعادة التقييم للأصول بصفة منتظمة بدلاً من إعادة التقييم الحر.

3.3. تقدير تكلفة التثبيات

على العموم فإن تكلفة اقتناء التثبيات من المنظور الجبائي مماثلة لتكلفة التثبيات حسب S.C.F، باستثناء الأتعاب المهنية الخاصة بالمهندسين والمعماريين، والتي نقترح على الإدارة الجبائية أن تعتمد كآساس لحساب تكلفة الأصل لتتطابق مع قواعد التقييم المعتمدة في S.C.F، أما فيما يخص تكاليف التفكيك والتجديد فإذا كانت تشكل إلزاما للمؤسسة فإنه يتم إضافتها إلى تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، وعلية نقترح على الإدارة الجبائية أن تستبعد من تكلفة الأصل، بمعنى اعتبارها كأعباء تخصم فوراً حين يتم إنفاقها.

4.3. طرق حساب الإهلاك

حسب S.C.F فإن طرق حساب الإهلاك المعتمدة تتمثل في الطريقة الخطية، طريقة الإهلاك المتناقص وطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج، في حين النظام الجبائي يعتمد الإهلاك الخطي، المتناقص والمتصاعد، إذن الاختلاف بين التشريعين قائم حول الإهلاك حسب وحدات الإنتاج، وعلية فإننا نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد هذه الطريقة مع إرفاق طلب كتابي مع التصريح السنوي بخيار هذه الطريقة، ويعتبر خياراً لا رجعة فيه بالنسبة للمؤسسات التي طلبت الاستفادة منه.

5.3. اعتماد الأصول المركبة

مصطلح الأصول المركبة من المنظور الجبائي يعتبر مفهوم جديد، وعلى الإدارة الجبائية أن تعتمد حتى تسائر التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي، ولهذا نقترح على الإدارة إصدار

تعليمات تخصص لتعريف الأصول المركبة وتحديد المعايير والأسس المعتمدة لاعتبار عنصر ما كأصل منفصل على الأصل الرئيسي.

1.5.3. المصاريف اللاحقة المتعلقة بصيانة الأصول المركبة

من المنظور المحاسبي فإن هذه النفقات تضاف إلى القيمة الأصل وتهتك حسب مدة إهلاك تختلف عن مدة إهلاك الأصل الرئيسي، أما من المنظور الجبائي فنقترح أن تأخذ هذه النفقات كأعباء تسجل في جانب التكاليف ولا تدمج في تكلفة الأصل ولا يتم إهلاكها، بمعنى أنها تخصص مباشرة عند إنفاقها.

2.5.3. مدة إهلاك الأصول المركبة

من المنظور لمحاسبي فإن مدة الاستخدام هي المدة الحقيقية التي انتفعت بها المؤسسة من التثبيت، بخلاف الإدارة الجبائية التي تعتمد المدة العادية للاستخدام، وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تتبنى المدة الحقيقية للاستخدام أو أن تبقى مستخدمة للمدد العادية المتعارف عليها مع إلزام المؤسسات بإجراء معالجات بالنسبة للاهتلاكات الإضافية لأنه غالبا ما تكون المدة العادية المستخدمة جبائيا أقل من المدة الحقيقية للاستخدام المستعملة محاسبيا.

6.3. قاعدة حساب الإهلاك للتثبيات غير المركبة

1.6.3. القيمة المتبقية

يُحسب الإهلاك المحاسبي على أساس قيمة التثبيت مع تخفيض القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بخلاف الإهلاك الجبائي الذي يحسب على أساس قيمة الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية عند التنازل عنه (Grute.T, 2004)، ونقترح في هذا الإطار على الإدارة الجبائية أن تتكيف مع S.C.F وتعتمد القيمة المتبقية ولكن بشروط: كتوفير مختصين لتقييم الأصل المراد التنازل عنه مسبقا أو الإبقاء على الطريقة السابقة مع استبعاد القيمة المتبقية ويتم معالجتها من خلال تطبيق إهلاك إضافي.

2.6.3. خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيت

محاسبيا فإن أساس حساب الإهلاك يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة (يتم طرحها)، أما جبائيا فإن أساس حساب الإهلاك هو قيمة الأصل دون طرح خسارة القيمة (T, 2004) ونقترح على الإدارة الجبائية في هذا المجال ألا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات القابلة للإهلاك وإنما تعترف بها بالنسبة للتثبيات غير القابلة للإهلاك.

خاتمة

يترتب عن تطبيق النظام المحاسبي المالي انعكاسات ايجابية وسلبية في نفس الوقت على كل الأطراف الناشطة والفاعلة في الوسط الاقتصادي، والتي لا يمكن قياسها وحصرها بصورة دقيقة. فبالرغم من كل ما يحققه هذا النظام من ايجابيات على المدى الطويل كتوفير إطار عام ينظم الممارسة المحاسبية ويقدم معلومة مالية مقروءة وقابلة للمقارنة تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة، إلا أنه هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تعترض الوصول إليها والمتعلقة بالبيئة الجزائرية في حد ذاتها وخصوصا تلك المتعلقة بالتقييم والقواعد الجبائية.

نتائج الدراسة

أسفرت هذه الدراسة على جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- هناك العديد من نقاط التعارض أو الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- يتضمن النظام الجبائي الجزائري جملة من القواعد والقوانين تبقي العلاقة بين المحاسبة والجبائية متواصلة، حتى مع تغير الثقافة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية، ما يؤدي إلى تسجيل فروقات مفاهيمية ونوعية بين النظامين؛
- لا يمكن أن تتوافق القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا في نطاق ضيق لما يترتب من انعكاسات عن الإيرادات العامة للدولة، وعليه كان لزاما على الإدارة الجبائية أن تساير هذه التغيرات من خلال إصدار بعض النصوص الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- رغم التدابير التي اتخذتها الإدارة في قوانين المالية السنوية والتكميلية لسنتي 2009 و2010، إلا أنها لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية؛
- إن سيناريو فصل القواعد المحاسبية عن الجبائية صعب حدوثه خاصة في الأحداث الراهنة، كون أن القوانين الجبائية التي تم إصدارها إلى حد الآن لا تخدم ولو بجزء صغير عملية الفصل.

توصيات الدراسة

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها أعلاه يمكن استخلاص التوصيات التالية:

- يجب على الإدارة الوصية (وزارة المالية) التطرق إلى إمكانية فصل المحاسبة عن الجبائية كما هو الحال في الأنظمة الانجلوسكسونية، وذلك من خلال تطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛

- الاستفادة من تجارب البلدان التي قامت بدراسة قوانينها الضريبية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة تلك التي ترتبط المحاسبة بالجبائية فيها بنفس درجة ارتباطها في الجزائر مثل فرنسا؛

- إعادة صياغة التشريعات والقواعد الجبائية بما يفك الارتباط بينها وبين الممارسة المحاسبية، الأمر الذي يشجع بدرجة كبيرة المؤسسات على الالتزام بمفاهيم الشفافية والإفصاح المحاسبي،

وأخيرا يمكن القول بان النظام الجبائي الحالي ملزم على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما ويهدف تكييفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وعليه يجب على الإدارة الجبائية وإدراكا منها بأهمية هذا الجانب اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

المراجع

- الجريدة الرسمية. (2009). قانون المالية التكميلي لـ 2009. الجزائر: الجمهورية الجزائرية.
- الجريدة الرسمية. (2009). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر: الجمهورية الجزائرية.
- الجريدة الرسمية. (2013). قانون المالية لسنة 2014 - المادة 53. الجزائر: الجمهورية الجزائرية.
- الجريدة الرسمية. (2013). قانون المالية لسنة 2014 المادة 53. الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- بكيجل عبد القادر. (2009). أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية IAS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي - مذكرة ماجستير. الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
- جاحدو رضا وآخرون. (2013). أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه. الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر (صفحة 6). الوادي: المركز الجامعي بالوادي.

Abdelhamid, D. (2005). Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS. *Séminaire portant sur la normalisation comptable internationale*. Koléa - Alger: école supérieure de commerce.

- D, A. (2005). *Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS. Séminaire portant sur la normalisation comptable internationale (p. 22)*. Koléa - Alger: école supérieure de commerce.
- Grute, T. (2004). *les incidences fexpertise juridique et fiscale*. Paris: institut supérieur du commerce.
- Hamza, O. (2014, 03 15). *conséquences fiscales des nouvelles normes comptables IFRS*. Récupéré sur COMPTA-SOFT.COM: WWW.COMPTA-SOFT.COM
- Obert, R. (2006). *pratique des normes IFRS*. Paris: DUNOD.
- Samir.M. (2007). *Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper le passage - magistère*. Alger: école supérieure de commerce.
- T, G. (2004). *les incidences fexpertise juridique et fiscale*. Paris: institut supérieur du commerce.