

دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
Studying the compatibility between the financial accounting system and the Algerian
fiscal system

أ.د. بن الدين امحمد

أستاذ التعليم العالي، جامعة أحمد دراية بأدرار
مدير مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي

mustadine@yahoo.fr

د. عوماري عائشة

أستاذ مؤقتة، جامعة أحمد دراية بأدرار
عضو مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الأفريقي

omarich@hotmail.fr

تاريخ القبول للنشر: 2019/03/31

تاريخ الاستقبال: 2019/01/06

ملخص:

تهدف الدراسة إلى مراعاة مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد المعتمد في الجزائر سنة 2010، مع النظام الجبائي الجزائري، فبعد تقديم الإطار التعريفي للنظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي، تم إبراز مختلف الفروقات الجوهرية بين النظامين وتوضيح أهم الجهود المبذولة في الجزائر لتقليص الهوة بين النظامين، مع محاولة إعطاء بعض الحلول التي قد تساعد في امتصاص هذا الاختلاف بينهما. وتوصلت الدراسة إلى أنه وبالرغم من التدابير التي اتخذتها الإدارة في قوانين المالية السنوية المتعاقبة منذ سنة 2010، إلا أنها لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية، وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في القوانين الجبائية لجعلها أكثر ملائمة مع النظام المحاسبي المالي والتمكين من تقليص الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، النظام المحاسبي المالي، نقاط الاختلاف.

التصنيف JEL: M₄₁, H₃₀, L₁₅

Abstract:

The aim of this research is to highlight how far the Algerian tax system agrees with the new fiscal accounting system adopted in Algeria in 2010. After introducing the defining frameworks of the Algerian tax system and the new fiscal accounting system, the most important differences between them have been highlighted, and the most important efforts excerpted in Algeria to lessen the gap between the two systems have been clarified. An attempt to suggest some solutions that may help absorb the differences between them has been put forward later.

The study concluded that despite the measures taken by the Administration in the successive annual financial laws since 2010, it has not been able to establish a system of taxation consistent with the shifts and changes in the accounting environment. The study recommended the necessity to review the tax laws to make them more appropriate with the fiscal accounting system and to be able to reduce the gap between the accounting and taxing systems.

Key words: The taxing system, financial accounting system, the points of difference.

JEL Code : M₄₁, H₃₀, L₁₅

المقدمة:

لقد شرعت الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي من أجل مواكبة التطورات العالمية، إلا أن هذا التطور أثر على النظام الجبائي باعتباره المتأثر الأول من هذا التغيير.

مشكلة الدراسة:

بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي اتسعت الفجوة بين المحاسبة والجباية، لذا كان من الضروري إصدار قوانين جبائية جديدة وتعديل القوانين الحالية لتتماشى مع مبادئ وإجراءات النظام المحاسبي المالي الجديد. وعلى ضوء ما سبق تطرح الإشكالية التالية:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع النظام الجبائي في الجزائر؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة تحقيق جملة من الأهداف نوجز أهمها في ما يلي:

— تقديم الإطار المفهومي للنظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر؛

— تسليط الضوء على أهم إصلاحات النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر؛

— إبراز أهم أوجه الترابط بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي؛

— محاولة تقديم السبل الكفيلة بإحداث التوافق بين النظامين المحاسبي والجبائي.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في بيان مختلف نقاط التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في خضم ما تعرفه البيئة المحاسبية من تغيرات في مجالي النصوص القانونية والتطبيق. وتزداد هذه الأهمية خاصة في كون الدراسة تحاول تقديم التدابير الكفيلة بتقليل الهوة في الاختلاف وإحداث التوافق بين النظامين.

منهج الدراسة:

تبعا لطبيعة الموضوع، ولتحقيق أهداف الدراسة، فسيتم اعتماد المنهج المقارن لتتبع الظاهرة محل الدراسة (مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي)، كما سيتم استخدام المنهج التحليلي المبني على الأسلوب التنبؤي لمحاولة تقليص أوجه الاختلاف بين النظامين وتحقيق الأهداف المنتظرة منهما في ظل ما تشهده البيئة المحاسبية من تحولات.

الدراسات السابقة: هناك عديد الأبحاث والدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية عالج كل منها إشكالية من الإشكاليات المطروحة نذكر منها:

— دراسة سعيدي عبد الحليم، (2015)، بعنوان: **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهي أطروحة دكتوراه، حاول من خلالها الباحث الوقوف على واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومحاولة تقييم إفصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها (SCF)، من خلال دراسة استكشافية لعينة من المؤسسات، وتوصل إلى أن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت الحالي ليس بالسهولة التي قد يفترضها أو يظنها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائما حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق منذ سنة 2010.**

— دراسة نعيمجي عبد الكريم (2017)، بعنوان: **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، وهي أطروحة دكتوراه حاول من خلالها الباحث التعرف على مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر وهذا من أجل الإلمام بمختلف المعطيات حول نجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وإبراز العناصر التي تحد من نجاحه وتوصل إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر**

بكيان واحد، كما توصل إلى وجود صعوبة في شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وأوصت دراسته بضرورة إرساء بيئة تسمح بالتطبيق السليم والواقعي والعملي للنظام المحاسبي المالي المستمد فعليا من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، التي تظهر القوائم المالية المجمعة صادقة وشفافة تقدم الوضعية الحقيقية لمجمع الشركات وتفيد مستخدميها في اتخاذهم القرار الرشيد.

دراسة بن نابي حسين & طيبي أحمد، (2017) بعنوان: المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي E.I.M.S، وهي مذكرة ماستر، حاولت إيضاح مفهوم المحاسبة الجبائية بصفة عامة، من خلال دراسة تشخيصية لأهم الضرائب والرسوم المكونة للنظام الجبائي الجزائري الحالي الذي عرف العديد من التعديلات، وكيفية معالجتها محاسبيا، بالإضافة إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، لكي يتم تحقيق التوافق والانسجام بين النظامين، من أجل ضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية.

خطة الدراسة: للإجابة على الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى 04 عناصر وذلك كما يلي:

1/ الإطار التعريفي للنظام الجبائي الجزائري.

2/ ماهية النظام المحاسبي المالي.

3/ العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي

4/ الفروقات الجوهرية بين النظامين وأهم التدابير والاقتراحات للتقليل منها.

أولا: الإطار التعريفي للنظام الجبائي الجزائري

1/ تعريف النظام الجبائي:

1-1/ التعريف الأول: يعرف النظام الجبائي على أنه "الهيكل المنفرد بملاحمه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية." (قدي، 2002، ص: 06)

1-2/ التعريف الثاني: هو مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق الأهداف مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام بأجهزته لتنفيذ كل المراحل من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية تحصيل الضريبة (الطريق، 2005، ص: 19).

1-3/ التعريف الثالث: يعرف النظام الجبائي على أنه: "مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع" (خلاصي، 2006، ص: 25).

1-4/ التعريف العام: من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن النظام الجبائي هو عبارة عن إطار عام يضم مجموعة من القوانين والتنظيمات والإجراءات بغية تحقيق هدف الدولة والممثل في تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

من خلال ما سبق نستنتج أن للنظام الجبائي ثلاثة مكونات رئيسية وهي كالتالي: (عبد العزيز عثمان، العشماوي، 2007، ص: 324-325)

● أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة الخاصة بالمجتمع والتي تختلف من مجتمع لآخر وفقاً للتطور الاقتصادي والنظام السياسي؛

● مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة والتي تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها؛

● مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية التي تمثل الطريقة التي يعمل من خلالها النظام الضريبي ومختلف أجهزته.

2/ دوافع اصلاح النظام الجبائي الجزائري:

نظرا للتحويلات الاقتصادية العالمية وتحول الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق من أجل مواكبة التطورات العالمية وخاصة بعد انتشار وزيادة الاستثمارات الأجنبية والشركات متعددة الخدمات، كان لابد من إجراء تعديلات وتغييرات في النظام الجبائي من أجل مواكبة هاته التطورات، ومن بين الأسباب التي أدت إلى إصلاح هذا النظام: (حجار، 2006، ص: 57-61)

2-1- **تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:** يمتاز النظام الجبائي بكثرة الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسات؛ إذ أصبحت تشكل مشكل كبير سواء للموظفين المكلفين في المؤسسة وحتى أعوان الإدارة الجبائية؛

2-2- **ثقل العبي الضريبي:** إن تعدد الضرائب المفروضة وكذا ارتفاع معدلاتها وتشابكها أدى إلى تحمل المؤسسة أعباء كبيرة وهذا ما يؤدي في بعض الأحيان إلى إفلاس المؤسسات وخاصة في الشركات بأنواعها؛

2-3- **نظام جبائي غير ملائم لمتطلبات المرحلة الحالية:** بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والانتقال من اقتصاد ريعي إلى اقتصاد متعدد، إضافة إلى ذلك سياسة التقشف الذي انتهجتها الدولة، جعلت من النظام الجبائي القديم لا يتوافق مع التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي؛

2-4- **ضعف العدالة الجبائية:** يفتقر النظام الجبائي الجزائري إلى العدالة الجبائية، إذ هناك إجحاف بالنسب لأصحاب الدخول الضعيفة خاصة فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

2-5- **ضعف الادارة الجبائية:** إن نقص التقنيات المتطورة في الإدارة الجبائية وانتشار البيروقراطية أدى إلى صعوبة تطبيق النظام الجبائي، لذا وجب التحول من الإدارة العادية إلى الإدارة الإلكترونية؛

2-6- **انتشار التهرب الضريبي والرشوة:** بسبب تماطل المسؤولين عن النظام الجبائي في تكنلجة الإدارة الجبائي أدى إلى انتشار الرشوة وساهم في زيادة التهرب الضريبي الناتج عن استغلال الثغرات الموحدة سواء في النظام أو في تطبيق الإجراءات.

3/ أهداف الاصلاح الجبائي:

نظرا للمرحلة الحساسة التي مرت بها الجزائر، سعت هاته الأخيرة إلى القيام بإصلاحات وتغييرات جذرية تتواءم مع الظروف الحالية من أجل إنعاش الاقتصاد. ويمكن تقسيم تلك الأهداف حسب الغاية منها كما يلي:

3-1- **الأهداف التقنية:** ومن أهم مرتكزاتها (حجار، 2006، ص: 61-62)

✓ تبسيط النظام الجبائي؛

✓ عصنة الإدارة الجبائية؛

✓ خلق التوازن بين الضريبة والشكل القانوني للمؤسسات؛

✓ محاربة الغش والتهرب الضريبي؛

كما يهدف النظام كما يهدف النظام إلى: (مسي، 2015، ص: 37)

✓ تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيه نحو الاستثمار؛

✓ إعادة هيكلة المصالح الجبائية.

3-2- **الأهداف الاجتماعية:** وتهدف أساسا إلى تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة من خلال: (مسي، 2015، ص: 37)

✓ محاولة التخفيف من البطالة؛

✓ التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية؛

✓ محاولة تغطية الاحتياجات الاجتماعية كالسكن وغيرها من التخصيلات الجبائية.

3-3- الأهداف الاقتصادية: ومن أهمها:

✓ تشجيع الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية؛

✓ زيادة الدخل القومي من خلال تشجيع الانتاج؛

✓ ترقية الصادرات الوطنية؛

✓ توفير حوافز للقطاع الخاص من اجل خلق المنافسة بين المؤسسات المنتجة.

3-4- الأهداف المالية: أهمها في الوقت الراهن هو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وجعلها تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة وهذا مايفسر زيادة الضرائب والرسوم في قانون المالية لسنة 2017.

4/ الأسس القانونية والتنظيمية للنظام الجبائي: يرتبط النظام الجبائي بمجموعة من الأسس القانونية والتنظيمية لعل من أهمها:

4-1- السياسة الضريبية: ويمكن تعريفها بأنها: "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع" (عبد العزيز عثمان، 2000، ص: 13)،

كما يمكن تعريفها على أنها "مجموعة المبادئ التي تنظم الاقتطاع الضريبي، وتكمل الخصائص الأساسية للضريبة بهدف تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية" (Mathieu, 1999, p: 01).

كما إن للسياسة الضريبية عدة مقومات أهمها: قدرة الأداء الجبائي، الهيكل الجبائي، المحيط الجبائي (خلاصي، 2006، ص: 23).

4-2- القانون الضريبي: يعتبر القانون الضريبي الركيزة الأساسية التي يبنى عليها النظام الجبائي، وهو فرع من فروع القانون المالي الذي يتكفل بتنظيم الأسس والقواعد المتعلقة بتقدير الإيرادات العامة وجبايتها والعلاقات القانونية التي تنشأ عنها فيما بين السلطات الضريبية والمكلفين بالضريبة" (عدي شادي: 2003، ص: 05). وهذا مانصت عليه المادة 61 من الدستور الجزائري "كل المواطنين متساوون في الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى القانون" (الدستور الجزائري، 1989، المادة 61).

4-3- الإدارة الجبائية: تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي، كونها تمثل الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة وتصنيفها وتحصيلها ومختلف الإجراءات الخاصة بها، وتختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حمايةً لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى كما تقوم باقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الجبائي إلى درجة الرقي والكمال وتساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. (دراز، 2003، ص: 121)

ثانيا: ماهية النظام المحاسبي المالي

قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، واعتبرته إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية (OMC) إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري.

1/ مفهوم النظام المحاسبي المالي: يمكن تناول تعريف النظام من ناحيتين:

1-1/ من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المبررة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها. (كنوش، 2009، ص: 7-8)

1-2/ من الناحية الاقتصادية: جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي يدعى في صلب هذا القانون "المحاسبة المالية" كالتالي: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. (الجريدة الرسمية، 2007، ع47)

وعليه من خلال التعريف السابق يمكن القول بأن المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي هي "طريقة لجمع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي، والتي تدخل، وتخرج وتبقى في الوحدة الاقتصادية، هذه التدفقات الناشئة أساسًا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية سيكون لها أثر على الأموال داخل هذه الوحدة الاقتصادية".

2/ المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه:

1-2/ المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي

تعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة، فعندما يواجه المحاسبين مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى هذه المبادئ، وعليه يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي، وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وعملية تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية. وتمثل هذه المبادئ في: (سعيد، 2015، ص: 119)

1-1-2/ دورة المحاسبة: أو ما يسمى بالدورية أو السنوية، حيث أنه يتم تقسيم العمر الزمني للمؤسسة إلى فترات زمنية متساوية تسهل عملية القياس المحاسبي عادة ما تكون السنة من 01/01/N إلى 31/12/N؛

2-1-2/ مبدأ استقلالية الدورات: يرتبط مبدأ استقلالية الدورة المحاسبية بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دوائر محاسبية مستقلة، يعني ربط كل دورة بنفقاتها ونواتجها الفعلية فقط؛

3-1-2/ مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: مبدأ الحفاظ على الميزانية الافتتاحية يعني أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية يجب أن تتوافق مع إغلاق الميزانية الختامية للسنة السابقة، وينبغي بعد ذلك تحميل التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الممكنة على الميزانية الافتتاحية؛

4-1-2/ مبدأ الأهمية النسبية: يقصد بهذا المبدأ أن يعطي المحاسب تركيز أكبر للعناصر الهامة الواردة بالقوائم المالية، مما يؤثر ذلك على طريقة معالجتها، وكذا يفيد في التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية؛

5-1-2/ مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية: مبدأ مواصلة الطرق المحاسبية يمكن مستخدمي المعلومات من مقارنة تغيرات في الكشف المالية لنفس الوحدة في الوقت المناسب وأيضا مع تلك المؤسسات التي في نفس مجال النشاط؛

6-1-2/ مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة؛

7-1-2/ مبدأ استقلالية الذمة المالية: تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك، والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك؛

8-1-2/ مبدأ عدم المقاصة: كل من عناصر القوائم المالية، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى؛

9-1-2/ مبدأ الوحدة النقدية: يقوم هذا المبدأ على أساس أن النقود هي أساس المعاملات الاقتصادية، وعلى ذلك يتم استخدامها للقياس والتحليل المحاسبي، وبناء على هذا الأساس يتم ترجمة جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس النقد.

2-2/ نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

ألزم القانون 11/07 حسب المادة رقم 04 منه الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، و حسب المادة رقم 02 يستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية و حسب المادة رقم 03 يمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين مالتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط. (الجريدة الرسمية، القانون رقم 11/07، 2007)

3/ الإصلاحات المحاسبية في الجزائر:

قام المشرع الجزائري بإحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية الأخيرة في إطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في اعتماد نظام محاسبي مالي يستجيب والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) منذ 2007، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 (الجريدة الرسمية، 2008، ع27) والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي SCF الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010 وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري. (بودلال، مكوي، 2011، ص: 04).

3-1-أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر: ويعتبر القانون رقم 25-75 الصادر في تاريخ 29 أفريل 1975 الذي يحمل تطبيق النظام المحاسبي السابق PCN غير مواكب للتطورات الاقتصادية التي تطمح إليها الجزائر حالياً، خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي ويمكن إرجاع ذلك للأسباب التالية: (كنوش، 2009، ص: 296-295)

- تقرب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحاً؛
- توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية. محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.

3-2-أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر: يتضح من الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي، أنها كانت تهدف من وراء ذلك:

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر؛
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها؛
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام؛
- تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيرتها الأجنبية.

ثالثا: العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي

1/ تاريخ علاقة المحاسبة بالجباية: (بوسعين، 2013)

يرجع تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة، وإنعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على إمكانية قدرة السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغة مصر على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل . تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف، حيث اعتبر العهد الروماني نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، وبفعل تطور الإدارة المركزية ظهر نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، حيث كان ملوك الروم يقومون بعقد إجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

أما في العهد الإسلامي فلقد أخذت المحاسبة نصيبها من التطور بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

2/ حدود علاقة المحاسبة بالجباية:

أدت المحاسبة منذ ظهورها إلى اليوم دورا كبيرا في مجال الجباية والضريبة، إذ أنها تشكل الإطار القانوني والمصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي، وذلك من أجل تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، مراعية في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة حقيقية وعادلة عن وضعية المؤسسة لخدمة مستعملي هذه المعلومة. إن الإخضاع الضريبي القائم على التصريح الحقيقي لا يمكن تحقيقه إلا إذا تم مسك محاسبة تسجل كل عمليات الذمة المالية التي تقوم بها المؤسسات كما تفرضه كثير من القوانين التجارية لكثير من الدول التي تعتمد على المحاسبة في حساب الضريبة. (بوسعين، 2013)

3/ علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول: يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصريح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي: (Istrate, 2011, p 04 Costel):

3-1- لا علاقة بين النظامين: بمعنى أن كل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي له قواعد (أو خيارات) مختلفة لتحقيق أهدافه على حدة.

3-2- وجود ترابط كامل: تنطبق القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية في إعداد التقارير المالية؛

3-3- سيادة النظام المحاسبي: يطبق النظام المحاسبي لأغراض المحاسبة، ولكن أيضا لأغراض الجبائية وهذا ممكن بسبب غياب أو عدم كفاية السيادة المالية.

3-4- سيادة النظام المحاسبي مع وجود تأثير عكسي: وتشمل معايير المحاسبة خيارات أو تسمح التفسيرات، والبعض منها يمكن أن يؤدي إلى تقليل أو تأجيل الدخل. هذا يمكن من تحسين النتيجة وهي الدافع لاختيار هذه القواعد تستخدم أيضا للضرائب، في غياب قواعد جبائية محددة.

3-5- سيادة النظام الجبائي: اتباع الخيار الضريبي. وهذا ممكن بسبب عدم وجود قواعد محددة بما فيه الكفاية في النظام المحاسبي.

4/ علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الجزائر:

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها سواء مالية أو غير مالية وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بكل الطرق الشرعية منها وغير الشرعية.

وتتحدد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي (مسي، 2015، ص: 85):

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط) بعد سحب أموال المستغل - (نفقات على تكاليف النشاط -/+ تغيرات الديون وقروض الإستغلال الجارية -/+ تغيرات بين مخزون إفتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة -/+ التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة -/+ التصحيحات الخاصة بالقروض

وتتحدد النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب (قانون الضرائب والرسوم الماثلة، 2017، 34):

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 مع مراعاة المادتين 172 و 173 على أن الربح الخاضع للضريبة هو "الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته".

كما تنص الفقرة 2 من نفس المادة على أن النتيجة الجبائية هي "الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة" وعليه فإن:

الأصول الصافية = الأصول - الإهلاكات - المؤونات

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم،...) و يمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كالتالي: (...) (مسي، 2015، ص:59)

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - التخفيضات - العجز المالي السابق

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة إستغلال المؤسسة والتي عادة ما تكون سنة، ولكن وفقا للنظام الجديد فإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفقا للفترة التي تراها معتبرة، حيث يتم إعادة معالجة النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة (براق، 2011، ص: 04).

كما يوجد العديد من المواد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري والتي تتعلق بربط القياس المحاسبي بالضريبة، ومن جملة تلك التطبيقات والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الجبائي الجزائري في تحديد الضريبة ما يتعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الإستثمارات المادية المهتلكة، حيث نصت المادتين 172 و 173 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة على المؤسسة أن تعلن عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة إستعمال المبلغ المتأني من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجب الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة، كما أن معالجة إعانات الإستغلال وإعانات الاستثمار محاسبيا وفق نص المادة 144 من نفس القانون يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقا لفترة العقد خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي، أما في ما يخص إعادة تقييم الاستثمارات فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصل القابل للاهلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة وجمع الإهلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية وبالتالي النتيجة الجبائية. (براق، 2011، ص: 04)

رابعا: الفروقات الجوهرية بين النظامين وأهم التدابير والاقتراحات للتقليل منها

1/ جهود المشرع الجزائري من أجل تكييف القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي:

تسعى وزارة المالية باعتبارها الهيئة المشرفة على اعداد مشروع القوانين الجبائية، وكذا المجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب الى بذل كثير من الجهود من اجل التقليل من الاثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال: (بوسبعين، 2013)

1-1- متابعة العقود طويلة الاجل:

وفقا للمادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (الجريدة الرسمية، الأمر رقم 01-09، 2009، ع44) فإن "الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي تمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق، المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقود مسيرة"

من خلال نص المادة يتم تسجيل العقود طويلة الاجل وفق طريقة التسبيق، والتي تسمح بتسجيل الأعباء والناتج للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة (قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، 2007)، ويأتي هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد.

1-2- خصم الاهتلاكات:

حسب ما نصت عليه المادة 05 من القانون 2009، فيما يتعلق بالاهتلاكات الحقيقية فإنه "يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الاصول بالنسبة لقيمتها الحقيقية"

يتعلق هذا النص بالاهتلاكات والتهيمات المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2017 والتي تنص على أن:

- ✓ الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من انواع الصناعة او التجارة او الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم وطبقا لأحكام المادة 174، يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها؛
- ✓ تسجل الاملاك المقتناة بصورة مجانية في الاصول بالنسبة لقيمتها النقدية
- ✓ غير ان قاعدة حساب الاقساط السنوية للاهلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج ، كما ان هذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الاداة الرئيسة لنشاط المؤسسة (ككراء السيارات)
- ✓ يتم حساب الاهتلاك المالي للتثبيات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء او سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ ويحسب الاهتلاك المالي للتثبيات حسب النظام الخطي غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة ان يطبقوا ضمن الشروط المحددة في المادة 174 الاهتلاك التنازلي او التصاعدي.

1-الاطار العام: حسب المادة 06 من قانون المالية التكميلي 2009 فانه " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"

من خلال النص نستنتج أن الإدارة الجبائية مجبرة على التعامل مع قواعد النظام المحاسبي المالي إن لم يتعارض مع القواعد الجبائية السارية المفعول انذاك.

1-3- خصم المصاريف الاولى:

حسب المادة 08 من قانون المالية التكميلي 2009 "تخصم المصاريف الاولى في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق المخطط الامتصاص الأولي". وهذا ما أكدته المادة 10 من قانون المالية 2010.

نلاحظ هنا وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإن المصاريف السابقة (قبل سريان النظام المحاسبي المالي) ستكون قابلة للخصم جبائيا، لأن هذا الأخير ينص على ضرورة إطفاء المصاريف الاولى وبالتالي لا تظهر في الميزانية.

1-4-إعادة تقييم الأصول:

حسب المادة 10 فإنه " يتم تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم الأصول عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات "

إذ يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص : يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات، وهذا يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الضريبي، يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتى من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

1-5-الاهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري ومؤهلات المؤسسات المالية:

فحسب نص المادة 08 من قانون المالية 2010 وفي هذا الاطار فإنه " ... وفي إطار عقد القرض الايجاري يتم احتساب الامتلاك على اساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري " حسب نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2017 تطرح التغييرات من خلال أن في عقد القرض الايجاري يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري.

1-6-معالجة الاعانات:

تنص المادة 09 بخصوص معالجة الاعانات على ما يلي " تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها "

نلاحظ هناك تعارض مع النظام المحاسبي المالي الذي يشير الى توجيه الاعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الاعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها.

1-7-العجز المالي:

تنص المادة 10 من قانون المالية 2010 (الجريدة الرسمية، الأمر رقم 09-09، 2009، ع78) " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنوات المالية الموالية الى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة التسجيل العجز " حيث تم تخفيض المدة من 05 سنوات الى 04 سنوات

1-8-المؤهلات المتعلقة بمخاطر القرض:

حسب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010 فإنه لا يمكن ان تجمع الارصدة الموجهة لمحاكمة الاخطار الخاصة بعمليات القرض المتوسطة او طويلة الاجل مع الاشكال الاخرى من الارصدة أي أنه لا يمكن الجمع بين امتيازات جبائيتين من أجل نفس الخطر.

1-9-الاجراءات الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2017: تضمن قانون المالية 2017 تعديل جبائي من أجل تشجيع الاستثمار من ناحية وتدعيم موارد الميزانية من ناحية أخرى. وتتمثل تلك الإجراءات في: (الجريدة الرسمية، ديسمبر 2016، ع 77)

✓ إجراءات لتقريب النظام الجبائي لمداخل رأس المال مع مداخل العمل؛

✓ إجراءات لتوسيع ميدان تطبيق الاداء على القيمة المضافة ومراجعة نسبه؛

✓ إجراءات لدفع التشغيل والاستثمار؛

✓ إجراءات لتدعيم موارد الميزانية وتحسين لاستخلاص الاداء؛

✓ إجراءات لدعم الضمانات للمطالبين بالأداء والتصدي للتهرب الضريبي؛

✓ إجراءات في اطار مواصلة اصلاح الديواني؛

✓ إجراءات ذات طابع اجتماعي؛

✓ إجراءات مختلفة.

2/ أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي:

تظهر هذه الاختلافات خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي وتمثل في: (جاو جدو، 2014، ص: 349-351)

2-1-الاهتلاكات: تحسب مدة الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي على اساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل في حين تحسب مدة الامتلاك في النظام الجبائي على أساس العمر الانتاجي للأصل.

يتم حساب قسط الاهتلاك الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل في حين أن النظام الجبائي لا يعترف بالقيمة المتبقية وإدخالها في احتساب قسط الاهتلاك،

في النظام المحاسبي المالي فالاهتلاك يحسب ابتداءً من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل المعني، في حين ان النظام الجبائي بأخذ بتاريخ التملك (الحيازة).

يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة في القيمة للتشيتات، في حين ان النظام الجبائي لا يعترف بها.

2-2-مصاريف البحث والتطوير: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي فان مصاريف البحث تسجل ضمن الأعباء اما مصاريف التطوير التي تؤدي الى زيادة المنافع الاقتصادية تسجل ضمن الاصول الثابتة المعنوية ويؤثر ذلك على الوعاء الضريبي من خلال مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، وهذا ما يؤدي الى صعوبة التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير سواء بالنسبة للمؤسسة في حد ذاتها او بالنسبة للإدارة الجبائية. (عزوز علي، متاوي، 2010، ص: 12)

2-3-تكاليف الاقتراض: اذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي الى توليد المنافع الاقتصادية مستقبلية للمؤسسة ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها الى قيمة الاصل والا فيتم تسجيلها ضمن الاعباء المالية للدورة التي ترتبط بها في حين ان القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الاصل ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

2-4-تحويل الحقوق والديون بالعملة الاجنبية: ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج (هوام، 2010، ص: 199-203)، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط.

2-5-التسجيل المحاسبي لعمليات القرض الايجاري: ينص المرجع الجديد على وجوب إدراج الأصل المؤجر في الأصول بأدنى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة المبينة لمبالغ الإيجار، كذلك يدرج ضمن الخصوم بنفس المبلغ ويتم اهتلاكه، في حين أن القواعد الجبائية لا تقبل بتسجيل الأصل المؤجر ضمن المؤسسة حسب المادة 112 من المرسوم رقم 95-27 المؤرخ في 1995 وبالتالي لا يسجل اهتلاك الأصل ضمن الرزمة الجبائي، وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

2-6-التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الاخطاء: حسب النظام المحاسبي فانه يمكن للكيان أن يلجأ إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشف المالية، ولا يتم إحداث تلك التغيرات إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشف المالية للكيان المعني تندرج التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، بدون تسجيلها ضمن الأعباء والنواتج في حساب النتائج (حاج علي، 2012، ص: 93)، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية.

2-7-إعادة تقويم الاصول بالقيمة العادلة: يعتبر التقييم بالقيمة العادلة من اهم ماجاء به النظام المحاسبي المالي، والتي تؤثر حتما على القواعد الجبائية التي تأخذ بالقيمة التاريخية كقاعدة قياس.

فالمؤسسة في نهاية الدورة تقيم أدواتها المالية بالقيمة العادلة اذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم إثبات الفرق

وتسجيله كإيراد أو عبء رغم عدم تحققه وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي. (بربري، بكيجل، 2013، ص: 08)

2-8- فارق الاقتناء: فارق الاقتناء أو الشراء أو الشهرة الموجبة يعتبر من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتعني الفارق الذي ينشأ عن الحياة أو الاندماج أو التجميع بين المؤسسات، والذي يحسب بالفرق بين ثمن الحياة والقيمة العادلة للعناصر التي تم شراؤها، ويسجل هذا الفرق ضمن الأصول كعنصر منفصل عن التثبيات المعنوية القابلة للتحديد باعتباره عنصر غير قابل للتحديد وذلك في الحساب 207، ويخضع للاهلاك واختبار تناقص القيمة مثله مثل باقي الأصول الثابتة، وهي كلها عناصر تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

2-9- تاريخ إدخال الأصل في الميزانية: تركز القواعد المحاسبية الجديدة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تسجيل المؤسسة للأصل على الواقع الاقتصادي وليس الشكل القانوني، فتسجل المؤسسة الأصل عند تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار المرتبطة بالأصل بغض النظر عن تحويل ملكية الأصل أو لا، بينما القواعد الجبائية تركز على تحقق وتحويل الأصل أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الاطار الأصول المؤجرة وخاصة القابلة للاهلاك منها.

3/ تدابير مقترحة لأحداث التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي:

رغم الجهود المبذولة من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية إلا أنها لم توفق في تجاوز الاختلافات والفروقات الموجودة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي. ومن أجل تقليص الفروقات نقترح بعض التدابير والاقتراحات لتقريب النظامين:

— من أجل تقليص الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، لابد من تطبيق المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 والذي يميز بين الضريبة المستحقة والضريبة المفروضة؛

— تصميم الاطار الجبائي وفق قوانين النظام المحاسبي المالي وخاصة في التمييز بين التثبيات والأعباء؛

— اعتبار النظام المحاسبي المالي أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة؛

— حصر ودراسة جميع الضرائب التي لها علاقة بالمعلومات المتولدة عن المحاسبي من أجل ضبط المفاهيم؛

— تقريب بين اهداف النظامين؛

— السماح للمؤسسة بمسك محاسبة بحسب قواعد النظام المحاسبي المالي ومحاسبة حسب القواعد الجبائية؛

المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية لها بطريقة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات (براق، 2015، ص:11)

الخاتمة:

من خلال الدراسة يمكن أن نستخلص بأن النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر ضرورة حتمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأجل الاندماج في السوق العالمية، حيث أنه جاء في إطار الاستجابة لإستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي وتمهيد الطريق للانضمام المرتقب لمنظمة التجارة العالمية. كما يعد النظام الجبائي الإطار العام الذي تهدف من خلاله الدولة تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

إن توافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي ستترتب عليه نتائج وانعكاسات إيجابية مساهمة إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة من تفوق في هذا المجال، ولا يمكن للمؤسسات الجزائرية أن تسير هذا التطور إلا بإعداد برامج وإحداث هيكلة واضحة ومتابعة ما يحدث في الساحة الدولية من تغيرات ترقى بالحاسبة الوطنية إلى المستوى العالمي، ومع الاتجاه المتنامي لعولمة معايير الحاسبة الدولية أصبح من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية الوطنية لضمان التجانس على مستوى القوائم والتقارير المالية.

ولقد تبين من خلال الدراسة أن هناك علاقة وطيدة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي، حيث تظهر هذه العلاقة عند تحليلها في مجموعة من نقاط التوافق ونقاط الاختلاف بينهما. حيث توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج نوجز أهمها فيما يلي

— يجبر النظام الجبائي المؤسسات من مسك الدفاتر المحاسبية التي على أساسها يتم حساب الوعاء الخاضع للضريبة؛

- __ يركز النظام الجبائي على مسألة التمييز بين التثبيات والأعباء؛
- __ قامت الجزائر بعدة محاولات من أجل التقريب بين النظامين الجبائي والمحاسبي،
- على ضوء ما تقدم ولتقليص الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي وتفعيلهما يمكن صياغة التوصيات التالية:
- لا بد من وضع اشخاص ذوي خبرة محاسبية في اعداد القوانين الجبائية مع توفير قاعدة أساسية مكونة من الكوادر الوطنية العاملة على تطوير البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- توحيد متطلبات تنميط الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية مع الدولية في الجانب المالي والضريبي والنظم الداخلية في المؤسسات؛
- الانخراط في البرامج التي تنظمها الجمعيات المحاسبية الدولية؛
- الاهتمام أكثر فأكثر بتهيئة المحيط الذي يطبق فيه النظام المحاسبي المالي والذي بدوره سوف يجلب للمؤسسات المزيد من الشفافية والمصدقية في حساباتها مما يسهل من عمل الإدارة الجبائية؛
- متابعة وتشخيص الصعوبات المعترضة لمستخدمي النظام المحاسبي المالي الجديد وفق المستجدات والتحولات الاقتصادية الراهنة؛
- الاعتماد على تقنيات متطورة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي؛
- آفاق الدراسة:** تعد معالجة إشكالية الدراسة منطلقا للعديد من المجالات البحثية الأخرى التي نذكر منها:
- تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري؛
- أثر النظام المحاسبي المالي على المحاسبة الجبائية للشركات؛
- دور المحاسبة الجبائية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.

المراجع:

أولا: باللغة العربية

- __ قدي عبد المجيد، 2002، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة قدمت في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر.
- __ البطريق يونس أحمد، 2005، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- __ خلاصي رضا، 2006، النظام الجبائي الجزائري الحديث- جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، ط02، دار هومة، الجزائر.
- __ عبد العزيز عثمان سعيد، العشماوي شكري رجب، 2007، اقتصاديات الضرائب- سياسات- نظم - قضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- __ حجار مبروكة، 2006، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر.
- __ مسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.
- __ عبد العزيز عثمان سعيد، 2000، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- __ عدلي ناشد سوزي، 2003، التشريع الضريبي المصري، الدار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.
- __ دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1989، المؤرخ في 23 فيفري 1989، المادة 61 منه.
- __ دراز حامد عبد المجيد، 2003، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر.

- __ كنوش عاشور، 2009، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (ias/ifrs) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس.
- __ قانون رقم 07-11، المؤرخ في 27 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الجزائر.
- __ سعدي عبد الحليم، 2015، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر.
- __ المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 28 ماي 2008، المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر.
- __ بودلال على، مكيوي سمية، 2011/12/12-13، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة قدمت في الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي ،
- __ علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية، ورقة مقدمة في ملتقى وطني بجامعة مستغانم ، النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية ، ص: 03، متاح على الموقع:
- <http://www.univ-bouira.dz/ar/images/uamob/fichiers/publications%20nationales>, consulté le 18/02/2017, 23 :00.
- __ وزارة المالية، 2017، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر.
- __ براق محمد ويوسعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، ورقة مقدمة في الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، يومي 13-14/12/2011، جامعة البليدة، الجزائر.
- __ الامر رقم 09-01، المؤرخ في 29 جويلية 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية، العدد 44، الجزائر.
- __ قانون رقم 09-09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78، الجزائر.
- __ قانون المالية 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، 29 ديسمبر 2016،
- __ جاو حدو رضا وحلمي جليلة ايمان، 2014، الاثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات، العدد 32.
- __ عزوز على ومتناوي محمد، يومي 17-18 جانفي 2010، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010.
- __ هوام جمعة، 2010، المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- __ ن. حاج علي، 2012، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر.
- __ بربري محمد أمين وبكيحل عبد القادر، يومي 05-06 افريل 2013، تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واثار ذلك على النظام الجبائي، ورقة مقدمة في الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر.

ثانيا: باللغة الأجنبية

- _ Costel Istrate , , May 2011, **Evolutions recentes de la relation entre la comptabilite et la fiscalite en Roumanie. Comptabilités, économie et société**, Montpellier, France.
- _ Jean Luc Mathieu, 1999, **La Politique fiscale**, Edition Economica, Paris,.