

أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

The effect of the difference between the tax and accounting rules on the determination of the tax base of the Algerian economic institution

د. مخلوفي عزوز

جامعة الأغواط، الأغواط، الجزائر

Azouz.makh@gmail.com

تاريخ القبول: 2019/08/02

تاريخ الاستلام: 2018/11/01

الملخص: هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة وتحليل العلاقة بين المحاسبة والجبائية، في ظل فك الارتباط بينهما من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مطلع سنة 2010. ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية، تم الوقوف على أهم معالم الاختلاف بين القواعد الجبائية وكذا المحاسبية في بعض النقاط من خلال تحليل وتوضيح أثرها على الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. وتوصلت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد فرض جملة من الصعوبات بخصوص التحديد الصحيح لأوعيتها الجبائية. وتمثل أساسا في قواعد التقييم وإعادة التقييم، الإعراف بالأعباء والنواتج، مما يفرض حتما إعادة النظر في جملة من النصوص القانونية التي من شأنها القضاء على هذه الاختلافات.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي، نظام جبائي، وعاء جبائي، محاسبة، جبائية.

Abstract :

The purpose of the study was to investigate and analyze the relation between accounting and taxation in the context of the disconnection between the two domains resulting from the application of the reforms of the financial accounting system since 2010.

Method: In order to answer the main problem, we have tackled the most important differences between the taxation rules as well as the accounting ones by analyzing and clarifying their impact on the tax base of the Algerian economic enterprises.

Findings: the study has concluded in some findings as follows: the reform of the accounting system of Algerian economic enterprises has imposed a number of difficulties in determining their accurate tax bases. Basically, these difficulties were about the rules of assessment and reassessment; recognizing the charges and results. Therefore, it inevitably imposes a review of a range of legal texts in order to eliminate these differences.

Key Words: Accounting System, Taxation System, Tax Base, Accounting, Taxation.

JEL Classification: M 31.

*مرسل المقال: مخلوفي عزوز (Azouz.makh@gmail.com).

المقدمة:

إن من أهم معالم المحاسبة المالية العمل على ترجمة الأحداث الاقتصادية بعيدا عن كل الإعتبارات الأخرى التي يمكن أن تؤثر أو تشوه المعلومة المحاسبية وبالتالي ينعكس ذلك سلبا على مختلف القرارات لدى مختلف المستخدمين ويعتبر تبنى المعايير المحاسبية الدولية أحد مظاهر العولمة المحاسبية التي تعمل على إعطاء المحاسبة مكانتها كعلم مستقل بذاته. وتعد الجزائر من بين الدول التي باشرت إصلاحات محاسبية بخصوص هذا الشأن والتي كان لها الأثر المباشر على تحديد الوعاء الجبائي ويرجع ذلك إلى بعض الإختلافات التي لازالت تمنع على العلاقة بين المحاسب والجبائي.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكال التالي: ما هي أهم الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثرها على الوعاء الخاضع للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟.

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- وما هي أهم الإستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المؤثرة على جباية المؤسسة؟
 - وما هي أهم الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
 - و للإجابة عن هذه التساؤلات تم تقسيم الورقة البحثية إلى محورية أساسين هما كالتالي:
 - المحور الأول: علاقة النظام المحاسبي بالبيئة الجبائية؛
 - المحور الثاني: الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

- الوقوف على أهم الصعوبات الجبائية التي تواجه المؤسسة الاقتصادية ومتطلبات تكيف النظام الجبائي والإصلاحات المحاسبية.
- محاولة توضيح مدى قدرة النظام الجبائي على التكيف مع التوجه الدولي المتزايد نحو التوحيد وتكييف الممارسة المحاسبية.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على جملة من الصعوبات المتعلقة بتحديد الوعاء الخاضع نتيجة تطبيق بعض القواعد المحاسبية وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي.

المنهج المتبع في الدراسة: بغية الإجابة على إشكالية موضوع الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لمجموعة من المتغيرات ذات العلاقة بالموضوع وإستخلاص مجموعة من التوصيات.

1. علاقة النظام المحاسبي بالبيئة الجبائية

سنتناول في هذا المبحث علاقة المحاسبة بالجبائية من التلازم والإرتباط إلى الإستقلالية وصولا إلى آثار وتجليات فك إرتباط المحاسبة بالجبائية.

1.1. فك إرتباط المحاسبة بالجبائية

يعتبر التطبيق الذي يفك الإرتباط بين المحاسبة والجبائية من التجليات الأكثر أهمية من خلال تطبيق مبدأ هيمنة الجوهري الإقتصادي على الشكل القانوني، وهو ما يعتبر نقلة نوعية في مجالات وأهداف المحاسبة وكذا واقع ممارستها. بحيث أصبحت المحاسبة نظام للمعلومات تسمح لمختلف الأطراف سواء كانوا مساهمين مستثمرين، مقرضين... إلخ. بإتخاذ قرارات قائمة على إعلام يمتاز بالشفافية والوضوح كما يمكنها من التخلص من سيطرة الجبائية والتشريعات الجبائية التي تفرض على المؤسسات الإقتصادية معالجات لا تستجيب لمتطلبات الحقيقة أو الواقع الإقتصادي. وإنما الإقتصار على تطبيق القواعد الجبائية الواجبة التطبيق عند حساب مختلف الضرائب والرسوم.

كما أن ربط المحاسبة بالجبائية يؤثر على المعلومة المحاسبية إقتصاديا ويفقدها مصداقيتها خاصة فيما يتعلق بمجال إتخاذ القرار. إن إستقلالية المحاسبة عن الجبائية في مبادئها وقواعدها ومختلف المعالجات المحاسبية يضيف عليها وجودا حرا طليقا ويزيد من قيمتها لتصبح نظام معلومات يستهدف المساعد على إتخاذ القرارات. (بن بلقاسم، 2010، ص124)

وبما أن النظام المحاسبي المالي جاء بأفكار جديدة تختلف عن النظام المحاسبي القديم ذو الصبغة القانونية والوظيفة الجبائية، أفردنا هذا المبحث حول فك إرتباط المحاسبة بالجبائية وصولا إلى آثاره وتجلياته.

أ. علاقة المحاسبة بالجبائية من الإرتباط إلى الإستقلالية: تلعب المؤسسة دورا مهما في مجال الجبائية. بحيث تعتبر الإطار القانوني ومصدر المعلومات للإدارة الجبائية من خلال مساهمتها في تحديد مختلف الأوعية الضريبية. ومن ثم حساب وتحصيل الضرائب المستحقة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون قانونيا بمسك محاسبة تسجل يوم بيوم "أو على الأقل مرة في الشهر" كل العمليات ذات الأثر المالي التي تقوم بها المؤسسة. كما تفرضه القوانين التجارية لكثير من الدول التي تعتمد على المحاسبة في حساب الضريبة.

إن الواقع الإجتماعي والتاريخي لتطور كثير من المحاسبات في عدد من البلدان جعل منها محاسبات وطيذة وذات صلة مباشرة بالجبائية. بحيث قد يكون الإرتباط في بعض الأحيان تاما وكاملا. وتصبح المحاسبة جبائية بما تحمل الكلمة من معنى، كما قد يكون هناك إرتباط جزئي في أحيان أخرى بحيث يزيد أو ينقص في درجته حسب السياسات الإقتصادية والإجتماعية للدولة.

لو قمنا بإستجواب طالب فرنسي خلال سنوات الثمانينات حول الدور الرئيسي للمحاسبة والمحاسبين لكان جوابه أن هذه التقنية تستخدم أساسا لتحديد ربح المؤسسة الخاضع للضريبة وأن على المحاسبين أن يكونوا إختصاصيين جيدين في القانون الجبائي، أما لو أعدنا طرح نفس السؤال على طالب إنجليزي أو أمريكي لكان

جوابه مختلفا تماما، حيث يرى أن المحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة وأن رئيس المحاسبين ليس إختصاصيا في المسائل الجبائية.

(COLETTE & RICHARD, 2002, P03)

وفي ظل نظام محاسبي منفصل تماما عن الجبائية مثل ذلك السائد خاصة في الدول الأنجلوسكسونية، التي عملت بشكل مستمر على الفصل بين المحاسبة والجبائية، أي بين المعلومة الموجهة لإدارة الضرائب والتي تعتمد في حساب الضريبة وبين المعلومة المعتمدة في النظام المحاسبي لعرض وتقديم القوائم المالية لمختلف المستخدمين. (بحار، 2010، ص82)

يقودنا ما سبق إلى التمييز بين ثلاث أنواع من الأنظمة المحاسبية بالنظر إلى طبيعة العلاقة التي تربطها بالجبائية: (بن بلقاسم، 2010، ص124)

- العلاقة قوية ومباشرة (المحاسبة بالجبائية): وهي تلك المحاسبة التي ترتبط ارتباطا تاما بالتشريع الجبائي بحيث يحدد الربح الضريبي مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات بحكم أن قواعد التسجيل والتقييم والعرض وفقا لما نص عليه التشريع الجبائي. (COLETTE & RICHARD, 2002, P31) وبالتالي تعتبر أساسا لإعداد مختلف التصاريح الضريبية لتحديد أوعية الضرائب والرسوم.

فالمحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلا تلك الإيرادات التي يكمن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح من النفقات إلا تلك القابلة للطرح ضريبيا، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الخاضعة للضريبة. ويتج عن ذلك أن كل الأصول والخصوم تقيم بقيمتها الجبائية لأنها حددت على أساس القواعد الضريبية في تقييم الإستثمارات والمخزونات والحقوق والديون، وعلى أساس ما يسمح به ضريبيا فيما يتعلق بسياسة الإهلاك والمؤونات. (بن بلقاسم، 2010، ص124).

- العلاقة قوية وغير مباشرة (المحاسبة المختلطة): وهي المحاسبة التي تتميز بشدة ارتباطها بالإعتبارات الجبائية، بحيث تعبر في كثير من مبادئها وقواعدها وطرق معالجتها عن أهداف ضريبية، أي يتم إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية. (COLETTE & RICHARD, 2002, P40).

وعدم التطابق مباشرة مع القواعد الجبائية لوجود أهداف أخرى غير الضريبية مثل توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية التي تحتاج لمعرفة العائد على الإستثمار وقياس الأداء والوضعية المالية للمؤسسة لإتخاذ مختلف القرارات.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المحاسبة المختلطة تدرج القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق الإهلاك والمؤونات، مما يسمح بالوصول إلى نتيجة محاسبية ذات طابع ضريبي. ولكنها لا تمثل تماما النتيجة الخاضعة للضريبة وإنما تستعمل كأساس لتحديد الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب الضريبة على "إستردادات" أو خصم أخرى "تخفيضات" من أجل تحديد الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب الضريبة على الأرباح. (بن بلقاسم، 2010، ص124).

- لا علاقة بين النظامين (المحاسبة المستقلة عن الجباية): بحيث يستقل النظام المحاسبي بمبادئه وقواعده وطرق معالجته وإفصاحه، إستقلالية تامة عن النظام الجبائي الذي له قواعده وطرقه الخاصة. بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية.

إن المحاسبة على الأساس السابق لا تأخذ من الجباية إلا آثارها الإقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية وبالتالي تعتبر الضريبة عبء من الأعباء الناشئة من الدورات المحاسبية المختلفة. وتوزع على هذه الدورات على أساس إرتباطها وتعلقها بها، وهو ما أدى إلى ظهور مفهوم الضرائب المؤجلة التي تفرق بين الضريبة المستحقة أي المحسوبة على أساس القواعد الجبائية، وبين الضريبة الجارية التي تشكل عبء الدورة أي تلك المحسوبة على أساس قواعد المحاسبة الخاضعة لمبدأ إستقلالية الدورات. (بن بلقاسم، 2010، ص126).

وتجدر الإشارة إلى أن الفصل بين المحاسبة والجباية بشكل تام يبقى نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية. (براق، 2011، ص03). بحيث يتم عرض معلومات محاسبية محايدة من الناحية الإقتصادية وغير مشوهة بالإعتبارات الجبائية ولكن مع التمكن في نفس الوقت من إستعمال هذه المعلومات للقيام بالتصاريح الضريبية المختلفة.

ونعلم أنه في ظل المخطط المحاسبي الوطني، كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسة الخاضع للضريبة، وبالتالي يتوجب على المحاسبين أن يكونوا إختصاصيين جيدين في القانون الجبائي. أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك، فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة والمحاسب ليس إختصاصيا في المسائل الجبائية، كما يمتاز هذا الأخير بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي لأنها لا تعكس الحقيقة الإقتصادية بشكل كامل.

(DUCASSE & Autre, 2010 P74).

وإذا كان تبنى النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أمرا ضروريا فإن المحافظة على الإرتباط بين المحاسبة والجباية سيؤدي لا محالة إلى إرتفاع عدد إعادة المعالجات على مستوى التصاريح الجبائية للمؤسسات. (بحار، 2010، ص82).

وتجسد معايير المحاسبة الدولية نظام محاسبيا يعتمد على فك الإرتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي بهدف الإستجابة إلى مطلب الأسواق المالية المتمثل في الحصول على معلومة إقتصادية مفصلة وموثوق فيها، ويمكن المحاسبة من صياغة كيان مستقل يخضع لإعتبارات الإفصاح الهادف إلى إعلام المستثمرين بالدرجة الأولى بهدف تشجيع المستثمر. بحيث يستوحي النظام المحاسبي المالي قواعده وطرق معالجة المشاكل الجبائية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية. وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل بحيث يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والإفصاح عنها ويضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية. (حمدان، 2010، ص15).

ب. آثار وتجليات فك ارتباط المحاسبة بالجباية: إن فك ارتباط المحاسبة بالجباية في بعض إقتصاديات الدول التي ظهرت فيها المحاسبة وتطورت من خلال علاقة وطيدة بالضريبة ليس أمرا سهلا، بعدما درج جيل من المحاسبين ومستعملي المعلومة المالية على أن الدور الأساسي للنظام المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية مرتبط بإعداد مختلف التصاريح الضريبية.

وتكرس هذا الارتباط في وجود تشريع ضريبي يفرض على المحاسبة الإلتزام بقواعد التسجيل وبعض المعالجات المحددة لسياسات الإهلاك وكذا المؤونات وتوزيع المصاريف.

- إن فك ارتباط المحاسبة بالجباية يمثل تغييرا لذهنيات ترسخت منذ عقود وهذا من خلال المنظور الجديد التي أتت به معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المعالجات الجبائية قيودا تحد من إستقلالية المحاسبة كعلم وفن مستقل بحد ذاته جاء لخدمة أكبر عدد من المستخدمين. فالقيود الجبائية تعمل على تشويه البيانات المالية مما يحد من قدرتها على الإفصاح بما يتماشى مع مقتضيات بيئة تزايد فيها دور الأسواق المالية ويمثل فيها المستثمر محور الإهتمام في مجال الإبلاغ المالي.

ويترتب على ما سبق ذكره أن إحدى التحديات الكبرى التي يطرحها تبنى المعايير المحاسبية الدولية هي إشكالية فك الارتباط بين المحاسبة والجباية، بكل ما يستدعيه ذلك من مخاوف قد تدفع بالكثير إلى إستبعاد هذه المقاربة والحفاظ على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المؤسسة بما يحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي والتمكن من تعبئة الموارد الجبائية كمصدر أساسي من موارد الدولة.

كما يجب تحديد موقف إدارة الضرائب من الإصلاحات المحاسبية وآثارها الممكنة على الموارد الجبائية وعلى فعالية إدارة الضرائب من جهة وآثاره المرتقبة على المؤسسة الإقتصادية من جهة أخرى، من حيث العبء الضريبي الذي ستتحمله مقارنة بالعبء الضريبي في ظل محاسبة جبائية.

من خلال ما سبق يتوارد إلى الذهن أن فك الارتباط بين المحاسبة والجباية يفرض إعادة صياغة التشريعات والأنظمة الضريبية لكي تتماشى مع المنطق المحاسبي الجديد القائم على مبادئ إقتصادية مستقلة عن المعالجات الضريبية التي قد تشوه مستوى إفصاح البيانات المالية.

ويمكن تحديد شكل العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل فك الارتباط بينهما: (بن بلقاسم، 2010، ص142).

- محاسبة إقتصادية موجهة للمستثمرين تتماشى مع منطق فك الارتباط، ومحاسبة جبائية خاصة تقوم على قواعد ضريبية وتستعمل في إحتياجاتها فقط. والمتعلقة بمختلف التصريحات الضريبية وحساب مختلف الضرائب.

- مسك محاسبة إقتصادية موجهة للمستثمرين في ظل فك الارتباط بالجباية، ثم القيام بالتعديلات الضرورية والمعالجات الإضافية الضرورية التي تمكن من الإنتقال من النتيجة المحاسبية المعدة على أساس القواعد والمبادئ المحاسبية إلى النتيجة الجبائية التي تمثل قاعدة الإخضاع الضريبي.

2. الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي: أدى تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الإقتصادية على الشكل القانوني، إلى إحداث إختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

(KADOURI & MIMMECHE, 2009 P27). وتعود أسباب هذه الاختلافات إلى فك العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية في ظل المخطط المحاسبي الوطني. في حين أن تبني النظام المحاسبي المالي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة يعمل على الإستجابة لإحتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى. (براق، 2011، ص04). والذي من دون شك سيكون له أثر مباشر في عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسة الإقتصادية، ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد.

كما أن التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية يلزم المؤسسات بأن تقدم في الملحق التقريب بين النتيجة المحاسبية وأعباء الضرائب المسجلة في قائمة الدخل، والأعباء الناتجة عن تطبيق المعدلات الضريبية الفعلية هذه العملية تتطلب إعداد جداول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، يعني النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح. (جخدم، 2010، ص04).

وبالتالي لا بد من دراسة جميع الجوانب التي لها تأثير على الموارد المالية للدولة لأنه لا يمكن فصل جانب على جانب آخر ولكن لضمان الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع تلبية إحتياجات كل جانب منهم. وتكييف القواعد الجبائية بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات المرجع المحاسبي الجديد.

وفي هذا السياق يمكن أن نذكر بعض التحديات الجبائية التي تمثل تحدي أمام تطبيق النظام المحاسبي المالي

وهذا كما يلي:

1.2. تقييم وإعادة تقييم التثبيات:

حسب النظام المحاسبي المالي تسجل الأصول الثابتة بتكلفة الحيابة إضافة إلى مجموع تكاليف المباشرة بعملية الإقتناء. (الجريدة الرسمية، 2008، ص08). كما ينص هذا الأخير على إمكانية إعادة تقييمها حسب الصنف التي تنتمي إليه أو بمجرد تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم إحتساب الإهلاك إنطلاقا من القيمة المعاد تقديرها. فتقييم بعض العناصر الثابتة بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو بالقيمة المحددة من طرف الخبراء إنطلاقا من الخبرة المكتسبة أو من خلال التوقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم بحكم أن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية سواء في الإهلاكات أو في حساب الفائض الخاص بالتنازل عن الإستثمارات. ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة. (براق، 2011، ص06).

كما أنه في حالة إعادة التقييم "حالة القيمة العادلة أكبر من القيمة المهلكة" فإن نصيب الإهلاك السنوي القابل للطرح ضريبيا لا يتضمن الحصة الناجمة عن إعادة التقييم وهو ما يتطلب معالجة النتيجة المحاسبية من خلال إعادة دمج هذه العناصر في الوعاء الضريبي أي النتيجة الضريبية. (الجريدة الرسمية، 2009، ص06).

وتجدر الإشارة إلى أن عملية إعادة التقييم حسب معايير المحاسبة الدولية تكتسي طابع الدورية، أي أنه لا يتم القيام بها في كل سنة، بل يتم إجراؤها بانتظام كاف لكي لا تتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة العادلة.

وعموما إذا لم يكن الأصل متعرضا لتغيرات هامة في القيمة يمكن أن تتم عملية إعادة التقييم كل 3 إلى 5 سنوات حسب ما يقترحه مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إن خيار تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة يطرح تحدي في كيفية التوفيق بين قواعد المعايير المحاسبية ومتطلبات النظام الجبائي الجزائري. (HENRICH,2006 P21) ونشير هنا إلى أنه يمكن أن يكون لإدارة الضرائب دور في تحديد ما إذا كان تثبيت ما يحتاج لإعادة التقييم من عدمه فقد تستخدم هذه الثرة لأغراض جبائية بحتة وبالتالي التأثير مباشرة على الوعاء الجبائي.

وتؤثر هذه الجزئية في كون أن الوعاء الجبائي يتأثر في حال ما إذا تم إعادة تقييم بعض الموجودات إما بالزيادة أو النقصان، والإشكال المطروح هنا في مصدر هذه القيم كون أنه لا توجد أسواق تمتاز بمعايير المنافسة التامة تؤهلها لإعطاء قيم سوقية تمتاز بالموثوقية خاصة في الجزائر، وفي حال الإعتماد على الخبراء في عملية إعادة تقييم بعض الأصول مثل التقنيين لإعادة تقييم العتاد أو تجار الجملة لتقييم أثاث مكنتي فيبقى تأهيل هؤلاء ومعايير إختيارهم في هذه العملية أمر بالغ الأهمية. فالجبائي لا يمكنه قبول هذه القيم دون وجود مبررات موضوعية مدعة بأدلة مقنعة لها باعتبار أن الوعاء الجبائي سيتأثر في الدورة محل إعادة التقييم وكذا الدورات المستقبلية.

2.2. إهلاك التثبيات وخصائر القيمة:

إن تعريف الإهلاك في ظل المخطط المحاسبي الوطني كان يتعلق أساسا بإسترجاع التكلفة، أما حسب النظام المحاسبي المالي أصبح توزيعا منتظم للمبالغ المهلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة (الجريدة الرسمية، 2008، ص09). أي إستخدام المزايا الإقتصادية حسب المعايير المحاسبية الدولية. بحيث يتم تحديد طريقة إهلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة التي يرجع لها تحديد مدة وطريقة الإهلاك.

في حين أن النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية "مألوفة" للإهلاك والمتثلة في الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص والإهلاك المتزايد وذلك على أساس التكلفة التاريخية. بخلاف المرجع الجديد الذي أخذ بعين الإعتبار التقنيات السابقة الذكر بالإضافة إلى:

- مدة الإهلاك تحسب على أساس المدة الحقيقية لإستعمال الأصل "مدة المنافع الاقتصادية"؛
- يتم حساب قسط إهلاك الأصل مع الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل عند إنقضاء مدة منفعته "وذلك إذا كانت معتبرة وقابلة للتحديد بصفة موثوقة"؛
- إعادة النظر الدورية في طريقة ومدة الإهلاك؛ (الجريدة الرسمية، 2008، ص09).
- يشرع في حساب الإهلاك لأصل ما إبتداءا من بداية إستهلاك المنافع الإقتصادية المنتظرة للأصل المعني. (HENRICH,2006 P20)
- ضرورة إجراء إختبار حول إنخفاض قيمة الأصول، وإثبات خسارة القيمة "التي تمثل فائض القيمة المحاسبية الصافية لأصل ما على قيمته القابلة للتحصيل" في الحسابات في حالة وجودها. في حين لا تعترف القواعد الجبائية بالقيمة المتبقية كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الإهلاك.

كما تجدر الإشارة إلى:

- عندما تكون مدة حياة الأصل المتوقعة في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية، نقوم بطرح القيمة المتبقية لهذا الأصل "قيمة التنازل عنه" من القيمة الإجمالية لنحصل على قاعدة الإهلاك.

- طريقة الإهلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لإستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، أي يجب أن تكون متناسبة مع مدة الإستعمال المحتملة التي يتم تحديدها من طرف المؤسسة، وليس عن طريق مدة تطبيق عادة حسب الأصناف، كما يجب إهلاك العناصر الأساسية للأصل كل على حدا وهذا عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة إهلاك مختلفة، وبالتالي هذا النوع من الإهلاكات حسب المكونات يمكن أن تستعمل فيه طرق مختلفة أو معدلات إهلاك خاصة لكل جزء ومنه يجب وضع خطة إهلاك لكل عنصر. (HENRICH,2006 P10)

وتجدر الإشارة إلى أن المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه للإستفادة من الإهلاك المالي التنازلي يجب على المؤسسة تقديم طلب كتابي بهذا الإختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات.

إذن من خلال نص المادة السابق نلاحظ أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يلزم المؤسسة بعدم الرجوع في إختيارها طريقة الإهلاك التنازلي بينما النظام المحاسبي المالي ينص على إعادة النظر في مدة وطريقة الإهلاك من سنة لأخرى.

من خلال ما سبق من دون شك يظهر جليا أنه سيكون هناك تأثير مباشر على الوعاء الجبائي، بحكم أن هدف إدارة الضرائب تعظيم الموارد الجبائية من خلال الضرائب المفروضة على المؤسسة الاقتصادية، بينما النظام المحاسبي المالي جاء لتغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني وتلبية إحتياجات مالية وإقتصادية من خلال المفاهيم الاقتصادية المدرجة فيه

كما ان خيار تحديد مدة الإهلاك وطريقته تطرح إشكال آخر كون عدم قدرة إدارة الضرائب فرض مدة معينة أو طريقة محددة لإهلاك بعض الأصول وبالتالي قد تكون هذه المرونة الممنوحة للمحاسب أداة لتوجيه الوعاء الجبائي إما بالزيادة او النقصان.

3.2. مصاريف البحث والتطوير:

يتوجب على المنشأة وفقا للمعيار الدولي رقم IAS 38 حين تشرع في إنجاز تثبيت معنوي "برمجيات براءات الإختراع،... " أن تميز بين مرحلتين: (معيار المحاسبة الدولي، 2011، ص52).

- مرحلة البحث؛

- مرحلة التطوير.

إن مرحلة البحث ترتبط بأعمال البحث والتفتيش والمقرر والمخطط لها بغرض إكتساب معرفة علمية أو فنية جديدة، أما مرحلة التطوير فيقصد بها تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها ووضع خطة للحصول على منتج جديد أو إجراء تحسينات هامة على السلع أو وسائل الإنتاج.

وبالتالي تمثل مصاريف البحث النفقات التي تتحملها المؤسسة والتي لا تساهم في إنشاء أصل معنوي، على عكس مصاريف التطوير التي تساهم في إنشاء الأصل. بحيث نص النظام المحاسبي المالي على تسجيل مصاريف البحث عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل، (براق، 2011، ص 05).

ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به وبالتالي لا يمكن الإعتراف بمصاريف التطوير إلا في ظل توفر الشروط السابقة الذكر ما من شأنه التأثير في الوعاء الضريبي فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير هي الأخرى تؤثر على الوعاء من خلال محضبات الإهلاك والخسائر في القيمة السنوية، ومن هنا يمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، والحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب.

والسؤال الذي يطرح نفسه مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية وكذا إدارة الضرائب على التمييز بين مصاريف البحث والتطوير؟ وبالتالي وجب وضع معايير أكثر وضوحاً تمكن المؤسسة الاقتصادية وكذا إدارة الضرائب من التفرقة بين مصاريف البحث والتطوير.

4.2. تغيير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

ينص النظام المحاسبي المالي على هذا النوع من التغييرات والتصحيحات التي يجب أن تكون في الملاحق وتظهر مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون أن تسجل في حساب النتائج. ويقصد بالتغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية أنه تعديل القيمة الدفترية "المحاسبية" لأي أصل من أصول المؤسسة أو خصومها، أو تعديل قيمة الإستهلاك الدوري لأصل من الأصول. وينشأ هذا التعديل من تقدير المؤسسة للموقف الحالي والمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة والإلتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم. (علاوي، 2012، ص 350).

وينشأ هذا التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا يعد هذا التغيير تصحيحاً للأخطاء.

وتتمثل الأخطاء عموماً في تلك الأخطاء الحسبانية والأخطاء في تطبيق السياسة المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذا الغش والتدليس. (علاوي، 2012، ص 350).

كما ينبغي أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك خلال:

- فترة التغيير إذا كان ذلك يؤثر على الفترة التي حصل فيها التغيير فقط؛

- فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.

فمثلاً التغيير في تقدير الديون المدومة له تأثير على الفترة الحالية فقط ولذلك يعترف به فوراً، ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل ما أو في النمط المتوقع لإهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على أعباء الإهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من العمر الإنتاجي المتبقي. وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيرادات أو أعباء الفترة الحالية.

إذن الإطار القانوني الجبائي الحالي هل سيقبل هذا الإختيار دون خطر على الإدارة الجبائية بتضييع جزء من مواردها الجبائية دون تقييم أولي لنتائج هذا النوع من الحالات؟ (عزوز وملتوي، 2010، ص15). وبالتالي سيتأثر الوعاء الجبائي حتماً بموجب هذه المرونة في تغيير الطرق والسياسات المحاسبية التي يسمح بها الإطار المحاسبي.

5.2. الضرائب المؤجلة:

الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح القابل للدفع "ضريبة مؤجلة خصوم" أو قابل للتحصيل "ضريبة مؤجلة أصول" خلال سنوات مالية مستقبلية. (الجريدة الرسمية، 2008، ص18).

وتنتج الضرائب المؤجلة عن: (الجريدة الرسمية، 2008، ص19).

- الإختلال الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما و أخذ بعين الإعتبار في 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؛

- الترتيبات و الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

ويمكن التمييز بين نوعين لمصادر الضرائب المؤجلة: (Le Manh & Maillet, 2006 P10)

- **ضرائب مؤجلة - خصوم:** وهي ناتجة عن الفروقات الزمنية الخاضعة التي تؤدي إلى نشوء ضرائب مستقبلية تظهر ضمن الضرائب المؤجلة في الخصوم، أي ضمن الديون الجبائية التي توافق مبالغ الضرائب التي سيتم دفعها خلال الدورات المستقبلية القادمة، ومن أمثلتها:

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم إظهارها حسب المعيار الدولي رقم 38 ضمن التثبيات، ولكن جبائياً يتم طرحها فوراً خلال السنة التي حدثت فيها؛

- التثبيات التي تملك جبائياً بشكل أسرع من إهلاكها المحاسبي.

- **ضرائب مؤجلة - أصول:** وهي ناتجة عن الفروقات الزمنية القابلة للطرح التي تؤدي إلى حساب ضرائب مؤجلة في الأصول، مع العلم أن هذا النوع من الضرائب المؤجلة يطرح إشكالات صعبة تحتاج إلى مقدرة على التقدير والحكم كما سنرى، ومن أمثلتها:

- تحويل العجز والخسائر ضريبياً إلى الأمام، التي تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة في الأصول كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل في مستقبل قريب.

- مخصصات المؤونات للإحالة على التقاعد المستقبلية وتكوين النفقة الواجب تسديدها بهذا الصدد، والتي تظهر ضريبياً في العناصر المعاد إدماجها، لأن الأعباء التي تسمح بتغطيتها هذه المؤونات تطرح جبائياً في المستقبل، مما يجعل هذه الإدماجات مصدراً لأصول من الضرائب المؤجلة.

- إلغاء العمليات ما بين الفروع في حالة المجمعات مما يؤدي إلى ظهور فروقات زمنية، فحينما يتنازل فرع مثلاً لفرع آخر بتحقيق هامش ربح، مع بقاء البضاعة التي تم تبادلها موجودة ضمن المخزونات في نهاية الدورة المعنية بهذا

التنازل الداخلي، فإنه على الشركة التي إشترت داخليا أن تلاحظ لدى التجميع ضريبة مؤجلة في الأصول تمثل المبلغ الذي دفعه المجمع بشكل مسبق عن طريق الشركة التي باعت داخليا، والتي سيتم إسترجاعها عند تنازل الشركة المشتري عن البضاعة لزبون خارجي.

يمتاز النظام الجبائي بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة، لذلك ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على النتيجة الخاضعة للضريبة، في حين أن النظام المحاسبي يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندجة في النتيجة المحاسبية. وهنا يمكن طرح إشكالية الإرجاع الجبائي لهذه التكاليف. (2005 (DJILLALI,P22

ومن بين الإشكاليات التي تطرحها الضرائب المؤجلة، طبيعتها التقديرية والتي تستند في الغالب إلى احتمالات معينة قائمة على القدرة على التنبؤ وإصدار أحكام صائبة، مثل احتمالات التحصيل أو الإسترجاع وكذا تحديد الضرائب المؤجلة في حالة تغير معدلات الإخضاع الضريبي.

فالنسبة للضرائب المؤجلة -خصوم- لا تطرح عموما إشكالا في تقديرها وتسجيلها، ويظهر هذا النوع من الضرائب في المحاسبة تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر. أما بالنسبة للضرائب المؤجلة - أصول- فالأمر أكثر تعقيدا وحساسية لأن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يؤدي إلى إظهارها بالنظر إلى إمكانية إستفادة المؤسسة مستقبلا من الإقتصاد في الضرائب المتوقعة منها، أي أن حقيقة الضرائب المؤجلة - أصول- ترجع إلى احتمال تحمليها وتسويتها من الأرباح المستقبلية، ومنها لا تؤخذ الفروقات الزمنية القابلة للطرح والخسائر الجبائية القابلة للترحيل بعين الإعتبار إلا إذا كان إسترجاعها محتملا. (بن بلقاسم، 2010، ص147).

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل ويؤكد أن الضرائب المؤجلة - أصول- لا يمكن أن تسجل في المحاسبة إلا إذا كان من المحتمل أن تحقق المنشأة في المستقبل أرباحا خاضعة كافية لإمتصاص مبالغ الضرائب المؤجلة المسجلة في الأصول، كما يجب مراجعة مبلغ هذه الضرائب بصفة مستمرة، إذ كلما تراجعت أو نقصت احتمالات الحصول على أرباح مستقبلية خاضعة وجب تدنيها وفقا لذلك. (معيار المحاسبة الدولي رقم 12، 2011).

كما تجدر الإشارة إلى معدل أو معدلات الضريبة التي يجب إعتماها في حساب الضريبة المؤجلة هي المعدلات الصادرة عن النصوص التشريعية قيد التطبيق في نهاية الدورة وتلك التي سيتم تطبيقها عندما يصبح الفرق المستقبلي محققا.

إذا كانت النصوص التشريعية الضريبي لا تحدد كيفية تطور المعدل، فيستحسن تطبيق المعدل الحالي عند إختتام الدورة مهما كانت احتمالات تطوره في المستقبل. وعموما يعتبر التقييم الوحيد المسموح به هو طريقة الترحيل المتغير، وهو ما يتوافق مع مقارنة الميزانية. بحيث أن الإخضاعات المؤجلة السابقة التي لا تزال ظاهرة في الميزانية تصحح في نهاية كل دورة على أساس معدل الإخضاع المعتمد في تاريخ الإقفال.

6.2. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

في إطار الشفافية المالية والاقتصادية فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تحميل عملية تحويل الحقوق

والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة في جانبين: (DJILLALI,2005 P21)

- أعباء: إذا كانت هناك خسارة؛

- نواتج: إذا كان هناك ربح.

يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة، ضمن الأعباء أو النواتج حسب النظام المحاسبي المالي، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط. وهذا ما يمثل امتياز بالنسبة لهذه المؤسسات بتخفيض وعائها الجبائي.

7.2. تكاليف الإقتراض:

إذا كانت تكاليف الإقتراض تؤدي إلى توليد منافع مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة. (براق، 2011، ص06).

حيث حدد معيار المحاسبة الدولي IAS23 شروط الإقرار بتكاليف الإقتراض ضمن تكلفة الأصل وهي كالآتي: (معيار المحاسبة الدولي رقم 23، 2011).

- إرتباط تكاليف الإقتراض مباشرة لإمتلاك، إنشاء أو تصنيع الأصل المؤهل، بمعنى أنها تمثل تلك الأعباء التي كان بالإمكان تجنبها لو لم تتم النفقات الرأس مالية على هذا الأصل؛

- هناك احتمال أن تحقق المؤسسة منافع مستقبلية من هذا الإنفاق؛

- تكلفة هذا الإقتراض يمكن قياسها بشكل موثوق به.

تعد هذه الجزئية ذات أهمية بالغة خاصة وأن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على البنوك كمصدر تمويل خارجي وبالتالي الإقرار بتكاليف الإقتراض ضمن تكلفة التثبيتات سيؤثر حتماً على الوعاء الجبائي في سنة الإقرار بهذه التثبيتات وكذا السنوات المالية المستقبلية من خلال أفساط الإهلاك.

8.2. مؤونات أعمال الصيانة الكبرى:

من الناحية الجبائية يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات، أما محاسبيا فلا يسمح بذلك ويجب أن تعالج محاسبيا كعنصر مستقل.

حيث تعرف مؤونات الأعباء على أنها خصوم يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد.

وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية: (DEVASSE & Autre, 2010 P189)

- عندما يكون للمؤسسة إلتزام حالي ناتج عن أحداث ماضية؛

- عندما يكون من المحتمل خروج تدفقات لإطفاء هذا الإلتزام؛

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا به؛

- لا تكون الخسائر العملية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يصعب أحيانا التأكد من وجود إلتزام حالي، وقد يقتضي ذلك اللجوء إلى خبراء ومختصين أو الإعتماد على أحداث جاءت بعد الدورة المنتهية تؤكد أو تنفي وجوده. (بوتين، 2010، ص197).

وبالتالي هل يمكن أن تقبل إدارة الضرائب بهذا النوع من المؤونات؟

من خلال ما سبق نستنتج أن النظام المحاسبي المالي وسع نوعا ما مجال أسباب تكوين المؤونات بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر في حين القانون الجبائي الحالي يضع شروطا أكثر صرامة لتكوين المؤونات وقبولها كعبء مما يساهم في زيادة الوعاء الجبائي فالإدارة الجبائية لا يمكنها قبول مثل هذه المؤونات دون وجود مبررات موضوعية وادلة إثبات مقنعة.

9.2. عقود إيجار التمويل:

إن التطبيق الواضح لمبدأ هيمنة الجوهر على الشكل في المعالجة المحاسبية التي تقترحها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالأصول المحصلة بإيجار تمويلي تطرح مجموعة من التحديات والتي لم يجب عنها المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 ونذكر منها:

- إن تحديد معايير تكييف عملية إيجارية بالإيجار التمويلي وليس بالإيجار البسيط لا يكفي للقيام بعملية التكييف، إذ أن هذه المعايير تتضمن كلمات مثل "جل"، "الجزء الأكبر"... إلخ، مما يخلق صعوبات تكييف طبيعة العمليات الإيجارية سواء بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية أو بالنسبة لإدارة الضرائب وما يترتب عليها من معالجات ضريبية.

- إن تحديد هذه العتبات قد يؤدي بنا إلى عدم تكييف عملية إيجار بأنها إيجار تمويلي، لأننا إعتبرنا مثلا أن مدة عقد الإيجار لا تغطي الجزء الأكبر من المدة الإستعمالية "وليكن مثلا مستوى التغطية 50%"، ألا يؤدي بنا ذلك إلى إعتبار نصف قيمة الأصل المحصل بالإيجار أصلا ثابتا بالنسبة للمستأجر يترتب عليه إلتزام ضمن الديون والنصف الآخر مصروفا يسجل مباشرة في حساب النتائج؟. (بن بلقاسم، 2010، ص11) وبالتالي يمكن أن تؤثر هذه الجزئية في التحديد الصحيح للوعاء الجبائي.

الخاتمة:

لقد كان للإصلاحات المحاسبية أثر على مختلف القوانين المنظمة لنشاط المؤسسة الاقتصادية، خاصة منها قانون الضرائب والقانون التجاري وباعتبار أنه كان لا بد من مواكبة هذه الإصلاحات قامت وزارت المالية منذ سنة 2010 بتكييف وتعديل بعض بنود هذه القوانين لتتماشى والإصلاح المحاسبي. لكن المتبع للواقع العملي يلمس الكثير من الغموض الذي مزال يكتنف العديد من الممارسات المحاسبية والتي لها أثر مباشر على جباية المؤسسة الاقتصادية.

من خلال ما تم التطرق له في هذه الورقة البحثية يمكن ذكر ما يلي:

- إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية أمراً لا بد منه في ظل التحولات الاقتصادية التي تشهدها البيئة الدولية والجزائرية على وجه الخصوص، وأنه من الضروري إصلاح النظام الجبائي الذي أصبح اليوم في ظل هذه التطورات لا يستجيب لاحتياجات إدارة الضرائب ولا المؤسسة الاقتصادية، لذلك فقد كان هناك إجماع على ضرورة إصلاح النظام الجبائي ليتوافق مع التوجهات الاقتصادية الجديدة وإستجابة لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- هناك العديد من النقاط التي تم إثارتها والتي تشكل نقاط اختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية؛
- ضرورة القيام بتعاون بين الهيئات المشرفة على عملية الإصلاح المحاسبي والجبائي للبحث في هذه الاختلافات؛
- لا بد من القيام بملتقيات تبحث في هذه الاختلافات لإثراءها وإستشراق الحلول المتعلقة بها؛
- يجب قياس أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية كمياً بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية والإدارة الجبائية؛
- إن الديناميكية التي تشهدها القواعد الجبائية من سنة لأخرى يجب أن تصاحبها ديناميكية محاسبية؛
- يجب الوقوف على التكلفة الجبائية التي صاحبة الإصلاحات المحاسبية في الجزائر.

قائمة المراجع:

- بن بلقاسم سفيان (2010) النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق عوملة وتطور الأسواق المالية، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- بحار حسنة (2010)، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، الجزائر.
- براق محمد، بوسبعين تسعديت (2011)، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مقال مقدم إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة - الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر.
- مأمون حمدان (2010)، مقدمة عن المعايير المحاسبية الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، بدون سنة النشر.

- جخدم محمد (2010) ، تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي، مقال مقدم إلى اليوم الدراسي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يوم 13 ماي.
- الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 5.121، العدد 19.
- الجريدة الرسمية، قانون المالية التكميلي لسنة 2009، العدد 44، المادة 10.
- معيار المحاسبة الدولي رقم 38 IAS الموجودات غير الملموسة الفقرات 42، 52.
- علاوي لخضر (2012) ، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، الجزائر.
- عزوز علي، متلوي محمد (2010) ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة في إطار الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات آفاق، المركز الجامعي الوادي ، يومي 17 و 18 جانفي.
- معيار المحاسبة الدولي رقم 23 IAS تكاليف الإقتراض الفقرة 11.
- بوتين محمد (2010) ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر.
- Colette C, Richard J (2002), Les systèmes comptables français et anglo-saxons, Dunod, Paris
- Devasse. H et Autre (2010), manuel de comptabilité, conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, Berti éditions, Alger.
- Djillali. 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, 24 septembre – 03 octobre, Koléa, Alger.
- Henrich. E. (2006), Impacts fiscaux des nouvelles règles comptables, Lycie, Cassin.
- Kadouri .A et Mimmeche .A (2009), Cours de comptabilité financière selon IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG Edition-Alger.
- Le Manh. A, Mailliet. C. (2006), Normes Comptables Internationales IAS, IFRS, Foucher, 2ème édition.