

[المجلد: الرابع/ العدد: الأول / (أفريل 2020) / الصفحات: 001-016]



مرتكزات النظام الجبائي الجزائري في ظل بيئة الممارسات المحاسبية «الارتباطات والاختلافات»



محمد عجيلة*⁽¹⁾؛ حنان عجيلة⁽²⁾.

✉ Adjila78@yahoo.fr

⁽¹⁾ أستاذ التعليم العالي، جامعة غرداية [الجزائر]

✉ hananeadjila@yahoo.fr

⁽²⁾ باحث دكتوراه، جامعة غرداية [الجزائر]

تاريخ النشر: 2020/04/30

تاريخ القبول: 2020/04/18

تاريخ الإرسال: 2020/03/24

الملخص: إن إصلاح بيئة الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي هي عملية متشابكة ومتداخلة مع العديد من الجوانب، ما يؤدي إلى إحداث انعكاسات وآثار عليها، والتي من أهمها النظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية، وهو ما استوجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقليل من الاختلافات في ما يتعلق بالممارسة المحاسبية والجبائية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي الجزائري، الممارسات المحاسبية.

تصنيف «جال»: M40، M41.



Adjila78@yahoo.fr

* البريد الإلكتروني للمُرسل:

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة زيان عاشور «الجلفة»



[Vol. 04\N°: 01\ (April 2020)\Pages: 001-016]

 **The Foundations Of The Algerian Tax System In
Light Of The Environment Of Accounting Practices**
«Links And Differences»

Adjila Mohamed⁽¹⁾; Adjila Hanane⁽²⁾.

⁽¹⁾ University of Ghardaia [Algeria]

✉ Adjila78@yahoo.fr

⁽²⁾ University of Ghardaia [Algeria]

✉ hananeadjila@yahoo.fr

Received: 24/03/2020

Accepted: 18/04/2020

Published: 30/04/2020

Abstract: The reform of the accounting practices environment through the application of the financial accounting system is an intertwined and intertwined process with many aspects, which leads to repercussions and effects on it, the most important of which is the tax system closely related to the accounting system due to the nature of the relationship that links tax operations with accounting applications, which is What necessitated taking the necessary measures to reduce the differences in accounting and tax practices.

Keywords: The Financial Accounting System, The Algerian Tax System, Accounting Practices.

«JEL» Classification: M41, M40.

* Corresponding author:

Adjila78@yahoo.fr



مقدمة: لاعتبار أهمية النظام المحاسبي والضريبي (الجبائي) في الاقتصاد الجزائري، وحاولت الدولة إعطاء أولوية كبيرة للمحاسبة والضريبة وأهم التعديلات والتصويبات المتعلقة بالإصلاحات الجبائية وفق التشريع الضريبي (قانون المالية) وقانون النظام المحاسبي المالي الذي يستمد على أفراسات المعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة بيئة الممارسات المحاسبية مما استدعى معرفة الواقع الاقتصادي والبحث على أهم الارتباطات والاختلافات بالنظام المحاسبي والنظام الضريبي الذي ينبغي تكييفه وتماشيا بما يسمح لتوافق البيئة المحاسبية والممارسات المحاسبية الجبائية.

إن إصلاح بيئة الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي هي عملية متشابكة ومتداخلة مع العديد من الجوانب، ما يؤدي إلى إحداث انعكاسات وآثار عليها، والتي من أهمها النظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية، وهو ما استوجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقليل من الاختلافات في ما يتعلق بالممارسة المحاسبية والجبائية.

المحور الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري

إن تصميم النظام الجبائي الجزائري جاء لتحقيق أهداف السياسة الجبائية، التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية القائمة والمتغيرة باستمرار لفعل العديد من العوامل، وهذا ما يستدعي الإصلاح لتحقيق التلاؤم مع المعطيات الجديدة للدولة.

أولا. مفهوم النظام الجبائي: تعددت تعريفات النظام الجبائي في الكتابات العربية والأجنبية، فالبعض يرى أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق ويتمثلان في: أولهما المفهوم الضيق والذي يعرف النظام الجبائي على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.

ثانيهما المفهوم الواسع والذي يعرف على أنه "كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين"¹.

ويعتبر الهيكل المتفرد بملاحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، فهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع وزمن معين تحقيق السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع².

ويرى آخرون أن النظام الجبائي هو "مجموعة حدود مختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"³، هذه الأخيرة عادة ما يتم استخدامها في إطار نظام جبائي معين وبالتالي يشكل النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الضريبية⁴.

والذي يرتبط بها ارتباطا وثيقا من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية للمجتمع جزءا من السياسة الاقتصادية باعتبارها 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 المجتمع⁵.

من خلال ما سبق نستنتج أن للنظام الجبائي أربع مكونات رئيسية هي⁶:

- أهداف محددة نصوغها ظروف المجتمع؛
- دور محدد تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع التي يعمل داخله؛
- هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به؛
- طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية.

إذن: النظام الجبائي هو مجموعة الضرائب المختارة بما يناسب بيئة المجتمع، في ظل مجموعة من القوانين والتشريعات والإجراءات لتحقيق أهداف السياسة الضريبية له.

ثانيا. النظام الجبائي في الجزائر: يعرف الإصلاح الجبائي على أنه "التغيير المقصود للنظام الجبائي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة والمعدلة والاستجابة لقيود البيئة الجديدة، فهو مجموعة التغييرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية بغية تحسينها، في ظل مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم التخطيط لها وتنفيذها خلال فترة زمنية طويلة"⁷.

وانطلاقا من الوضعية الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية التي كانت تعيشها الجزائر والتحول التي كان يشهدها الاقتصاد الوطني للانتقال إلى اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مع السعي نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية⁸، أصبح لابد من الضروري اللجوء إلى الإصلاح الضريبي ومراجعة أنظمتها الضريبية بما يتماشى والبيئة المحيطة بها، لما لذلك من أهمية في زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية.

ولتحقيق ذلك تم استحداث لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي الجزائري سنة 1987، مكونة من المختصين في الضرائب وأفراد من موظفي إدارة الضرائب ووزارة المالية.

وما يجب الإشارة إليه أن الإصلاحات لم تأت دفعة واحدة بل كانت هناك تعديلات عديدة جاءت بعد إصلاحات سنة 1992⁹، وعلى العموم شمل الإصلاح الجبائي ما يلي¹⁰:

1. إصلاحات في مجال الضرائب المباشرة: أدت الإصلاحات إلى استحداث نوعين من الضرائب هما الضريبة على الدخل الإجمالي* IRG (تفرض على شخص طبيعي) والضريبة على أرباح الشركات IBS** (تفرض على شخص معنوي).
2. إصلاحات في مجال الضرائب غير المباشرة: تعتبر من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة كحصيلة هامة من مجموع الإيرادات الجبائية، وبعد الإصلاحات التي تلت سنة 1992 ظهر في مجال الضرائب غير المباشرة رسم واحد هو الرسم على القيمة المضافة TVA***.

ثالثا. أسباب الإصلاح الجبائي الجزائري: من أجل مواكبة التطورات العالمية بما فيها انتشار وزيادة الاستثمارات الأجنبية والشركات متعددة الجنسيات، كان لابد من إجراء تعديلات وتغييرات في النظام الجبائي بغية مواكبة متطلبات تلك التطورات، ومن بين الأسباب التي أدت إلى إصلاح هذا النظام نذكر¹¹:

- 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- **ثقل العبء الضريبي:** إن تعدد الضرائب المفروضة وكذا ارتفاع معدلاتها وتشابكها أدى إلى تحمل المؤسسة أعباء كبيرة وهذا ما يؤدي في بعض الأحيان إلى إفلاس المؤسسات؛
 - 3- **نظام جبائي غير ملائم لمتطلبات المرحلة الحالية:** بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر والانتقال من اقتصاد ريعي إلى اقتصاد متعدد، إضافة إلى سياسة التقشف التي انتهجتها الدولة، جعلت من النظام الجبائي القديم لا يتوافق والتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي؛
 - 4- **ضعف العدالة الجبائية:** يفتقر النظام الجبائي الجزائري إلى العدالة الجبائية، إذ أن هناك إجحاف بالنسبة لأصحاب الدخول الضعيفة خاصة فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
 - 5- **ضعف الإدارة الجبائية:** إن نقص التقنيات المتطورة في الإدارة الجبائية وانتشار البيروقراطية أدى إلى صعوبة تطبيق النظام الجبائي، لذا وجب التحول من الإدارة العادية إلى الإدارة الالكترونية؛
 - 6- **انتشار التهرب الضريبي والرشوة:** بسبب تماطل المسؤولين عن النظام الجبائي في تالية الإدارة الجبائية أدى إلى انتشار الرشوة وساهم في زيادة التهرب الضريبي الناتج عن استغلال الثغرات الموجودة سواء في النظام أو في تطبيق الإجراءات.
- رابعا. أهداف إصلاح النظام الجبائي الجزائري: إن عملية الإصلاح ما هي إلا وسيلة لتحقيق جملة من الأهداف أهمها¹²:

- 1- **الأهداف الاجتماعية:** العمل على تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بدفع الضريبة وذلك من أجل الإجراءات التي اتخذتها الدولة، وهي:
 - الفصل بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي للضريبة؛
 - العمل على التوسيع أكثر في تطبيق الضريبة التصاعدية وخاصة الضريبة على الدخل الإجمالي؛
 - توسيع الحقل الضريبي بإخضاع العديد من السلع والخدمات لأنواع الاقتطاعات.
- 2- **الأهداف الاقتصادية:** إن المتغيرات الاقتصادية التي حدثت في الهيكل الاقتصادي يتطلب وضع نظام ضريبي جديد يتماشى وهذه المتغيرات، وذلك لتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية وزيادة توسعتها على مختلف المناطق ضمن الأولويات وذلك بتخفيض المعدلات الضريبية واستحداث ضريبة جديدة، مما يجعل الضريبة وسيلة فعالة

لثبيت الإصلاح الجبائي وذلك عن طريق:

- توفير الجو الملائم للاستثمار؛
- عدم عرقلة وسائل الإنتاج في إطار القانون الخاص بالاستثمار؛
- استعمال النظام الجبائي من خلال مكوناته كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو إقامة مؤسسات صغيرة ومتوسطة؛
- تقديم امتيازات جبائية لهذا القطاع.

3- الأهداف المالية: أهمها في الوقت الحالي هو إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية وجعلها تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة، وهذا ما يفسر زيادة الضرائب والرسوم في قانون المالية لسنة 2017¹³.

4- الأهداف الفنية: يجب تبسيط النظام الجبائي الجزائري علما انه معقد عن طريق:

- خلق تقنيات ضريبية جديدة للحد من مبدأ الازدواجية؛
- رفع مستوى الموظفين بالمصالح الضريبية عن طريق توظيف جامعيين؛
- إجراء دورات تدريبية وملتقيات حول كيفية التحصيل الجبائي؛
- رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بما عن طريق استحداث نظام إعلامي جديد في مجال الجبائية.

المحور الثاني: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالنظام الجبائي الجزائري

النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي هما نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة، فأولهما يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، في حين أن الثاني يتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، والذي يظهر عدة اختلافات وفروقات بينهما.

أولا. علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي: يعود صنع القرار في أي بلد إلى تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين والمتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، والتي يمكن تصنيفها إلى أربع مقاربات هي¹⁴:

- 1. العلاقة قوية ومباشرة:** يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه، وهي مقارنة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخضم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.
- 2. العلاقة قوية وغير مباشرة:** تفرض هذه المقاربة عند إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية ما يعني بعدم إمكانية قيام المؤسسة بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا.

3. علاقة وسطية تضم النوع الأول والثاني: يحدد فيها الربح الضريبي بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة كما هو الحال في الجزائر.

4. لا علاقة بين النظامين: حيث أن كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا وعلى المؤسسات تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية مثل هولندا.

أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

وبالرجوع إلى الواقع الجزائري فيلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما بوسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية، وعليه فإن الهدف الأساسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية¹⁵. حيث تقوم المؤسسة بتقديم ميزانية جبائية تختلف عن الميزانية المحاسبية من حيث تقديم الحسابات، وتحديد النتيجة الجبائية التي تختلف عن النتيجة المحاسبية وهذا بإجراء بعض التعديلات لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، حيث لا يمكن القيام بالتصريحات الجبائية إلا بعد معالجة الجداول المالية اعتبارا للقيود الجبائية¹⁶.

1. تحديد النتيجة المحاسبية: تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فهي الفرق بين المنتوجات التي يحصل عليها الكيان والأعباء التي يتحملها خلال دورة استغلالية واحدة، ويمكن تحديدها أما عن طريق حساب النتائج (الإيرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة¹⁷.

2. تحديد النتيجة الجبائية: بعد تحديد النتيجة المحاسبية، تلزم المؤسسة بإعادة النظر فيها قبل التصريح بها لدى الإدارة الجبائية التي تقوم بفرض الضريبة عليها في حالة تحقيق الربح، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط للوصول إلى النتيجة الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة¹⁸.

أ- الاستردادات (الادماجات): وتتمثل في العناصر غير قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي، وفق ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- الخصومات: وتتمثل في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة.

من خلال ماسبق نستنتج بأن النتيجة الجبائية والمثلة في الربح الخاضع للضريبة ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانون الجبائي، والتي تحدد وفق المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{الخضومات}$$

ثانيا. أثار تطبيق النظام المحاسبي على النظام الجبائي الجزائري: إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والنظام الجبائي الجزائري، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الضريبي تعديلات على النتيجة المحاسبية، فإن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي.

لذلك فإن التطبيقات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أوجبت على المهنيين والمؤسسات أن يوفر في قوائمهم المالية وبالضبط الملاحق معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يوجب عليهم إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والذي يشكل عائقا أمام المهنيين والمؤسسات وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي¹⁹.

والعناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية تتركز أساسا في ما يلي:

الجدول رقم (01): الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية²⁰

البيان	النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
عقود إيجار التمويل	يسمح بتسجيل البيانات وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به	لا تعترف إلا بملكية الأصل وهذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة
مصاريف البحث والتطوير	تشكل المصاريف الناجمة عن صور البحث لمشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة ولا يمكن تثبيتها، أما مصاريف التطوير فتصنف ضمن التثبيات المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وعليه يمكن توزيعها على عدة سنوات حسب قسط الاهتلاك السنوي	تعتبر مصاريف البحث أعباء قابلة للخصم لمجرد تحملها، كما تعتبر مصاريف التطوير أعباء قابلة للخصم وليست تثبيات معنوية وعليه فإنها تخصم مرة واحدة وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة

طريقة التقييم	في نهاية الدورة المالية فان المؤسسة تقيم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وإذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبيا كإيراد أو عبء رغم عدم تحققه وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي	تعتمد على طريقة وحيدة متمثلة في طريقة التكلفة التاريخية وهذا ما يزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم
طريقة الاهتلاك	طرق الاهتلاك تعكس استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتتمثل في الطريقة الخطية، الطريقة المتناقصة وطريقة وحدات الإنتاج. مع مراعاة القيمة المتبقية المتوقعة وإمكانية مراجعة مخطط الاهتلاك	تعتمد على الطريقة الخطية والمتناقصة والمتصاعدة أما طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج غير معتمدة جبائيا وذلك على أساس تكلفة الحياة، كما انه لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك
تكلفة الاقتراض	الفوائد المحتملة بمناسبة الحصول على قرض من اجل اقتناء أو إنشاء أو إنتاج تدمج في تكلفة هذا الأصل	لا يتم أخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل وتعتبره مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة
تقييم عناصر النقدية المحررة بالعملات الأجنبية	يسمح بتسجيل الآثار الناجمة عن تقييم عناصر النقدية بمختلف أشكالها والمحررة بعملة أجنبية في نهاية كل سنة مالية ضمن حالتين أعباء ونواتج ويتم تقييمها على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ	تسمح للمؤسسات بتسجيل الأعباء فقط في نهاية كل دورة مالية ويتم تقييم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية حسب التكلفة التاريخية
الضرائب المؤجلة	يستند إلى مفهوم التكاليف المقترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية	تتميز بالتحقيق الفعلي للتكاليف لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على الوعاء الضريبي
المؤونات	لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى لأنها لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة	تسمح بتكوين مؤونات الإصلاح والصيانة الكبرى ولكن حسب النظام المحاسبي المالي يجب حذفها

تعالج الضريبة على أرباح الشركات على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء.	تعتبرها بمثابة توزيع على الأرباح أي اعتبار الدولة شريك له الحق وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء.
تحتسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية) ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية	يحتسب مقدار الضريبة على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال).

المصدر: عبد الكريم مرزاق، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، ديسمبر 2014، ص ص 44-51. بتصرف.

المحور الثالث: الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي

منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي والسؤال مطروح عن كيفية تقريب العلاقة بين القواعد المحاسبية والجبائية، وكذا الكيفية التي تمكن من عدم تعارض أهداف النظام المحاسبي المالي الذي يتمثل في التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية وأهداف القواعد الجبائية التي تتمثل في التحصيل الضريبي²¹. وفي هذا الإطار تسعى وزارة المالية باعتبارها الهيئة المشرفة على إعداد مشروع القوانين الجبائية وكذا المجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب إلى بدل الكثير من الجهود لأجل التقليل من الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي²².

ترجمت في العديد من التعديلات للنظام الجبائي شملت عدة نصوص جبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية، لاسيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات، خصم المصاريف الإعدادية، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول ومتابعة العقود طويلة الأجل، وتمثل ذلك في القوانين المعدلة والجديدة المتضمنة أساسا في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010²³.

أولا. أهم التعديلات التي جاء بها القانون المالية التكميلي لسنة 2009: يتضمن هذا القانون عدة مواد قانونية تعكس الجهود المبذولة من طرف الدولة لتكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في:

1. متابعة العقود طويلة الأجل: حسب ما جاء في نص المادة الرابعة من القانون السابق، فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي تمتد تنفيذها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بأنجاز المواد والخدمات، يتم وفقا لطريقة التسبيق والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج تماشيا مع العمليات المتعلقة بالتسبيق وذلك بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة²⁴.

2. الاهتلاكات: حسب ما جاء في المادة الخامسة من نفس القانون فإنه يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، كما يتم تسجيل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية²⁵.

3. **المؤونات وخسائر القيمة:** وفيما ينص بالمؤونات فقد نصت نفس المادة السابقة على أن الأرصدّة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف او خسائر قيم في حساب المخزونات او غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقيدها في حسابات السنة المالية وتبينها في كشف الأرصدّة²⁶.
4. **تغليب القاعدة الجبائية:** حسب نص المادة السادسة من نفس القانون السابق فانه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة²⁷. وعليه فإن الإدارة الجبائية مطالبة باحترام النظام المحاسبي المالي لكن دون معارضة النصوص الجبائية المعتمدة وبالتالي في حالة وجود تعارض ما بين القاعدتين المحاسبية الجبائية فإن الأولوية للقاعدة الجبائية²⁸.
5. **خصم المصاريف الإعدادية:** يتضمن نص المادة الثامنة ما يلي: تخصم المصاريف الأولية المسجلة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق مخطط الامتصاص الأولي.
- انطلاقا من نص هذه المادة فانه يسمح وعلى أساس انتقالي خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبيا سابق قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية²⁹.
6. **مصاريف البحث والتطوير:** بناءً على المادة التاسعة من نفس القانون فان 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 البحث³⁰.
7. **إعادة تقييم الأصول:** وفقا للمادة العاشرة فانه يتم دمج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات، كما يتم ضم فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة³¹.
- إن تحديد مدة خمس سنوات لضم فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات للنتيجة الجبائية يشكل تمديدا للضريبة على فائض القيمة وذلك قصد تخفيف العبء الجبائي عند تطبيق النظام المحاسبي المالي³².
- ثانيا. **أهم التعديلات التي جاء بها القانون المالية لسنة 2010:** يتضمن هذا القانون مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكييف مع النظام المحاسبي المالي، من بينها:
1. **الاهتلاك المتعلق بقرض الإيجار ومؤونات المؤسسات المالية:** أحدثت المادة الثامنة من القانون السابق بعض التغييرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إذ أشارت هذه المادة الى طريقة الاهتلاك المتعلقة بقرض الإيجار على أنها تحتلك على أساس مدة عقد قرض الإيجار، كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح به في نفس

المادة، بأنه لا ينبغي جمع المؤنات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى للمؤنات، كما تناول نص المادة تعديلات لما جاء في قانون المالية التكميلية السابق فيما تعلق بتحديد سقف اهتلاك السيارات السياحية من 800000 دج الى 1000000 دج³³.

2. **الإعانات:** حسب نص المادة التاسعة من القانون السابق تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها³⁴.

بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير في تسترجع بنفس وتيرة اهتلاك الاستثمار الأصلي، وفي ما يتعلق بإعانات الاستغلال فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي، حيث انه يشير إلى توجيه الإعانة الى السنة المالية المعنية بتدعيمها تم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها، حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات³⁵.

3. **العجز المالي:** تنص المادة العاشرة من نفس القانون على أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فان العجز الزائد ينتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل الحجز. وقد تخفيض المدة من خمس إلى أربع سنوات³⁶.

4. **خصم المصاريف الأولية:** تنص للمادة سالفه الذكر على أنه تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي المرافق. بحيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء³⁷.

من خلال النصوص القانونية السابقة والتي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بان هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس³⁸، منها³⁹:

أ- **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها:** بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل اقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها. هناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير مسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبه محاسبية (extra comptable) كمصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة ومصاريف البحث في حالة اكتساب، هذه الأعباء وجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمة الجبائية من أجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها.

ب- قواعد تسجيل الاعباء المقبولة محاسبيا: يجب أن يتوقع هنا السماح بدمج بعض النواتج والأعباء التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن من الناحية الجبائية يمكن ألا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات الأسهم المقبوضة، الأعباء والنواتج التي تتم من الفروع والمؤسسات المشتركة.

ج- قاعدة تسجيل الاستثمارات: تسجل الاستثمارات حسب النظام الجديد على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار، يفترض في هذا الإطار الأخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها، ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو أي ليس اثر على موارد الخزينة الجبائية.

د- قاعدة التقييم على أساس القيمة العادية: يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية. ومن بين نقاط الاختلاف التي لازالت قائمة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي هو ما تعلق بالعناصر التالية: تقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث والتطوير، الضرائب المؤجلة، تكاليف الاقتراض، وتحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية⁴⁰.

الخلاصة: تناولنا في هذا البحث أهم ركائز وأسس النظام الجبائي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، إن انطلاقة هذا الأخير من مفاهيم معايير المحاسبة الدولية التي تستند أساسا إلى تلبية احتياجات المستثمرين من خلال عرض قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة، دون التركيز الاهتمام للاعتبارات الجبائية مما أدى إلى إحداث عدة اختلافات وفروقات بين النظام المحاسبي المالي (الممارسات المحاسبية) وبين النظام الجبائي الجزائري، الأمر الذي أثر على عملية إعداد التصاريح الجبائية من قبل ممارسي لمهنة المحاسبة، إلا أن الدولة بدلت الجهود اللازمة لتقليل منها من خلال مجموعة القوانين والتعليمات التي أزلت اللبس على العديد من الحالات العملية، والمتضمنة بالأساس في قانون المالية لتكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010.⁴¹

المراجع والهوامش:

- ¹ - فاطمة بودة، عبيرات مقدم، أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، المجلد 14، العدد 29، جامعة زيان عاشور - جلفة، 2016، ص 239.
- ² - عوماري عائشة، بن الدين أحمد، دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، مارس 2019، ص 61.
- ³ - شريف اسماعيل، لجناف عبد الرزاق، تحليل وتقييم سياسة الإصلاحات الجبائية في مجال دعم وترقية المؤسسات الصغرى والمتوسطة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1995-2014)، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، 2015، ص 114.
- ⁴ - جازية أمير، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 02، 2018، ص 73.
- ⁵ - المرجع السابق، ص 74.
- ⁶ - محمد الأمين وليد طالب، نظيرة قلادي، مساهمة النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة ميدانية بولاية قسنطينة، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد 10، جامعة 20 سكيكدة، 10 ديسمبر 2018، ص 325-326.
- ⁷ - بلجيلالي فتحة، بنية صابرينة، دراسة تحليلية تقييمية لأثر إصلاحات السياسة الجبائية على الإنعاش الاقتصادي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 02، 2018، ص 197.
- ⁸ - شريف إسماعيل، لجناف عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 114.
- ⁹ - جازية أمير، عاشور يوسف، مرجع سابق، ص 88.
- ¹⁰ - شريف إسماعيل، لجناف عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 117-118.
- ^{*} - جاءت هذه الضريبة لتعويض نظام الضرائب النوعية ذوي المعدلات المتعددة في السابق واشتملت مثلاً: الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على الأرباح غير التجارية، الضريبة على الرواتب والأجور....
- ^{**} - جاءت هذه الضريبة لتعويض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة.
- ^{***} - عوض الرسم على القيمة المضافة الرسم على رقم الأعمال.
- ¹¹ - عوماري عائشة، بن الدين أحمد، مرجع سابق، ص 62.
- ¹² - شريف اسماعيل، لجناف عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 116-117.
- ¹³ - عوماري عائشة، بن الدين أحمد، مرجع سابق، ص 63.
- ¹⁴ - قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، العدد 12، جوان 2018، ص 67-68.
- ¹⁵ - بلعوجة حسينة، اسماعيل توزالة، التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقانون الجبائي في الجزائر، مجلة جيل الدراسات المقارنة، العدد 02، مركز جيل البحث العلمي، 02 أكتوبر 2016، ص 96.

- ¹⁶ - إيمان يخلف، محمد طرشي، عزوز علي، نظرة الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 04، العدد 02، جامعة أم لبواقي، ديسمبر 2017، ص 308.
- ¹⁷ - سماعين عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة تفصيلية)، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، المجلد 05، العدد 02، جوان 2019، ص 100.
- ¹⁸ - إيمان يخلف، محمد طرشي، عزوز علي، مرجع سابق، ص 309.
- ¹⁹ - جاوحدو رضا، حمدي جليلية إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013، ص 05.
- ²⁰ - عبد الكريم مرزاق، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، ديسمبر 2014، ص ص 44-51. بتصرف
- ²¹ - محمد عمر بوزيد، أيوب نجار، مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 02، 2018، ص 136.
- ²² - عوماري عائشة، بن الدين احمد، مرجع سابق، ص 67.
- ²³ - زلاطو نعيمة، مدى تكيف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة للدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 03، جوان 2018، ص 217.
- ²⁴ - المرجع السابق، ص 218.
- ²⁵ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009، ص 5.
- ²⁶ - المرجع السابق.
- ²⁷ - المرجع السابق.
- ²⁸ - ناصر مراد، واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 01، 2016، ص 63.
- ²⁹ - براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 08.
- ³⁰ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، الصادرة في 26 يوليو 2009، ص 06.
- ³¹ - المرجع السابق.
- ³² - ناصر مراد، واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 63.
- ³³ - زلاطو نعيمة، مرجع سابق، ص 219.
- ³⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009، ص 06.
- ³⁵ - براق محمد، بوسبعين تسعديت، مرجع سابق، ص 10.

- ³⁶ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 78، مرجع سابق، ص 06.
- ³⁷ - زلاطو نعيمة، مرجع سابق، ص 220.
- ³⁸ - المرجع السابق.
- ³⁹ - جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سابق، ص ص 10-11.
- ⁴⁰ - زلاطو نعيمة، مرجع سابق، ص 221.
- عجيلة حنان، اصلاح مهنة المحاسبة المعتمد في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير ⁴¹، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، 2020/2019، بتصرف، ص 189.