

آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي
 لضرائب الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيات
*The adapting mechanisms of accounting and taxation treatment in
 Algeria under the the accounting standard requirement of income taxes
 IAS 12: case study on deferred taxes and Asset re-evaluation.*

قمان عمر*¹

¹ مخبر الطرق الكمية في العلوم الاقتصادية وعلوم إدارة الأعمال وتطبيقاتها من أجل التنمية المستدامة،

جامعة زيان عاشور بالجلفة، a.gamane@univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2022/06/18

تاريخ القبول: 2022/05/15

تاريخ الاستلام: 2022/02/10

ملخص:

إن البحث حول الاختلاف بين المحاسبة والجبائية يلقي لحد الآن اهتماما كبيرا من طرف الباحثين والدارسين، نظرا للانعكاسات الكبيرة التي يؤديها هذا الاختلاف على المؤسسات والشركات وكذا على إيرادات الخزينة العامة، حيث تعالج هذه الدراسة نقطتين أساسيتين في الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية لهما والمتتمثلة في الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيات، حيث تركز الدراسة في البحث عن أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجبائية ومحاولة طرح بعض الحلول القابلة للتنفيذ من أجل التقريب بين المحاسبة والجبائية. الكلمات المفتاحية: المعالجة المحاسبية والجبائية -الضرائب المؤجلة – إعادة تقييم التثبيات.

تصنيف JEL: M41, D50

Abstract:

The significant differences between accounting and taxation still represents an interesting area of research. that effect the financial situation of companies as well as a public treasury. This study aims to highlight the treatment of Asset re-evaluation and deferred taxes as main aspects to reduce gaps between accounting and taxation. Also, the study explores the reasons behind the significant differences between accounting and taxation, and attempt to propose some applicable approaches and solutions to reduce gaps between accounting and taxation.

Keywords: Accounting and Taxation Treatment, Deferred Taxes, Asset Re-Evaluation

Jel Classification Codes: M41, D50

* المؤلف المرسل

إن البحث في موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يلقي اهتماما بالغا من طرف العديد من الباحثين وهذا راجع للتطور التي شهدته كل من المحاسبة والجباية في العديد من الدول، لكن مع تطور الفكر المحاسبي وظهور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتوجه العديد من الدول للتحقيق التوافق مع تلك المعايير أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومة المالية، مما أدى إلى نوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في العديد من الدول ولاسيما في الجزائر من خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيزه التنفيذ سنة 2010.

فتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010 بناء على القانون 11/07 أدى إلى حدوث اختلافات فيما يتعلق بالممارسات الجبائية مع الممارسات المحاسبية وهذا نظرا للطبيعة العلاقة التي تربط النظام المحاسبي المالي SCF بالقواعد الضريبية، فأصبحت التصريحات الجبائية لا يتم إعدادها إلا بالرجوع للتصريحات المحاسبية. فان التغير في المبادئ المحاسبية لا بد أن يقابله تغيير في النصوص الضريبية للضرورة مطابقتها مع الأحكام المحاسبية. إذ هناك العديد من الانفصال بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية كما لا ننكر وجود حالات ارتباط.

1.1. إشكالية الدراسة: ماهي أوجه العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر فيما يخص الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات طبقا للتشريع الجبائي.

2.1. المنهج المتبع: تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، وكذا الاعتماد على مختلف القوانين وعلى رأسها القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، والقانون الجبائي.

3.1. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في محاولة الوقوف على الاختلافات التي تظهر بين النظام المحاسبي المالي، وبين النظام الجبائي فيما يخص الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات وما يمثله من تشريعات وتطبيقات في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

4.1. أهداف البحث: حيث يهدف هذا البحث إلى:

- التعرف على أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية في الجزائر.
- الوقوف على مدى الاختلاف الموجود بين المعالجة المحاسبية والجبائية لكل من الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات.

- محاولة عرض الحلول الممكنة لتقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري.

5.1. هيكل الدراسة:

المحور الاول: أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في الجزائر

المحور الثاني: أوجه العلاقة فيما يخص الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيات المحاسبي الجبائي في الجزائر

المحور الثالث: سبل التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر

2. أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجبائية في الجزائر

ترجع أسباب الاختلاف بين النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر للنقاط الآتية:

جدول 1: الاختلاف في القواعد المحاسبية والجبائية في الجزائر

القواعد الجبائية	القواعد المحاسبية
تتبنى على أساس تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتحديد المسؤولية الضريبية للوحدات الاقتصادية، إن قواعد حساب الضريبة يجب أن تكون قابلة للاذعان وخضوع المكلفين بدفع الضريبة، وفي الوقت نفسه قابلة للتنفيذ والرقابة من قبل السلطات الجبائية، كما أن للقوانين الجبائية قواعد خاصة بالموضوعية واليقين كما أن الجباية لا يمكنها أن تتنازل عن العقوبات التي تفرضها على المكلفين بالضريبة	إن القواعد المحاسبية وإعداد التقارير المالية تبني على أساس مبادئ الإفصاح للمعلومات والذي يعتمد بالدرجة الأولى خدمة المستثمرين، تلك المعايير يجب أن تطبق بثبات لكل مستخدم المعلومات المالية بشكل تام، وفي بعض الأحيان قد تعطى الوحدات الاقتصادية حق الاختيار مع الأخذ بعين الاعتبار التطبيقات الموحدة التي يتم اختبارها وفحصها من قبل المدققين الخارجيين، حتى تكون قابلة للتنفيذ من قبل سلطات الأسواق المالية أو الجهات الأخرى.
تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا لتشريعات الجبائية المقررة	إثبات العمليات المالية واستخلاص نتائج ربح وخسارة المشروع وذلك حسب الأصول والأعراف المحاسبية
تعتمد الأساس النقدي أحيانا وأساس الالتزام أحيانا أخرى	تعتمد أساس الالتزام
لا تسمح بذلك أحيانا	تسمح بتكوين احتياطات أو مخصصات لمقابلة الخسائر
ترتبط بالقانون ارتباطا شديدا	لا ترتبط بالقانون الجبائي ومستقلة عنه
لا تقبل بعض المصاريف لتتزل من الدخل مثل مخصصات الأصول التي تستجيب إلى مبدأ الحيطة والحذر	تقبل بالنفقات والمصاريف لغاية الوصول إلى الربح الصافي
تأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة أي ضمن حدود الدولة فهي تستخرج الربح الصافي للمؤسسة في البلد	تستخرج نتيجة أعمال المشروع داخل وخارج حدود البلد
تستبعد بعض تلك الإيرادات نظرا لإعفاؤها بموجب القانون مثل دخل الأوراق المالية	تأخذ بالإيرادات جميعها
هناك إعفاءات عائلية شخصية تنزل من الدخل تنزيلها من الربح الخاضع للضريبة	ليس لها إعفاءات شخصية وعائلية تنزل من الدخل للوصول إلى صافي الربح

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات والابحاث السابقة

2.2 الاختلاف في المبادئ

جدول 2: الاختلاف في المبادئ المحاسبية والجبائية في الجزائر

المبادئ الجبائية	المبادئ المحاسبية
<p>مبدأ العدالة: يقتضي مفهوم العدالة الضريبية أن تفرض على أساس القدرة التكليفية والتي تساوي الطاقة الضريبية، القدرة على الدفع للأفراد</p> <p>مبدأ اليقين: ويعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للممول ولأي شخص . والهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته</p> <p>مبدأ الملاءمة في التحصيل: ويعني ذلك أن تجب الضرائب في الأوقات وبحسب الطرق الأكثر ملاءمة للممول. وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة، واختيار الأوقات الملائمة، تسهيل إجراءات التصريح والأساليب التي لا يتضرر منها الممول عند الدفع</p> <p>مبدأ الاقتصاد في النفقة: ويكون ذلك بتطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل الخزينة العمومية. وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة لتحصيلها. لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يتحملها الممول و/أو تقلل من دخول الخزينة العمومية.</p> <p>أسبقية الوقع القانوني على الوقع الاقتصادي: فالمشرع الجبائي يأخذ بالواقعة القانونية والتي تترتب عنها آثار جبائية</p> <p>التكلفة التاريخية: لا يأخذ المشرع بالقيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات وانما يرجعها دائما لأصل التثبيت</p>	<p>محاسبة التعهد: تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي.</p> <p>استمرارية الاستغلال: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول.</p> <p>الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.</p> <p>* قابلية الفهم: قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.</p> <p>المصدقية: يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والاداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.</p> <p>التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها، إلا انه يتم الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.</p> <p>أسبقية الوقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الوقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن</p>

آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات

	<p>تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية. إضافة إلى عدة مبادئ أخرى أهمها: السنوية - استقلالية الدورات -الأهمية النسبية - الحيلة والحذر -ثبات الطرق المحاسبية-عدم المقاصة.</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات والابحاث السابقة

2.3 الاختلاف في الأهداف

إن القوانين الجبائية والمالية والتجارية تخدم أهداف مختلفة، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة أيضا وهذا تبعا لاختلاف تلك الأهداف.

جدول 3: الاختلاف في الأهداف المحاسبية والجبائية في الجزائر

الأهداف الجبائية	الأهداف المحاسبية
الهدف المالي: - توفير الموارد العمومية.	- إعطاء صورة صادقة للوضع المالي وأداء وتغيرات الوضع المالي للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها.
الأهداف الاقتصادية: - تصحيح إخفاقات السوق - توجيه قرارات أرباب العمل - زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال - التأثير على هيكل وحجم الاستهلاك	- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي للوحدات.
- المساهمة في تحقيق الاندماج الاقتصادي - ترشيد القرارات على مستوى مؤسسات الأعمال	- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.
الأهداف الاجتماعية: - إعادة توزيع الدخل - توجيه سياسة السكان في الدول - مكافحة الفقر	- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين، المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين.
الأهداف الثقافية: - إعفاء الدخل الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض الفنية والمسرحية من الضرائب على الدخل.	- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع "مؤسسات" على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية، والسرعة
- إعفاء المنجزات والأشغال الفنية والمواد الداخلة في	

<p>الصناعة الثقافية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقروئية والاهتمام بالفن.</p> <p>- فرض الضريبة على القيمة المضافة على الصادرات من مواد التراث والصناعات التقليدية حماية لها من الهروب نحو الخارج</p>	<p>المرضية.</p> <p>- السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والحقوق الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جباية موثوق فيها، مضمونة منتظمة ﴿ الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح ﴾ حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقارير المالية الدولية.</p> <p>- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.</p> <p>- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية.</p> <p>- إعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات والابحاث السابقة

3. أوجه العلاقة فيما يخص الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات المحاسبي الجبائي في

الجزائر

1.3 الضرائب المؤجلة

1.1.3 الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

1.1.1.3 تعريف الضرائب المؤجلة

حسب المادة 134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم ومدونة الحسابات وطريقة سيرها للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها " عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصميه) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية.

فالضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة أصول قابلة للاسترجاع (قانون

آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب

الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات

رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، (صفحة 134).

أ. ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل):

وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، وبعبارة "ستحصل" نعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع، ومن الأمثلة على ذلك نذكر (عبد الرحمان عطية، 2011، الصفحات 139-140):
- الخسارة المحققة خلال دورة ما، ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة، مما يخفف من الضريبة المسددة خلال الدورات.

- بعض الأعباء مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة بحيث لا تخفف من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول إن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية معناه أن للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

ب. ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل):

يمثل التزام ضريبة دخل مستقبلية متوقع نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة (شعيب شنوف، 2008، صفحة 83).

2.1.1.3 المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالضرائب المؤجلة:

- النتيجة الجبائية: هي النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يتم تحديدها بالاستناد إلى القواعد والقوانين التي تم وضعها من طرف السلطات الجبائية، لذلك البلد وتسمح بحساب مبلغ الضريبة المستحقة (Maillet Baudrir et A. le manh, 2007, p. 141).

- النتيجة المحاسبية: هي النتيجة الاقتصادية للمؤسسة قبل طرح الضرائب، والتي تسمح بحساب العبء (الإيراد) الضريبي، والذي يتضمن كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة (Mohamed Benkaci, 2009, p. 126).

- الضريبة المستحقة: تم تعريفها حسب الفقرة 12 من المعيار IAS12 بأنها مقدار الضرائب على النتيجة الواجبة الدفع (أو الاسترجاع) بالاستناد إلى الربح الجبائي (الخسارة الجبائية) للفترة المالية (Jean-Jacques Julian, 2007, p. 226).

- العبء الضريبي أو الإيراد: هو القيمة الإجمالية التي يتضمنها ربح أو خسارة الفترة المتضمنة كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة (محمد قبائلي، 2013، صفحة 54)
- الفروقات (الاختلافات) الزمنية: هي تلك الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية، وقد تكون فروقات زمنية خاضعة للضريبة، أو فروقات زمنية قابلة للخصم
- القيمة (الأساس) المحاسبية: القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم هي مقداره مبلغ الظاهر بالميزانية المحاسبية (Maillet Baudrir et A. le manh, 2007, p. 65).
- القاعدة الجبائية: تعرف الفقرة 05 من المعيار IAS12 القاعدة الجبائية لأصل أو لخصم على أنها المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الخصم للأغراض الجبائية (المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية) (Maillet Baudrir et A. le manh, 2007, p. 65).

3.1.1.3 المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة:

- أ- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول: ويتم تسجيل أصول ضريبة مؤجلة محاسبيا وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين /ح/ 133 " ضرائب مؤجلة على أصول " كأصل في الميزانية والجانب الدائن كإيراد /ح/ 692 "فرض ضريبة مؤجلة عن أصول " بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للخصم في الدورات المستقبلية. ويتم إعادة تقويمه عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق (بن ربيع حنيفة، حيسانى عبد الحميد، صالحى بوعلام ، 2013، صفحة 289).
- ب- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة خصوم: ويكون التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن ل /ح/ 134 " ضرائب مؤجلة على الخصوم " كخصم إلى /ح/ 693 " فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم " كعبي أو إلى حساب الأموال الخاصة المعني حسب الحالة، بالاستناد إلى مبالغ الضرائب المطلوب دفعها خلال الدورات اللاحقة، وفي نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة خصوم، عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم الذي تنسب إليه الفروقات الزمنية مقابل الحسابات نفسها بعكسه (بن ربيع حنيفة، حيسانى عبد الحميد، صالحى بوعلام ، 2013، صفحة 290).

2.1.3 الضرائب المؤجلة حسب التشريع الجبائي الجزائري:

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في

آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب

الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيات

الميزانية، إدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساساً على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجبائية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبياً وجبائياً على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار. إذ أن التشريع الجبائي الحالي لم ينص اطلاقاً على الضرائب المؤجلة ولو يشر إليها. (بن حركو، بن صفي الدين، وعواق، 2017)

3.1.3 أبرز حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي:

جدول 4 : أبرز حالات نشوء الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي

الحالة	المعالجة المحاسبية	المعالجة الجبائية	نوع الضريبة المؤجلة الناشئة
مزايا المستخدمين	تعتبر عبئاً للدورة المسجلة فيها	تعتبر مؤونة غير مقبولة مؤقتاً حتى يتم دفعها	ضريبة مؤجلة أصول
حقوق العطل المدفوعة	يتم محاسبتها في الدورة التابعة لها	غير مقبولة مؤقتاً حتى تحققها	ضريبة مؤجلة أصول
الرسم على النشاط المهني بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية وتقديم الخدمات	يسجل الرسم على النشاط المهني المفوتر كعبء خاص بالدورة	العبء غير مقبول إلا إذا تحقق الحدث المنشئ وهو القبض الجزئي أو الكلي	ضريبة مؤجلة أصول
تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية	يتم تسجيل الريج والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء المالية أو الإيرادات المالية	يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط أما أرباح الصرف فلا تخضع إلا عند تحصيل مبالغ الحقوق أو تسديد الديون بسعر الصرف الجاري في التاريخ	ضريبة مؤجلة خصوم
إعانات الاستغلال والتوازن	يتم التسجيل المحاسبي لإعانات الاستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالاستفادة منها	يتم إخضاعها جبائياً عند تحصيلها وفقاً للقواعد الجبائية، أي عند قبض مبلغ الإعانة	ضرائب مؤجلة خصوم

ضريبة مؤجلة أصول	مرفوضة حتى يتم تسديدها	تسجل كعبء	مبالغ الإيجار التي لم تسدد بعد
ضريبة مؤجلة خصوم	جبائيا فغير مقبولة حتى يتم تحصيلها	تسجل محاسبيا كإيرادات مسجلة سلفا	تسبيقات مبلغ الإيجار لم تقبض بعد
ضريبة مؤجلة خصوم	مدرجة عندما يتم قبضها	يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد منتظرة (إيرادات)	الفوائد المالية المنتظرة
ضريبة مؤجلة أصول	طبقا للمواد 141،168،169 غير مقبولة حتى يتم تسديدها فعليا	تسجل كل الأعباء الضريبية المرتبطة بالدورة تطبيقا لمبدأ الفصل بين الدورات	الأعباء الضريبية غير المدفوعة
ضريبة مؤجلة خصوم	لا يتم الاعتراف بالمرحلتين وإنما تؤخذ كلية على أنها أعباء بشرط ألا تتجاوز السقف المسموح به وهو 10% من الربح الجبائي وفي حدود 100.000.000 دج	محاسبيا تميز بين مرحلتين، مرحلة البحث وتعتبر أعباء ومرحلة التطوير وتعتبر تثبيبات معنوية وفق شروط إذا تحققت	مصاريف البحث والتطوير
ضرائب مؤجلة خصوم	القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة مباشرة في نفس السنة	إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوقة، يمكن إضافتها لقيمة الأصل ولا يتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية	تثبيت تكاليف الاقتراض
هذه الاختلافات في طرق الاهتلاك تنجم عنها ضرائب مؤجلة خصوم أو ضرائب مؤجلة أصول	القواعد الجبائية تحدد الطريقة المتبعة وهي وفق الإهلاك الخطي غالبا حسب إجراءات المادة 141 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والطرق الأخرى مرخص بها ولكن بشروط	تستخدم حسب النظام المحاسبي المالي طريقة الاهتلاك التي تعكس وتيرة استهلاك المؤسسة للمزايا الاقتصادية لأصل، وهي طريقة الاهتلاك الثابت، المتناقص، المتزايد، وطريقة وحدات الإنتاج	الاهتلاكات

آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات

حسب الحالة.			
هذه الفروقات الزمنية الناتجة عن الاختلاف بين العمر المحاسبي وفترة الإهلاك الجبائي تسجل كضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة.	القانون الجبائي لم يرخص باستخدام المقاربة بالمكونات، حيث أعطى معدلات اهتلاك للتثبيتات حسب طبيعة الأصل ولمجموعها على سبيل المثال المباني تملك بمعدل 5% المعدات المتحركة 20%.. الخ	تحدد فترة الإهلاك حسب النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى الفترة الحقيقية لاستخدام (العمر الاقتصادي) المقدر من طرف المؤسسة	فترة الاهتلاك
ضريبة مؤجلة خصوم	طبقا للمادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ساري المفعول فإن الإهلاك يمنح لصاحب الأصل القانوني وأما المستأجر فيسجل مبلغ التأجير كعبء قابل للخصم	التمويل بالإيجار هو عبارة عن عملية تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر بأن يصبح مالك لكل أو جزء من الأصول المستأجرة وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والإيجار البسيط، كما يتم الاعتراف بعقد الإيجار في أصول المستأجر مع تسجيل أقساط الإهلاك	اهتلاك القرض الإيجاري
ضرائب مؤجلة خصوم	القواعد الجبائية فتنص على أن الإهلاك يحسب على أساس تكلفة الحيازة أو الإنتاج أو القيمة الأصلية للأصول المتحصل عليها مجانا دون طرح القيمة المتبقية	القاعدة القابلة للاهلاك وفق النظام المحاسبي المالي هي تكلفة الاقضاء أو الإنتاج مطروح منها القيمة المتبقية عندما تكون هذه القيمة معبرة	القيمة المتبقية

	(قيمة التثبيت كخردة عند نهاية عمره الاقتصادي)	
--	-----------------------------------------------	--

المصدر: من إعداد الباحث بناء على الدراسات والابحاث السابقة

2.3 إعادة تقييم التثبيتات:

1.2.3 إعادة تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي:

(جمال لعشيبي، 2010، الصفحات 88-89)

1.1.2.3 الإطار التصوري لإعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

إذ نجد في إطار النظام المحاسبي المالي تسجل التثبيتات المادية والمعنوية وكذا حصص الاهتلاكات وخسائر القيمة عندما تتوفر شروط تسجيلها. كما تركز طريقة التقييم وفقا لهذا النظام على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند اكتمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة الحقيقية او النفعية.

حيث إذا ظهرت إشارات في نهاية الدورة المحاسبية على ان القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقية وقيمة المنفعة)، تشرع المؤسسة بإجراء اختبار تدني القيمة والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحصيل.

- الحالة الاولى: القيمة المحاسبية تفوق القيمة القابلة للتحصيل: حيث يتطلب الأمر تسجيل مؤونات وخسائر القيمة على الأصول غير الجارية المعنية.

- الحالة الثانية: القيمة المحاسبية اقل من القيمة القابلة للتحصيل: حيث يتطلب الامر تسجيل فارق اعادة التقييم على الأصول غير الجارية المعنية، والذي يعني تعديل بالزيادة لقيمة الأصل والرفع من الأموال الخاصة للمؤسسة بواسطة الحساب 105"فارق إعادة التقييم".

وتعتبر إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي الجديد إجراء حربخلاف ما كان قائما قبل، اين كان إعادة التقييم قانونية حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية. كما تؤدي عملية إعادة التقييم إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاكات المستقبلية حيث ينتج عن هذا الاجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة.

2.1.2.3 شروط إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي:

حيث تركز طريقة التقييم وفقا للنظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند اكتمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة الحقيقية أو القيمة النفعية. وإذا ظهرت مؤشرات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقية والقيمة النفعية)، تبدأ

آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب

الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيات

المؤسسة بإجراء اختبار تدني القيمة والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحويل (جمال لعشيبي، 2010، صفحة 89).

أيضا من الضروري قيام المؤسسة بعملية إعادة التقييم بصورة منتظمة، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عن القيمة العادلة وذلك وفق الشروط التالية (القرار المؤرخ 26 جويلية 2008، الصادر بتاريخ 15 مارس 2009،، صفحة 10).

- إمكانية تحديد القيمة العادلة للتثبيت بكل موثوقية.
- يجب على المؤسسة اختيار طريقة واحدة لإعادة تقييم التثبيات طريقة التكلفة أو إعادة التقييم، والتي تنتهي إلى نفس المجموعة وذلك تطبيقا لمبدأ ثبات الطرق المحاسبية المستعملة (مبدأ الوحدة والتجانس).
- تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال، وإذا أعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها هذا التثبيت، تعتبر مثال "فئة" كل من: الأراضي، البناءات، المعدات والأدوات الصناعية، معدات مكتب... الخ.
- يتم تحديد هذه القيمة فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جدا والتي لا تمتلك سوقا لها يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مردودية الأصل.
- استخدام نفس الطريقة المعتمدة لحساب الإهلاك مع تلك المعتمدة بطريقة التكلفة.
- تقوم المؤسسة بإعادة تقييم تثبياتها سنوياً، في حالة ما إذا كان الاختلاف مهم بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية المسجلة للتثبيت بالميزانية، أما إذا كان الاختلاف غير مهم فكل 2 أو 2 سنوات.

2.2.3 المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي (جمال لعشيبي، 2010، صفحة 90):

يسجل فارق إعادة التقييم مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 "فارق إعادة التقييم" علما أن العملية لا تعطي أي ربح. ويتم حساب فارق إعادة التقييم لأصل قابل للاهلاك حسب طريقتين:

- إعادة تقييم كل من التكلفة ومجمع الاهتلاكات في آن واحد.
- إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية.

3.2.3 إعادة تقييم التثبيتات حسب النظام الجبائي الجزائري (التعليمة رقم 02 بتاريخ 2019/03/20 ، الجزائر ، صفحة 05)؛

1.3.2.3 المعالجة الجبائية الأولية لإعادة تقييم التثبيتات عند التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي:

طبقا للمادة 10 من قانون المالية التكميلي 2009 والذي عدلت المادة 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تم من خلالهما معالجة فوائض القيمة بالنسبة للتثبيتات بصفة عامة عند التحول من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي كالتالي:

- يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات.

- يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم من نتيجة السنة.

2.3.2.3 المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق:

أولا: المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات غير قابلة للإهلاك:

طبقا للمادة 186 مكرر والمحدثة بموجب المادة 04 من قانون المالية 2019، فإنه لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهلاك مع احترام الشروط التالية:

• يجب إدراج فارق إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم حسب مدونة النظام المحاسبي المالي.

وإذا تم إدراجه ضمن حساب آخر فإنه يتم دمجها في النتيجة الجبائية مباشرة لا سيما إذا تم:

- تضمين المبلغ كليا أو جزئيا مباشرة في رأسمال المؤسسة.

- التخصيص الكلي أو الجزئي لمبلغ فائض إعادة التقييم ضمن حساب الترحيل من جديد.

• مبلغ فائض إعادة التقييم لا يمكن توزيعه كليا أو جزئيا.

وعدم احترام هذا الشرط يؤدي إلى دمج الفائض مباشرة ضمن النتيجة الجبائية للمؤسسة

• إذا تم إعادة التقييم ونتج عنه ناقص قيمة فإن ذلك لا يؤثر على النتيجة الجبائية، لعدم اعتباره عبي قابل للخصم جبائيا.

أما في حالة التنازل عن التثبيت فإن فائض او ناقص القيمة الناتج عن التنازل للتثبيتات غير قابلة للاهلاك والمعاد تقييمها تحسب طبقا للمادة 186 مكررا 1 على أساس القيمة الاصلية قبل إعادة التقييم كالآتي:

فائض(ناقص) القيمة للتنازل = مبلغ التنازل - القيمة الاصلية للتثبيت قبل إعادة التقييم

وتكون القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم وفق الحالات الآتية:

آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب

الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيات

- الحالة الاولى: على أساس التكلفة التاريخية للاقتناء التثبيت إذا لم تقم المؤسسة بأي إعادة تقييم.
 - الحالة الثانية: على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري والتي قامت بإعادة تقييم التثبيات المسجلة في أصول المؤسسة حتى تاريخ 2006/12/31 طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-210 بتاريخ 04 جويلية 2007 والذي يعدل المادة 71 من قانون المالية 2003 والمتضمن شروط إعادة تقييم التثبيات العينية والمعنوية.
 - الحالة الثالثة: على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بالنسبة للمؤسسات التي قامت بإعادة تقييم التثبيات غير قابلة للاهلاك والمسجلة ضمن الأصول بتاريخ 2009/12/31 بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق حيث تم اخضاع فائض القيمة للضريبة طبقا للأحكام المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ثانيا: المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيات القابلة للإهلاك:
- طبقا للمادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يقيد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتمية من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.
- أما في حالة التنازل عن التثبيت فإن فائض او ناقص القيمة الناتج عن التنازل للتثبيات القابلة للاهلاك والمعاد تقييمها تحسب طبقا للمادة 186 مكررا على أساس القيمة الاصلية قبل إعادة التقييم كالآتي:
- فائض(ناقص) القيمة للتنازل = مبلغ التنازل - القيمة الاصلية للتثبيت قبل إعادة التقييم
وتكون القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم وفق الحالات الآتية:
- الحالة الاولى: سعر الشراء أو سعر التكلفة بدون الرسم على القيمة المضافة (HT) إذا كان التثبيت يمنح الحق في الخصم والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة.
 - الحالة الثانية: سعر الشراء أو سعر التكلفة متضمن الرسم على القيمة المضافة (TTC) إذا كان التثبيت لا يمنح الحق في الخصم والتي لا تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة.
 - الحالة الثالثة: على أساس القيمة المحاسبية الجديدة بالنسبة للمؤسسات التي قامت بإعادة تقييم التثبيات غير قابلة للاهلاك والمسجلة ضمن الأصول بتاريخ 2009/12/31 بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق حيث تم اخضاع فائض القيمة للضريبة طبقا للأحكام المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4. سبل التوافق المحاسبي الجبائي في الجزائر

بملاحظة الوضعيات السابقة والتي تشكل جزءا من نقاط الاختلاف بين القواعد الجبائية الحالية والنظام المحاسبي المالي، فإنه على الأقل في المدى القصير توجد ثلاثة حلول ممكنة (بتصرف، براق محمد، بوسبعين تسعديت، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، الصفحات 11-12):

- تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.
- المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات.
- السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية.

1.4 تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي:

حيث أن هذا التكييف يمكن أن يؤدي إلى إلغاء كلي للقاعدة الجبائية أو تعديلها جزئيا، وحتى يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي، وطبقا للمادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، فطبقا للمادة فالأولوية للقواعد الجبائية عن القواعد المحاسبية، لذا وجب تعديل هذه المادة ومن خلالها تعديلات بقية المواد لتتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي لاسيما النقطتين السابقتين التي تطرقنا إليهما من خلال :

- قواعد تسجيل الاعباء المقبولة جبائيا وخصمها:

بحيث يجب أن يكون هذا عن طريق السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، او السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها. إضافة على تخفيف الشروط الصارمة والتي تتعلق باستعمال الإهلاك الخطي والسماح للمؤسسات باستعمال النوع الذي يحقق اهداف المؤسسة، كما يجب على المؤسسة تغليب الوقع الاقتصادي على الواقع القانوني لإعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة وتماشيا مع النظام المحاسبي المالي وكذا المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

كما يجب مراجعة تلك التسقيفات في قبول الأعباء المقبولة جبائيا في الخصم من خلال تعديل المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقيد المؤسسات وتخلق فروقا زمنية دائمة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي وتدفع بالمؤسسة للتهرب الجبائي.

- اعتماد القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيات:

آليات تكيف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب
الدخل IAS12 – دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات

إذ إن التكلفة التاريخية التي يصر القانون الجبائي على تطبيقها تحت ذريعة عدم وجود الشروط الموضوعية لتطبيقها في الجزائر في ظل سوق فوضوي وغير مراقب تقريبا وفي ظل غياب سوق مالي إذ أصبحت تشكل عائقا حقيقيا أمام المؤسسات المطبقة للنظام المحاسبي المالى لذا وجب على المشرع الجبائي إعادة صياغة مادة تتماشى مع النظام المحاسبي المالى في هذه النقطة.

إن هذه التعديلات تعتبر بسيطة من خلال دراسة نفاذ الاختلاف مع النظام المحاسبي المالى وتعديلها ولكنها تسبب أثرا سلبيا على الإدارة الضريبية من خلال تقليص الوعاء الضريبي الخاضع وبالتالي تخفيض الإيرادات والذي من شأنه أن يجعل الإدارة الضريبية لا تتماشى إيجابيا مع هذا المقترح.

2.4 المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات:

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة باعتباره مبررا قانونيا من خلال نص المادتان 03 و26 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالى، حيث تنص وتحت هاتين المادتين بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة. ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية، كحالة الاعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبائيا تعتبر اعباء، وستتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الاعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48(اعباء مسجلة سلفا) وحسابات تعتبر متاحة في مدونة النظام المحاسبي المالى كحساب 79 الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الاعباء.

ومن إيجابيات هذا الحل أنه لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة لأجل تطبيقه، إذ يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي، في أنه ليس صالح للتطبيق في جميع الحالات، لأنه قد يؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لطرحه حسابات ذات بعد جبائي، كما تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة، وفي بعض الحالات يكون التحفظ على مصداقية الحسابات.

3.4 السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالى وأخرى على حسب القواعد الجبائية:

حيث سمح التطور في المجال المعلوماتي للمؤسسات من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية، هذا العنصر من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدة المؤسسات على مسك محاسبة حسب قواعد النظام الجديد ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية الحالية، خاصة في ظل وجود تعارض بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية على السواء.

إذ يؤدي المسك المزدوج للعمليات إلى تفادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال الطرق الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال مثلا بالنسبة للاهتلاكات الاستثنائية في حالة قبولها من طرف الإدارة الجبائية، فيمكن وضعها في حساب جبائي خاص تحت عنوان مخصصات جبائية (لأنها لا تتعلق بنقصان قيمة حقيقي ولها هدف جبائي)، يقابلها بذلك حساب اهتلاكات جبائية وهذه الحسابات تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية وبالتالي في حالة تسجيل اختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يكفي فقط تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية .

وهذا الحل يطرح امكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية، وقد تؤدي إلى تكلفة عمل اضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

التوصيات:

من خلال هذا البحث، يمكن استخلاص التوصيات التالية:

- ضرورة تكييف قوانين وتشريعات النظام الجبائي مع مستجدات وتطورات النظام المحاسبي المالي والذي يعتبر الحل الأنسب باعتبار ان النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية.
- تقليص الفجوة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي بالاستعانة ببعض تجارب الدول التي حققت ذلك.
- زيادة توعية المكلفين بالضريبة بقوانين وأحكام القانون الجبائي.

5. خاتمة:

مع تبني النظام المحاسبي المالي الذي من المؤكد أنه يحمل في طياته الكثير من الانعكاسات والصعوبات التي تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والتي من أهمها الجانب الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، فإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية فان المرجع الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالقانون الجبائي، فتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد بما يسمح بتقليل آثار هذا الأخير على النظام الجبائي وعصرته من اجل تحسين العلاقة بين المحاسبة والجبائية.

- Maillet Baudrir et A. le manh. (2007). *Les Normes Compatibles Internationales IAS/IFRS*. Paris: le manh, Sup' Foucher.
- Mohamed Benkaci. (2009). *Les Normes Comptables Internationnales IAS/IFRS*. Alger: éditoin Berti.
- Jean-Jacques Julian . (2007). *Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS*. Paris: 2 ème éd, sup' Foucher.
- التعليمة رقم 02 بتاريخ 20/03/2019. (الجزائر). المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيات. الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ، 05.
- القرار المؤرخ 26 جويلية 2008. (الصادر بتاريخ 15 مارس 2009). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد 21، بتصرف، براق محمد، بوسبعين تسعديت. (يومي 13 و 14 ديسمبر 2011). تطبيق النظام المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي"،. البلدة، الجزائر: جامعة سعد دحلب البلدة.
- بن ربيع حنيفة، حيساني عبد الحميد، صالح بوعلام . (2013). الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF و المعايير الدولية، الطبعة الأولى. الجزائر: منشورات كليك.
- جمال لعشيشي. (2010). محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد. الجزائر: الصفحات الزرقاء .
- شعيب شنوف . (2008). محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول. الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد.
- عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الطبعة الأولى. برج بوعريريج، الجزائر: دار جيطلي للنشر والتوزيع.
- غنية بن حركو ، عبدالله بن صفي الدين، و مریم عواق. (2017). الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التوجه نحو المرجعية الدولية للمحاسبة IAS/ IFRS. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، 32-54.
- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007. (الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007). المتضمن النظام المحاسبي المالي،. الجريدة الرسمية، العدد 74 ، 134.
- محمد قبائلي. (2013). آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل "IAS12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجزائري –دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، مذكرة

ماجستير غير منشورة. جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير، قسم العلوم التجارية،.