

دراسة تحليلية لمدى مسابقة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي

أ.بن توتة قندز - المركز الجامعي تيسمسيلت-الجزائر

أ. حكيم براضية - المركز الجامعي تيسمسيلت-الجزائر

ملخص: تهدف هذه الدراسة لمعرفة ما إذا كان النظام الجبائي الجزائري يساير ويتوافق مع تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010 من خلال التعرف على استحداثات النظام المحاسبي المالي وخصوصاً تلك التي لها تأثير كبير على النظام الجبائي، وكذا أهم التدابير الجبائية التي جاءت بها قوانين المالية لتنتمشي مع مبادئ النظام المحاسبي المالي. وعليه خلصت هذه الدراسة إلى إن تبني النظام المحاسبي المالي يتطلب بالضرورة تكيف أو تعديل النصوص الجبائية لتنتمشي مع المبادئ والاتفاقيات التي جاءت في الإطار التصوري لنظام المحاسبي ومع المعالجة المحاسبية لمختلف الحسابات، كأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني. وأن هناك بعض النقائص التي لم تعالجها الإدارة الجبائية بعد والتي تستدعي إعادة النظر فيها، مقترحين في ذلك جملة من التدابير.

الكلمات المفتاح: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي، قوانين المالية، الضرائب المؤجلة...

Résumé:

Cette étude vise à déterminer si le système fiscal algérien correspond avec l'application du système comptable financier à partir de l'année 2010, grâce à l'identification des réinventions du système comptable financier ceux qui ont un impact significatif sur le système fiscal, ainsi que des mesures fiscales les plus importantes qui sont venues dans les lois de finances et surtout de se conformer aux principes de système comptable financier.

Par conséquent, cette étude a conclu que l'adoption du système de comptabilité financière exige nécessairement adaptés ou modifiés textes fiscaux pour se conformer aux principes et accords qui sont venus dans le cadre conceptuel du système comptable et le traitement comptable des divers comptes, comme la primauté de la réalité économique de l'aspect juridique. Et qu'il ya des lacunes qui ne sont pas traités par l'administration fiscale, qui appelle à un réexamen, ce qui suggère un certain nombre de mesures.

Mots clés: système comptable financier, le système fiscal, les lois financières, impôt différé

تمهيد :

تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأطراف الرئيسية المستخدمة للمعلومة المالية، وذلك من أجل تحديد الوعاء الضريبي. ونظراً للاختلافات الموجودة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، فإنه بالضرورة تترتب انعكاسات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي * SCF بسبب المفاهيم والقواعد الجديدة المعمول بها في النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من المعايير الدولية للمحاسبة. إن تنبي النظام المحاسبي المالي يتطلب بالضرورة إصدار أو تعديل النصوص الجبائية لتنماشى مع المبادئ والاتفاقيات التي جاءت في الإطار التصوري لـ SCF ومع المعالجة المحاسبية لمختلف الحسابات، كتغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، وانطلاقاً من مبدأ التغيير واستجابة لمسايرة التحولات الحاصلة في البيئة المحاسبية بات من الضروري على الإدارة الضريبية التكيف مع القواعد المحاسبية لـ SCF لضبط أعمالها. تتمثل إشكالية هذه الورقة البحثية في ما يلي: ما مدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي؟ وفيما تتمثل تحديات ذلك؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع، تم إتباع الخطوات الآتية:

1. التغييرات الواردة في النظام المحاسبي المالي؛
2. التدابير الجبائية المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
3. التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين؛

أولاً- التغييرات الواردة في النظام المحاسبي المالي:-

إن الهيكلية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لن تكون لها أثر كبير ما لم ترافق بمجموعة من التدبير والإصلاحات في النظام الجبائي، باعتبار أن تحديد النتيجة الجبائية يركز بالأساس على النتيجة المحاسبية، وأي تغيير في قواعد المحاسبة يترتب عنه بالضرورة تعديلات في النتيجة الجبائية. هذا ما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات الناتجة عن التغييرات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي.

*(système comptable financier) **

ومن أهم هذه التغيرات نذكر منها على سبيل الحصر التعديلات المتعلقة بعناصر أصول وخصوم الميزانية والتعديلات الواردة في حساب النتائج وغيرها.

1- التغيرات الواردة في الميزانية:

أصبحت الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي تركز على تغليب الجوهر الاقتصادي أكثر من الاعتماد على المظهر القانوني، حيث شهد جانب الأصول عدة تغيرات منها:

1 1- المفاهيم والتعاريف المحاسبية الجديدة

أ. **تعريف الأصل:** حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي 156/08 فإن الأصول تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. ومراقبة الأصل هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية¹. فالجديد في هذا التعريف هو مراقبة الأصل، وعليه فممتلكات الكيان تسجل بناء على معيار مراقبة الأصل وليس معيار الملكية القانونية.

ب. **المصارف الأولية "التمهيدية":** حسب المفهوم الجديد لتعريف الأصل تعتبر المصارف الأولية ابتداءً من سريان النظام المحاسبي المالي أعباء قابلة للخصم وليست تثبيتات، وهذا يعكس على النتيجة الجبائية لأن المصاريف التي لم يتم إطفائها إلى غاية سريان SCF كيف يتم معالجتها؟ وعليه على المشرع الجبائي تبيان كيفية خصم هذه المصاريف في السنة الأولى من تطبيقه أو تحميلها على سدة سنوات².

ت. **نفقات البحث والتنمية:** تعد نفقات التنمية إذا توفرت الشروط القانونية الآتية:³

• إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

• إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية واستعمالها وبيعها.

• إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها.

وعليه في حال توفر الشروط السابقة الذكر تصنف نفقات التنمية ضمن التثبيتات المعنوية وتهتك، وهذا له انعكاسات من الناحية الجبائية باعتبار أن المشرع الجبائي تعتبر نفقات البحث والتطوير قابلة للخصم مما يؤثر على النتيجة الجبائية، لذا على الغدارة الجبائية تصنيف بعض النفقات ضمن التثبيتات.

ث. **العناصر ذات القيمة المنخفضة:** يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه تعتبر أعباء وليست تثبيتات⁴. وحسب النظام المحاسبي المالي الكيان له الخيار في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات تهتك أو أعباء تخصم فوراً بمجرد تحملها. مما يترتب انعكاسات على النتيجة الجبائية، وعليه على الإدارة الجبائية أن تتخذ التدابير الكافية بخصوص تحديد القيمة التي يمكن اعتبارها قيمة منخفضة.

1-2- القواعد المتعلقة بالتقييم والإدراج في الحسابات: هذه التغيرات في القواعد المحاسبية لها آثار مضاعفة من منظور جبائي نذكر منها:

أ. **إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم:** اعتماد القيمة العادلة كطريقة للتقييم ضمن الطرق الأخرى تركز على تقدير قيمة الأصل حسب القيم المتفاوض عليها في السوق "بافتراض وجود سوق حر"⁵. كما يتم إعادة تقييم العناصر المقيمة بالقيمة العادلة كل سنة حسب القيمة السوقية. هذه القيم المعاد تقييمها قد ينتج عنها فائض أو ناقص قيمة وهذا تترتب عليه آثار جبائية، كما أن الإدارة الجبائية كانت تعتمد على طريقة التكلفة التاريخية فقط .

ب. **تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات:** الجديد في تحديد تكلفة الاقتناء هو إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفكير أو تحديد تكلفة الموقع في التكلفة الإجمالية لاقتناء التثبيت بشرط أن يكون هناك نص يبرم الكيان بذلك، أي تحميل تكاليف مستقبلية لم يتحملها الكيان فعلاً ويتم اهتلاكها ضمن مبلغ التثبيت قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات، وعليه على الإدارة الجبائية أن تراجع نصوصها.

ت. **المعالجة المحاسبية لمكونات التثبيت:** تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة، أو كانت تعطي منافع اقتصادية حسب ونيرة مختلفة⁶. والإشكال الذي يطرح بالنسبة للإدارة الجبائية هو أن الكيانات هي التي تقدر ما مدى قابلية فصل تثبيت إلى عدة تثبيتات جزئية تهتك على حدى. وعليه فإن المدة العادية التي تحددها الإدارة الجبائية تتعارض مع مدة الاستخدام المعتمدة محاسبياً. هذا الاختلاف يترجم بمجموعة من المعالجات التي يتم القيام بها عند إعداد القوائم الجبائية.

ث. طرق حساب الاهتلاك: حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الاهتلاك تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، وتشمل الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية وطريقة وحدات الإنتاج، بالنسبة للطريقة الأخيرة والتي تعبر عن استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من التثبيت حسب الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل لم تكن معتمدة من طرف الإدارة الجبائية، مما يتطلب على الإدارة الجبائية إعادة النظر في طرق حساب الاهتلاك التي تطبقها وتكيفها مع استحداثات النظام المحاسبي المالي.

ج. الضرائب المؤجلة: الضرائب المؤجلة مفهوم جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وتسعى بالأخص إلى تصحيح الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ويقصد بالضريبة المؤجلة مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو القابل للتحويل خلال سنوات مالية مستقبلية⁷، كما ان هناك نوعين من الضرائب المؤجلة: الضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم..

2- التغيرات الواردة في حساب النتائج:-

يشمل جدول حساب النتائج على الأعباء والمنتجات المحققة خلال السنة المالية والتي تقيس نجاعة المؤسسة، في هذا الجدول نجد منتجات متعلقة بالنشاط العادي وأخرى متعلقة بنشاط غير عادي ولكن محدود جداً. من جهة أخرى هناك بعض الأعباء القابلة للخصم شهدت تعديلات جوهرية ومن بينها المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة وخسائر القيمة والخدمات المقدمة في إطار العقود الطويلة الأجل والضريبة على الأرباح...

2-1- المؤونات المخصصة للمعاشات و الالتزامات المماثلة: حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات مخصصة لمواجهة التزامات الكيان بخصوص المعاش و تكميلات التقاعد والتعويضات المقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة لأعضاء أو شركاء أو وكلاء، وتحدد هذه المخصصات على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان حيال مستخدميها آخذين بعين الاعتبار الأقدمية والمتغيرات الديموغرافية.⁸ المؤونات المخصصة في مجال المعاشات و التقاعد هي مؤونات

إجبارية اعتمادها النظام المحاسبي المالي، و تعتبر غير واضحة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية من حيث كيفية تشكيلها بالإضافة إلى انعكاساتها و ثقلها على النتيجة الجبائية لأنها تخفض من الوعاء الضريبي وعلى الإدارة الجبائية أن تفصل في قابلية خصم هذا النوع من الأعباء من عدمها.

2-2- خسائر القيمة : عندما تكون القيمة القابلة للتحويل لأي عنصر من أصول الميزانية أقل من القيمة المحاسبية للأصل فإنه تثبت خسارة في القيمة بإدراج عبء في الحسابات.⁹ علما أن العناصر المعرضة لخسارة القيمة هي التثبيبات والمخزونات وحسابات الغير، والجديد في هذا المفهوم هو اعتماد خسارة القيمة بالنسبة للتثبيبات العينية و المعنوية، حيث يمكن للمؤسسات عند إقفال الحسابات أن تقدر وتتفحص في ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على فقدان أي أصل لقيمته، وإذا ثبت ذلك فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل وإثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات و هذا ما يفرض على الإدارة الجبائية مستقبلا اتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص هذه التغيرات الجديدة لما يترتب عليها من انعكاسات على الوعاء الضريبي.

2-3- الضريبة على الأرباح : منذ صدور النظام المحاسبي المالي أصبحت الضريبة على الأرباح تعالج محاسبيا على أنها عبء وتسجل في الحسابات 6، ولكن الغموض الذي يحوم حول هذه المسألة يتمثل في ما هو مآل هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها من عدمها باعتبارها مقيدة في حسابات الأعباء مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا.¹⁰

ثانيا- التدابير الجبائية المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي :-

في هذا المحور سنحاول التعرف على التدابير الجبائية المستحدثة في قوانين المالية السنوية والتكميلية لـ2008-2009-2010.

1- التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي وقانون المالية التكميلي لـ2008:

بعد تحديد الفاتح من جانفي 2009 كتاريخ لبداية سريان النظام المحاسبي المالي وفي نفس الوقت إلغاء كل الأحكام المخالفة ولا سيما الأمر رقم 35/75 المتضمن المخطط الوطني

للمحاسبة¹¹، كان لزاماً على الإدارة الجبائية مسايرة هذه التغيرات الجذرية من خلال إعداد برنامج طموح لتكوين وتحسين مستوى موظفي الإدارة الجبائية في المجال المحاسبي. وتجاوباً مع هذه التغيرات تم اقتراح بعض التدابير كمرحلة أولية للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، وفي هذا الإطار شرعت الإدارة الجبائية في اتخاذ بعض التدابير المحتشمة قبل بداية سيرانه ومن بينها:

1-1- التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2008:

أ. **النظام الجبائي المبسط:** حسب نص المادة 03 من ق م السنوي تم فرض نظام ضريبي جديد ضمن نظام الربح الحقيقي ويسمى النظام المبسط ويطبق على المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم 3.000.000 دج ويقل عن 10.000.000 دج، المكلفون ملزمون باكتتاب تصريح سنوي قبل 01/04/ن+1 يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة ويشمل على بعض الوثائق.

ب. **خصم بعض التكاليف:** حسب نص المادة 08 من ق م السنوي، فإنه فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالافتراضات المبرمة خارج الجزائر وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أجنبية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة¹².

ت. **ممارسة الاهتلاك في إطار عقد القرض الإيجاري:** حسب نص المادة 11 من ق م السنوي فإنه يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيات، ويرخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري من تطبيق الاهتلاك الجبائي بالنسبة للأملك المقتناة في إطار القرض الإيجاري ومسايرتها للاهتلاك المالي للقرض¹³. يهدف هذا الإجراء إلى التأكيد على استخدام الاهتلاك الخطي على كل التثبيات بقوة القانون، غير انه يمكن للمؤسسات اختيار طرق أخرى للاهتلاك في حالة عدم ملائمة الاهتلاك الخطي لبعض التثبيات.

1 2 - التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2008:

أ. إعادة تقييم التثبيبات من طرف البنوك والمؤسسات المالية: حسب نص المادة 45 من ق م التكميلي، فإنه يمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للاهلاك وغير القابلة للاهلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 2007/12/31 للبنوك والمؤسسات المالية في أجل أقصاه ثلاثة أشهر بعد صدور الأمر. تعفى فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية من الضريبة وتسجل في حساب فرق إعادة التقييم في خصوم الميزانية، وفي حال التنازل عن الأصول المعاد تقييمها فإن فوائض القيم الناتجة عن هذا التنازل تخضع للضريبة ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول¹⁴.

ب. تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 2010/01/01: حسب المادة 62 من ق م التكميلي تم تعديل تاريخ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي من الفاتح من جانفي 2009 إلى الفاتح من جانفي 2010¹⁵.

2 - التدابير الجبائية المستحدثة في القانون المالي السنوي والتكميلي لسنة 2009:

سعيًا لإحداث توافق بين النظام الجبائي والمحاسبي، شرعت الإدارة الجبائية في إصدار بعض النصوص التشريعية بغية مرافقة التغيرات وإنجاح عملية التوافق، ومنها ما يلي:

2 1 - التدابير الجبائية المستحدثة في القانون المالي السنوي لـ 2009:

أ. تأسيس التصريح التصحيحي: حسب نص المادة من ق م السنوي يمكن للمؤسسات التي يسمح قانونها الأساسي اعتماد جمعية عامة لاتخاذ القرارات أن تثبت بشأن الحسابات الختامية اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال 21 يوما تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد الجمعية العامة، ويجب أن ترفق مع التصريح ضمن نفس الأجل الوثائق القانونية التي تثبت وتؤسس التصريح لا سيما محضر اجتماع الجمعية العامة وتقرير محافظ الحسابات¹⁶.

ب. تم أخذ هذا الإجراء استجابة لمتطلبات التوافق مع المبدأ المحاسبي المتمثل في مبدأ الأحداث التالية للسنة المالية المقفلة. بمعنى كل حدث له صلة مباشرة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حساب السنة المالية ويكون معلوماً بين هذا التاريخ وتاريخ المصادقة على حسابات هذه السنة المالية يجب أن يلحق بالسنة المالية المقفلة، مع توفر شرط التأثير على وضعية الأصول أو الخصوم.

2 2 - التدابير المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009:

أ. العقود الطويلة الأجل: حسب نص المادة 04 من ق م ت فإن العقود الطويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي تمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبتين أو عدة سنوات مالية، فإن الطريقة المسموح بها لتحديد الربح الخاضع للضريبة هي طريقة التقدم في الأشغال وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة¹⁷. وعليه فالتشريع الجبائي تبنى طريقة التقدم في الأشغال فقط بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي يعترف بطريقتين، وهما: طريقة التقدم في الأشغال وفي حالة عدم إمكانية تطبيقها تطبيق طريقة الإتمام.

يعتبر الإجراء الذي اتخذته الإدارة الجبائية مرتكز على أساس مبدأ الحيطة والحذر، لأن طريقة التقدم في الأشغال أكثر ملائمة لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة وأكثر مصداقية مقارنةً بطريقة الإتمام. إن الإدارة الجبائية تحاول التكيف مع المفاهيم والمعايير الجديدة باستثناء ما ينعكس سلباً على الوعاء الضريبي، وعليه فهي ليست مجبرة أن تتوافق مع النصوص المحاسبية إجمالاً بل يمكن مخالفتها لاستقلالية التشريع الجبائي.

ب. الاهتلاكات: حسب نص المادة 05 من ق م التكميلي. فإن العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسم يمكن تقييدها مباشرة كأعباء قابلة للخصم من السنة المتصلة بها¹⁸.

ت. المؤونات وخصائر القيمة: حسب نص المادة 05 من ق م التكميلي فإن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خصائر القيم المتعلقة بالمخزونات أو الغير، المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تسجيلها في السنة المالية وعرضها في الجدول الخاص بكشف المؤونات. ويهدف هذا الإجراء إلى تكييف القواعد الجبائية المتعلقة بالمؤونات واعتماد مصطلح جديد متمثل في خصائر القيمة المتعلقة بالمخزونات أو الغير مع تلك المبينة في النظام المحاسبي المالي.

ث. التأكيد على الارتباط بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي: حسب نص المادة 06 من ق م التكميلي فإنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي شريطة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص تحديد وعاء الضريبة.

ج. المصاريف الأولية: تنص المادة 08 من ق م التكميلي على خصم المصارف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعاً لمخطط الإطفاء الأصلي. وهذا حتى يتفادى الكيان إطفاء التكلفة المتعلقة بالمصارف الأولية كليةً في سنة 2010.

ح. إعادة تقييم التثبيات: تنص المادة 10 من ق م التكميلي على ما يلي:

- يقيد فائض القيمة المتأتى من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات.
- يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتى من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

3- التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2010:

3-1- التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2010:

أ. الاهتلاكات والمؤونات:

-الأملك المتحصل عليها بصورة مجانية: حسب نص المادة 08 من ق م 2010 فإن الأملك المتحصل عليها بصورة مجانية تسجل في أصول الكيان بقيمتها.

-الاهتلاك المتعلق بالسيارات النفعية: تنص المادة السابقة الذكر على أن قاعدة حساب القسط السنوي للاهلاك القابل للخصم جبائياً للسيارة السياحية هو 1.000.000 دج للوحدة¹⁹.

ب. المؤونات المتعلقة بمخاطر القرض: تنص المادة 08 من ق م على لا يمكن أن تجمع الأرصدة الموجهة لمجابهة الأخطار الخاصة بعمليات القرض المتوسطة او طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة. هذا الإجراء يهدف إلى توضيح بأنه لا يمكن تجميع امتياز جبائي مزدوج من أجل نفس الخطر. أي تشكيل أرصدة لمواجهة عدم إمكانية تحصيل الديون في نفس الوقت تشكيل أرصدة لمواجهة خطر الزبون على سبيل المثال، وبالتالي لا تجمع أرصدة مرتين لمواجهة نفس الموضوع.

ت. المعالجة الجبائية لإعانات التجهيز: حسب المادة 09 من ق م لسنة 2010 فإن إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة تدخل ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها. هذا الإجراء جاء ليرفع اللبس والغموض عن المعالجة الجبائية للإعانات

المتعلقة بالاستغلال والتوازن حيث لم يتطرق لها من قبل. ومنه نستنتج أن الإعانة المتعلقة بالاستغلال والتوازن تدمج كليةً في الربح الخاضع للضريبة للسنة التي يتم فيها استلام الإعانة.

ث. إعادة تقييم الأصول: نصت المادة 13 من ق م السنوي بأن فائض القيمة أو ناقص القيمة الناتج عن إعادة التقييم الحر للثبنيات الواردة في أصول الميزانية له انعكاس على النتيجة الجبائية:

• فائض القيمة الناتج عن عمليات إعادة تقييم الثبنيات يدمج في نتيجة النتيجة التي تحقق فيها.

• ناقص القيمة الناتج عن الثبنيات الواردة في الميزانية هو قابل للخصم إلا في حالة التقييم المبالغ فيه غير شرعي، وفي هذه الحالة يجب توضيح بأن تقدير وجود تقييم مبالغ فيه لا يعتبر من صلاحيات عون الإدارة الجبائية.

3-2- التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2010:

أ. قواعد الاهتلاك الممارس في إطار عقد القرض الإيجاري: تنص المادة 27 من ق م التكميلي على أن قواعد الاهتلاك المتعلقة بعقد القرض الإيجاري تمارس بصفة انتقالية إلى غاية 2012/12/31. وعليه تستمر بصورة استثنائية وفي إطار عمليات القرض الإيجاري²⁰، المقرض المؤجر باعتباره من الناحية الجبائية المالك القانوني للملك المؤجر، يكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الملك، ويستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي بمفهوم المقاييس الجديدة المعتمدة في S.C.F. في ممارسة الاهتلاك على هذا الملك ويستمر في استعمال حقه في حضم الإيجارات المسددة من الربح الخاضع للضريبة. هذا الإجراء يعتبر من الإجراءات النوعية التي اتخذتها الإدارة الجبائية لما له من انعكاسات على الوعاء الضريبي استجابة لمتطلبات التكيف مع المعايير الجديد و المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

ب. القوائم الجبائية المستحدثة في بداية 2011:

تبعاً للقواعد المتعلقة بإعداد وتقديم الكشوف المالية المعتمدة في النظام المالي المحاسبي، كان لزاماً على الإدارة الجبائية مساهمة هذه التغيرات بتعيين فوج عمل يتكون من إدارات في المديرية العامة للضرائب من أجل إنهاء هذا المشروع. وتحقق هذا الهدف

بإصدار القوائم الجبائية الجديدة²¹. تشمل هذه القوائم جدولين رئيسيين ممثلان في الميزانية وحساب النتائج وثلاثة عشرة جدولاً ملحق.

ثالثاً- التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين:-

رغم التدابير المتخذة من طرف الإدارة الجبائية لمراقبة تطبيق النظام المحاسبي المالي، إلا أنه لم يتم تجاوز جميع الاختلافات والفروقات بسبب عدم إيضاح الرؤية. وفي هذا الإطار ومن أجل تقليص الفروقات وإحداث الانسجام بين النظامين نقترح بعض التدابير لرفع اللبس والغموض، وسعياً لتبسيط الإجراءات الجبائية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية كمرجعية في (S.C.F) وفي ظل وجود إطار تصوري لـ (S.C.F). سنحاول في هذا المحور التطرق بالدراسة والتحليل إلى المبادئ الجبائية الواجب اعتمادها عند اعتمادها النصوص الجبائية مع الوقوف على الضرائب المؤجلة كبديل لمعالجة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والجبائية ومختلف التدابير المزمع اتخاذها مستقبلاً لإحداث التماثل بين النظامين.

1- وضع الإطار التصوري للنظام الجبائي

تبعاً للمادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء الضريبي.

1-1- المبادئ العامة المستحدثة للمقاربة بين النظامين

أ. مبدأ حيادية الجبائية: حسب هذا المبدأ يجب إبطال أو تقليص الانعكاسات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي على مستوى المؤسسات، الدولة، الإدارة الجبائية²².

ب. مبدأ البساطة: يجب تفادي أن تكون التطورات والتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي عند تطبيقه في 2010/01/01 مرافقة لإصدار نصوص معقدة وغير واضحة.

ت. مبدأ المحافظة على الارتباط: بما أن الجبائية ترتكز على المعطيات المحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي، بمعنى أن النتيجة الجبائية المتحصل عليه مصدرها هو النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات والتصحيحات وفقاً للنصوص الجبائية. وفي هذا الإطار توجد طريقتين لحل الاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجبائية²³.

• طريقة المحافظة على الارتباط: هذا المبدأ يرتكز على المحافظة على العلاقة الموجودة بين النظامين. أي يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق الاعتماد على النتيجة المحاسبية من خلال إجراء بعض التعديلات التي تتم خارج المحاسبة، وهي معتمدة في الجزائر.

• طريقة عدم الارتباط: لتجسيد هذه الطريقة يتطلب ذلك سن نصوص جبائية دقيقة بخصوص تعريف التثبيتات والمخزونات...

1-2- اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية والجبائية:

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية لاختلاف النصوص الجبائية الواردة في قانون الضرائب عن القواعد المحاسبية، ومن أجل ذلك تم صدور المعيار المحاسبي الدولي (I.A.S 12) الذي يهتم بدراسة مفاهيم الضريبة المتعلقة بالضريبة المستحقة والضريبة المفروضة على النتيجة الصافية للسنة المالية.

أ. الفروق المؤقتة: هي تلك الفروق الناشئة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة لفترة محاسبية، وتنشأ حينما يكون اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لأصل أو التزام من منظور محاسبي عن إثبات جبائي لأصل أو التزام.

ب. الفروق الدائمة: هي تلك الفروق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي عندما لا يكون المنتج خاضع للضريبة أو غير قابل للخصم.

ت. طريقة الضريبة المستحقة: هي مبلغ الضريبة على الربح الواجب الدفع بالنسبة للربح الخاضع للضريبة عن الفترة مع إهمال أي انعكاسات ضريبية للفروق المؤقتة على الفترة أو الفترات القادمة.

ث. طريقة الضريبة المؤجلة: هذه الطريقة تعترف بجميع الآثار الضريبية للفروق المؤقتة سواءً تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية، أو الآثار الضريبية للفروق المؤقتة المتوقع حدوثها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة. ومن بين المبادئ المؤيدة لهذه الطريقة مبدأ محاسبة الالتزام.

ج. الأصول الضريبية المؤجلة: وهي مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة:

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم.
- ترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعد للأمام: في حال تحقيق المؤسسة لخسارة في سنة ما، فإنه يتم خصمها من أرباح السنة الموالية وإذا لم تكتمل فيتم ترحيلها للسنة التي تليها، وهكذا إلى غاية 04 سنوات. تقبلاً ويمكن تقديرها أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية، أو ال ترحيل القروض الضريبية التي لم تستنفذ بعد للأمام.

1-2- التدابير الجبائية المقترحة للمقاربة بين النظامين :

في ظل التغييرات و التحولات الحاصلة في المجال المحاسبي و في إطار الاهتمام بتكثيف النظام الجبائي مع S.C.F نظرا للمفاهيم والقواعد الجديدة التي اعتمدها فهناك مجموعة من النقاط التي تتطلب الانسجام و التي نحاول من خلالها اقتراح بعض التدابير الجبائية للمقاربة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و التي يحبذ أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوانين المالية للسنوات المقبلة.

1-2-1- التمييز بين التثبيات و الأعباء من منظور جبائي :

أ. مفهوم الأصل : في إطار اعتماد المفاهيم الجديدة المتمثلة في تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني وما يترتب عنه من انعكاسات على الوعاء الضريبي يجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح ودقيق للأصل حتى يرفع اللبس و الغموض الواقع بالنسبة لعقود النقاوول من الباطن أو عقود تأجير المعدات مع العلم أن الإدارة الجبائية اتخذت إجراءات مماثلة للإجراءات الواردة في النظام المحاسبي المالي فقط بخصوص عقود القرض الإيجاري، أما ما دون ذلك فهناك غموض بخصوص عقود التأجير أو النقاوول من الباطن حيث تعتبر أصول حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل، فهذه التثبيات تدير منافع اقتصادية على المؤسسة المستأجرة وتراقبها وتتحكم في المنافع الناتجة عن استغلال هذه التثبيات وتتحمل المؤسسة المستأجرة المخاطر المرتبطة بالأصل ويمكن تقييم هذا الأصل بصفة موثوق فيها، و بتوفر كل هذه العناصر يستوجب على المؤسسة المستأجرة تسجيل الأصل في

قوائمها المالية و ممارسة الاهتلاك عليه²⁴، وفي هذا الإطار على الإدارة الجبائية والقانون التجاري الجزائري اعتماد التعريف الوارد في S.C.F. بصفة صريحة لرفع اللبس و الغموض عن المسائل غير الواضحة ولا يمكن الاستدلال بنص المادة 141 مكرر من ق.ض.م.ر.م. التي تفرض على المؤسسات وجوب احترام التعاريف الواردة في S.C.F. ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة لتحديد الوعاء الضريبي، لأن أكثرية المفاهيم والقواعد الواردة فيه تتعارض مع القواعد الجبائية لأنها مستوحاة من المرجعية الدولية التي تركز على تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني بخلاف القانون الجبائي الذي يركز على الواقع القانوني بدافع محاربة التهرب الجبائي.

ب. قطع الغيار ومعدات الصيانة: يختلف التعريف الجبائي عن التعريف المحاسبي لقطع الغيار، حيث يدرج النظام المحاسبي المالي قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في شكل تثبيات إذا كان استعمالها مرتبط بنتثبيات عينية أخرى بخلاف النظام الجبائي الذي يشترط أن يكون استعمالها مخصص لتثبيات معين وليس لعدة تثبيات بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للآلة ولا يمكن استعماله لغرض آخر، ويضيف النظام المحاسبي المالي شرط آخر غير وارد في النظام الجبائي وهو أن يعزم الكيان في استخدام هذه القطع ومعدات الصيانة لأكثر من سنة مالية واحدة²⁵ وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تعالج قطع الغيار ومعدات الصيانة بحسب نفس المعالجة المحاسبية لأنها أكثر واقعية، بشرط أن تكون قيمة قطع الغيار أو معدات الصيانة تفوق قيمتها العناصر ذات القيمة المخفضة والمحددة بـ 30.000 دج حتى يمكن اعتبارها عنصر من عناصر الأصل الرئيسي ويمكن اهتلاكها وأن تستخدم لأكثر من سنة واحدة.

ت. نفقات البحث والتنمية: في غياب تعريف جبائي دقيق للتثبيات المعنوية و أيضا صعوبة التمييز بين نفقات البحث ونفقات التنمية، فإننا نقترح اعتماد نفس المعالجة المحاسبية، بمعنى في حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التنمية لأي مشروع داخلي يهدف إلى إنشاء تثبيات معنوي فإنه يتم معالجة هذه النفقات التي صرفت على المشروع كأنها تم إنفاقها كلها في مرحلة البحث و بالتالي تسجل كأعباء، أما نفقات التنمية لأي مشروع داخلي إذا توفرت فيها الشروط المرتبطة بالتثبيات المعنوية والمتمثلة في أن تكون هذه النفقات ذات صلة بعمليات نوعية تسعى لتحقيق مردودية شاملة و إذا

كان للكيان القدرة التقنية و المالية لإتمام هذا المشروع من أجل استعماله أو بيعه وإذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها فإن تكلفة هذا المشروع تدرج ضمن التثبيات المعنوية ويتم إهلاكها حسب مخطط الاهتلاك والمفترض بأن لا تتجاوز مدته النفعية 20 سنة.²⁶

2- القواعد المتعلقة بالتقييم والتسجيل المحاسبي:

2 1 إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم : في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيم الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، وفي غياب مثنين مؤهلين للقيام بهذه العملية وما يترتب عنها من متابعة مستمرة في نهاية كل سنة مالية لتقدير وتفحص ما إذا كان هناك مؤشر يدل على فقدان الأصل لقيمه، فإن المؤسسة ملزمة بتقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل²⁷. والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا وفي المستقبل القريب ليست مهيةة لاستخدام هذه الطريقة وما ينجر عنها من تكاليف بالإضافة إلى الانعكاسات المترتبة عن إعادة تقييم هذه الأصول في نهاية كل سنة، فإن التدابير الجبائية المرتقبة هي استبعاد هذه الطريقة من الطرق المعتمدة جبائيا، بمعنى الإبقاء على طريقة التكلفة التاريخية وفي فترات معينة تتدخل وزارة المالية لفرض إعادة التقييم للأصول بصفة منتظمة بدلا من إعادة التقييم الحر.

2 2 تقدير تكلفة إقناء التثبيات : تعتبر تكلفة إقناء التثبيات من منظور جبائي مطابقة لتكلفة التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي على العموم باستثناء الأتعاب المهنية المتعلقة بالمعماريين و المهندسين و التي نقتراح على الإدارة الجبائية أن تعتمدها كأساس لحساب تكلفة الأصل لتتماثل مع قاعدة التقييم المعتمدة في S.C.F، أما فيما يخص تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة فإنه يتم إضافة هذه التكلفة إلى تكلفة الإقناء أو الإنتاج عليه نقتراح على الإدارة الجبائية أن تستبعد تكلفة التفكيك والتجديد من تكلفة الأصل و تؤخذ بعين الاعتبار كأعباء حين يتم إنفاقها خلال السنة المتعلقة بها و لا يمكن بأي حال من الأحوال إجراء تقدير مسبق لتكلفة التفكيك أو لتكلفة تجديد موقع و إدماجها ضمن تكلفة الأصل.²⁸

2 3 اعتماد الأصول المركبة : مصطلح الأصول المركبة من منظور جبائي يعتبر مفهوم جديد وعلى الإدارة الجبائية أن تعتمد هذه المفاهيم الجديدة حتى تساهم في التغييرات الحاصلة في المجال المحاسبي، وعلى العموم نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد الأصول المركبة لأنه من منظور مهني وعقلاني اعتبار مكونات الأصل الواحد كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة²⁹. على سبيل المثال نأخذ السيارة فلا يمكن إهلاك العناصر الأساسية للسيارة بمعدل واحد لأن هيكل السيارة ومحركها والعجلات تكون لها مدد نفعية مختلفة، وعليه يتم اهتلاك كل عنصر وفق المدة النفعية له، ويمكن قياس هذا المثال على جميع الأصول التي يمكن فصلها إلى منفصلة و لكن نقترح على الإدارة إصدار تعليمة تخصص لتعريف الأصول المركبة وما هي المعايير والأسس المعتمدة لاعتبار عنصر ما هو أصل منفصل عن الأصل الرئيسي، وفي هذا الصدد نقترح بعض الأسس التي يمكن للإدارة الجبائية أخذها بعين الاعتبار من أجل ضمان تطبيق متجانس بالنسبة لكل المؤسسات³⁰:

- العنصر الجزئي يجب أن يكون عنصر جوهر ضروري بالنسبة للتثبيت ككل.
- العنصر الجزئي يجب أن يكون له مدة نفعية تختلف عن مدة الهيكل الرئيسي للتثبيت.
- يجب أن يتم استبدال العنصر الجزئي خلال المدة الحقيقية النفعية للتثبيت الرئيسي.
- هيكل التثبيت لا يمكن تجزئته.
- أن لا تقل قيمة العنصر الجزئي المكون للأصل عن 30.000 دج إن أمكن.

ويمكن للمؤسسات أن تسجل عناصر جزئية للأصل الواحد و اعتبارها أصول منفصلة حتى و لو قلت قيمتها عن 30.000 دج إذا كانت تعتبر مهمة و ضرورية للمؤسسة.

2 4 المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة : النفقات اللاحقة

المتعلقة بصيانة التثبيبات العينية أو المعنوية إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل وترفع من قيمته المحاسبية، فإن هذه التكلفة تدرج وتضاف إلى قيمة الأصل وتستهلك حسب مدة اهتلاك تختلف عن مدة اهتلاك الأصل الرئيسي هذا من منظور محاسبي³¹، أما من منظور جبائي فإننا نقترح في هذا الشأن اعتبار هذه النفقات أعباء

تسجل في جانب التكاليف حين يتم صرفها ولا تدمج في تكلفة الأصل ولا يتم اهتلاكها، بمعنى تخصم فوراً حين يتم إنفاقها.

2 5 مدة اهتلاك الأصول المركبة : من أجل ضمان حياد الإدارة الجبائية بالنسبة لخيار المؤسسات فيما يخص المدة النفعية للتثبيات، حيث تمثل مدة الاستخدام المدة الحقيقية التي انتفعت بها المؤسسة من التثبيات آخذين بعين الاعتبار طبيعة التثبيات ومدى شدة استعماله مع العلم أن تعيين عنصر مركب من الهيكل الرئيسي لا يتوقف على المدة النفعية له بقدر ما يتوقف على أهميته وضرورة وجوده في الهيكل الرئيسي للتثبيات³² وعليه فإن تحديد عنصر ما على أنه عنصر منفصل من الأصل يستوجب أن تكون مدة استخدامه أقل من مدة التثبيات في حدود 80% مثلاً أما إذا تجاوزت هذه النسبة فلا يمكن فصله من التثبيات ويجب أن لا تتجاوز المدة النفعية لجميع العناصر المكونة للأصل المدة النفعية للهيكل الرئيسي للأصل، على سبيل المثال سيارة نجزئها إلى 03 عناصر: العجلات تهتك في سنتين والمحرك في 05 سنوات وهيكل السيارة في 10 سنوات هذه العناصر يمكن اعتبارها عناصر منفصلة و لو افترضنا أن المحرك يهتك في 12 سنة فإنه يتجاوز مدة اهتلاك الهيكل فلا يمكن اعتبارها عنصر منفصل وإنما يدمج المحرك مع الهيكل ليكون عنصر واحد، ولو افترضنا أن المحرك يهتك في 08 سنوات فإن هذه المدة تمثل 80% من المدة النفعية للأصل فلا يمكن أيضاً اعتباره عنصر منفصل، بخلاف الإدارة الجبائية التي تعتمد المدة العادية للاستخدام و ليس المدة الحقيقية حسب النظم والممارسات المتعارف عليها حسب طبيعة كل نشاط، و عليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تتبنى المدة الحقيقية للاستخدام أو أن تبقى مستخدمة للمدد العادية المتعارف عليها مع إلزام المؤسسات بإجراء معالجات بالنسبة للاهتلاكات الإضافية لأنه غالباً ما تكون المدة العادية المستخدمة جبائياً أقل من المدة الحقيقية للاستخدام المستعملة محاسبياً.

2 6 - اهتلاك التثبيات غير المركبة :

أ. الأخذ في الحسبان القيمة المتبقية : يحسب الاهتلاك المحاسبي على أساس قيمة التثبيات المسجلة في الميزانية مع مراعاة تخفيض القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بخلاف الاهتلاك الجبائي الذي يحسب على أساس قيمة الأصل في الميزانية ولا يؤخذ في الحسبان القيمة المتبقية عند التنازل عنه³³. نقترح في هذا الإطار على الإدارة

الجبائية أن تتكيف مع النظام المحاسبي المالي و تعتمد القيمة المتبقية بشروط: كتوفر مهنيين مختصين لتثمين قيمة الأصل المراد التنازل عنه مسبقا وإلا الإبقاء على الطريقة السابقة و استبعاد القيمة المتبقية و يتم معالجتها في إطار تطبيق اهتلاك إضافي.

ب. الأخذ في الحسبان خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات: من منظور محاسبي فإن أساس حساب الاهتلاك يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة المثبتة محاسبيا و يتم طرحها من أساس حساب الاهتلاك، أما من منظور جبائي فإن أساس حساب الاهتلاك هو قيمة الأصل بدون طرح خسارة القيمة لأنه لا يعترف بها أصلا³⁴. ونقترح في هذا المجال على الإدارة الجبائية ألا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات القابلة للاحتلاك و إنما تعترف بها بالنسبة للتثبيات غير قابلة للاحتلاك كالأراضي مثلا.

ت. طرق حساب الاهتلاك : حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الاهتلاك المعتمدة تتمثل في الطريقة الخطية، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج، في حين النظام الجبائي يعتمد الاهتلاك الخطي و الاهتلاك المتناقص و الاهتلاك المتصاعد، الاختلاق بين التشريعين قائم حول الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج التي تعبر عن مدة الانتفاع من المنافع الاقتصادية المنتظرة والتي يمكن قياسها حسب وحدات الإنتاج ساعة عمل آلة، وحدة منتجة من منظور جبائي نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد هذه الطريقة بتحفظ مع احترام الإجراءات الجبائية المتبعة كإرفاق طلب كتابي مع التصريح السنوي بخيار هذه الطريقة و يعتبر لا رجعة فيه بالنسبة للمؤسسة إذا طالبت الاستفاداة منه.

خاتمة

من خلال هذه الورقة البحثية تم التطرق للتغيرات الواردة في عناصر الميزانية وحساب النتائج والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي ولها انعكاسات على النتيجة الجبائية، كان لزاماً على الإدارة الجبائية أن تساير هذه التغيرات من خلال إصدار بعض النصوص المرافقة للنظام المحاسبي المالي بما تتطلبه الحالة الراهنة. ولكن رغم التدابير المتخذة التي تم اتخاذها في قوانين المالية السنوية والتكميلية لسنوات 2008-2009-2010. تبقى ناقصة ولم تمكن من إرساء إطار تشريعي متجانس مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية. فكان من نتائج هذه الورقة البحثية ما يلي:

1. غياب تعاريف دقيقة للتشبيات العينية والمعنوية من منظور جبائي.
2. إغفال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل التشبيات واقتصر فقط على فوائض القيمة.
3. الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ناتج، إما عن فروقات دائمة مستمرة نظراً للاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة. وإما عن فروقات مؤقتة تنتج بين قواعد الربح المحاسبي وقواعد التشريع الجبائي نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء.
4. إدراج خانة متعلقة بمعطيات السنة الماضية في الكشوف المالية والقوائم الجبائية الرئيسية، من شأنه إجراء عملية المقارنة والتحقق من صحة الأرقام بدون الرجوع إلى الوثائق الثبوتية للسنة الماضية.
5. يتأكد و يتعزز الارتباط بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي من خلال وضعهما تحت سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية، حيث تختص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجبائية ويختص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة، هذا ما يسهل عملية التكيف والانسجام لأنها تصدر من طرف سلطة واحدة.
6. يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم نقل الوحيد في التزام المؤسسات بمسك محاسبة وإعداد الكشوف المالية التي على أساها يتم إعداد القوائم الجبائية.
7. حسب دراستنا لمحتوى النظام المحاسبي المالي فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحكم و تحليل القوائم الجبائية الجديدة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بما يفيد التحقق والمراقبة من صحة المعطيات المحاسبية إلا بعد مضي 03 سنوات على الأقل من تطبيقه كمرحلة تجريبية. وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، نوصي بما يلي:
 1. ضرورة تكييف هيكل النظام الجبائي وفق منهجية علمية، لاعتماد إطار تصوري للجبائية.
 2. إخضاع سن النصوص الجبائية إلى منطق البساطة والمرونة.
 3. يجب على الإدارة الجبائية أن تنتظر إلى عملية التكيف من أجل مساندة التغيرات على أنها استكمال لتجسيد الإطار التشريعي للنظام الجبائي.

4. يجب على الإدارة الجبائية فيما يخص ترحيل العجز للأمام أن تعطي فرصة للمؤسسات في اختيار طريقة أخرى لامتناع العجز. كتبني طريقة ترحيل العجز للخلف المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية.
 5. العمل على إصدار نصوص جبائية تجبر المؤسسات على تشكيل مؤونات بصفة إجبارية بغرض مواجهة أعباء أو خسائر على غرار الاهتلاك.
 6. التمييز بين التثبيات والأعباء من منظور جبائي
 7. إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم من طرف الإدارة الجبائية.
 8. إعادة النظر في طرق احتساب الاهتلاك.
- الإحالات والمراجع :**

- ¹ الجريدة الرسمية، رقم 27 المؤرخة في 28/05/2008، المرسوم التنفيذي رقم 156/08، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، ص13.
- ² R. ammoura, *journee d'étude du C.R.C., connexion comptabilité et fiscalité le 28/05/2009*, p05.
- ³ الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2008 والمتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين...، ص8.
- ⁴ الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص8.
- ⁵ R. ammoura., *op-cit*, p05.
- ⁶ الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص8.
- ⁷ الجريدة الرسمية، رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص8.
- ⁸ الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص20.
- ⁹ الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25/03/2009، القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سبق ذكره، ص7.
- ¹⁰ R. ammoura, *op. cit.*, p 9.
- ¹¹ الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25/11/2007، القانون رقم 07-11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 42. (بتصرف)
- ¹² الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 31/12/2007 والمتضمنة لقانون المالية لـ2008، ص05.
- ¹³ نفس المرجع السابق.
- ¹⁴ الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 27/07/2008 والمتضمنة لقانون المالية التكميلي لـ2008، ص14.
- ¹⁵ نفس المرجع السابق، ص19.
- ¹⁶ الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 31/12/2008 والمتضمنة لقانون المالية لـ2009، ص06.
- ¹⁷ الجريدة الرسمية رقم 44 المؤرخة في 26/07/2007 والمتضمنة لقانون المالية التكميلي لـ2009، ص04-06.
- ¹⁸ الجريدة الرسمية رقم 44 المؤرخة في 26/07/2007 والمتضمنة لقانون المالية التكميلي لـ2009، مرجع سبق ذكره، ص04-06.
- ¹⁹ الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31/12/2009 والمتضمنة لقانون المالية لـ2010، ص05.
- ²⁰ الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31/12/2009 والمتضمنة لقانون المالية لـ2010، ص05.
- ²¹ M.f/D.G.I, *seminaire_les indences fiscales du S.C.F et la nouvelle liasse fiscale, 2011*.

- ²² THOMES GRUET, *les incidences fiscales des I.A.S/I.F.R.S en france*. Paris,2004,p34.
- ²³ BAHA MOULOUD, *les incidences fiscal du nouveau systeme comptable financier*, memoire de fin d'étude 3 eme cycle spécialisé, kolea, alger,2008, p99-100.
- ²⁴ *conséquences fiscales des nouvelles normes comptables IFRS*, consulté le Osmane HAMZA, ²⁴ www.compta.soft.com 26/06/2009.
- ²⁵ الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 8 .
- ²⁶ . , 3ème édition, DUNOD, paris, 2006 , p286. 'Robert obert, *pratique des normes I.F.R.S* ²⁶ Idem ,p 258. ²⁷
- ²⁸ Thomas gruet, *op.cit.*, p18.
- ²⁹ الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 8 .
- ³⁰ Thomas gruet, *op.cit.* p52
- ³¹ .50 Osmame hamza, *op.cit.* , p
- ³² Idem p 52.
- ³³ Osmame hamza, *op.cit.* , p70.
- ³⁴ Thomas gruet , *op.cit.* , p19.