

اثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي - حالة الجزائر -

الدكتور جاوحدو رضا
كلية الاقتصاد و الادارة - جامعة باجي مختار عنابة الجزائر

ملخص :

يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر إلى عدة تغييرات في بعض القواعد المحاسبية و الجبائية ، و تمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ، و يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد و ضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي و تقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي ، لجعل المؤسسة الجزائرية تحظى بإطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية يمكنها من تحسين سير العلاقة بين المحاسبة و الجبائية، و بالموازاة مع كل هذه الجهود حظي القانون الجبائي هو الآخر بجملة من التغييرات و الإصلاحات، بهدف الوصول إلى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية و الجبائية . ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من أجل دراسة و حل مختلف الإشكاليات التي قد يطرحها هذا التباعد، و ذلك بعرض حلول موضوعية و وسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية .

الكلمات المفتاحية : المعايير المحاسبية الدولية ، النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية ، نقاط الاختلاف ، التكيف و جهود الدولة .

Résumé

L'application des normes comptables internationales en Algérie à plusieurs changements dans certains règles comptables et fiscales, et ces changements affectent directement déterminer les éléments de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, et exige des règles fiscales de conditionnement avec le nouvelle pratique comptable et de la nécessité de préparer une table de concilier ou de passer d'un résultat comptable vers un résultat fiscal , Permettre la modernisation du système fiscal et réduire les effets du changement de référence comptable, Pour rendre l'entreprise algérienne dispose d'un cadre juridique est soutenu la position assez pour améliorer le fonctionnement de la relation entre la comptabilité et la fiscalité, Et en parallèle avec tous ces efforts, le droit fiscal est aussi un ensemble de changements et de réformes, à l'Etat algérien la nécessité d'intensifier leurs ce qui est imposé efforts pour étudier et résoudre les différents problèmes qui peuvent découler de cette lacune , et en offrant des solutions objectives et intermédiaire qui n'a pas l'intérêt de donner l'avantage à des objectifs fiscaux sur les objectifs comptables .

Mots clés : les normes comptables internationales, système comptable financier , les règles fiscales algérienne , points de divergences , l'adaptation de les efforts de l'état.

مقدمة :

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات على النتائج المحاسبية وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية وجدت بعض العراقيل في تكييفها مع أنظمتها الجبائية، التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، باعتبار أن بعض المفاهيم التي أتت بها هذه المعايير خاصة ما يتعلق بمعالجة صنف الاستثمارات (مثلا الاهتلاك المركب) عقدت من حجم المعالجات المبنية على أساس قوانين تشريعية ضريبية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. وفي هذا الصدد، قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا، ألمانيا... إلخ.

الجزائر وكغيرها من دول العالم ليست في منأى عن هذه التغيرات والتحولات الاقتصادية، فقد شهدت إصلاحات محاسبية جديدة مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد يقوم على المعايير الدولية IAS/IFRS بدلا عن النظام المحاسبي السابق الذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية .

تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS /IFRS) من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة، لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية ، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة. في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة.

تستخلص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري. وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات، وعليه فأى تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية.

وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية:

ما هي آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر على النظام الجبائي و ما هو حجم الجهود المبذولة في إطار عملية تكييفه مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد؟

ويترتب عن الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية تتمثل في:

○ ما مدى تأثير العلاقة بين المحاسبة والجبائية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي؟

○ ما هي جهود المنظمة الدولية المحاسبية (IASB) لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية؟

○ ما هي انعكاسات تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري؟

- ما حجم الجهود المبذولة لتكييف بعض قوانين النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد؟
- ما هي الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على القواعد الجبائية؟

فرضيات الدراسة : يعتمد البحث على جملة الفرضيات الفرعية منها :

- أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية.
- قامت الجزائر في السنوات الأخيرة بإصلاحات محاسبية نتج عنها إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وهي مغايرة لما هي عليه في المخطط المحاسبي الوطني.
- القواعد والمبادئ المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية لا تتناسب مع القواعد والقوانين الجبائية الجزائرية الحالية.
- ضرورة القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية الجديدة المبنية على المعايير المحاسبية الدولية بهدف للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دون المساس بحجم الوعاء الخاضع للضريبة.

أهمية البحث:

تطبيق الدول للمعايير المحاسبية الدولية بالتأكيد سينجم عنها عدة آثار جانبية خاصة منها التي تعتمد على الجوانب المحاسبية، أو لها علاقة مع المحاسبة، كالمجال الجبائي الذي يتركز في الأساس على النتائج المحاسبية من أجل تحديد الوعاء الضريبي للشركات، و من هنا تبرز أهمية الموضوع الذي نحاول من خلاله معرفة العلاقة بين المحاسبة و الجبائية في إطار التغيرات المحاسبية المحاسبية الجديدة، و كذلك معرفة أهم انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي ، و التركيز على الجهود المبذولة لتقديم الحلول المناسبة ، لتكييف النظام الجبائي مع التغيرات المحاسبية الجديدة .

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى توضيح تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي ، ويسعى لمعرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الحالية، وكذا اقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تساعد على تكييف هذه الأخيرة مع مستجدات القواعد المحاسبية و التقليل من أثرها على النظام الجبائي .

دوافع اختيار البحث :

- دراسة ما مدى تأثير العلاقة بين المحاسبة و الجبائية في إطار التغيرات المحاسبية
- معرفة الجهود المبذولة من المنظمة الدولية للمحاسبة لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع الجبائية .
- معرفة آثار أو انعكاسات تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، ودراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجديد و النظام الجبائي الجزائري .
- توضيح أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية الجديدة و القواعد الجبائية .
- تقديم بعض الحلول التي من شأنها التي تعمل على تكييف القواعد الجبائية مع التغيرات المحاسبية.

1. مدى تأثير العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة.¹

هذه التغييرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية نقطة الوصل والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على السواء.

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية. وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير على الأقل على المستوى المحلي. لذا، فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) (International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards) كان من الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

هناك بعض الحالات العملية التي يمكن أن تعطي رؤية أكثر واقعية، عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دوليا ومنها:²

معالجة الأصول المادية والمعنوية : تعالج الأصول المادية والمعنوية وفقا للقاعدتين المحاسبية والجبائية، على النحو الآتي:

القواعد الجبائية:	القواعد المحاسبية
غالبا ما يكون التقييم لهذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية، أما إعادة التقييم فهي ممكنة ومسموح بها فقط لبعض الأصول. ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة فقط عندما يتحقق فعلا، أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق وهو الحال كذلك بالنسبة للمؤونات حتى تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا.	تقيم عناصر الأصول المادية والمالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أولى للتسجيل، وبعدها يمكن التوجه نحو استعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول، ولكن من أهم مميزات هذا المبدأ عدم احترامه لمبدأ التحقق (principe de réalisation) .

وبهذا، فإن القاعدة المحاسبية تعمل على إعطاء الصورة الصادقة بانتهاجها لمبدأ القيمة العادلة على عكس القاعدة الجبائية.

حقوق الملكية الفكرية و فرق الاقتناء: يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية والجبائية المعتمدة في هذا المجال.

القواعد الجبائية	القواعد المحاسبية
------------------	-------------------

¹ S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, consulté le 05/02/2012, <http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch>

² Importantes différences entre règles fiscales et comptables, La Commission Des Questions Fiscales, consulté le 3/02/2012, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html>.

غالباً ما تكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة، فعملاً بمبدأ الحيطة والحذر، التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخلياً لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي، كما لا يمكن خصمها جبائياً، ففرق الاقتناء الناتج عن اكتساب من طرف شركة أخرى لا يمكن على الإطلاق خصمه من الضريبة في العديد من الدول.	يجب أن تحمل حقوق الملكية الفكرية كالعلامة، الشهادة، المعرفة... إلخ، لتكلفة الأصل عندما تتوفر شروط معينة (كتوقع منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة عن استعمال الأصل). الأصول المعنوية المنتجة داخلياً تعالج أيضاً حسب القواعد السابقة، حيث تهلك هذه الأخيرة على عدة سنوات. فرق الاقتناء والذي يعبر عن الفرق بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحدد وتكلفة اقتنائه، ويعالج بنفس القواعد المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية، كما يجب أن يخضع لاختبارات الخسارة في القيمة سنوياً.
---	--

يعتبر هذا العنصر جد مهم بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، لأنها كثيراً ما تظهر في حساباتها وبإمكانها التأثير على نتيجتها المالية ما يؤدي إلى اختلافات في حساب الضريبة.

2. جهود المنظمة الدولية المحاسبية (IASB) لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية

المعايير المحاسبية تفصل في محتواها الجبائية عن المحاسبة بإعطائها الأولوية للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني، لهذا حرصت المنظمة الدولية للمعايير المحاسبية (IASB) على تفادي أي تعارض بين المفاهيم الأساسية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والقواعد الجبائية، من خلال الجهود التالية :

- المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تصدر من طرف منظمة خاصة (IASB) مستقلة تماماً عن السلطة الشعبية (le pouvoir public)، ما يجعلها بعيدة نوعاً ما عن السياسة، كما تتميز بكل الموضوعية والشفافية المطلوبة لتضع أولى أولوياتها تقديم معلومة مالية تخدم المستثمر على حساب الغايات الجبائية.
- تعتمد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة من طرف (IASB) على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذا الأمر من شأنه أن يساعد على تسهيل الممارسات الجبائية على النتيجة المحاسبية في البلدان التي ترتبط بها التطبيقات الجبائية بالتطبيقات المحاسبية، خاصة إذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن الإجراءات الجبائية بها تقضي أولاً بضرورة التأكد من واقعية النتيجة المحاسبية لاحتساب النتيجة الجبائية كما هو الحال في الجزائر.
- قامت (IASB) بإصدار مبادئ جديدة منها أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل (يخدم هذا المبدأ الدول الأنكلوسكسونية التي تستقل فيها المحاسبة عن الجبائية على عكس الدول الفرنكوفونية التي ترتبط فيها الجبائية بالمعالجات المحاسبية)، حيادية المعلومة المالية، القيمة العادلة. تتماشى و الأهداف المحاسبية و تعمل على التقليل واستبعاد بعض المعالجات التي لها علاقة بالجبائية.

3. انعكاسات تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري :

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

لذلك فإن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية و بالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات ، و العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية تركز عموما في النقاط التالية :

1. الإهلاكات :

يعرف الإهلاك حسب المعايير المحاسبية الدولية على أنه توزيع نظامي للمبالغ القابلة للإهلاك للأصل طوال مدة منفعة ، و حسب الفقرة 321 - 07 من المشروع الخاص بالنظام المحاسبي المالي يعرف إهلاك الاستثمار على أنه يمثل استهلاك المنافع الاقتصادية لاستثمار مادي أو معنوي خلال مدة الانتفاع به ³، بينما يعرف الإهلاك جبائيا حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة على انه التدني الذي يطرأ على الأصول بفعل الزمن و نتيجة استخدامها في العمل و الإنتاج ⁴. وفي نهاية كل دورة تحسب قيمة الإهلاك و تخفض من قيمة الاستثمار حسب مخطط الإهلاك الذي يتطلب معرفة العناصر التالية : مدة الانتفاع بالأصل، نمط أو معدل استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بهذا الأصل و القيمة القابلة للإهلاك le montant amortissable كما يجب على المؤسسة مراجعة مخطط الإهلاك الخاص بكل استثمار.

مدة الإهلاك :

هي مدة الانتفاع بالأصل أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة إلى تاريخ استنفاد المنافع الاقتصادية لهذا الأصل على أن لا تتعدى مدة عشرون سنة بالنسبة للاستثمارات المعنوية . وكننتيجة لذلك فإن مدة الانتفاع من الأصل ممكن أن تكون أقل من مدة حياته الاقتصادية، حيث أن مدة الانتفاع تخضع لحكم إدارة المؤسسة وتجربتها مع استثمارات مماثلة و هذا سيكون له تأثير على الوعاء الضريبي من خلال تأثيره على مدة الإهلاك و أقساط الإهلاك ، و ذلك لاعتماد النظام الجبائي على مدة حياة الأصل لا مدة المنفعة الاقتصادية (مدة حياته) .

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان لاستثمار معين مكونات تختلف من حيث مدة الانتفاع بها، فإن ذلك يستوجب المعالجة المحاسبية لكل مكون على حدى بما فيها حساب قسط الإهلاك السنوي ⁵.

نمط و معدل الإهلاك :

بالنسبة لنمط أو معدل الإهلاك يكمن ذلك في طريقة الإهلاك المستعملة، يعتمد النظام الجبائي على أنماط عادية للإهلاكات (خطية ، متزايدة ، متناقصة)، وبحسب المعايير

³ Conseil National de la Comptabilité, Projet 7 de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, l'article 321-7.

⁴ المادة 174 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2011.

⁵ Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables Me Dominique Villemot, internationales , revue de Droit fiscal N°50, année 2003,P.1581

المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد يجب أن تكون الطريقة المستعملة تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية عبر مدة الانتفاع به ، بخلاف القواعد السابقة فالمؤسسة لها الحرية في اختيار نمط الإهلاك حسب اعتبارات جبائية ، و نجد ثلاثة طرق إهلاك مسموح بها، وهي طريقة الإهلاك الثابت، طريقة الإهلاك المتناقص وطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج، وبالتالي على المؤسسات إعادة النظر في نمط ومعدل اهتلاكها و هذا سيؤثر على أقساط الإهلاك و على الوعاء الخاضع للضريبة .

قاعدة الإهلاك :

القيمة القابلة للإهلاك هي قيمة الحيازة ناقص منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع، وتعتبر القيمة المتبقية على أنها قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه ، و هذه الأخيرة لا تأخذ بعين الاعتبار في القواعد الجبائية⁶.

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية	مدة الإهلاك
مدة الإهلاك هي مدة الانتفاع، أو استعمال الأصل في المؤسسة .	مدة الإهلاك هي مدة حياة الأصل، و تكون محددة من طرف الادارة الجبائية مثل المباني 20 سنة .	
قد تكون القيمة المتبقية لأصل ما موجبة، عندما تعرضه المؤسسة للبيع.	حسب القواعد الجبائية القيمة المتبقية دائما تساوي صفر .	القيمة المتبقية
نمط الإهلاك الخطي هو المستعمل دائما حسب القواعد المحاسبية، لكن في بعض الأحيان تستعمل نمط الإهلاك المتناقص الضريبي .	النمط الأكثر استعمالا حسب القواعد الجبائية هو المتناقص الضريبي .	نمط الإهلاك
يمكن مراجعة مخطط الإهلاك .	لا يمكن مراجعة مخطط الإهلاك .	مراجعة مخطط الإهلاك

Georges Langlois, Micheline Friédérich , Comptabilité financière, Op-Cit , p 205.

2. الخسارة في القيمة :

تنص المعايير المحاسبية الدولية و بالضبط المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ، والنظام المحاسبي المالي حسب المادة 10-121 على إجبار المؤسسة لأن تقيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة ، نقوم باختبار نقصان القيمة عن طريق المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتحويل أو مجموع التدفقات النقدية التي يمكن للأصل تحصيلها فإذا كانت هذه الأخيرة اقل من القيمة المحاسبية الصافية⁷، فهناك خسارة أو تدني في القيمة و تسجل هذه القيمة ضمن الأعباء ، و بعبارة أخرى هذا النقص في القيمة يخفض من قاعدة الإهلاك و يأخذ بعين الاعتبار عند حساب أقساط الإهلاك لاحقا ، و نلاحظ هنا أن الخسارة في القيمة عنصر جديد لم تنطرق له القوانين الجبائية في نصوصها ، بحيث أن الخسارة في القيمة تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للإهلاك⁸، و كذلك أقساط الإهلاك التي بإمكانها أن تتغير بالزيادة و النقصان لاحقا و هذا حسب اختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى .

3. تاريخ إدخال الأصل في الميزانية :

تسجل الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في تاريخ تحويل المنافع و الأخطار(تحت سيطرة و رقابة المؤسسة) بينما القواعد الجبائية لا تعترف بهذه

⁶ Georges Langlois, Micheline Friédérich , Comptabilité financière, édition Foucher, 15 édition ,2010, imprimé en France, p.205

⁷ عطية عبد الرحمان ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريبيج ، الجزائر ، طبعة 2008 ، ص 126.

⁸ Beatrice et Francis Grandguillot , Exercice corrigés de comptabilité générale , gualino l'extenso édition , 11 édition 2011 , paris , France , p155.

الشروط و إنما تركز على ملكية المؤسسة للأصل و يدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة و خاصة القابلة للإهلاك منها .

4. تكاليف البحث و التطوير:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS38) و النظام المحاسبي المالي ، تعتبر تكاليف البحث نفقات و يجب تسجيلها ضمن الأعباء ، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية و تطوير المؤسسة ، ينبغي رسملتها و معالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها شروط الآتية:

- هذه التكاليف أو النفقات تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية .
 - زيادة العمر الاقتصادي و تحسين أداء الأصل .
 - التقييم الصادق لهذه التكاليف (موثوقية القياس).
 - امتلاك القدرة المالية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، و القدرة على استعمال الأصل أو بيعه.
- و إذا تخلف شرط تسجل التكاليف ضمن أعباء الدورة ، و بعبارة أخرى تتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا⁹.
- و هنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين تكاليف البحث و تكاليف التطوير ، و هو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب ، بالإضافة إلى أن تكاليف التطوير تؤدي هذه الأخيرة إلى زيادة قيمة الأصل المعنوي ، و هذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال حساب قاعدة الإهلاك ، مخصصات الإهلاك و الخسائر في القيمة السنوية .

5. التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء :

يعتبر النظام المحاسبي المالي بأن التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة و التي علق عليها في الملاحق ، تندرج مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (المرحل من جديد) بدون تسجيلها ضمن الأعباء و النواتج ، بعبارة أخرى تسجل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة ، بدون تسجيلها في حساب النتائج (الأعباء و النواتج)، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية و هذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي¹⁰ ، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية .

كل التعديلات و التغيرات في الطريقة تعالج محاسبيا ضمن الأموال الخاصة و هذا ما يقودنا طرح الأسئلة التالية :

- ❖ هل النظام الجبائي الحالي (إدارة الضرائب) ، سيرضخ لهذه الخيارات و يقبل بالتخلي عن جزء من الموارد الجبائية ؟
- ❖ إذا كانت كل التغيرات تمس الأموال الخاصة، فكيف تكون تغيرات الأصل الصافي بالزيادة أو النقصان ؟
- ❖ هل يجب وضع نظام جبائي جديد متعلق بآثر التغيير في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء؟¹¹

6. تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية :

مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد يسجل الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية التحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة حسب اتجاهين :

⁹ عزوز على ، متناوي محمد ، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب ، تطبيقات و آفاق ، 17-18 جانفي 2010 ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر، ص 12.

¹⁰ Jean-Jacques Julian, les normes comptables internationales, IAS-IFRS, édition foucher, 2007, imprimé en France, p185.

¹¹ DJILALI Abdelhamid, " Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS", Institut des Economie Douanières et Fiscale, 24 septembre -03 octobre 2005, p21.

أعباء : إذا كانت خسارة .

نواتج: إذا كان ربح .

بينما النظام الجبائي الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط¹². و لم يعالج الفروقات الموجبة الناتجة عن عملية التحويل ، و هذا سيؤثر على النتيجة الجبائية و الوعاء الضريبي ، و هو بمثابة ميزة تستفيد منها المؤسسات ، فهل ستعدل إدارة الضرائب من نصوصها تماشياً مع النظام المحاسبي المالي الجديد ؟ و ستسمح بخسارة جزء من مواردها ؟

7. عقود الإيجار – التمويل :

عقود الإيجار هي عقود تتم بين طرفين مثل العقود التي تتم بين مؤجر و مستأجر ، هذا العقد يعطي الحق للمستأجر في استخدام الأصل محل التأجير لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار¹³، فمن خلال النظام المحاسبي المالي و انطلاقاً من تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني¹⁴، تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود عن طريق تسجيل الأصل محل التأجير ضمن عناصر الأصول بالقيمة العادلة و القيمة المدفوعة . لكن بشرط أن يتم تحويل الأخطار و المنافع الاقتصادية إلى الطرف المستأجر ، حتى تصبح هذه العقود عقود إيجار – تمويل . فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل هذه الاستثمارات وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الإهلاكات الخاصة به ، و هذا غير معمول به في القواعد الجبائية ، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل ، و هذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان .

8. تكاليف الاقتراض :

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

9. إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة :

يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصراً جديداً ومهماً بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي مازالت لحد الآن تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.

يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صفه وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة¹⁵، فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم احتساب الإهلاك انطلاقاً من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقاً من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب

¹² DJILALI Abdelhamid, " Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Op-Cit , p21.

¹³ القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ،المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ،وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة 2009/03/25، العدد 19، ص19.

¹⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول)، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر، طبعة 2008،

ص 84.

¹⁵ Philippe Tournon et Hubert Tondeur , Comptabilité en IFRS, Editions d'organisation , France, 2004, P 135.

في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن فوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات.

10. المؤونات:

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصلّيات الكبرى، وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة¹⁶، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات تؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وهناك عنصر جديد بخصوص المؤونات هو مؤونة التزامات المؤسسة تجاه عمالها.

11. الضرائب المؤجلة :

يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو حال الضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية. حسب النظام المحاسبي المالي¹⁷، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي. وبالتالي، فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة.

4. الجهود المبذولة من طرف الدولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي الجديد :

● إعادة تقييم الأصول: تنص المادة العاشرة من قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 على: "تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التنبّيات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات وكذلك تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة"، يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالرجوع إلى نص المادة السابق، فإن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي، ولا جباية فورية وكلية وفي هذا الصدد، يمكن القول أيضا أن عملية إعادة التقييم تبقى معلقة وحظوظ تطبيقها قليلة.

● الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري: يتناول نص المادة الثامنة من قانون المالية الصادر في ديسمبر 2009 والساري المفعول ابتداء من 2010 فيما يتعلق بالاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ما يلي: "...وفي إطار عقد القرض الإيجاري، يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري." تدخل جملة التغييرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد، بحيث يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة اهتلاكها، فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوى المادة. كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية لأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.

¹⁶ محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS، pages bleues، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 197.

¹⁷ DJILALI Abdelhamid, " Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS", Op-Cit, p 21.

5. الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على القواعد الجبائية.¹⁸

بملاحظة الوضعيات التي تشكل نقاط الاختلاف بين القواعد الجبائية الحالية والنظام المحاسبي المالي الجديد هناك على الأقل ثلاثة حلول ممكنة:

5-1. تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. ما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة في إطار جبائي.

ومن جملة المواد والقوانين التي يجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع النظام الجديد نجد:

- المادة 172 و المادة 173: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.
- المادة 174: نظام الاهتلاكات.
- المادة 185: إعادة تقييم الاستثمارات المادية.
- المادة 186: فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

وبالنظر للجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام الجديد، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها:

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

➤ **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا:** يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بدمج بعض الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، الأعباء و النواتج التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.

➤ **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 أخذ 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.

➤ **قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة:** 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، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

¹⁸ براق محمد، بوسعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخل في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، البلدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، الجزائر، ص 11.

5-2. المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية لها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات:

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبرر قانونيا من خلال نص المادة 3 و 26 من القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. حيث تنص وتحت هذه المواد 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 الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبايا تعتبر كأعباء. وستتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 (أعباء مسجلة مسبقا)، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء. وتطبيقا يمكن عرض هذا الحل لبعض الحالات كما يلي:

➤ **الاهتلاكات والخسارة في القيمة:** يفترض في هذا الإطار بالمؤسسات تطبيق قاعدة الاهتلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي سينتج عنه بالضرورة تغييرات في الأصول تعالج في الأموال الخاصة. كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة عادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاط المؤسسة ولا تستطيع القيام بها. وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية من خلال إعادة المنح القيم المحاسبية مثلا، والتي تعتبر طريقة توقعية على مستوى حساب الاهتلاكات، ليس لها أي أثر على رؤوس الأموال، أي على الخصائص النوعية للحسابات، بحيث تتم إعادة تقييم القيم الصافية بدلالة نسبة تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية.

➤ **مدة الاهتلاك:** يمكن أن تواجه مؤسسات حالات مختلفة تتعلق بالاختلاف بين مدة استعمال الأصل في المؤسسة ومدة حياته الاقتصادية ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائيا للنتيجة، أو تدفع بالمؤسسات إلى تشكيل اهتلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية ويمكن تسوية هذه الوضعية، بتسجيل فرق في الاهتلاك في حسابات حيادية التأثير وجبائية كحساب 79 و 48 و 14.

➤ **مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة:** هذا النوع من المصاريف يضم محاسبيا إلى الاستثمارات المتعلقة به عند توفر مجموعة من الشروط المنصوص عليها في الأمر رقم 11-07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، أما جبائيا فلم يتم الرجوع إليها. وبالتالي، يبقى الخيار مطروحا للمؤسسات، إما بتخصيص لها مؤونات للإصلاحات الكبيرة وفي هذه الحالة ستخفض العبء الضريبي. أو تضيفها للاستثمار باستعمال طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل، وفي هذه الحالة، على المؤسسة إعداد مخطط اهتلاك خاص بكل مكون من مكونات الأصل، إلى حد الآن ليس هناك أي إشكال من الناحية الجبائية ولكن في حالة ما صنفنا هذه الأخيرة كأعباء من الجانب الجبائي هنا يمكن أن يقع إشكال يصحح على النحو الآتي: تسجيل النفقة مبدئيا في الأعباء ثم تحول من حساب 79 إلى حساب الاستثمار المعني، وبالتالي تكون هذه النفقة قد عدلت بواسطة حساب يدخل في النتيجة المحاسبية ولا يؤثر على الخصائص النوعية للحسابات، وبعد ضمه للاستثمارات يحسب الاهتلاك بصفة عادية ولا تخفض جبائيا لأنها أخذت كنفقة سابقا.

➤ **تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول:** يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ انتقال الملكية الذي يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول وبين تاريخ إمكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، ففي حالة ما إذا سبق تاريخ انتقال ملكيتها تاريخ إمكانية مراقبتها من طرف المؤسسة، سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث اختلافات يمكن معالجتها على النحو الآتي: تسجيل الأصل جبائيا في حساب استثمارات خاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه اهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب أن تحول من حساب 79 إلى حساب 48

وتخصص بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية. أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للاستثمار المعني بوضع 68 مدين وحساب 48 دائن.

3-5. السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.

مكن التطور التكنولوجي في المجال المعلوماتي المؤسسات 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 في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية على السواء. يمكن هذا المسك المزدوج للعمليات من 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.

1-5 ايجابيات وسلبيات كل حل : بالنظر إلى الحلول المقترحة، هناك بعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة ولا تصلح لوضعيات أخرى، لأن البحث عن الحل الأمثل يبقى دائما محل بحث وتطوير، سيتم عرض سلبيات وإيجابيات كل حل من الحلول المقترحة. من خلال الجدول الموالي:

إيجابيات وسلبيات الحلول المقترحة:

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي	يعتبر بسيط، لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي	تزيد من إقبال كاهل المؤسسات بالالتزامات الجبائية التي تعتبر أصلاً معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل للمؤسسات والتي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.
المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي.	- ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح حسابات ذات بعد جبائي. - تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. - في بعض الحالات، يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.
السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.	تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

خاتمة :

ارتبطت القواعد المحاسبية بالقواعد الجبائية في معظم دول العالم ، و كانت المحاسبة المالية ولا زالت تخدم أغراضا جبائية محددة ، موجهة من طرف سياسات الدولة بصفة عامة ، كتحديد العبء الضريبي مثلا . و كضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية العالمية ، أخذت الجزائر على عاتقها مهمة تكييف أنظمتها المحاسبية مع القواعد و القوانين المحاسبية الدولية ، من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتميز بشفافية أكثر و يعتبر خدمة الأهداف الجبائية أمر ثانوي ، فالتركيز على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ، و خدمة احتياجات المستثمر مبتغى و هدف هذا التوجه الدولي .

هذا ما أحدث اختلاف واضح من حيث المفاهيم و الأهداف بين النظامين المحاسبي و الجبائي ، و قد أسفر التطبيق الميداني للنظام المحاسبي الجديد على انعكاسات و تأثيرات خاصة على المجال الجبائي ، نظرا للعلاقة الوطيدة التي تربط القواعد المحاسبية بالجبائية ، و هو ما يجعل من الضروري اقتراح بعض الحلول التي من شأنها أن تساعد على التقليل من هذا التباعد أو الاختلاف و الرفع من حظوظ نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد و العمل على تكييف البيئة الجبائية الجزائرية مع متطلبات هذا النظام الجديد حتى تتم الاستفادة من المزايا التي توفرها تبني المعايير المحاسبية الدولية و طنيا و دوليا .

وطبقا لما سبق يمكن ذكر جملة من النتائج و التوصيات كالآتي :

- تستمد المعايير المحاسبية الدولية من نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني ، الذي يعمل على إعطاء أولوية للمستثمر على حساب مصلحة الضرائب ، بينما بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي، و يعتبر هذا التعارض من أهم التحديات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية كفرنسا و الجزائر .

- تغيير الجزائر لثقافتها المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية مع احتفاظها بالنظام الجبائي، يؤدي إلى تسجيل جملة من الفروقات نظرا للعلاقة الوطيدة التي تربط هذا الأخير بنظيره المحاسبي، و كذلك التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان .

- تسعى الدولة الجزائرية جاهدة إلى تقديم جملة من الحلول، و التي من الممكن أن تقلل من أثر تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية على نظامها الجبائي .

- على الدولة التي تسعى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية، من الضروري أن تضع هيئات متخصصة مهمتها متابعة مختلف الآثار المترتبة عنها بما يسمح بالتقليل من الآثار السلبية الغير مرغوب بها ، و خاصة على المجال الجبائي .

- على الدولة الجزائرية توفير كل التدابير اللازمة لتكييف الاطار القانوني مع المستجدات الجديدة كالقانون التجاري، الذي لا يزال يعتبر أن فقدان المؤسسة لثلاثة أرباع رأسمالها هي مفلسة، في حين أن المعايير تعتبر رأسمال مجرد قيمة هامشية.

قائمة المراجع :

1. S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, consulté le 05/02/2012, <http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch>
2. Importantes différences entre règles fiscales et comptables, La Commission Des Questions Fiscales, consulté le 3/02/2012, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html>. Importantes différences entre règles fiscales et comptables, La Commission Des Questions Fiscales, consulté le 3/02/2012, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html>.
3. Conseil National de la Comptabilité, Projet 7 de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, l'article 321-7.
4. المادة 174 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2011.
5. Me Dominique Villemot, Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales , revue de Droit fiscal N°50, année 2003.
6. Georges Langlois, Micheline Friédérich , Comptabilité financière, édition Foucher, 15 édition, 2010, imprimé en France.
7. عطية عبد الرحمان ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر حيطلي ، برج بو عرييج ، الجزائر ، طبعة 2008.
8. Beatrice et Francis Grandguillot ,Exercice corrigés de comptabilité générale , gualino l'extenso édition , 11 édition 2011 , paris , France .
9. عزوز على ، متناوي محمد ، متطلبات تكيف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب ، تطبيقات و آفاق ، 17-18 جانفي 2010 ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، الجزائر.
10. Jean-Jacques Julian, les normes comptables internationales, IAS-IFRS , édition foucher, 2007, imprimé en France.
11. DJILALI Abdelhamid, " Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS", Institut des Economie Douanières et Fiscale, 24 septembre -03 octobre 2005.
12. القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ،المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ،وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة 2009/03/25، العدد 19، ص 19.
13. شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول) ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر ، طبعة 2008.
14. Philippe Touron et Hubert Tondeur , Comptabilité en IFRS, Editions d'organisation , France, 2004
15. محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS ، pages bleues ، متيجة للطباعة، الجزائر ، 2010.
16. براق محمد ، بوسبعين تسعديت ، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي ، مداخل في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي" ، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب ، البليدة، الجزائر.