

الأثر الضريبي للاختلافات بين المحاسبة والضريبة (دراسة حالة الجزائر - الواقع والممكن)

*د/ إيمان يخلف

* 1 أستاذ محاضر (ب)، جامعة البليدة 2 - لونيبي علي الجزائر

Article Info

Article history:

Received : July – November 2021

Received in revised form : July – November 2021

Accepted : July – November 2021

DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.012

ملخص

يعتبر النظام الضريبي الجزائري من أهم مستخدمي المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث يستند على مخرجاته في الوصول إلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بصورة كلية، لكن هذا لا يعني بالضرورة قبول كل ما تقدمه المحاسبة من معلومات من الناحية الضريبية، لهذا السبب يمكن أن تظهر اختلافات في معالجة بعض العناصر التي تدخل في حساب الربح المحاسبي عنها في الربح الضريبي باعتبار أن الربح المحاسبي قاعدة لحساب الربح الضريبي، وتتسبب هذه الاختلافات في ظهور آثار ضريبية تفسر درجة الاختلاف الحاصل بين المحاسبة والضريبة في الجزائر، وهذا لاختلاف أهداف ومبادئ كل نظام عن الآخر في إعطاء مفهوم للربح.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الضريبي، الأثر الضريبي

1. المقدمة

سعيًا من النظام المحاسبي المالي والذي يتضمن مفاهيم جديدة في القياس المحاسبي (مستمد من المرجع الدولي)، إلى تقديم معلومات كافية وملائمة تعبر بمصداقية عن مجمل نشاط وأداء المنشآت الاقتصادية الجزائرية، بهدف العمل على مساعدة مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والتمويلية، فإن النظام الضريبي الجزائري والذي يعتبر المستخدم الأول والمباشر لهذه المعلومات التي تكون معروضة في القوائم المالية، يهدف بدوره إلى الرفع من الإيرادات الضريبية باعتبارها أهم مورد لتمويل الخزينة العامة وبالتالي تحسين الأداء الاقتصادي للدولة، وهذا ما يجعل هناك اختلافات في إعطاء وتحديد مفهوم الربح بين النظامين، بسبب اختلاف متطلبات وأهداف القوانين والأحكام والإجراءات الضريبية عن نظيرتها المحاسبية، فالأمر الذي يدفع بالتشريع الضريبي الجزائري للأخذ بواقع الأمور على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بواقع الأحداث والمعاملات، يجعله أيضا من حيث المبدأ غير قابل للربح المحاسبي مباشرة كأساس لتحديد الربح الضريبي إلا بعد عدة تسويات وتعديلات ليكون مناسباً لفرض الضريبة، وهذا نظراً للاختلاف في قبول ورفض بعض عناصر القوائم المالية ضريبياً عنه محاسبياً، ويكون هذا سبباً مباشراً لظهور فروقات ضريبية مختلفة يكون لها أثر في الوصول إلى تحديد صادق وحقيقي للوعاء الخاضع للضريبة ومنه الضريبة المستحقة، وقد أُلزم المشرع عند تعارض الأمر بين النظامين أن تكون الإجراءات الضريبية هي السائدة باعتبار أن التشريع الضريبي هو أحد أوجه سيادة الدولة.

من خلال موضوع البحث، يمكن طرح التساؤل الرئيسي Main Question التالي :

ما هو الأثر الضريبي الناتج عن الاختلافات في المعالجات المحاسبية لعناصر حساب الربح المحاسبي عنها في المعالجات الضريبية لتحديد الربح الضريبي في الجزائر؟

وتندرج تحت السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- هل وصل كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري إلى درجة ما تعكس علاقة الترابط القائمة بين المحاسبة والجبابة في الجزائر؟ وما هي طبيعة هذه العلاقة إن وجدت؟
- ما هي الآثار الضريبية لأوجه الاختلاف بين المحاسبة والضريبة في معالجة عناصر القوائم المالية في الجزائر؟
- ما هي الحلول الممكنة والمقترحة للتقليل من الاختلافات القائمة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر؟

1.1. فرضيات البحث

- ❖ **الفرضية الأولى:** "من المحتمل وجود علاقة ارتباط أكثر منها استقلالية بين المحاسبة والضريبة في الجزائر"؛
- ❖ **الفرضية الثانية:** "قد تنشأ اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري بسبب اختلاف متطلبات القوانين والأحكام الضريبية عن نظيرتها المحاسبية، لكن بدون آثار ضريبية على مدى فترات مالية مختلفة"؛

1.2. أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في محاولة توضيح طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع التعرض للاختلافات التي تظهر في معالجة عناصر تحديد الربح بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري، والتي وجب إعطاؤها الأهمية البالغة كونها تعمل على التأثير بالإيجاب أو السلب في تحديد الضريبة المستحقة، ومن ثم التأثير على الحصيلة الضريبة التي تمثل أهم مورد لمالية الدولة.

1.3. أهداف البحث

نهدف من خلال هذا البحث إلى التوصل إلى تحديد طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مع التعرض للاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري في معالجتهما المختلفة لبعض عناصر تحديد الربح والتي تظهر في كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، إضافة إلى اقتراح حلول تكون بمثابة سعي منا للفت انتباه المختصين في الاهتمام بتقليص الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر لضمان تحصيل أفضل للموارد المالية للدولة.

1.4. المنهج المتبع

للإجابة على إشكالية البحث، قمنا باتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم والتوضيحات التي تظهر الاختلافات الجوهرية الناتجة عن التعارض بين المعالجات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي وحسب النظام الضريبي الجزائري، لبعض العناصر التي تدخل في طريقة الوصول إلى تحديد مفهوم الربح، وهذا بالاعتماد على قوانين وتشريعات لكل من النظامين السابقين الذكر.

1.5. خطة البحث

لمعالجة إشكالية البحث، قمنا باتباع الخطة التالية:

- أولاً: الدراسات السابقة؛
- ثانياً: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر بعد التحول إلى النظام المحاسبي المالي؛
- ثالثاً: الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر أصول وخصوم الميزانية محاسبياً عنه ضريبياً؛
- رابعاً: الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر الإيرادات والأعباء محاسبياً عنه ضريبياً؛
- خامساً: الحلول المقترحة للتقليل من الاختلافات القائمة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر؛
- سادساً: النتائج والتوصيات.

2. الدراسات السابقة

يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- دراسة فيصل عبد السلام أبوبكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق (2012)¹: تناولت الدراسة أوجه الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء ضريبة الدخل، وتضييق الفجوة بين المعايير المحاسبية التي تهدف إلى تحديد الربح المحاسبي والتشريع الضريبي الذي يهدف إلى ضمان تحقيق العدالة عند تحديد وعاء الضريبة، وتسعى هذه الدراسة كذلك إلى تحديد آثار هذه الاختلافات التي تتمثل في الفروقات الدائمة والمؤقتة وكيفية معالجتها، وتوصل الباحثان إلى جملة من النتائج تمثلت في أن الفروقات المستمرة والدائمة تعتبر مشكلة محاسبية بالنسبة للفاحص الضريبي لأنه لا يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها، أما الفروق المؤقتة فتنشأ عندما يتم تضمين للربح المحاسبي إيرادات أو مصروفات بينما لا يتم تضمينها في الربح الضريبي في فترة مختلفة عن الفترة الأولى، وتكون فروقات ضريبية موجبة أو سالبة متساوية القيمة في النهاية، وتنشأ الفروق المؤقتة نتيجة خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية عندما تزيد الاستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية وفقاً للقواعد التي ينص عليها التشريع الضريبي المطبق في الدولة، والتي تنشأ في الأصل نتيجة لترحيل الخسائر إلى الأمام والخلف مثلاً.
- دراسة جاوحدو رضا، حمدي جلييلة ايمان (2014)²: البحث في محتواه عبارة عن دراسة تناول الباحثان من خلالها العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية والنظام الضريبي مع إعطاء أهمية للتوافق الممكن بين هذين النظامين، إضافة إلى أثر ذلك على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، إضافة إلى دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في ذلك

¹ فيصل عبد السلام أبوبكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق (2012)، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13 (02).

² جاوحدو رضا، حمدي جلييلة ايمان (2014)، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32.

وتقديم حلول مقترحة تمثلت في إيجابيات وسلبيات تكيف معايير المحاسبة الدولية مع النظام الضريبي، وخلص الباحثان إلى عدة نتائج أهمها أنه يجب تقليص أو تفادي على الأقل العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية وبين النظام الضريبي، في حين أنه لو حدث هذا التوافق بين النظامين ستتحقق العديد من الأهداف والتمكن أيضا من تحقيق الحوكمة الضريبية وبالتالي التقليل من عملية التهرب والغش الضريبي، كما يجب إزالة أو تفادي نقاط التعارض بين النظامين لتفادي المشكلات المترتبة عنها، ولمح الباحثان إلى ضرورة الاستفادة من تجارب دولية أخرى في جعل المعايير الدولية للمحاسبة أساس في سن القانون الضريبي.

- دراسة *Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiș (2012)*³ : قام الباحث بالتطرق إلى تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS* على المحاسبة في المحيط الأوروبي من خلال العلاقة بين المحاسبة والضريبة، وهذا بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تظهر هذه العلاقة في القوائم المالية الفردية، والتي طورت الإطار المفاهيمي للاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وهذا في كل فرنسا، إسبانيا، إيطاليا، ألمانيا ورومانيا، ومن أهم ما توصل إليه الباحث أن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS* عملت على تقليص العلاقة بين المحاسبة والضريبة في البلدان التي تعتبر فيها العلاقة قوية كفرنسا وإسبانيا وإيطاليا، أما في ألمانيا فالعلاقة تعتمد على مبدأ المطابقة، أي أن المنشآت تختار بصفة خاصة المعالجة المحاسبية بالترتيب مع اختيار المعالجة الضريبية، أما في رومانيا فإن معايير الإبلاغ كانت لها تأثير مهم وتم الاعتماد عليها في توحيد القوائم المالية.

- دراسة *Jean-Luc Rossignol, Comptabilité et Fiscalité : Chronique d'un Relation « Impérieuse », Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, Volume 2, septembre 1999*: تجسدت فكرة الباحث في عرض التطور التاريخي للعلاقة القائمة بين المحاسبة بالجباية في فرنسا في عدة عقود، من الحرب العالمية الأولى إلى غاية سنة نشر بحثه (1999)، وتوصل الباحث إلى أن تقنيات المحاسبة تطورت في فرنسا منذ تأسيس الضريبة على الدخل، حيث أخذت بحاجيات المكلفين بدفع الضرائب وهو ما جعل العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية تنسم بالتعقيد، سواء من ناحية الأخذ بالاعتبار الضرائب على الأعمال الاقتصادية أو من ناحية تنظيم ومسك الحسابات للوصول إلى نتيجة حقيقية.

2.1. مساهمة البحث

- إن مختلف الدراسات السابقة ركزت على إظهار طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية بشكل عام، دون اظهار أوجه الاختلاف والآثار الضريبية الناتجة عن هذا الاختلاف بين أحكام كل من النظام الضريبي والنظام المحاسبي على حد سواء، لذا جاء بحثنا ليسد النقص في هذه الدراسات من خلال أهم ما جاء به من معلومات والتي تمثل مساهمة البحث المقدمة.

- فما يميز بحثنا عن باقي الدراسات السابقة، هو أنه حاول الامام بما يعكس موضوع العلاقة بين المحاسبة والضريبة، وهذا من خلال التعرض لعلاقة النظام الضريبي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مع إبراز طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية بشكل مفصل وحديث بحدثة المواد الجديدة التي مست هذا الجزء من الموضوع، هذا من جهة، ومن جهة أخرى جاء كذلك بالآثار الضريبية الناتجة عن التعارض والاختلاف القائم بين النظامين في بعض العناصر والتي سنشير لمجملها مع اقتراح حلولاً للتخفيف من حدة هذا التعارض، وهذا بالاعتماد على كل من قوانين وأحكام النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي الجزائري، وكل هذا من شأنه خلق قيمة مضافة للبحث تكون قاعدة لبحوث أخرى مستقبلاً.

3. طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر بعد التحول إلى النظام المحاسبي المالي

3.1. تبني معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية في الجزائر

بعد استقلال الجزائر وتجنباً للفراغ الحاصل في منظومتها القانونية والتشريعية، أصدرت الحكومة الجزائرية القانون الأساسي رقم 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 والذي يقضي بمواصلة العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، حيث استمر العمل بالتشريع الفرنسي في المجال المحاسبي من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، والذي كان كافياً لمتطلبات تلك المرحلة آنذاك من حي استمرار تدفقات المعلومات الاقتصادية والمالية للإدارة الضريبية، وكان الهدف من وراء الإبقاء على العمل بالتشريعات الفرنسية هو إعطاء الوقت الكافي للبدء في اصدار تشريعات وطنية⁴، وبدأ مسار المحاسبة في الجزائر من خلال إنشاء المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975⁵ الذي أنجز للوفاء باحتياجات الاقتصاد الاشتراكي السائد في تلك الفترة، لكن في بداية سنة 1998 قامت الجزائر بإصلاح آخر تمثل في تحديث وتعديل هذا المخطط المحاسبي، الذي تعرض لعدة انتقادات خاصة بعد التوجه لاقتصاد السوق، كونه يستجيب أولاً إلى المتطلبات الضريبية دون التوافق

³ Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiș (2012), the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1.)

⁴ مختار مسامح (2008)، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر، ص ص 194-195 (بتصرف).

⁵ Ordonnance N° 75/35 du 29 Avril 1975, J.O N°37 du 29 Mai 1975, portant Plant Comptable National, arrêté du ministère des finances du 23 juin 1975, J.O N°24 du 23 Mars 1976, relatif aux modalités d'application du PCN.

مع حاجيات المنشآت الاقتصادية في إمكانية الحصول على تحليل لوضعيتها المالية⁶، أي يلبي احتياجات المحاسبة الوطنية وخلوه من إطار مفاهيمي يوضح مستخدمي القوائم المالية والمبادئ والفرضيات المعتمد عليها، لدليل على أن المستخدم الأكثر أهمية للمحاسبة هي الدولة كطرف يهتم بالتخطيط والإحصاء، وبالتالي فإن قوائمها المالية لا تزود مستخدميها بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية وبالتالي وبالتكاليف والإيرادات المتوقعة، وقد ازداد هذا التعقيد بخلو المخطط المحاسبي الوطني من فصل بين الحسابات الجارية وغير الجارية، وأيضا اعتماد تصنيف حسابات الأعباء والنواتج حسب طبيعتها دون وظيفتها، وهذا ما أدى سوء تسيير داخلي للمنشآت، ما يستلزم استنتاج أن المخطط المحاسبي الوطني مبسط يعتمد على المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، كما أن تركيزه على الجانب القانوني بدلا من الجانب الاقتصادي أدى إلى عدم شموليته لبعض الحسابات ذات الاستعمالات المتعددة كالعديد من العمليات المنجزة في إطار عقد الأيجار التمويلي، وبالتالي وبسبب عدم تغطية نقائصه لم يعد يتجاوب مع اقتصاد السوق الذي يتطلب إفصاحا فعالا في الأسواق المالية⁷، ومنه فإن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والمتعلقة بنظامها المحاسبي تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملين جدد، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي وهؤلاء المستثمرين يعدون أهم المستخدمين للقوائم المالية⁸.

دخل النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ في مطلع سنة 2010، والذي يدعى في صلب النص بـ "المحاسبة المالية"، على أنه "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المنشأة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"⁹، حيث يحتوي على جزء مهم من معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية، وأصبحت إجبارية تطبيقه على كل المنشآت الاقتصادية الجزائرية التي تحكمها قواعد القانون التجاري (يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها¹⁰، ويستثنى من ذلك الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية¹¹، والمنشآت الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين والتي يمكنها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة)، وقد جاء هذا النظام بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية على خلاف ما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط المحاسبي الوطني، وأهم ما جاء به إطارا تصوريا أو مفاهيمي للمحاسبة المالية لأول مرة في الجزائر¹².

3.2. العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي

نتيجة لتطبيق النظام المحاسبي المالي ظهرت اختلالات فيما يخص الممارسة المحاسبية الضريبية، وهذا نظرا لطبيعة العلاقة الموجود بين المحاسبة والضريبة في الجزائر، حيث فرض النظام الجديد استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي عكس ما كان معمولا به سابقا أين كانت المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الضريبية، وذلك بسبب أن مبادئه وقواعده تم اعدادها وفق منظور اقتصادي وليس قانوني وضريبي، وعليه فإنه يتم استخلاص الربح الضريبي من الربح المحاسبي وفق تعديلات خاصة تفرضها قواعد النظام الضريبي الجزائري، وانطلاقا من الربح الضريبي يتم حساب الضريبة، وهذا ما يبرز بوضوح استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية، وبالتالي لا يمكن القيام بالتصريحات الضريبية إلا بعد معالجة القوائم المالية اعتبارا للقيود الضريبية¹³، ولغرض الوصول للربح الضريبي، يقوم النظام الضريبي بمعالجة الربح المحاسبي الذي يتوصل إليه عن طريق اتباع قواعد ومفاهيم ومبادئ النظام المحاسبي المالي من خلال تسجيل جميع العمليات وجميع الأعباء والإيرادات في الدورة المحاسبية، وهذا وفقا ما أنتت به معايير المحاسبة الدولية والتي تختلف عن القواعد والنصوص الضريبية، وهذه التعديلات تكون في تسويات خارج المحاسبة (Extra-Accountant) من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية لخصم بعض العناصر ورض بعضها وإعادة إدماجها في الربح المحاسبي أو وضع سقف لخصمها (ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي الجزائري)، ويؤخذ هذا بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة.

فأصبحت عملية تحديد الوعاء الضريبي تتطلب تعديلات للربح المحاسبي، لذلك فإن التطبيقات التي أنتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أوجبت على المنشأة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق، معلومات تتعلق بالمقارنة بين كل من الربحين، وهذا يستلزم من المنشأة إعداد جدول الانتقال للوصول إلى ربح ضريبي يكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح، وهذا ما شكل عائقا أمام المنشآت وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر محاسبيا عنه ضريبيا، وتحديث الصعوبات الضريبية نتيجة للعناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي¹⁴.

⁶ أحمد طرطار (2015)، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (الإطار النظري)، ج1، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 99.

⁷ سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، ص ص 137-138.

⁸ جودي محمد رمزي (2009)، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة بسكرة، ص 76.

⁹ المادة رقم 03، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

¹⁰ المادة رقم 02، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

¹¹ توفيق جوادي وآخرون (2011)، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف الكشوف المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، ص 07.

¹² المادة رقم 06، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

¹³ كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، (2009)، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، ص 299.

¹⁴ أحمد بسباس (2014)، أثر المراقبة الضريبية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط)، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط، ص ص 71-72.

4. الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر أصول وخصوم الميزانية محاسبيا عنه ضريبيًا

تتضمن هذه الدراسة الإشارة إلى الأثر الضريبي الناتج عن الاختلافات في كل من المعالجات المحاسبية والضريبية لعناصر تحديد الربح ونوعين، وهذا بالاعتماد على مواد واضحة قانون النظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ابتداء من سنة 2010 وهو تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر، واستنتاج الأثر الضريبي بعد ذلك. إن ما يميز كل من التشريع الضريبي الجزائري والنظام المحاسبي المالي من خصوصية، يجعل هناك أوجه اختلاف وتعارض بين هذين النظامين، بسبب اختلاف نظرة وهدف كل نظام عن الآخر في الوصول إلى تحديد مفهوم الربح، وهذا ما يجعل هناك فروق تنتج عنها بالضرورة آثار ضريبية، في معالجة بعض عناصر القوائم المالية محاسبيا عنه ضريبيًا وبالأخص عناصر الميزانية (الشكل رقم 1):

4.1. الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر أصول *Assets* الميزانية

▪ المخزونات Stocks:

يتم تصنيف الأصل محاسبيا على أنه مخزون أو تثبيت نسبة لوجهته أو استعماله في نشاط المنشأة وليس على أساس نوع الأصل، وتشمل تكاليف المخزونات في جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها، ويتم حسابها إما على أساس التكاليف الحقيقية أو التكاليف المحددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) والتي يتم مراجعتها بانتظام وفقا للتكاليف الحقيقية، كما يتم تقييمها بتكلفة الشراء أو الانتاج وإذا تعذر تقييمها على أساس التكلفة، فإنه يمكن تقييمها بسعر البيع بعد تخفيضه بهامش يناسب الربح المحقق، أما عند الجرد أو خروجها من المخزن فتكون بطريقة الوارد أولا الخارج أولا (FIFO)، وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو انتاجها المرجحة 15، أما ضريبيًا فقد ألزم النظام الضريبي الجزائري بالأخذ بمفهوم تدني قيمة المخزونات فقط¹⁶.

الأثر الضريبي: تولى الإدارة الضريبية أهمية كبيرة لعنصر المخزونات وخاصة مخزون آخر المدة، لأنه يعتبر جزء مهم من أصول المنشأة ومصدر خصب للتلاعب من طرفها، فانخفاض قيمة المخزونات تؤدي إلى نقص في الأرباح وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضعة للضريبة، وبالتالي فإن تقييم المخزونات عند الجرد أو خروجها من المخزن فتكون بطريقة الوارد أولا الخارج أولا (FIFO) أو بطريقة متوسط تكلفة شرائها أو انتاجها المرجحة ستكون له آثار ضريبية، حيث حسب الطريقة الأولى يكون الخارج من المخزون بأقدم الأسعار وبالتالي فإن الباقي من المخزون في نهاية الفترة يكون بأحدث الأسعار، وعدم وجود مقابلة سليمة بين تكلفة البضاعة المباعة وإيرادات المبيعات بقائمة حساب الننت يؤدي إلى الأرباح غير حقيقية، كما أن هذه الطريقة لا تفصل بين الأرباح والخسائر الناشئة عن تغيرات الأسعار وتلك الناشئة عن عمليات المنشأة، وسيترتب عليه وفي ظل التضخم أرباح خاضعة للضريبة مرتفعة ومنه تسديد ضرائب مرتفعة، أما تحديد تكلفة خروج المخزونات وفق الطريقة الثانية والتي تعتبر هي الأنسب، فإنه يتم بموجبها تسعير العناصر الخارجة من المخزون على أساس متوسط التكلفة الذي يتم حسابه من خلال تجميع تكلفة المخزون الموجود في أول المدة مع تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة، ويتم قسمة المجموع على كمية المخزون في بداية المدة مضافا إليها كمية البضاعة المشتراة خلال الفترة، ويمكن الإشارة إلى أنه إذا كانت المنشأة تتبع نظام الجرد الدوري فإنه يمكن تحديد المتوسط مرة واحدة في نهاية السنة، عكس تتبع نظام الجرد المستمر الذي يعد حسبه بعد كل عملية شراء¹⁷، وبالتالي فإن اتباع هذه الطريقة يؤدي إلى التخفيف من تقلبات الأسعار والتقريب من تكاليف الكميات الخارجة من المخزونات من بعضها البعض، ولا يكون مجال للتلاعب بالأرباح مع التقليل من الأضرار الناشئة من مشكلة الأرباح غير الحقيقية التي تفرضها الارتفاع المستمر في الأسعار، ومنه تقادي تسديد ضرائب مرتفعة لانخفاض الإيرادات الخاضعة للضريبة

▪ عقود الإيجار-التمويل Leasing:

يعرف عقد الإيجار على أنه اتفاق بين المستأجر والمؤجر لمدة محددة، حيث يتنازل فيها هذا الأخير عن حق استعمال أصل معين مقابل دفع واحد أو عدة دفعات¹⁸، وإيجار التمويل هو عقد إيجار ينتج عنه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل للمستأجر مع إمكانية تحويل ملكية الأصل أو عدمها عند انتهاء مدة العقد، وتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو عقد بسيط يكون وفقا لواقع المعاملة التجارية أو الصفقة في حد ذاتها بدلا من شكل العقد أو صيغته (تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني)، وبالتالي يدرج ضمن أصول المنشأة المستأجرة¹⁹، ويخضع الأصل المؤجر للاهلاك في حسابات المستأجر وفقا للقواعد العامة المتعلقة بالتبنيات، لكن من المنظور الضريبي فإنه لا يتم التفرقة بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط، حيث لا يمكن إدراج الأصول المكتسبة عن طريق عقد إيجار-تمويل في محاسبة المستأجر وبالتالي لا وجود لاهتلاك الأصل المستأجر، بل يكفي بتسجيل المبالغ المدفوعة لفائدة المؤجر كتكلفة²⁰، أما بالنسبة للمؤجر يجوز له تسجيل الأصل المؤجر في التبنيات مع تطبيق الاهتلاك الضريبي على قاعدة الاهتلاك للقرض الإيجاري، ويعتبر الأجر الذي يحصل عليه المؤجر من

¹⁵ المواد من رقم 1.123 إلى رقم 6.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

¹⁶ المادة رقم 5-141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 (محدثة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

¹⁷ سمير سعد مرقس (2009)، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 630، ص ص 11-12.

¹⁸ Brigitte Doriath et autres (2008), Comptabilité et Gestion des Organisations, 6 Edition, Dunod, Paris, p 153.

¹⁹ المادتين رقم 1.135 و رقم 2.135 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

²⁰ المادة رقم 53 من القانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، العدد 68.

المستأجر كإيراد، وبالتالي يعتبر المؤجر هو المالك الفعلي للأصل المؤجر، وله الحق في خصم مقابل الإهلاك للأصل المؤجر قبل الوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة بدلا من المستأجر، أي معاملة جميع عقود الإيجار على أنها عقود إيجارية تشغيلية بسيطة.

الأثر الضريبي: إن النظرة المحاسبية لعائد التأجير التمويلي من شأنها تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، لأن العائد الذي يقوم المؤجر بإدراجه ضمن إيراداته سوف يغطي جزء من تكلفة الأصل محل عقد الإيجار التمويلي (الإهلاك) إلى جانب هامش ربح محقق خلال فترة التأجير، مع تفادي الفرق بين عائد التأجير التمويلي والقيمة الإيجارية للأصل محل عقد التأجير التمويلي، ويعني ذلك أن عائد التأجير التمويلي سوف يكون أقل من القيمة الإيجارية المحصلة مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة للمؤجر.

■ التثبيتات المالية (الأصول المالية غير جارية) Non-Current Financial Assets:

حسب القاعدة المحاسبية، فإنه يمكن إدراج في الحسابات الأصول المالية المملوكة لأي منشأة في شكل أصول مالية جارية (من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى) وفقا لنفعتها ودوافع اقتنائها أو تغييرا لوجهتها، وتدرج في إحدى الفئات الأربعة المتمثلة في سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة، السندات المثبتة لنشاط المحفظة التي لها مردودية على المدى الطويل والسندات المثبتة الأخرى، القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المنشأة دون نية بيعها في الأجل القصير.

ويتم إدراجها في حسابات الأصول المالية عند دخولها في أصول المنشأة بتكلفتها أو قيمتها الحقيقية، ولا تدرج في الحصص والفوائد المتوقع استلامها وغير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب، أما القيم الفائضة أو الناقصة الناتجة عن التنازل فتدرج في الحسابات عند تاريخ التنازل كإيرادات أو مصاريف مع الإشارة إلى ذلك في الملحق، أما فوارق التقييم فتدرج مباشرة في حساب رؤوس الأموال الخاصة (ح/104)، أما في حالة جود خسارة في القيمة فإنها تسجل مباشرة في النتيجة الصافية للسنة المالية²¹، لكن من الجهة الضريبية فإنه لم يرد أي حكم أو قاعدة ضريبية بخصوص الإدراج الأولي للتثبيتات المالية، أما فيما يتعلق بإعادة تقييمها فإن القانون الضريبي الجزائري لا يعترف بخسارة القيمة المتعلقة التثبيتات المالية.

الأثر الضريبي: من الممكن أن يكون عدم التعرض بالتفصيل إلى التثبيتات المالية (وخاصة خسائر القيمة) من طرف المشرع الضريبي الجزائري أن ينقص أو يزيد من الإيرادات الخاضعة للضريبة، فمثلا إدراج فائض القيمة للتثبيتات المالية محاسبيا في رؤوس الأموال الخاصة وتسجيل خسارة القيمة للأصل المالي في النتيجة الصافية للسنة المالية، سيؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان وبالتالي تحصيل ضرائب أقل مما يؤدي إلى ضياع الإيرادات الضريبية للدولة.

■ العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية Operations Performed in Foreign Currencies:

من الجهة المحاسبية، تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية وعلى أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويتم الاحتفاظ بهذه القيمة إلى غاية تاريخ استهلاك الأصل، أما الفوارق الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف والتي تشكل أرباحا أو خسائر في الصرف فإنه يتم تسجيلها حسب الحالة إما في الأعباء أو النواتج المالية، أما بالنسبة لفوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف المستمر لمنشأة ما في إحدى فروع الواقعة بالخارج والمستقلة عنها في التسيير المالي والاستغلالي، فإنها تسجل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة وبالضبط في حساب فارق التحويل دون أن تدرج في حساب النتائج²².

أما من الجهة الضريبية فإنه أيضا تحول المبالغ المدفوعة بالعملة الصعبة إلى ما يقابلها بالعملة الوطنية وفقا لقيمة الصرف سارية المفعول عند تاريخ إتمام المعاملة²³ مع اعتماد سعر بيع العملة الأجنبية المعنية²⁴، ومنه يسمح ضريبيا بإظهار الخسائر على التحويل فقط دون معالجة الفروق الموجبة (الأرباح على التحويل) المرتبطة بتغيرات سعر الصرف.

الأثر الضريبي: ضريبيا لا يمكن اعتبار الإيرادات الناتجة عن فروق تقييم العملات الأجنبية عن أرباح ضريبية فعلية ومنه استبعادها من صافي الربح الخاضع للضريبة، لأن التشريع الضريبي الجزائري يقضي بفرض الضريبة على أرباح حقيقة والتي لا يمكن أن تكون إلا بتحقيقها فعلا عند استبدال هذه العملات أو بيعها (مبدأ التحقق)، فهي لا تخرج من كونها فروق دفترية فقط وبالتالي الاعتراف بالخسارة الناتجة عن ذلك فقط، وهذا ما سيؤدي إلى خسارة جزء من الموارد الضريبية للدولة (الإيرادات الناتجة عن فروق تقييم العملات الأجنبية) وبالتالي التأثير على الربح الخاضع للضريبة (تخفيضه).

■ الاندماج (تجميع المنشآت والحسابات المدمجة) Fusion:

حسب النظرة المحاسبية، فإنه يقصد بالتجميع كل كيان موجود نشاطه أو مقره الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب منشأة أو عدة منشآت ويعد القوائم المالية في كل سنة للمجموع المكون من جميع تلك المنشآت، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة من مسؤولية المنشأة الأم أو الهيئة التي لها مسؤولية قيادته ومراقبته، ويتم تحويل القوائم المالية للمنشآت الأجنبية إلى العملة الوطنية، مع تسجيل فوارق الصرف في رؤوس الأموال

²¹ المواد من رقم 1.122 إلى رقم 9.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

²² المواد رقم 1.137 ورقم 3.137 ورقم 7.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

²³ المادة رقم 108 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

²⁴ المادة رقم 1-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي، ويدرج في الملحق جميع المعلومات الخاصة بالاندماج، ويسجل محاسبيا فارق الاقتناء في بند الأصول غير الجارية في عنوان منفصل وي شكل زيادة في الأصل إذا كان الفارق إيجابيا وتخفيض في الأصل إذا حدث العكس²⁵. أما ضريبيا فقد تم تحديد الشركات التي تستفيد من التجميع وهي الشركات ذات الأسهم لوحدها، وعليه يستثنى من ذلك SNC و EURL²⁶، وتعفى فوائض القيم المحققة من السلع الناتجة عن منح أسهم أو حصص مجانية بالمنشأة (حصص رأس المال) من جراء ادماج شركات أسهم في شركات ذات المسؤولية المحدودة من الضريبة على الأرباح، ونفس الأمر بالنسبة لانتقال شركة ذات أسهم أو مسؤولية محدودة كامل أصولها أو جزء من أصولها إلى شركتين أو أكثر إلى شركة أخرى تم تكوينها وفق أحد هذه الأشكال، مع ضرورة الالتزام في عقد الادماج بحساب العلاوة للسلع المتضمنة في الحصص والاهتلاكات التي يجب اقتطاعها من الأرباح وكذا فوائض القيم اللاحقة الناتجة عن انجاز هذه الأصول حسب سعر التكلفة والمتعلقة بالشركات المدمجة والمساهمة²⁷.

الأثر الضريبي: نتيجة لاندماج الأعمال، تكون ضريبيا بالقيمة الدفترية (التكلفة التاريخية) لاستثمارات الشركة الأم أو التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة أو المشروعات المشتركة، فتنشأ فروق في عدد من الحالات نذكر منها وجود فروق في تقييم العملات الأجنبية، تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة إلى القيمة القابلة للاسترداد، ووجود أرباح غير موزعة لدى الشركات المدمجة حسب نوع الاندماج، وبالتالي يتم الاعتراف بالفروق المؤقتة كأصل أو التزام ضريبي مؤجل.

■ تقييم وإعادة تقييم التثبيتات :Evaluation and Revolution of the Assets

ترتكز محاسبيا طريقة التقييم على مبدأ التكلفة التاريخية، أما عملية إعادة تقييم التي تكون عادة في نهاية الدورة، تكون بقيمة الإنجاز، القيمة المحينة (قيمة المنفعة) والقيمة الحقيقية (العادلة أو السوقية)²⁸، أما ضريبيا فترتكز طريقة التقييم كذلك على مبدأ التكلفة التاريخية، أما إعادة التقييم فتكون حسب الحاجة.

الأثر الضريبي: ما يمكن أن يحدث آثار ضريبية هو اعتماد القيمة العادلة محاسبيا بدلا من القيمة التاريخية ضريبيا، وهذا من شأنه أن يخلق فروق بين القيمة الحقيقية والقيمة الدفترية، حيث يجب تحصيل هذه الفروق في بعض الحالات إلى حساب النتائج وفي حالات أخرى إلى رؤوس الأموال الخاصة في الميزانية، وأحيانا يتم تحصيل الخسارة إلى حساب النتائج والفائض إلى رؤوس الأموال الخاصة، ويحدث العكس عند استعادة القيمة، وبعتماد القواعد الضريبية على التكلفة التاريخية من جهة، وعدم قبول إعادة التقييم من جهة أخرى سينتج خلل ما بين الربحين المحاسبي والضريبي، ومنه ظهور ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم، وبالتالي ينظر من الناحية الضريبية إلى إعادة التقييم حسب القيمة الحقيقية (العادلة) المسموح بها محاسبيا، على أنها تجعل القوائم المالية عرضة للتغيير والتلاعب وإصدار الأحكام الشخصية من فترة لأخرى، وهذا لغياب سوق حر ومثمين مؤهلين لتقدير القيم الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، وبالتالي يمكن أن تكون وسيلة للتهرب الضريبي.

■ الاهتلاكات وخسائر القيمة :Depreciation And loss of Value

الاهتلاك Depreciation: يعرف الاهتلاك محاسبيا بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية لأصل عيني أو معنوي، ويعتبر كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتج داخليا²⁹، وتعتبر مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل (المدة الحقيقية لاستعمال الأصل)³⁰، ويعتمد في حسابه على طريقة الاهتلاك الخطي أو الثابت، المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج، كما تعتمد طريقة الاهتلاك الخطي أو الثابت في الحالات العامة التي يكون فيها تحديد استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل أمرا غير ممكنا بصورة صادقة³¹، ويتم حساب قسط الاهتلاك على أساس تكلفة الحيازة بعد طرح القيمة المتبقية المتوقعة، ويمكن مراجعة مخطط الاهتلاك (إجراء اختبار حول انخفاض قيمة الأصول)، حيث تقوم المنشأة بتقييم ممتلكاتها في نهاية السنة فتقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحويل لمعرفة إن كان هناك تدهور أو نقصان في القيمة، ويتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات مع مراجعتها، لمراقبة قيمة خسارة القيمة (تطور القيمة القابلة للتحويل للأصل) وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة المالية³²، أما في حالة وجود قيمة متبقية للأصل العيني فان أساس قسط الاهتلاك يساوي قيمة الأصل الصافية (تكلفة انتاجه أو سعر شرائه) مطروحا منها القيمة المتبقية والتي تمثل سعر البيع الصافي للتثبيتات في نهاية مدة الاستخدام³³.

أما ضريبيا فيعرف الاهتلاك بأنه تدني قيمة الأصل والهدف منه هو استرجاع تكلفة الأصل، وتكون تكلفة الاهتلاك قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة (مع بعض الاستثناءات)، ومدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل (العمر الإنتاجي للأصل)، ويتم حسابه حسب النظام الخطي، غير أنه بالإمكان تطبيق الاهتلاك التنزلي أو الاهتلاك التصاعدي³⁴، ويتم حساب قسط الاهتلاك السنوي على أساس

²⁵ المواد من رقم 2.132 إلى رقم 15.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

²⁶ MF/DGI/DRPC (2010), Guide Pratique du Contribuable, Edition Sahel, p 36.

²⁷ المادة رقم 1-143-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

²⁸ المادة رقم 1.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

²⁹ المادة رقم 7.121، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

³⁰ كتوش عاشور (2011)، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 118.

³¹ المادة رقم 7.121 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

³² المادة رقم 7.112 والمادة رقم 9.112 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

³³ عبد الرحمان عطية (2011)، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار النشر، الجزائر، ص 24.

³⁴ المادة رقم 3-141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

تكلفة الحيازة³⁵، ولا يعترف بالقيمة المتبقية في تحديد قسط الاهتلاك كما لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك، وتجدر الإشارة أنه لم يتم ذكر خسائر القيمة في قائمة الأعباء المقبولة ضريبيا، ويقترح بدء حساب الاهتلاك من تاريخ بداية الاستخدام الفعلي للأصل وليس تاريخ اقتناء الأصل³⁶.

خسائر القيمة Loss of Value: الخسارة في القيمة تخص كل عناصر الأصول من تثبيات ومخزونات والحقوق وسندات مساهمة والتوظيف، وبالتالي إن حدث وصارت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية له فإنه تكون هناك خسارة في القيمة³⁷، وفي نهاية كل سنة وبعد حساب قسط الاهتلاك، تقوم المنشأة بالبحث عن مؤشر داخلي أو خارجي يدل على تأثر قيمة الأصول وتدهورها، وذلك بمقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة الحالية، ومنه إعادة النظر وتعديل مبلغ التدهور في السنوات اللاحقة حسب تطور المؤشر بالزيادة أو بالنقصان أو بالإلغاء³⁸، أما من الناحية الضريبية فلم يرد أي مفهوم لخسارة في القيمة، واكتفت القوانين الضريبية بالتعرض للمؤونات والاهتلاكات المحسوبة سنويا فقط دون الأخذ بالاعتبار خسائر القيم للأصل.

الأثر الضريبي: يعتبر الاهتلاك من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى حدوث اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، فالاختلاف الظاهر في كل من الاهتلاك حسب النظام الضريبي الجزائي والنظام المحاسبي المالي يؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة وهذا راجع للسياسة الضريبية للدولة، والاختلاف يكمن في قاعدة حساب الاهتلاك أو في طريقة حساب قسط الاهتلاك أو في مدة المنفعة، وبما أن هذا الاختلاف مؤقت أو زمني فإنه يمكن تكوين ضريبة مؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم، حيث إذا كان الاهتلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة أكبر من الاهتلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، تنشأ عن ذلك فروق مؤقتة ينتج عنها التزام ضريبي مؤجل خاضع للضريبة، وينشأ أصل ضريبي مؤجل إن حدث العكس، وفي حالة ما إذا كان هذا الاختلاف دائم ونهائي فإنه لا يمكن أن تكون هناك ضرائب مؤجلة وبالتالي فإنه من الضروري إعادة النظر في طريقة الاهتلاك ومدة المنفعة، إضافة لهذا فإن عدم الأخذ بالعمر الإنتاجي لا يعتبر أمر جيد للمنشآت لأن الاهتلاك يتحدد بناء على العمر الإنتاجي، ومنه فإن تحديد نوع وطبيعة الاهتلاك سوف يؤثر على قرارات ونتائج المنشأة، كما أنه يمكن أن تتغير خسائر القيم بالزيادة أو النقصان إذا كان لها أثر ضريبي على المبلغ الخاضع للاهتلاك، وهذا تبعا لاختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى ومنه التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.

4.2. الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر خصوم Liability الميزانية

■ مؤونات المخاطر والأعباء Provision of the Dangers and Burdens:

تعرف محاسبيا بأنها خصوم غير مؤكد استحقاقها أو مبلغها كما لا يمكن اعتبار الخسائر التشغيلية مؤونات الأعباء، ولا يمكن استعمال أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي كونت من أجلها في الحسابات³⁹، وتصنف إلى مؤونات للأعباء-خصوم غير جارية (ح/15) ومؤونات للأعباء-خصوم جارية (ح/481)، أما من الناحية الضريبية فيكون شرط الاعتراف بالمؤونة هو أم تكون محددة ومحقة وفق الأحداث الجارية مع تقييدها في حسابات السنة المالية وإظهارها لمصلحة الضرائب في نهاية⁴⁰، ويعترف بكامل المؤونات (بما فيها مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى) ماعدا مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة.

الأثر الضريبي: بالرغم من أن سياسة الحيطة والحذر تعتبر من أهم السياسات في المحاسبة، إلا أن التشريع الضريبي لا يأخذها بعين الاعتبار بل يأخذ بالواقع الفعلي للأحداث، أي بما يفرضه الأمر الواقع من إيرادات محقة أو تكاليف فعلية صرفت على نشاط المنشأة وبالتالي فإنه لا يعترف بجميع المؤونات ضريبيا كما أشرنا أعلاه لأنها تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا سيؤدي إلى ارتفاع قيمة الوعاء الضريبي وفرض ضرائب على أرباح غير حقيقية، وبالتالي دفع مبلغ أكبر من الضرائب لأن المؤونة يتم استقطاعها من الأرباح.

■ ترحيل الخسائر Relay Losses:

يسجل الحساب رقم 12 "نتيجة السنة المالية" محاسبيا كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية، وإذا كانت الإيرادات تفوق الأعباء يكون رصيده ربحا أو فائضا (رصيد دائن) ورسيد مدين في حالة العكس، أما من الناحية الضريبية وفي حالة تسجيل عجز في السنة المالية فإنه يدرج هذا الأخير في السنة الموالية وإلى غاية السنة المالية الرابعة لسنة تسجيل العجز ويخفض من الربح المحقق^{41 42}.

الأثر الضريبي: إن الاعتراف بالخسارة التي يجوز ترحيلها هي الخسارة الضريبية التي يتم تحديدها طبقا لأحكام النظام الضريبي الجزائي وليست الخسارة المحاسبية، وبالتالي فإن ترحيل الخسائر الضريبية إلى سنوات موالية يؤدي بالاعتراف ضريبيا بجزء من الخسارة الضريبية

³⁵ المادة رقم 174-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

³⁶ Azouani Nacer, Oualikene Abderrahmane (2009), Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles, La Revue des Sciences Commerciales, Volume 15, Numéro 01, p 181.

³⁷ المادة رقم 10.121، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

³⁸ المواد رقم 8.112، 9.112، 10.112 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11، الجريدة الرسمية رقم 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

³⁹ المواد من رقم 1.125 إلى رقم 4.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

⁴⁰ المادة رقم 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (معدلة بموجب المادة رقم 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

⁴¹ المادة رقم 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

⁴² المادة رقم 10 من القانون رقم 09-09، المؤرخ في 09/12/31 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78.

المحققة في تلك السنة، والتي تنعكس في السنوات التالية حتى السنة الرابعة المسموح بها حسب النظام الضريبي الجزائري أين يتم تسويتها بشكل تدريجي، بينما يتم خصم الخسارة الضريبية بالكامل في سنة حدوثها وفقا للأغراض المحاسبية، وهذا يحدث فروقات مؤقتة قابلة للخصم ينتج عنها أصل ضريبي مؤجل في السنة التي حدثت فيها هذه الخسارة، ويعترف به إلى غاية تحقيق ربح ضريبي مستقبلا يكون كافيا لتغطية الخسائر المرحلة، ومنه يؤدي هذا الترحيل إلى الخسائر إلى تخفيض مقدار العبء الضريبي للمؤسسة في السنوات التالية لتحقيق الخسائر أي أن الأثر الضريبي لها يتمثل في وفورات ضريبية مستقبلية، وبالتالي نلاحظ أن عملية ترحيل الخسائر تعتبر من المزايا الضريبية التي يعطيها التشريع الضريبي الجزائري للمنشآت بهدف المحافظة على رأس مالها ودفعها للاستمرار في النشاط.

▪ تغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء **Changes in Accounting Methods and Correction of Errors**

محاسبيا تدرج آثار التغير في التقديرات وتصحيح الأخطاء في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو المستقبلية إذا كانت تؤثر فيها، وتشمل تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والقواعد والممارسات المحاسبية والاتفاقيات التي تطبقها منشأة لإعداد قوائمها المالية، ولا يلجأ إلى تغيير أي طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير بموجب قانوني أو يسمح بتحسين عملية تقديم القوائم المالية، وتثبت التغييرات الضريبية للسنة المالية الجارية في نتيجة الدورة⁴³، وبالتالي يتم تحميل آثارها ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية⁴⁴ (ح/11 الترحيل من جديد، ح/106 الاحتياطات) بدون تسجيلها كعبء أو إيراد وبالتالي إبعاده عن الربح المحاسبي وهو معمول به ضريبيا مع بعض التحفظات والاستثناءات، ومنه ابعاد التعديلات والتصحيحات عن النتيجة المحاسبية سينقص من الوعاء الضريبي باعتبار أن النتيجة المحاسبية أساس لحساب النتيجة الضريبية⁴⁵.

الأثر الضريبي: باعتبار أن ما ينتج عن تصحيح الأخطاء الجوهرية المحاسبية وتغيير الطرق المحاسبية يتم ادراجه في حسابات رؤوس الأموال الخاصة ويتم ابعاده عن النتيجة المحاسبية، فإن هناك احتمال كبير لعدم قبول ذلك من الإدارة الضريبية في تحديد النتيجة الضريبية، لأن هذا سيؤثر على الدخل الخاضع للضريبة بالنقصان (الربح المحاسبي قاعدة لحساب الربح الضريبي)، وبالتالي قد يكون من الممكن ادراج ذلك في حساب النتائج حتى يتم قبوله ضريبيا، ولتفادي ضياع إيرادات الدولة الضريبية يجب اعتماد السياسات المحاسبية ذات الأثر الضريبي الأقل على الوعاء الخاضع للضريبة لحساب الضريبة.

5. الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر الإيرادات والأعباء محاسبيا عنه ضريبيا

يختلف مفهوم الإيراد والعبء محاسبيا عن مفهومهما وفق التشريع الضريبي الجزائري، وهذا لاختلاف النظام المحاسبي الذي يعتمد على تسجيل وتحضير القوائم المالية على مبادئ المحاسبة الدولية، عن النظام الضريبي الذي يعتمد على القوانين والأنظمة التشريعية الضريبية، حيث وعلى سبيل المثال هناك بعض الإيرادات والأعباء التي لا يتم قبولها للوصول إلى الربح الضريبي في حين يؤخذ بها كإيرادات وأعباء عند حساب الربح المحاسبي والعكس، وهذه الاختلافات وأخرى تؤدي في مجملها إلى ظهور آثار ضريبية.

5.1. الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر الإيرادات *Profits*

▪ فوائض قيم التنازل **Value Surpluses**:

يعرف فائض قيمة التنازل محاسبيا بأنه الربح الذي تحققه المنشأة عند التنازل عن تسيّبات معنوية أو عينية أو مالية، وبالتالي فعملية التنازل عن التسيّبات تحقق ربحا إذا تم بيعها بقيمة أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، وتدرج كإيرادات أو أعباء في الدورة التشغيلية⁴⁶، أما من الناحية الضريبية فقد عرف النظام الضريبي الجزائري فائض القيمة الخاضع للضريبة بأنه الفارق الإيجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل⁴⁷، وتخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الممتلكات التي هي جزء من الأصول الثابتة طويلة أو قصيرة الأجل، وتنتج فوائض القيم طويلة الأجل من التنازل عن العناصر المكتسبة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل، وفي حالة العكس تنتج فوائض قيم طويلة الأجل، ويحدد مبلغ فائض القيم الناتج عن التنازل الكلي أو الجزئي عن الأصول الثابتة حسب طبيعة فوائض القيم، حيث إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأجل يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة، وفي حدود 35% بالنسبة لفوائض القيم

⁴³ المواد من رقم 1.138 إلى رقم 5.138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

⁴⁴ KPMG (2013), Comprendre les IFRS, p 21.

⁴⁵ أحمد طرطار، منصر عبد العالي (2014)، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف قواعد النظام الضريبي وفق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الضريبي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة 2، ص 10.

⁴⁶ المادة رقم 7.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

⁴⁷ المادة رقم 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (معدلة بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2018).

طويلة الأجل، وهناك حالات خاصة لا يمكن فيها إدراج فوائض القيم في مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية المحققة فيها⁴⁸ 50 49 52 51

الأثر الضريبي: تأخذ القاعدة الضريبية بمبدأ التحقق حيث تفرض ضريبة على فائض القيمة المحقق فعلا، وفي حالة عدم وضع قواعد خاصة لقبول فوائض القيم ضريبيا، يمكن هذا أن يؤدي إلى ضياع موارد مالية من شأنها أن ترفع الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي تحصيل ضريبة أكبر.

■ الإعانات العمومية Public Subsidies:

تعتبر الإعانات العمومية عملية تحويل موارد عمومية لتعويض تكاليف يتحملها أو سيتحملها المستفيد من الاعانة تحت شروط محددة، وتدرج في الحسابات كإيرادات للسنة المالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي يفرض فيها تعويضها، أما الإعانات العمومية الخاصة بالأصول القابلة للاهلاك فتعتبر إيرادات حسب تناسب الاهلاك المحتسب، وتظهر في الميزانية كإيرادات مؤجلة، كما تدرج كإيرادات تلك الإعانات الموجهة لتغطية خسائر أو أعباء وتم الحصول عليها من دعم مالي للمنشأة في تاريخ الحصول عليها⁵³، أما ضريبيا فان اعانات التجهيز التي تقدمها الأطراف العمومية الخاصة بذلك تكون ضمن النتائج في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، وترتبط بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة سنويا من السنوات المالية الخمسة الموالية، أما الإعانات الموجهة للحصول على تسيّبات قابلة للاهلاك فان مدتها لا تتجاوز خمس سنوات وهي مدة الانتفاع، وفي حالة التنازل عنها فان جزء الاعانة الذي لم يتم ربطه بأساس الضريبة يطر من القيمة المحاسبية لهذه التسيّبات من أجل تحديد فوائض القيم الخاضعة للضريبة أو نواقص القيم الواجبة الخصم، وتدخل الإعانات في نتائج السنة المالية المحققة والتي تم تحصيلها فيها⁵⁴.

الأثر الضريبي: إن اعتبار النظام الضريبي الجزائري لإعانات الاستغلال في النتائج للسنة المالية التي تم فيها التحصيل من شأنه أن يخلق اختلافات في المعالجة، خاصة إذا كان الحصول على الإعانة (أو وعد الحصول عليها) في سنة مالية وتحصيلها في سنة مالية لاحقة، وفي حالة عدم اعتبار الإعانات العمومية كإيرادات فان ذلك سوف يؤثر على حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة وبالتالي دفع مبلغ أقل من الضرائب وضياع موارد مالية للدولة.

■ العقود طويلة الأجل Long Term Contracts:

يختص العقود طويلة الأجل في إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع وخدمات تكون سنوات بدايتها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة كعقود البناء وإصلاح الأصول البيئية أو عود تقديم الخدمات، ومحاسبيا تم تصنيف عملية تسجيل هذه العقود إلى طريقة الادراج حسب التقدم التي تطبقها المنشأة إذا تمكنت من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، عندها تسجل كل من الأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد نتيجة سنوية⁵⁵ مع توفر بعض الشروط⁵⁶، وطريقة الاتمام التي تطبق في الحالة العكسية أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، وتعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المتحملة في إنجاز المشروع⁵⁷، ويتم تحديد الربح الخاضع للضريبة لهذا النوع من العقود والتي يتم إنجازها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو بسنوات مالية، تبعا لطريقة المحاسبة بالتنسيق (طريقة التقدم في الأشغال) وبقبل وجود نظام محاسبة التكاليف والرقابة الداخلية التي تمح بالأخذ بالنسبة المنوي للتنسيق ومراجعة تقديرات الأعباء والنواتج تماشيا مع التنسيق⁵⁸، وبالتالي يمكن ملاحظة أن النظام الضريبي الجزائري لم يؤخذ بطريقة الاتمام في تسجيل العقود طويلة الأجل، وذلك لأنها لا تحقق إيراد سنوي (كل سنة) مثل طريقة التقدم في الأشغال.

الأثر الضريبي: إن طريقة التقدم في الأشغال تربط بين التكاليف الفعلية حتى تاريخ إعداد الميزانية، وبين مجموع التكاليف التقديرية الأصلية للعقد في مجمله بالقيمة التعاقدية، والنسبة التي يتم استخراجها يمكن استخدامها لتحديد مقدار الإيراد الذي تحقق حتى نهاية السنة المالية، وبالتالي فإن صافي الدخل المتوقع غير مؤكد بالرغم من أن قيمة العقد مؤكدة وذلك لأن التكاليف غير مؤكدة، لاختلاف مفهومها المحاسبي عن مفهومها الضريبي (هناك تكاليف غير مقبول بها ضريبيا من جهة، والمتغيرات في الأسعار والمغالاة من جهة أخرى)، فسيصعب تحديد التكلفة التي تتخذ أساسا لتحديد نسبة التقدم في الأشغال لمثل هذه العقود، إذن تعتبر طريقة التقدم في الأشغال في تحديد الإيراد للعقود طويلة الأجل معيار غير دقيق

48 المواد من رقم 1-173 إلى رقم 3-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (المادة رقم 173-3 معدلة بموجب المادة رقم 19 من قانون المالية لسنة 1997).

49 المادة رقم 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (ملغاة بموجب المادة رقم 8 من قانون المالية لسنة 2009، ثم اعيد استحداثها وتعديلها بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2017).

50 المادة رقم 5/4-173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (محدثة بموجب المادة رقم 10 من قانون المالية لسنة 2008).
51 MF/DGI/DRPC (2010), Guide Fiscal des Produit Financiers, Edition Sahel, p26.

52 المادة رقم 46 من القانون رقم 08-21، المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74.

53 المواد من رقم 1.124 إلى رقم 5.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

54 المادة رقم 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (معدلة بموجب المادة رقم 9 من قانون المالية لسنة 2007، ونفس المادة من قانون المالية لسنة 2010، والمادة رقم 7 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة رقم 6 من قانون المالية لسنة 2014).

55 المادتين رقم 1.133 و رقم 2.133 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

56 عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 186-187.

57 المادة رقم 3.133 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

58 المادة رقم 3-140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020 (المادة 140 معدلة بموجب المادة رقم 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

وقد يؤدي إلى نتائج بعيدة كل البعد عن الواقع نظرا لاعتماده على التقديرات، وبالتالي يمكن ضياع تحصيل حقيقي للإيرادات الضريبية، لأنها تتنافى مع قاعدة التحقق الفعلي للأرباح (الأرباح الفعلية أو الحقيقية وليست الأرباح التقديرية)، مما يجعلها تؤدي إلى نتائج خاطئة لاعتمادها على التقديرات (صافي الربح المتوقع غير مؤكد).

5.2. الأثر الضريبي للاختلافات في معالجة عناصر الأعباء Costs

تهتم التشريعات الضريبية بشكل كبير بالأعباء لأنها تعمل على تخفيف العبء الضريبي على المنشآت، إضافة إلى كونها عنصر مهم في التضليل للوصول إلى ربح حقيقي إذا استعملت بدون رقابة وتحت قوانين لا تحد من ذلك وبالتالي تحصيل ضريبة غير حقيقية، ومما لا شك فيه أنه ليس بالضرورة أن يكون اتفاق بين المفهوم المحاسبي للعبء مع المفهوم الضريبي له، فالأعباء للأغراض المحاسبية تحكمها الفروض والمبادئ والسياسات التي تقوم عليها المحاسبة، بينما الأعباء للأغراض الضريبية يتحدد مفهومها طبقا لأحكام وتشريعات النظام الضريبي، ويظهر الاختلاف فيما يلي:

■ مصاريف البحث والتطوير Research and Development Costs:

تعتبر محاسبا نفقات التنمية تثبيتا معنويا إذا كن الغرض منها تحقيق مردودية مالية مستقبلية، وتملك المنشأة القدرة الفنية والمالية لإتمام العمليات المتعلقة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها، إضافة إلى تقديمها بصورة صادقة، وتدرج كأعباء لما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها⁵⁹، وتسجل نفقات التنمية ضمن الأصول الثابتة المعنوية لما تؤدي إلى منافع اقتصادية والتي يمكن تحديدها بقيمتها بشكل موثوق فيه⁶⁰، وتوجد صعوبة في الفصل بين مصاريف التنمية ومصاريف التطوير وهذا ما يدفع المنشأة أحيانا إلى اعتبارها كأعباء عادية للدورة، أما من الناحية الضريبية فتعتبر كل مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها في حدود 10 % من الربح على ألا يتعدى مبلغ 100 000 000 دج سنويا، مع الزامية إعادة استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث مع ضرورة التصريح به لدى الهيئة الضريبية وكذا الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم تتوفر هذه الشروط فإنه يعاد ادماجها في الربح الخاضع للضريبة⁶¹.

الأثر الضريبي: إن اعتبار نفقات البحث والتطوير (التنمية) من الأعباء واجبة الخصم وليست تثبيتات معنوية، سيؤدي إلى خصمها مرة واحدة وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، لذا وجب إعادة النظر والفصل فيها إن كانت نفقات تخصم فوراً أو هي تثبيتات معنوية تهلك على عدة سنوات، لكن يمكن الإشارة إلى أنه وفي ظل التطورات التكنولوجية يكون من الصعب الإبقاء على نفس الشروط التي تعتبر نفقات البحث والتطوير نفقات يجب رسمتها لذا يجب الاعتراف بها في سنة حدوثها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه عند توزيع نفقات البحث والتطوير على عدة سنوات فإنه يختل مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، وهذا يعني أن لكل سنة ما يقابلها من الإيرادات الناتجة عن التطوير (تحقيق منافع اقتصادية)، وبالتالي وفي هذه الحالة من الأفضل أن توزع على عدة سنوات.

■ الامتيازات الممنوحة للمستخدمين Privileges Granted to Users:

في نهاية كل سنة مالية تقوم المنشأة بتكوين مؤونات للوفاء بالتزاماتها اتجاه مستخدميه بخصوص المعاشات وتكميليات التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة للمستخدمين، وتدرج محاسبا كأعباء عندما يقوم المستخدمون بالعمل المقرر في مقابل تلك المنافع وتحدد على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات باستخدام فرضيات وطرق حسابية ملائمة⁶²، ويتم الاعتراف بالمؤونة من الناحية الضريبية عندما تكون محددة بوضوح ويتوقف حدوثها بفعل الأحداث الجارية، مع الزامية ادراجها في حسابات السنة المالية وإظهارها لدى المصالح الضريبية في كشف الأرصدة المقدم في نهاية السنة، وبالتالي تعتبر غير قابلة للخصم لعدم توفر هذه الشروط⁶³.

الأثر الضريبي: في حالة عدم الاعتراف الضريبي بمؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة، يؤدي هذا إلى فرض ضرائب على أرباح غير حقيقية وزيادة الوعاء الضريبي بمقدار المبالغ المخصصة لهذا النوع من المؤونات وبالتالي دفع قيمة أكبر للضريبة، لأن المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة تعمل على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة بمجرد تخصيص مبالغ لمواجهةها عند حدوثها المستقبلي، وهذا يناقض مبدأ التحقق الفعلي الذي يعتمد عليه النظام الضريبي، وباسترداد هذه المخصصات إلى الربح المحاسبي بهدف تحديد الربح الضريبي، يؤدي إلى فروق زمنية ناتجة عن الاختلاف في التسجيل المحاسبي لهذا النوع من المؤونات عنه ضريبياً عند تسديدها وليس عند تكوينها، فتكون القاعدة الضريبية معدومة في تاريخ المحاسبة عن هذه المؤونة.

■ تكاليف الاقتراض Borrowing Costs:

⁵⁹ المادتين رقم 14.121 و رقم 15.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
⁶⁰ مبارك بوعلاق وآخرون (2014)، الإشكالية الضريبية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، ص 622.

⁶¹ المادة رقم 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 (معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

⁶² المادتين رقم 1.136 و رقم 2.136 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

⁶³ المادة رقم 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 (المادة 140 معدلة بموجب المادة رقم 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

تعتبر تكاليف القروض كأعباء مالية في السنة التي حدثت فيها إلا إذا ادمجت في تكاليف الأصل الذي تتطلب فترة إنجازه أو بناءه أو اقتناؤه مدة طويلة تفوق 12 شهر قبل أن يستعمل أو يباع، والتي تتوقف فور انتهاء عملية الأنشطة الضرورية لتحضير الصل قبل استعماله أو بيعه⁶⁴، وقد أجازت القواعد الضريبية للمنشآت احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الضريبية اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي⁶⁵، وتم اعتبار تكاليف الاقتراض المحددة لتكلفة الأصل كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الضريبي.

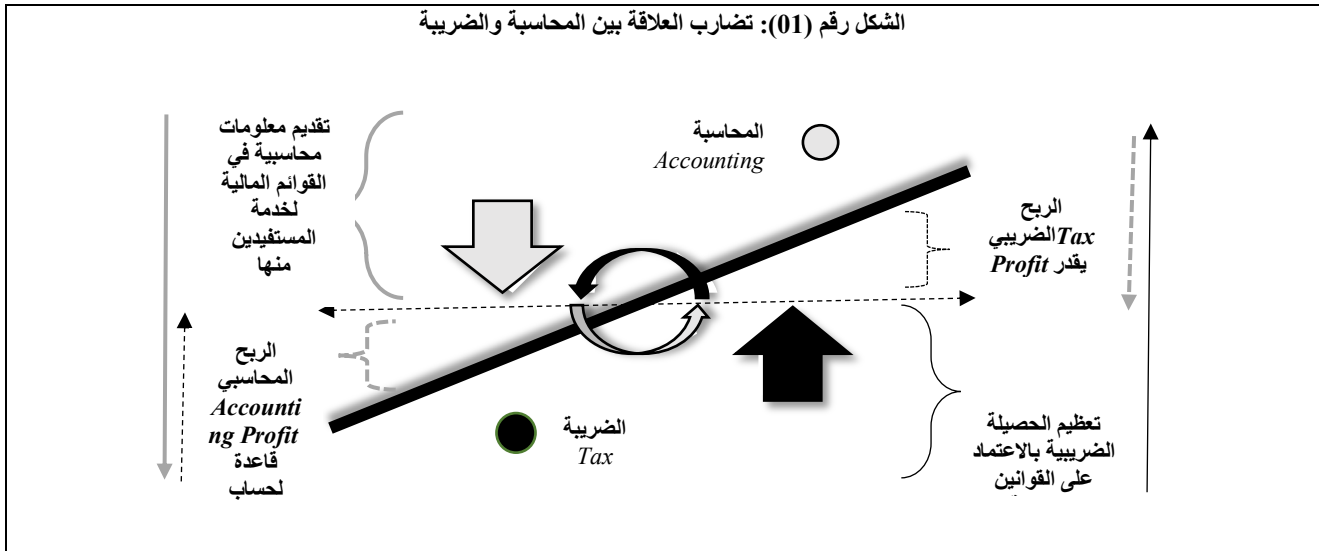
الأثر الضريبي: يؤدي التمويل عن طريق الاقتراض من وجهة نظر المنشآت أكثر ملائمة من التمويل بحقوق الملكية، لما في ذلك من أثر على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا لأن الناتج عن خصم الفوائد المتعلقة برأس المال المقترض يكون ضمن التكاليف واجبة الخصم، وعليه سيكون الاختلاف في حساب الاهتلاك لأن جزء منه سيعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة، لكن من وجهة نظر النظام الضريبي أن التمويل بحقوق الملكية يعد أكثر ملاءمة من التمويل بالاقتراض، لأن هذا سيؤدي إلى ضمان إيرادات ضريبية، كما لا يترتب على هذا التمويل أي أعباء إضافية من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي، وبالتالي يكون من الأفضل رسمة عوائد القروض دون اعتبارها من التكاليف القابلة للخصم حيث يتم تحميلها في حساب النتائج، مع مراعاة آثار رسمة تكاليف الاقتراض على صافي الربح وعلى نصيب السهم من صافي هذا الربح (التأثير على الوعاء الضريبي)، باعتبار أن تكلفة التمويل المصرفي خطوة مهمة لتيسير الانتماء المطلوب للنشاط التجاري والصناعي ومساهمتها في النمو الاقتصادي للمجتمع، وهو أحد الأهداف التي يسعى لتحقيقها النظام الضريبي.

▪ الضريبة على أرباح الشركات Tax on Corporate Profits:

تعالج الضريبة على أرباح الشركات محاسبيا على أنها عبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء، حيث تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية، أما بموجب أحكام القانون الضريبي فإنه تؤسس ضريبة سنوية على الأرباح والمدخيل التي حققتها الشركات والأشخاص المعنويين والتي تسمى بالضريبة على أرباح الشركات⁶⁶، وتسجل في حساب النتائج دون حسابات الأعباء كونها تعتبر الدولة كشريك له الحق فيها، ويحسب مقدارها على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال)⁶⁷، مع العلم أنها غير قابلة للخصم ضريبيا⁶⁸.

الأثر الضريبي: باعتبار أن الضرائب على الأرباح نادرا ما تسدد بالكامل في الفترة المالية المتعلقة بها، ومع استمرار نشاط المنشأة فمن المتوقع استمرار فرض ضرائب على أرباحها في السنوات المقبلة، وبالتالي تظهر الحاجة إلى الاعتراف بالضرائب المؤجلة للتقرير عن الضرائب التي يتوقع سدادها أو استردادها في المستقبل، وهذا لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية، وبالتالي من الضروري عند تحديد مقدار عبء الضريبة على الربح الواجب تحميله في حساب النتائج الأخذ في الحسبان الآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية، ويمكن الإشارة إلى أن الضرائب على الأرباح تفرض على صافي الربح الخاضع للضريبة وليس على الربح المحاسبي، كما تختلف عن غيرها من الأعباء الأخرى للمؤسسة فهي لا تؤدي إلى توليد منافع مستقبلية وليس لها إيرادات مباشرة.

الشكل رقم (01): تضارب العلاقة بين المحاسبة والضرورية



⁶⁴ المادتين رقم 2.126 ورقم 3.126 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

⁶⁵ المادة رقم 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 (محدثة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

⁶⁶ المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

⁶⁷ صالح مراوكة، عبد الكريم فرحات (2014)، الإشكاليات الضريبية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، ص 636.

⁶⁸ المادة 141-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020.

Main Effect تأثير رئيسي ———→
Secondary Effect تأثير ثانوي - - - ->

المصدر: من إعداد الباحثة.

6. الحلول المقترحة لتقليل من الاختلافات القائمة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر

يعمل النظام الضريبي على مراقبة هيكل النظام المحاسبي للموارد المالية للمنشأة من خلال تأثيره المزدوج على المحاسبة، تأثير مباشر من خلال إخضاع قواعد التسجيل المحاسبي له في تحديد الربح الضريبي، وتأثير غير مباشر على قرارات التسيير والإدارة وكذلك على التسجيلات المحاسبية أيضا⁶⁹، حيث تعتمد الإدارة الضريبية على ما تقوم به المحاسبة المالية من تحضير للقوائم المالية وذلك بتحديد دخل المنشأة أو المكلف الخاضع للضريبة، ومن ثم تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها وهذا حسب ما تنص عليه القوانين الضريبية⁷⁰، وقد ألزم النظام الضريبي على الاعتماد على التشريعات الضريبية في عرض وقياس المعلومات المالية المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضريبة، بما في ذلك نوع الدفاتر والسجلات المستخدمة في حصر وتبويب وتصنيف تلك المعلومات لتلبية في نهاية الأمر متطلبات آلية التحاسب الضريبي⁷¹، ونظرا لهذه العلاقة بين النظامين التي يجب تحسينها بهدف خلق انسجام تكون له آثار إيجابية أكثر من آثاره السلبية في الرفع من الإيرادات المالية للدولة، وجب محاولة البحث عن حلول من شأنها ضمان الوصول إلى تحديد دقيق للوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب الضريبة المستحقة بهدف تقليص الآثار ضريبية السابقة الذكر وبالتالي تقليص فجوة التعارض بين المحاسبة والضريبة في الجزائر، لأنه أثبتت العديد من الدراسات أن الفصاح المالية تتم اعتمادا على كل من التقرير الضريبي والتقرير المحاسبي وكذلك على الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي⁷²، حيث يتم التضليل في التقرير الضريبي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبيا، وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب، وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي باعتباره المادة التي ستأخذ أساسا لفرض الضريبة⁷³، وهذا باستغلال الثغرات الموجودة في تحديد مفهوم الربح بين كل من النظام المحاسبي والضريبي والتي سبق الإشارة إليها أعلاه، ولتفادي هذا يمكن اقتراح حلول تم تصنيفها كما يلي:

6.1. حلول مقترحة لتحقيق نتائج على المدى المتوسط Propose Medium Term Solution

- يهدف تجنب الآثار الضريبية الناتجة عن الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري والتقليل من حدتها على الوعاء الخاضع للضريبة، يمكن أن نتعرض لأهم الحلول لذلك كما يلي:
- محاولة تكييف القواعد الضريبية مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي بما يضمن عدم التقليل من الوعاء الضريبي (ما يتعلق بالدخل)، وخاصة فيما يخص قواعد تسجيل وخصم الأعباء المقبولة ضريبيا والأعباء المقبولة محاسبيا، إضافة إلى قاعدة تسجيل التثبيبات والاهتلاكات المتعلقة بها مع تقدير جيد لتكلفة اقتناءها، والأخذ بالقيمة المتبقية للأصل والخسارة المتعلقة به، مع ضرورة إعطاء أهمية للقواعد المحاسبية المقبولة ضريبيا؛
- التمييز بين التثبيبات والأعباء من الناحية الضريبية فيما يخص إعطاء مفهوم دقيق لمفهوم الأصل ضريبيا؛
- إن اعتبار نفقات البحث والتطوير من الأعباء واجبة الخصم وليست تثبيبات معنوية، سيؤدي إلى خصمها مرة واحدة وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، لذا وجب إعادة النظر والفصل فيها إن كانت نفقات تخصم فوراً أو هي تثبيبات معنوية تهتك على عدة سنوات؛
- يكون من الأفضل رسملة عوائد القروض دون اعتبارها من التكاليف القابلة للخصم حيث يتم تحميلها في حساب النتائج، مع مراعاة آثار ذلك على صافي الربح وعلى نصيب السهم من صافي هذا الربح؛
- لتفادي ضياع إيرادات الدولة الضريبية يجب اعتماد السياسات المحاسبية ذات الأثر الضريبي الأقل على الوعاء الخاضع للضريبة؛

⁶⁹ Jean-Luc Rossignol (1999), Comptabilité et Fiscalité : Chronique d'un Relation « Impérieuse », Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, Volume 2, p 06.

⁷⁰ Conseil Supérieur (2016), L'Ordre des Expert Comptables, Europe pour Accélérer la Convergence Fiscale Européenne, France, p 23.

⁷¹ قاسم محمد عبد الله البعاج (2011)، أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 01، ص 16.

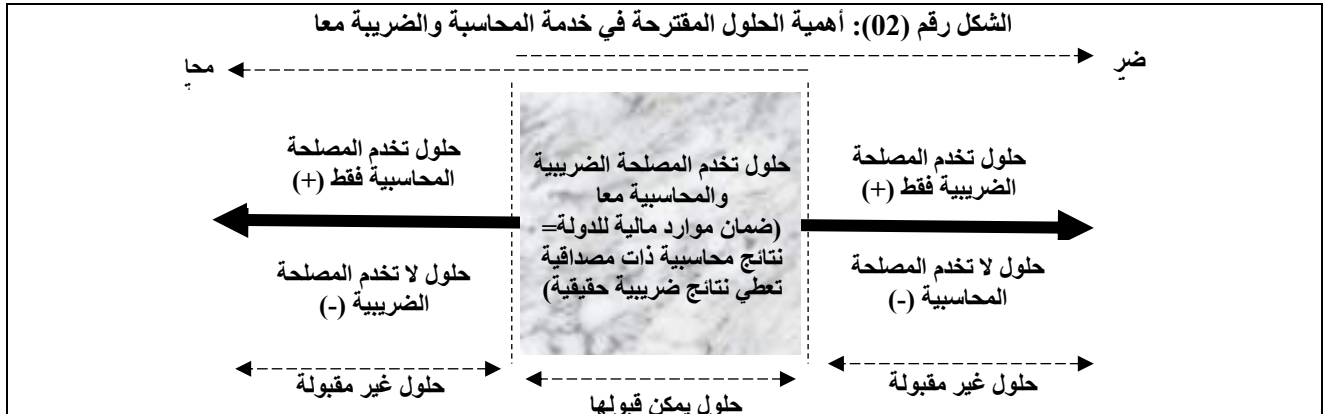
⁷² Clive Lennox and Others (2013), Tax Aggressiveness and Accounting Fraud, Journal of Accounting Research, Vol. 00, N0 0, p02.

⁷³ الكفيف فاتح (2015)، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، العدد 12، ص 111.

- اعتماد مفهوم القيمة العادلة إذا توفرت شروطها كأن يكون هناك سوق حر مؤهل لتقدير القيم الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، مع وجود مئمنين مؤهلين للقيام بهذه العملية وما يترتب عنها من متابعة مستمرة في نهاية كل سنة مالية.

6.2. حلول مقترحة لتحقيق نتائج على المدى الطويل Propose Long Term Solution

- ومن أجل الوصول إلى توافق لا نقول عنه كلي وإنما مقبول بين المحاسبة والضريبة في الجزائر مستقبلا يجب الأخذ بالمعطيات التي نذكر أهمها:
- إصدار كلا من القوانين الضريبية والمحاسبية في وقت واحد وهذا لتجنب أخذ بعض المعالجات بعين الاعتبار من أحدهما دون الآخر؛
- معرفة الآثار الضريبية لتكاليف وعوائد الأحداث الاقتصادية ومحاولة إيجاد حلول لها، مع دراسة كافة جوانبها من ناحية التحليل الجيد لهذه التكاليف وأخذها بعين الاعتبار وتحليل للعائد المترتب عنها؛
- الأخذ بعين الاعتبار الفجوة التي تظهر عند صياغة التشريعات الضريبية التي تسعى لتحقيق أهداف مالية واقتصادية وحتى اجتماعية وسياسية، وأحكام النظام المحاسبي المالي الذي هو بدوره له عدة أهداف أهمها توفير معلومات مالية ذات مصداقية لخدمة المستخدم؛⁷⁴
- محاولة الوصول إلى توحيد من نوع خاص لكل من الأهداف والمبادئ والفروض وغيرها بين المحاسبة والضريبة؛⁷⁵
- اكتساب المعرفة والخبرة وتعزيزها من طرف المحلل أو المراجع الضريبي عن أهم العناصر التي يمكن أن تكون فيها التلاعبات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي (التحديد الدقيق والعميق لأوجه الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي)؛⁷⁶
- إعداد إطار تصوري للنظام الضريبي الجزائري يحتوي على مجموعة من المبادئ تعمل على تقليص الفوارق بينه وبين النظام المحاسبي المالي، كالأخذ بمبادئ الحيادية على مستوى الدولة والإدارة الضريبية والمنشآت؛⁷⁷
- اعتماد تدابير ضريبية تتميز بالبساطة والوضوح وخالية من الغموض لتسهيل تحديد جيد للوعاء الضريبي⁷⁸، حيث يجب ألا تكون التدابير الضريبية المستحدثة محفزة لطرف على حساب الآخر (يجب أن تكون متجانسة)، فعلى سبيل المثال اعتماد مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني من طرف النظام المحاسبي المالي دون النظام الضريبي الجزائري؛
- وضع قاعدة بيانات ضريبية تحتوي على ما جاءت به المحاسبة، وتحسين نظم المعلومات الضريبية بحوسبتها في الإدارة الضريبية، مع الحرص على زيادة شفافيتها وتسريع دوران المعلومات بين المصالح المكونة لها ومنها إلى المكلفين؛
- تبادل معلومات التدقيق المحاسبي مع الإدارات الضريبية حسب متطلبات محددة، ووضع قواعد للفحص الضريبي على أساس متطلبات المحاسبة؛
- تكوين العاملين بالمصالح الضريبية بخصوص تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي وخاصة التدريب على تكنولوجيا المعلومات بشكل جيد وكافي للتمكن من اكتشاف التلاعبات من طرف المكلفين بالضرائب لحجب أرقام أعمالهم وتقديم إيرادات لا تمثل الواقع⁷⁹.
- الاستفادة من تجارب الدول الناجحة في تكييف قوانينها الضريبية مع قوانينها المحاسبية.



⁷⁴ Wiem Dridi & Adel Boubaker (2015), An Assessment of the Linkage between Financial Reporting and Taxation in Tunisia, International Business Research, Vol. 8, No. 4, p 168.

⁷⁵ Simona Jiraskova (2015), The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, p 1182.

⁷⁶ Ayers B & Others (2009), Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality, Contemporary Accounting Research, Vol. 26, No. 1, p15.

⁷⁷ Thomas Gruet (2004), Les incidences fiscales des IAS / IFRS en France, Etude de l'Institut supérieur du commerce de Paris, pp 34-35.

⁷⁸ Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matis (2012), op-cit, p 32.

⁷⁹ بلخير بكاري، خضير خبيطي (2016)، العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المنشآت الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة عينة من المنشآت الاقتصادية لسنة 2014)، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة ورقلة، ص 250.

من الشكل أعلاه، نلاحظ أن العمل بالحلول المقترحة المذكورة أعلاه يكون تحت قيد ملاءمتها في عدم فقدان الدولة لأهم مصادرها المالية (ضمان مواردها المالية)، أي إعطاء الأولوية للنصوص الضريبية التي جاء بها المشرع الجزائري من جهة، وسهولة الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والضريبية للوصول إلى نتائج محاسبية ذات مصداقية تنتهي إلى نتائج ضريبية تجسد الواقع من جهة أخرى، وهذا ما يفسر الرغبة في محاولة الوصول إلى انسجام بين المحاسبة والضريبة في الجزائر إن لم نقل محاولة تضييق الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، لخلق علاقة ضريبية محاسبية شفافة خالية من التناقضات والاختلافات ليس تماما وإنما لحد يعمل على ضبط الوعاء الضريبي ومن ثم الرفع من الحصيلة الضريبية لخزينة الدولة.

7. النتائج والتوصيات

يعتبر النظام الضريبي من أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المحاسبية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية، وبحكم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لضمان الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وغيرها، فإن له نظرة أخرى خلافا للنظرة المحاسبية لمفهوم الربح الخاضع للضريبة، فالمحاسبة تهدف إلى الوصول لربح يحفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها أي خدمة المستثمر بصفة خاصة، ولهذا نجد أنه يسعى لتحديد مبادئ وقواعد ضريبية من شأنها ضمان التحصيل الفعال للضريبة وكيفية فرضها، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف بين المحاسبة والضريبة ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها والتي ستخلق فروقات متباينة.

إن الفجوة التي تظهر بين قواعد النظام الضريبي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي، ما هي إلا انعكاس للاختلاف القائم بين النظامين من جهة وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، هذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي والربح الضريبي الذي يتم الوصول إليه بتطبيق أحكام النظام الضريبي الجزائري، وهذا بحكم أن الربح الضريبي ما هو إلا ربح محاسبي معدل حسب نصوص القانون الضريبي الجزائري، وأي تعديلات في هذه الأخيرة ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الضريبية، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية الكافية لتمويل ميزانية الدولة، وبالتالي فإن ضرورة وجود رغبة في محاولة الوصول إلى توافق ما بين المحاسبة والجبائية في الجزائر فيما يخص تحديد الدخل الذي على أساسه تحسب الضريبة، من شأنه أن يدعم ويعزز الشفافية في الوصول إلى وعاء ضريبي يعكس الواقع الفعلي لنتائج الأعمال المحققة.

7.1. اختبار الفرضيات

بخصوص الفرضية الأولى التي تمحورت حول أنه "من المحتمل وجود علاقة ارتباط أكثر منها استقلالية بين المحاسبة والضريبة في الجزائر"، والتي يمكن أن تظهر صحتها من خلال اعتماد النظام الضريبي الجزائري بطريقة غير مباشرة على مخرجات النظام المحاسبي المالي عند تحديد النتيجة الضريبية بعد عدة تسويات وتعديلات، بسبب اختلاف نظرة كل من النظامين في إعطاء مفهوم الربح، حيث أنه للوصول إلى هذه الأخيرة وجب اعتماد النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي منطلقا لذلك، لأن النظام الضريبي الجزائري لا يقبل هذه الأخيرة على ما هي عليه إلا بعد أن يقوم بتسويات وتعديلات خارج المحاسبة، والتي تتمثل في الاسترجاعات والتخفيضات (تم توضيح هذا من قبل) للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة ومن ثم فرض الضريبة عليه، وهذا بسبب الاختلافات والفجوات الموجودة بين النظامين والتي تختلف باختلاف أهداف كل منهما؛

أما الفرضية الثانية التي مفادها أنه "قد تنشأ اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري بسبب اختلاف متطلبات القوانين والأحكام الضريبية عن نظيرتها المحاسبية، لكن بدون آثار جبائية على مدى فترات مالية مختلفة" فلم تتحقق، حيث من خلال ما جاء به المحور الثالث والرابع من البحث، تم إظهار الفروقات والاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري والتي كانت لها آثار ضريبية تنعكس على الربح الخاضع للضريبة.

من خلال ما سبق، توصلنا إلى جملة من النتائج تجعلنا نخرج بأهم التوصيات، وهذا كما يلي:

1. النتائج Results: يمكن حصر أهمها فيما يلي:

- يحتوي النظام المحاسبي المالي في مفاهيمه على جزء مما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية، حيث يفرض هذا الأخير استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي عكس ما كان معمولا به سابقا أين كانت المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الضريبية؛
- نتيجة للاختلاف بين بعض أحكام النظامين (المحاسبي والضريبي) في قياس صافي الربح، تظهر فروقات ضريبية مختلفة يكون لها أثر في الوصول إلى تحديد صادق للوعاء الخاضع للضريبة ومنه الحصيلة الضريبية؛
- يأخذ التشريع الضريبي الجزائري بواقع الأمور عكس النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بواقع الأحداث والمعاملات وهذا ما يؤدي إلى ظهور اختلافات في قبول ورفض بعض عناصر القوائم المالية ضريبيا عنه محاسبيا؛
- إن الاختلافات التي تنشأ عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، نتيجة للاختلاف بين قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري من جهة وأهداف كل منهما من جهة أخرى، سوف تؤدي إلى آثار ضريبية تؤثر بالزيادة و/أو النقصان على هذا الوعاء؛
- تتمثل أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري فيما يخص اختلاف قواعد وأحكام كل منهما في حسابات خاصة من عناصر الأصول في الميزانية، في تقييم وإعادة تقييم التثبيات، المخزونات، عقود الإيجار-التمويل، العقود

- طويلة الأجل، التثبيتات المالية (الأصول المالية غير جارية)، العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية، الادماج (تجميع المنشآت والحسابات المدمجة)؛
- يؤدي الاختلاف الظاهر في كل من الاهلاك حسب النظام الضريبي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، إلى ظهور ضرائب مؤجلة وهذا راجع للسياسة الضريبية للدولة، والاختلاف يكمن في قاعدة حساب الاهلاك وفي طريقة حساب قسط الاهلاك وفي مدة المنفعة؛
- الخسارة في القيمة لها أثر ضريبي على المبلغ القابل للاهلاك وبالتالي قسط الاهلاك وهذا تبعاً لاختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى ومنه التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة؛
- تتمثل أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري فيما يخص اختلاف قواعد وأحكام كل منهما في حسابات خاصة من عناصر الأصول في الميزانية، في تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، مؤونات الأخطار والأعباء وتحويل الخسائر؛
- يدرج عنصر الإيراد حسب النظام المحاسبي المالي في الحسابات لما يتوقع منه الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، أما من الناحية الضريبية فتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة من خلال الأرباح الفعلية أي التي تحقق فعلاً أما الأرباح الدفترية غير المحققة فلا يشملها الدخل الخاضع للضريبة؛
- تحكم الأعباء للأغراض المحاسبية الفروض والمبادئ والسياسات التي تقوم عليها المحاسبة، بينما الأعباء للأغراض الضريبية يتحدد مفهومها طبقاً لأحكام وتشريعات النظام الضريبي؛
- تساهم الحلول المقترحة في خلق انسجام ولو نسبي بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي في الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة وبالتالي، تضيق الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر مع ضرورة سيادة القواعد الضريبية باعتبارها أحد معالم سيادة الدولة.

2. التوصيات Recommendations: إضافة للحلول المقترحة السابقة، يمكن أن نوصي بـ:

- ضرورة التفكير في الوصول إلى خلق علاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر تخدم القوانين والتشريعات المتعلقة بتحديد الدخل وهذا بمحاولة تكييف النظم الضريبية مع مستجدات وتطورات الدولية الحاصلة في المحاسبة؛
- إن محاولة الوصول إلى توافق حتى ولو كان نسبي بين نظرة كل من المحاسبة والضريبة في تحديد الربح من شأنه أن يعمل على تقليص أو إخفاء الفجوة بين الربحين والحد من التهرب الضريبي لضمان الزيادة في الحصيلة الضريبية للدولة؛
- وضع أساس واضح وصريح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة بهدف التقليل من حالة عدم الفهم التي تؤدي إلى التأويلات الشخصية في الممارسات المهنية للمحاسبة وبالتالي فقدان الموضوعية في النتائج المقدمة؛
- محاولة الإشارة للفروق بين النظام المحاسبي والضريبي والتي تؤدي لآثار ضريبية في مواد واضحة ومستقلة عن باقي المواد من التشريع الضريبي؛
- دراسة الأسباب التي أدت لوجود الفروق بين النظام المحاسبي والضريبي ومحاولة الوصول لحلول لتفاديها أو التقليل منها حتى لا يكون أمام المكلفين بالضريبة حجة لتفسيراتهم الشخصية لهذه الفروق واستغلالها في التلاعب في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ومنه تحصيل ضريبة لا تمثل الواقع؛
- وجب على المصالح الضريبية أن تكون على دراية ومعرفة تامة بكيفية مسك المحاسبة لهذه الفروق الضريبية، وهذا لمعرفة كيفية التصرف معها في الوصول إلى صافي الربح الحقيقي الخاضع للضريبة، كما يجب أن تكون القواعد التي تخص طريقة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة متجانسة مع القواعد المحاسبية وأكثر مرونة، لتفادي التعديلات المتكررة من أجل المحافظة على استقرار القوانين والحصول على ثقة المكلفين بالضريبة.

المراجع

مراجع باللغة العربية

- فيصل عبد السلام أويكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق (2012)، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13 (02).
- جاوحدو رضا، حمدي جليمة ايمان (2014)، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية-دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32.
- مختار مسامح (2008)، النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر، ص ص 194-195 (بتصرف).
- أحمد طرطار (2015)، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (الإطار النظري)، ج 1، ط 1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر.
- سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2.
- جودي محمد رمزي (2009)، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة بسكرة.
- توفيق جوادي وآخرون (2011)، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف الكشوف المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة.

كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، 2009؛ أحمد بسباس (2014)، أثر المراقبة الضريبية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط)، أطروحة دكتوراه، علوم التنسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التنسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط.

سمير سعد مرقس (2009)، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 630.

كتوش عاشور (2011)، المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

عبد الرحمان عطية (2011)، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، بدون دار النشر، الجزائر.

أحمد طرطار، منصر عبد العالي (2014)، الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف قواعد النظام الضريبي وفق النظام المحاسبي المالي، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الضريبي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة 2.

مبارك بوعلق وآخرون (2014)، الإشكالية الضريبية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المنشآت والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة.

صالح مزازقة، عبد الكريم فرحات (2014)، الإشكاليات الضريبية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المنشآت والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة.

قاسم محمد عبد الله البعاج (2011)، أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد.

الكفيف فاتح (2015)، أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، العدد 12.

بلخير بكاري، خضير خبيطي (2016)، العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المنشآت الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة عينة من المنشآت الاقتصادية لسنة 2014)، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة ورقلة.

القوانين والمراسيم

القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 (محدثة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

القانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، العدد 68.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11، الجريدة الرسمية رقم 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

القانون رقم 09-09، المؤرخ في 09/12/2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78.

القانون رقم 21-08، المؤرخ في 12/12/2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74.

مراجع باللغة الأجنبية

Ayers B & Others (2009), Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality, Contemporary Accounting Research, Vol. 26, No. 1.

Azouani Nacer, Oualikene Abderrahmane (2009), Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles, La Revue des Sciences Commerciales, Volume 15, Numéro .01

Briigitte Dorriath et autres (2008), Comptabilité et Gestion des Organisations, 6 Edition, Dunod, Paris.

Clive Lennox and Others (2013), Tax Aggressiveness and Accounting Fraud, Journal of Accounting Research, Vol. 00, N0 0.

Conseil Supérieur (2016), L'Ordre des Expert Comptables, Europe pour Accélérer la Convergence Fiscale Européenne, France.

Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiș (2012), the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1).

Jean-Luc Rossignol (1999), Comptabilité et Fiscalité : Chronique d'un Relation « Impérieuse », Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, Volume 2.

KPMG (2013), Comprendre les IFRS.

MF/DGI/DRPC (2010), Guide Fiscal des Produit Financiers, Edition Sahel.

MF/DGI/DRPC (2010), Guide Pratique du Contribuable, Edition Sahel.

Ordonnance N° 75/35 du 29 Avril 197, J.O N°37 du 29 Mai 1975, portant Plant Comptable National, arrêté du ministère des finances du 23 juin 1975, J.O N°24 du 23 Mars 1976, relatif aux modalités d'application du PCN.

Simona Jiraskova (2015), The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12.

Thomas Gruet (2004), Les incidences fiscales des IAS / IFRS en France, Etude de l'Institut supérieur du commerce de Paris.

Wiem Dridi & Adel Boubaker (2015), an Assessment of the Linkage between Financial Reporting and Taxation in Tunisia, International Business Research, Vol. 8, No. 4.