

إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر "دراسة تحليلية"

ملخص

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الواقع من طرف مستخدمي القوائم المالية قد أبان عن عدة نقائص و قد ترتب عن هذه النقائص تحديات مرتبطة بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد لهذا النظام وعليه :

ينبغي إجراء إصلاحات دقيقة ومعقدة وفورية على المنظومة التشريعية التجارية، وخاصة الجبائية لجعلها متلائمة مع الاختيار الاقتصادي للجزائر وجعلها متلائمة أيضا مع مغزى وفلسفة النظام المحاسبي المالي التي لا تخرج عن منطق اقتصاد السوق.

وقد نص قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 على تطبيق النظام المحاسبي المالي واستقلال القانون الجبائي رغم أن العلاقة بينهما يجب أن تكون متماسكة.

عبد الكريم فرحات
أ.د. صالح مرزوقة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
والعلوم التجارية.
جامعة قسنطينة 2
الجزائر

Abstract

The application of the financial accountancy system by different users uncovered many drawbacks which gave raise to challenges related to conditions and requirements of a good implementation of this system. As such:

It is necessary to apply exact, profound and instant reforms on the commercial legislative system, namely the fiscal system to adapt it to the Algerian economic choices and to adapt it as well to the philosophy of the financial accountancy system which does not go against the logic of the market economy.

The complementary law of 2009 and the financial law of 2010 are established to put into application the financial accountancy system and to determine the independence of the fiscal law although they should normally be tightly linked.

مقدمة

تمارس المؤسسة الاقتصادية نشاطها في بيئة تتميز بالتغير الدائم للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتشريعية، الأمر الذي يتطلب منها التكيف مع هذه التغيرات ومتابعة تطوراتها والاستفادة منها على أحسن وجه . في ظل هذه البيئة الجديدة سعت الجزائر منذ الاستقلال إلى صياغة نظام محاسبي خاص بها، وتحقق لها ذلك من خلال استنادها على قواعد المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، المنبثق من المخطط المحاسبي

الفرنسي العام لسنة 1957، الذي تم استعماله إجباريا بداية من جانفي 1976 في إطار مبادئ الاقتصاد الموجه، حيث روعي عند تصميمه الاستجابة لاحتياجات المحاسبة الوطنية، التخطيط الوطني و مراقبة التحصيل الجبائي، لذا تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحقيق أغراض ضريبية " لتحديد الضريبة " .

ونظرا للتحويلات الاقتصادية الهائلة، التي فرضها اقتصاد السوق والظروف الاقتصادية الدولية، أصبح العالم أكثر تداخلا في علاقاته الاقتصادية مما ساعد على التوسع في الأسواق المالية ومن ثم ازدهار التجارة الدولية بأكثر مما عرفته في أي وقت مضى، حيث أضحت المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والظروف الاقتصادية الراهنة، كما أن التوجه الاقتصادي العالمي نحو الاندماج وتجاوز الحدود الإقليمية، إضافة إلى قرارات منظمة التجارة العالمية، ساهم في اتساع رقعة البلدان المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية وهذا الاتساع إنما هو امتثالا لعولمة علاقات الإنتاج الرأسمالية " دعه يعمل دعه يمر " .

لقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة مراجعة وإصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية، وإيجاد نظام محاسبي آخر يستجيب لأهداف ومتطلعات البلاد ويتوافق مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية و تجسد ذلك بصور النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من الفاتح جانفي 2010.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الواقع من طرف مستخدمي القوائم المالية، أفرز عدة نقائص وثغرات مختلفة أدت إلى مواجهة عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له، إذ يتطلب هذا الأخير ضرورة إجراء تعديلات وإصلاحات سريعة ودقيقة تمس قوانين البلد وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون التجاري، بالإضافة إلى قوانين المالية وبعض النصوص التنظيمية جعلها تتلاءم مع الإيديولوجية الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، من خلال مسيرة الإصلاحات وذلك من أجل الوصول إلى التطبيق الجيد لهذا النظام وتثمينه.

إن مبتغى وهدف القوائم المالية المعدة وفق هذا التوجه الدولي، هو التركيز على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وكذا خدمة احتياجات المقرضين والمستثمرين بالدرجة الأولى، أي أنها تخدم أهداف المؤسسة من خلال النشاط ضمن اقتصاد حر، بعدما كانت وفق المخطط المحاسبي الوطني موجهة لخدمة مصلحة الضرائب وتلبية لحاجيات المحاسبة الوطنية، أي أنها كانت تسعى أساسا إلى تحقيق أهداف النظام الجبائي، من خلال هيمنة النظرة القانونية واحتياجات الإدارة الجبائية عليه وذلك للمحافظة على حق الدولة في جميع المداخل.

انطلاقا من هذا، تعد مشكلة الضرائب من المشاكل الكبيرة والمؤثرة على سريان ونجاح النظام المحاسبي المالي، خاصة في الوقت الحاضر، حيث تعتبر الضريبة موردا

أساسيا من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المختلفة، و بلوغ هذه الأهداف يتوجب التنسيق فيما بينها من جهة والتوفيق بين مصلحة الأفراد والدولة من جهة أخرى (نظرية الوكالة). حيث أن المكلف بالضريبة يسعى إلى تعظيم مصلحته في حين تسعى إدارة الضرائب إلى تعظيم منفعتها من خلال تحصيل الضرائب على كل المداخل.

إضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي الذي وضع بداعي الانفتاح الاقتصادي كان متأثرا متأثرا عميقا بالتجربة الأوروبية بصورة عامة والألمانية والفرنسية على وجه الخصوص، حيث قامت هذه الأخيرة بدراسة بعض قوانينها الضريبية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية، هذا ما أجبر السلطات المعنية على إعادة النظر في النظام الجبائي الجزائري وتعديله وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي وفلسفته.

في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، أكدت الجزائر من خلال الإجراءات الجبائية المتضمنة في كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وكذا قانون المالية السنوي لسنة 2010، على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، على الرغم من أن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية في الجزائر تعتبر وطيدة، كونها مهنتان مرتبطتان ومتكاملتان ، إضافة إلى هذا فإن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تمت دون الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النظام الاقتصادي (الانتقال من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق) و بالتالي خصوصية النظام الجبائي ، لأنه لا يكفي استيراد أنظمة جاهزة، برهنت على نجاحها في البيئة التي أوجدتها.

هذا ما يستلزم ضرورة إجراء إصلاحات على النظام الجبائي الجزائري لجعله يتلاءم مع النظام المحاسبي المالي واتخاذ التدابير اللازمة للاستجابة لمتطلبات التغيير.

و في خضم منطق هذه الأفكار تبرز الإشكالية التالية:

هل أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر منسجم منطقيا مع النظام الجبائي بحيث يمنع التضارب ويحقق التجانس مابين البنية القانونية للنظام الجبائي، والأساس الاقتصادي للنظام المحاسبي ؟

وللإجابة على هذا التساؤل فقد تناولنا الموضوع من خلال النقاط التالية:

- الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية.
- الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة للنظام المحاسبي المالي.
- التدابير المقترحة لجعل النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي (القواعد الجبائية) منسجمين.

أولا: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية :

يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى عدة تغييرات في بغض القواعد المحاسبية والجبائية المطبقة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، وتمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، وبما أن تحديد النتيجة الجبائية يرتكز أساسا على النتيجة المحاسبية فإن أي تغيير في قواعد المحاسبة يترتب عنه بالضرورة تعديلات في النتيجة الجبائية، هذا ما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات الناتجة عن التغييرات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي.

ومن أهم هذه الاختلافات نذكر (1):

1/ إطفاء المصاريف الإعدادية:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تحدد مدة إطفاء المصاريف الإعدادية بـ 5 سنوات كحد أقصى، بالإضافة إلى تسجيلها في حسابات الصنف السادس حسب طبيعتها (عبء مضاعف) مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة.	لا يتم الأخذ بعين الاعتبار إطفاء المصاريف الإعدادية، ويتم تسجيلها ضمن الأعباء، ما عدا مصاريف التطوير. (لا يعتبرها تثبيتات بل أعباء قابلة للخصم).

2/ تاريخ إدخال الأصل في الضريبة:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
ترتكز على تحقق وتحويل الأصل، أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة وخاصة القابلة للإهلاك منها.	تسجل الأصول عند تاريخ تحويل المنافع والأخطار. (تحت سيطرة ورقابة المؤسسة).

3/ عقود إيجار التمويل (2):

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
لا تعترف إلا بملكية الأصل، وهذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة.	يسمح بتسجيل التثبيتات وفق عقود الإيجار كأصل، بالإضافة إلى تسجيل الإهلاكات الخاصة به.

4/ نفقات البحث والتنمية:

4-1/ نفقات التنمية:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تعتبرها نفقات قابلة للخصم وليست تثبيات معنوية، وعليه فإنها تخصم مرة واحدة وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.	تصنف ضمن التثبيات المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وعليه يمكن توزيعها على عدة سنوات حسب قسط الإهلاك السنوي.

4-2/ نفقات البحث:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تعتبر نفقات البحث أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها.	تشكل النفقات الناجمة عن طور البحث لمشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة ولا يمكن تثبيتها.

وعليه على الإدارة الجبائية إعادة النظر في بعض النفقات والفصل فيها إذا كانت نفقات تخصم فوراً أو تعتبر تثبيات معنوية تهلك على عدة سنوات (سواء بالنسبة للمؤسسة أو الإدارة الجبائية).

5/ العناصر ذات القيمة المنخفضة:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
لم تتخذ التدابير اللازمة لتحديد قيمة العناصر ذات القيم المنخفضة.	للمؤسسة الخيار في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيات ويتم إهلاكها وفق مخطط الإهلاك أو اعتبارها عبء ويتم خصمه فوراً بمجرد تحمله.

وعليه على الإدارة الجبائية اتخاذ الإجراءات الضرورية بخصوص تحديد القيمة التي يمكن اعتبارها قيمة منخفضة.

6/ إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تعتمد على طريقة وحيدة متمثلة في طريقة التكلفة التاريخية وهذا ما يزيد من صعوبات الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم.	في نهاية الدورة المالية فإن المؤسسة تقيم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، وإذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبياً كإيراد أو عبء، رغم عدم تحققه وهذا ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

7/ تقدير تكلفة اقتناء التثبيات:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفكيك أو التجديد يعتبر مفهوم جديد تم اعتماده محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية.	تحميل تكلفة اقتناء أو إنتاج تثبيت ما تكاليف مستقبلية لم تتحملها المؤسسة فعلا ويتم إهلاكها فعلا ضمن مبلغ التثبيت قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات.

وعليه على الإدارة الجبائية مراجعة نصوصها إما باعتماد هذه المفاهيم الجديدة أو إلغاؤها.

8/ المعالجة المحاسبية للعناصر المكونة للتثبيت:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
المؤسسات هي التي تقدر ما مدى قابلية فصل التثبيت إلى عدة مكونات، وعليه المدد التي تستخدمها الإدارة الجبائية تتعارض مع مدد الاستخدام المعتمدة محاسبيا.	يمكن إهلاك كل عنصر بصفة منفصلة وحسب المدة النفعية له.

9/ طرق احتساب الإهلاك:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تعتمد على الطريقة الخطية والتناقصية والمتصاعدة، أما طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج فهي غير معتمدة جبائيا.	طرق الإهلاك تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتتمثل في: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية وطريقة وحدات الإنتاج.

وعليه على الإدارة الجبائية إعادة النظر في الطرق المحتملة لحساب الإهلاك لأن طريقة الإهلاك المتصاعد(المتزايد) المعتمدة جبائيا تم إلغاؤها محاسبيا.

10/ قاعدة حساب الإهلاك للتثبيات غير المركبة:

1-10/ القيمة المتبقية:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
لا يزال أساس حساب الإهلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.	المبلغ القابل للإهلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل.

10-2/ خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيات:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
قاعدة حساب الإهلاك هي التكلفة الإجمالية لاقتناء الأصل والتي لا تسمح بتخفيض خسارة القيمة.	قاعدة حساب الإهلاك يجب أن تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة التي تم تسجيلها محاسبيا وبالتالي انخفاض المبلغ القابل للإهلاك.

وعليه على الإدارة الجبائية أن تتخذ موقفا بخصوص اعتماد هذه المفاهيم الجديدة وبالتالي الانسجام مع القواعد المحاسبية أو استبعادها، وبالتالي إجراء معالجات على الربح الخاضع للضريبة.

11/ مراجعة مخطط الإهلاك⁽³⁾ :

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
لا يمكن مراجعة مخطط الإهلاك	يمكن مراجعة مخطط الإهلاك

12/ مدة إهلاك التثبيات:

12-1/ مدة إهلاك التثبيات غير المركبة:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
المدة المعتمدة لحساب الإهلاك هي المدة العادية للاستخدام والتي تحددها الإدارة الجبائية حسب نوعية التثبيات، مثلا المباني 20 سنة .	المدة التي يؤخذ بها هي المدة الفعلية النفعية للأصل وليس المدة العادية للاستخدام المتعارف عليها.

12-2/ مدة إهلاك التثبيات المركبة:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
العناصر المنفصلة المكونة للأصل هي مفهوم جديد تم اعتمادها محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائية، وبالتالي كل ما هو متعلق بها من مدد استخدام والمبالغ القابلة للإهلاك... الخ يتطلب إعادة النظر فيها إذا ما اعتمدت جبائيا.	العناصر المنفصلة المكونة للتثبيات الواحد تهتك في الواقع حسب المدة المتوقعة لاستخدامها إلى غاية استبدالها بعنصر بديل، غير أنه عندما تكون المدة الفعلية لاستخدام أحد العناصر المكونة للتثبيات أطول من المدة العادية لاستخدام هيكل التثبيات فان العناصر الجزئية تهتك حسب مدة استخدام الهيكل ⁽⁴⁾ .

13/ تكلفة الاقتراض:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
لا يتم أخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل وتعتبر مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.	الفوائد المحتملة بمناسبة الحصول على قرض من أجل اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل تدمج في تكلفة هذا الأصل ⁽⁵⁾ .

وعليه فهذا الاختلاف ينتج عنه فرق على مستوى حساب الإهلاك حيث أن جزء من قسط الإهلاك المحاسبي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة وبالتالي على الإدارة الجبائية اتخاذ موقف اتجاه هذا الاستحداث.

14/ فرق إعادة التقدير:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تفرض عملية إعادة التقييم في فترات محددة وليس بصفة حرة كما هو معتمد حسابيا .	يتم معالجة فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم بعض التثبيات مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في نهاية كل سنة مالية.

وعليه وفي انتظار أن تتخذ الإدارة الجبائية موقفا من اعتماد إعادة التقييم للتثبيات بصفة حرة، تعتبر كل الإهلاكات الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم الحر، غير قابلة للخصم جبائيا ويعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

15/ تقييم عناصر النقدية المحررة بالعملة الأجنبية:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
تسمح للمؤسسات بتسجيل الأعباء فقط في نهاية كل دورة مالية، ويتم تقييم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية (حسب التكلفة التاريخية).	يسمح بتسجيل الآثار الناتجة عن تقييم عناصر النقدية بمختلف أشكالها والمحررة بعملة أجنبية في نهاية كل سنة مالية ضمن جانبيين، أعباء ونواتج، ويتم تقييمها على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ ⁽⁶⁾ .

وعليه على الإدارة الجبائية تعديل نصوصها لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي لأنها لم تعالج الفروق الموجبة (النواتج) المرتبطة بتغييرات سعر الصرف، وهذا سيؤثر بدوره على الربح الخاضع للضريبة (يسمح بخسارة جزء من مواردها) وبالتالي فمن الضروري اتخاذ إجراءات جبائية مماثلة للقواعد المحاسبية.

16/ تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
------------------	------------------------

كل التغييرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق، تدرج مباشرة على مستوى الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية ⁽⁷⁾ (الترحيل من جديد، الاحتياطات)، دون أن تسجل في حساب النتائج.	التغييرات والتصحيحات الناتجة عن الدورات السابقة هي مفهوم جديد، تم اعتمادها محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائرية وبالتالي فان كل ما هو متعلق بها يتطلب إعادة النظر فيه إذا ما اعتمد جبائيا.
---	--

وعليه فإن إبعاد هذه التصحيحات عن النتيجة المحاسبية سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي، باعتبار النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية، وبالتالي على الإدارة الجبائية تحديد الاستراتيجيات المتبعة لاعتماد هذه القواعد الجديدة من عدمها.

17/ الضرائب المؤجلة:

يقصد بالضريبة المؤجلة " مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو القابل للتحويل خلال سنوات مالية مستقبلية"، وهناك نوعين⁽⁸⁾: ضرائب مؤجلة على الأصول و ضرائب مؤجلة على الخصوم.

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
يستند إلى مفهوم التكاليف المفترضة التي تكون إلى حد كبير مندمجة في النتيجة المحاسبية.	تمتاز بالتحقيق الفعلي للتكاليف، لكي تدمج في النتيجة الخاضعة للضريبة وبالتالي ليس للضرائب المؤجلة أي أثر على الوعاء الضريبي ⁽⁹⁾ .

18/ المؤنات:

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة، كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى لأنها لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة ⁽¹⁰⁾ .	تسمح بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى، ولكن حسب النظام الحاسبي المالي يجب حذفها.

19/ المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة:

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
------------------------	------------------

لا تسمح بتشكيل مؤونات لالتزامات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة لأنها تخفض من الوعاء الضريبي.	يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات مخصصة لمواجهة التزامات الكيان بخصوص المعاش، تكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة وشركائها ووكلائها، وتحدد هذه المخصصات على أساس القيمة المحيئة لمجموع الالتزامات السابقة.
---	--

20/ خسائر القيمة:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
الخسائر في القيمة عنصر جديد لم تتطرق إليه القواعد الجبائية ونصوصها كونها تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للإهلاك وبالتالي على حساب أقساط الإهلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان.	عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي عنصر من أصول الميزانية أقل من قيمته المحاسبية فإنه يتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات.

21/ الخدمات المقدمة في إطار العقود طويلة الأجل:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
لم تتوقع القواعد الجبائية أي شيء فيها يخص هذه العقود (استحداث جديد)، وهذا ما يثير صعوبات للإدارة الجبائية لأن تحديد النتيجة وفق الطريقة الأولى يختلف عن تحديد النتيجة وفق الطريقة الثانية.	يترك الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الإتمام بالنسبة للعقود التي تقع تواريخ انطلاقها والانتهاج منها في سنوات مالية مختلفة.

وعليه يجب على الإدارة الجبائية اختيار الطريقة الأمثل والأقل انعكاسا على الوعاء الضريبي لتحديد النتيجة المتعلقة بالعقود طويلة الأجل.

22/ الضريبة على الأرباح:

القواعد الجبائية	النظام المحاسبي المالي
------------------	------------------------

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

وعليه على الإدارة الجبائية تأويل هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها أو عدمها (باعتبارها أعباء)، مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا⁽¹¹⁾.

بعدها تطرقنا إلى أهم الفروقات والاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية سنحاول أن نقترح بعض التدابير لإحداث الانسجام بينهما.

ثانيا: الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة للنظام المحاسبي المالي:

لقد جاءت أهم هذه الإجراءات في كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وقانون المالية لسنة 2010 والتي تمثل جزءا مكملًا لاستيعاب عملية تطبيق النظام بشكل فعال وبالتالي مساعدة المؤسسات في تطبيق الإجراءات الجديدة.

1/ أهم التعديلات التي أتى بها قانون المالية التكميلي لسنة 2009⁽¹²⁾ :

1-1/ العقود طويلة الأجل:

حسب نص المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإن "الطريقة المسموح بها لتحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بانجاز المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبيتين هي طريقة التقدم في الأشغال وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة".

وعليه فإن التشريع الجبائي تبنى فقط طريق التقدم في الأشغال (أكثر ملائمة لتحديد الوعاء الضريبي) بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي يعترف بطريقتين وهما طريقة التقدم في الأشغال و طريقة الإتمام.

2-1/ الإهلاكات والمؤونات وخصائر القيم:

أ/ الإهلاكات: حسب نص المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، فإن "العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسم يمكن

تقييدها مباشرة كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها" ، بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي لم يحدد القيمة المنخفضة للتثبيت.

ب/المؤونات وخسائر القيمة: حسب نص المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 : "تم قبول مبدأ تكوين الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم المتعلقة بالمحزونات أو الغير، المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية مرتبطة تسجيلها محاسبيا في السنة المالية وعرضها في الجدول الخاص بكشف المؤونات"

1-3/ التأكيد على الارتباط بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي:

حسب نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، فإنه : " يجب على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة".

1-4/ المصاريف التمهيدية:

حسب نص المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، الفقرة 03، "تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإطفاء الأصلي".

1-5/ مصاريف البحث والتطوير:

حسب نص المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، فإن مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة تخصم من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

1-6/ إعادة تقييم التثبيات:

حسب نص المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، فإنه يتم دمج فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات من تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، كما يقيد فائض مخصصات الإهلاك المتأتي من عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة.

2/ أهم التعديلات التي أتى بها قانون المالية السنوي لسنة 2010⁽¹³⁾ :

1-2/ الإهلاكات والمؤونات:

حسب نص المادة 08 من قانون المالية السنوي 2010 فانه:

- تم إعادة صياغة الفقرة المتعلقة بالقيمة المنخفضة للتثبيات حيث يعتبر إجراء تنظيمي لم يمس مضمون الفقرة.
- الأملاك المتحصل عليها بصورة مجانية تسجل في أصول المؤسسة بقيمتها السوقية.
- قاعدة حساب القسط السنوي للإهلاك القابل للخصم جبائيا بالنسبة للسيارات السياحية هو 1.000.000 دج للوحدة، كما أن هذا السقف لا يطبق على المؤسسات التي تشكل هذه السيارات نشاطها الأساسي.
- قاعدة حساب الإهلاك للتثبيات الخاضعة لـ ر.ق.م هو سعر الاقتناء أو سعر التكلفة دون الـ ر.ق.م (HT) ، أما قاعدة حساب الإهلاك بالنسبة للتثبيات غير الخاضعة لـ ر.ق.م هو سعر الاقتناء بكل الرسوم (TTC).
- إهلاك التثبيات يتم على أساس طريقة الإهلاك الخطي، غير أنه يمكن للمؤسسات أن تطبق الإهلاك المتناقص أو المتزايد حسب الشروط المنصوص عليها جبائيا.
- في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهلاك على أساس مدة مساوية لمدة العقد الإيجاري.
- لا يمكن أن تجمع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات.

2-2/ المعالجة الجبائية لإعانات الاستغلال:

حسب نص المادة 09 من قانون المالية السنوي لـ 2010 تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها.

2-3/ العجز المالي:

حسب نص المادة 10 من قانون المالية السنوي لـ 2010 فانه: " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز الزائد يُنقل بالترتيب، إلى السنوات الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز". وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

2-4/ قابلية خصم بعض الأعباء:

أ / الأعباء المتعلقة بالإشهار المالي و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و الثقافية :

حسب نص المادة 11 من قانون المالية السنوي لـ2010 فإنه: يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب وكذا النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى تنظيم المهرجانات الثقافية أو ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين والطبيعيين شرط أن لا تتجاوز حد أقصاه ثلاثون مليون دينار 30.000.000 دج.

ب / المصاريف التمهيدية:

حسب نص المادة 11 من قانون المالية السنوي لـ2010 تم سن نفس النص السابق في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 مع إضافة عبارة تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح السنوي الموافق.

2-5 / إعادة تقييم الأصول:

حسب نص المادة 13 من قانون المالية السنوي لـ2010 فان فائض القيمة أو ناقص القيمة الناتج عن إعادة التقييم الحر للثبنيات الواردة في أصول الميزانية له انعكاس على النتيجة الجبائية (فائض القيمة يدمج، وناقص القيمة قابل للخصم).

ورغم كل هذه التعديلات والإجراءات المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، فإنها تبقى غير كافية لإحداث الانسجام بين النظامين لذلك سنحاول اقتراح بعض التدابير التي من شأنها تقليص الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

ثالثا: التدابير المقترحة لجعل النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي (القواعد الجبائية) منسجمين:

في إطار الاهتمام بإحداث الانسجام بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي، يلاحظ أن أغلب المواد المعنية بالتعديل تم التطرق إليها وتعديلها، إلا أنه تبقى هناك بعض المواد الجبائية التي تتطلب الانسجام والتي يمكن تبينها من خلال الاقتراحات التالية:

1 / التمييز بين الثبنيات والأعباء:

1-1 / مفهوم الأصل:

في إطار اعتماد مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني يجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح ودقيق للأصل لرفع اللبس والغموض الواقع بالنسبة لعقود التداول من الباطن و عقود التأجير، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصولاً حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل.

وفي هذا الإطار على الإدارة الجبائية اعتماد التعريف الوارد في S.C.F بصفة صريحة، ولا يمكن الاستدلال بنص المادة 06 من ق.م.ت لسنة 2009 التي تفرض على المؤسسات وجوب احترام التعاريف الواردة في S.C.F ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية، لأن أغلب هذه المفاهيم تتعارض معها كونها مستوحاة من المرجعية الدولية.

1-2/ نفقات البحث والتنمية:

في غياب تعريف جبائي دقيق للثبنيات المعنوية وكذا صعوبة التمييز بين نفقات البحث ونفقات التنمية، فإننا نقترح اعتماد نفس المعالجة المحاسبية، ففي حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التنمية لأي مشروع فإنه يتم معالجة هذه النفقات كأنها أنفقت كلها في مرحلة البحث، وبالتالي تسجل كأعباء، أما نفقات التنمية لأي مشروع إذا توفرت فيها الشروط المتعلقة بالثبنت المعنوي فإن تكلفتها تدرج ضمن الثبنيات المعنوية ويتم إهلاكها حسب مخطط الإهلاك⁽¹⁴⁾.

2/ إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم:

في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيمة الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، وفي غياب مثنين مؤهلين للقيام بهذه العملية، فإن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حالياً ليست مهياً لاستخدام هذه الطريقة وما ينجر عنها من تكاليف و عليه التدابير الجبائية المقترحة هي استبعاد هذه الطريقة من الطرق المعتمدة جبائياً، بمعنى الإبقاء على طريقة التكلفة التاريخية، وفي فترات معينة تتدخل وزارة المالية لفرض إعادة التقييم للأصول بصفة منتظمة بدلاً من إعادة التقييم الحر.

3/ تقدير تكلفة الثبنيات:

على العموم فإن تكلفة اقتناء الثبنت من المنظور الجبائي مماثلة لتكلفة الثبنت حسب S.C.F ، باستثناء الأتعاب المهنية الخاصة بالمهندسين و المعمارين، والتي نقترح على الإدارة الجبائية أن تعتمدها كأساس لحساب تكلفة الأصل لتتطابق مع قواعد التقييم المعتمدة في S.C.F ، أما فيما يخص تكاليف التفكيك والتجديد فإذا كانت تشكل إلزاماً للمؤسسة فإنه يتم إضافتها إلى تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، و عليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تستبعد منها من تكلفة الأصل، بمعنى اعتبارها كأعباء تخصم فوراً حين يتم إنفاقها.

4/ طرق حساب الإهلاك:

حسب S.C.F فان طرق حساب الإهلاك المعتمدة تتمثل في الطريقة الخطية، طريقة الإهلاك المتناقص و طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج، في حين النظام الجبائي يعتمد الإهلاك الخطي، المتناقص والمتصاعد، إذن الاختلاف بين التشريعين قائم حول الإهلاك حسب وحدات الإنتاج ، وعليه فإننا نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد هذه الطريقة مع إرفاق طلب كتابي مع التصريح السنوي بخيار هذه الطريقة، ويعتبر خيارا لا رجعة فيه بالنسبة للمؤسسات التي طلبت الاستفادة منه.

5/ اعتماد الأصول المركبة:

مصطلح الأصول المركبة من المنظور الجبائي يعتبر مفهوم جديد، وعلى الإدارة الجبائية أن تعتمد حتى تساير التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي. ولهذا نقترح على الإدارة إصدار تعليمات تخصص لتعريف الأصول المركبة وتحديد المعايير والأسس المعتمدة لاعتبار عنصر ما كأصل منفصل على الأصل الرئيسي.

5-1/ المصاريف اللاحقة المتعلقة بصيانة الأصول المركبة:

من المنظور المحاسبي فإن هذه النفقات تضاف إلى القيمة الأصل وتهلك حسب مدة إهلاك تختلف عن مدة إهلاك الأصل الرئيسي، أما من المنظور الجبائي فنقترح أن تأخذ هذه النفقات كأعباء تسجل في جانب التكاليف ولا تدمج في تكلفة الأصل ولا يتم إهلاكها، بمعنى أنها تخصم مباشرة عند إنفاقها.

5-2/ مدة إهلاك الأصول المركبة:

من منظور محاسبي فإن مدة الاستخدام هي المدة الحقيقية التي انتفعت بها المؤسسة من التثبيت، بخلاف الإدارة الجبائية التي تعتمد المدة العادية للاستخدام، وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تتبنى المدة الحقيقية للاستخدام أو أن تبقى مستخدمة للمدد العادية المتعارف عليها مع إلزام المؤسسات بإجراء معالجات بالنسبة للاهلاكات الإضافية لأنه غالبا ما تكون المدة العادية المستخدمة جبائيا أقل من المدة الحقيقية للاستخدام المستعملة محاسبيا .

6/ قاعدة حساب الإهلاك للتثبيات غير المركبة:

6-1/ القيمة المتبقية:

يُحسب الإهلاك المحاسبي على أساس قيمة التثبيت مع تخفيض القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بخلاف الإهلاك الجبائي الذي يحسب على أساس قيمة الأصل

دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية عند التنازل عنه⁽¹⁵⁾، ونقترح في هذا الإطار على الإدارة الجبائية أن تتكيف مع S.C.F. وتعتمد القيمة المتبقية ولكن بشروط: كتوفير مختصين لتقييم الأصل المراد التنازل عنه مسبقا أو الإبقاء على الطريقة السابقة مع استبعاد القيمة المتبقية ويتم معالجتها من خلال تطبيق إهلاك إضافي.

6-2/ خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيت:

محاسبيا فان أساس حساب الإهلاك يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة (يتم طرحها)، أما جبائيا فان أساس حساب الإهلاك هو قيمة الأصل دون طرح خسارة القيمة⁽¹⁶⁾. ونقترح على الإدارة الجبائية في هذا المجال ألا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات القابلة للإهلاك وإنما تعترف بها بالنسبة للتثبيتات غير القابلة للإهلاك.

الخاتمة

يترتب عن تطبيق النظام المحاسبي المالي انعكاسات ايجابية وسلبية في نفس الوقت على كل الأطراف الناشطة والفاعلة في الوسط الاقتصادي، والتي لا يمكن قياسها وحصرها بصورة دقيقة. فبالرغم من كل ما يحققه هذا النظام من ايجابيات على المدى الطويل كتوفير إطار عام ينظم الممارسة المحاسبية ويقدم معلومة مالية مقروءة وقابلة للمقارنة تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة، إلا انه هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تعترض الوصول إليها والمتعلقة بالبيئة الجزائرية في حد ذاتها وخصوصا تلك المتعلقة بالتقييم والقواعد الجبائية.

وفي ظل كل هذه المحددات لا يمكن أن تتوافق القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا في نطاق ضيق لما يترتب من انعكاسات عن الإيرادات العامة للدولة، وعليه كان لزاما على الإدارة الجبائية أن تساير هذه التغيرات من خلال إصدار بعض النصوص الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

ورغم التدابير التي اتخذتها الإدارة في قوانين المالية السنوية والتكميلية لسنتي 2009 و2010، إلا أنها لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية.

وأخيرا يمكن القول بان النظام الجبائي الحالي ملزم على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وبهدف تكييفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، وعليه يجب على الإدارة الجبائية وإدراكا منها بأهمية هذا الجانب اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين و المحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

هوامش المادة العلمية

- 1- الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، ص ص 20-07.
- 2-DUCASSE.E et autres, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Pages Bleues Internationales, Bouira, Algérie, Novembre 2010, p54.
- 3- جاحدو رضا و آخرون، أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 06-05 ماي 2013، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص 6.
- 4- WWW.COMPTA-SOFT.COM, Osmane hamza, conséquences fiscales des nouvelles normes comptables IFRS, consulté le 15/03/2014, p76.
- 5- بكحل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف، 2009/2008، ص 104.
- 6- DJILLALI Abdelhamid, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Séminaire portant sur la normalisation comptable internationale, 24-27 Septembre /2005, Koléa, Alger, p 21.
- 7- الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 21.
- 8- DJILLALI Abdelhamid, op.cit, p 22.
- 9- الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 18.
- 10- MEROUANI Samir, Le projet du nouveau système comptable Algérien, Anticiper le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure de commerce, Alger, 2006/2007, p134.
- 11- MEROUANI Samir, op.cit, p 9.
12. الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 2009/07/26، المتضمنة قانون المالية التكميلي لـ 2009، ص ص 4-6.
13. الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة في 2009/12/31، المتضمنة قانون المالية السنوي لـ 2010، ص ص 5-6.

14- Robert Obert, pratique des normes IFRS, 3 éme édition, DUNOD, Paris, 2006, p286.

15- WWW.COMPTA-SOFT.COM,Osmane hamza, op.cit, p 50.

16- THOMAS Grute, les incidences fiscales des IAS/IFRS en France, expertise juridique et fiscale, institut supérieur du commerce, Paris ,2004.