

العنوان

أثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهلاك الأصول - دراسة حالة مؤسسة الرياض سطيف -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبة:

-د/ولهي بوعلام

- ملاك حورية

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيس اللجنة	أستاذ محاضر ب	1- الدكتور غربي حمزة
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ	2- الدكتور ولهي بوعلام
مناقشا	أستاذ مساعد ب	3- الأستاذ بدروني عيسى



يقول الباري سبحانه ﴿ ولو أنما في الأرض من شجرة أقلام والبحر يمده من بعده سبعة أبحر ما

فدنت كلمات الله إن الله عزيز حكيم ﴿ الآية 27 سورة لقمان .

سبحانك ربنا تنزهت عن النقص والعلل و خلقت الإنسان فيه النسيان والزلل .

الإهداء

إلى أبي الأول العظيم، من مرسل في حرف اسمه الذهبيّة وغرس الإيمان بكفه الحانية
الندية ومرت عيناه بأكية شوقا إلي ودعا الله أن ينجيني من نار يوم القيامة العصيّة، حبيب القلب و
قرت العين مرسولي محمد صل الله عليه وسلم.

إلى نبضات قلبي المنشارعة ونظرات عيني الملقانية أبتى أمدك الله بطول العمس وحسن العمل،
إلى جواز سفري إلى الجنة وثمرّة الحب الناضجة من سكنت في جنبات نفسي وأردد اسمها في
سكناتي وهمسي أمي التي أشعرها بقولي فقلت:

و تفنّحت عيناك لميالك مبهورا .

و هل إلا بك كنت قائما مسورا

كنكنته نكنت في حبك الغمورا .

ووددت لك خير فلم يكن إلا

لأنك بساطة أنت الدرر المنتورا .

فلم أسطع الإلخاص والإلخاص

إلى أخي ياسين وزوجته صورية وأخي صالح وأختي فاطمة الزهراء .

إلى رفيفات الدرر وفراشات القلب وضحكات الأمس واليوم والغد صديقاتي كل

باسمها .

وكل من أحببهم في الله والله ممن عرفوني ومن لم يعرفوني .

و إلى كل طالب علم صادق .

شكر و امتنان .

إلهانا تتابع برك و اتصل خيرك و عظم رفقك و تناهى إحسانك و صدق وعدك و عمت
فواضلك و نمت نوافلك و لم تسبق حاجة إلا قضيتها و تكفلت بنسييرها اللهم لا ثقة إلا بك و لا أمل إلا
فيك و لا تسليم إلا لك و لا تفويض إلا إليك فلك الحمد جدا طيبا مباركا فيه ملء السموات و ملء
الأرض و ملء ما بينهما و ملء ما شئت من شيء بعد .

ثم أشكر من فضل علي و فاضت سريره العلمية إلي و أنست بنواضعه اللامتناهي المشرف
الدكتور : و لهي بوعلام للإشراف على هذا البحث و الذي لم يمسك علي مما علمه الله و لم ينواني
بإضفاء توجيهاته السديدة لأجل إتمام هذا العمل ، نسأل الله أن يلبسه لباسي العافية و التقوى و أن
تختم له بالحسنى ، و بحسبه ممن وجد القبول في السماء و الأرض . كيف لا أشكره ، و قد كان
شخصيته أخلاقية ، شخصية حانية ، شخصية عالمة ، فالشين شهادة ، و الكاف كرامته ،
و الراء رفعة ، و الألف أمانة ، لك شكري مع إكباري .

كما لا يفوتني أن أتوجه بامثاني و عرفاني للأساذ أبو بكر مزنيقات و الأساذ مرشيد
عروة و لمن أفادي من الأساذة الفضلاء ، كما أشكر كادر مكتب المحاسبة و المالية على النسيير
الذي منحوني إياها و بسطهم لكف المساعدة في كل حين ، و كل من ساهم على جمع المسنويات حتى و
لو كانت نصيحة .

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
24	معدلات الإهلاك المتناقص	01
54	جدول اهتلاك الأصول	02
56	جدول حساب النتيجة	03
60	جدول فائض القيم المهني	04
61	جدول النتيجة الجبائية	05
74	الحلول المقترحة و الإيجابيات و السلبيات	06
83	جانب الأصول من الميزانية العامة للمؤسسة موضوع الدراسة	07
85	جدول معدلات إهلاك أصول المؤسسة	08
86	جدول اهتلاك أصول المؤسسة	09
87	جدول اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا	10
87	النتيجة المحاسبية للمؤسسة في 2013/12/31	11
89	جدول اهتلاك السيارة السياحية جبائيا	12
89	جدول النتيجة الجبائية للمؤسسة بدون إضافة الإهلاك المرفوض	13
90	جدول النتيجة الجبائية للمؤسسة بإضافة الإهلاك المرفوض	14

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
59	حساب الربح الجبائي من خلال النتيجة المالية	01
79	الهيكل التنظيمي لإدارة شركة الرياض سطيف	02
82	شكل تمثيلي لشركات مجمع الرياض سطيف	03
84	يوضح حجم أصول المؤسسة الجارية مقارنة مع أصولها غير الجارية	04

قائمة الإختصارات:

الرمز أو الإختصار	الدلالة	
AIS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IBS	Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
PNC	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

الفهرس العام

الفهرس العام

	البسمة .
	الإهداء .
	شكر وامنتان.
	فهرس المحتويات.
	قائمة الجداول .
	قائمة الأشكال .
	قائمة المصطلحات.
	قائمة الملاحق.
أ- ز	مقدمة عامة .
	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لإهلاك الأصول .
08	تمهيد .
09	المبحث الأول : مدخل عام للأصول .
09	المطلب الأول : مفهوم الأصول و تصنيفاتها الأصول .
09	أولا : مفهوم الأصل.
10	ثانيا: تصنيف الأصول.
11	المطلب الثاني : الأصول غير الجارية وفق SCF.
12	أولا : التثبيتات المعنوية.
14	ثانيا : التثبيتات العينية.
16	ثالثا : التثبيتات المالية.
18	المطلب الثالث : الأصول الجارية وفق SCF.
19	أولا : المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
20	ثانيا: حسابات دائنة واستخدامات مماثلة.
23	ثالثا: الموجودات وما شابهها.
24	المبحث الثاني : ماهية إهلاك الأصول.

24	المطلب الأول : مفهوم إهلاك الأصول.
26	المطلب الثاني : دور الإهلاك.
26	المطلب الثالث : أسباب وأهمية حساب الإهلاك.
26	أولا : أسباب حساب الإهلاك.
27	ثانيا : أهمية حساب الإهلاك.
29	المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية والجبائية لهلاك الأصول.
29	المطلب الأول : معالجة اهلاك الأصول وفق النظام المالي المحاسبي.
33	المطلب الثاني : معالجة اهلاك الأصول وفق المنظور الجبائي.
33	أولا : شروط قابلية خصم الإهلاك.
35	ثانيا: طرق الإهلاك وفق التشريع الجبائي الجزائري.
37	خاتمة .
38	الفصل الثاني : أسباب وأوجه وآثار الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لهلاك الأصول.
39	تمهيد .
40	المبحث الأول : أسباب و أوجه الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية لهلاك الأصول .
40	المطلب الأول : القواعد المحاسبية لهلاك الأصول.
40	أولا : حسب المدة
41	ثانيا : تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.
44	المطلب الثاني : القواعد الجبائية لهلاك الأصول.
44	أولا : حسب المدة
46	ثانيا: تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية.
47	ثالثا: التسقيف المالي للأصول.
48	المطلب الثالث : أسباب وأوجه الإختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية لهلاك الأصول.
48	أولا : أسباب الإختلاف.

- 49 ثانيا : أوجه الإختلاف.
- 51 المبحث الثاني : أثر الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية
لاهلاك الأصول .
- 51 المطلب الأول : أثر الإختلاف على النتيجة المحاسبية.
- 51 أولا : مفهوم النتيجة المحاسبية.
- 51 ثانيا : تحديد النتيجة المحاسبية.
- 57 المطلب الثاني :أثر الإختلاف على النتيجة الجبائية.
- 57 أولا : مفهوم النتيجة الجبائية.
- 59 ثانيا : تحديد النتيجة الجبائية.
- 62 المطلب الثالث : أثر الإختلاف على قرارات المؤسسة.
- 62 أولا: أثر القواعد المحاسبية على قرارات المؤسسة.
- 65 ثانيا: أثر القواعد الجبائية على قرارات المؤسسة.
- 67 المبحث الثالث : معالجة الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.
- 67 المطلب الأول : تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية.
- 67 أولا : التعديلات التي جاء بها قانون المالية التكميلي
لسنة 2009.
- 68 ثانيا: التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2010.
- 69 ثالثا: التعليمه الصادره في 2009/10/29.
- 69 المطلب الثاني :إقتراحات للتقليل من الإختلافات.
- 70 أولا: تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي
المالي.
- 71 ثانيا: المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة
المحاسبية لها بطريقة تحافظ على الخصائص النوعية للحسابات.
- 73 ثالثا: السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد
النظام المحاسبي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.
- 75 خلاصة .

	الفصل الثالث : دراسة حالة لمؤسسة رياض سطيف .
76	تمهيد .
77	المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة.
77	المطلب الأول : نشأة المؤسسة .
78	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
80	المطلب الثالث : الشركات التابعة للمؤسسة.
83	المبحث الثاني : الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة.
83	المطلب الأول : عرض أصول المؤسسة وطريقة الإهلاك المتبعة.
83	أولا : عرض أصول المؤسسة
85	ثانيا : طريقة الإهلاك المتبعة
86	المطلب الثاني : النتيجة المحاسبية للمؤسسة .
89	المطلب الثالث : النتيجة الجبائية للمؤسسة .
92	خلاصة .
93	الخاتمة .
97	قائمة المراجع .
103	الملاحق .

مقدمت عامت:

مقدمة :

نتيجة للتطورات والتحولات الاقتصادية التي شهدها العالم، ولكي تواكب الجزائر هذه التطورات جعلتها تقوم بالعديد من الإصلاحات، ما أسفر عن التحول من الإقتصاد المخطط إلى إقتصاد السوق ومنه الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الذي هو مستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ FARS) مع الأخذ بعين الإعتبار الوضع الإقتصادي الداخلي والوضع الإجتماعي، وعلى أن هذا النظام يسعى لتوفير شفافية المعلومة ووضوحها والمصدقية في القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى حدوث إنعكاسات على الأطراف ذات المصلحة مع المحاسبة خاصة التشريعات الجبائية.

وكما هو معلوم فلأجل تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الضريبة فلا بد من المرور بالنتيجة المحاسبية كما هو معمول في أغلب الدول، ونظرا للتغير في القواعد المحاسبية في شكلها الحالي والتي مست بصورة مباشرة عناصر تحديد الضريبة، فهي أصبحت أكثر إستقلالية عن القواعد الجبائية وخدمة للمستثمر بالدرجة الأولى أكثر من الصالح العام عما كان عليه في المخطط PNC، فالإصلاحات المحدثة على القواعد المحاسبية لم يصاحبها إصلاح للقواعد الجبائية ما أدى إلى تعارض في بعض العناصر خاصة في جانب إهلاكات الأصول وكيفية تقييمها، ومنه فإن أي تغير يطرأ على النتيجة المحاسبية ينتج عنه تغير في النتيجة الجبائية.

1. إشكالية الدراسة :

رغبة في معرفة آثار الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول تم طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

- إلى أي مدى يؤثر الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول على النتيجة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

2. الأسئلة الفرعية :

- ماهي الطرق المحاسبية لمعالجة اهتلاك الأصول حسب النظام المحاسبي المالي الجديد؟
- ماهي طرق الإهتلاك حسب التشريع الجبائي؟
- هل بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد إختلفت القواعد المحاسبية لاهتلاك الأصول عن القواعد الجبائية؟
- وهل لهذا الاختلاف أثر على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمؤسسة؟
- هل للجهات الوصية جهد للتقليل من الإختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول؟

3. فرضيات البحث :

- طريقة الإهتلاك المطبقة وفق SCF هي نفسها في PCN بالإضافة لطريقة الإهتلاك حسب طريقة عدد الوحدات المنتجة.
- طريقة الإهتلاك الخطي هي الطريقة المطبقة وفق النظام الجبائي مع السماح بتطبيق طريقة الإهتلاك المتناقص والمتزايد لبعض الأصول.
- يؤثر الإختلاف الناشئ بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول بشكل مباشر على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمؤسسة الإقتصادية.
- بعد تطبيق النظام المحاسبي ظهرت العديد من الإشكالات مع النظام الجبائي.

4. أهمية البحث :

- تعتبر الجزائر من بين الدول التي تعتمد في تحديدها للربح الخاضع للضريبة على الربح المحاسبي إذن فالربح المحاسبي يعتبر القاعدة أو أساس لحساب النتيجة الجبائية، لذا تتمثل أهمية الموضوع في معرفة أهم الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول والآثار المترتب عن ذلك في إمكانية لإعادة النظر بالنسبة للقواعد المحاسبية وتهذيبها أكثر لتوافق المنظومة الجبائية أو تكييف القواعد الجبائية بشكل أكثر مرونة مع القواعد المحاسبية.

5. أهداف البحث :

- التعرف على أصول المؤسسة التي تهتك من بين مجمل أصولها.
- التعرف على القواعد الجديدة في معالجة الأصول في النظام المالي المحاسبي.
- التعرف على طرق الإهتلاك المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

- التعرف على آلية تعامل المشرع الجبائي مع اهتلاكات الأصول في النتيجة الجبائية بعد التسجيل في النتيجة المحاسبية.
- التحقق من وجود أثر على النتيجة الجبائية كيف ما كان شكله بسبب الاختلاف في التعامل مع اهتلاكات الأصول محاسبيا وجبائيا.
- التعرف على وضعية المؤسسات الجزائرية بخضوعها للنظامين المحاسبي والجبائي في ظل اختلاف قواعدهما.

6. أسباب إختيار الموضوع :

- إستحبابا ورغبة من الطالبة للتخصص في المجال الجبائي وميلها للبحث في هكذا مواضيع.
- لحدائة الموضوع نسبيا.
- التحول الذي شهدته الجزائر من خلال الإنتقال للنظام المالي المحاسبي وانعكاسه على المنظومة الجبائية.
- التغيير المستمر للقواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ما يحدث اختلافات متجددة.
- وأيضا يرجع إختيار الموضوع لمعرفة هل يجب على الجزائر لتبنيها القواعد المحاسبية المستصاغة من المعايير المحاسبية الدولية إصلاح المنظومة الجبائية وجعلها أكثر مرونة، أم على الجزائر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما هي وإيجاد بدائل أخرى لتغطية نقص مردودية الضرائب نتيجة لذلك.

7. المنهج المتبع :

- فلأجل رصد الإجابة على الإشكالية ومختلف الأسئلة أستخدم المنهج الوصفي التحليلي قصد إبراز بعض المفاهيم والتعاريف المتعلقة باهتلاك الأصول، ومعرفة عامة عن القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والاختلاف بينهما في معالج الأصول والأثر الناتج عن ذلك، ثم تم القيام بالدراسة التطبيقية المتمثلة في إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي في دراسة حالة المتمثلة في مؤسسة الرياض سطيف.

8. الدراسات السابقة :

– تحليل أثر الإهلاك على الهيكلة المالية في المؤسسة الاقتصادية، للباحث حجاج مهدي مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة المدية سنة 2008. حيث طرح إشكالية كيف يمكن للإدارة المالية أن تستغل طرق الإهلاك لتحسين الهيكلة المالية للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، ومؤسسة اتصالات الجزائر موبيليس بصفة خاصة.

قام الطالب بتقسيم بحثه إلى جانب نظري في فصلين تناول فيهما ما يتعلق بالإدارة المالية ومصادر تمويل المؤسسة، كما تطرق لمختلف طرق الإهلاك والمعالجة الجبائية له، أما الفصل الثالث كان عبارة عن دراسة ميدانية لمؤسسة موبيليس. وخلص الطالب لمجموعة من النتائج نذكر أنه يمكن للإدارة المالية أن تختار التوليفة من مصادر التمويل الذي يضمن لها التوازن بين الربح المتوقع وبين كافة المخاطرة المالية، بتصنيف مصادر التمويل من منظور محاسبي، مالي، تسييري. وهناك عدة طرق لحساب قسط الإهلاك، على أن أغلب الباحثين يفضلون طريقة الإهلاك المتناقص. كما تظهر محدودية التشريع الجبائي فيما يخص الإهلاكات بعدم تبنيه بعض طرق الإهلاك المستعملة مثل الإهلاك الإستثنائي، والإهلاك المؤجل.

– أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري للباحثة بوسبعين تسعديت مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية المدرسة العليا للتجارة سنة 2010. تحت إشكالية ماهي آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري وما مدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته؟

في هذا البحث تم تقسيمه إلى أربعة فصول وتوصلت فيه إلى عديد النتائج منها اعتبار النظام المحاسبي مصدر المعلومة المالية، وأن ماهية الجبائية تحدد من خلال التصور الإقتصادي والإجتماعي والسياسي لدور الدولة. يتضمن النظام الجبائي الجزائري جملة من القواعد تبقى تواصل علاقة المحاسبة والجبائية، وأن نقاط الإختلاف بين النظامين من شأنها أن تؤثر على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان، كما أن الدولة تعمل جاهدة على ضمان استمرارية النظام المحاسبي و تكيف القواعد الجبائية معه.

– الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية للباحثين جاوحدو رضا وإيمان جلييلة حمدي سنة 2013، اللذان طرحا إشكالية حول ما أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي؟ وما المتطلبات الأساسية لإحداث التكيف بينهما؟

حيث تم التطرق فيها للعوامل المسبب للإختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية النظام الضريبي وأثر الإختلاف والتوافق بينهما، كما تناولنا تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في عدم التوافق بين المعايير والنظام الضريبي وإمكانية تكيف هذا الأخير مع المعايير الدولية، وكانت الدراسة الميدانية عبارة عن استبيان موجه لمجموعة من الأكاديميين الجامعيين ومحافظي الحسابات ومفتشية الضرائب بمجموعة من الأسئلة حول إشكالية الدراسة.

– واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة تحليلية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة) للباحثة سمية فضيلي مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، سنة 2014 تحت إشكالية ما هو واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية حيث حاولت الباحثة على عدة أسئلة للتوصل من خلالها إلى النتائج التالية : أن المؤسسات لا تطبق جميع قواعد النظام المحاسبي ، وأن الموظفين لا يمتلكون الخبرة لمسايرة هذا النظام، كما توصلت إلى أن واقع المؤسسة الحالي والبيئة المحاسبية الجزائرية لا يخدم استمرارية النظام المحاسبي.

9. تحديد إطار الدراسة :

يتحدد الإطار الزمني للدراسة في دراسة النتيجة الجبائية لسنة 2013 كما تحدد الإطار المكاني بالدراسة الميدانية لمؤسسة الرياض سطيف .

10. هيكل البحث :

اقتضت منهجية الدراسة إلى تقسيمها على ثلاثة فصول، تتقدمهم مقدمة عامة عما سيتناول، ثم يليها الفصل الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي لاهتلاك الأصول مقسم على ثلاثة مباحث المبحث الأول مدخل عام للأصول المبحث الثاني ماهية إهلاك الأصول المبحث الثالث المعالجة المحاسبية والجبائية لاهتلاك الأصول

ليعقبه الفصل الثاني بعنوان : أسباب وأوجه وآثار الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها ليقسم هو الآخر على ثلاثة مباحث المبحث الأول أسباب وأوجه الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول المبحث الثاني أثر الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول المبحث الثالث معالجة الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول

أما الفصل الثالث الخاص بالدراسة الميدانية في مؤسسة الرياض سطيف قسم في بحثين عرض في الأول تقديم عام للمؤسسة، والمبحث الثاني تم فيه عرض الوضعية المالية والوضعية الجبائية للمؤسسة. لتختتم الدراسة بمجموعة من الإستنتاجات والتوصيات وآفاق تكون منطلقا لإشكاليات مستقبلية يظن أنها بحاجة للطرح.

11. صعوبات البحث :

- قلة المراجع المتتالة لهذا الموضوع.
- عدم إلمام موظفي المؤسسات بالقواعد المحاسبية والجبائية المختلفة.
- عزوف بعض المؤسسات برفضها الإطلاع على الميزانيتين المحاسبية والجبائية.
- عدم تطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي الجديد SCF وبقاءها على نصوص المخطط المحاسبي PNC ما أعاق تجسيد الجانب النظري على الواقع العملي.

الفصل الأول :

الإطار المفاهيمي لامتلاك الأصول

تمهيد :

تعتبر الأصول المكون أو المقوم الرئيسي لأجل قيام أي كيان معنوي وبدأ ممارسة نشاطه الذي من أجله أنشأ، وتختلف أصول المؤسسة حسب طبيعتها فنجد الأصول غير الجارية والتي تتضمن الأصول المعنوية (غير الملموسة) والأصول العينية (الملموسة) والأصول الجارية. وتعرض هذه الأصول مع مرور الزمن والإستعمال في أنشطة المؤسسة إلى التآكل والتقادم، لذا سيكون الهدف من هذا الفصل هو إبراز مفهوم الأصول وتصنيفاتها والأحكام المحاسبية والجبائية التي تحكم تقادم استثمارات المؤسسة المتمثلة في طرق الإهلاك.

لذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى :

- **المبحث الأول :** مدخل عام للأصول.
- **المبحث الثاني :** ماهية اهتلاك الأصول.
- **المبحث الثالث :** المعالجة المحاسبية والجبائية لاهتلاك الأصول.

المبحث الأول : مدخل عام للأصول .

إن المؤسسة كشخص معنوي وكيان قائم بذاته يتوجب أن تتوفر على عدة مقومات لقيام هذا الكيان وتعتبر الأصول من أهم هذه المقومات فهي تمثل كل الموارد والوسائل التي تستخدمها المؤسسة لبدأ نشاطها وتسيير أعمالها سواء الصناعية أو التجارية أو الخدمية وسيتم تناول في هذا المبحث مفهوم الأصول والتعرف كذلك على تصنيفاتها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد.

المطلب الأول : مفهوم الأصول وتصنيفاتها

أولا : مفهوم الأصل .

يعرف الأصل على أنه "مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها في مزايا اقتصادية مستقبلية".¹

ويعرف "هو عنصر له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة، بحيث هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق مفعة) ويسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية² :

✓ إحتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية.

✓ إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية مع الأخذ بعين الإعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر).

✓ إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد.

✓ إمكانية حساب تكلفته أو قيمته عند تقييمه بكل موثوقية عالية.

كما يعرف أيضا بأنه "مورد يسيطر الكيان نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للكيان".³

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادر بـ 2009/03/25، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، ص 81.

² - محمد لعربي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيات)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، أيام 13-15/10/2009، ص 2.

³ - طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2009 ص 499.

وكذلك يعرف بأن "الأصول تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية".¹

ثانيا : تصنيف الأصول

تصنف الأصول إلى صنفين فقد نص معيار المحاسبة الدولي (ISA01) أنه يتطلب تصنيف الأصل على أنه متداول وغير متداول، فيكون الأصل متداولاً إذا كان ينطبق عليه واحدة مما يلي :

✓ عندما تحتفظ المؤسسة بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

✓ عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.

✓ في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة ولا يوجد قيود على استعماله.

أما الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط أعلاه، فتصنف أصول غير متداولة.²

" تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولاً غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولاً جارية".

وتحتوي الأصول الجارية على ما يلي :

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها واستهلاكها في إطار دورة الإستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة.

- الأصول التي تتم حيازتها أساساً لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الإثني عشر شهراً .

- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

كما تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي :

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27 الصادر بـ2008/05/28، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة رقم 20، ص 13.

² - محمد أبو نصار، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2014، ص 32.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للأصول وطرق الإهلاك

- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية احتياجات الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا إبتداء من تاريخ الإقفال.¹

إلا أن هناك من الباحثين من يرون أن الترتيب العقلاني للأصول من الناحية الإقتصادية يمكن تصنيفه إلى نوعين : الأصول الثابتة والأصول المتداولة.

قسم الأصول الثابتة : يضم القيم الثابتة والتي تمتاز بسيولة ممكنة التحقيق على المدى الطويل، وأيضا القيم الثابتة مؤقتا وهي ذات السيولة الممكنة تحقيقها خلال الدورة القادمة بمقتضى عقد أو إتفاقية أو لأن الأموال لا يمكن تحصيلها على المدى القصير.

أما قسم الأصول المتداولة فيضم : قيم الإستغلال، القيم المحققة، والقيم الجاهزة.²

المطلب الثاني : الأصول غير الجارية وفق SCF

فيما يخص هذا الجزء من الأصول فقد صنف النظام المالي المحاسبي الجديد الأصول غير الجارية إلى : تثبيبات معنوية، تثبيبات عينية، وتثبيبات مالية.

فالمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 تشير إلى " تتمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيما يأتي :

التثبيبات العينية والمعنوية.

التثبيبات المالية...³.

ويمكن تعريف الأصول غير الجارية حسب قائمة التعاريف بالجريدة الرسمية "هي أصول : مخصصة للإستعمال بصورة مستمرة لاجات نشاطات الكيان، مثل التثبيبات العينية والمعنوية، أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي سنته المالية".⁴

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة 21، ص 13.

² - خميسي شيحة، التسيير المالي للمؤسسة ، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 57، 59.

³ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 14.

⁴ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة بـ 2009/03/25، الملحق 3، ص 81 .

ويعرف معيار المحاسبة الدولي (IAS01) الأصول غير الجارية "هي الأصول التي تعتبر أصولاً متداولة، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتناءها لتسيير أعمال المنشأة وللإستفادة من طاقتها الإنتاجية".¹

وتعرف أيضا "الأصول الثابتة هي كل العناصر المشاركة في نشاط المؤسسة ذات القيمة الثابتة والتي يتوقع من إدراجها في الحسابات الإستفادة من تدفق نقدي مستقبلي، تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الثاني مدينة".²

وفيما يلي يتم التطرق لكل نوع من التثبيات بشيء من التفصيل.

أولا : التثبيات المعنوية (الحساب 20).

حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS38) "التثبيات المعنوي هو أصل غير نقدي والتي ليست لها وجود مادي ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة، في إطار نشاطها العادي. مثل شهرة محل، حقوق التأليف، براءة اختراع العلامات التجارية ... الخ".³

وحسب النظام المحاسبي المالي، يقصد بالتثبيات المعنوية "الموجودات القابلة للتحديد والقياس، وتسجل لغرض استخدامها في النشاط الإنتاجي أو تأجيرها للغير ولأغراض إدارية".⁴

ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية :

1. مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ح 203 : حدد النظام المالي المحاسبي في المادة 121-14

الشروط الضرورية لاعتبار مصاريف التنمية القابلة للتثبيت أصولاً معنوية كالتالي :

- أنه يمكن تقييم هذه المصاريف.
- أن الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية والتطوير أو استعمالها أو بيعها.

¹ - محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 35 .

² - لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، Page bleus، الجزائر، 2011، ص 237.

³ - صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF، الجزائر، 2012، ص 58 ، لا توجد دار الطبع.

⁴ - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 238.

- أن تكون لهذه المصاريف صلة بعمليات نوعية مستقبلية تتطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.¹

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المصاريف الخاصة بالتنمية، البحث والتطوير ويتم هذا التسجيل في مقابل الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية.²

2. برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح 204 : يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حساب إنتاج مثبت للأصول المعنوية 731.

3. الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات ح 205 : يسجل الحساب 205 الإمتيازات أو الرخص المقتناة بهدف اهتلاك حق طوال مدة العقد : إمتياز استخدام، علامات، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا.³

4. فارق الاقتناء أو شهرة محل ح 207 : يعرف النظام المحاسبي المالي فرق الاقتناء على أنه "كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل" ⁵ يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء إيجابيا كان أو سلبيا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.⁶

5. التثبيات المعنوية الأخرى ح 208 : يسجل هذا الحساب القيم الثابتة الملموسة وغير المدرجة في الحسابات السابقة في مقابل حسابات الغير أو الحسابات المالية.⁷

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار النشر جليطي، 2011، ص 69.

² - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 239.

³ - الجريدة الرسمية، العدد 19، ص 57 .

⁴ - عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 71.

⁵ - سمية فضيلي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة تحليلية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، قسم علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2014، ص 25.

⁶ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ، ص 57.

⁷ - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 243 .

ثانيا : التثبيتات العينية (الحساب 21).

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) تعرف التثبيتات العينية " التثبيتات المادية عبارة عن أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة وأنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية إنتاج السلع والخدمات، لإيجارها للغير، حيث مدة الإستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة.¹

وحسب النظام المحاسبي المالي " التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية ".²

1. أراضي ح 211 : وتضم كل الأراضي ملك المؤسسة، بما فيها تكلفة الأراضي القائمة عليها بناية

المؤسسة والتي يجب فصلها على القيمة الكلية للمبنى بكل الطرق الممكنة، ويمكن تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية مثل :

✓ أراضي البناء والورشات ح 2110 : أراضي البناء هي أرضية المبنى وكل الأراضي المخصصة

للبناء، أما الورشات فهي الأراضي غير المغطاة، ويتم عليها نشاط إستغلالي، أو توضع فيها بضائع أو مواد أو عتاد.

✓ مقالع ومناجم ح 2111 : وهي أراضي ملك للمؤسسة حيث يستخرج مواد ولوازم موجهة للإنتاج،

أو للبيع دون تحويل، وهي قابلة للاهلاك عكس الأراضي الأخرى.

✓ أراضي أخرى ح 2112 : بقية الأراضي الممكنة التي لا تندرج في الحسابين السابقين.³

2. عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي ح 212 : يسجل هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن

تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار مياه السقي حيث يعالجها النظام المحاسبي المالي كتثبيتات بحد ذاتها وتدخل ضمن حساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة أراضي.

3. البناءات ح 213 : هي كل العقارات المستحدثة والمقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي وتتضمن

تكلفة المباني :

✓ سعر الشراء في حالة الاقتناء الجاهز.

¹ - صلاح حواس، مرجع سابق، ص 58 .

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 8.

³ - حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة العامة، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر ، 2008، ص- ص 132-

✓ في حالة الإنشاء من المؤسسة نفسها "تدفقات العمال، تكاليف المواد المستعملة، تكاليف المهندسين وتراخيص البناء..." أي مجموع التكاليف.

✓ في حالة الإنشاء من الغير كلفة التعاقد.

4. تركيبات تقنية عتاد ومعدات صناعية ح 215 : تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات التقنية

التي يصعب فصلها عن الأراضي أحيانا كشيكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج.

5. التثبيتات العينية الأخرى ح 218 : المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتهيئات، معدات نقل،

أثاث مكتب، معدات الإعلام الآلي والغلافات القابلة للاسترجاع.¹

✓ المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتهيئات ح 2180 : تشمل منشآت الهندسة المدنية

كالطرق، الجسور، السدود وأيضا الأعمال التي تربط بين عدة استثمارات أو تجعل هذه الأخيرة صالحة للعمل.

✓ معدات نقل ح 2181 : ويحتوي هذا الحساب على كل التجهيزات المخصصة للنقل سواء نقل

المواد أو نقل الأشخاص عن طريق البر، الجو، البحر.

✓ أثاث مكتب ح 2182 : يسجل فيه المكتب، الخزانة، الطاولة... إلخ.

✓ معدات مكتب ح 2183 : يسجل فيه مثلا الآلة الراقنة، الآلة الحاسبة وغيرها من المعدات

الأخرى.²

✓ معدات وأدوات ح 2184 : هي الوسائل الضرورية في الاستخراج، أو التحويل، أو تصنيع

المواد الأولية، وفي تأدية الخدمات التي تدخل ضمن النشاط كآلات مثلا بعملية ما

وفي الواقع يصعب في الميدان التطبيقي الفصل بينهما ولذا وضعنا في حساب واحد.

✓ الغلافات القابلة للاسترجاع ح 2185 : وهي غلافات تحتوي على سلع ما، وتبقى صلاحيتها

لعدة سنوات، فيدوم تداولها بين الموردين والزبائن، كقارورات البوتان.³

¹ - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص-ص 245-247 .

² - حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص-ص 134-135 .

³ - نفس المرجع، ص 135 .

ويدخل أيضا ضمن الحساب 21 عقد يسند بموجبه شخص عمومي "مانح الامتياز" إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي "صاحب الامتياز" تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة طويلة على العموم لقاء حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.¹

وحسب النظام المحاسبي المالي يتفرع هذا الحساب إلى :

1. الأراضي الممنوح امتيازها ح 221 .
 2. عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها ح 222.
 3. البناءات الممنوح امتيازها ح 223.
 4. المنشآت والتركيبات، التقنية الممنوح امتيازها ح 225 .
 5. التثبيات العينية الأخرى الممنوح امتيازها ح 228.
 6. حقوق مانح الامتياز ح 229.
- التثبيات الجاري إنجازها (الحساب 23).**

الهدف من هذا الحساب هو إبراز قيمة التثبيات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ إنتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيات ما. وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيات جاهز لوضعه في الخدمة مع مقابل يتمثل في حسابات التثبيات " الحساب 21".

ثالثا : التثبيات المالية .

حيث تعرف التثبيات المالية بأنها "دين مستحق يجب أن يتم سداه في أجل سنة واحدة، أو سند أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة.²

وينقسم هذا الحساب إلى : مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات، والتثبيات المالية الأخرى.

1. مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات 26 : يعبر هذا الحساب عن إسهامات المؤسسة

في رؤوس أموال الشركات الأخرى، حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي هذا الإسهام كأصول ثابتة

لكونه يدر منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة ويتفرع هذا الحساب

إلى :

✓ سندات الفروع المنتسبة ح 261.

¹ - النظام المحاسبي المالي، Page bleus، متيجة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص 118 .

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، ص 86.

✓ سندات المساهمات الأخرى ح 262.

✓ سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة ح 265.

✓ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع ح 266.

✓ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع ح 267.

✓ الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة ح 268.

✓ عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة ح 269.¹

2. **التشبيات المالي الأخرى ح 27:** يتفرع هذا الحساب إلى :

✓ السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط الحافظة ح 271 : هي التي لا ينوي الكيان أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير.

✓ السندات التي تمثل حق الدين الدائن ح 272 : مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم.

✓ السندات المثبتة لنشاط الحافظة ح 273 : ويتمثل نشاط الحافظة بالنسبة للكيان استثمار كل أصوله أو جزء منها في محفظة السندات.

✓ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - تمويل ح 274.

✓ الودائع والكفالات ح 275 : والتي تشكل ديونا دائنة قابلة للتمائل لقروض.

✓ الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة ح 276 : والتي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة.

✓ عمليات التسديد الواجب القيام بها عن سندات مثبته غير مسددة ح 279.

الضرائب المؤجلة كأصل ح 133²: عرف النظام المحاسبي الضرائب المؤجلة على أنها هي عبارة

عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للتحويل خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية

وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن :

- إختلال زمني الإثبات المحاسبي لمنتوج ما و أخذه في الحسبان في القاعدة الجبائية للسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

¹ - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 256.

² - محمد زرقون، شريفة جعدي، تير زغود، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة حالة مؤسسة خدمية بولاية ورقلة-، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 650.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
 - ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.
 - تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، دون حساب التحيين حيث تسجل وفق :
 - الفوارق التي بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة وأخذها في عين الاعتبار في القاعدة الجبائية؛
 - الخسائر الضريبية أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبية المستقبلية الممكنة؛
 - عند الإقصاءات أو التسويات المنحرفة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة.
- ولا تكون المقاصة ممكنة في مستوى تقديم الميزانية وحسابات النتائج.

يحسم الحساب 133 "ضرائب مؤجلة على الأصول" بالجانب الدائن من الحساب 692 "قرض الضريبة المؤجلة على الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبئ مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)

تتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول في مقابل الحسابات نفسها.¹

المطلب الثالث : الأصول الجارية وفق SCF.

تعرف الأصول الجارية على أنها "أصول يرتقب الكيان إمكانية إنجازها أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة للاستغلال العادي أو، تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية، أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود.²

وتصنف الأصول الجارية إلى : المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، حسابات دائنة واستخدامات مماثلة، الموجودات وما شابهها.

¹ - عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 171-172.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، ص 81 .

أولاً : المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (الحساب 30).

حسب المعيار الدولي (IAS 02) يعرف المخزون بأنه مجموع السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي للمنشأة. وهي تنصف بـ:

- يحتفظ بها لغرض البيع في السياق الطبيعي للأعمال؛
 - قيد الإنتاج أو التصنيع لغرض البيع؛
 - على شكل مواد أو إمدادات تستهلك أو تستخدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- ويعرف النظام المحاسبي المالي المخزونات بأنها أصولاً يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، وهي قيد الإنتاج بقصد مماثل، ومواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات. تكون المخزونات في إطار عملية تقييم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له.¹
- ويتفرع هذا الحساب إلى :

1. مخزونات البضائع ح 30 : يمثل مجمل السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على

حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها.

2. المواد الأولية واللوازم ح 31 : هي مجمل السلع المتمثلة في المواد الأولية والتوريدات المشتريات من

أجل تحويلها أو استعمالها في الإنتاج بشكل مباشر أي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.²

3. تموينات أخرى ح 32 : هي التي تساهم في المعالجة والصنع أو في الاستغلال دون أي تدخل في

تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.³

4. سلع قيد الإنجاز ح 33 : وهي المنتجات والأشغال الجاري إنجازها أي لازالت تحت التشغيل

والتحويل عند نهاية السنة المالية.

5. خدمات قيد الإنجاز ح 34 : يتفرع هذا الحساب إلى :

✓ دراسات قيد الإنجاز ح 341.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 12.

² - عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 126.

³ - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 271 .

✓ خدمات قيد الإنجاز ح 345.

6. مخزونات المنتوجات ح 35 : هي تلك السلع التي اعتبرت منتجات من حيث المبدأ باعتبارها ناتجة عن الاستغلال وهي ثلاثة أنواع :

✓ المنتجات الوسيطة ح 351 : وهي منتجات نصف مصنعة.

✓ منتجات مصنعة ح 355 : منتجات تامة الصنع.

✓ المنتجات المتبقية أو المسترجعة ح 358 : الفضلات والنفايات من المنتجات.

7. المخزونات المتأتية من التثبيتات ح 36 : يشمل مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية.

8. المخزونات في الخارج ح 37 : وهو يعبر عن المخزونات من أي طبيعة كانت والتي تسيطر عليها المؤسسة وتراقبها، إلا أنها ليست في حوزتها عند نهاية السنة المالية.

9. المشتريات المخزنة ح 38 : ويمثل هذا الحساب قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.

ثانيا : حسابات دائنة واستخدامات مماثلة (الحساب 4).

1. العملاء والحسابات الملحقة الحساب 41 : ترد ضمن الحساب 41 الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال الكيان. وتتأشأ أقسام فرعية للحساب 41، حسب حاجات التسيير والإعلام المالي،¹ على النحو التالي :

✓ 411 الزبائن : يكون هذا الحساب مدينا بسعر البيع الإجمالي (أي سعر البيع زائد الرسوم) للبضائع والمنتجات والخدمات التي باعتها المؤسسة إلى عملائها دون تحصيل لثمنها، بجعل أحد الحسابات التالية دائنا :

- أحد الحسابات الفرعية لحساب مبيعات (70).

- الحساب (4457) رسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات.

- حساب فرعي للحساب (409) لتسجيل أمانة الأغلفة المحصلة.

¹ - ن حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2009، ص 221.

✓ **413 زبائن - أوراق القبض :** وتعني الأوراق التجارية (الكمبيالة أو سند لإذن) استلمتها المؤسسة من زبائنها تسديدا لديونهم. وفي هذه الحالة نجعل الحساب 413 مدينا والحساب 411 دائنا.

✓ **416 الزبائن المشكوك فيهم :** يكون هذا الحساب مدينا بالديون المحتمل عدم تحصيلها بجعل الحساب 411 دائنا.

✓ **418 الزبائن - نواتج لم تعد فواتيرها :** في نهاية الدورة يجعل هذا الحساب مدينا بالديون مع الرسم والتي لم تعد فواتيرها بعد بجعل حساب النواتج المعني دائنا.¹

2. المستخدمون والحسابات الملحقة الحساب 42 : من حساباته الفرعية نذكر :

✓ 421 المستخدمون، الأجور المستحقة.

✓ 422 أموال (صناديق) الخدمات الاجتماعية.

✓ 423 مساهمة الأجراء في النتيجة.

✓ 425 المستخدمون، تسيبقات ومدفوعات ممنوحة على الحساب.

✓ 426 المستخدمون، الودائع المستلمة.

✓ 427 المستخدمون، اعتراضات على الأجور.

✓ 428 المستخدمون، أعباء واجب دفعها ونواتج مطلوب استلامها.

3. الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة (الحساب 43) : من حساباته الفرعية نذكر² :

✓ 431 الضمان الإجتماعي.

✓ 432 الهيئات الاجتماعية الأخرى.

✓ 438 الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها.

4. الدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة (الحساب 44) : إن العمليات

الواجب تقييدها في الحساب 44 هي على العموم، العمليات التي جرت مع كيانات تعتبر كسلطة عمومية. وتسجل عمليات البيع و الشراء مع التي تبرم مع هذه الكيانات وفق شروط جارية ومألوفة

¹ - عبد الرحمن عطية، مرجع سابق ، ص-ص 105-106.

² - نفس المرجع، ص - ص 109-110.

في الحساب 40 وفي الحساب 41 في نفس الفصل الذي سجلت فيه العمليات التي تتم مع الموردين الآخرين والزبائن الآخرين.¹

5. **المجمع والشركاء (الحساب 45)** : يسجل حساب المجمع والشركاء المعاملات التي تتم بين الشركة والشركاء فيما بينهم، ويتفرع إلى :

✓ 451 عمليات المجمع.

✓ 455 الشركاء - الحسابات الجارية.

✓ 456 الشركاء - العمليات على رأس المال.

✓ 457 الشركاء - الحصص الواجب دفعها.

6. **الأعباء المعاينة مسبقا (الحساب 486)** : يسجل هذا الحساب الأعباء التي تخص الدورة المالية المستقبلية (بالنسبة إلى مبالغها خارج الرسوم) والتي تم معاينتها مسبقا خلال الدورة المالية الحالية احتراما لمبدأ إستقلالية الدورات ومبدأ ربط التكاليف بالنتائج، (مثل أعباء التأمينات).²

7. **ح 444 الضرائب وما شابهها** : الدولة الضرائب على النتائج ويستخدم لتسجيل الضريبة على النتيجة بجعل الحساب 695 (الضريبة على أرباح الشركات) مدينا والحساب 444 دائنا.

8. **ح 445 الدولة، الرسوم على رقم الأعمال**: ويستخدم لتسجيل الرسم على القيمة المضافة، سواء الرسم القابل للاسترجاع أو الرسم المحصل على المبيعات أو الرسم مستحق الدفع.

9. **ح 447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة** : يسجل من الجانب الدائن لهذا الحساب الضرائب والرسوم الأخرى المدفوعة من طرف المؤسسة والتي لم ترد في الحسابات السابقة مثل الرسم على النشاط المهني، مقابل جعل الحسابات 642 "الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال" مدينا ويرصد عند عملية التسوية مقابل جعل حساب الخزينة دائنا.

10. **ح 48 : الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضريبة)** :

يستعمل هذا الحساب لتسجيل الأعباء والمنتجات الملحقة (مثل : الأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل والمرتبطة بالعطل المدفوعة الأجر وعلاوات التشجيع أو المكافئات المقرر منحها للمستخدمين).

¹ - ن حاج، مرجع سابق، ص 247.

² - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 319.

حيث من الدائن في هذا الحساب مقابل الجانب المدين من الحساب 641 "الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور"، ويرصد عند الدفع الفعلي مقابل الحسابات المالية.

ثالثا : الموجودات وما شابهها

1. القيم المنقولة للتوظيف (الحساب 50) : القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها

الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير. وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي التي يكتسبها الكيان مع نية الحفاظ عليها بالاستمرار.

تقيد في الجانب المدين لحسابات "القيم المنقولة للتوظيف" تكلفة اقتناء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية.

2. البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها (الحساب 51) : يستعمل الكيان بالنسبة لكل حساب مالي

يحوزه، تقسيما فرعيا منفصلا عن الحساب 51. وتطابق حركات القيد في الجانب المدين، المبالغ المالية المستلمة وحركات القيد في الجانب الدائن، المبالغ المصروفة من الصندوق.

3. الأدوات المالية المشتقة الحساب 52 : تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات

والعقود ذات أجل والإ اعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية.¹

4. الصندوق الحساب 53 : هذا الحساب عن النقديت المتاحة داخل المؤسسة. ولا يكون رصيده

دائنا أبدا. ويفتح هذا الحساب عند قيام المؤسسة بعمليات مالية نقدا، فيكون مدينا إذن بمجمل المقبوضات النقدية (دخول النقديت)، ويكون دائنا بمجمل المدفوعات النقدية (خروج النقديت).²

5. وكالات التسبيقات والاعتمادات الحساب 54 : يسجل الحساب وكالات التسبيقات والاعتمادات

المحركات المتعلقة بالأموال التي يسيرها محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون والاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان.³

¹ - ن حاج علي، مرجع سابق، 249.

² - كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 103.

³ - ن حاج علي، مرجع سابق، ص 249.

المبحث الثاني : ماهية إهلاك الأصول .

بعد التطرق في المبحث الأول إلى الأصول وأصنافها سيتم التطرق في هذا المبحث إلى إهلاك هذه الأصول، كنتيجة لاستخدام المؤسسة لهذه الأصول فإن هذا يؤدي هذا إلى إهلاك قيمتها وانخفاض قدرتها الإنتاجية، ويعتبر حساب الإهلاك طريقة للتعرف على وضعية الأصول وتجديدها في الوقت المناسب. لذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

- مفهوم الإهلاك.
- أسباب حساب الإهلاك.
- أهمية حساب الإهلاك.

المطلب الأول : مفهوم الإهلاك

تختلف النظرة المحاسبية عن النظرة القانونية والضريبية للإهلاك لذا يختلف تعريف الإهلاك من المفهوم المحاسبي إلى المفهوم الجبائي.

حيث أن التعريف المحاسبي للإهلاك هو " التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك الخاص بالأصل الثابت، على مدة المنفعة المقدرة وهذا حسب مخطط للإهلاك، ومع الأخذ بعين الاعتبار للقيمة المتبقية المتوقعة للأصل عند نهاية مدة منفعته ويتم تقييده محاسبيا كعبء¹.

ويعرف أيضا "إهلاك أصل من الأصول هو توزيع منظم للمبلغ القابل للإهلاك نتيجة لاستخدام هذا الأصل. والإهلاك محقق باستخدام الأصل وقسط الإهلاك يكون نتيجة تحقيق منافع اقتصادية منتظرة من هذا الأصل².

حيث يقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة. ويجب أن تدرس طريقة الإهلاك، مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم

¹ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص138.

² - Michel Lozato, Pascal Nicolle, Gestion Des Investissements et De L'information Financière ,édition 04,Dunod,Paris ,2006.

للتأثير المنتظر من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرية لكي تعكس هذا التغيير في الوثيقة.¹

ويقصد بمخطط الإهلاك ذلك الجدول التقديري الخاص بتوزيع المبلغ القابل للاهلاك للتثبيت على أساس أقساط سنوية متتالية (أي جدول تقديري يحتوي على جميع الأقساط).

ويمكن الإشارة أيضا إلى أن الأصول التي تتعرض للاهلاك يمكن أن تتعرض لنقصان قيمتها وهو ما يعرف بتدهور قيمة التثبيتات والذي يحدث على إثر حادث أو ظرف غير مرتقب أصلا، وبالتالي تصبح قيمته الحالية أقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية والفارق بين القيمتين يعترف به على أساس أنه تدهور.²

أما التعريف الجبائي للاهلاك يعتبر إقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) للأخذ بعين الاعتبار للخسارة أو النقص الذي يلحق بعنصر من عناصر الأصول الثابتة بفعل الاستعمال أو عامل الزمن، بشرط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة وبارزة في الجداول الملحق للاهلاكات.³

ولتحديد قسط الإهلاك يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية :

- **قيمة الأصل :** وهو لا يقتصر على ثمن شرائه، بل يشمل أيضا على ما صرف على سبيل اقتناء وإعداد العمل، أي كل المصاريف التي تصرف من أجل أن يصبح الأصل معدا تماما للإنتاج.
- **العمر الانتاجي :** الذي يقدر بالسنوات وفي هذه الحالة يراعى أن تحدد المدة على أساس مدة استخدام الأصل.
- **معدل الإهلاك :** ويحسب معدل الإهلاك على أساس العمر الإنتاجي، وهذا حسب طريقة الإهلاك المتبعة.⁴

¹ - جمال عمورة، الإهلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، ملتقى دولي حول الإصلاح المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، أيام 13-15/10/2009، ص8.

² - عاشور كتوش، محاضرة بعنوان دراسة الصنف الثاني (التثبيتات)، جامعة حسية بن بوعلي، الشلف، 2011/02، ص13.

³ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص 138.

⁴ - المهدي حجاج، تحليل أثر الإهلاك على الهيكلة المالية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم اقتصادية، جامعة فارس يحي المدينة، الجزائر، 2008، ص74.

المطلب الثاني : دور الإهلاك

يمكن إيجاز دور الإهلاك على ثلاث مستويات :

أولاً : على المستوى المحاسبي : يعتبر دوره في اعتباره طريقة محاسبية لتصحيح قيمة الأصول الثابتة المعرضة لانخفاض، فهو يستجيب للمنطق الذي يمليه مبدأ الحيطة والحذر من جهة ومن جهة أخرى إلى منطق إظهار الصورة الصادقة للحسابات من خلال إظهار عناصر تكاليف الإنتاج والأرباح على حقيقتها، إذ يجب أن يتحمل هذا الربح مقدار الخسارة التي تتحقق نتيجة استهلاك الأصل الثابت أثناء حياته الإنتاجية، بغية تحديد تكلفة الإنتاج وصافي الربح تحديداً سليماً.¹

ثانياً: على المستوى المالي : يتمثل دوره المالي في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة في الاستثمارات بهدف إعادة تجديدها في نهاية حياتها الإنتاجية، حيث يتم حجز مبالغ سنوية لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صرفها.²

ثالثاً : على المستوى الاقتصادي : دوره هنا يكمن في أنه بمثابة إجراء لتوزيع تكلفة الاستثمار على المدة المقررة لاستعماله، وعليه فدوره هو الاستهلاك المتتالي للاستثمار عبر سنوات الاستعمال، وبالتالي يؤدي الإهلاك إلى تطبيق اقتطاعات ذات طابع نهائي على نواتج المؤسسة، في شكل أقساط تعد ضرورية لتجديد استثماراتها حين تضحى غير صالحة للاستعمال.³

المطلب الثالث : أسباب وأهمية حساب الإهلاك

أولاً : أسباب حساب الإهلاك.

1. الإستعمال للاستثمارات : فلقد اعتبر أن استعمال الإستثمار هو العنصر الرئيسي الذي يسبب

الإهلاك والمقصود بالاستعمال هنا هو :

✓ البلى التدريجي والطبيعي والعادي الناتج عن التآكل والتفاعل والاحتكاك والاهتزاز وتغير درجات

الحرارة وذلك أثناء تواجد الأصل في الحياة العملية.

✓ استعمال الأصل في التشغيل ومدى شدته.

2. تقادم الاستثمارات : تعرف ظاهرة التقادم والتي تسمى كذلك بالاهتلاك التطوري أو المعنوي

كالاتي "هو شكل من الإهلاك الذي يؤدي إلى أن تفقد بعض من هذه الأصول الثابتة قيمتها الفعلية

¹ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص 140.

² - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 226.

³ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص 141.

قبل استخدامها أو قبل اهتلاكها المادي الفيزيائي الكامل، أو تتخفف قيمة الآلة قيد العمل إذا حدث تطور جديد تفوق مزاياه إلى حد كبير مزايا الآلة المستخدمة.

والنقادم هو النقص في القيمة الاقتصادية للأصل بحيث يجعله في حكم المهتك رغم قدرته على الاستمرار في الإنتاج.

ويختلف المختصون في المحاسبة حول الاهتلاك الناجم عن النقادم :

✓ حيث يعتبره بعض المفكرين خسارة يجب تحميلها على الأصل الثابت الجديد الذي اشترته المؤسسة لتعويض الأصل القديم.

✓ أما الفريق الثاني فيعتبره منفعة إيرادية مؤجلة تحمل على 3 أو 5 سنوات قادمة.

✓ والفريق الثالث يعتبر توزيعاً للربح وليس تكلفة.

وهناك نوعين من النقادم هما :

- النقادم العادي الذي يمكن التنبؤ به.

- النقادم غير العادي الذي لا يمكن التنبؤ به مثل تغير طلب على سلعة من إجراء إصدار تشريعات معينة من قبل الدولة.

3. مضي المدة : يتمثل هذا العامل في التدهور أو التذني الذي يطرأ على قيمة الأصول الثابتة نتيجة مضي المدة أو مرور الزمن.

4. النفاذ(النضوب) : هذا العمل يختص بالأصول الثابتة المادية القابلة للاهلاك التي لها طبيعة خاصة، مثل المناجم، المحاجر، آبار البترول والغابات عند ما لا يعاد غرس الأشجار فيها، فكلما استغلت هذه العناصر فإن محتوياتها تنقص وبالتالي تنقص قيمتها إلى أن تنتهي.

ثانياً : أهمية حساب الإهلاك

تظهر أهمية حساب الإهلاك بدقة عند تحديد قيمة الربح الخاضع للضريبة حيث أن إنقاص قيمة الإهلاك من نتيجة الدورة المعينة، باعتباره عنصر في تكوين تكلفة الإنتاج يؤدي بالمؤسسة إلى دفع الضريبة المناسبة لنتيجتها المحققة "حالة الربح".

أما في حالة إنقاصه من نتيجة الدورة، فسوف يضحخ مبلغ النتيجة، ويطبق معدل الضريبة عليه

سيكون المبلغ الواجب دفعه لإدارة الضرائب أكبر مما كان يجب دفعه لو لم يتم حساب الإهلاك.¹

¹ - المهدي حجاج، مرجع سابق، ص - ص 75-78.

وعموما تظهر أهمية حساب الإهلاك في :

- نقص قيمة الاستثمارات يؤثر على جانب الأصول من الميزانية يظهر القيمة الحقيقية للأصول الثابتة¹؛
- التكاليف الإجمالية للاستغلال نجد ضمنها تكاليف ناتجة عن تدني ونقص قيم الأصل الثابت؛
- الإهلاك عنصر من عناصر تكوين التكاليف لا بد من أخذه في الحسبان قبل تحديد النتيجة؛
- مصاريف الصيانة الدورية لا تمنع حساب الإهلاك السنوي لأن الإهلاك هو نقص فعلي والصيانة لا تعيد الطاقة الأصلية للاستثمار²؛
- المحافظة على رأس مال المؤسسة الاقتصادي سليما، وتحديد نفقات الإنتاج بدقة؛
- مساعدة مسيري المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تحديد أسعار تحديد أسعار، توزيع الأرباح، استبدال وتعويض الأصول الثابتة، تقييم أداء المؤسسات باستخدام التحليل المالي³.

¹ - عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2003، ص17.

² - صلاح حواس، مرجع سابق، ص 163.

³ - حجاج المهدي، مرجع سابق ، ص 78.

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية والجبائية لاهتلاك الأصول

بما أنه يتوجب على كل مؤسسة تحديد نمط الإهلاك الذي يتناسب وسياستها ولأن الإهلاك يعتبر من أهم النقاط التي تختلف فيها القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لذا سيتم في هذا المبحث التطرق إلى :

- المعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول.

- المعالجة الجبائية لاهتلاك الأصول.

المطلب الأول : معالجة اهتلاك الأصول وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل.

ولقد بين النظام المحاسبي المالي كيف يتم تقييد الاهتلاكات الخاصة بالتثبيات كما يأتي :

تقيد اهتلاكات التثبيات في الجانب الدائن للحسابات 28 "اهتلاك التثبيات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و 21) التي تتضمنها. وفي المقابل، تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحساب المخصصات.

681	مخصصات الاهتلاكات والتموينات	xxx
28xx	إهلاك التثبيات	xxx

وفي حالة بيع عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوال المعوض عنه أو غير المعوض عنه "إسقاطه أو إهماله" فإن حساب الاهتلاكات ذات الصلة تحول إلى الحساب 20 أو 21 المعني وتتهلك التثبيات غير

المادية على أساس مدة نفعيتها. ومدة النفعية هذه يفترض فيها عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالات إستثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.¹

وفيما يلي يتم الإشارة إلى الطرق المختلفة للاهلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي :

1. **طريقة الاهلاك الخطي (الثابت) :** تعتبر هذه الطريقة سهلة ويأخذ بها في الغالب كل من القانون

الضريبي والنظام المحاسبي، ويوزع تدهور قيمة الإستثمار حسب هذه الطريقة على سنوات عمرها

الإنتاجي بالتساوي أي أن قسط اهتلاك كل دورة ثابت². ويحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{قسط الاهلاك} = \text{تكلفة الاستثمار} \times \frac{1}{\text{العمر الانتاجي}} \times \text{فترة الإستعمال} .$$

عند حساب قسط الاهلاك بهذه الطريقة يؤخذ بعين الاعتبار :

- نأخذ بعين الاعتبار تاريخ الحيازة ومدة الاستعمال خلال السنة "الأشهر" حيث إذا تم الحيازة بين

(1 - 15) من الشهر عند الحساب نأخذ شهر الحيازة في الحسبان.

- إذا تم الحيازة بين (16 - 31) من الشهر عند الحساب لا نأخذ شهر الحيازة في الحسبان ونبدأ العد

من الشهر الموالي.³

2. **طريقة الاهلاك المتناقص :** يقدم حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) هذه الطريقة أن

الاهتلاك يكون كبيراً في السنة الأولى للأصل "لأنه جديد ومنفعته أكبر" ثم يقل تدريجياً، ويعكس

استخدام هذه الطريقة للسيارات.⁴

ويعتبر التدهور في قيمة الاستثمار والتطور التكنولوجي الحاصل في المحيط الخارجي كسبب

للمؤسسة لاختيار هذه الطريقة لتحديث استثماراتها في وقت أكبر ودرءاً لنقص إنتاجيتها والقدرة

التنافسية. ونميز لطريقة الاهلاك المتناقص ثلاثة أنواع وهي كالتالي :

2 - **1 الاهلاك المتناقص بالمعاملات :** حسب هذه الطريقة، فإن قيمة أقساط الاهلاك تتناقص عبر

الزمن وذلك بتطبيق معدل ثابت على القيمة المتناقصة. ويتم حساب قسط الاهلاك لكل دورة

بموجب هذه الطريقة، بتطبيق معدل ثابت على القيمة المتناقصة التي تمثل :

- القيمة الأصلية بالنسبة للسنة الأولى.

¹ - من كتاب النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سابق، ص، ص 122، 14 .

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 228.

³ - صلاح حواس، مرجع سابق، ص 165.

⁴ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 282.

- القيمة المحاسبية الصافية فيما يخص السنوات القادمة.¹

ويتم الحصول على المعدل الثابت بضرب معدل الإهلاك الخطي الموافق للمدة العادية المقررة لاستعمال الأصل، في معامل خاص به، يكون تبعاً لمدة الحياة المتوقعة لهذا الأصل، بناءً على هذا الأخير وعلى الوضعية الاقتصادية.²

وتحدد المعاملات المستعملة في الحساب من طرف الإدارة الجبائية وهي على التوالي : 1,5 و 2 و 2,5 تبعاً للمدة العادية لاستعمال التجهيزات.³

الجدول رقم (01) يوضح معدلات الإهلاك المتناقص.

المعاملات .	المدة العادية لاستعمال التجهيز .
1,5	3 أو 4 سنوات .
2	5 أو 6 سنوات .
2,5	تزيد عن 6 سنوات .

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-2 طريقة مضاعف القسط الثابت : حسب هذه الطريقة يتم مضاعفة معدل استهلاك القسط الثابت ومن ثم ضربه في القيمة الأصلية لأصل.⁴ ويتم حساب القسط كما يلي :

$$AMT = (I_0 - \sum_{i=1}^{t-1} AMT_i) \frac{2}{T}$$

AMT : تمثل قسط الإهلاك في الفترة t.

T : مدة حياة الاستثمار .

$\frac{2}{T}$: معدل الإهلاك .

¹ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش ، مرجع سابق ، ص ، ص149، 148.

² - نفس المرجع، ص 149. نقلا عن Berti /éditions, comptabilité générale , Boughaba Abdallah , Alger, 2001,p 226

³ - المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2010.

⁴ - من كتاب محاسبة الجداول الإلكترونية المتخصصة، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، ص67، www.tvtc.gov.sa/arabic/Pages/default.aspx ، تاريخ الإطلاع 2015/02/16.

وتعتبر هذه الطريقة من بين الطرق الأكثر شيوعاً للطرق السريعة للاهلاك.¹

2 - 3 طريقة مجموع أرقام السنوات : ويكون قسط الاهتلاك في السنوات الأولى أكبر من السنوات الأخيرة، ويتم استخراج قسط الاهتلاك بضرب التكلفة القابلة للاستهلاك في الكسر الذي يكون بسطه السنوات المتبقية من عمر الأصل و مقامه مجموع عدد سنوات حياة الأصل.² يتم حسابه وفق المعادلة التالية :

$$AMT = I_0 \times [(T + 1 - t)/S]$$

3. طريقة الاهتلاك المتزايد : تعتبر هذه الطريقة نادرة جداً لأنها قليلاً ما تقابل حقيقة اقتصادية ما، وتستخدم هذه الطريقة في حالة الاستثمارات التي تم الحصول عليها بواسطة القروض التي يتم سدادها من خلال أقساط ثابتة.

وقد تم ترخيص استعمال هذه النظام لحساب الاهتلاك وفقاً للمادة الثانية من قانون المالية لسنة 1989.³

يحصل على الاهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للاهلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد سنوات الاهتلاك المالي،⁴ وبالتالي يحسب بالعلاقة :⁵

$$AMT = I_0 \times \frac{t}{T(T+1)/2}$$

T: مدة حياة الاستثمار.

I : القيمة الأصلية للاستثمار.

t : مدة استعمال الأصل.

¹ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش ، مرجع سابق، ص 151.

² - محاسبة الجداول الإلكترونية المتخصصة، مرجع سابق، ص 70.

³ - عاشور كتوش، مرجع سابق ، ص 25.

⁴ - المادة 174، مرجع سابق، ص 88.

⁵ - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص 154.

4. طريقة الإهلاك حسب عدد الوحدات المنتجة : حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS16) تتبع

هذه الطريقة عندما يمكن تقدير عدد وحدات الإنتاج التي يمكن أن تتحقق على مدى حياة

الأصل، وبحسب اهتلاك كل فترة على أساس مستوى الإنتاج في الفترة.¹

وتتطوي هذه الطريقة على القيام بالتنبؤات بالوحدات المنتجة خلال المدة المقررة لاستعمال الأصل،

ثم يتم حساب القسط بقسمة الوحدات المتوقع إنتاجها مطبقا عليها التعديلات الخاصة بالفروقات بين

التقديرات والوحدات المنتجة فعلا للدورة المعنية.²

المطلب الثاني : معالجة اهتلاك الأصول وفق المنظور الجبائي

باعتبار أن الإهلاك عبئ يخصم من الربح الخاضع للضريبة سيتم التطرق في هذا المطلب إلى

كل من الشروط التي وضعها المشرع الجبائي لخصم الإهلاك وأيضا طرق الإهلاك التي سمح المشرع

الجبائي الجزائري للمؤسسات باعتمادها.

أولا : شروط قابلية خصم الاهتلاكات

1. الشروط الموضوعية :

1 - 1 يجب أن ينصب تطبيق الإهلاك على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمها للإنخفاض :

يعني هذا بأن الإهلاك لا يخص إلا عناصر الأصول الثابتة التي تتعرض قيمتها للإنخفاض

اللارجعي، والإدارة الجبائية تعتبر الانخفاض ينتج عن استعمال الأصل وعن الزمن. وفي حالة

الاستثمارات التي لا تتعرض قيمتها للنقص جراء عامل الاستعمال والزمن مثل الأراضي وشهرة

محل، إذا تعرضت قيمتها للإنخفاض - في حالة استثنائية - يتم تخفيضها من الوعاء الضريبي

في صورة مخصصات المؤونات شرط إثبات الانخفاض.

1 - 2 تخصص الاهتلاكات فقط للاستثمارات التي تظهر في أصول الميزانية : وفقا لهذا الشرط فإنه

لا يمكن خصم الاهتلاكات من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، إلا إذا

كانت تظهر في ميزانية المؤسسة. والمؤسسة تتمتع بحق ملكية الاستثمار، غير أن إذا كانت

المؤسسة تتمتع فقط بحق استعمال الإستثمار القابل للاهلاك بموجب عقد إيجار فإنه يسمح لها

بتخفيض الإهلاك المطبق من الوعاء الضريبي، لأنه يمكن خصم المصاريف من الوعاء.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 282.

⁵ - ناصر داددي عدون ، يوسف مامش، مرجع سابق، ص 156.

1 - 3 يجب أن يكون الإهلاك مطبقا على أساس وفي حدود تكلفة الاستثمار : أي أنه يجب

حساب قسط الإهلاك السنوي للاستثمار على أساس تكلفة الحيازة عليه أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقييمه، فيجب أن يكون مجموع أقساط الإهلاك المطبقة إلى غاية انتهاء مدة استعمال الأصل معادلة للقيمة الأصلية (أو عند إعادة تقييمه القيمة المعاد تقييمها).

وأما إذا كان في أقساط الإهلاك مغالات في هذه الحالة تلجأ الإدارة الجبائية إلى إدماج الفرق في النتيجة المحاسبية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

وفيما يخص السيارات السياحية التي لا تعد أداة رئيسية لنشاط المؤسسة فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية لإهلاك المالي القابل للخصم فيما يخصها يكون بقيمة شراء موحدة قدرها 1000.000 دج¹، وإذا كانت تكلفة حيازة السيارة السياحية يفوق 1000.000 دج فإنه يجب إدماج الإهلاكات المتعلقة بالجزء الذي يفوق قيمة السقف المحددة من أجل تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

1 - 4 يجب أن يكون استعمال الاستثمار ضمن النشاط العادي للمؤسسة : أي يجب أن يكون

الأصل القابل للإهلاك من الوسائل اللازمة المستعملة لممارسة النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

1 - 5 يجب خصم مخصصات الإهلاك فقط من نتائج الدورات التي شكلت فيها : فالمخصصات لا

يمكن تأجيلها سواء نتيجة المؤسسة إيجابية أو سلبية.

2. الشروط الشكلية

2 - 1 يجب تسجيل الإهلاك في محاسبة المؤسسة : أي يجب تقييد الإهلاك في محاسبة

المؤسسة في نهاية الدورة قبل انقضاء المدة المحددة للتصريح الجبائي بالنتيجة المحاسبية حتى يكون الإهلاك محل خصم من النتيجة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات. وفي حالة عدم تسجيل القسط محاسبيا فإن المؤسسة تحرم من تخفيضه.²

2 - 2 تسجيل الإهلاك في جدول للإهلاك : حيث تنص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة

بأن المكلفين بالضريبة ملزمون بتقديم ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والإهلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهلاكات المالية والأرصدة.³

¹ - المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015، ص 69.

² - ناصر دادى عدون ، يوسف مامش، مرجع سابق، ص - ص 143 - 144.

³ - المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015، ص 78.

ثانيا : طرق اهتلاك الأصول وفق المشرع الجبائي الجزائري

تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة إجبارية اتباع طريقة الاهتلاك الخطي كما تسمح باستعمال طريقتين إضافيتين هما طريقة الاهتلاك المتناقص وطريقة الاهتلاك المتزايد غير أن كل ذلك مرتبط بقيود وضعها المشرع لطرق الاهتلاك حتى يتم خصمه.

1. **طريقة الاهتلاك المالي الخطي** : هذه الطريقة تقوم على توزيع قيمة التدهور على مدى حياة الاستثمار بالتساوي. وحسب التشريع الجبائي الجزائري فإن الاهتلاك الخطي مسموح به بشرط أن يبدأ تطبيقه منذ تاريخ دخول الأصل في الخدمة، وعليه فإن الأصل الذي تمت حيازته أثناء السنة يتم حساب قسط اهتلاكه الأول بتطبيق قاعدة " التناسب الزمني " مما يؤدي إلى تخفيض قيمة قسط الاهتلاك الأول، وهذا أيضا بالنسبة لاهتلاك القسط الأخير الذي يكون منخفضا مقارنة بأقساط الاهتلاك الثابتة العادية.

2. **طريقة الاهتلاك المتناقص أو التنازلي** : يعتبر هذا الاهتلاك مقبول من قبل الإدارة الجبائية لأن له فائدة والمتمثلة في الاقتصاد الضريبي المحقق من الربح غير الخاضع للضريبة، الناجم من رفع قيمة التكاليف التي أدت إلى تخفيض الوعاء الضريبي ولا يطبق هذا الإهلاك إلا على الإستثمارات التي لها علاقة مباشرة بالإنتاج.

شروط اعتماد طريقة الاهتلاك المتناقص

✓ يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للضريبة على أساس النظام الحقيقي فيما يخص الضرائب على الأرباح.

✓ يجب على المؤسسة إرسال طلب لمصلحة الضرائب مرفقة بالمستندات الإثباتية التي تبرر سبب اختيار هذه الطريقة.

✓ يجب أن تكون مدة حياة الأصل أكبر من 3 سنوات عند تاريخ الحيازة، كما يجب أن يكون الأصل المذكورا ضمن قائمة الاستثمارات المحددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-271 الصادر بـ6/6/1992، المتمثلة في "الاستثمارات التي تساهم مباشرة في عملية الإنتاج باستثناء البنايات الخاصة بالسكن والورشات والمباني التي يمارس فيها نشاط المؤسسة وجميع الاستثمارات التابعة لمؤسسات القطاع السياحي.

وفي هذه الطريقة التشريع الجبائي لا يسمح بتطبيق التناسب الزمني لأنه مهما كان تاريخ حيازة الأصل قسط الاهتلاك يحسب على أساس كل سنة "قسط الاهتلاك الكلي".

3. طريقة الإهلاك المتزايد أو المتصاعد : في هذه الطريقة يعتمد في تطبيقها على معدل اهتلاك متزايد تدريجيا مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للاستثمار إلى أن تنعدم تماما. والإدارة الجبائية تسمح بتطبيق هذه الطريقة على جميع أنواع الاستثمارات دون أي قيد أو شرط. لأن الإهلاك المتزايد يعود بالفائدة عليها نظرا لارتفاع نسبة الإقتطاع الضريبي عند تحقيق المؤسسة لأرباح معتبرة خلال الدورة بسبب انخفاض قسط الإهلاك السنوي المخصص من الربح الخاضع للضريبة في السنوات الأولى من بداية نشاط المؤسسة وكأن المؤسسة تمنح للإدارة الجبائية قروض بدون فائدة.¹

أما بالنسبة لطريقة الإهلاك حسب عدد الوحدات المنتجة المسموح بها في النظام المحاسبي المالي فإن الإدارة الجبائية لا تسمح بها في حساب قسط الإهلاك.

¹ - ناصر داداي عدون، يوسف مامش، مرجع سابق، ص- ص 146-155.

في هذا الفصل تم تعريف الأصول التي تعتبر موردا يحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة والتعرف أيضا على تصنيفاتها، وأن هذه الموارد أو الإستثمارات تقل نفعيتها وإنتاجيتها مع الإستخدام المتكرر في مختلف الأنشطة ومرور الزمن، فنجد أن النظام المحاسبي المالي الذي يضبط عمليات المؤسسة وضع عدة طرق لمعالجة تقادم أو اهتلاك الإستثمار والمتمثلة في (الإهلاك الخطي، المتناقص، المتزايد، الإهلاك حسب عدد الوحدات المنتجة)، كما تم التطرق إلى أن مفهوم الإهلاك الذي يختلف مفهومه من النظرة المحاسبية إلى النظرة الجبائية لذا نجد بالمقابل أن النظام الجبائي الجزائري الذي هو الآخر تخضع لقوانينه المؤسسة اعتمد فرض بشكل إجباري نظام الإهلاك الخطي على المؤسسات، مع سماحه بالأخذ بنظام الإهلاك المتناقص والإهلاك المتزايد بشروط واضحة.

الفصل الثاني:

أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية

و القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

تمهيد :

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد SCF جاء للضرورة التي فرضتها التطورات المحاسبية في العالم ولتتوافق المنظومة المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أنه بعد التبني سنة 2007 وبداية الممارسة في سنة 2010 أحدث هذا الأخير العديد من الإشكاليات خاصة مع النظام الجبائي لعدم توافقهما في العديد من النقاط، منها الإختلاف في القواعد الخاصة باهتلاك الأصول. كما أن هذا الإختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية له العديد من التأثيرات خاصة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومختلف قرارات المؤسسة.

وكردة فعل أصدرت الجهات الحكومية المخولة بعض التعديلات التي مست القواعد الجبائية لإحداث الإنسجام وتقليل الفجوة والنظام المحاسبي المالي، لذا تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

– **المبحث الأول :** أسباب وأوجه الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول.

– **المبحث الثاني :** آثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول.

– **المبحث الثالث :** معالجة الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

المبحث الأول : أسباب وأوجه الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول.

في هذا المبحث سيتم الإشارة إلى أهم القواعد التي جاء بها SCF لاهتلاك الأصول، وأيضا القواعد الجبائية التي ينص عليها النظام الجبائي الجزائري، ثم نخلص أخيرا إلى أهم النقاط التي اختلفت فيها القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول.

المطلب الأول : القواعد المحاسبية لاهتلاك الأصول.

أولا : حسب المدة.

1. بالنسبة لقسط الاهتلاك السنوي : القاعدة المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF

تقوم في حسابها لقسط الاهتلاك على المفاهيم التالية :

– مدة الاهتلاك تحسب على أساس المدة الحقيقية للاستعمال "مدة المنافع الاقتصادية للأصل".

– يشرع في حساب الاهتلاك لأي أصل ابتداء من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل المعني.

– ضرورة إجراء إختبار حول فائض قيم الأصول وإثبات خسارة القيمة.

– يتم حساب قسط الاهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل.¹

قسط الاهتلاك = قيمة الحيازة على الاستثمار - القيمة الباقية المتوقعة .²

– الطريقة الواجب تطبيقها هي التي تعكس بصدق استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل.³

¹ - رضا جاوحدو، إيمان جلييلة حمدي ، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية-دراسة ميدانية- مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، الجزء 2، شباط 2014، ص-ص 349-350.

² - رضا جاوحدو، إيمان جلييلة حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 5 و6/5/2013، جامعة الوادي، الجزائر، ص 6.

³ - أمين محمد بريري ، عبد القادر بكحيل ، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 5 و6/5/2013، جامعة الوادي، الجزائر، ص 6.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

2. بالنسبة للتمويل الإيجاري : يعرف التمويل الإيجاري على أنه عقد تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.¹

وتكون مدة الخيار تغطي الجزء الأكبر من مدة حياة المنفعة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية. ويدرج في الحسابات كل أصل محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني. كما يتم حساب قسط الاهتلاك عن مدة الانتفاع، وثبوت خسارة في القيمة عند الاقتضاء.²

ومما سبق فإن القاعدة المحاسبية بالنسبة للتمويل الإيجاري تكون كالتالي :

- يسجل الأصل المستأجر في حسابات أصول المؤسسة المستأجرة بمجرد تحويل المنفعة والخطر.
- يسجل محاسبيا ضمن أصول مؤسسة المستأجرة رفقة أقساط الاهتلاك.
- يتبنى الأصل المستأجر على أساس الملكية الاقتصادية بعيدا عن الملكية القانونية.
- يحسب قسط الاهتلاك على أساس مدة المنفعة.³

ثانيا: تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

إن استحداث الجزائر النظام المحاسبي كان بالضرورة بمكان استحداث أساليب قياس وتقييم جديدة فبالإضافة إلى التكلفة التاريخية جاء العمل وتقييم الأصول بالقيمة العادلة.

1. التكلفة التاريخية : حيث تعرف التكلفة التاريخية بأنها النقد المدفوع أو ما يعادله والذي بموجبه تسجل الموجودات بتاريخ اقتناءها في الحسابات وضمن النشاط العادي للكيان.⁴

¹ - ن حاج علي، مرجع سابق، ص 88.

² - عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/AIS)، أيام 13-15/10/2009، البلدة الجزائر، ص 9، 10، 5.

³ - عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، ملتقى دولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 281.

⁴ - أحمد بكاي، عبد الله السايب، مريم الأطرش، القياس المحاسبي ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ملتقى دولي أول حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 409.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدي التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتناؤه، أي السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل. غير أن اعتماد تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية لاقى العديد من الإنتقادات من علماء وممارسين ومستخدمين ومن بين هذه الإنتقادات نجد:¹

✓ الإفتراض بأن وحدة القياس النقدي هي وحدة ثابتة مثلها مثل الوحدات الأخرى، هي ليست صحيحة، بل هي وحدة قياس غير ثابتة بسبب ما يطرأ على قوتها الشرائية من تغيير، ما يؤدي إلى عدم تجانس الأرقام المحاسبية بين الفترات المالية، وبالتالي فقدان خاصية الثبات المماثل وعدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

✓ التعارض الناشئ عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في ظروف التضخم، حيث تقاس الإيرادات بالقيم الجارية، بينما تقاس المصروفات بالقيم التاريخية، مما يظهر عدم موضوعية المقابلة.

✓ يسقط مبدأ التكلفة التاريخية كثيرا من الأصول الملموسة من سجلات المؤسسة، بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي الذي يشترطه المبدأ في إثبات الأحداث المالية.

2. القيمة العادلة : تعرف القيمة العادلة حسب المعيار الدولي (IAS13) الذي أصدر سنة 2011 على أنها السعر الذي سيتم استيلائه لقاء بيع أصل، أو دفعه لقاء تحويل إلزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القياس.²

كما تعرف أيضا بأنها المبلغ الذي من الممكن مبادلة الأصل به أو الإلتزام الذي تمت تسويته بين أطراف مطلعة، وراغبة في معاملة على أساس تجاري.³

¹ - ضيف الله محمد الهادي، هشام لبزة، قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-2014/11/25، جامعة ورقلة، الجزائر، ص-ص390-391.

² - حاج قويدر قورين، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-2014/11/24، جامعة ورقلة، الجزائر، ص341.

³ - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 189.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

وهناك عدة طرق للتقييم بالقيمة العادلة وهي¹:

- أ- **طريقة السوق** : التقييم وفق هذه الطريقة عن طريق مشاهدة الأسعار المتوفرة في عملية السوق النشطة، بما في ذلك الأصول المماثلة والمقارنة.
- ب- **طريقة الدخل** : التقييم وفق ذلك يتم بتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماد على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ الافتراضية.
- ج- **طريقة التكلفة** : ويعتمد على المبلغ المطلوب حالياً لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما "إحلال التكلفة" أي التكلفة الاستبدالية.

ويرى مؤيدو هذه الطريقة العديد من المميزات التي تحققها القيمة العادلة منها²:

✓ إن القيمة العادلة تتفق مع التعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق ملكية الشركة.

✓ تعبر القيمة العادلة إذا تم تقييم الموجودات والالتزامات، على أساسها عن التدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.

✓ يتفق تطبيق القيمة العادلة المحافظة على رأس المال خاصة بالابتعاد عن التكلفة التاريخية التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات تؤدي إلى ابتعاد التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة واحتمال تآكل رأس المال في ضوء عدم الاعتراف بالانخفاض في الأصول.

إذن فالقاعدة المحاسبية في تقييم الأصول تكون كالتالي :

- يسجل الأصل لأول مرة عند الاقتناء بتكلفته "حسب التكلفة التاريخية"³.
- يمكن للمؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها وعند إعادة تقييم أي أصل فإن كل الأجزاء المشككة له يتم إعادة تقييمها أيضاً.
- يتم حساب أقساط الاهتلاك للأصول المعاد تقييمها على أساس القيمة المعاد تقديرها.

¹ - الحاج عرابية، باهية زعيم، أم كلثوم هواري، دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الاقتصادي، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 308.

² - فلة حمدي، نجلاء نوييلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07/05/2012، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 8.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

- يتم حساب فائض القيمة الناتج عن تنازل الأصول المعاد تقييمها على أساس القيمة المقدرة.
 - إذا كان هناك فرق بين القيمة الدفترية وهذه القيمة، يتم إثبات الفرق وتسجيله محاسبيا كعبيء أو إيراد رغم عدم تحققه.
 - يعالج فارق إعادة التقييم محاسبيا بتسجيله مباشرة في صنف حسابات رؤوس الأموال على مستوى حساب 105 'فارق إعادة التقييم'، علما أن العملية لا تعطي أي ربح. ويتم حساب فارق إعادة التقييم لأصل قابل للاهلاك حسب طريقتين¹ :
 - إعادة تقييم كل من التكلفة ومجمع الاهتلاكات في آن واحد.
 - إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية.
- المطلب الثاني: القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول .**
- أولا : حسب المدة.**

1. بالنسبة لحساب قسط الاهتلاك : إن القاعدة الجبائية لحساب أقساط الاهتلاك حسب النظام

الجبائي المطبق في الجزائر تكون كالتالي²:

- تحسب مدة الاهتلاك في النظام الجبائي على أساس العمر الإنتاجي.
- النظام الجبائي لا يعترف بالقيمة المتبقية كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الاهتلاك.
- يبدأ في حساب الاهتلاك لأي أصل ابتداء من تاريخ حيازة الأصل.
- عدم اعتراف النظام الجبائي الجزائري بانخفاض قيمة الأصل ولا بإثبات خسارة القيمة.
- في النظام الجبائي الجزائري لا يسمح إلا بتطبيق طريقة الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتصاعد، الاهتلاك المتناقص "بشروط"³.

¹ - جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، Page bleus، الجزائر، 2011، ص 87.

² - رضا جاوحدو، إيمان جلييلة حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص-39-350.

³ - مبارك علاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، الإشكالية الجبائية عن تبني المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص621.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

2. بالنسبة للتمويل الإيجاري : فيما يخص التمويل الإيجاري القاعدة الجبائية تنص في معالجتها كالتالي :

- لا يتم تسجيل الأصل المستأجر في حسابات المؤسسة المستأجرة إلا إذا تم تحويل الأصل أي ملكية المؤسسة له.
- تفرض القاعدة الجبائية ملكية المؤسسة المستأجرة للأصل حتى يتم تسجيل الإهلاك الخاص به.¹
- يتم حساب الإهلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري.²
- يتم حساب قسط اهتلاك الأصل المستأجر للمؤسسة المؤجرة وترفض أقساط الإهلاك للمؤسسة المستأجرة.

3. بالنسبة لتحديد فائض القيمة المهنية³ : عند قيام الشركة بالتنازل عن أصل من أصولها الثابتة والتي يكون سعر البيع فيها أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، والتي تتحصل من خلال طرح الاهتلاكات من سعر التكلفة، والتي يتقرر من وراءها شراء أصل جديد، ويتحدد فائض القيمة المهني من خلال العلاقة التالية :

فائض القيمة = سعر البيع - القيمة المحاسبية الصافية.

القيمة المحاسبية الصافية = ثمن الشراء - مجموع الاهتلاكات.

ويميز قانون الضرائب المباشرة بين نوعين من فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأصول الثابتة وهما⁴:

- فائض القيمة قصير المدى : هو الفائض الناتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أكثر.
- فائض القيمة طويل المدى : وهو الفائض الناتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات أو أكثر.

¹ - نفس المرجع، ص 622.

² - المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

³ - عبد القدر بوعزة، التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص78.

⁴ - المادة 172-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2015، ص 86.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

وتخضع للضريبة فوائض القيم الناتج عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأمد¹:

– إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة. أي إعفاء للفائض بنسبة 30%.

– وإذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأمد يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة. أي إعفاء للفائض بنسبة 65%.

وإذا تعهد المكلف بالضريبة بإعادة استثمار فائض القيمة المحققة، فإن هذه الأخيرة لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة لسنة تحققها وذلك مع توفر الشروط التالية²:

✓ يجب أن يكون إعادة الإستثمار خلال ثلاث 03 سنوات ابتداء من نهاية سنة تحقيق فائض القيمة
✓ أن يكون المبلغ الإجمالي المعاد استثماره يساوي على الأقل مبلغ فائض القيمة مضافا إليه سعر حيازة العنصر المتنازل عنه.

✓ يجب أن يتجه الإستثمار نحو معدات قابلة للاهلاك باستثناء السيارات السياحية إذا كانت هي الأداة الرئيسية لتحقيق رقم الأعمال، كما يجب تبين بوضوح طبيعة الإستثمار وتكلفته وتاريخ إدراجه في الأصول³.

✓ في حالة الإخلال ونقض التعهد بإعادة الاستثمار، يرحل فائض القيمة إلى الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها أجل الثلاث 03 سنوات⁴.

ثانيا : تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية.

خلافا للنظام المحاسبي الذي يعتمد في تقييمه على التكلفة التاريخية والقيمة العادلة فالنظام الجبائي الجزائري لا يعترف إلا بالتكلفة التاريخية.
ويرجع اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية لعدة أسباب منها :

¹ – المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2015، ص 86-87.

² – حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص 106.

³ – بوعلام ولهي، محاضرة في مقياس جباية مؤسسة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق دفعة 2014.

⁴ – حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 107.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

- إستخدام مقياس التكلفة هو قياس موثوق به وموضوعي لكونه مدعم بسبب قانوني يؤيد العملية المالية المسجلة.¹
 - التكلفة التاريخية تعكس وقوع حدث اقتصادي حقيقي فهي قائمة على أساس الإثبات المادي للواقعة الاقتصادية في التسجيل المحاسبي فالمصدر الأساسي للتكلفة التاريخية هو مقدار النقدية التي تمت بها العملية التبادلية.
 - تسمح بتفادي تعارض المصالح، فالتكلفة التاريخية تطبيق للمدخل العلمي في مجال المحاسبة والذي يرى بأن المعلومات المحاسبية لا تمثل حقائق اقتصادية إلا إذا تم قياسها وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.²
 - بالإضافة إلى أن التكلفة التاريخية الأفضل لأغراض فرض الضرائب، لأنه يوفر دليلاً قابلاً للإثبات عن المعاملات المالية وتعتبر الملائمة الإدارية والقابلية للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي، وذلك لتخفيض تكاليف إدارة النظام وتقليل التهرب من الضرائب.³
- مما سبق فالقاعدة الجبائية تقوم على :
- ✓ تسجل المؤسسة أصولها في سجلاتها بالقيمة التي تم بها الإقتناء.
 - ✓ في حالة إعادة تقييم الأصول فإن القاعدة الجبائية لا تعترف بهذه القيمة.
 - ✓ يتم حساب قسط الاهتلاك بقيمة حيازة الأصل لأول مرة دون اعتبار القيمة المقدرة.
 - ✓ لا تعترف القاعدة الجبائية بفارق إعادة التقييم المسجل كأعباء.

ثالثاً : التسقيف المالي للأصول

1. بالنسبة للسيارة السياحية : إن أقساط الإهلاك السنوية القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء قدرها 1000.000 دج موحدة، مع الإشارة إلى أن هذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.⁴

¹ - لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنبل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر، 2011، ص 61.

² - أحمد بكاي، عبد الله السايب، مريم الأطرش، مرجع سابق، ص 409.

³ - ضيف الله محمد الهادي، هشام ليزة، مرجع سابق، ص 390.

⁴ - المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010، ص 5.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

2. بالنسبة للعناصر ذات القيمة المنخفضة: إن القاعدة الجبائية تنص على أنه يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم HT كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها.¹ وتعتبر الآلات الرافعة والآلات الحاسبة من العناصر ذات القيمة المنخفضة التي تسجل محاسبيا في حساب "2183".

المطلب الثالث: أسباب وأوجه الإختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول.

أولا : أسباب الإختلاف.

سيتم التطرق إلى أسباب الإختلاف بشكل عام لا بشكل الحصر لقواعد اهتلاك الأصول.

1. إختلاف الأهداف :

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المال المتبني للمعايير المحاسبية والتقارير المالية (IAS/IFRS) من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة "تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال..." ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة، فمما كان نوع وطبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا.

2. عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية :

تكون القاعدة غير موضوعية سواء كانت جبائية أو محاسبية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح.

فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فكلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية.

فمن الجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية التي تعمل على رفع الإيرادات المبذولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف

¹ - المادة 05 الفقرة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ص 05.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية للاهلاك الأصول وكيفية معالجتها .

وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي، أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح العديد من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر، كما أن هذه المعايير تتبع عن هيئة دولية تتميز بتبعيتها لهيئة أمريكية تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى.¹

ثانيا : أوجه الاختلاف.

يمكن إبراز نقاط الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية للاهلاك الأصول فيما يلي :

1. الاهلاكات :

✓ **قواعد وتقنيات الاهلاك :** يعتمد النظام الجبائي الحالي على التقنيات المألوفة للاهلاكات

(خطي، متناقص، متزايد) كما يعتمد على نفس التعريف الموضح في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الاهلاك تدني في قيمة الأصول الهدف منه استرجاع تكلفة الأصل غير أن تعريف الاهلاك في النظام المحاسبي المالي يختلف عنه فهو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للاهلاك على مدة منفعة الأصل المتوقعة حسب مخطط الاهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة.

وبالتالي على المؤسسة عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي أن تعيد تحديد طريقة اهلاك الأصول القابلة للاهلاك، وبالتالي التأثير على أقساط الاهلاك وعلى الوعاء الضريبي.²

✓ **مدة الاهلاك :** بالنسبة لمدة الاهلاك النظام المحاسبي يأخذ بعين الاعتبار المدة المقدرة

للاستعمال وليس مدة حياته، والتي تتناسب هذه المدة مع وتيرة الاستعمال المحتملة والمحددة من طرف إدارة المؤسسة وهذا خلافا للقواعد الجبائية التي تظهر بأن المدة الجبائية للاهلاك تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له بالنسبة للأصول المعنوية التي قد يصل عمرها الإنتاجي إلى 20 سنة، وبالنسبة للأصول العينية فإن مدة الاهلاك هي مدة أو العمر الإنتاجي للأصل.

✓ **القيمة المتبقية في نهاية مدة استعمال الأصول الثابتة القابلة للاهلاك :** القيمة المتبقية

المحتملة للأصل تتمثل في سعر التنازل المحتمل في نهاية مدة استعماله والتي تؤخذ بعين

¹ - تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010، ص 93.

² - مبارك بوعلاق، نور الدين بغيليش، سمير طعيبة، مرجع سابق، ص 621.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية للاهلاك الأصول وكيفية معالجتها.

الاعتبار عند حساب الاهتلاك بطرحها من القيمة الأولية للأصل، وهي غير مأخوذة بعين الاعتبار في القاعدة الجبائية

✓ تاريخ بداية حساب الاهتلاك : يحسب الاهتلاك وفقا للنظام المحاسبي المالي ابتداء من بداية استعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت الذي يعتمده النظام الجبائي.¹

✓ مراجعة مخطط الاهتلاك : حسب النظام المحاسبي المالي يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك، بينما القواعد الجبائية لا تسمح بمراجعته.

✓ خسارة القيمة المتعلقة بالثبوتات : حسب النظام المحاسبي المالي فإن قاعدة حساب الاهتلاك يجب أن تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة التي تم تسجيلها وبالتالي انخفاض المبلغ القابل للاهلاك، أما من المنظور الجبائي فإن قاعدة الإهلاك هي التكلفة الإجمالية لاقتناء الأصل والتي لا تسمح بتخفيض خسارة الأصل.

2. عقود إيجار التمويل : يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الثبوتات وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به، وذلك عند تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار، في حين لا تعترف الإدارة الجبائية إلا بملكية الأصل.

3. التقييم بالقيمة العادلة : في نهاية الدورة المالية تقوم المؤسسة بتقييم بعض الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، وإذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم تسجيله محاسبيا كإيراد أو عبء رغم عدم تحققه. وفي حين تعتمد الإدارة الجبائية على طريقة وحيدة متمثلة في التكلفة التاريخية.²

1 - محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سابق، ص 06.

2 - صالح مرزوقة، عبد الكريم فرحات، النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية الواقع والآفاق، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة الجزائر، ص ص 634-635.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

المبحث الثاني : آثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول

في هذا المبحث سيتم تفصيل كل من الآثار الناتجة عن الإختلاف القائم بين القاعدتين المحاسبية والجبائية لاهتلاك الأصول، على النتيجة المحاسبية أولاً وعلى النتيجة الجبائية ثانياً وكذا آثار الاختلاف على قرارات المؤسسة سواء التمويلية أو الإستثمارية.

المطلب الأول : أثر الاختلاف على النتيجة المحاسبية

أولاً : مفهوم النتيجة المحاسبية.

تعرف النتيجة المحاسبية حسب معيار ضرائب الدخل (IAS12) على أن الربح المحاسبي "صافي الربح أو الخسارة والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وذلك قبل تنزيل ضريبة الدخل".¹ وتعرف النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد "النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، وتمثل النتيجة الصافية ربحاً عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية".²

وتعتبر من بين أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي بتطبيقها يحصل المستخدمون على نتائج الأعمال والدخل الدوري للمنشأة المعنية، ويتم من خلال هذا المبدأ عملية مقارنة بين الحسابات الإسمية السالبة والموجبة، أي مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن فترة مالية واحدة.³

ثانياً : كيفية تحديد النتيجة المحاسبية

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي:

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على تكاليف النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون الافتتاح للدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة.⁴ وتحدد نتيجة المؤسسة محاسبياً بواسطة طريقتين، طريقة الميزانية وطريقة جدول حساب النتيجة.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 204.

² - المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص 14.

³ - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2005، ص 165.

⁴ - رضا جاوحدو، إيمان جلييلة حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري والجهود المبذولة لتكيفه، مرجع سابق، ص 04.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

1. تحديد النتيجة عن طريق الميزانية¹: تعتبر الميزانية وثيقة محاسبية ملخصة لقيمة عناصر

الأصول والخصوم الخارجية والأموال الخاصة بالمؤسسة بتاريخ إقفال الحسابات. وفي العادة تعد المؤسسة ميزانيتين الأولى إفتتاحية والثانية إختامية وتحدد النتيجة من خلال الإعتماد على قيمة الأصول والخصوم المدرجة في الميزانيتين والمقارنة بين أصول وخصوم كل منهما.

ويمكن توضيح نتيجة المؤسسة من خلال العلاقتين التاليتين :

أصول المؤسسة – خصوم المؤسسة = النتيجة موجبة .

أي أن نتيجة المؤسسة ربح وأن قيمة الأصول أكبر من قيمة الخصوم وفي هذه الحالة يتم تسجيل الربح في جانب الخصوم لأجل توازن الميزانية أي :

أصول المؤسسة = خصوم المؤسسة + النتيجة (ربح).

أما الحالة الثانية تكون :

أصول المؤسسة – خصوم المؤسسة = النتيجة (سالبة) .

أي أن نتيجة المؤسسة خسارة وأن قيمة الأصول أقل من قيمة الخصوم وفي هذه الحالة يتم تسجيل الخسارة في جانب الأصول بقيمة موجبة لأجل توازن الميزانية أي :

أصول المؤسسة + النتيجة (خسارة) = خصوم المؤسسة.

2. تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حساب النتيجة : حسب النظام المحاسبي المالي فإن

جدول حساب النتيجة يضم مجموعات التسيير المالية : الأعباء في صورة المجموعة السادسة،

والنواتج في صورة المجموعة السابعة ويكون تحديد النتيجة من خلال الفرق بين المجموعة السابعة

والمجموعة السادسة.²

ويتم ذلك من خلال الجدول والمرور بالخطوات التالية³:

أ- إنتاج السنة المالية : والذي يضم الحسابات التالية :

ح 70، ح 72، ح 73 ، ح 74 1

ب- إستهلاك السنة المالية : ويضم الحسابات التالية :

¹ - ناصر داداي عدون، يوسف مامش ، مرجع سابق ،ص-ص 123-124.

² - نفس المرجع، ص 124.

³ - بالاعتماد على الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 34.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

ح 60 ، ح 61 ، ح 62 2

ج- القيمة المضافة للاستغلال : والتي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكات السنة المالية.
(1 - 2).

د- الفائض الإجمالي للإستغلال : ويمثل الناتج بين القيمة المضافة مطروحا منها حسابات أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

(1 - 2) - (ح 63 + ح 64) .

هـ- النتيجة العملياتية : عبارة عن الفائض الإجمالي عن الإستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى مطروحا منها الأعباء العملياتية الأخرى والمخصصات للاهتلاك والمؤونات وحساب استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

النتيجة العملياتية = فائض الاجمالي عن الاستغلال + ح 75 - (ح 65 + ح 68 + ح 78) .
5.....

و- النتيجة المالية : عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية.
ح 76 - ح 66.

ز- النتيجة العادية قبل الضرائب : هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.
أي (5 + 6) .

ح- النتيجة الصافية للأنشطة العادية : والتي تمثل النتيجة العادية قبل الضرائب مطروحا منها الضريبة الواجبة الدفع عنها.

ط- النتيجة غير العادية : النتيجة غير العادية هي الناتج من الفرق بين العناصر غير العادية (منتجات) والعناصر غير العادية (أعباء).
أي ح 77 - ح 76 .

ي- صافي نتيجة السنة المالية : ويمكن التحصل عليها من خلال :
النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

أو النتيجة الصافية للأنشطة العادية - النتيجة غير العادية.

ولتوضيح كيفية حساب النتيجة المحاسبية من خلال جدول حساب النتيجة في الميزانية الجبائية

نأخذ المثال التالي:

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

- رقم الأعمال : 11.000.000 دج.
 - بضاعة مستهلكة : 8.700.000 دج.
 - عمولات وأتعاب مسددة وإتاوات : 23000 دج .
 - إيجار مخزن لإيداع البضائع : 100.000 دج.
 - إستئجار المؤسسة لآلة إنتاجية لمدة أربع سنوات في إطار عقد قرض الإيجار التمويلي (قيمة الآلة 400.000 دج) .
 - صيانة شاحنة النقل : 80.000 دج.
 - مصاريف المستخدمين : 700.000 دج.
 - الرسم على النشاط المهني : 120.000 دج . بما فيها عقوبة التأخير 12000 دج.
 - قسيمة السيارة السياحية : 4.000 دج.
- إهتلاكات الأصول في الجدول التالي :

رقم الجدول (02)

البيان .	تاريخ الشراء	مبلغ الشراء	العمر الإنتاجي	قسط الاهتلاك
شاحنة نقل	2012/01/02	900.000 دج	5 سنوات	180.000 دج
سيارة سياحية	2013/05/15	1400.000 دج	5 سنوات	280.000 دج

تستعمل طريقة الاهتلاك الخطي .

- مؤونة المنازعات الاجتماعية 1500.000 دج.
- مؤونة مخصصة للزيائن ب 200.000 دج، مع أنه تم إشهار إفلاس أحدهم وقد رصد مبلغ 100.000 دج.
- شراء 100 هدية ذات طابع إشهاري ب 700.000 دج.
- مساهمة في صندوق جمعية ذات طابع إنساني ب 300.000 دج.
- أعباء مبررة مختلفة ب 450.000 دج.
- إعانة إستغلال ب 440.000 دج.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

- تسجيل فائض قيمة بمبلغ 340.000 دج نتيجة التنازل عن شاحنة النقل بمبلغ 700.000 دج بتاريخ 2014/12/28.

كما أشير سابقا في كيفية حساب النتيجة المحاسبية فإنها عبارة عن الفرق بين نواتج وأعباء المؤسسة أي المجموعة السابعة - المجموعة السادسة.

المجموعة السابعة المتمثلة في :

رقم الأعمال + إعانة الإستغلال + المنتجات العملية الأخرى "فائض القيمة".

المجموعة السادسة المتمثلة في :

بضاعة مستهلكة + إيجار + صيانة + عمولات وأتعاب مسددة + مصاريف الإشهار + خدمات خارجية أخرى + مصاريف المستخدمين + ضرائب ورسوم + أعباء عملياتية أخرى + مخصصات الاهتلاك + مؤونة.

$$\begin{aligned} & \text{النتيجة المحاسبية} = (340.000 + 440.000 + 11000.000) - (8700.000 + \\ & 560.000 + 70.000 + 12.000 + 112.000 + 700.000 + 80.000 + 100.000 + 23.000 \\ & (750.000 + 350.000) \\ & = (11.457.000 - 11.780.000) \end{aligned}$$

النتيجة المحاسبية = 323.000 دج.

يلاحظ أنه عند حساب النتيجة المحاسبية تم طرح جميع الأعباء من النتيجة المحاسبية حتى فيما يخص اهتلاك السيارة السياحية وفائض القيمة الناتج من التنازل عن شاحنة النقل وأيضا الاهتلاك الخاص بعقد الإيجار التمويلي، وهكذا يظهر جليا أثر اهتلاك الأصول على النتيجة المحاسبية كون المؤسسة بإدراجها كافة الاهتلاك وكل الفائض تسعى إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة ومنه التقليل من حجم الضريبة المفروضة.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

جدول رقم (03) جدول حساب النتيجة.

N		الفصول
المدين (دج)	الدائن (دج)	
	11.000.000	المبيعات من البضائع
		المبيعات من المنتجات التامة الصنع
		تقديم الخدمات
		مبيعات الأشغال
		منتجات الأنشطة الملحقة
		التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة
		رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتنزيلات والحسومات
		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
		الإنتاج المثبت
	440.000	إعانات الإستغلال
	11.440.000	I. إنتاج السنة المالية
8.700.000		مشتريات البضائع من المبيعات
		المواد الأولية
		التموينات الأخرى
		تغيرات المخزونات
		مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
		مشتريات أخرى
		التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات
		التقاويل العام
100.000		الإيجارات
80.000		الصيانة و التصليحات و الرعاية
		أقساط التأمينات
		العاملون الخارجيون عن المؤسسة
23.000		أجور الوسطاء و الأتعاب
70.000		الإشهار
		التنقلات و المهمات و الاستقبالات
750.000		الخدمات الخارجية الأخرى
		التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
9.723.000		II. استهلاك السنة المالية
	1.717.000	III. القيمة المضافة للاستغلال (II – I)

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

700.000		أعباء المستخدمين
112.000		الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
	905.000	IV. إجمالي فائض الاستغلال
	340.000	المنتجات العملياتية الأخرى
12.000		الأعباء العملياتية الأخرى
560.000		مخصصات الاهتلاك
350.000		المؤونات
		خسائر القيمة
		استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
	323.000	V. النتيجة العملياتية
		المنتجات المالية
		الأعباء المالية
		VI. النتيجة العادية (VI + V)
		عناصر غير عادية (منتجات) (*)
		عناصر غير عادية (أعباء) (*)
		VII. النتيجة غير العادية
		الضرائب الواجب دفعها على النتائج
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج
	323.000	VIII. صافي نتيجة السنة المالية

المطلب الثاني : أثر الاختلاف على النتيجة الجبائية

أولاً: مفهوم النتيجة الجبائية :

تعرف النتيجة الجبائية أو كما وصفها معيار ضرائب الدخل (IAS12) الربح الخاضع للضريبة " الذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) المعد وفقا لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية، ويمثل هذا الرقم الأساس الذي يستخدم لاحتساب مقدار ضريبة الدخل الواجبة السداد للسلطات الضريبية عن الفترة الجارية"¹.

غير أن المشرع الجبائي الجزائري لم يشر صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب يمكن استنتاج تعريفين :

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 204.

الفصل الثاني: أسباب وأثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

1. تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 2 على أن "تشكيل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة". ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والاستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية.

الأصول الصافية = الأصول - الاهتلاكات - المؤونات.

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة - قيم الأصول في نهاية السنة.

2. كما تنص المادة 140 في الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة أن الربح الخاضع للضريبة "هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت والتي تنجزها وحدة أو مستثمرة ...، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.¹

كما يشار أيضا إلى الربح الخاضع للضريبة على أنه الربح لأغراض حساب الضريبة المستحقة للسلطات الضريبية والذي يتم التوصل إليها بالاستناد إلى قواعد قانون الضريبة، كما أن الربح المحاسبي الذي تعتمد عليه السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجب الدفع لا يمثل الربح الضريبي وإنما هناك العديد من العمليات التي تتم عليه من إضافة واستبعاد لكي نصل في النهاية إلى الربح الخاضع للضريبة.²

كما أن عدم اعتماد الإدارة الجبائية على الربح المحاسبي للاختلاف الناشئ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وهذا الاختلاف نشأ لعدة أسباب أهمها:³

✓ استناد الأنظمة المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الضريبية.

¹ - مبارك بوعلاق، نور الدين بعليلش، سمير طعيبة، مرجع سابق، ص 618.

² - عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص 13.

³ - عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 69.

الفصل الثاني: أسباب وأثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

- ✓ وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي ويؤدي هذا إلى اشتغال القوائم المالية إما على بعض المفردات التي لا تدخل في قياس الربح الضريبي أو عدم اشتغالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه.
- ✓ يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يرمي المشرع الضريبي من خلالها تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة.

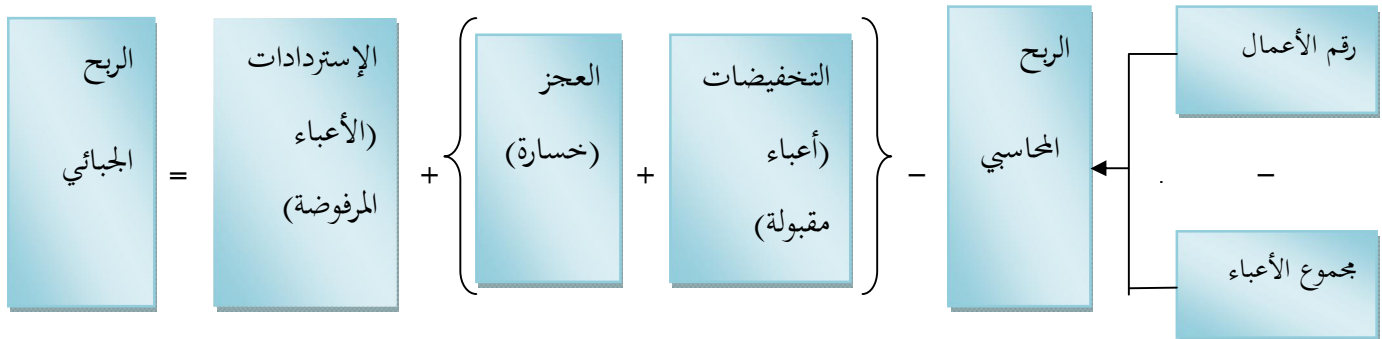
ثانيا : تحديد النتيجة الجبائية

يلزم القانون كل المؤسسات مسك دفاتر محاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطراً عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية وعليه، فإن الهدف من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية.

ولهذا يفرض على المؤسسات الخاضعة للضريبة القيام بالتصريح بأرباحها سنويا لدى مفتشية الضرائب في مكان تواجدها وذلك في الآجال المحددة قانونا.¹

ويمكن توضيح كيفية حساب النتيجة الجبائية من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (1) حساب الربح الجبائي إنطلاقاً من الربح المحاسبي.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على محاضرة الدكتور ولهي بوعلام مقياس جباية مؤسسة لطلبة سنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق دفعة 2014.

¹ - مبارك بوعلاق، نور الدين بغيليش، سمير طعيبة، مرجع سابق، ص 619.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

من خلال الشكل نستنتج أن الربح الجبائي يساوي :

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + مجموع الأعباء المرفوضة - العجز "الخسارة" - التخفيضات

مثال : بأخذ نفس مطيات المثال السابق يمكن استنتاج النتيجة الجبائية كالتالي :

الربح المحاسبي 323.000 دج.

مجموع الأعباء المرفوضة

- عقوبة التأخير 12.000 دج.

- اهتلاك سيارة سياحية = نأخذ الاهتلاك على أساس 1000.000 دج فنرفض ما قيمته 80.000 دج.

- رفض قسط اهتلاك الآلة الإنتاجية المستأجرة بمبلغ 100.000 دج.

- قسيمة السيارة السياحية تعتبر ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم ترفض 4000 دج.

- المؤونة المشكلة للزيائن يرفض مبلغ 100.000 دج.

- الهدايا ذات الطابع الإشهاري يرفض مبلغ 20.000 دج "عدم تجاوز قيمة الهدية 500 دج".

العجز: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية

المالية، ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان غير كاف فيمكن تغطيته إلى

غاية السنة المالية الرابعة المالية لسنة تسجيل العجز.¹

التخفيضات أو الإستردادات تتمثل في :

فائض القيمة والذي يبين في الجدول التالي من الميزانية الجبائية :

الجدول رقم (04)

طبيعة التثبيتات المباعة	تاريخ الإقتناء	المبلغ الصافي المبين في الأصول	الإهلاكات المطبقة	القيمة الصافية المحاسبية	ثمن البيع	زائد أو ناقص القيمة
شاحنة نقل	2012/01/04	900.000	180.000	360.000	700.000	340.000 -

¹ - صالح حميدان، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم تجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 63.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

وبما أنه في هذه الحالة قصير المدى فإن ما نسبته 70% تدمج في الربح الجبائي وتعفى ما نسبته 30%.

$$238.000 = 0,70 \times 340.000 \text{ دج.}$$

$$102.000 = 238.000 - 340.000 \text{ دج.}$$

$$\text{إذن الربح الجبائي} = 323.000 + (12.000 + 80.000 + 100.000 + 4.000)$$

$$537.000 \text{ دج} = 102.000 - (20.000 + 100.000)$$

بعد احتساب النتيجة الجبائية أو الربح الخاضع للضريبة، نلاحظ أن قيمة النتيجة ارتفعت بالمقارنة مع النتيجة المحاسبية وذلك للاختلاف في معالجة نواتج وأعباء المؤسسة بالنسبة للقواعد الجبائية. فبعد استرجاع الأعباء المرفوضة ومنها مخصصات الاهتلاك فيما يخص السيارة السياحية التي يحسب قسط اهتلاكها على أساس 1000.000 دج، وأيضاً لقسط الإستئجار ضمن عقد قرض الإيجار التمويلي، وفائض القيمة المضافة الذي يدرج في الربح الجبائي بـ 70%.

وهكذا يتبين كيف أثر اهتلاك الأصول على النتيجة فبعد استرجاع مخصص الاهتلاك وفائض القيمة ارتفع مبلغ النتيجة الخاضع للضريبة ومنه التأثير أيضاً على قيمة الضريبة المفروضة على المؤسسة الواجبة الدفع بالزيادة.

رقم الجدول (05) جدول تحديد النتيجة الجبائية.

I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)		ربح	323.000
		خسارة	
II. الاستردادات			
- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال			
			20.000
- حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم			
- حصص الاشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم			
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم			
- الاشتراكات و الهبات غير القابلة للخصم			
			4000
- الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم			
			100.000
- مؤونات غير قابلة للخصم			
			80.000
- الاهتلاكات غير قابلة للخصم			
- مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم			
			100.000
- الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود الإيجار (ملك المستأجر) (المادة 27ق.م.ت. 2010)			
		الضرائب الواجب دفعها على النتائج	
		الضريبة على أرباح الشركات	

الفصل الثاني: أسباب وأثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

الضرائب المؤجلة		
		- خسائر القيمة غير قابلة للخصم
12.000		- الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم
		- استردادت أخرى(*)
316.000	مجموع الاستردادات	
III. الخصومات		
102.000		- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م)
		- حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق المائلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة.
		- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.)
		- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)
		- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27 من ق.م.ت. 2010)
		- تكملة الاهتلاكات
		- خصومات أخرى(*)
	مجموع الخصوم	
		IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.س.م)
		- عجز سنة 20
		- عجز سنة 20
		- عجز سنة 20
		- عجز سنة 20
	المجموع القابل للاسترداد	
537.000	ربح	- النتيجة الجبائية (IV-III-II+I)
	خسارة	

المطلب الثالث : أثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية على قرارات المؤسسة
يعتبر الاهتلاك أحد عناصر التمويل الذاتي و يمكن أيضا من تجديد الإستثمارات بالنسبة للمؤسسة، غير أن تغير النظام المحاسبي حاليا واختلافه عن النظام الجبائي أصبح أثرا جليا على قرارات المؤسسة التمويلية والاستثمارية، لذا سيتم التطرق لأثر كل من القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول على قرارات المؤسسة.

أولا: أثر القواعد المحاسبية لاهتلاك الأصول على قرارات المؤسسة

يشكل الاهتلاك مورد غير متجانس، وبذلك يعتبر وسيلة للتمويل بتكلفة الفرصة البديلة، حيث أن الموارد المتولدة عن الاهتلاك يمكن استخدامها في مشاريع استثمارية تحقق معدل مردودية أدنى.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية للاهلاك الأصول وكيفية معالجتها .

إن حساب تكلفة رأس المال المتمثلة في الاهلاك يرتبط بأسلوب الاهلاك نفسه، لأن تعدد أساليب الاهلاك يمكن أن يترتب عنه تولد مصادر تمويلية في فترات مختلفة وبكميات مختلفة.¹ فباعتبار أن للاهلاك دور مالي متمثل في إعادة تكوين الأموال المستثمرة لاستغلالها في تحديث الإستثمارات وأيضاً دور اقتصادي يكمن في إمكانية تجديد الاستثمارات في نهاية حياتها الإنتاجية بالنسبة للمؤسسة.

ويمكن توضيح أثر زيادة قيمة الاهلاك على التمويل الذاتي بالعلاقة التالية:²

$$AF = Res + Amt \dots \dots 1$$

حيث :

AF : التمويل الذاتي .

Rse : النتيجة الصافية بعد توزيع الأرباح .

Amt : قسط الاهلاك .

ويمكن توضيح النتيجة الصافية بعد توزيع الأرباح كما يلي:

$$Res = (Rt - Ct - Amt)(1 - T)Bend \dots \dots 2$$

حيث:

Rt : النواتج .

Ct : التكاليف بدون الإهلاكات .

T : معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS .

Bend : الأرباح الموزعة على المساهمين .

¹ - عبد القادر بوعزة، مرجع سابق، ص 64.

² - حجاج مهدي ، مرجع سابق ، ص 96.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية للاهلاك الأصول وكيفية معالجتها .

هنا نلاحظ كيف يؤثر الإهلاك على النتيجة الصافية ما يؤدي إلى زيادة التمويل الذاتي بقيمة الإهلاك المخصص.

وبما أن القواعد المحاسبية أوجدت عدة أنظمة للاهلاك فالمؤسسة اختيار طريقة الاهلاك التي تتلاءم مع أنشطتها وإستراتيجيتها، وكل طريقة لها ذلك الأثر في زيادة نسبة التمويل في المؤسسة. فبالنسبة للاهلاك الخطي باعتباره عبئ محاسبي ثابت يساهم بشكل إيجابي في حساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة. ويلتزم هذا النظام المؤسسات التي تتميز أنشطتها بالاستقرار فهو يعمل على توفير تدفقات مالية ثابتة ومتساوية، وبالتالي يكون التمويل على طول حياة الاستثمار. أما بالنسبة لطريقة الاهلاك المتناقص، فيسمح باسترجاع قيمة الاستثمار في وقت أسرع من الاهلاك الخطي¹، كون الاهلاك في السنوات الأولى يكون عاليا ثم ينخفض مع مرور الزمن وهو بذلك يسمح باستبدال الأصل في أقرب وقت.²

كما أن الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل في نهاية حياته الإنتاجية وطريقة التقييم بالقيمة العادلة تسمح بزيادة نسبة التمويل ومنه التأثير على قرارات المؤسسة الإستثمارية بالشكل الإيجابي، وهذا أيضا ينطبق على فائض القيمة المهني الذي يدمج كليا في الربح المحاسبي. وبالنسبة لقرض التأجير التمويلي فهو ذو أهمية للشركات المستأجرة والمؤجرة، فهذه الأخيرة تستطيع أن تؤجر المعدات والأجهزة التي تحتاجها الشركات والمؤسسات بشكل أسهل من بيعها، مما يضمن لها الحصول على تدفق نقدي مستمر طوال الحياة الإنتاجية أو العمر الإقتصادي المتفق عليه مع الشركة المستأجرة، كما يضمن لها تسويق المعدات ذات التكلفة العالية بالنسبة لمنتجاتها،³ كما أن القرض الإيجاري يضمن تمويل بنسبة 100% من قيمة الأصل، كما أنه يمكن المؤسسة من الحفاظ على السيولة لاستخدامها في احتياجات أخرى.

¹ - مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006، ص، 94.

² - مهدي حجاج، مرجع سابق، ص 98.

³ - عبد الرزاق يخلف، رابح يخلف، مرجع سابق، ص 1.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

وأما الشركة المستأجرة فهو يضمن مرونة أكبر لها، خاصة فيما يخص تنفيذ البرامج الاستثمارية، حيث يمكنها من اختيار الوقت المناسب للاستثمار والنوع والحجم الأمثلان للتجهيزات الإنتاجية بكل مرونة، كما أن الهيكل المالي للمؤسسة لا يتأثر نتيجة لجوئها للقرض الإيجاري.¹

ثانيا : أثر القواعد الجبائية لاهتلاك الأصول على قرارات المؤسسة

إن سر بقاء المؤسسة واستمراريتها يتوقف على قدرتها على خلق الاستثمارات وتوفير الموارد اللازمة لتمويلها، وبهذه الموارد يتم الاختيار بين مختلف المشاريع الاستثمارية.

والقواعد الجبائية وهي في خضم النظام المحاسبي الجديد واختلافها عنه، إلا أن معالجتها لنظام الاهتلاك، وفائض القيمة، واستثماره يترتب عنها آثار ضريبية تحفيزية تسمح بتخفيض العبئ الضريبي. حيث يعتبر الإهلاك مسألة ضريبية بالنظر إلى تأثيره على النتيجة من خلال المخصصات السنوية التي يتوقف حجمها على النظام المرخص استخدامه "خطي، متناقص، متزايد"، فتشكل هذه المخصصات المخصومة من الربح الخاضع للضريبة إمتيازاً ضريبياً لصالح المؤسسة.²

ويعتبر الإهلاك أداة مالية لتشجيع الإستثمار، لأنه عبئ يخصم من الربح الخاضع للضريبة ما ينتج عنه فائض نقدي لصالح المؤسسة والذي يمكنها من تجديد استثماراتها.

فبالنظر لطريقة الاهتلاك المتناقص نجد أنه يسمح للشركة من تسريع دوران استثماراتها وأيضاً بتغطية قيمة الأصل، وهذا التسارع يشكل ميزة جبائية ومنفعة تمويلية وذلك من خلال كبر حجم الاهتلاك في السنوات الأولى ومنه تخفيض حجم الضريبة في هذه السنوات.³

وأيضاً طريقة الاهتلاك المتزايد الذي يحقق للمؤسسة إمتيازاً في حالة حصولها على إمتيازات

جبائية.⁴

¹ - محمد شعبان، نحو اختيار هيكل تمويلي أمثل للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010، ص30.

² - لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسه على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص27.

³ - Soulaf Damma, Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur de valeur de la firme, Thèse doctorat ,sciences de Gestion, Université Sfax, 2006,p23.

⁴ - مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 95.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

أما بالنسبة لفائض القيمة المهني الذي يمثل القيمة الزائدة عن القيمة الأصلية للاستثمار يعتبر مصدرا هاما من مصادر تمويل الاستثمارات وخضوعه للضريبة يقلص من حجمه. إلا أن النظام الجبائي من خلال القواعد الجبائية وضع نظاما ضريبيا لفائض القيمة المهني وذلك من أجل مساعدة المؤسسة على النمو والتوسع وذلك من خلال¹ :

– إخضاع فائض القيمة المهني للضريبة على أرباح الشركات إلى نسبة 70% من الفائض وذلك في حالة التنازل عن الاستثمار في مدة 03 سنوات من اقتتاهه.

– ويخضع الفائض إلى نسبة 30% إذا تم التنازل عن الاستثمار بعد انتهاء المدة السابقة.

– وفي حالة التزام المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة خلال 03 سنوات يتم اعفاء هذا الفائض من الضريبة.

وفيما يخص قرض الإيجار التمويلي فإن القواعد الجبائية تسمح للمؤسسة من خصم قسط الإيجار من الدخل الخاضع للضريبة² طوال مدة العقد بالنسبة للمؤسسة المؤجرة.

إذن باعتبار أن الاهتلاكات تمثل الجانب الأوفر للتمويل الذاتي، وبما أنها معفاة من الضريبة فإن ذلك يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي للمؤسسة، بما يساوي الاهتلاكات المسموح خصمها ضريبيا، وبالتالي يمكن اعتبار القيمة المخصومة ضريبيا بمثابة قرض مقدم للمؤسسة من لدن المصالح الجبائية.³

¹ – نفس المرجع، ص 105.

² – صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم محاسبة وجبائية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص 119.

³ – عبد القادر بوعزة، مرجع سابق، ص – ص 16-17.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

المبحث الثالث : معالجة الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول .

لأجل ضمان تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد واستمراريته وتقليل الفجوة بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية أصدرت الجزائر عديد الإصلاحات في هذه الأخيرة. لذا سيتم التطرق في هذا المبحث للجهود المبذولة لأجل تكييف القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، ثم ذكر بعض الاقتراحات المطروحة التي من شأنها تقليل أثر تطبيق النظام المحاسبي على القواعد الجبائية.

المطلب الأول : تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية

أولا : التعديلات التي جاء بها قانون المالية التكميلي لسنة 2009¹

1. خصم الاهتلاكات : تنص المادة الخامسة 05 فيما يتعلق بالاهتلاكات الحقيقية على أنه يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم (HT) كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول لقيمتها النقدية.

يتعلق هذا النص بالاهتلاكات والتهيئات المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والتي تشير إلى:

- إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك.
- إلغاء سقف الاهتلاكات بقيمة 800.000 دج المطبق على السيارات السياحية مع إمكانية ضم الأعباء للدورة التي تنتمي إليها عناصر الأصول الثابتة المهتلكة بقيمة منخفضة أين قيمة المبلغ دون احتساب الضريبة أقل من 30.000 دج.

2. الإطار العام : تشير المادة السادسة 06 إلى "يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة".

تجيب نص المادة وبصورة صريحة عما إذا كانت الإدارة الجبائية ستقوم باعتماد جميع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

¹ - تسعديت بوسبعين ، مرجع سابق ، ص- ص101-102.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

3. إعادة تقييم الأصول : تنص المادة العاشرة 10 على "تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم

التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات"، كما تشير إلى " تقييد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".

يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة وتحليل نص

المادة فإن :

– تحديد مدة خمس سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، هذا يعتبر تمديد الضريبة على فوائض القيمة بهدف تقادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي.

– ومن جهة أخرى تنص المادة صراحة على ضم فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها.

هذه القواعد جاءت لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي الذي يطرح عدة وضعيات لإعادة تقييم الأصول ولكن هذه الوضعيات يجب معرفة آثارها الجبائية.

ثانيا : التعديلات التي جاء بها قانون المالية لسنة 2010.¹

1. **الاهتلاكات :** حسب نص المادة الثامنة 08 من قانون المالية السنوي 2010 فإنه:

– 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 القابل للخصم جبائيا بالنسبة للسيارات السياحية هو 1000.000دج للوحدة، كما أن هذا السقف لا يطبق على المؤسسات التي تشكل هذه السيارات نشاطها الأساسي.

– قاعدة حساب الاهتلاك بالنسبة للتثبيات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) هو سعر الاقتناء أو سعر التكلفة دون ر. ق. م (HT)، أما قاعدة حساب الاهتلاك بالنسبة للتثبيات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بكل الرسوم (TTC).

¹ – صالح مرزاق، عبد الكريم فرحات، مرجع سابق، ص 638.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

- إهلاك التثبيات يتم على أساس طريقة الإهلاك الخطي، غير أنه يمكن للمؤسسات أن تطبق طريقة الإهلاك المتناقص أو المتزايد حسب الشروط المنصوص عليها جبائياً.

2. الإهلاك المتعلق بالقرض الإيجاري : يتناول نص المادة 08 فيما يتعلق بالإهلاك الخاص

بالقرض الإيجاري ما يلي "... وفي إطار عقد قرض الإيجاري، يتم حساب الإهلاك على أساس مرحلة تساوي عقد القرض الإيجاري".

تدخل جملة التغييرات المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد إذ :

يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك

للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة الإهلاك فإنها تهتك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب

محتوى المادة. كما يمكن تطبيق الإهلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية لأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن ينتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.¹

ثالثاً : التعلية الصادرة 29 أكتوبر 2009.²

تسمح هذه التعلية بحل العديد من الإشكاليات التي كانت مطوحة، كما أنها مرفقة بجدول انتقال

نموذجي من المخطط المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي، وتم إعدادها عملاً بمجموعة من المواد

القانونية والتنظيمية المتمثلة في المواد (29، 38، 40، 39) المتعلقة بالقانون 07-11 المؤرخ

بـ25/11/2007 والأمر رقم 08-02 المؤرخ في 26/05/2008 كما تتضمن :

- إجراء بداية التطبيق.

- القواعد المحاسبية.

المطلب الثاني : إقتراحات للتقليل من الاختلافات من وجهة نظر المختصين.

في هذا المطلب يُقدم فيه بعض الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي

الجديد على القواعد الجبائية، والتي يمكن إيجازها في ثلاث ممكنة مع إيراد إجابيات وسلبيات لكل حل.

¹ - كمال حوشين، تسعديت بوسبعين، مرجع سابق، ص - 13-14.

² - مبرارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، مرجع سابق، ص 626.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

أولاً : تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي¹

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبولاً جبائياً، يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. ومما سبق ذكره نجد المادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 التي تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، مما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعمل في إطار جبائي.

وبالنظر للجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام الجديد، إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس ومنها :

1. قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائياً وخصمها : بحيث يجب أن يتوقع السماح للمؤسسات

بتطبيق الإهلاكات الإستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهلاك سريع لأصولها.

2. قواعد التقييم على أساس القيمة العادلة : يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح

بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل معتبر، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

ومن جملة القوانين التي وجب إعادة النظر فيها من أجل تكييف القاعدة الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي الجديد نجد²:

– المادة 143 : فوائض القيمة الناتج عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الإجتماعية.

¹ – محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-11-2011/12/14، جامعة البليدة، الجزائر، صص 11-12.

² – مبارك بوعلاق، نور الدين بغيليش، سمير طعيبة، مرجع سابق، صص 627.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

– المادة 172 : فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

– المادة 174 : نظام الاهتلاك.

– المادة 185 : إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

– المادة 186 : فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات.

إجابيات وسلبيات الحل¹ :

✓ إجابيات الحل : هذا الحل يعتبر بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي.

✓ سلبيات الحل : إقبال كاهل المؤسسات بالالتزامات الجبائية التي تعتبر أصلا معتبرة، ما سيؤدي زيادة تكلفة إضافية لعمل المؤسسات والتي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.

ثانيا : المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية لها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات :

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبررا قانونيا من خلال نص المادتان 3 و 26 من القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث تنص وتحث المادتين بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة. ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية. وبتطبيقها يمكن عرض بعض الحالات كما يلي :

1. تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول : يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ انتقال الملكية الذي

يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول وبين تاريخ إمكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة

جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي. ففي هذه الحالة إذا سبق تاريخ انتقال

ملكيتها تاريخ إمكانية مراقبتها من طرف المؤسسة سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث إختلافات

يمكن معالجتها بتسجيل الأصل جبائيا في حسابات الاستثمارات الخاصة بالأصول الجبائية، كما

يسجل عليه إهتلاكات تكون لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب أن تحول من الحساب 79 إلى الحساب

¹ – محمد براق ، تسعديت بوسبعين ، مرجع سابق ، ص 14.

الفصل الثاني: أسباب وأثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

48 وتخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية. أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للاستثمار المعني بوضع حساب 68 مدين وحساب 48 دائن.¹

2. **الإهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل :** عالج المجلس المحاسبي الوطني تقريبا كل ما يتعلق بالإهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل في التعليمات المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام، حيث يفترض في هذا الإطار بالمؤسسات تطبيق قاعدة الاهتلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي سينتج عنه بالضرورة تغيرات في الأصول تعالج في الأموال الخاصة، كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة صادقة وعادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاط المؤسسة ولا تستطيع القيام بها، وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية من خلال إعادة منح القيم محاسبيا مثلا، والتي تعتبر طريقة توقعية على مستوى حسابات الإهتلاكات.

3. **مدة الإهتلاك :** يمكن أن تواجه المؤسسات حالات مختلفة تتعلق بالاختلافات بين مدة استعمال الأصل في المؤسسة ومدة حياته الاقتصادية ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائيا للنتيجة، أو تدفع بالمؤسسة إلى تشكيل اهتلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية ويمكن تسوية هذه الوضعية، بتسجيل فرق في الاهتلاك حسابات حيادية التأثير وجبائية كحساب 48 و 79 و 14.²

إيجابيا وسلبيات الحل :³

✓ **الإيجابيات :** هذا الحل لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، إذ يطبق مباشرة دون تعديل للنص الجبائي.

✓ **السلبيات :** ليس صالح للتطبيق في جميع الحالات لأنه يؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لطرحة حسابات ذات بعد جبائي.

¹ - نفس المرجع ، ص-ص 12-13.

² - مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة، مرجع سابق ، ص 628.

³ - محمد براق، تسعديت بوسبعين، مرجع سابق، ص ص13-14.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية للاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

ثالثا : السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب القواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.¹

مكنك التكنولوجيا والمعلومات المؤسسات من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية هذا العنصر من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدة المؤسسات على مسك محاسبة حسب قواعد النظام المحاسبي الجديد ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية الحالية. خاصة في ظل وجود تعارض في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية على السواء، ويؤدي هذا الحل إلى تقادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال الطرق الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال بالنسبة للاهتلاكات الاستثنائية في حالة قبولها من طرف الإدارة الجبائية، فيمكن وضعها في حساب جبائي خاص تحت عنوان مخصصات جبائية "لأنها لا تتعلق بنقصان قيمة حقيقي ولها هدف جبائي"، يقابلها بذلك حساب اهتلاكات جبائية وهذه الحسابات فقط تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية. وبالتالي في حالة تسجيل اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية يكفي فقط تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية.

إيجابيات وسلبيات الحل :

✓ **الإيجابيات :** إمكانية تقادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية.

✓ **السلبيات:** قد يؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

ويمكن تلخيص هذه الحلول في الجدول التالي :

¹ - نفس المرجع، ص-ص 13-14.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها.

الجدول رقم (06) يلخص الحلول المقترحة مع الإيجابيات والسلبيات.

الحل المقترح	الإطار العام	إيجابيات الحل	سلبيات الحل
<ul style="list-style-type: none"> - تكيف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي. 	<ul style="list-style-type: none"> - قاعدة التقييم على أساس القيم العادلة. - إعادة النظر في المواد <p>143،172،174،1 186، 85.</p>	<p>بساطة الحل ولا يقتضي سوى دراسة نقطة الاختلاف وتكييفها.</p>	<p>زيادة تكاليف المؤسسات من خلال الألتزامات الجبائية وتطوير حساباتها.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - المحافظة على القاعدة الجبائية مع تغيير في معالجتها محاسبيا. 	<ul style="list-style-type: none"> - تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول. - الاهتلاكات والقيمة الضائعة. 	<p>عدم تطلب الحل إصدار نصوص قانونية لأجل تطبيقه.</p>	<p>غموض في الحسابات لطرح الحل حسابات ذات بعد جبائي. خطر الرفض من الإدارة الجبائية لعدم المطابقة للقواعد المحاسبية المتبناة.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مسك محاسبة على حسب النظام المحاسبي ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية . 	<ul style="list-style-type: none"> - محاسبة على حسب ن، م، م . ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية. 	<p>تقادي إعادة المعالجة بسبب الاختلاف.</p>	<p>تكاليف إضافية بسبب مسك محاسبتين.</p>

من إعداد الطالبة بناء على ما سبق.

الفصل الثاني: أسباب وأوجه وآثار الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول وكيفية معالجتها .

خلاصة الفصل :

يستخلص مما سبق أن القواعد المحاسبية في معالجتها لاهتلاك الأصول حسب التصور المحاسبي الجديد تختلف اختلافا تاما عن معالجة اهتلاك الأصول حسب القواعد الجبائية في عديد النقاط منها (طرق الاهتلاك، مدة الإهلاك، تاريخ بداية بداية حساب الاهتلاك، القيمة المتبقية، قسط القرض الإيجاري، طرق التقييم، خسارة القيمة).

وأن هذا الإختلاف ناتج لعدة أسباب منها عدم موضوعية كل من القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، كما أن هذا الاختلاف نتج عنه الأثر البارز على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية للمؤسسة وأيضا على قرارات المؤسسة التمويلية والإستثمارية وبالرغم من ذلك فإن اعتماد المؤسسة لنظام الاهتلاك المتناقص يشكل ميزة جبائية للمؤسسة من خلال تسريع الاهتلاك واسترجاع قيمة الاستثمار في وقت أسرع، ويستنتج أيضا أنه على رغم من الاختلاف إلا أن النتيجة الجبائية يتم احتسابها انطلاقا من النتيجة المحاسبية وما وهي إلا نتيجة محاسبية معدلة حسب النصوص الجبائية.

كما أن الجهات الوصية المتمثلة في (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة) عملا على تعديل العديد من النصوص الجبائية لتقليص الفجوة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية بشرط إذا اختلفت القاعدة المحاسبية مع القاعدة الجبائية فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية .

تمهيد:

قصد الإجابة عن التساؤل الرئيسي و مجموع الأسئلة الفرعية المطروحة في هذا البحث و إثراء الجانب النظري بالواقع العملي التطبيقي، سيتناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية تطبيقية لمؤسسة من المؤسسات الجزائرية والمتخصصة في صناعة العجائن ألا وهي مؤسسة الرياض سطيف ليتم دراسة أصولها وطريقة الإهلاك المتبعة فيها وتأثيره على نتائجها الجبائية.

وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة.

المبحث الثاني : الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم لمجمع الرياض - سطيف -

مرت شركة الرياض سطيف كأى شركة اقتصادية عمومية بمرحلة الإستراتيجية في السبعينات، وإعادة الهيكلة لتنتهي في 10 أكتوبر 1997 بتحويل وحداتها إلى شركات تابعة أي تكوين المجمع بالإضافة إلى لجوء المجمع إلى علنية الإيدار "الدخول إلى البورصة"، أصبح ملزما حسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري بتجميع حسابات الشركات الفرعية وعرضها من أجل توضيح الوضعية المالية، والنتائج المحققة.

المطلب الأول : نشأة المؤسسة الأم رياض سطيف.

بموجب مرسوم تنفيذي تحت وصاية وزير الصناعات والطاقة سنة 1963 أسست الشركة الوطنية للدقيق والقمح حيث شملت جميع القطاعات الخاصة بالمطاحن، واختصت في صناعة العجائن الغذائية والكسكي. وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكي سمباك إنبقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، منها مؤسسة الرياض بسطيف.

تعريف: شركة الرياض سطيف هي شركة تسمى "مؤسسة الصناعات من الحبوب ومشتقاتها" أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 27 نوفمبر 1982، انتقلت إلى الإستقلالية بتاريخ 02 أفريل 1990 وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 4.054.530.000.00 دج وهي خاضعة لأحكام القانون التجاري، ويقع مقرها الإجتماعي بمدينة سطيف ومكتب الإتصال والتمثيل التابع لها بالجزائر العاصمة.

إن شركة الرياض سطيف كغيرها من شركات الرياض الأربعة الكبرى تابعة تبعية كاملة للشركة القابضة الزراعية الغذائية الأساسية وهي بدورها الشركة الأم لثمانية شركات تابعة ذات أسهم ولها مساهمة في حدود 20% من رأس مالها الإجتماعي لشركة الهندسة الصناعية AGE ومن مهامها ضمان ما يلي :

- تسيير محفظة الأسهم؛
- تطبيق الإستراتيجية والبرامج المسطرة من طرف الشركة القابضة؛
- مراقبة التسيير وتقييم الأنشطة للشركات التابعة؛
- التكفل بالمهام العملية التي تكلفها بها الشركات التابعة؛
- التكفل بالمهام العملية التي تكلفها بها الشركة القابضة والممارسة من خلال الشركات التابعة.

الفصل الثالث :

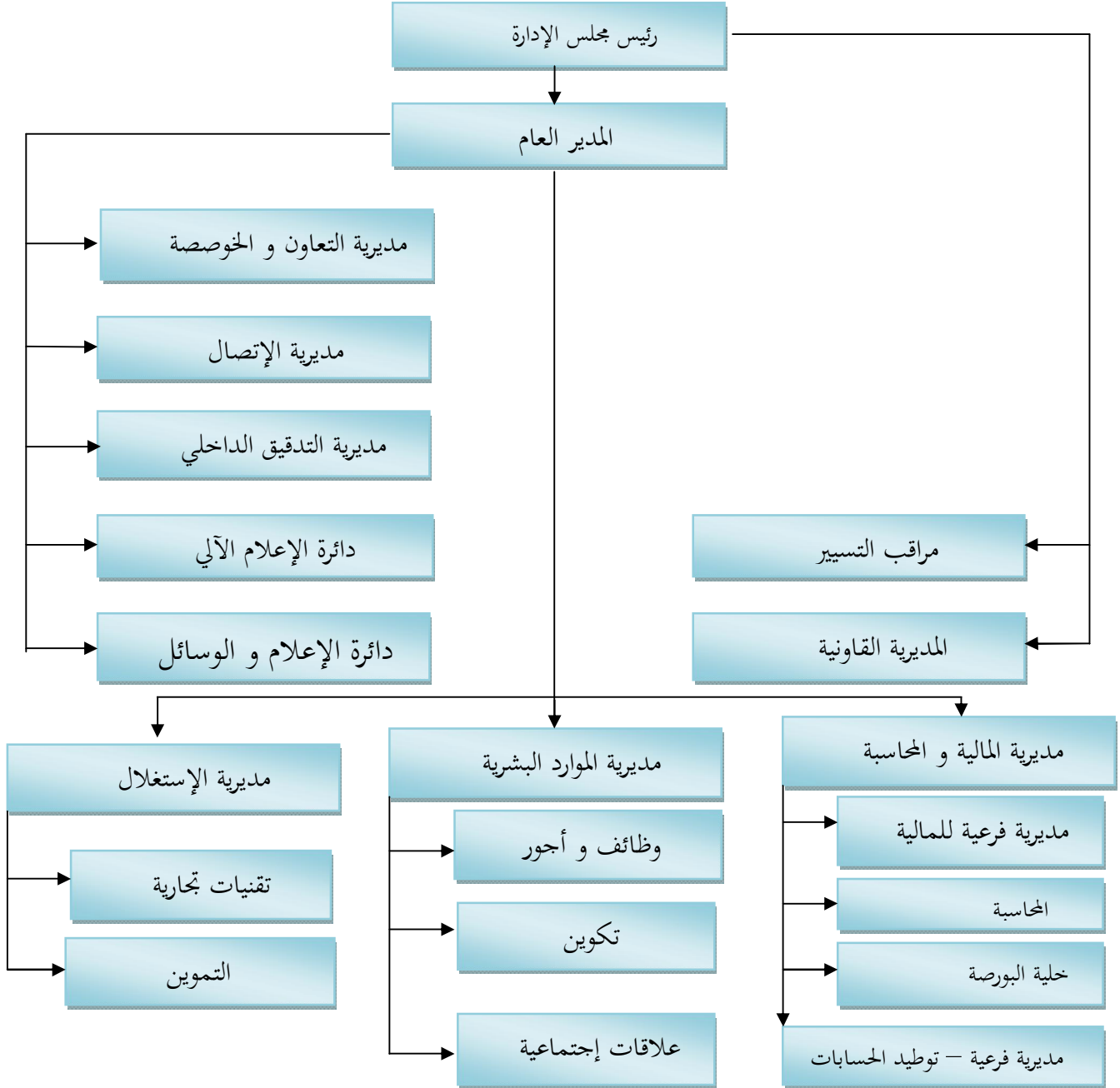
الدراسة الميدانية.

ويكمن النشاط الأساسي للمجمع في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكي.

ويشغل هذا النشاط باستغلال 16 مسمدة ومطحنة و5 وحدات للعجائن الغذائية والكسكي. ويتشكل مجمع الرياض بسطيف من 10 شركات تابعة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لإدارة مجمع الرياض.

الشكل رقم(02) الهيكل التنظيمي لإدارة شركة الرياض سطيف.



المصدر: وثائق الشركة.

إن المقر الإجتماعي للرياض - سطيف - له عدة مديريات مركزية منها :

1. **رئيس مجلس الإدارة :** وهو المسؤول الأول بالمؤسسة في كل المجالات ويعتبر المسؤول عن اتخاذ القرارات المهمة حيث يعطي الأوامر و يسهر تسيير الوحدة.
2. **المدير العام :** وهو المسؤول عن الفروع والمصالح الداخلية للمؤسسة.
3. **الأمانة :** تعتبر همزة وصل بين الرئيس ورئيس مجلس الإدارة والمدير العام وجميع المصالح سواء الداخلية أو الخارجية.
4. **مديرية المالية والمحاسبة :** وتتمثل مهمتها إنجاز المخطط السنوي لتمويل المؤسسة واقتراح العمليات والخدمات الضرورية لبلوغ الأهداف وهذا من خلال الدراسات المالية كما أنها تقوم بإعداد الحصيلة المحاسبية للمؤسسة وتمثلها أمام مديرتي المالية والضريبة الخاصة بالمؤسسة ككل كما يمكن القول أنها تمثل الخلية المركزية التي تتلقى مختلف النتائج المتحصل عليها من كل وحدة تابعة لها تقوم باستخلاص النتيجة العامة للمؤسسة كذلك تقوم بمقارنة الطرق المتبعة في حساب سعر التكلفة من طرف الوحدات بالنموذج المقترح على مستوى المؤسسة ومن مهامها الرئيسية أيضا :
 - تسيير الوسائل المالية للمؤسسة بطريقة تحفظ التوازن؛
 - متابعة المداخل التجارية التابعة للمؤسسة؛
 - القيام بتجميع الحسابات على مستوى المديرية الفرعية لتوطيد الحسابات؛
 - تراقب النفقات المبرمجة لعملية الإستغلال.
5. **مديرية الإستغلال :** يكلف بمتابعة عملية الإستغلال التي تبدأ بشراء المواد الأولية وفي مقدمتها القمح بنوعيه (الصلب واللين) ثم عملية الإنتاج، أخيرا التسويق مع السهر على تنفيذ اللوائح والمراسيم التي تحدد إجراءات الشراء والبيع.
6. **مديرية التعاون والخصوصية :** تتلخص مهامها في تنفيذ البرنامج الحكومي المتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية من خلال البحث عن متعاملين خواص يبدون رغبتهم في شراء شركات تابعة للمجمع ومتابعة تسيير العملية إلى غاية تسليم الشركة للمتعامل الجديد على أن لا تكون له الكلمة الأخيرة.
7. **مديرية الإتصال :** وهي أهم المصالح بالمؤسسة حيث تقوم بالمهام التالية :

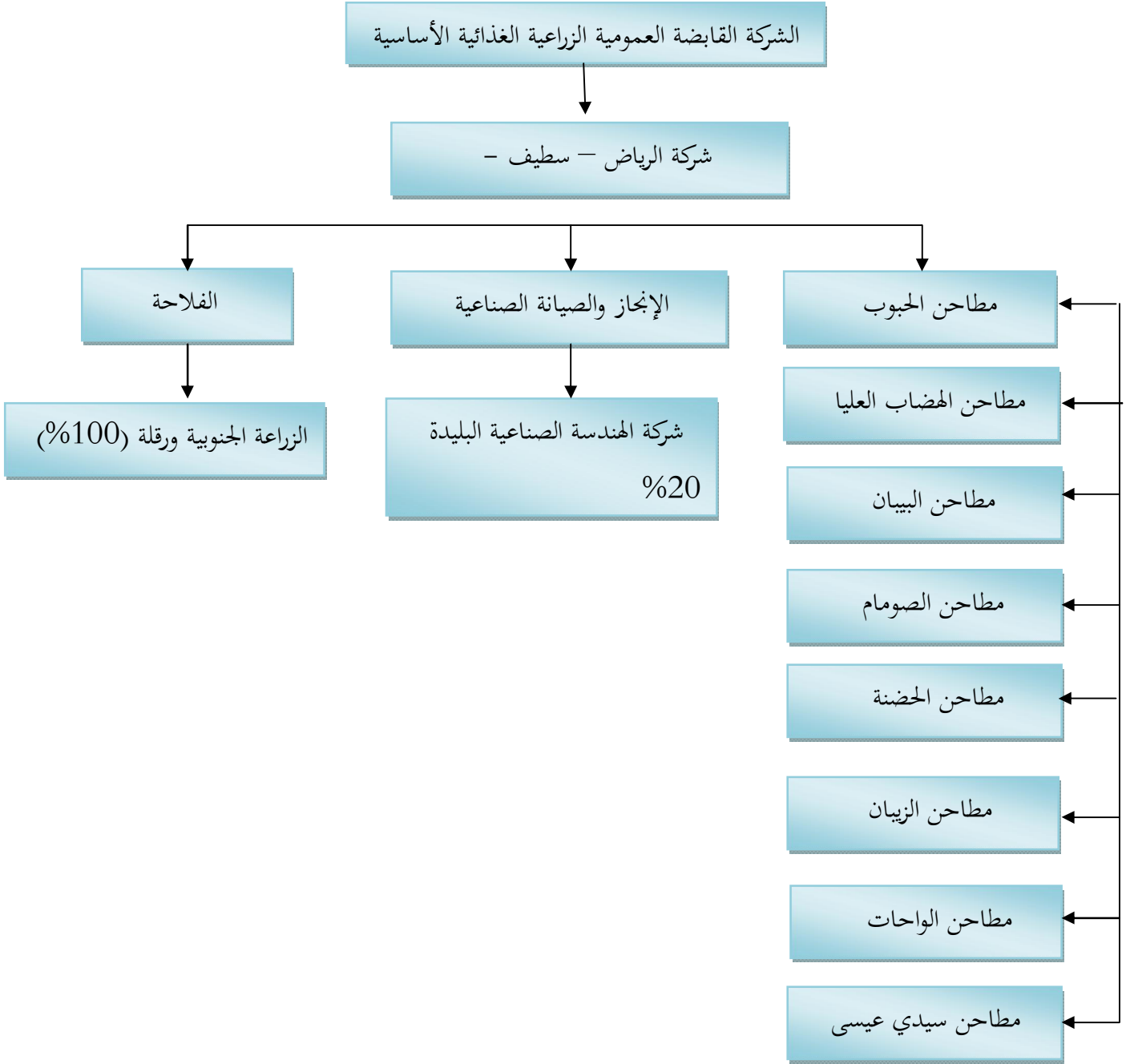
- إعداد برنامج خاص بالإتصال وتتمثل في مخطط سنوي يتضمن الخطوط العريضة التي تدير عليها المؤسسة؛
 - القيام بعمليات إخبارية تتضمن الإعلانات التي تنشر عبر الجرائد الوطنية اليومية التي تخص المساهمين المتعاملين إشهار النهائي ويتضمن كذلك الإعلانات في الأجهزة السمعية البصرية؛
 - تنظيم المعارض والتظاهرات الإقتصادية؛
 - إشهار وتمويل الفرق الرياضية والجمعيات.
8. **مديرية الإحتساب** : تتدرج مهامه في تنفيذ عملية الإحتساب الخارجي المطلوب تنفيذها من طرف الهيئات العليا والتنسيق مع محافظي الحسابات والقيام بذلك على مستوى الشركات التابعة في حال ما إذا طلب منها ذلك.
9. **المستشار القانوني** : تتمثل مهامه في دراسة ومعالجة جميع القضايا القانونية المتعلقة بالمجمع والمتعاملين معه من زبائن ومساهمين وهو الذي يعمل على توفير الإطار الأمثل والأرضية المناسبة لحل جميع نقاط الإختلاف وهو بذلك يضمن حقوق المؤسسة.
10. **دائرة الإعلام الآلي**: من مهامه توفير جو الإتصال الآلي بالإعتماد على برامج حديثة ومتطورة يتم من خلالها تسيير جميع التطورات الحاصلة في مجال الإعلام الآلي وتزويد المؤسسة بها.

المطلب الثالث : الشركات التابعة

منذ أكتوبر 1970 أصبح نشاط المؤسسة يدير من طرف عشرة شركات تابعة أما في أواخر سنة 2010 تم تصفية شركة صورمي للإنجاز والصيانة الصناعية وإدماج شركة نقل البضائع في شركة الهضاب العليا فأصبحت بذلك الشركة الأم المسيطرة على 8 شركات مساهمة ذات رأس مال يقدر ب 7.217.900.000.00 دج وتتمثل الشركات التابعة في سبعة شركات لطحن الحبوب وهي :

1. **مطاحن الهضاب العليا بسطيف** : تتكون من مطحنة ومسمدة ويتم فيها إنتاج الكسكسي والعجائن الغذائية وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 845.830.000.00 دج.
2. **مطاحن البيبان ببرج بوعريريج**: تتكون من مطحنة ومسمدة وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 1.529.460.000.00 دج.
3. **مطاحن الصومام بسيدي عيش ولاية بجاية** : والتي تتكون من مطحنة ومسمدة بسيد عيش ومطحنة بخراطة وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 891.310.000.00 دج.

4. **مطاحن الحضنة بالمسييلة :** التي تتكون من مطحنة ومسمدة وهي شركة مساهمة برأس مال إجتماعي قدره 1.449.460.000.00 دج.
 5. **مطاحن سيدي عيسى :** مطحنة ومسمدة وهي شركة مساهمة برأس مال إجتماعي قدره 711.260.000.00 دج.
 6. **مطاحن الواحات بتوقرت :** وتمثل مطحنة ومسمدة برأس مال قدره 761.320.000 دج.
 7. **شركة إستصلاح الأراضي بورقلة :** تقوم باستصلاح الأراضي التي مساحتها 150 هكتار والمرشحة للإتساع إلى غاية 1000 هكتار، كما تقوم بعملية زرع الخضر والحبوب وحتى أشجار النخيل وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 70.000.000 دج.
 8. **شركة ما بين عدة مجموعات :** تملك شركة الرياض سطيف 20% من أسهم شركة الهندسة الصناعية بالبلدية رأسمالها 63.000.000 دج، أنشأت بحصص متساوية بين مؤسسات الرياض : الجزائر، قسنطينة، سيدي بلعباس، تيارت، سطيف.
- ويمكن توضيح شركات المجموعة من خلال المخطط التالي :
- الشكل رقم: (03) مخطط تمثيلي لشركات مجمع الرياض سطيف.**



المصدر: وثائق الشركة.

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة

المطلب الأول : عرض أصول المؤسسة وطريقة الإهلاك المتبعة.

أولا : عرض أصول المؤسسة.

جدول رقم : (07) جانب الأصول من ميزانية المؤسسة في 2013/12/31.

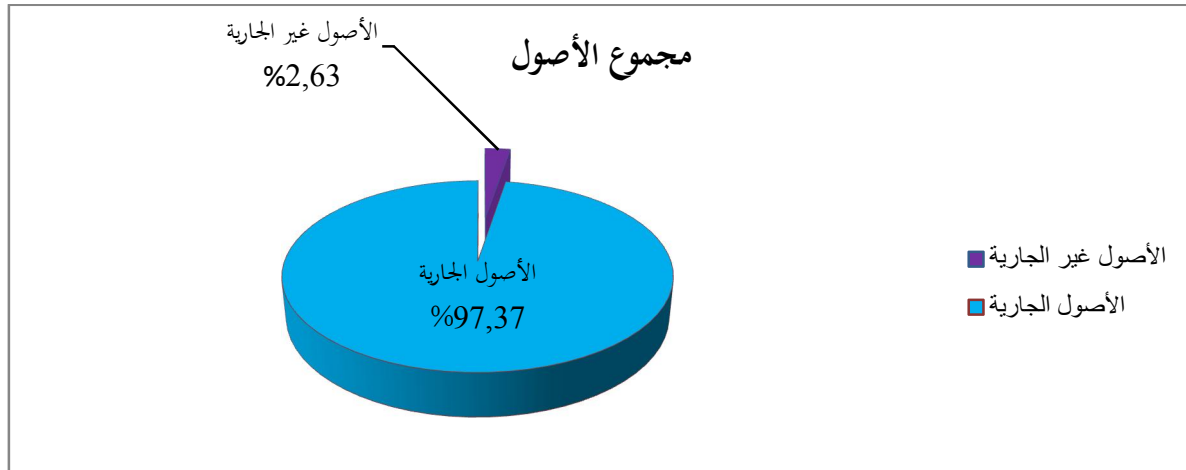
الوحدة : الدينار الجزائري

2012	2013			الأصول
	الصافي	الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	المبالغ الإجمالية	
190.569,60	137.081,82	140.448,33	227530,15	أصول غير جارية فارق الإقتناء أصول معنوية أصول عينية
4.631.332,88	4.631.332,88	0,00	4.631.332,88	أراضي
25.597.366,82	24.625.277,44	34.792.050,48	59.597.327,92	مباني
3.697.366,82	2.249.155,99	72.006.939,23	74.256.095,22	تثبيات عينية أخرى
0,00	0,00	0,00	0,00	تثبيات ممنوح إمتيازها
0,00	0,00	0,00	0,00	تثبيات يجري إنجازها
0,00	0,00	0,00	0,00	تثبيات مالية
238.273.289,12	247.334.817,70	370.265.182,30	617.600.000,00	سندات موضوعة موضع المعادلة
0,00	0,00	0,00	0,00	مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحق بها
55.000,00	105.000,00	0,00	105.000,00	سندات أممخ خرى مثبتة
4.247.159,27	4.674,089,53	0,00	4.674.089,53	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية
276.687.368,88	283.756.755,36	477.384.620,34	761.141.375,73	مجموع الأصول غير الجارية

287.948,78	166.337,95	292.010,23	458.348,18	أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التفويض حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
27.422.031,16	54.649.379,74	11.452.867,60	66.102.247,34	الزبائن
32.932.213,52	60.156.729,10	2.624.766,93	62.781.506,03	المدينون الآخرون
0,00	0,00	106.383.649,49	106.383.649,49	الضرائب وما شابهها
12.046.960.504,82	8.452.857.422,95	132.391.826,63	8.585.249.249,58	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
1.748.447.000,00	1.749.419.000,00	0,00	1.749.419.000,00	الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
245.164.756,31	204.826.555,18	0,00	204.826.555,18	الخزينة
14.101.214.454,59	10.522.075.424,92	253.145.130,88	10.775.220.555,18	مجموع الأصول الجارية
14.377.901.823,47	10.805.832.180,28	730.529.751,22	11.536.361.931,50	المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق الشركة.

الشكل رقم: (04) يوضح حجم أصول المؤسسة الجارية مقارنة مع أصولها غير الجارية



حسب الشكل البياني يتضح أن أصول المؤسسة الجارية أكبر من أصولها غير الجارية وهذا راجع

لطبيعة عمل المجمع بأنه صناعي.

ثانيا : طريقة الإهلاك المتبعة من طرف المؤسسة على أصولها.

يتبع مجمع الرياض سطيف في تقييم أصوله التكلفة التاريخية عدا شركة الفلاحة الجنوبية التي يتبع فيها طريقة القيمة العادلة لطبيعة نشاطها، وفي ما يخص طريقة الإهلاك فالمجمع يتبع طريقة الإهلاك الخطي وذلك حسب النسب التالية :

جدول رقم(08) جدول معدلات الإهلاك

اسم الحساب	معدل الإهلاك	مدة حياة الأصل
حساب 204: برمجيات المعلوماتية	20%	5 سنوات
حساب 212: ترتيب وتهيئة الأراضي	20%	5 سنوات
حساب 213: البنايات.		
مباني صناعية و تجارية	3,33%	10 سنوات
مباني إدارية.	2.00%	30 سنة
مباني خفيفة	5,00%	50 سنة
مباني أخرى	3,33%	20 سنة
حساب 215: تركيبات تقنية عتاد ومعدات صناعية.	10%	10 سنوات
حساب 218: معدات نقل.		
معدات نقل خفيفة	25%	4 سنوات
معدات نقل ثقيلة	20%	5 سنوات
حساب 218: تجهيزات مكتب		
أثاث مكتب	10%	10 سنوات
معدات مكتب	20%	5 سنوات
تجهيزات مكتبية أخرى	20%	5 سنوات
حساب 218: أغلفة متداولة	10%	10 سنوات

يلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة تعتمد معدلات اهلاك مختلفة في اهلاك أصولها

المطلب الثاني: النتيجة المحاسبية للمؤسسة

جدول رقم(09) جدول يوضح حالة إهلاكات أصول المؤسسة

البيان	القيمة الإجمالية	إهلاك سابق	اهلاك السنة	مسترجع	مجموع الاهلاك	القيمة الصافية
برمجيات المعلوماتية	277.530,15	125.139,81	55.506,03	0,00	180.645,84	96.884,31
أراضي	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
مباني صناعية	19.300.914,58	4.518.634,54	645.519,22	0,00	5.164.153,76	14.136.760,82
مباني إدارية	27.964.665,28	22.765.385,38	922.232,36	0,00	23.687.617,74	4.007.047,54
مسكن شخصية	5.733.000,00	4.009.086,90	190.908,90	0,00	4.199.995,80	1.533.004,20
ترتيب وتهيئة المباني	6.686.748,06	4.499.849,40	213.743,27	0,00	4.713.592,67	2.155.155,39
مجموعة آلات	93.112,00	89.452,65	2.487,50	0,00	91.940,15	1.171,85
معدات وأدوات	5.607.334,70	5.607.334,70	0,00	0,00	5.607.334,70	0,00
معدات قوة قاطرة	116.468,00	116.468,00	0,00	0,00	116.468,00	0,00
معدات الصحة والأمن	242.553,51	234.691,11	1.965,60	0,00	236.656,71	5.856,80
معدات و آلات وسيطة	14.284.793	11.86,64	1.210,00	0,00	13.086,64	1.613,36
معدات نقل خفيفة	14.284.793,50	13.712.743,50	403.800,00	0,00	14.116.543,50	168.250,00
تجهيزات مكتب	8.458.102,48	7.848.130,96	263.179,80	0,00	8.111.310,76	346.791,72
معدات مكتب	2.104.856,21	2.100.939,68	1.205,10	0,00	2.102.144,78	2.711,43
معدات تبريد	6.883.407,91	6.046.728,13	244.976,60	0,00	6.291.704,73	591.703,18
معدات تسخين	6.821.487,00	6.821.487,00	0,00	0,00	6.821.487,00	0,00
معدات إعلام آلي	13.255.246,68	12.462.502,57	387.771,04	0,00	12.850.273,61	404.973,07
ترتيب وتهيئة	8.398.114,62	7.860.632,22	212.427,22	0,00	8.073.059,44	325.704,18
إنشاءات	6.588.114,89	5.273.778,01	167.633,97	0,00	5.441.412,98	1.146.701,91
معدات وتجهيزات أخرى	1.387.154,70	1.387.154,70	0,00	0,00	1.387.154,70	0,00
المجموع	134.130.953,27	105.492.016,90	3.714,566,61	0,00	109.206.583,51	24.924.369,76

نلاحظ أن المؤسسة في مجمل أصولها التي تتبع في اهتلاكها لطريقة الإهلاك الخطي ملتزمة بما

ينص عليه النظام المحاسبي والنظام الجبائي باستثناء أنه يوجد سيارة سياحة والتي يمكن ملاحظة أن

قسط اهتلاكها السنوي يفوق السقف المالي التي تنص عليه القاعدة الجبائية والذي يمكن إيضاحه من

خلال جدول اهتلاك السيارة السياحية التالي:

جدول رقم (10) جدول اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا.

السنة	القيمة الأولية	الاهتلاك السابق	اهتلاك السنة	مجموع الاهتلاك	القيمة النهائية
2009	2.019.000,00	0,00	235.550,00	235.550,00	1.783.450,00
2010	1.783.450,00	235.550,00	403.800,00	639.350,00	1.379.650,00
2011	1.379.650,00	639.350,00	403.800,00	1.043.150,00	975.850,00
2012	975.850,00	1.043.150,00	403.800,00	1.446.950,00	572.050,00
2013	572.050,00	1.446.950,00	403.800,00	1.850.750,00	168.250,00

جدول رقم (11) جدول النتيجة المحاسبية 2013/12/31

N - 1		N		الفصول
المدین (د ج)	الدائن (د ج)	المدین (د ج)	الدائن (د ج)	
		2.289,80		المبيعات من البضائع
0,00				المبيعات من المنتجات
				المبيعات من المنتجات تامة الصنع
0,00		0,00		تقديم الخدمات
0,00		0,00		مبيعات من الأشغال
0,00		0,00		منتجات الأنشطة الملحقة
	0,00		0,00	التخفيضات و التزييلات و الحسومات الممنوحة
0,00		2.289,80		رقم الأعمال الصافي من التخفيضات و التزييلات و الحسومات
0,00		2.289.80		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
0,00		0,00		الإنتاج المثبت
197.291,99		448.363,64		إعانات الإستغلال
197.291,99		450.653,44		I. إنتاج السنة المالية
				مشتريات البضاعة المباعة
				المواد الأولية
	1.486.125,57		3.132.744,39	التموينات الأخرى
	0,00		0,00	تغيرات المخزونات
	0,00		0,00	مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة
	586.801,94		0,00	مشتريات أخرى
				التخفيضات و التزييلات و الحسومات المتحصل عليها عن المشتريات
	0,00		104.693,80	التقاؤل العام
	0,00		600.000,00	الإيجارات
	345.138,81		340.591,32	الصيانة و التوصيليات و الرعاية

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية.

	477.066,30		680.594,99	أقساط التأمينات	الخدمات الخارجية
	0,00		0,00	العاملون الخارجيين عن المؤسسة	
	2.798.227,10		2.539.486,00	أجور الوسطاء و الأتعاب	
	660.321,29		3.415.222,65	الإشهار	
	2.224.919,68		2.790.260,64	التنقلات و المهمات و الإقتبالات	
	1.057.606,88		982.187,17	الخدمات الخارجية الأخرى	
				التنزيلات و التخفيضات الحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية	
	9.656.207,57		14.585.780,96	II. إستهلاك السنة المالية	
	9.458.915,58		14.135.127,52	III. القيمة المضافة للإستغلال (II-I)	
	53.250.090,92		42.740.145,48	أعباء المستخدمين	
	4.119.335,25		4.287.447,46	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	
	66.828.341,75		61.162.720,46	IV. إجمالي فائض الإستغلال	
594.871,83		52.741,74		المنتجات العملية الأخرى	
	31.217.837,54		1.400.003,87	الأعباء العملية الأخرى	
	3.022.743,88		3.712.548,36	مخصصات الإهلاك	
				المؤونات	
	584.388.481,60		623.521.645,93	خسائر القيمة	
				استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	
	100.267124,37		105.355.695,28	V. النتيجة العملياتية	
41.338.264,08		44.406.400,57		المنتجات المالية	
				الأعباء المالية	
				VI. النتيجة المالية	
	58.928.860,29		60.949.294,71	VII. النتيجة العادية (VI + V)	
0,00		0,00		عناصر غير عادية(منتجات)(*)	
	0,00		0,00	عناصر غير عادية(أعباء)(*)	
				VIII. النتيجة غير العادية	
	0,00		10.000,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج	
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج	
	52.865.290,96		60.510.036,56	IX. صافي نتيجة السنة المالية	

المطلب الثالث: النتيجة الجبائية للمؤسسة

كما سبق ذكره في الفصل السابق أن النتيجة الجبائية ما هي إلا نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية و بما أن المؤسسة تمتلك سيارة سياحية يفوق مبلغ اقتنائها 1000.000 دج سيتم استرجاع قسط الاهتلاك المرفوض من جملة الإستردادات في النتيجة الجبائية ويحدد القسط المرفوض من خلال الجدول التالي :

جدول رقم : (12) جدول اهتلاك السيارة السياحية الجبائي.

البيان	مبلغ الشراء	قسط اهتلاك لسنة 2013	الاهتلاك المقبول	الاهتلاك المرفوض
سيارة سياحية	2.019.000,00	403.800,00	200.000,00	203.800,00

وسيتم عرض النتيجة الجبائية للمؤسسة بحذف الإهتلاك المرفوض، ثم عرض النتيجة الجبائية بإضافة الإهتلاك المرفوض لتوضيح الفرق الذي يحدثه حتى ولو أن نتيجة المؤسسة سالبة مثلما عليه مؤسستنا محل الدراسة.

جدول رقم: (13) النتيجة الجبائية للمؤسسة بدون إضافة الاهتلاك المرفوض.

I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)		ربح
		خسارة
		60.510.036,56
II. الاستردادات		
- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
0,00		
- حصص الهدايا الاشهارية غير القابلة للخصم		
0,00		
- حصص الاشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
0,00		
- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم		
710.000,00		
- الاشتراكات و الهبات غير القابلة للخصم		
- الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم		
5.469.007,76		
- مؤونات غير قابلة للخصم		
- الاهتلاكات غير قابلة للخصم		
- مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم		
- الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود الإيجار (ملك المستأجر) المادة 27 ق.م.ت. 2010		
10.000,00		
- الضريبة على أرباح الشركات		الضرائب الواجب دفعها على النتائج
		الضرائب المؤجلة
		-449.258,15

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية.

	- خسائر القيمة غير قابلة للخصم	
	- الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم	
924.615,00	- استردادت أخرى(*)	
6.664.364,61	مجموع الاستردادات	
	III. الخصومات	
0,00	- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م)	
0,00	- حواصل و فوائد القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق الماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة.	
0,00	- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.)	
0,00	- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت. 2010)	
0,00	- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27 من ق.م.ت. 2010)	
0,00	- تكملة الاهتلاكات	
7.514.776,79	- خصومات أخرى(*)	
7.514.776,79	مجموع الخصوم	
	IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.س.م)	
49.043.831,34	- عجز سنة 20	
83.788.443,03	- عجز سنة 20	
136.312.765,00	- عجز سنة 20	
123.959.257,00	- عجز سنة 20	
393.104.296,37	المجموع القابل للاسترداد	
	- النتيجة الجبائية (I+II-III-IV)	ربح
454.057145,11		خسارة

بعد إضافة الإهلاك المرفوض للسيارة السياحية لمجموع الإستردادت نلاحظ أن النتيجة ارتفعت ولو بنسبة ضئيلة.

الجدول رقم : (14) النتيجة الجبائية بعد إضافة الإهلاك

	I. النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)	ربح
60.510.036,56		خسارة
	II. الاستردادات	
0,00	- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال	

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية.

0,00	- حصص الهدايا الشهرية غير القابلة للخصم	
0,00	- حصص الأشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم	
0,00	- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم	
710.000,00	- الاشتراكات و الهبات غير القابلة للخصم	
	- الضرائب و الرسوم غير الابلة للخصم	
5.469.007,76	- مؤونات غير قابلة للخصم	
203.800,00	- الاهتلاكات غير قابلة للخصم	
	- مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم	
	- الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود الإيجار(ملك المستأجر)(المادة27ق.م.ت.2010)	
10.000,00	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	- الضريبة على أرباح الشركات
-449.258,15	الضرائب المؤجلة	
	- خسائر القيمة غير قابلة للخصم	
	- الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم	
924.615,00	- استرادات أخرى(*)	
6.868.164,61	مجموع الاسترادات	
	III. الخصومات	
0,00	- فائض القيمة عن تنازل عن عناصر الأصول المعاد استثمارها(المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م)	
0,00	- حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق الماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة.	
0,00	- المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة المادة147 مكرر من ق.ض.م.و.ر)	
0,00	- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر)(المادة 27ق.م. ت.2010)	
0,00	- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر)(المادة 27 من ق.م. ت. 2010)	
0,00	- تكملة الاهتلاكات	
7.514.776,79	- خصومات أخرى(*)	
7.514.776,79	مجموع الخصوم	
	IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.و.ر.س.م)	
49.043.831,34	- عجز سنة 20	
83.788.443,03	- عجز سنة 20	
136.312.765,00	- عجز سنة 20	
123.959.257,00	- عجز سنة 20	
393.104.296,37	المجموع القابل للاسترداد	
	ربح	- النتيجة الجبائية (IV-III-II+I)
454.260.945,11	خسارة	

إن أهم ما يمكن استنتاجه في خاتمة هذا الفصل الذي تم فيه محاولة لتجسيد الجانب النظري على الواقع العملي التطبيقي من خلال دراسة النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لمؤسسة الرياض سطيف أن أفساط الإهلاك لها ذلك الأثر في رفع من قيمة الأعباء في المؤسسة التي تساهم في خفض الربح المحاسبي، وأن أفساط الإهلاك المرفوضة جبائيا لها أيضا أثر في رفع قيمة الربح الخاضع للضريبة، وأنه تم استعمال الربح المحاسبي كقاعدة في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

ومن أهم ما يمكن استنتاجه عن مؤسسة الرياض سطيف :

✓ تعتبر طريقة الإهلاك الخطي هي الطريقة المعتمدة من طرف الرياض سطيف في اهلاك أصولها.

✓ المؤسسة لا تختلف محاسبيا عن القواعد الجبائية في اهلاك أصولها باستثناء السيارة السياحية.

✓ تأثر النتيجة الجبائية للمؤسسة بتسجيلها لقسط الإهلاك المرفوض حتى ولو أنها سجلت عجزا.

الخاتمة العامة.

الخاتمة العامة

بعد معالجة الموضوع المطروح الذي تم على الإشكالية التي تدور حول مدى تأثير الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول على النتيجة الجبائية وبعد الدراسة والبحث تم إبراز مجمل الأصول التي يمكن أن تتضمنها أي مؤسسة إقتصادية وتصنيفاتها التي تضعها في خانة الأصول غير الجارية أو الأصول الجارية ولا يمكن التحدث عن الأصول دون التطرق لاهتلاكاتها الذي يعتبر عنصرا مهما للمؤسسة فهو يبين حالة الأصل من حيث الإنتاجية كما يوضح احتياجات المؤسسة لتجديد استثماراتها فتم التطرق إلى الإهلاك محاسبيا وجبائيا.

ثم تم التعرض للقواعد المحاسبية والقواعد الجبائية المنظمة لاهتلاك الأصول والأثر الذي يخلفه هذا الاختلاف على الوضعية المالية للمؤسسة وأيضاً الجبائية، كما بين البحث الجهود المبذولة لتخفيف الأثر من خلال التعديلات التي تم إحداثها.

بعد العرض الذي المقدم للجانبين النظري والتطبيقي تم اختبار الفرضيات والتوصل إلى النتائج

التالية :

أولا : نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى المتمثلة في طريقة الإهلاك المطبقة وفق SCF هي نفسها في PCN بالإضافة لطريقة الإهلاك حسب طريقة عدد الوحدات المنتجة محققة وهذا لتبني SCF طريقة الإهلاك حسب عدد الوحدات المنتجة المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية الثانية والمتمثلة في طريقة الإهلاك الخطي هي الطريقة المطبقة وفق النظام الجبائي مع السماح بتطبيق طريقة الإهلاك المتناقص والمتزايد لبعض الأصول هذا ما تم إثباته من خلال سماح المشرع الجبائي باستعمال طريقة الإهلاك المتناقص في استثمارات القطاع السياحي، وحرية اختيار لطريقة الإهلاك بالنسبة لقرض الإيجار التمويلي.

الفرضية الثالثة المبنية على الاختلاف الناشئ بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لاهتلاك الأصول يؤثر بشكل مباشر على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية محققة بسبب الأسس والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي فهي لا تتناسب مع النظام الجبائي وكذا التعديلات التي تكون خارج النتيجة المحاسبية للخروج بالنتيجة الجبائية.

الفرضية الرابعة القائمة على قيام المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية بتعديلات في القواعد الجبائية لتكييفها مع القواعد المحاسبية محققة فلأجل استمرارية النظام المحاسبي تم تعديل بعض القواعد الجبائية وجعلها أكثر مرونة.

ثانيا : النتائج

- ✓ هناك عدة طرق لحساب قسط الإهلاك نذكر في الجانب المحاسبي (الإهلاك الثابت، الإهلاك المتناقص، الإهلاك المتزايد، الإهلاك حسب عدد الوحدات المنتجة)، أما الجانب الجبائي فنذكر (الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، الإهلاك المتزايد).
- ✓ تعتبر طريقة الإهلاك المتناقص من بين أفضل الطرق في اهلاك الأصول من الناحية المحاسبية ومن الناحية الجبائية وزيادة في الناحية الجبائية كونها تسمح باسترجاع قيمة الأصل بشكل سريع فإنها تمنح امتيازات جبائية للمؤسسة من طرف الإدارة الجبائية.
- ✓ هناك العديد من النقاط الخاصة باهلاك الأصول تختلف النظرة المحاسبية عن النظرة الجبائية لها ما أحدث اختلافات متباينة.
- ✓ إحداث التغيير في القاعدة المحاسبية لابد أن يصاحبه تغيير في القاعدة الجبائية دون المساس بالوعاء الضريبي أو الإيرادات الضريبية.
- ✓ رغم التباين بين القواعد المحاسبة والقواعد الجبائية إلا أن العلاقة بينهما تبقى مستمرة والتي لحضناها من خلال حساب النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية.

ثالثا : الإقتراحات :

- ✓ يجب تحقيق قاعدة الحيادية في القواعد المحاسبية بتوفيرها المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة.
- ✓ لا يجب أن يكون التعديل في القواعد الجبائية يؤدي إلى التقليل من الإيرادات الضريبية.
- ✓ يقترح استخدام الاهلاك المتناقص لما له من الناحية المحاسبية ومن الناحية الجبائية من ميزة اقتصادية وجبائية للمؤسسة.
- ✓ على الجهات المختصة لتبنيها للنظام المحاسبي محاولة تكييف قواعده مع الظروف الإقتصادية والمعيشية للمجتمع.
- ✓ على الدولة أن تهيبئ البيئة المناسبة لضمان استمرارية النظام المحاسبي الجديد.

✓ ضرورة إيجاد بدائل ضريبية أخرى في ظل ما تصبوا إليه المحاسبة الدولية والتي تتبناها الجزائر في النظام المحاسبي الجديد.

✓ توسيع دائرة التشاور بين الخبراء المحاسبين والإستشاريين الجبائين لإيجاد البدائل اللازمة لتقليل من الاختلافات مع مراعاة المصلحة العامة أولا وأخيرا.

✓ فتح مجال التعاون أكثر بين الجامعة الجزائرية والمؤسسات الإقتصادية لتسهيل ربط الجانب النظري بالواقع العملي في البحوث العلمية.

رابعاً : آفاق الدراسة :

بعد دراسة الموضوع يمكن الإشارة إلى بعض النقاط قد تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية تستحق

البحث وهي :

– أثر تطبيق القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي على الهيكلية المالية للمؤسسة.

– أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة الشركات.

وختاماً نأمل أن نكون مثل الشجرة التي أينعت فأوفرت ورقاً وثماراً وإن لم تثمر حسبها أن أورقت

فأوفرت ظلاً والله يهدي لأقوم السبيل.

قائمة المراجع.

قائمة المراجع .

قائمة المراجع:

أولا : باللغة العربية.

الكتب:

1. أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2014.
2. بوزيدة حميد، التقنيات الجبائية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010.
3. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
4. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة العامة، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر، 2008.
5. جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار الصفا للنشر والتوزيع، 2009.
6. حماد طارق عبد العال، دليل استخدام معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2009.
7. حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF، الجزائر، 2012، لا توجد دار الطبع.
8. كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
9. كتوش عاشور، المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
10. لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، Page bleus، الجزائر، 2011.
11. ن حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2009.
12. عدون ناصر دادي، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
13. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار النشر جليطي، 2011.
14. علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، Page bleus، الجزائر، 2011.
15. شيحة خميسي، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

16. النظام المحاسبي المالي، Page bleus، متيجة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
- الرسائل و الأطروحات العلمية:
17. العجيلي عمر تركي هزاع، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
18. بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.
19. بوعزة عبد القادر، التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
20. حجاج المهدي، تحليل أثر الاهتلاك على الهيكل المالية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم اقتصادية، جامعة فارس يحي المدينة، الجزائر، 2008.
21. حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم تجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2006.
22. حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم تجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
23. حوسو محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين، 2005.
24. لايد لزررق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسه على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012.
25. عباسي صابر، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
26. عبده عبد الرحيم عبد الجبار أحمد، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
27. شعبان محمد، نحو اختيار هيكل تمويلي أمثل للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010.
28. ذبيح لياس قلاب، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.

دروس مجلات وندوات وملتقيات:

29. الهادي ضيف الله محمد، لبزة هشام، قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر .
30. براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-14/12/2011، جامعة البلدية، الجزائر .
31. بربري محمد أمين، بكحيل عبد القادر، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 5-6/5/2013، جامعة الوادي، الجزائر .
32. بكاي أحمد، السايب عبد الله، الأطرش مريم، القياس المحاسبي ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ملتقى دولي أول حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر .
33. جاوحدو رضا، حمدي إيمان جلييلة، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 5-6/5/2013، جامعة الوادي، الجزائر .
34. جاوحدو رضا، حمدي إيمان جلييلة، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية - مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، الجزء 2، شباط 2014 .
35. ولهي بوعلام، محاضرة في مقياس جباية مؤسسة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق دفعة 2014 .
36. زرقون محمد، جعدي شريفة، زغود تير، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري - دراسة حالة مؤسسة خدمية بولاية الوادي - ، ملتقى دولي أول حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر .
37. حمدي فلة، نوييلي نجلاء، إستخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07/5/2012، جامعة بسكرة، الجزائر .

38. يخلف عبد الرزاق، يخلف رابح، المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/AIS)، أيام 13-15/10/2009، البليلة، الجزائر.
39. كتوش عاشور، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، ملتقى دولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر.
40. عاشور كتوش، محاضرة بعنوان دراسة الصنف الثاني (التثبيات)، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011/02.
41. لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيات)، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أيام 13-15/10/2009 ، جامعة البليلة، الجزائر.
42. مرازقة صالح، فرحات عبد الكريم، النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية الواقع والآفاق، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، لجزائر.
43. علاق مبارك، بعيليش نور الدين، طعيبة سمير، الإشكالية الجبائية عن تبني المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر.
44. عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، ملتقى دولي حول الإصلاح المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، أيام 13-15/10/2009 جامعة سعد دحلب، البليلة، الجزائر.
45. عرابية الحاج، زعيم باهية، هواري أم كلثوم، دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الاقتصادي، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر.

46. قورين حاج قويدر ، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-24/11/2014، جامعة ورقلة، الجزائر.
القوانين والجرائد الرسمية:
47. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادر بـ 25/03/2009، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 .
48. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، الصادر بـ 28/05/2008، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة رقم 20.
49. المادة 05 الفقرة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.
50. المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010.
51. المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
- 52. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015**
- المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المادة 172-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- المادة 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية 2009.
- المراجع باللغة الفرنسية :

Les Livres:

53. Bougaba Abed Allah , Comptabilité générale, Berti/ édition, Alger,2001.
54. Lozato Michel, Nicolle Pascal, Gestion Des Investissements et De L'information Financière, édition 04, Dunod, Paris, 2006, p 47.

Les Thèse:

55. Dammak Soulef , Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement de l'investissement ainsi que sur la valeur de la firme, thèse doctorat , science économique, université Sfax , Décembre, 2006.

Les SITES:

56. www.tvt.gov.sa/arabic/pages/default.aspx, 16/02/2015.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على القواعد والأسس التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد المنظمة اهتلاك الأصول والنقاط التي يتعارض فيها في هذا الجانب مع النظام الجبائي، كما يحاول فيها إبراز أثر الاختلاف بين النظامين والأسباب التي أدت إلى ذلك. والآلية المتبعة للتقليل من فجوة الاختلاف من خلال تكييف القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

كما تم التوصل في الجانب الميداني منها إلى أن المؤسسة محل الدراسة الرياض سطيف خصوصا والمؤسسات التي تمت زيارتها عموما لا تزال بعيدة عن تطبيق القواعد المحاسبية الجديدة مما لم يتح فيه دراسة جميع الاختلافات المتطرق إليها في الجانب النظري.

الكلمات المفتاحية : القواعد المحاسبية، القواعد الجبائية، اهتلاك الأصول، الإهتلاك، الأصول، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

Résumé :

La présente étude vise à connaître les fondements du nouveau plan comptable en ce qui concerne les amortissements, notamment les points de divergence de celui-ci avec le système fiscal. Il a été question également de mettre en relief les différences entre les deux systèmes et les causes qui les ont engendrés, ainsi que les mécanismes suivis pour réduire l'écart entre-eux par l'adaptation des fondements comptables avec ceux de la fiscalité.

Le cas pratique réalisé au niveau du groupe ERRIAD Setif montre que ce dernier n'applique pas le nouveau plan comptable ce qui nous a pas permis d'étudier l'ensembles des divergences mise en exergue dans la partie théorique.

Mots clés : fondements comptable et fiscal, amortissements des actifs, résultats comptable et financier.