استمارة المشاركة

الاسم واللقب الباحث الأول:	الرتبة العلمية:	المؤسسة:	البريد الالكتروني:
بن براح سمير	أستاذ محاضر أ التخصص: محاسبة و مالية	جامعة باتنة 1	Samir.benberrah@univ-batna.dz رقم الهاتف: 0672049649
الاسم واللقب الباحث الثاني:	الرتبة العلمية:	المؤسسة:	البريد الالكتروني:
بن مهدي هادية	دكتوراه LMD التخصص: قانون إداري	جامعة باتنة 1	Benmehdihadia08@gmail.com رقم الهاتف: 0555603651
الاسم واللقب الباحث الثالث:	الرتبة العلمية:	المؤسسة:	البريد الالكتروني:
/	/ التخصص: /	/	/ رقم الهاتف: /

محور المداخلة:3	تأثير البعد الجبائي على جودة القوائم المالية للمؤسة الاقتصادية ✓ التعارض بين التشريع الجبائي و القواعد المحاسبية عند قياس عناصر القوائم المالية
عنوان المداخلة:	تحليل الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في البيئة التشريعية الجزائرية

تحليل الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في البيئة التشريعية الجزائرية

Analyzing the differences between the financial accounting system and the tax system in the Algerian legislative environment

من إعداد:

بن براح سمير[1]	بن مهدي هادية[2]
جامعة باتنة 1 الجزائر	جامعة باتنة 1 الجزائر
BENBERRAH SAMIR	**BENMEHDI HADIA**
UNIVERSITY BATNA 1 ALGERIA	**UNIVERSITY BATNA 1 ALGERIA**
samir.benberrah@univ-batna.dz	**Benmehdihadia08@gmail.com**

تاريخ الاستلام: اليوم /الشهر/السنة تاريخ القبول: اليوم /الشهر/السنة تاريخ النشر : اليوم /الشهر/السنة

الملخص:

الضريبة على الأرباح تشكل عبئا مهما من الأعباء التي تتحملها الشركات، تخضع في حسابها إلى تحديد الإيرادات الواجب إدماجها والأعباء القابلة للطرح من الوعاء الضريبي طبقاً للقواعد الجبائية السارية المفعول، هذا ما يفسر الترابط القوي بين المحاسبة والجباية، لكن هذا الترابط سيجعل البيانات المالية بعيدة عن التعبير عن الحقيقة الاقتصادية للشركات وينقص من دقة تحديد أثر النشاط الاستغلالي على أدائها ووضعيتها المالية ، وقد أدى انتقال الجزائر الى اقتصاد السوق إلى إعداد نظام محاسبي مالي SCF تبنى المرجعية المحاسبية الدولية بإطارها المفاهيمي، معاييرها المحاسبية IAS-IFRS، و تفسيراتها SIC-IFRIC؛ حداثة و عصرنة و تعدد مفاهيم المرجعية المحاسبية الدولية التي أتى بها النظام المحاسبي عند الانطلاق الفعلي في تطبيقه سنة 2010، لكن نصادف عدة عمليات تؤدي إلى فروقات بين التصريح الجبائي و الإفصاح المحاسبي بسبب اختلاف القواعد، ما يؤدي الى فروقات تعالج المؤقتة منها بالضرائب المؤجلة لتقليص الفجوة بين المحاسبة و الجباية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، نظام جبائي جزائري، فروقات، ضرائب مؤجلة.

تصنيف *JEL*: M41, H29, H25

Abstract :

The tax on profits constitutes an important burden borne by companies. In its calculation, it is subject to determining the revenues that must be included and

[1] المؤلف المرسل، الإسم الكامل، البريد الإلكتروني.

the burdens that can be subtracted from the tax base in accordance with the tax rules in force. This explains the strong correlation between accounting and collection, but this correlation will make the financial statements far from expressive. About the economic reality of companies and reduces the accuracy of determining the impact of exploitative activity on its performance and financial position. Algeria's transition to a market economy led to the preparation of a financial accounting system (SCF) that adopted the international accounting reference with its conceptual framework, its accounting standards IAS-IFRS, and its interpretations SIC-IFRIC; The modernity, modernity, and multiplicity of concepts of international accounting reference that the accounting system introduced upon the actual launch of its application in 2010, but we encounter several processes that lead to differences between the tax declaration and accounting disclosure due to different rules, which leads to temporary differences that are treated with deferred taxes to reduce the gap between accounting and collection.

Keywords: Financial accounting system, Algerian tax system, differences, deferred taxes.

JEL classification codes: M41, H29, H25

مقدمة:

نهاية الثمانينات من القرن المنصرم، انتقلت الجزائر الى اقتصاد السوق و من ما أدى إليه إعداد نظام محاسبي مالي SCF تبنى المرجعية المحاسبية الدولية؛ حداثة المفاهيم عند الانطلاق الفعلي سنة 2010 جعلت أهل الاختصاص من المهنيين و الأكاديميين و الباحثين يواجهون صعوبات بالجملة للتحكم فيها، فكان من الضروري على السلطات الجزائرية، من خلال وزارة المالية بالتنسيق مع المؤسسة التشريعية و مجلس المحاسبة الوطني، باعتبار هذا الأخير الهيأة الرسمية الوحيدة المسؤولة عن المعايرة و الممارسة المحاسبية في الجزائر، اتخاذ الاجراءات اللازمة لإنجاح عملية التعميم و تسهيل التطبيق و التوافق، بالخصوص بين ما هو معمول و معترف به جبائيا و الممارس و المتعارف عليه محاسبيا .

بعد أكثر من 13 سنة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ومحاولات تكييف البيئة القانونية الضريبية معه، وفي انتظار نتائج دراسة مجلس المحاسبة الوطني المتعلقة بنفس الموضوع، تعالج هذه الدراسة واقع ترابط المحاسبة بالنظام الجبائي الجزائي و الفروقات الناجمة عنه و كيفية معالجة النوع المؤقت منها من خلال مفهمو الضرائب المؤجلة، إحدى أهم المفاهيم التي أتى بها النظام المحاسبي من المرجعية المحاسبية الدولية.

الاشكالية :

ما هو واقع الترابط بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري و الإجراءات و الاجتهادات القانونية المتخذة لتكييف القواعد بينهما؟

1. الفرضيات :

- اختلاف القاعدة المحاسبية بسبب تغليب الواقع الاقتصادي عن القاعدة الجبائية التي نفضل الشكلية القانونية، أدى إلى إدراك فجوة متمثلة في فروقات تعالج المؤقتة منها بالضرائب المؤجلة.
- أصدرت الهيأة التشريعية الجزائرية عدة قوانين، اضافة الى اجتهادات مجلس المحاسبة الوطني لتكييف القانون الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي لكنها تبقى غير كافية و الفجوة لا تزال قائمة.

2. المنهج المتبع :

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع و عرضها و تحليلها، و كذا الاعتماد على مختلف النصوص القانونية و التنظيمية للنظام المحاسبي المالي و القانون الجبائي الجزائري.

3. أهداف الدراسة :

- الاحاطة بمختلف الاختلافات التي تؤدي إلى فروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري؛
- عرض مفهوم الفروقات بين المحاسبة و الجباية و الضرائب المؤجلة
- عرض لأهم القوانين الصادرة في الجريدة الرسمية و اجتهادات مجلس المحاسبة الوطني لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع قواعد و ممارسات النظام المحاسبي المالي و تقليص الفجوة بينهما.

4. محاور الدراسة :

- الفروقات بين بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري و الضرائب المؤجلة؛
- اجتهادات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.

I- ملامح الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

إن الفروقات بين المحاسبة والجباية تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي،

1.1. أهم الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تتميز الفروقات بأنها تنشأ في فترة محاسبية معينة ثم تنعكس بالسداد أو الاسترداد في فترات محاسبية مستقبلية وتسمى بالفروقات المؤقتة، كما قد تقابل نفقة أو ايراد نهائي غير مؤجل السداد أو الاسترجاع و تسمى بالفروقات المؤقتة التي تنشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة، ومن أهم الفروقات عند الانتقال من المعالجة المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري إلى المعالجة الجبائية للنظام الجبائي الجزائري:

جدول (1) : فروقات المحاسبة و الجباية

الحالة	من منظور النظام المحاسبي المالي (القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي و القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها)	من منظور النظام الجبائي (قوانين النظام الجبائي الجزائري المحينة 2023)
مصاريف البحث والتطوير	تعالج الأعباء أولا كأعباء (البحث) ثم تثبيتات بشروط (تطوير منتوج جديد مثلا) وقدرة قياس منافعه المستقبلية	أعباء البحث قابلة للاقتطاع أما مصاريف التطوير المثبتة تؤدي إلى تسجيل الملاكات وخسائر تؤثر لاحقا على الوعاء الضريبي، لكن

		جبائيا لا فرق بين المرحلتين وكل المصاريف أعباء قابلة للاقتطاع عند سقف معين فهناك اختلاف لاحقا في المعالجة يؤدي إلى ضرائب مؤجلة خصوم
التحيين	يستعمل عند تقييم المنتوجات والأعباء والمؤونات والأصول عبر الزمن انطلاقا من مبدأ تغير قيمة النقود عبر الزمن. مصاريف التحيين تدرج كأعباء مالية والإيرادات كمنتوجات مالية، و القاعدة المحينة و هي أساس القياس	الاعتراف بالتكلفة التاريخية والقيمة الاسمية عند التقييم، والقانون الجبائي لا يعترف بالمنتوجات والأعباء المالية من التحيين لأنها اقتصادية. هناك اختلاف بين القاعدة المحينة والقاعدة الجبائية يؤدي إلى ضرائب مؤجلة
طرق الاهتلاك	تطبق الطريقة المناسبة لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل من بين أربعة طرق (ثابتة، متناقصة، متزايدة، وحدات الإنتاج)	الطريقة المعترف بها هي المتبعة أي الثابتة أما الطرق الأخرى فبشروط مع عدم الاعتراف نهائيا بطريقة وحدات الانتاج، هذا يؤدي إلى اختلافات تسجل لها ضرائب مؤجلة.
القيمة المتبقية	تطرح قبل حساب أقساط الاهتلاك	لا تطرح، وهذا يؤدي إلى اختلاف في قواعد حساب الاهتلاك ومنه تسجيل ضرائب مؤجلة
منافع المستخدمين20	تسجل لها مخصصات (منح الذهاب إلى التقاعد، ميداليات العمل...) لوجود التزام قانوني حالي وإمكانية تحديد قيمتها بمصداقية واحتمال خروج تدفقات مالية	أعباء مسجلة كمخصصات (مؤونات) غير مقبولة جبائيا إلى غاية تسديدها فعلا، تسجل كأعباء في دورتها ثم يُعاد إخضاعها جبائيا ما يؤدي إلى اختلافات (ضرائب مؤجلة خصوم).
	الأصول المقتناة بعملة أجنبية تحول إلى العملة الوطنية بسعر الصرف الجاري عند العملية، وهي القيمة التي تظهر في الميزانية إلى غاية استهلاك وبيع وخروج الأصول أي بالتكلفة التاريخية وهي كذلك قاعدة حساب الاهتلاكات وخسائر القيمة للتثبيتات. بالنسبة للديون والحقوق	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل لأسعار الصرف لكن الأرباح الناجمة عنها غير خاضعة جبائيا إلى غاية التسديد الفعلي للدين أو التحصيل الفعلي للحق بسعر الصرف الجاري عند تاريخ العملية، وهذا

تسويات آثار أسعار الصرف والتحويل	المسجلة بالعملة الأجنبية تحول بسعر الصرف عند الاتفاق للعمليات التجارية وسعر الصرف عند الحصول على الأموال في حالة عمليات مالية وكل العناصر المعبرة عنها بعملة أجنبية (خزينة وديون وحقوق) التي سوف تحصل أو تسدد والتي توجد في الميزانية عند نهاية الدورة تصحح قيمها المسجلة بالتكلفة التاريخية من قبل على أساس سعر الصرف الجاري تطبيقا لمبدأ القيمة العادلة والفوارق الناجمة عنها تؤدي إلى زيادة أو تخفيض القيم الأولية وتشكل أعباء ومنتوجات مالية للدورة في الحدود القانونية.	الاختلاف يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة على الخصوم.
الأعباء أو المنتوجات على الإيجار الواجبة السداد أو المنتظرة التحصيل	مبدأ استقلالية الدورات وتحديد النتيجة لكل دورة يؤدي إلى حتمية تسجيل أعباء الإيجار المتعلقة بالدورة المحاسبية التي لم تسدد بعد والمعالجة نفسها للإيرادات التي لم تقبض بعد وتتعلق بالدورة الحالية من التأجير	الخضوع الجبائي من حيث قابلية الاقتطاع لأعباء الإيجار أو الإخضاع لإيرادات التأجير لن يكون إلا عند التسديد أو التحصيل الفعلي خلال دورة حصول ذلك27. يؤدي اختلاف الإخضاع عن الاعتراف المحاسبي من حيث الدورة إلى إدراك ضرائب مؤجلة أصول.
العطل المدفوعة الأجر	تسجل كأعباء في دورتها مقابل ديون واجبة الدفع لاحقا عند إغلاق الدورة	النظام الجبائي الجزائري يجعل قابلية اقتطاعها في دورة سدادها وهذا ما يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة أصول
الرسم على النشاط المهني	عند نهاية الدورة تسجل تسويات محاسبية لإظهار الرسم على النشاط المهني على مبلغ فواتير أشغال البناء والخدمات التي لم تقبض دون التصريح به جبائيا (دون اقتطاعه)، حيث يتم اقتطاعه وترصيده عند تحصيل قيمة الفواتير وهذا ما يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة أصول، إضافة إلى التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني على مبالغ التسبيقات المستلمة من الزبائن التي لا يؤجل التصريح بها رغم استحقاقها فعلا في دورة لاحقة وهذا	

	موضوع تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم. السبب من المعالجات المحاسبية السابقة هو تعديل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي : تغيير الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني كما يلي: – رقم الأعمال لمبيعات البضاعة هو التسليم القانوني أو المادي لها؛ – أشغال البناء وتقديم الخدمات هو التحصيل الكلي أو الجزئي للمبلغ.	
المنتوجات المالية (فوائد) المنتظر استلامها	تسجل في نهاية الدورة لإدماجها في نتيجة دورتها كإيراد	إيراد غير خاضع جبائيا إلى غاية تحصيل مبلغه فعلا في دورة لاحقة، وهذا موضوع اختلاف تسجل له ضريبة مؤجلة خصوم
إعانات الاستغلال والتوازن	تسجل محاسبيا عند الحصول على وعد تقديمها في حساب المنتوجات الخاص بها أو كمنتوجات معاينة مسبقا إذا استلمت قبل حلول دورة استحقاقها	تخضع جبائيا في دورة استلامها فعلا مهما كانت الدورة التي استلمت من أجلها
تكاليف القروض المثبتة	تضاف إلى قيمة الأصل المعني بها إذا استوفت شروط التقييم بمصداقية والحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لأنها في الأصل أعباء مالية	لا يقبلها في تكلفة الأصل ويعتبرها أعباء مالية قابلة للاقتطاع، وهذا معناه الحصول على قاعدة محاسبية خاضعة للاهتلاك مثلا أكبر من القاعدة الجبائية ومنه تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم بسبب أقساط الإهتلاك.
ضرائب واجبة السداد	تسجل الأعباء الضريبية الواجبة الدفع في دورتها تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات وتماشيا مع إيراداتها، مثل ذلك نصادفه بكثرة على مستوى مؤسسة سونلغاز على سبيل المثال، لأنها تسجل في فواتيرها عدة ضرائب ورسوم سوف تسدد لاحقا (حقوق السكن، الحق الثابت، التطهير...)	عند تحديد النتيجة الجبائية، تسجل كل الضرائب والرسوم المسجلة محاسبيا وغير المدفوعة. هذا يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم لأنها ضرائب تسدد لاحقا

إضافة إلى الحالات الواردة في الجدول أعلاه، هناك حالات أخرى تؤدي إلى تسجيل الضرائب المؤجلة أصول أو خصوم بسبب الاختلافات الناجمة بين المحاسبة والجباية نذكر منها (عيسى، 2019، ص ص 99-100):

- **المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:** بالنسبة للفوائد والأجور وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والأتعاب، خصمها من النتيجة مرهون بتحملها فعلا أثناء السنة المالية حسب القواعد الجبائية، في حين SCF ينص على تسجيلها في سنتها المالية التي ترتبت خلالها دون أن ينظر إلى تاريخ تحملها فعلا؛

- **العناصر ذات القيمة المنخفضة:** جبائيا يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30000 دج خارج الرسم (حاليا 60000 دج) كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها، بينما SCF لا يضع سقفاً لها تاركا الأمر للمؤسسات الاقتصادية من أجل تقدير قيمة هذه العناصر الضعيفة، ما ينجر عنه فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر؛

- **خسائر السنوات السابقة:** لقد منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 "ترحيل من جديد" دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية؛

- **العقود الطويلة الأجل:** يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز، حيث يلزم التشريع الجبائي المؤسسات الممارسة لهذا النشاط بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال التي تستوجب معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقدير مدى التقدم المحرز في إنجاز المشروع، بينما يترك النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الاتمام حسب ما تراه المؤسسة مناسبا لها.

كذلك:

- اختلاف مدة الإهلاك المحاسبية مع المدة الجبائية؛
- الترتيبات والمعالجات في إطار محاسبة المجمعات للحصول على النتيجة الجبائية الموحدة؛
- اعتماد الأصول المركبة طبقا للنظام المحاسبي المالي؛
- التسجيل الأولي لشهرة المحل (Goodwill)،... إلخ.

2.1. الضرائب المؤجلة لمعالجة الفروقات

تكمن أهمية الضرائب المؤجلة من خلال تغير لأهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك بعدة أسباب أهمها ما يلي (سمير، 2018، ص ص 75-78):

1. التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو المؤسسة والمؤسسات الاخرى المماثلة.

2. الحكم على نوعية الاستثمار، فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها مؤسسة معينة ويهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل الضريبي، لما لها من تأثيرات على تلك العوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر. ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنه توفير معلومات للمستثمرين تقيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.

3. التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات تفيد التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المؤسسة المتعلقة برسملة التكاليف، والاعتراف بالإيرادات، وغيرها من السياسات التي تؤدي لظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة والتي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر في قائمة الدخل.

4. المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشأة بالفعل، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها، وهي من الأمور المفيدة لصناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.

3.1. حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

إن حساب وتسجيل الضريبة المستحقة في الحسابات السنوية لا يطرحان في أغلب الحالات أي إشكال، على العكس بالنسبة لتسجيل وحساب الضرائب المؤجلة، ويتم كالتالي:

أ- الضرائب المستحقة: وتتمثل في:

- الضريبة المستحقة للدورة والدورات الماضية يجب أن تسجل كخصم في حالة عدم سدادها؛

- إذا كان المبلغ المسدد خلال الدورة والدورات السابقة يزيد عن الإبلاغ المستحق لهذه الدورات فإن الفائض يجب أن يسجل كأصل؛
- الميزة المرتبطة بالخسارة الضريبية هي إمكانية الترحيل إلى الخلف لاسترداد الضريبة المستحقة لدورة سابقة وتسجيلها كأصل (أحمد؛عبد العالي، 2015، ص 90).

وبالتالي تكون المعالجة المحاسبية كالأتي (جمعة، 2010، ص 174):

في حالة الربح: يكون القيد:

رقم الحساب		البيان	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
695		من ح/ضرائب على الأرباح	****	
	444	إلى ح/الدولة –ضريبة على النتيجة		****

في حالة الخسارة: يكون القيد:

رقم الحساب		البيان	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
444		من ح/الدولة- ضريبة على النتيجة	****	
	699	إلى ح/خسائر مرحلة إلى الخلف		****

ب- **الضريبة المؤجلة:** فيما يخص التسجيل المحاسبي فقد قام المشرع من خلال النظام المحاسبي المالي بتقديم قائمة تضم الحسابات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات المؤجلة نلخصها كما يلي (حنيفة و آخرون، 2013، ص 293) :

ح/ 133 ضرائب مؤجلة أصول: للإفصاح عن أصول الضريبة الواجب استردادها في الفترات اللاحقة.

ح/ 134 ضرائب مؤجلة خصوم: للإفصاح عن خصوم الضريبة الواجب تسديدها في الفترات اللاحقة.

ح/ 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول: يستخدم مع حساب 133.

ح/ 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم: يستخدم مع حساب 134.

تقييم الخصوم والأصول الضريبية المستحقة المؤجلة للسنة أو السنوات السابقة يحدد بالمبلغ الذي يتوقع دفعه أو استرجاعه من الإدارة الجبائية بالمعدلات الضريبية المعتمدة عند تاريخ الإقفال (عاشور، 2011، 184).

ثانيا، الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة: خصم ضريبة مؤجلة يجب أن يسجل بكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة إلا في حالة كون أن خصم الضريبة المؤجلة تم توليده(نوح، 2009، ص ص 24-25):

- سواء بالنسبة للشهرة والتي لا يتم تخفيض استهلاكها ضريبياً.

– سواء بالنسبة للتسجيل المحاسبي المبدئي لأصل أو لخصم في معاملة ليست تجميع المؤسسة ولا تؤثر على الربح المحاسبي، ولا على الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عند تاريخ المعاملة.

تسجل الضرائب محاسبياً بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائناً بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مديناً، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيداً معاكساً.

II- تحليل اجتهادات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي

بعد صدور النظام المحاسبي المالي مع تطبيقه بقوة القانون، أصبحت الأهداف المسطرة للمحاسبة إعداد معلومة مالية موجهة للمستثمر والأسواق المالية أساسا ما أدى إلى الابتعاد عن الشكلية القانونية، حيث أصبح الاهتمام أكثر بتغليب الواقع الاقتصادي، فواجهت الإدارة الضريبية معضلة قراءة ومتابعة ومراقبة مفاهيم جديدة مصدرها معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS، ما أدى إلى إدخال بعض التعديلات في النصوص القانونية الضريبية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية بالخصوص المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

1. قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (الجريدة الرسمية 44 بتاريخ 26 جويلية 2009)

استهدف تكييف القواعد القانونية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي:

1.1 العقود الطويلة الأجل (المادة 04):

تبنى التشريع الجبائي طريقة التقدم في الأشغال في تحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود الطويلة الأجل لإنجاز المواد أو الخدمات التي يمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبيتين، لكن النظام المحاسبي المالي يعترف بطريقتين، طريقة التقدم في الأشغال وفي حالة استحالة تطبيقها تطبق طريقة الإتمام، أي أن الإدارة الجبائية ليست مرغمة بالتوافق التام مع القواعد المحاسبية رغم سعيها إلى التكيف مع المفاهيم الجديدة و من الملاحظ أن الادارة الضريبية تسعى الى الحد من التكفل بالمنتوجات المنجزة في إطار عقد طويلة الأجل بطريقة نسبة التقدم في الأشغال فقط (رقم الأعمال المحقق في الدورة)، الأرباح في هذه الحالة سوف يصرح بها حسب رقم الأعمال المحقق خلال الدورة.

جنبت هذه المادة التصريح على أساس طريقة التصريح برقم الأعمال عند الانتهاء من الأشغال وهو مبدأ يؤدي إلى مخالفة مبدأ الفصل بين الدورات وتحمّل عبء ضريبي في دورة واحدة لكنّه عبء يتعلق بأكثر من دورة.

كما أن طريقة نسبة التقدّم أدت إلى الالزام القانوني بالنسبة للمؤسسات المعنية بمسك نظام حساب التكاليف والرقابة الداخلية للمصادقة على نسبة التقدم في الإنجاز.

2.1 الاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة (المادة 05) :

1.2.1 الاهتلاكات

- التسجيل كأعباء قابلة للاقتطاع من السنة المالية المتصلة بها التثبيت الذي لا تتعدى قيمته 30.000 دج خارج الرسوم، وإمكانية تشكيل مؤونة الخسائر، المادة بسطت التكفل محاسبيا وجبائيا بالعناصر ذات القيمة الضعيفة، كما أن القواعد المطبقة عادة في احتساب الاهتلاك عدّلت وأصبح الالتزام بالنسب التي تصدرها القوانين التنظيمية؛

- التسجيل كأصل التثبيت المتحصل عليه مجانا بالقيمة السوقية ؛
- إلغاء سقف الاهتلاك المحدد بـ 800.000 دج؛
- تسجيل الأملاك المقتناة في الأصول بقيمتها النقدية؛
- إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك؛

2.2.1. المؤونات

سابقا، قبل صدور النظام المحاسبي المالي وقانون المالية التكميلي 2009 كان الاعتراف بمؤونات المخزونات والحقوق (حسابات الغير) قليل الاعتماد عليه في التصريح الجبائي لغياب نصوص قانونية تنظّمه ورفضه من طرف الإدارة الضريبية، أما الآن، فقد وضح النظام المحاسبي المالي كيفية تشكيل "خسائر القيمة"، وهو المصطلح الذي عوّض مصطلح " مؤونات" على المخزونات وحسابات الغير، كما أشار قانون المالية التكميلي 2009 إلى قبولها شرط أن تكون مبيّنة بوضوح مع توقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية ومقيّدة في حسابات السنة المالية مع تبيانها في كشف الأرصدة.

3.1 حدود تطبيق مفاهيم النظام المحاسبي المالي (المادة 06) :

الالتزام بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي شرط عدم تعارضها مع القواعد الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وهو بمثابة إعطاء صيغة رسمية لمبدأ في الممارسة الضريبية و هو أن كل الجباية المباشرة للمؤسسات تعتمد على المحاسبة. إذ يعتبر هذا النص القانوني الإجابة الواضحة عن اعتماد الإدارة الضريبية قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي من خلال الإشارة إلى قبول الإدارة الضريبية المعنية لقواعد النظام المحاسبي المالي شرط عدم معارضتها التشريع الجبائي، و تكمن أهمية هذا الإجراء القانوني الأخير عند غياب نصوص ضريبية لبعض العمليات في التزام الإدارة الضريبية بفحوى النظام المحاسبي المال (Thornton, 2011, p. 3).

4.1 المصاريف التمهيدية (الأولية):

سجلت المصاريف الإعدادية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي نص على إطفائها فورا، لكن قانون المالية التكميلي 2009 سمح بإطفائها بالمدة المطبقة سابقا المتراوحة بين (03) و (05) سنوات، تفاديا لتحميل دورة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010 كل أعباء المصاريف الأولية مع قابلية اقتطاعها جبائيا، علما أن هذا النوع من الأعباء لن يقبل بدءا من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

5.1 إعادة تقييم الأصول والتثبيتات (المادة 10):

نص النظام المحاسبي المالي على إعادة التقييم بصفة حرة و أن فائض القيمة يعالج جبائيا طبقا لقانون المالية التكميلي 2009 كما يلي:

- تحديد أجل خمسة (05) سنوات من أجل إدماج فوائض القيمة في النتيجة الجبائية؛
- تطبيق مبدأ استقلالية الدورات من خلال تخصيص فائض مخصصات الإهتلاك

الناتجة عن إعادة التقييم وضمّه إلى نتيجة السنة المعنية بها كما أن فائض الاهتلاكات الناتج عن إعادة التقييم الحر، غير قابل للخصم جبائيا.

6.1 مصاريف البحث والتطوير:

إمكانية خصم مصاريف البحث والتطوير من الربح الخاضع للضريبة في حدود 10% منه عند سقف مائة مليون دج، شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

2. قانون المالية 2010 (الجريدة الرسمية رقم 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2009)

أصدر مجموعة من المواد القانونية لإجراءات التكييف مع النظام المحاسبي المالي كالآتي:

1.2 الإهتلاكات و المؤونات (المادتين 08 و 12)

1.1.2 إهتلاكات الأصول المكتسبة بالقرض الإيجاري:

-السماح للمستأجر بالتسجيل المحاسبي للأصل المعني بدلا من المُؤجّر و اهتلاكه؛

-مدة الاهتلاك تساوي مدة عقد القرض الإيجاري، وعند اختلاف هذه الأخيرة عن المدة الاقتصادية المعمول بها في النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي ذلك إلى وجود اختلاف بين الإهتلاك المحاسبي و الجبائي تنجرّ عنه تسويات بطريقة الضرائب المؤجّلة مع الاشارة إلى عدم اعتراف الادارة الضريبية بهذه الأخيرة، و القانون الجبائي لا يتوافق مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي التي تتبنى الملكية الاقتصادية الحقيقية، لكن القواعد الجبائية لا تعترف إلا بملكية الأصل القانونية في تحديد الوعاء الضريبي. (Ducasse & Autres, 2010, p. 54).

2.1.2 مؤونات المؤسسات المالية (مخاطر القرض)

رفض تجميع المؤونات الموجهة لمجابهة الأخطار المتعلقة بعمليات القروض المتوسطة و الطويلة الأجل مع أرصدة مؤونات من نوع آخر لمنع تجميع أكثر من امتياز جبائي من أجل نفس الخطر.

3.1.2 الأملاك المكتسبة مجانا: الأملاك المتحصل عليها مجانا تسجل في أصول المؤسسة بالقيمة السوقية.

4.1.2 الإهتلاك المطبق على التثبيتات الخاضعة أو غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

قاعدة حساب الإهتلاك متمثلة في سعر التكلفة أو الاقتناء الخالي من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتثبيتات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع، وعلى أساس سعر التكلفة المتضمن الرسم بالنسبة للتثبيتات الخاضعة للرسم غير القابل للاسترجاع حيث يدمج هذا الأخير في التكلفة.

5.1.2 سقف الاهتلاك المطبق على السيارات السياحية: إعادة تفعيل الفقرة القانونية المتعلقة بتسقيف الإهتلاك المطبق على السيارات السياحية التي أهملها قانون المالية التكميلي 2009 من خلال الانتقال من سقف اهتلاك قيمته 800.000 دج إلى 1.000.000 دج و لا يطبق على المؤسسات التي تستخدم السيارة السياحية كأدوات رئيسية في نشاطها.

6.1.2 أنواع الاهتلاكات المطبقة: بالنسبة للادارة الضريبية الاهتلاك الخطّي يطبّق على جميع التثبيتات مع إمكانية تطبيق الاهتلاك المتناقص والاهتلاك المتزايد شرط الالتزام بالشروط الجبائية و الحصول على ترخيص يسمح بذلك، لكن النظام المحاسبي المالي يطالب بتطبيق أي طريقة حسب المنفعة الاقتصادية، كما أضاف طريقة اهتلاك رابعة (طريقة وحدات الانتاج) غير المعترف بها جبائيا نهائيا، ما لا يتماشى مع مبدأ تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية.

2.2 الإعانات (المادة 09)

- إعانات الاستغلال والتوازن تدمج ضمن نتيجة السنة المالية لتحصيلها من أجل أخذها بالحسبان جبائيا، لكن محاسبيا إعانات الاستغلال والتوازن توجه للسنة المعنية بالإعانة لإخضاعها، لكن نص المادة يجعلها جبائيا خاضعة لدورة تاريخ تحصيلها، وهذا ما يؤدي إلى تأجيل ضريبي يعالج محاسبيا بالضرائب المؤجلة غير.

- إعانات التجهيز تسترجع مع وتيرة أقساط اهتلاك التثبيت المعني، لكن جبائيا هناك إخضاع بدءا من N + 1، مايؤدي إلى تأجيل ضريبي يعالج محاسبيا بالضرائب المؤجلة.

3.2 العجز المالي

للتوافق بين آجال تأجيل العجز المالي والتسجيل فيه، قلص الأجل من خمسة 5 إلى أربعة 4 سنوات.

4.2 المصاريف الإعدادية (التمهيدية، الأولية)

حتى لا تتحمل دورة 2010 إجمالي المصاريف الإعدادية، هناك إجراء السماح بإطفاء المصاريف التمهيدية خارج المحاسبة (Extra – comptable) ما يؤدي إلى تباين بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية سوف يتطلب استخدام التسويات المتأتية من قواعد الضرائب المؤجلة.

3. قانون المالية التكميلي لسنة 2010 (جريدة رسمية 49 بتاريخ 29 أوت 2010، المادة 27)

أصدر نصا واحدا فقط خاص بتكييف الجباية مع SCF يتعلق بمعالجة القرض الإيجاري كما يلي:

تطبق أحكام قانون المالية 2010 لقواعد الإهتلاك في القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 2012/12/31، إجراء هدفه تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات المصرفية والتأمينات تجسيدا لمبدأ تغليب الملكية الاقتصادية على الملكية القانونية، وبالتالي وبصفة استثنائية:

- المقرض المؤجّر يستمر جبائيا في اكتساب الملكية القانونية وله الحق في تطبيق الإهتلاكات؛
- المقرض المستأجر له الحق في قابلية الخصم من الربح الخاضع ضريبيا للإيجارات التي يدفعها إلى المقرض المؤجر إلى غاية الاستحقاق المذكور(2012/12/31)، ما يؤدي إلى اختلافات بين الجباية والمحاسبة خاصة فيما يتعلق بالعقود المبرمة قبل تطبيق SCF، وهذا ما يستلزم المعالجة بالضرائب المؤجلة.

4. تكييف الحزمة الجبائية سنة 2011 :

عينت الإدارة المركزية الضريبية فوج عمل لإتمام مشروع حزمة جبائية جديدة قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي كانت نتيجته إصدار حزمة جبائية محينة بداية من سنة 2011 مع توفيرها على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب مرفوقة بملخصين تفسيريين باللغة العربية والفرنسية لتسهيل التعامل معها كما يلي:

جدول للميزانية مطابق لما أتى به SCF؛ جدول حساب النتائج طبقا لاحتياجات الإدارة الضريبية و النظام المحاسبي المالي؛ ثلاثة عشر جدولا ملحقا للقوائم الجبائية للتحليل التفصيلي للأعباء والمنتوجات.

5.قانون المالية 2012 (الجريدة الرسمية الجز ائرية رقم 72 بتاريخ 2011/12/29، المادة 07)

مادة واحدة فقط للتوافق مع النظام المحاسبي المالي موضوعها معالجة الإعانات، نصت على أنه يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك إلى النتيجة التي تسجل فيها اهتلاكات التثبيت المعني لمدة (05) سنوات، هذا معناه ربط مدة إخضاع الإعانات للضرائب بمدة اهتلاك التجهيزات المقتناة بتلك الإعانات ما سوف يؤدي إلى اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية تؤدي الى المعالجة المحاسبية بالضرائب المؤجلة.

6. قانون المالية لسنة 2014 (الجريدة الرسمية رقم 68 بتاريخ 2013/12/31)

عدل قانون المالية 2014 في أحكام المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:

1.6 القرض الإيجاري (المادة 53 الفقرة 02)

الطرف المؤجر في إطار عقود القرض الإيجاري يعتبر كمالك للأصل المعني والإيجارات المدفوعة إلى المستأجر تسجل من طرف المؤجر كأعباء: . المؤجر في عقود القرض الإيجاري هو المالك للأصل المعني والإيجارات المدفوعة تسجل كأعباء، لدينا تطبيق مبدأ الملكية الاقتصادية الذي يتماشى مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي التي مصدرها المرجعية المحاسبية الدولية.

2.6 الإعانات (المادة 06)

- إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات لا تشملها نتائج الدورة التي دفعت خلالها، بل توزع بأقساط متساوية على الأرباح الخاضعة للضريبة للدورات الخمسة (05) الموالية.

الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك لمدة تفوق خمسة (05) سنوات يتم ربطها طبقا للشروط السابقة إلى الدورات التي تسجل فيها الاهتلاكات، و في حالة التنازل عن التثبيتات المقتناة بالإعانات، الجزء غير المسجل في الوعاء الضريبي من هذه الأخيرة يطرح من القيمة المحاسبية لتلك التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع ضريبيا أو ناقص القيمة. من الملاحظ أن الاختلاف الزمني في تسجيل الاعانات سوف يؤدي إلى فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية و نظيرتها الجبائية تعالج بالضرائب المؤجلة.

- إعانات الاستغلال والتوازن تدمج في نتيجة دورة استلامها حتى و إن تعلقت جزئيا أو كليا بدورات أخرى، ما يؤدي إلى معالجة محاسبية بالضرائب المؤجلة.

7. قانون المالية لسنة 2017 (الجريدة الرسمية رقم 77 بتاريخ 2013/12/28)

جاء بنص يلزم مسك محاسبة تحليلية بالنسبة للمؤسسات التابعة للمديرية الضريبية لكبريات المؤسسات، أو بالضبط الشركات التي نصت عليها المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، جاء نص المادة بالنسبة للمؤسسات التي لها ارتباط وعلاقة قانونية بمؤسسات أو مجمعات أخرى، والملزمة بتسليم وثائق تبرر سياسة أسعار التحويل المطبقة في إطار العمليات المنجزة مع الشركات المرتبطة بها.

إن أهمية مسك محاسبة تكاليف بالنسبة للفئة المعنية من المؤسسات متمثلة بالنسبة للإدارة الجبائية في إمكانية الحصول والاطلاع على المحاسبة التحليلية عند قيامها بعمليات الرقابة والبحث عن المادة الخاضعة، فهو إجراء قانوني جاء كمكمّل للفراغ المتمثل في عدم ذكر مسك محاسبة تحليلية في القانون التجاري الجزائري وفي النظام المحاسبي المالي. الإجراء قدم الأسبقية للقانون الضريبي على القانون المحاسبي جاعلا من موضوع أسبقية المبادرة الجبائية على المبادرة المحاسبية من مستجدات البيئة المحاسبية والضريبية الجزائرية.

8. قانون المالية لسنة 2019 (الجريدة الرسمية 79 بتاريخ 2018/12/30)

يسمح النظام المحاسبي المالي بتطبيق إعادة التقييم للتثبيتات بحرية على ان يسجل فائض الإهتلاكات في نتيجة الدورة لضمان حيادية الضريبة كما ذكرنا ذلك سابقا في قانون المالية التكميلي 2009 في المادة 10 منه المعدلة و المتممة لمواد قانون الضرائب المباشرة 185 و 186، لكن هناك غموض في التطبيق وضحه قانون المالية لسنة 2019 من خلال إصدار:

* المادة 186 مكرر في قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أن لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك مع تسجيله في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم مع كون هذا الأخير غير قابل للتوزيع، و إحالة كيفيات تطبيق هذه المادة عند الحاجة عن طريق التنظيم؛

* المادة 186 مكرر1 في قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أن يحسب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة و غير القابلة للاهتلاك، انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

جاءت المادة مفسرة للحدود الجبائية لعملية إعادة التقييم إضافة إلى كيفية التعامل مع عملية التنازل للتثبيتات عند تحديد فائض أو ناقص القيمة، إذ وضحت أن فائض إعادة التقييم بسبب عملية إعادة التقييم لن يخضع جبائيا، مع تسجيله في حساب خاص في الخصوم (حساب فرعي من حساب 105"فارق إعادة التقييم") شرط أن لا يؤخذ بالحسبان في التوزيعات، كما وضحت أن حساب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة و غير القابلة للاهتلاك الذي يؤخذ بعين الاعتبار جبائيا، يتم انطلاقا من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.

9. قانون المالية لسنة 2021 (الجريدة الرسمية رقم 83 الصادرة بتاريخ 16 ديسمبر 2020، المادة 13 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)

- جبائيا، تدرج اعانات الاستغلال و التوازن الممنوحة من الدولة أو الجماعات الاقليمية للمؤسسات ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها أو قبضها، لكن النظام المحاسبي المالي يسجلها كمنتوج في تاريخ الحصول عليها دون الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيلها، و هذا ما يؤدي الى تسجيل ضرائب مؤجلة لمعالجة الفرق بين الجباية و المحاسبة بسبب الاختلال الزمني؛

- جبائيا، تدرج إعانات التجهيز في نتيجة الدورة بالتناسب مع مدة الإهتلاك بالنسبة للإعانات المخصصة لحيازة تثبيات قابلة للإهتلاك، أو على 05 سنوات بمالغ متساوية بالنسبة للإعانات المخصصة لحيازة تثبيات غير قابلة للإهتلاك؛ و عند التنازل، لتحديد فائض أو ناقص القيمة عن التنازل، تطرح الاعانة غير

المدرجة في النتائج من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتثبيات القابلة للإهتلاك أو من سعر الاقتناء بالنسبة للتثبيات غير القابلة للإهتلاك.

لكن النظام المحاسبي المالي يسجل اعانات التجهيز كإيرادات مؤجلة (حـ/131 أو حـ/132) و تظهر في الميزانية، ثم يدمجها في النتيجة باستعمال حساب ايراد (754) حسب نوع التثبيت كما يلي :

* تثبيت قابل للإهتلاك : تدرج بالتناسب مع الإهتلاك المطبق على التثبيت المعني بالاعانة؛

* تثبيت غير قابل للإهتلاك : توزع الاعانة على مدة عدم قابلية التصرف في التثبيت المعني؛

* تثبيت غير قابل للإهتلاك مع غياب شرط عدم قابلية التصرف : تدرج الاعانة في النتيجة كإيرادات بطريقة خطية لمدة 10 سنوات.

المعالجات السابقة تؤدي الى اختلافات بين الجباية و المحاسبة تعالج بالضرائب المؤجلة.

10. قانون المالية لسنة 2022 (الجريدة الرسمية رقم 100 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021)

من أهم ما جاء به قانون المالية 2022 فيما يخص فروقات المحاسبة و الجباية :

* رفع سقف اهتلاك السيارات السياحية الى 3 مليون بدل 1 مليون دج المعمول بها سابقا؛

* رفع سقف الاعانات المقبولة للخصم الى 4 مليون دج بدلا من 2 مليون دج سابقا (المادة 50 المتممة و المعدلة للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

*– حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200000دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، التي تزيد عن 20000دج عن كل مركبة (المادة 50 المتممة و المعدلة للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

* الرسم على التكوين المهني والرسم على التمهين (المادة 50 المتممة و المعدلة للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

* مراجعة قيمة العناصر المنخفضة القيمة الى 60000 دج بدلا من 30000 دج (المادة 43 المتممة و المعدلة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

* تحديد قبول الهدايا الاشهارية في حدود 1000 دج لكل هدية شريطة عدم تجاوز سقف 500000 دج (المادة 50 المتممة و المعدلة للمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

* يتم تقييم الحقوق والديون المحررة بالعملات الأجنبية في نهاية كل سنة مالية، على أساس سعر الصرف الأخير. لا تدرج أرباح وخسائر الصرف المنجرة عنها، في تحديد النتيجة الجبائية لسنة معاينتها، تربط هذه الأخيرة بالنتيجة الجبائية المتعلقة بسنة تحقيقها (يتم تقييم النواتج والأعباء المحررة بالعملات الأجنبية على أساس سعر الصرف الساري عند تاريخ تحقيقها) (المادة 41 المتممة و المعدلة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)؛

* لتحديد النتيجة الجبائية، يخضع خصم الأعباء بمختلف أنواعها لاستيفاء الشروط الآتية(المادة 42 المتممة و المعدلة للمادة 140 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة):

–يجب أن يصرف العبء في المصلحة المباشرة للاستغلال ويكون مرتبطا بالتسيير العادي للمؤسسة،

–يجب أن يكون العبء فعليا ومبرراً بالمستندات الثبوتية المحررة قانونيا،

–يجب أن يؤدي العبء إلى انخفاض صافي الأصول،

–يجب أن يقيد العبء محاسبيا ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة لالتزامه؛

* عدم قابلية خصم الأعباء المستوفية لشروط الخصم المسددة نقدا اذا فاق المبلغ TTC 300000 دج.

11. قانون المالية لسنة 2023 (الجريدة الرسمية رقم 89 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2022)

من أهم ما جاء به قانون المالية 2022 فيما يخص فروقات المحاسبة و الجباية :

* الرفع من السقف القابل لخصم الأعباء المدفوعة نقدًا من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج مع احتساب كل الرسوم (المادة 10)؛

* قبول خصم الأعباء التي يتم تسديدها عن طريق الدفع في حساب بنكي ، في تحديد النتيجة الجبائية ، بالإضافة إلى غيرها من وسائل الدفع المقبولة (المادة 10)؛

* من أجل تجنب اختلاف المواقف في تقدير فترات الإهتلاكات المطبقة جبائيا، نص قانون المالية لسنة 2023 على تحديد هذه الفترات بقرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 08) مع التذكير أنها كانت سابقا تحدد من خلال تعليمة تعود إلى سنة 1992.

III- الخاتمة و أهم الاستنتاجات

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 في الجزائر الى تغليب الأولوية الواقع الاقتصادي على الشكلية القانونية لأن الإطار المفاهيمي للمرجعية المحاسبية الدولية يوجه اهتمامه أساسا للمستثمر بغض النظر عن القواعد الجبائية التي حسبه تبقى مستقلة عن القواعد المحاسبية لكن دون إهمال الترابط بينهما، لكن واقع التشريع الجزائري أثبت أن الادارة الضريبية لا تعترف بعدة عمليات محاسبية، أغلبيتها و أهمها تلك المتأتية من المرجعية الدولية أساسا، و الضرائب المؤجلة من أهم أمثلة ذلك.

اجتهدت الهيأة الموحدة الوحيدة للمحاسبة في الجزائر "مجلس المحاسبة الوطني" في توضيح كيفية التعامل مع النظام المحاسبي المالي بإصدارات اعتبرت جد محدودة و غير كافية، كما قام المشرع الجزائري بإصدار نصوص قانونية و تنظيمية لتكييف البيئة القانونية، خاصة الضريبية منها، لكن الواقع أظهر أن الاجراءات و الاجتهادات لم تأتي بالنتائج المستهدفة من تطبيق نظام محاسبي مالي بمرجعية دولية و هذا راجع إلى أسباب أهمها:

- النظام المحاسبي المالي صدر في نصوص قانونية ثابتة، آخرها سنة 2009، دون أن يذكر بوضوح الاستدلال بالمرجعية المحاسبية الدولية التي تعرف الجديد كل 06 أشهر حسب برنامج عمل رسمي للهيأة المشرفة؛
- غياب تفاعل القوانين ذوي العلاقة بالنظام المحاسبي المالي، كالقانون التجاري، مع مستجدات البيئة المحاسبية؛
- النصوص المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بمجملها لا تتعدى 200 صفحة، و نصوص المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS لا تقل عن 2000 صفحة، ما يفسر عدم التحكم في أغلبية مفاهيم و قواعد هذه الأخيرة؛
- من الأفضل إعداد معايير محاسبية جزائرية تأخذ بعين الاعتبار محاسبة التكاليف مع إضافة جزء خاص بها في مدونة الحسابات و قواعد و كيفية التقييم و التسجيل؛
- التعليم المهني والجامعي عرف تأخر كبير في تحيين برامج المحاسبة مع النظام المحاسبي المالي؛
- المجلس المحاسبي الوطني، بصفته الهيأة الرسمية الوحيدة المخول لها الحق في تنظيم الممارسة و الفقه المحاسبي، توقف عن اصدار مذكراته المنهجية في نهاية سنة 2011 و التي تعلقت كلها بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي، و يكتفي حاليا بإصدار أراء ليست لها القوة القانونية الالزامية الكافية و تكتفي بالإجابة على تساؤلات و طلب تفسيرات مهنية دون تقديم حلول متنوعة؛
- البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تسمح بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي بسبب غياب سوق مالي نشط وآليات تحديد قيم الممتلكات.

IV- المراجع

قوانين و مراسيم

1. القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
2. القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.
3. وزارة المالية، الديرية العامة للضرائب، قوانين الضرائب لسنة 2023.

كتب باللغة العربية

4. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديدSCF ، جسور للنشر والتوزيع، ط1، 2015، الجزائر.
5. بن ربيع حنيفة وأخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، ط1، ج2، 2013، الجزائر

6. جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
7. عيسى سمعين، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 02، جوان 2019
8. كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2011
9. نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009

رسائل علمية و مقالات

10. سمير بن براح، اشكالية توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، دراسة استطلاعية ميدانية لولاية باتنة، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص: مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي -، 2018.

مراجع باللغة الأجنبية (فرنسية)

11. Ducasse E. et autres, normes comptables internationales IAS/IFRS, pages bleues internationales, Algérie,2010.
12. Grant Thornton, les mesures d'harmonisation et d'adaptations fiscales induites par la mise en œuvre du nouveau système comptable financier à partir du 01/01/2010, AFC Grant Thornton, 2011.