الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

تكييف النظام الجبائي

مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

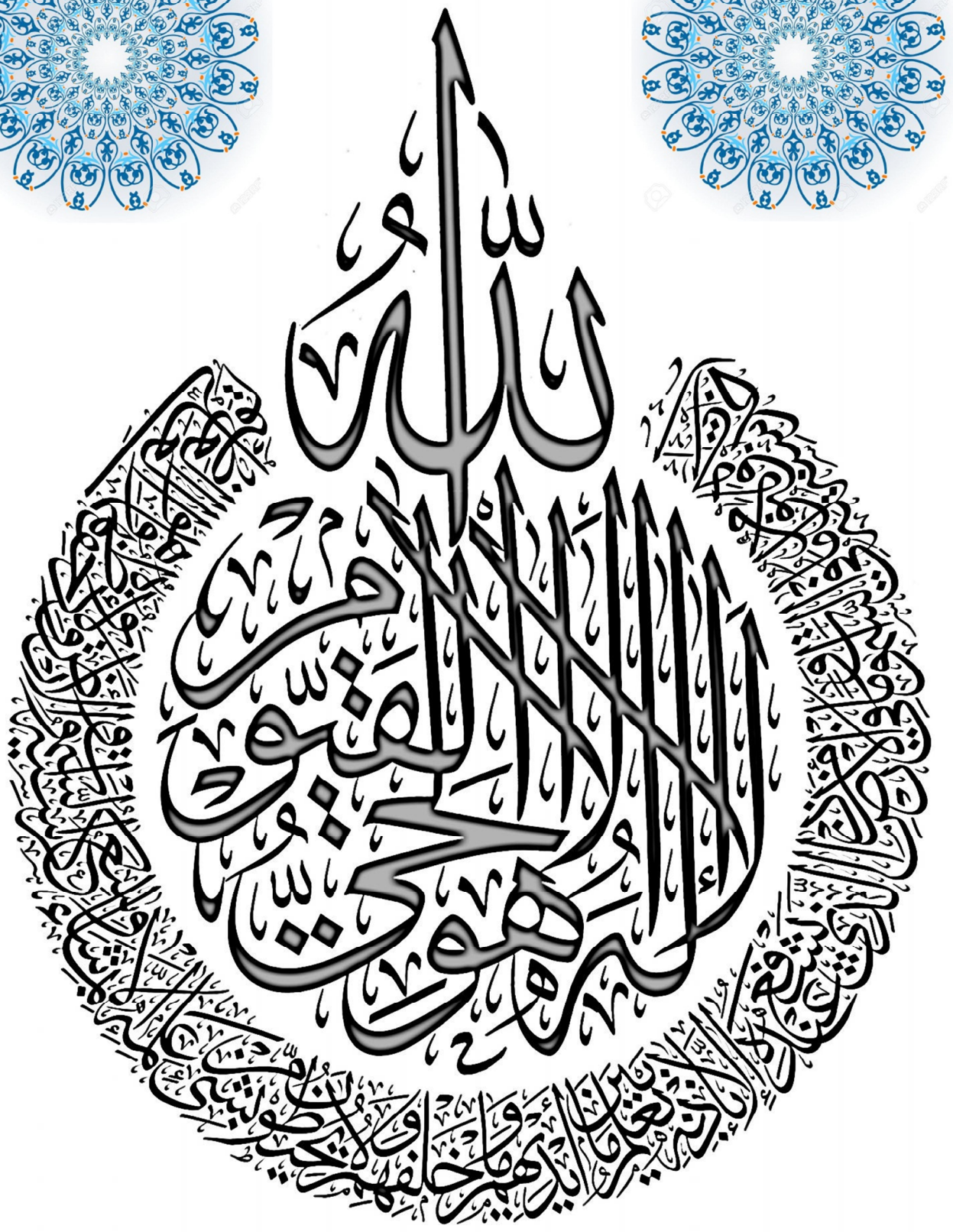
تخصص: فحص محاسبي

اعداد الطالب:
➢ محمد ديلخ

الأستاذ المشرف:
➢ عبد الكريم شناي

تاريخ التسجيل	...../MASTER – GE/GO-AUDIT/2017
تاريخ الايـداع	.....

الموسم الجامعي: 2017/2016



آية الكرسي سورة البقرة آية ٢٥٥

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

اهداء

الى من جرع الكاس فارغا ليسقيني قطرة حب

الى من حصد الاشواك عن دربي ليسهد لي طريق العلم

الى القلب الكبير

"والدي العزيز"

الى رمز الحب و بلسم الشفاء

الى القلب الناصع بالبياض

"والدتي الحبيبة"

مقدمـــــة

مقدمــة

تعد المحاسبة المالية ذات أهمية بالغة لكونها المصدر الأول للمعلومات المالية التي تساعد الأطراف الآخذة على إتخاذ القرارات الصحيحة وجعلها كرهان لتطوير نظرية الحاسبة بغض النظر عن إستخدامات مخرجات الأنظمة المحاسبية،تلك المرتبطة منها بالممارسة الجبائية (المنهج الفرونكفوني) والتي ترتبط بالسوق المالي (المنهج الإنجلوسكسوني)، في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي التي شهدها العالم وضع الدول أمام واقع جديد، يفرض عليها زيادة الإهتمام بالتوحيد المحاسبي يهدف إلى توحيد لغة الإتصال وتكييفها مع المتطلبات الدولية، تسمح بتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف الكيانات والدول، من أجل تطوير نظامها المحاسبي لمواكبة متطلبات العصر.

الضرورة الحتمية التي فرضتها التوجهات الإقتصادية لعولمة المحاسبة، جعلت من الجزائر **مفاعل** بشكل إيجابي للقيام بجملة من الإصلاحات مست نظامها المحاسبي لتكييفه مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، والتي نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، بحيث تم تطبيق هذا الأخير إبتداءا من 2010.

بما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للكيان الإقتصادي، وكما عرف النظام المحاسبي مجموعة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي نصيبا كافيا منها، وهذا الأخير حاليا ما هو إلا عبارة عن نتيجة تطورات مستمرة للظروف الإقتصادية والسياسية والإجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري بذلك فإن نتائج التطبيق الميداني للنظام المحاسبي سيكون له أثر كبير على الجانب الجبائي، ولتفادي العراقيل المتوقعة سارعت الإدارة الضريبية إلى تكييف أنظمتها **وإطاراتها** من أجل ملاءمة متطلبات **البيئة** الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.

الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى ملائمة النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري ؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو جوهر الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟
- كيف يمكن القضاء على الإختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري ؟
- كيف يمكن إثبات الإختلاف محاسبيا وجبائيا في جانب الضرائب المؤجلة في شق دراسة الحالة؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة إشكالية هذا البحث سوف نحاول إختبار صحة الفرضيات التالية:

- إذا كان محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم أساسية موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها، فإن محتوى النظام الجبائي الجزائري يتعلق بالقوانين والسيايات المطبقة، وتختلف هذه الأخيرة من بلد لآخر.
- هناك عدة نقاط إختلاف وتباعد بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري خاصة تلك المتعلقة بتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومنها الضرائب المؤجلة والإهتلاكات، المؤونات والتقييم بالقيم العادلة.
- يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات الزمنية في حدوث العمليات محاسبيا وجبائيا، ومنها الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية مثلا.

أسباب إختيار الموضوع

تتجلى مبررات إختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة الجبائية في الجزائر.
- الإهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق في الجزائر بداية 2010 بسبب الإنفتاح الإقتصادي والعولمة.

أهداف الدراسة وأهميتها

تكمن أهداف وأهمية الدراسة في النقاط التالية:

- تحديد نقاط التباعد والإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- إبراز أهم الجهود الدولية المبذولة للتقليل من نقاط التباعد من أجل تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري.
- التركيز في الدراسة علة تبيان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الضرائب المؤجلة.
- تسليط الضوء على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة من قوانين وتشريعات النظام الجبائي الجزائري.

الدراسات السابقة:

إن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل :

1-تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009.

بحيث تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وتبيان طبيعة تلك العلاقة، إضافة إلى تقديم عرض للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وتفصيل أهم نقاط التباعد والإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وإبراز أهم الجهود المبذولة والحلول المقترحة في إطار عملية تكييف القانون الجبائي ومفاهيم النظام المحاسبي الجديد.

2-رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.

وتناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة القائمة بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري من خلال توضيح الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إضافة إلى عرض مختلف الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي.

الإطار الزماني والمكاني:

تلقي هذه الدراسة الضوء على إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، التحديات التي واجهتها البيئة الجبائية نتيجة لتبني الجزائر لهذا المرجع الجديد سنة 2010 مع دراسة حالة عينة من المؤسسات.

المنهج والأدوات المستخدمة:

من أجل الإلمام بجوانب الدراسة تم إعتماد المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي سواء من المنظور الدولي أو المحلي، من أجل الوصول إلى تحديد نقاط التباعد والتقارب بين النظامين، وكماتم إعتماد المنهج التحليلي في تحليل أوجه الإختلاف والتقارب المتوصل إليها بهدف إقتراح الحلول الممكنة لتقليل تلك النقاط.

محتوى البحث:

تبعا للأهداف المسطرة لهذا البحث ولمعالجة الإشكالية وإختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى

ثلاثة أصول:

الفصل الأول: التطرق للاطار العام للجباية وكذلك علاقتها بالمحاسبة والمعايير وسنحاول في هذا الفصل عرض المفاهيم العامة حول النظام الجبائي الجزائري واهم ثم التطرق إلى الإطار التصوري له، وأخيرا التطرق إلى تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.

الفصل الثاني: التعريف بالنظام المحاسبي المالي، و كذلك الاطار التنظيمي لـ(IFS/IFRS) في الجزائر ، ومن ثم تبيان الآثار والتغيرات التي أحدثها مشروع النظام المحاسبي المالي في الجزائر

الفصل الثالث: الملائمة بين الإطار المحاسبي والجبائي في الجزائر يهتم هذا الفصل بتحديد ملامح الفروقات بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري، والتركيز على الضرائب المؤجلة، وأخيرا تقريب الفكرة المحاسبية بالفكرة الجبائية. الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة وذلك بإثبات الضرائب المؤجلة التي من أهمها مئونات التكاليف ومصاريف التنمية، الخسائر القابلة للترحيل.

الفصل الأول

النظام الجبائي الجزائري

تمـــهيد

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم اقتصادية واجتماعية وسياسية خاصة، فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع، وفي هذا يكمن الاختلاف في النظم الجبائية وهيكلها في المجتمعات الاشتراكية عنها في المجتمعات الرأسمالية، ومن دولة إلى أخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها فأصبح لكل دولة نظام جبائي خاص بها، وعلى غرار باقي دول العالم أصبح للجزائر نظاما خاصا بها لا يختلف كثيرا عن بقية الأنظمة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى عرض ماهية النظام الجبائي الجزائري أنواع الضرائب والرسوم وفق هذا النظام، وذلك بعد التطرق للجباية اولا وعلاقتها بالمحاسبة وبالمعايير كالتالي:

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للجباية

المبحث الثاني: علاقة الجباية والمحاسبة والمعايير

المبحث الثالث: النظام الجبائي الجزائري

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للجباية

تعتبر الجبائية جزءا من السياسة المالية التي هي إحدى أدوات و فنون السياسة الاقتصادية، فهي تبحث في مختلف الظواهر الجبائية و تحلل أوجه النشاط المالي، لتعين الدولة على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، فهي برنامج تخططه وتنفذه الدولة مستخدمة كافة أساليب و فنون الضرائب لإحداث أثار تسعى إلى تحقيقها على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي.

المطلب الاول: مفهوم الجباية ومبادئها

الفرع الاول: تطور الجباية

قبل التطرق لمفهوم الجباية يجب تبيان كيف ظهرت وتطورت حيث ترجع الاقتطاعات الجبائية على أقدم العصور التاريخية، حيث وجدت الضرائب وتطورت مع وجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور أهدافها والسياسة الاقتصادية.

I. الجباية قبل مرحلة تشكل الدولة:

تعتبر الجباية المرآة الصادقة التي تعكس نظام الدول من كل النواحي، لما يشكله النظام الضريبي من تركيبة متناسقة من الضرائب متممة لبعضها البعض إذ أنها المصدر الأساسي الذي تستند إليه الدولة في تسديد نفقاتها، وتعود نشأتها إلى وجود السلطة وتطورت بعد ذلك بالعديد من المراحل :

1-**مرحلة عدم الاستقرار** :كان الأفراد في هذه المرحلة يعيشون في جماعات همهم الاكتفاء الذاتي للاقتصاد، والذي كان هو السائد آنذاك، فلم تكن هناك مرافق مشتركة توجب فرض الضرائب، فكان مجتمعا فرديا لا يخضع لنظام جماعي منظم، ومع تطور الحجم السكاني كان لزاما توفر خلق حاجات مشتركة كالأمن العام ... الخ، ظهرت هنا ما يسمى بالضريبة.

2-**مرحلة الاستقرار**: بعد استقرار أفراد المجتمع في منطقة معينة وزادت حاجتهم إلى الأمن والدفاع وفك النزاعات، احتاج رئيس القبيلة على بعض المال والتبرعات التي يقدمها الأغنياء، ونظرا لقلة هذه الأخيرة وعدم كفايتها تم اللجوء إلى فرض تكاليف إلزامية على الأشخاص أولا، وتمثلت في العمل التطوعي للأفراد، ثم على الأموال، ومع زيادة الحاجات وتعدد مصالح الممالك تم فرض تكاليف عامة على الأسواق والمتاجر، وبعد تم فرض تكاليف مباشرة وأصبحت واجبا يلزم كل فرد.[1]

[1] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ط 1، 2008، ص77.

3-**مرحلة الحضارة وظهور الدولة:** بعدما كان الأفراد يعيشون في جماعات متفرقة يعتمدون على أنفسهم في تلبية حاجاتهم للعيش، وبعد تجمعهم باعتبار أن الإنسان لا يمكن أن يلبي كامل حاجاته بشكل فردي ، مشكلين بذلك مجتمعات، وهذه المجتمعات بحاجة إلى تقديم خدمات عامة لهم، يتم ذلك من خلال الحاكم أو من يمثل الدولة، إضافة إلى إيرادات عامة تغطي جملة النفقات العامة، هذا ما دفع بهم إلى فرض الضريبة على أفراد المجتمع لتحقيق أغراض الإنفاق على الحاكم أو على الحروب.[1]

II. الجباية في ظل تطور دور الدولة:

لقد مر دور الدولة في المجتمع بعدة مراحل امتدت من العصور القديمة إلى العصر الحديث تطورت خلاله الجباية، ويتلخص ذلك من خلال المراحل التالية[2]:

1-مرحلة الدولة الحارسة: أخذ موضوع دور الدولة في الاقتصاد نقطة جدل بين الاقتصاديين، ففي ظل الدولة الحارسة اقتضى دورها على حماية السلطة الحاكمة وفي مقدمتها رجال الدين ومرافق الأمن والقضاء والدفاع، إذ يظهر أن الدولة لا تتدخل في النشاطات الاقتصادية باعتبار أن السوق تتوازن بشكل تلقائي؛ فتكتفي بالحماية وتوفير الأمن ، وبالتالي كان الهدف من فرض الضريبة هو تغطية الإنفاق على الأمن والقضاء والدفاع.

2-مرحلة الدولة المتدخلة: مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية استلزم ضرورة التخلي عن مفهوم الدولة الحارسة، وانتشر مفهوم الدولة المتدخلة بعد أزمة الكساد 1929 م فجاء الاقتصادي الانجليزي كينز والذي اهتم بدور الدولة ونادى ب" ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لتشغيل الموارد التي تعجز المشروعات الخاصة على تشغيلها "، فجاءت أفكاره منافية تماما لأفكار الكلاسيك، والتي خططت سياسات حكومية واجبة الإتباع للخروج من الأزمة حسب كينز يجب على الدولة أن تتدخل في الحياة الاقتصادية بتحقيق طلبات جماعية المبنية على التفضيلات الفردية للمستهلكين وتفعيل دور السياسة المالية بما فيها السياسة الجبائية، حيث لا يستطيع الأفراد تمويل المشروعات الضخمة، ومن هنا أصبح فرض الضرائب وسيلة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية.

3-**مرحلة الدولة التضامنية:** بعد الحرب العالمية الثانية أصبحت الضريبة تحت مفهوم " مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة " ، وعليه تعدى مفهوم الضريبة من الأهداف المالية والاقتصادية إلى أهداف اجتماعية تحقق من خلال السياسة الجبائية.

[1] خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، دار زهران للنشر والتوزيع، د س، ص3.

[2] Africa Statistical Yearbook, **General Notes**, 2009, p23.

الفرع الثاني: مفهوم الجباية

تتضمن الجباية في أي دولة تشكيلات متنوعة من الضرائب والرسوم تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، ويتحدد نوع وعدد الضرائب والرسوم المفروضة وفقا للسياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة.[1]

كما تتمثل الجباية في مختلف الضرائب التي تحصلها الدولة من الأشخاص، سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، لتمويل ميزانية الدولة والجباية العادية كغيرها من الإيرادات العامة الأخرى لها مميزات تجعلها أكثر قابلية لتمويل الميزانية العامة، سواء بالنسبة للأفراد باعتبار أنهم سوف يستفيدون منها من خلال المنشآت العامة، أو بالنسبة للدولة باعتبارها تمثل المورد الأكثر استقرارا وسيادة.[2]

- **مفهوم الجباية:** يمكن تعريف الجباية على انها:"مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تتكون من الضرائب، الرسوم، الاتاوات والمساهمات الاجتماعية"، نلاحظ من خلال هذا التعريف ان الجباية اشمل وواسع من الضريبة والرسم، إذ ان الضرائب تأخذ حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخل ومجال فرضها[3].
- **مفهوم الضريبة:** يمكن تعريف الضريبة على انها" مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة وذلك بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"، تتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص منها[4]:
  - طريقة الدفع في الضريبة نقدية.
  - الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي.
  - تقوم الضريبة بتغطية الأعباء العامة.
- **مفهوم الرسم:** هو ذلك "المبلغ الذي تجبيه الدولة أو احد الشخصيات العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم بالخدمة"[5].

إذ ان الرسم أيضا يتميز بعدة خصائص نذكر منها ما يلي[1]:

---

[1] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012 ، ص68 .

[2] بن عمور سمير، إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب بالبليدة، السنة الجامعية 2006 ، ص3.

[3] سليمان عتير، مرجع سابق، ص69.

[4] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة للنشر، ط4، الجزائر،2008، ص13.

[5] عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد، الاردن، 2007، ص84.

- الرسم يكون في شكل مبلغ من النقود.
- يدفع الى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالبلديات وغيرها من الهياكل الحكومية.
- يفرض جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة.

الفرع الثالث: قواعد الجباية

يقصد بالقواعد أو المبادئ مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة :فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى.

يعتبر آدم سميث من أوائل من تحدثوا عن المبادئ قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه" بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة1776، ففي سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام جبائي ضريبي فعال قدم القواعد التالية[2]:

➢ **قاعدة الاقتصاد في النفقة** :يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل اقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية.

➢ **قاعدة اليقين** :يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها يقينية وليست عشوائية فالفترة النمطية، حجم الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا سواء للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لكل دفع أخر، أي يجب أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إيهام والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي.

➢ **مبدأ العدالة** :حسب آدم سميث، يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل بحسب الإمكان تبعا لقدرته أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة، وسعيا من الحكومات إلى إقرار العدالة عملت على جعل فرض الضريبة من اختصاص البرلمان، ولقد ميزت القوانين في معظم الدول بين حق فرض الضريبة المخول للسلطة التشريعية وبين حق تحصيلها الموكل عادة للحكومات(السلطة التنفيذية)، ورغم كون العدالة هدفا ومسعى عاما لدى مختلف المذاهب الفكرية، إلا أن العدالة الضريبية من أكثر القضايا إشكالا، إذ تتجاوز مجرد تقسيم الأعباء الضريبية تبعا لمستويات الدخل إلى مستوى الخدمات المقدمة من الدولة، وهذا ما جعل العدالة الضريبية تأخذ شكلين:

[1] جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الاردن، 2010، ص78.

[2] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار الجرير، عمان، 2011، ص38.

-**العدالة أمام الضريبة:** وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الأفراد في دفع الضريبة.

-**العدالة عن طريق الضريبة:** وتعني تحقيق العدالة (أي التقليل من الفوارق بين الأفراد) عن طريق الضريبة، وذلك أن الضريبة لم تعد محايدة في المنظور المعاصر.

➢ **قاعدة الملائمة:** يقضي هذا المبدأ ضرورة دفع الضريبة في الأوقات المناسبة وباستعمال أساليب التحصيل التي تتلاءم مع الظروف المالية والمعيشية للمكلف حتى لا يتضرر من الضريبة حين يدفعها، فيجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب المكلف و بالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية ولإضرار بالمكلف، إن ملائمة جباية الضرائب تعني أن لا تترك هذه الأخيرة أثرا سلبيا على خزينة المؤسسات وادخار الأفراد.

باختصار فان هذه القواعد تسمح بـ [1]:

- المساواة أمام الضريبة (قاعدة العدالة).
- أن الضريبة تكون يقينية وليست غامضة أو غير معقولة (قاعدة اليقين) .
- أن يتم تحصيل الضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يلاءم جميع المواطنين (قاعدة الملائمة).
- أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة اكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها من جهة وتجنب إخراج نقود أكثر من اللازم من جيوب المكلفين بالضريبة (قاعدة الاقتصاد).

المطلب الثاني: أهداف السياسة الجبائية

تحتل الضرائب في الوقت الحالي مكانة الصدارة بين مختلف الإيرادات العامة، حيث تعتبر المصدر الرئيسي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، كما انها تعتبر أداة فعالة في التأثير على النشاط الاقتصادي على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية من المنظور الاقتصادي.

الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية

تسعى الدول جاهدة من خلال سياساتها الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية حسب أهميتها وأولوياتها، نظرا لما تلعبه الضرائب من دور كبير في تشجيع الاستثمار في مجال معين والتقليل منه في مجال آخر، فالدولة تعتمد من وراء السياسة الجبائية إلى توجيه السياسة الاقتصادية وحل الأزمات والمشكلات الاقتصادية، وذلك لمعالجة اللاتوازنات

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص25.

على المدى القصير والطويل من خلال تشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات على حساب بعض وفق السياق التالي[1]:

* توجيه السياسة الجبائية لتشجيع النشاطات الإنتاجية وبالأخص الحساسة وحديثة العهد بالنمو وإرسائها في السوق الوطنية وحتى الدولية بإبعاد جميع أشكال المضايقات التنافسية وأيضا من خلال الإعفاءات الاستثنائية أو التخفيضات التي تساهم بشكل فعال وإيجابي في زيادة الطاقة الإنتاجية وزيادة الطلب العام أو بشكل دائم لتلك القطاعات التي تتمركز في مناطق معزولة تستهدفها مخططات السياسة العامة للدولة.

* العمل على زيادة وتنمية الصادرات، إذ تؤدي عملية التصدير إلى توسيع الأسواق وبالتالي زيادة النمو الاقتصادي والعمالة.

* حماية المنتوج الوطني :إذ تعمد إلى الرسوم الجمركية على الاستيراد لحماية الإنتاج الوطني وقدرته على المنافسة محليا شريطة أن تكون الرسوم على الإنتاج المفروضة محليا أقل من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة وهذا الأمر ينطبق على المنتجات الزراعية والصناعية إلا أنه يلقى معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة الدولية والمركز العالمي للتجارة والتي تطلب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام التبادلات التجارية الدولية.

* تغطية النفقات العامة:حيث أن تمويل نفقات الدولة هو من بين الأسباب الرئيسة لفرض الضرائب، فكلما ازداد حجم السكان كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة والتي تلقى على عاتق الدولة، وهي ما تسمى بالسلع العامة كالصحة، التعليم...إلخ.

الفرع الثاني:الأهداف الاجتماعية

لا تسعى السياسة الجبائية إلى رفد الموازنة العامة فحسب بل تهدف أيضا إلى تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية كتصحيح أوضاع اجتماعية قائمة، تجسيد أخرى محتملة ضمن مخطط السياسة العامة للدولة ومن هذه الأهداف نذكر[2]:

* القضاء على السلوكيات الاجتماعية غير المرغوب فيها، كالتقليل من معدلات استهلاك المنتجات الضارة كالسجائر والخمور للإسهام في تمويل عملية إصلاح برنامج التأمين الصحي، باعتبار أن رفع المعدلات الجبائية على هذه المنتجات من شأنه تحقيق فائدة على الصعيدين الحكومي والاجتماعي.

* المساهمة في التقليل من حدة الأزمات السكنية، إذ تسخر في هذا المجال امتيازات جبائية، لمستثمري القطاع السكني وتدنية المعدلات الجبائية على الأراضي لتشجيع الأفراد على بناء وحدات سكنية.

* تشجيع المؤسسات والجمعيات ذات النفع العام بتقديم تسهيلات جبائية من شأنها تطوير نشاطها لتعم المنفعة الجميع.

[1] السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الاسكندرية، الدار الجامعية، ص 39.

[2] 1Alex Cobham : Taxation Policy And Development, The Oxford Cincil On Good Governance, N02 ,p5

* إعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع لتحقيق العدالة باستخدام سياسة الضرائب التصاعدية بالشرائح تمس مداخيل جميع الطبقات، وكذلك خفض معدلات استهلاك السلع الكمالية.

الفرع الثالث: الأهداف السياسية

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية والخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثلا منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي

يتمتع القانون الجبائي الجزائري بمجموعة من الضرائب يمكن سردها وفق ما يلي:

الفرع الأول: قانون الرسوم على رقم الأعمال

1. الرسم على القيمة المضافة: إن اصطلاح القيمة المضافة بحد ذاته له معان تختلف باختلاف موضوع استعمال اللفظ سواء كان ذلك حسب النظرية الاقتصادية أم حسب النظرية المحاسبية أم حسب النظرية الضريبية، وتعرف القيمة المضافة عادة بأنها القيمة التي يضيفها المنتج إلى قيمة مواده الخام ومشترياته(باستثناء العمل) قبل بيع منتجه الجديد أو المحسن[1]، وهي تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج والاستهلاك الوسيط، القيمة المضافة =قيمة الإنتاج – الاستهلاك الوسيط، أما من الناحية الضريبية فالقيمة المضافة هي الفرق بين ثمن بيع السلعة وثمن شراء المواد والخدمات التي أدخلت في صنعها أو تسويقها.
القيمة المضافة =ثمن البيع – ثمن الشراء أو تكلفة الإنتاج.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة اقتطاع نقدي غير مباشر تناسبي وقد اعتمد لتفادي العيوب التي أخذت على الضريبة المتتابعة التي تفرض على مختلف المعاملات في مختلف مراحلها أي التي تفرض على قيمة كل سلعة عدة مرات حتى وصولها إلى المستهلك النهائي، ونظرا لما تتمتع به الرسوم على القيمة المضافة من معالجة ما تؤدي إليه الضريبة على رقم الأعمال ، وخاصة في صورتها التراكمية من تغييرات عنيفة في الأسعار فقد اتسع نطاق الأخذ بها، ويقع عبء الضريبة على القيمة المضافة على المستهلك النهائي لذا فهي ضريبة غير مباشرة تقع على الدخل أو المال عند إنفاقه، وليس على المال

[1] Antoine Bozio et les autre , **fiscalité et redistribution en France**, rapport.map 2012 ,institut des politique publique, p39.

المدخر أو المال المستثمر، فهي تفرض على قيمة السلعة المباعة أو المنتجة أو الخدمة المقدمة، فمعدلات فرض الضريبة تتراوح مابين 7% بحيث يمثل المخفض و % 17 يمثل المعدل العادي، اما مجال تطبيقها يتمثل في العمليات التالية[1] :

✓ **العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:**

-العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.

-العمليات التي تنج زها البنوك وشركات التأمين.

-العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.

-المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور و مشروبات أخرى مماثلة لها.

-العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.

-المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.

- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة، ويقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء و إعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة.

✓ **العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:**

*العمليات الموجهة للتصدير.

*العمليات المحققة لفائدة:

-الشركات البترولية.

-المكلفين بالرسم ، الآخرين.

-مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

أما بالنسبة للأطراف الخاضعة للرسم تتمثل في: المنتجون والبائعون والمستوردون والبائعون بالتجزئة، أما بالنسبة للأساس الخاضع للرسم يتمثل في: ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة في حد ذاته.

[1] النظام الجبائي الجزائري، (2015 / 15/03) www.mfdgi-cov.dz consulté le

2- الرسم الداخلي على الاستهلاك: إن هدف السلطات العامة من وضع ضرائب على الاستهلاك خاصة بسلع معينة هو خاص باللاستهلاكات معينة كالمنتجات الضارة بالصحة، وتعرف الضرائب على الاستهلاك عموما بأنها الضريبة المسددة مقابل الانتفاع بالسلع والخدمات النهائية في الدول التي تستهلك فيها.

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 رسما يأخذ بعين الاعتبار عند حساب الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في الرسم الداخلي على الاستهلاك والذي أخضع له مجموعة من المنتجات يمكن تصنيفها ضمن المنتجات الضارة بالصحة إلا أنها ما فتئت تشكل إيرادا ماليا معتبرا لا يستهان به، يمكن الاعتماد عليه نوعيا، يتغير من فترة إلى أخرى حسب قوانين المالية السنوية.

3- الرسم على المنتوجات البترولية :لقد احدث هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1992 يفرض على المنتوجات البترولية والمماثلة لها مستوردة أو محصل عليها في الجزائر .

الفرع الثاني: قانون الطابع وقانون التسجيل

✓ **قانون الطابع:** يقصد بالطابع حسب المادة الأولى من قانون الطابع بالالتزام المالي الذي يدفع أثناء الحصول على العقود أو الوثائق، سواء كانت للاستعمال الخاص أو لاستعمالها كوثيقة إثبات أمام العدالة[1]، فالأصل أنه لكي تعطي الصبغة الرسمية لوثيقة ما كانت الطريقة السائدة هي وضع ختم الدولة أو المرفق العام المؤهل لذلك و تصبح الوثيقة بعدها دليلا لوجود معاهدة أو التزام هذه الطريقة كانت سائدة قديما في كل الدول المنظمة و لكن بأشكال مختلفة.

ابتدءا من 1 جويلية 1962 صدرت نصوص تشريعية عديدة خاصة منها قوانين المالية التي جاءت لتنظيم و تحديد واستكمال المجموعة المختلفة للطوابع الجبائية، إن مجموعة القواعد التي تنظم الأحكام الجبائية نجدها مجتمعة في قانون الطابع و الذي تطرأ عليه تغيرات سنوية بهدف تعديله أو تكميله، فضريبة الطابع لها ميزتان: فهي تشكل ضريبة غير مباشرة لأنها ناتجة عن تصرف عرضي مثل التحرير أو إنشاء محررات أو استخراج نسخة منها "نسخها."

كما أنها ضريبة استهلاكية ، حيث أن اشتراطها يرتبط بالورق المستهلك في انجاز المحرر، غير ان ميزة الضريبة الاستهلاكية هذه في الوقت الحاضر ليست مطلقة بل هناك حالات عديدة يتم فيها الدفع أو التسديد دون استعمال الورق.

مجال التطبيق :تحت عنوان " حقوق الطابع " يمكن أن نميز بين فئتين من حقوق الطابع وهي [2]:

-حقوق الطابع بأتم معنى الكلمة : وهي الحقوق المفروضة على المحررات التي نص عليها القانون صراحة.

[1] المادة339 من قانون الضرائب غير المباشرة، مديرية الضرائب، لسنة2015.

[2] قانون حقوق الطابع، لسنة 2015.

-حقوق استخراج الوثائق و القبضات " القبوض " المختلفة و هي الحقوق المطلوبة مقابل استلام بعض الوثائق أو القيام ببعض الإجراءات " مثل جواز السفر ، بطاقة التعريف الوطنية ، رخصة الصيد .....الخ

الآثار المدنية لحقوق الطابع:

-لا يشكل إجراء الطابع شرطا لصحة العقود ، غير أن إهمال و ضعه " أي الطابع " يمكن أن تنجر عنه بعض العقوبات المنصوص عليها في المادة 7 و ما يليها من قانون الطابع.

-كما أن وضع الطابع لا يحتاج به إثبات التاريخ المحقق للعقود وتم قبض حتى الحقوق في الشكل تأشير مصحوبة بالتسجيل.

-غير أن المعلومات المادية المختلفة المستفادة من الأوراق والطوابع المنفصلة يمكن اعتبارها في بعض الحالات كعناصر لقرائن الإثبات.

- ✓ **رسوم التسجيل:** هي كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية والعقود التي تجرى عليها عملية التسجيل وقد يكون حق التسجيل رسما ثابتا أو نسبيا حسب طبيعة العملية المسجلة.

يمكن تعريف حقوق التسجيل هي "كل ما يمس مجموع العقود التي تجرى عليها عملية التسجيل ونخص بالذكر العقود الرسمية والقضائية المتضمنة القرارات النهائية للعقود الإدارية، عقود نقل الملكية، حق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وتأسيس أو حل الشركات.

أما بالنسبة للعمليات الخاضعة لحقوق التسجيل :و يمكن إيجازها فيما يلي :

-كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بمقابل.

- كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بدون مقابل "الهبة".

-كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بعد الممات "تركة".

-تأسيس الشركة أو حلها أو دمجها .....الخ.

إذ ان الأشخاص الخاضعة لمثل هذه الرسوم وهي عبارة عن:

-كل المحررات و العقود التي يقوم بها الموثق.

-كل المحررات و العقود التي يقوم بها كاتب الضبط.

-كل العقود شبه القضائية التي يحررها المحضر القضائي.

-كل المحررات و العقود التي يحررها محافظ البيع.

الفرع الثالث: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها

✓ **الضريبة على الدخل الإجمالي**: تؤسس هذه الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتكون سنوية ووحيدة وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، وتفرض هذه الضريبة على مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية[2]:

-أرباح مهنية.

-عائدات المستثمرات الفلاحة.

-الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

-المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي :تتسم الضريبة على الدخل الإجمالي بعدة خصائص منها :

-ضريبة سنوية :بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة.

-ضريبة وحيدة :بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، وبالتالي تعويض جميع الضرائب النوعية السابقة.

-تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فيخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

-تفرض على الدخل الصافي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام.

-ضريبة تصاعدية حيث تحسب على أساس جدول متصاعد بالشرائح الدخل.

-ضريبة شخصية :حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف.

-ضريبة تصريحيه :بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح عن جميع مداخليه لدى المفتشية العامة للضرائب محل إقامته.

✓ **الضريبة على أرباح الشركات** :ان إحداث الضريبة على أرباح الشركات يستجيب للانشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي خاص بالشركات يكون متميزا عن نظام المتعلق بالأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات جاءت لإلغاء

[1] المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، لسنة 2015.

[2] المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، لسنة 2015.

ازدواجية النظام الجبائي الجزائري عن طريق اندماج المؤسسات الأجنبية في مجال تطبيقها وهذا شيء ايجابي يزيح الكثير من الغموض والتعقيد وفيه احترام وتكريم لمبدأ شمولية القواعد الجبائية.

وتعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة 1992 حيث تؤسس الضريبة على أرباح الشركات على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين[1]، كما يحدد معدل الضريبة بـ 23 %سواء كانت هذه المؤسسة صناعية أو تجارية أو خدماتية .

-خصائص الضريبة على أرباح الشركات :تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي[2] :

-ضريبة وحيدة :لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

-ضريبة عامة :لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

-ضريبة سنوية :إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.

-ضريبة نسبية :لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.

الضريبة الجزافية الوحيدة تؤسس الضريبة الجزافية الوحيدة وتحل محل الضريبة على أرباح الشركات(IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) وتغطي زيادة على ذلك الضريبة على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP)[3].

مجال التطبيق :يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون (30.000.000) دج كما يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من اجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات .

يتم تحديد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي [4]:

5%بالنسبة لأنشطة الشراء وإعادة بيع السلع، وكذا نشاط صناعة الخبز.

12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات .

✓ **الضريبة على النشاط المهني** :يستحق الرسم بصدد [5]:

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، لسنة 2015.

[2] بن عماره منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار الهومة، الجزائر، 2010 ، ص15.

[3] المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، 2015

[4] المادة 282 مكرر 04 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[5] المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة2015

– الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين بلدهم الجزائر وتمثل الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة.

- يستحق كذلك على رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة في الجزائر، وذلك في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع والخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور في هذه المادة.
- يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

✓ **الرسم العقاري عن الملكيات المبنية** :يؤسس الرسم العقاري سنويا على كل الملكيات المبنية الموجودة في إقليم الدولة الجزائرية، باستثناء تلك التي تنص التشريعات الوطنية أو المعاهدات الدولية على إعفائها صراحة من هذا الرسم، ويحدد أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، وعليه فالرسم العقاري على الملكيات المبنية لا يفرض على العقار وإنما على الدخل المفترض الناتج عن هذا العقار.

مفهوم العقارات المبنية في التشريع الضريبي :لقد حددت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المبنية التي يشملها الرسم، إلا أنها لم تعرف العقار المبني تعريفا واضحا، بل كل ما جاءت به هو مصطلح المنشأ كتعبير عن العقارات المبنية، كما أنها أخضعت بعض العقارات غير المبنية إلى حكم العقارات المبنية.

العقارات المبنية بطبيعتها هي المنشآت المثبتة في الأرض بأساسات كالمنازل والمحلات كما تعتبر الأنابيب المثبتة في الأرض عقارات مبنية متى اتصلت مباشرة بالبناء، وعرف القانون المدني في مادته 683 ، أن العقارات بصفة عامة على أنها أشياء مستقرة بحيزها وثابتة فيه ولا يمكن نقلها دون تلف، وانطلاقا من مبدأ الشرعية الضريبية أي لا ضريبة و لا إعفاء إلا بنص[1]، فقد بينت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المشمولة بالضريبة وهي[2] :

–المؤسسات المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد لتخزين المنتجات.

–المؤسسات التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات الصيانة.

–أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.

–الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري او صناعي كالورشات والأماكن التي توضع فيها البضائع وغيرها من

[1] برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعية الجديدة، الجزائر، 2009 ، ص111.

[1] المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة2015

الأماكن التي تنتمي إلى نفس النوع، سواء كان يستغلها المالك أو أشخاص آخرون.

يتضح من المادتين السابقتين ان العقار المبني هو المؤسسة الثابتة والمتصلة بالأرض التي يمكن نقلها دون تلف، ولا يهم المادة التي بني بها سواء كانت من الطوب أو الخشب أو الخرسانة أو الزجاج أو غيرها من مواد البناء، كما لا يهم الغرض الذي أقيمت من شأنه مدنيا كان أو تجاريا، فمناط استحقاق الرسم هو استخدام العقارات المبنية لغرض معين، ومتى أصبحت المنشات لا تؤدي غرض معين، كالمباني المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار، فإنها تصبح غير خاضعة للضريبة من تاريخ التصريح بها.

✓ **الرسم العقاري عن الملكيات غير المبنية** :هي ضريبة سنوية مطبقة على الأراضي الفضاء غير المبنية وغير معتبرة مبنية حكما والتي تكون منتجة، فقد اصطلح المشرع الجزائري على الضريبة المطبقة على العقارات غير المبنية تسمية الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية وهي تسمية مجازية، يقصد بها الضريبة على العقارات غير المبنية، لأن المكلف بهذه الرسوم يدفعها جبرا دون ما أن يحصل على منفعة خاصة مباشرة من الدولة.

يطبق الرسم العقاري على جميع الملكيات غير المبنية، ماعدا تلك المعفاة بنص القانون، وقد حدد المشرع الضريبي أنواع العقارات غير المبنية التي تخضع للرسم وهي أربعة أنواع على النحو التالي :

-الأراضي العمرانية أو القابلة للتعمير.

-المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.

-مناجم الملح والسبخات.

-الأراضي الفلاحية[1].

✓ **رسم التطهير** :يؤسس رسم التطهير لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية وهو رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية[2]، ويؤسس سنويا يكون باسم المالك أو المنتفع ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية.

إذ يحدد يحدد المبلغ الرسم كما يلي [3]:

-ما بين 500 دج و 1000 دج على كل محل ذي استعمال سكني.

-ما بين 1000 دج و 10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.

-ما بين 5000 دج و 20.000 دج على كل أرض مهيأة للتخييم والمقطورات.

[1] برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص ص 129-130.

[2] المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة2015.

[3] برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص130.

- 10.000دج و 100.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناءا على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوصية.

الفرع الرابع: قانون الضرائب غير المباشرة

- ✓ **رسم المرور** :ويفرض على الكحول والخمور والمشروبات المشابهة لها وفق معدلات وقواعد منصوص عليها، في قانون الضرائب غير المباشرة ويكون ذلك عند سماح لهذه المواد بالدخول إلى التراب الوطني كما يمكننا التمييز بين رسم المرور المضاعف ورسم المرور المبسط، ويؤسس رسم المر ور على الكميات المعرضة للاستهلاك[1] .
- ✓ **رسم الضمان** :ويفرض هذا الرسم على المصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين وهي مصنوعات تخضع للرسم على القيمة المضافة الذي تطرقنا إليه سابقا.تخضع المصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين لرسم الضمان يتم تحديده بالهكتورغرام كما يأتي:

- 4000دج بالنسبة للمصنوعات من الذهب .
- 10.000دج بالنسبة للمصنوعات من البلاتين .
- 150دج بالنسبة من المصنوعات من الفضة .

ان المصنوعات المودعة كضمان لدى المؤسسات التسليف المعتمدة، تخضع لرسوم الضمان عندما تكون هذه المصنوعات لم تتحملها قبل الإيداع إلى جانب هذا الرسم تخضع كذلك إلى رسم التعيير[2].

[1] المادة 29 من قانون الضرائب غير المباشرة، مديرية الضرائب، سنة 2015.
[2] المادة 339 من قانون الضرائب غير المباشرة، مديرية الضرائب، سنة 2015.

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم اقتصادية واجتماعية وسياسية خاصة، فتنموا وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع، وفي هذا يكمن الاختلاف في النظم الجبائية وهيكلها في المجتمعات الاشتراكية عنها في المجتمعات الرأسمالية، ومن دولة إلى أخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها فأصبح لكل دولة نظام جبائي خاص بها، وعلى غرار باقي دول العالم للجزائر نظاما خاصا بها لا يختلف كثيرا عن بقية الأنظمة.

المطلب الاول:مفهوم النظام الجبائي واهدافه

الفرع الاول: مفهوم النظام الجبائي

النظام الجبائي هو" مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مذكرة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية".[1]

بعض المفكرين الاقتصاديون وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما:[2]

المفهوم الواسع :الذي يتمثل في تسوية العناصر التي تعمل على تحقيق التلازم بين النظام الجبائي والواقع الاقتصادي، وهذه العناصر بصفتها الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تركيبها معا إلى خلق كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي تختلف صورته حسب النظام الرأسمالي والاشتراكي، وكذا من دولة متقدمة اقتصاديا إلى دولة متخلفة.

المفهوم الضيق :يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

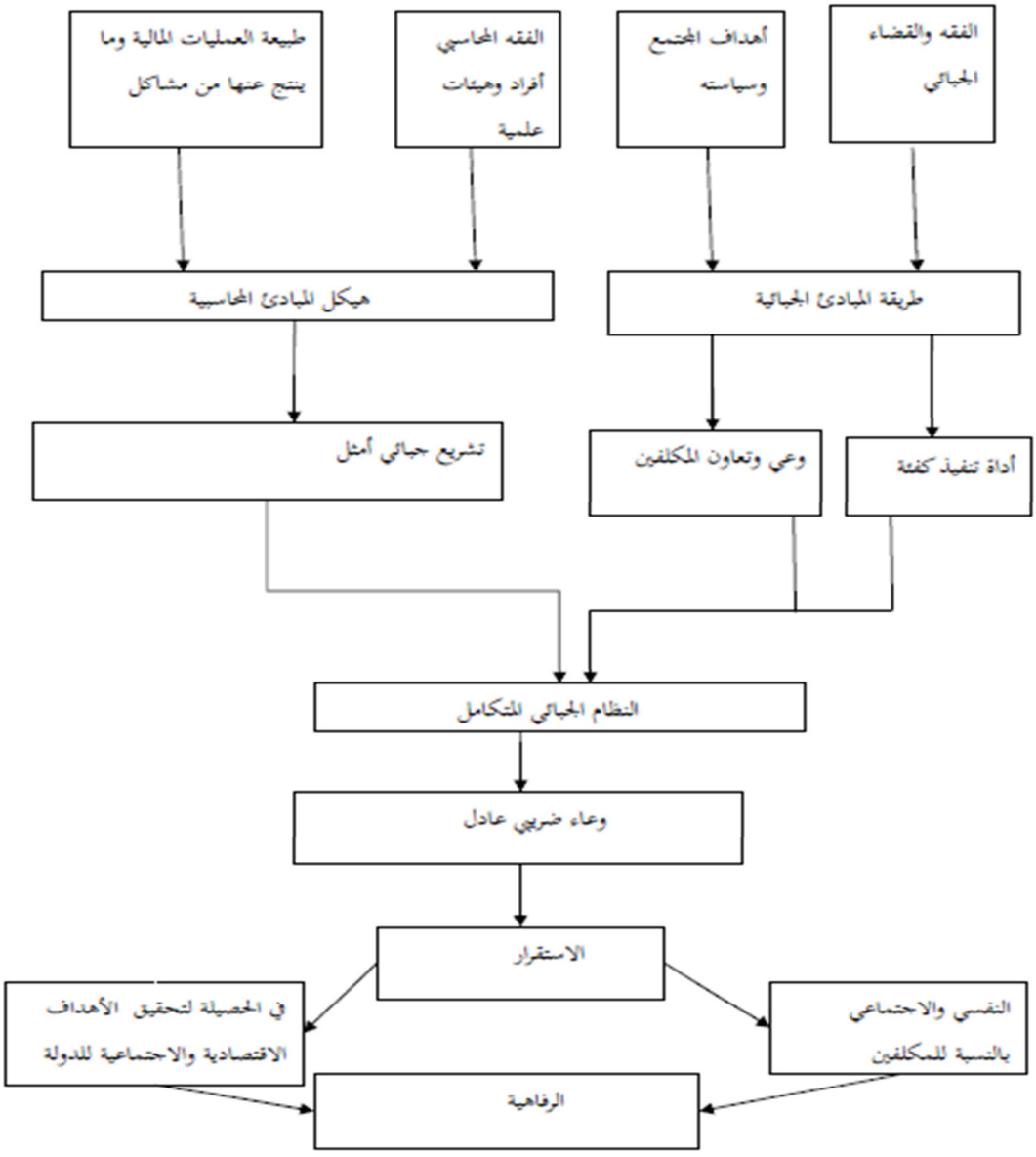
يعتبر النظام الجبائي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية، كما يرى البعض أن النظام الجبائي يتمثل في هيكل الجبائي ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للقيام بدوره، ووفقا لهذا الرأي فإن الهيكل الجبائي يتمثل في بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة.

[1] ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12 ، سطيف، 2012 ، ص137

[2] عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر –صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01 ، قسنطينة، 2013، ص90.

ويتحدد الوزن النسبي للضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، وبالتالي تتمايز الهياكل الجبائية عن بعضها البعض وفقا لتباين مكوناتها وأوزانها النسبية ومدى تباعد أو تقارب تلك الأوزان عن بعضها البعض[1]، والشكل التالي يوضح هيكل النظام الجبائي:

الشكل رقم1: هيكل النظام الجبائي الفعال



المصدر: كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، ورقة بحثية، جامعة البليدة،2002، ص 09.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011 ، ص ص12-13.

➢ **خصائص النظام الجبائي الجزائري**

تتمتع النظم الجبائية في الدول النامية بعدة خصائص تميزها عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة، وذلك راجع إلى اختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول، وتتمثل تلك الخصائص في الآتي[1] :

-انخفاض حصيلة الضرائب حيث أنها لا تزيد في المتوسط % 15 من الدخل القومي، بالمقابل نجد أنها تصل في الدول المتقدمة أكثر من % 30 من الدخل القومي، ويرجع انخفاض الحصيلة الضريبية للأسباب التالية :

1- ضعف الضرائب المباشرة بسبب تدني الدخول وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي.

2- صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.

-انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي.

-سيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى، لذا يستفيد القطاع الزراعي من تخفيض ضريبي.

-ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيعها على الاستثمار.

-اختلال هيكل النظام الضريبي حيث تطغى الضرائب غير المباشرة والتي يبلغ معدل حصيلتها من % 60 إلى % 80 من الحصيلة العامة للضرائب، بينما في الدول المتقدمة نجد الضرائب المباشرة تهيمن على هيكل النظام الضريبي.

الفرع الثاني: أهداف النظام الجبائي

يهدف النظام الجبائي إلى تحقيق جملة من الأهداف مسطرة وفق خطط اقتصادية اجتماعية و سياسية، و من أبرز هذه الأهداف نذكر منها[2]:

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار.

-إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية.

-إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته.

-إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية.

-تحقيق أهداف اجتماعية وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

*التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،البليدة، الجزائر، 2011، ص ص 22-23.

[2] كمال رزيق، بوعلام رحمون، مرجع سابق ، ص ص4-5.

*التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.

*توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف ولتقليل من الإعفاءات .

-تحقيق أهداف اقتصادية وتتمثل في:

*عدم عرقلة وسائل الإنتاج.

*توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات.

*تعبئة الادخار المحلي و توجيهه نحو المشاريع الإنتاجية.

-تحقيق أهداف مالية و التي تقتضي تحقيق إيراد مالي يغطي التكاليف العامة للدولة وتتمثل في:

*إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

*جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.

-تحقيق أهداف تقنية وتتمثل في:

*عصرنة الإدارة الضريبية.

*تبسيط النظام الضريبي.

المطلب الثاني: عناصر النظام الجبائي ومصادره

الفرع الاول: عناصر النظام الجبائي

وفق المفهوم الواسع للنظام الجبائي هناك 3 مرتكزات أساسية للنظام والمتمثلة في العناصر التالية[1]:

➢ **الأهداف:** إن أهداف الدولة هي التي تحدد اتجاهات النظام الجبائي وذلك عن طريق الدافع الذي يشكل سياسة الدولة، بحيث إذا كانت الدولة تتدخل في نشاط الاجتماعي، فهدف النظام الجبائي يتمثل في إعادة توزيع الثروة والتقسيم العادل للمنفعة وذلك عن طريق الاقتطاعات الجبائية لتغطية النفقات العامة.

أما إذا كان للدولة دافع اقتصادي يجب عليها أن تتبنى نظام جبائي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من الربح المالي من أجل هذا تهتم بعدم إعاقة النشاط الاقتصادي بحيث لا تعيق روح العمل والإبداع وذلك عن طريق تخفيف الجباية بحيث يكون لها ميول لمعظم خيارات الإنتاج، حيث تقوم بفرض ضرائب ورسوم على الثروة التي لا يترتب عنها.

يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تحددها الدولة وفق سياسة اقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، فهدف النظام الجبائي في الدول المتقدمة يمكن اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 20.

الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الجبائي صورا متعددة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها، أو من خلال إعادة توزيع الدخول حيث تستقطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخول المحددة.

أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الجبائي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض ضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغرض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجبارية لتمويل المشروعات التنمية، وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفقا لظروف واقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتواكب ما يلحق على هذا الواقع من تطور.

➢ **العنصر الفني** :يتكون النظام الجبائي – من الناحية الفنية –من مجموعة الضرائب والرسوم والاتاوات المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وتختار الدولة عادة الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة جبائية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الجبائي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الجبائي ومساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان.

➢ **العنصر التنظيمي** :يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج جبائي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الجبائي، ولاستمرار وجود النظام الجبائي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلعة معينة يجب أن لا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، وإلا تحول الاستهلاك نحو هذه السلع البديلة وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة.

وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الجبائي.

الفرع الثاني: مصادر القانون الجبائي

يستمد القانون الجبائي قواعده من المصادر الداخلية كالقانون، الأحكام القضائية، والفقه ، ويعتمد أيضا على مصادر خارجية كالاتفاقيات الجبائية الدولية[1] :

✓ **القانون** : تصفى وتؤسس وتحصل الضريبة بموجب القواعد القانونية التي سنها المشرع، وهذا من خلال إصدار قانون المالية، علما انه يعد في شكل مشروع قانون من طرف وزارة المالية مع وجوب احترامها للقانون رقم 17/84 المتضمن قانون

[1] محمد عباس محرزي ، مرجع سبق ذكره، ص62.

العضوي لقوانين المالية، ويقدم للدراسة إلى البرلمان بعد المصادقة عليه من طرف مجلس الوزراء، وبعد قيام البرلمان بدراسة وتعديل مشروع قانون المالية يتم التصويت عليه في جلسة علنية في شهر نوفمبر، ثم يتم المصادقة عليه من طرف رئيس الجمهورية ليصبح قابلا للتطبيق ابتداء من جانفي من السنة المرتبطة بها .و تطبق الأحكام الجبائية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب.

✓ **الأحكام القضائية** : أثناء قيام منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب يقوم القاضي باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي معين، وهذا ما يسمى بالأحكام القضائية.

حيث تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب بشكل إجباري، ويجب عليها إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النازع، كما يمكن أن تقوم السلطات المعنية بتطبيق الحكم القضائي على المكلف بالضريبة كطرف في النزاع دون تعميم هذا الاجتهاد.

✓ **الفقه** : إن الفقه الجبائي هو رأي علمي يتناوله الخبراء والمهنيين للنصوص التشريعية أو التنظيمية، وتكون على شكل قرارات أو أوامر ونشريات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها، وتعتبر أداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق وتسيير الضريبة.

✓ **الاتفاقيات الجبائية الدولية** : إن تطور المعاملات التجارية الدولية قاد الدول إلى عقد اتفاقيات من أجل تجنب وجود حالات" الإخضاع المزدوج " أو " الازدواج الضريبي" ، فهذه الاتفاقيات الجبائية يطلق عليها بالمعاهدات الثنائية لأنها تبرم بين دولتين، وتشمل الاتفاقيات القائمة أساسا على الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل، الضرائب على أرباح الشركات)، ونادرا ما يتم الاتفاق فيما يخص الضرائب على الثروة والضرائب على المواريث وتصفية التركات ضمن اتفاقيات منفصلة.

المطلب الثالث: دوافع إصلاح النظام الجبائي

لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل إصلاحه سنة 1992 ذو فعالية لمواكبة المستجدات والمتغيرات الجديدة الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى القيام بإصلاح ضريبي من شأنه إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية بعد تراجع الجباية البترولية، وهو ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة على النظام الجبائي الجزائري تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق.

هناك العديد من الدوافع التي عجلت بالقيام بالإصلاح الضريبي من أهمها[1] :

1- الأزمة البترولية:

لقد كان يعتمد على إيرادات جبائية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة، مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية، وبانخفاض أسعار البترول بداية من سنة 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي إيرادات الدولة، ولم يستطع النظام الجبائي السابق تعويض هذا النقص في إيرادات الدولة من خلال إيرادات الجباية العادية، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية،كان أثرها عميقا على المجتمع الجزائري مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية، لتدعيم الميزانية والتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي قد لا تعرف الاستقرار.

2- عدم استقرار النظام الضريبي:

تميز النظام الضريبي بكثرة التغييرات التي أدت إلى عدم استقراره، فمثلا شهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تغييرا ملحوظا ويتضح ذلك كما يلي:

60% قبل تاريخ 1986/01/01.

50%من تاريخ1986/01/01 إلى 1986/12/31.

55%من تاريخ إلى01 /01/ 1987 إلى 1988/12/31

50%من تاريخ1989/01/01 إلى 1991/12/31.

لقد تجسد تغير النظام في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة.

3- ضعف التشريع والإدارة الضريبية:

إذ يقوم التشريع الضريبي على مجموعة من القوانين التي كتبت بصياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة، وتساعد على التهرب مما جعلها تفقد فعاليتها واستجاباتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة.

كما يتبين لنا أن ضعف الإدارة الضريبية لدينا لا يعادله سوى ضعف التشريع الضريبي، حيث تعاني الإدارة الضريبية من قلة الإمكانيات التي أثرت بشكل كبير على تخفيض الحصيلة الضريبية.

4- نظام ضريبي غير متوازن:

عدم توازن النظام الجبائي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الجبائية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية العشوائية التي عرفها النظام، خاصة منذ أزمة البترول سنة1986 إضافة إلى سيادة الضرائب

[1] كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد5 ، الشلف، 2008 ، ص ص 325 -326.

غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الجبائي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق.

5- ضعف العدالة الضريبية:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

-إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.

-إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة.

-إن النظام الجبائي السابق يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة.

-اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية، فنجد مثلا المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل% 50 ، بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل8% ، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات فتخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25% .

المطلب الرابع علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي

إن تطبيق السياسة الجبائية لا يكون بمعزل عن النظام الاقتصادي المنتهج من قبل الدول وتتجلى العلاقة من خلال علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي، ويمكن إبراز هذا الطرح بالتطرق إلى النقاط التالية:

➢ **النظام الاقتصادي :**

يمكن تعريفه على أنه ذلك النظام الذي يعكس فلسفة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وطبيعة النظام الجبائي تكون تبعا إلى نمط النظام الاقتصادي المنتهج الذي يؤثر مباشرة في الهيكل الجبائي[1] .

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي لبلد ما على قرار اختيار النظام الجبائي الملائم ومكوناته، وبصفة عامة يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي أو المخطط والنظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي ومن المؤكد أن سمات وخصائص كل نظام من هذه الأنظمة سوف يؤثر جوهريا على قرار اختيار النظام الجبائي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع[2] .

➢ **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الرأسمالي :**

[1] شريف محمد ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة آبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010/2009، ص ص 19-20.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2011، ص16.

إن أهم ما يتسم به النظام الرأسمالي هو الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وأن التوازن يتحقق تلقائيا دون تدخل الدولة، وهذا ما يدعو إلى تشجيع الخواص على الاستثمار مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع وزيادة الدخل القومي، ولما كانت الحكومة في ظل النظام الرأسمالي لا تملك الكثير من الموارد الاقتصادية، وأن المجتمعات تعارض حصول الدولة على الموارد جبرا عن طريق الاستيلاء والمصادرة، ظهرت الحاجة لفرض الضرائب لتمكينها من إيرادات تمول بها نفقاتها، ولتحقق الدولة ما تسعى إليه المجتمعات الرأسمالية كان لزاما عليها استخدام أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، وأن يحتوي النظام الجبائي على حوافز تشجيع الاستثمار الخاص لتحقيق الآثار المرغوب فيها، فالضريبة أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي لدرجة أن السياسة الجبائية في أحوال معينة يمكن أن تتكامل وتندمج مع السياسة الاقتصادية، وعليه فإن الضرائب تلعب في النظم الرأسمالية دورا أكبر من ذلك الذي تأدية في النظم الاشتراكية حيث يمكنها تشجيع الاستثمار الخاص وتحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في المجتمع.

➢ **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الاشتراكي :**

إن أبرز ما يميز النظام الاشتراكي الملكية العامة لوسائل الإنتاج وأن الدولة مسؤولة عن تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، هذا ما يبرز حاجة الدولة إلى نظام جبائي ذو حصيلة أوسع لتغطية حجم النفقات المتزايدة، حيث تعمد لفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على القطاع العام، لأنه لا توجد ملكية خاصة والذمة مالية خاصة، وبالتالي لا لزوم لفرض ضريبة على الدخول، لأنها موزعة أصلا من الدولة وهي التي تحددها مباشرة عند المستويات التي ترى أنها عادلة[1] .

كما يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالي وهذا الأخير هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي، أي أن علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل، ولا يوجد النظام الجبائي في فراغ بل يوجد ضمن النظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين، ويقتضي ذلك ما يلي[2] :

-يجب أن يكون النظام الجبائي انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي يقوم فيه.

-يختلف النظام الجبائي من دولة إلى دولة أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير النظام الجبائي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية.

-ويقوم النظام الجبائي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ويترتب على كون النظام الجبائي جزءا من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام وتوافق وتنسيق بين السياسة الجبائية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية- نقدية ، صرف، أجور -، وتعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي وكأداة للضبط الاقتصادي.

[1] شريف محمد، مرجع سابق، ص 37.

[2] ناصر مراد، مرجع السابق، ص22.

➢ **مكانة القانون الجبائي داخل النظام القانوني**

في عصرنا الراهن تناولت أغلب دساتير الدول الضرائب في الوقت الذي أكدت فيه على أن فرض الضريبة يدخل في إطار السيادة السياسية للدولة، وأن إلغاء أو تعديل هذه الضريبة يجب أن يكون في إطار القانون، فالقرن التاسع عشر شهد جدلا كبيرا بين عدة نظريات فمنها من اعتبر بأن الضريبة مستندة إلى العلاقة التعاقدية بين الفرد والدولة ومنها من اعتبر فرض الضريبة واجب وطني .

أما في الوقت الحالي يعتبر القانون الجبائي من بين أولى الصلاحيات السيادية للدولة وهذا منذ ظهور القانون الإداري، ففي بعض البلدان الأوربية اعتبر القانون الجبائي وجها مميزا من أوجه القانون الإداري العام .لكن مع تطور دور الدولة التي أخذت في التدخل أكثر فأكثر في تسيير النفقات العمومية، تمكنت الجباية من الاستحواذ على مكانة متميزة في تمويل نفقاتها من خلال فرض الضريبة على هذا الأساس، فقد شكل لها ترسانة من القواعد الخصوصية على المستوى القانون المالي.

هذا الأخير، يتكون بشكل عام اليوم، من مادتين اثنتين :المالية العمومية والقانون الجبائي وكلا المادتين تعالجان موضوع الضريبة كله أو جزء منه (والتي تعتبر وسيلة تمويل هامة للنفقات العمومية.

المالية العامة تقوم بتحليل القواعد المنظمة لإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، من نفقات عامة وإيرادات عامة ولواحقها أما القانون الجبائي، من جهته، فيقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، المتعلقة بوعاء تصفية وتحصيل الضريبة وتكون هذه القواعد نافذة بعد تصويت البرلمان عليها[1].

[1] مؤيد جميل ومحمد ميالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح، نابلس، 2006 ، ص12.

المبحث الثالث: علاقة الجباية والمحاسبة والمعايير

إن العلاقة بين الجباية والمحاسبة تختلف من دولة إلى دولة ومن نظام محاسبي إلى نظام أخر ويرجع ذلك إلى المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تبنيها وإلى الأسواق المالية الدولية والبورصات لأنها هي التي أجبرت الدول إلى انتهاج هذه المعايير بغية الدخول إلى البورصة والتعامل بالأسهم والسندات.

المطلب الأول :طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية

المحاسبة والجباية هما نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة، المحاسبة تسمح بقياس نتيجة المؤسسة عبر الأحداث والتدفقات الاقتصادية، فهي من أجل وصف وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق كشوف الذمة المالية وأيضا أداء المؤسسة، فالمحاسبة المالية تهدف لتلبية حاجات المستثمرين وحمايتهم من المخاطر وكذلك المساهمين والمقرضين لرؤوس الأموال، أما الجباية تهدف إلى تحديد مبادئ وقواعد التقييم للربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة، فالاختلاف بين الجباية والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة، كما أن الاختلاف شديد وقابل للتدارك.

- **مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في ضل التطورات التي يشهدها العالم**

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة ،هذه التغيرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على السواء.

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية .وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير عليها.
لذا فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)كان من الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي[1].

- **علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول** :يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي:

[1] Julie, **le rapport entre la fiscalité et la comptabilité**
http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch consulté le(17/03/2017) 15.35.

المقاربة الأولى :العلاقة قوية ومباشرة بحيث يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات وهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

المقاربة الثانية :العلاقة قوية وغير مباشرة تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول، روسيا، سلوفانيا...الخ.

المقاربة الثالثة :تضم النوع الأول والثاني أي علاقة وسطية بحيث يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة ومن أمثلة ذلك) الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ.

المقاربة الرابعة :لا علاقة بين النظامين بحيث تحدد النتيجة المحاسبية لوحدها ويتم تحديد النتيجة الجبائية بطريقة أخرى أي على المؤسسات مسك دفاتر خاصة بالمحاسبة وأخرى خاصة بالجباية، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية[1].

كما يمكن النظر إلى العلاقة من وجهة نظر أخرى[2]:

لا توجد علاقة :الجباية والمحاسبة تتبع قوانين بحيث تكون هذه القوانين مختلفة بغرض تحقيق أهدافهما.

علاقة تامة :نفس القوانين تطبق على الجباية ومن أجل عرض القوائم المالية.

المحاسبة هي الأساس :القواعد المحاسبية تتبع من أجل الأهداف المحاسبية ولكن حقيقتا لها أهداف جبائية من الممكن أن لا يكون هناك قوانين جبائية، وإن كانت تكون غير كافية.

المحاسبة هي الأساس مع أثر رجعي :المعايير المحاسبية تملك خيارات أو قوانين تسمح بالتأثير في العديد من العناصر وكيفية سيرها أو تأجيل النتيجة، هذا التوسع ممكن للنتيجة وهذا محفز لاختيار القواعد المستخدمة والمماثلة للأهداف الجبائية، بغياب القواعد الجبائية.

الجباية هي الأساس :القواعد والخيارات تعود للجباية وتتبع محاسبة يمكن أن يكون هناك غياب للقواعد المحاسبية بكفاية خاصة.

الجباية هي المسيطرة :الخيار يخدم الأغراض الجبائية وأيضا الأهداف المحاسبية وذلك لتفادي الاختلاف بينهما.

---

[1] براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في 14ديسمبر 2011 ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، – يومي (ISA) 13 والمعايير الدولية للمراجعة (IAS-IFRS) مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، ص ص 3-4.

[2] Costel istrate, évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie, France,2011, p04 , https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hac-00650468 consulté le(15/03/2017) 14:10

المطلب الثاني: أوجه وأسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية

الفرع الأول: أوجه الاختلاف بين المحاسبة والجباية

تبقى العديد من أوجه الاختلاف بين قواعد تحديد الربح الضريبي كما يقررها التشريع الضريبي وبين قواعد الربح المحاسبي كما تحددها المعايير المحاسبية، من أهم هذه الفروق في رأيينا أن التشريع الضريبي لا يلزم بإتباع المعايير المحاسبية التي تتناقض مع السياسات التي يهدف إليها سواء كانت هذه السياسات سياسات مالية أو اقتصادية أو اجتماعية فالتشريع الضريبي مثلا لا يلزم بإتباع المفهوم المحاسبي للحيطة والحذر كما لا يراعي تماما الأخذ بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو من المبادئ التي تعالجها عدة معايير محاسبية ويؤكد ذلك ما يقرره المشرع الضريبي من عدم الاعتراف بالاحتياطات أيا كان نوعها أو السماح بتكوين مخصصات في حدود وبشروط معينة، بينما يعترف بالنفقة ولو لم تؤدي لتحقيق دخل طالما ساهمت في الحصول عليه، حتى المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بمحاسبة الضرائب المؤجلة، ينحصر دوره فقط في الإفصاح عن الفروق الزمنية الدائمة بين الربح الضريبي والمحاسبي.

- **الاختلاف في تحديد الربح الخاضع للضريبة** :الاختلاف بين المحاسبة والجباية يرجع إلى الاختلاف بين النتيجة المحاسبية قبل الضريبة والنتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، بما أن القوانين المحاسبية مختلفة عن التشريع الجبائي، لاسيما إذا كان لكل قانون هدفه الخاص على حساب القانون الأخر كحالة الولايات المتحدة، بريطانيا العظمى، الصين، تونس، الجزائر....الخ، بحيث أن بعض الخبراء والمفكرين يقومون بدراسات لإيجاد مجال يتوافق بين القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية لتمكين معدي القوائم المالية من تفادي الاختلاف بين المحاسبة والجباية.

إن هذا الاختلاف يؤثر على المعلومات المحاسبية والمالية المنتجة وخاصة سير إعداد القوائم المالية، للنتيجة المحاسبية وللربح الخاضع للضريبة دون القيام بتغيير في القواعد القانونية والمبادئ للجباية والمحاسبة كذلك[1].

- **الاختلاف في القواعد والأهداف** :إن القوانين الجبائية والمالية والتجارية تخدم أهداف مختلفة، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة أيضا وهذا تبعا لاختلاف تلك الأهداف.

- **قواعد المحاسبة عن الأعمال التجارية البسيطة:** تستخدم بهدف تحديد النتائج التجارية للمؤسسات الفردية بحيث تحدد بشكل خاص ما إذا كانت النتيجة ربح أو خسارة للفترة المحددة، وتلك القواعد تكون جزءا من القانون التجاري للدولة أو قانون الشركة بحيث تهدف إلى حماية حقوق المساهمين وحفظ حقوق الدائنين، وكذلك حصص الشركاء في حالة شركات الأشخاص حيث أن مبدأ الحيطة والحذر يلعب دور كبير في ذلك[2].

[1] Inès Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri ,divergences comptabilité- fiscalité gestion fiscal et gestion des résultants en Tunisie: les nouveaux défis ,France,2011,p :4, http://www.hala.archivesouvertes.fr , consulté le (18/03/2017) 10 :00

[2] محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم

- **قواعد المحاسبة المالية وإعداد التقارير** :تتعلق بالمحاسبة والمعلومات المالية تخضع لقوانين أسواق المال لبلد ما ، هدفها هو تقديم للمستثمرين أو أي طرف أخر، صورة وفية وصحيحة أيضا ما أمكن عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في فترة محددة (الوضعية المالية، النتائج، تدفقات الخزينة) حيث أن مبدأها الأولي والأساسي يتمثل في العرض الشفاف أو "الصورة الوفية "كما أنها تستجيب كذلك لمبادئ أخرى كمبدأ القيمة السوقية.

- **قواعد حساب الجبائية** : تستخدم بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتحديد المسؤولية الضريبية للوحدات الاقتصادية، إن قواعد حساب الضريبة يجب أن تكون قابلة للاذعان وخضوع المكلفين بدفع الضريبة، وفي الوقت نفسه قابلة للتنفيذ والرقابة من قبل السلطات الجبائية، إن قواعد الجبائية تعد لأهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وغيرها، منه على سبيل المثال تحقيق الموارد العامة وإعادة توزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخول وتشجيع الاستثمار والسياحة ومنع أو تقليل استهلاك سلع معينة وتشجيع الإنجاب... الخ.

➢ **الاختلاف بين قواعد المحاسبة المالية وقواعد سوق رأس المال** :إن قواعد القانون التجاري تقضي بكيفية تحديد النتائج المالية للوحدات الاقتصادية الفردية، وفي كثير من الأحوال توضع هذه القواعد بمعزل عن القوانين الخاصة بالمحاسبة، وعادة ما تمتلك الدول مبادئ ومعايير وقواعد خاصة إضافية في المحاسبة وإعداد التقارير للشركات المسجلة ضمن الأسواق الوطنية لتبادل الأسهم، وإنها تكون معايير وطنية مثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) أو أن تستخدم بشكل واسع مثل المعايير المحاسبية الدولية(IAS) أو كما يطلق عليها الآن معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)[1].

الفرع الثاني: أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية

➢ **أسباب الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة** :ويمكن ترجمة الاختلاف في النقاط التالية [2]:

* استناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الجبائية.

* وجود اختلافات بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي، ويؤدي هذا إلى اشتمال القوائم المالية إما على بعض المفردات التي لا تدخل في القياس الربح الضريبي أو عدم اشتمالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه.

الاقتصادية، العدد 24 المجلد السادس، سوريا، أيار 2009 ، ص12.

[1] عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان–الأردن، 2008 ، ص101.

[2] عمر التركي هزاع العجيلي، **اثر عدم تبني معيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2013/2012، ص16.

* يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يهدف المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة، وقد ترتب على ذلك ما يلي:

– عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها المكلفون بصفة منتهية.

–قيام المؤسسات بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثير بالمبادئ والتشريعات الضريبية.

➢ **التسيير الجبائي وتسيير النتيجة** :العديد من الباحثين عرفوا التسيير جبائي بأنه مجموعة من الاختيارات الفعالة تحترم القوانين الجبائية، توضع كذلك على الأبعاد القانونية وتعرف كذلك على أنها عملية قانونية تسمح بتخفيض المبلغ الجبائي المسدد، وعرفت كذلك على أنها قدرة المؤسسة على تنظيم نشاطها المالي بطريقة تخفض لها من العبء الجبائي، تقوم المؤسسة بوضع مجموعة من الاختيارات الجبائية المسموح بها ضمن الأحكام الجبائية المترجمة لتسييرها الجبائي، حيث أن الفرانكفون يرون أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأ يعدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير، وهذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية ممكنة الوقوع.

ان التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة[1]، حيث يمكن للمسيرين وضع إستراتيجية جبائية تعمل على وضع اختيارات متنوعة ذات امتيازات كثيرة في المخطط الجبائي، بحيث أن المسيرون يحثون بهذا العمل على خلق قيمة للمؤسسة، أو تحويل الإثراء إلى مصلحتهم على حساب نفقات جهات أخرى لا سيما الإدارة الجبائية، وفي سياق نظرية الوكالة قد يستغل المسير الفرصة وينتهزها لتحقيق فائدته الخاصة في هذا السياق ينتهز الوكيل أو المسير استخدام الاختيارات المحاسبية والجبائية وذلك باستغلال المناخ التقديري الموحد في النصوص القانونية وذلك بغية تعظيم أرباحه على حساب المساهمين والإدارة الجبائية.

المطلب الثالث: علاقة معايير إعداد التقارير المالية بالأنظمة الجبائية

في بداية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)كانت تطبق بوجه الخصوص على المؤسسات المدرجة في البورصات الأوربية والتي يصيبها الدمج، فالحسابات المجمعة في الاتحاد الأوربي لم تكن على العموم خاضعة للجباية المجمعة على أساس خاص بالمعطيات المحاسبية فقط، رأس المال الاجتماعي للمؤسسات هو الذي يشارك في عملية تجميع الحسابات

[1]صابر عيسى ومحمود فوزي شعوبي، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات لولاية بسكرة**، مجلة الباحث، العدد 12 ، الجزائر، 2013 ، ص118.

عموما خاصة في حالة الضريبة على أرباح الشركات، صحيح أن بعض الدول الأوربية كانت تطبق أو تكمل الجباية ببعض العناصر (إضافة عناصر إلى الجباية لكي تلبي احتياجات الجباية) ولكن غالبا ما كانت العلاقة متقطعة بين القوانين الجبائية والمعايير ومن هذه الدول نجد فرنسا، ألمانيا، الدانمرك.[1]

–جهود المنظمة الدولية المحاسبية (IASB) لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية: تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات، في العديد من الدول عبر العالم وبخاصة منها الدول الفرانكفونية حيث يتدخل قانون الجبائي في مجال المحاسبة من أجل تحديد القواعد الواجب إتباعها لمسك المحاسبة وطرق التقييم، هذا ما جعل التطبيقات الجبائية ترتبط بالمعالجة المحاسبية في هذه الدول، على عكس الدول الانجلو –سكسونية التي تتميز باستقلال المحاسبة عن الجباية، بحيث يتم حساب الضريبة بعيدا عن المعالجات المحاسبية، أما بالنسبة للمعايير المحاسبية فهي تفصل في محتواها الجباية عن المحاسبة بإعطائها الأولوية للحقيقة الاقتصادية عن الشكل القانوني، حيث سيتم عرض بعض الجهود المبذولة من طرف المنظمة الدولية للمعايير (IASB) من أجل تفادي أي تعارض بين المفاهيم الأساسية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية(IAS/FRS) والقواعد الجبائية.

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

–المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) تصدر من منظمة (IASB) حيث هذه اللجنة مستقلة تماما عن السلطة الشعبية ما يجعلها بعيدة نوعا ما عن السياسة ، كما تتميز بكل الموضوعية والشفافية المطلوبة لتضع أولى أولوياتها كتقديم معلومات مالية تخدم المستثمر على حساب الغايات الجبائية.

– تعمد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة من طرف (IASB) على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذا الأمر من شأنه أن يساعد على تسهيل الممارسات الجبائية على النتيجة المحاسبية في البلدان التي ترتبط بها التطبيقات الجبائية بالتطبيقات المحاسبية، خاصة إذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن الإجراءات الجبائية بها تقضي أولا بضرورة التأكد من واقعية النتيجة المحاسبية لاحتساب النتيجة الجبائية كما هو الحال في الجزائر.

– قامت (IASB)بإصدار مبادئ جديدة منها" أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني "بحيث أن هذا المبدأ لا يخدم الدول الانجلو –سكسونية التي تستقل فيها المحاسبة عن الجباية على عكس الدول الفرانكفونية التي ترتبط فيها الجباية بالمعالجة المحاسبية، " حيادية المعلومات المالية، القيمة العادلة "بحيث أن هذه المبادئ تتماشى مع الأهداف المحاسبية وتعمل على تقليل واستبعاد بعض المعالجات التي لها علاقة بالجباية .

[1] Bruno Colmant, connexion des droit comptable et fiscal des entreprises, 2006, p:26.

-المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالضريبة المؤجلة :إن هدف هذا المعيار هو المعالجة المحاسبية لأثر التقادم والمعالجة الحاسبية للضرائب على النتيجة وتحديد النتيجة وكيفية التسجيل المحاسبي للنتيجة الجبائية الحالية والمستقبلية والتغيرات المستقبلية التي تطرأ على قيمة الأصول أو الخصوم وما الذي يدرج في الميزانية المؤسسة والتغيرات في الأحداث والصفقات[1].

[1] علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدوليةIFRS-IAS ، جامعة مستغانم ، ص 11.

خـلاصــة

في هذا الفصل تحدثنا عن الجباية حيث أبرزنا بأن الجباية تتكون من مجموع الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفعها وذلك بغرض تحقيق أهداف السياسة الاجتماعية والتي تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية على الأغلب، والهدف الأساسي للدولة يختلف باختلاف التوجهات الاقتصادية للدولة، كما قمنا بإبراز أهم الضرائب والرسوم المفروضة من طرف التشريع الجبائي الجزائري، حيث أن النظام الجبائي الجزائري يتميز بضرائب متنوعة ومتعددة وتراعي قدرات المكلفين بالضريبة وذلك بغرض تحقيق أهداف الدولة.

إن الاختلاف بين أهداف السياسة الجبائية وأهداف المحاسبة يؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إلا أن الاختلاف بين المحاسبة والجباية متفاوت من دولة إلى أخرى وكذلك من تيار إلى تيار.

الفصل الثاني

النظام المحاسبي المالي

تمهيد

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

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

المبحث الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية على عكس المخطط الوطني الذي لا يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية للاقتصاد المخطط.

المطلب الأول :تعريف النظام المحاسبي المالي وخصائصه

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفته المادة 3 من القانون بأنه رقم07 _ 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007/11/25 بأنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (الشخص المعنوي أو الطبيعي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية [1]".

تضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تتمثل فيما يلي:

-تصنيف الكتل المحاسبية إلى مجموعات.

-تحديد الحسابات.

-وضع القوائم المالية.

-تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

من خلال الملاحظات نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرفة على إعداد المعايير المحاسبة، بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي كما تمحورت عملية الإصلاحات المحاسبية حول العناصر التالية:

-بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.

-إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج.

-تحديد طرق التقييم المحاسبي.

-تنظيم مهنة المحاسبة.

-إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة.

-تحديد الحسابات والمجموعات.

-تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات.

1 القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر في 25 نوفمبر 2007 ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 74 ، ص3 .

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا[1].

ثانيا :مميزات النظام المحاسبي المالي:

يمتاز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات [2]:

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر و إنتاج المعلومات المفصلة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية أوروبية، أمريكية، IFRS/IAS.
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ و قواعد التسجيل، وطرق التقييم و إعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية.
- يوفر المعلومات المالية الواضحة والمتوافقة والقابلة للمقارنة واخذ القرار، و هذا لتلبية حاجات المساهمين الحاليين منهم أو المستقبليين، و لهذا فان النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي، و هو نفسه الإطار التصوري .IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :

– الاتفاقيات المحاسبية.

–الخواص النوعية للمعلومة المالية.

–المبادئ المحاسبية الأساسية.

لهذا فان النظام يسهل و يساعد على شرح قواعد المعالجة لبعض الأحداث الغير مدرجة في المخطط المحاسبي الوطني.

إعطاء نماذج في القوائم المالية :الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق.

[1] بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 ،ص1 .

[2] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/FRS ، ج1 ، دار هومة، الجزائر، 2010 ، ص ص 22-23.

المطلب الثاني: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات سوقية أو لا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين، زبائن، العمال التأمين والجمهور .

وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية[1]:

-المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

-التعاونيات.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

-وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

-كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[2].

المطلب الثالث: أهمية وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[3]:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.

---

[1] المادة 4 من مشروع قانون لمحاسبة المالية.

[2] المادة 5 من مشروع قانون لمحاسبة المالية

[3] بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر**، مجلة الباحث، العدد1، 2002 ، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، ص57 .

- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب، لا سيما في مجالات المحاسبة المالية.

-يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

-انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

-يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

-يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة.

-تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

الفرع الثاني: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي ينشئ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات و الهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة من أجل تحقيق الأهداف التالية [1]:

-السماح بالتحكم فيا الحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين و الشركاء، إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر، كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص صدقهم وشفافيتهم.

-إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداء و تغيرات الوضعية المالية للمؤسسة بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها دون استثناء تنظيمها، حجم وطبيعة نشاطها.

-المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.

-نشر معلومة أكيدة كاملة، عادلة موثوق منها ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين و الضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.

-تخدم ترقية وتعليم المحاسبة و التسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين الأحرار الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

[1] Samir merouani, le project du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper Et preparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistère, ESC, 2008 -2007 p94.

-المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع) المؤسسات (على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.

-تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

-السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق منها لكل المعاملات و العقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق منها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدوليةIFRS.

المطلب الرابع: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي والمفاهيم المختلفة التي جاء بها

الفرع الاول : المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي[1] :

- **استمرارية النشاط** : يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فان القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك.
- **الدورة المحاسبية** :عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في01/01 وتنتهي 12/31 كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.
- **استقلالية الدورات** :إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.
- **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية** :تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.
- **قاعدة الوحدة النقدية** :أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة.
- **مبدأ الأهمية النسبية** :تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.
- **مبدأ استمرارية الطرق** :أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبيق في الدورة المالية و كل تغيير لابد أن

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006 ، ص91 .

يبرر في الملحق [1].

- **مبدأ الحيطة والحذر** :ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف.
- **مبدأ المماس بالميزانية الافتتاحية** :يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.
- **تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني** :من الضروري حساب العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الايجاري تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.
- **مبدأ عدم المقاصة** :المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والتكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح في نص قانوني محدد.
- **مبدأ التكلفة التاريخية** :تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.
- **الصورة الصادقة** :يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة و حتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، و إذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق .

الفرع الثاني :المفاهيم المختلفة في النظام المحاسبي المالي

هناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي الجديد من خلال مواد المرسوم التنفيذي 08 -156 أهمها:

أولا:الأصول

هي عبارة عن الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول، وتتكون الأصول من[2] :

- **الأصول الجارية (المتداولة)**: وتحتوي على:

-الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية.

-الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات التجارية أو لمدة قصيرة والتي يتوقع تحقيقها خلال12 شهرا.

-السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

[1] محمد بوتين، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير، المركز الجامعي فارس يحي، بالمدية، الجزائر،2007 ، ص21.

[2] سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص ص 66-67.

➢ **الأصول غير الجارية (غير المتداولة)** وتحتوي على:

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

-الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال12 شهرا من تاريخ الإقفال.

ثانيا :الخصوم

تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية، وتضم الأصول الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، وتصنف باقي الخصوم على أنها غير جارية، ويمكن الملاحظة من خلال هذا التعريف أن مؤونات الأخطار والمؤونات القانونية لا تعتبر عنصرا من عناصر الخصوم.

ثالثا: الأموال الخاصة

تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية (الخصوم المتداولة وغير المتداولة.)

رابعا : الإيرادات

تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم خلال السنة المالية.

خامسا: الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو شكل ظهور أو ارتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الاحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية.

سادسا :النتيجة الصافية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات[1].

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد، الجزائر، 2008، ص33.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي (IFS/IFRS) في الجزائر

المطلب الأول: واقع البيئة المؤسساتية الجزائرية و متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد.

أولا: واقع البيئة المؤسساتية الجزائرية : لقد قامت الجزائر منذ انتهاجها نظام اقتصاد السوق بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية والتي أخذت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحصة الأكبر منها أملا في تطوير وترقية ذاتها، كل هذه الإصلاحات كانت مركزة على جانب واحد فقط يهدف إلى إنقاذ الجهاز الإنتاجي لتحقيق التنمية المنشودة، ولم يتم التركيز على جاب أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية والتي لها الدور الكبير في تحقيق قفزة نوعية لهذه المؤسسات، ولكن منذ بداية القرن الواحد والعشرين ومع ضغط المتغيرات الدولية على الاقتصاد الجزائر وضعف أنظمة التسيير في المؤسسة، فكرت الجزائر في تبني نظام جديد للتسيير وهو النظام المحاسبي الذي له الدور الفعال في توجيه وترشيد المؤسسات الاقتصادية وهو (IAS/IFRS) وبالتالي ترشيد الاقتصاد الوطني وذلك من خلال تبني نظام المحاسبة المالية نظام يتوافق والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية والمحاسبية الدولية .ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا والذي أثار الجدل هو: "هل البيئة المؤسساتية والاقتصادية الجزائرية مستعدة لتبني هذا النظام الجديد؟"

لأن الاقتصاد الجزائري و المؤسسات بشكل خاص تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا النظام الجديد، ومن التحديات التي تواجه تطبيق هذا النظام في الجزائر نجد على العموم[1]:

-صعوبة التخلي على النظام القديم الذي تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لمدة جيل كامل (33سنة) منذ سنة1976.

-تكيف الأنظمة التسييرية لمختلف المؤسسات الخاضعة لهذا النظام مع نظام المحاسبة الحالي والتلاؤم مع نقائصه.

-من المعروف أن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة فكيف تستطيع هذه المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها.

-تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة وأتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من 20 سنة فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد وخاصة أنه من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من سنة 2009ويتم إلغاء أحكام 35-القانون75

-لا يوجد إطارات خبيرة بالنظام الجديد بل العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.

- لم يتم اعتماد هذا النظام الجديد في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام.

-من المعروف أن أي نظام جديد يأخذ عدة سنوات ليأتي أكله وهذا ما يعرفه المسيرون والمسئولون في المؤسسات الاقتصادية.

[1] نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة ، من الموقع الالكتروني:eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/09.doc .

-النظام الجديد هو نظام يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكات متراكمة.

-تكون الأهداف المحاسبية السابقة راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من اجل تغييرها.

-صعوبة تغيير الذهنيات من المحاسبة كقائمة حسابات إلى المحاسبة كتطبيق مع أهداف وقواعد واتفاقيات.

-غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل.

-هل يكون نظام محاسبي واحد على مختلف المؤسسات أو يكون هناك تمييز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة، الحسابات الفردية والجماعية.

-عدم مقدرة العديد من المؤسسات الجزائرية على تحمل نفقات التحول إلى النظام المحاسبي الجديد نظرا لضخامة التكاليف.

-غياب الرؤية الإستراتجية والتخطيط السليم للدخول في النظام المحاسبي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير وتعطل قطاع المؤسسات الاقتصادية.

-غياب البحوث والدراسات الاقتصادية حول نظام المحاسبة المالية.

-ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية، باعتبار أن نظام المحاسبة المالية نظام متطور يعتمد على عناصر التكنولوجيا خاصة تكنولوجيا المعلوماتية والاتصال.

-غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية.

ثانيا:متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد :من أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد جب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام، لذا نقترح ما يلي[1]:

-ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه.

-التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات.

-تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية.

-ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة بهذا النظام.

[1] قورين الحاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي(scf) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ضل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد10، 2012، ص274.

-تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد.

-تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة و تشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات و الكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا.

-تخصيص الظروف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.

-الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام .

-مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.

-ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

-يجب على الدولة دعم عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات .

-الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية، وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول المواضيع التي تهم الساحة الاقتصادية مثل النظام المحاسبي.

-الانخراط في برنامجIFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات للمواقع التجارية، حيث إن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية .

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لنظام IFRS

لقد تم تحديد الإطار التنظيمي لنظام المحاسبة المالية من خلال المواد من 10 إلى 24 من مشروع قانون المحاسبة المالية[1]:

-يجب أن تستوفي المحاسبة المالية التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك البيانات والمعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

-تمسك مختلف دفاتر نظام المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

-تحول كل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط المتفق عليها.

-تخضع أصول وخصوم المؤسسات التي تمسها أحكام هذا القانون إلى جرد مادي مرة في السنة على أساس فحص مادي دقيق وإحصاء كل الوثائق الثبوتية.

-لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، و لا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي.

-تعتمد كل الدفاتر المحاسبية الخاضعة لهذا النظام على المبدأ الدولي المسمى القيد المزدوج حيث يمس كل تسجيل حسابين على الأقل أحدهما مدين والأخر دائن مع احترام التسلسل الزمني للأحداث المالية والمحاسبية التي يحدها هذا الكيان.

-كل تسجيل في الدفاتر يجب أن يحدد بدقة مصدر البيان أو المعلومة ومضمونها وتخصيصها ومرجع الوثيقة الثبوتية التي استند إليها في كتابة هذه المعلومات أو البيان.

-كل تسجيل محاسبي يجب أن يستند على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورق أو أي شيء يضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

-يجب إجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

-الكيانات الخاضعة لهذا القانون مجبرة على مسك مجموعة من الدفاتر القانونية وهي (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد مع احتواء هذه الدفاتر على دفاتر فرعية مساعدة حسب احتياجات المؤسسة) مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة.

-تحفظ مختلف الدفاتر والوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.

-يتم ترقيم وتأشير الدفاتر المحاسبية القانونية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) من قبل رئيس محكمة مقر المؤسسة.

-لا يجب ترك بياض أو تشطيب أو أي نوع من أنواع التغيير أو النقل إلى الهامش في الدفاتر المحاسبية إلا في إطار ما يسمح به قانون المحاسبة المالية.

-تحدد كيفيات مسك والضبط اليومي لإيرادات ونفقات المؤسسات الصغيرة عن طريق التنظيم.

[1] المادة من 10 إلى 24 من مشروع قانون محاسبة المالية.

-تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي، ويجب أن تلبي طريقة الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والسلامة والأمن والمصداقية و الشروط القانونية.

المطلب الثالث: امتيازات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IFS/IFRS)

يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الامتيازات يمكن سردها في ما يلي[1]:

-يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.

-يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات و المعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.

-يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية.

-يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية.

-يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.

-يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.

-يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.

-يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن فصاعدًا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.

-يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا أمنيًا ماليًا يشارك في استرجاع الثقة.

-الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية.

-تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

-إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل قي الأسواق العربية وحتى الدولية.

-توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

المطلب الرابع: أسباب توجه الجزائر إلى نظام (IFRS)

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي الحالي الذي تم وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الايجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية...الخ، كما اتضح من خلال التجربة أن النظام المحاسبي الحالي لا يمكننا من مواكبة الأدوات

[1] Ahmed MANSOUR, Gaap 2001, Interview Parue Dans L'économiste Maghrébin, n°303 du 19/12/2001 au 02/01/2002, pp: 46-47

الاقتصادية والمالية الجدية التي انبثقت عن العولمة المالية والاقتصادية ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات.

و يمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى هذا النظام الجديد في ما يلي[1]:

السبب الأول : يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

السبب الثاني :التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

السبب الثالث :يتعلق بالإعلان أكثر وضوحًا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

كما أخذ النظام المحاسبي الجديد على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

السبب الرابع :يتعلق بالكيانات الصغيرة ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

السبب الخامس :تلافي بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق.

السبب السادس :محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

بالإضافة إلى ما سبق فإن تغير طرق المعالجة المحاسبية، يؤدي إلى التنوع المحاسبي بين الدول مما ينجر عنه مشاكل عدة نذكر منها ما يلي :

–المشكل الأول: يتعلق عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجود فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم.

–المشكل الثاني: غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين و بالتالي إلى ضعف جودة و نوعية المعلومات.

[1] كتوش عاشور، في الجزائر (IAS/IFRS) متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد السادس، الجزائر، ص ص 296-297.

-المشكل الثالث: يكون خاص بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية، حيث تتوجه بعض المؤسسات إلى الأسواق الخارجية للاستثمار بالبورصات، وهذا يتطلب إعداد مجموعة من التقارير و القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المطبقة في الدول التي يتم الاستثمار فيها، و هذا يعتبر في غالب الأحيان مكلف خاصة عند الدخول إلى أسواق و بورصات متطورة بسبب الاختلاف وعدم التجانس بين التطبيقات المحاسبية بين الدول.

المبحث الثالث: الآثار والتغيرات التي أحدثها مشروع النظام المحاسبي في الجزائر

المطلب الأول: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد.

الفرع الأول :أهم التعديلات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

إعادة النظر في التنظيم المحاسبي والعمل على تطويره وفق (PCN) تعتبر التعديلات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني المتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية من أهم العوامل للمحفظة على فعلية هذا التنظيم في أداء دوره، وتلبية الطلب على المعلومة المحاسبية التي تعرف تغيرا من حيث الكمية والنوعية، وفيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي كان من المفترض أن تتماشى مع تغيرات البيئة الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، حيث يمكن القول بأن المخطط المحاسبي لم يشهد إصلاح بل تم إصدار بعض التعليمات والمراسيم لتنظيم ممارسات محاسبية محدودة.

أولا :إعادة التقييم

جاءت هذه العملية كنتيجة للأوضاع الاقتصادية التي تتطلب إعادة هيكلة المؤسسات، والشروع في برامج الخوصصة، حيث كانت هذه العملية إعادة تقييم جزئية، نتج عنها إجراءات ينبغي تسجيلها محاسبيا، من حيث خضوعها للضرائب وتأثيرها على النتيجة ورأس المال .والمراسيم التنفيذية المتعلقة بإعادة التقييم هي[1]:

- مرسوم تنفيذي رقم 90-103 الصادر بتاريخ 27مارس1990.
- مرسوم تنفيذي رقم 93-250 الصادر بتاريخ 24اكتوبر1993.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-336 الصادر بتاريخ 12اكتوبر1996.

[1] جمال عمورة، نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الاقتصادية في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد : 02، المدرسة العليا للتجارة(ESC)، الجزائر،2007، ص100.

ثانيا :تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات والمجمعات

صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 ، حيث ألزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا القرار في مسك محاسبتها وإعداد وثائق الملخصات وتقديمها، ويتكون المخطط المحاسبي من:

- مدونة الحسابات.
- مصطلحات تفسيرية و قواعد استعمال الحسابات الخاصة المتعلقة بالتجميع.
- وثائق الملخصات.

هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل .

الفرع الثاني :مراحل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع إنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة .

إن عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني (PCN) (إنجاز مشروع التعديل) مولت من طرف البنك العالمي، حيث إنطلقت هذه العملية في بداية الثلاثي الأول لسنة2001 وانتهت في ظرف 12 شهر، أي في نهاية الثلاثي الأول من 2002 ، من طرف فريق عمل فرنسي وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني لـ 1975 إلى مخطط محاسبي جديد للمؤسسة (PCE) مع تعاون بشكل محدود مع المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) المؤسس سنة 1966 تحت رعاية وزارة المالية .

وقد مرت عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني(PCN) من خلال تشكيل لجنة لهذا الغرض ولتحديد متطلبات الإصلاح المناسبة قامت اللجنة بإعداد البرنامج التالي [1]:

–المرحلة الأولى :تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

–المرحلة الثانية :إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد.

–المرحلة الثالثة :إجراء تكوين على المخطط المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية.

–المرحلة الرابعة :المساعدة على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

بعد تشخيص تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، تم اقتراح ثلاث خيارات ممكنة:

[1] طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني :دراسة إنتقادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، غير منشورة، 2004، ص163.

- إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بحيث يتناسب مع تغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع معايير المحاسبة الدولية.
- انجاز مخطط محاسبي جديد يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.

حيث تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذي تباينت أرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين [1]:

–الفريق الأول : فضل الاحتفاظ بمدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني وإجراء التعديلات المطلوبة حسب المعايير الدولية، هذا لتقليل الآثار السلبية على الممارسة المحاسبية والتعليم المحاسبي.

–الفريق الثاني :فقد أبدا قبوله لمقترح الخبراء الفرنسيين، والذي يقترب من المخطط المحاسبي الفرنسي.

تم إرساء مشروع للنظام المحاسبي وهذا بعد إجراء التعديلات المقترحة الناتجة عن تقييم خبراء المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري.

المطلب الثاني: التطورات الأساسية التي أحدثها النظام الجديد بالمقارنة مع المخطط الوطني

يمكن تلخيص أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي الجديد في الجدول التالي[2]:

الجدول رقم :(1) المقارنة بين ما جاء به النظام الجديد والمخطط الوطني للمحاسبة:

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة1975
شهرة المحل(Goodwill) تسجل ضمن الأعباء	شهرة المحل تنشط ضمن القيم المعنوية
نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية	كل نفقات البحث والتطوير تعتبر كمصاريف استثمارية، أي ضمن المصاريف الإعدادية
المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا ضمن الأعباء، ومدة اهتلاك الأصل المعنوي يمكن أن ترتفع حتى 20سنة	المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الاستثمارات ويتم إطفاؤها بعد ذلك، وأقصى مدة لإطفائها هي 05 سنوات.
المبلغ القابل للاهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية.	المبلغ القابل للاهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي والمادي
مدد وطرق الاهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية، ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة	مدد وطرق الاهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية، ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الاهتلاك أي غير مفروضة

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر، 2004 غير منشورة، ص174 .

[2] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص298.

عندما يعاد تقييم أصل مادي فان كل فئة الأصول المادية التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة
المصاريف الملحقة بالاستثمارات المادية يهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الاستثمار
المخزونات لا يمكن أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة	توجد هناك ثلاثة طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة لطريقة FIFOوطريقة التكلفة الوسطية المرجحة توجد طريقةLIFO
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء	حسب المخطط فان أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم يسجل الاهتلاك، فالمخطط الوطني للمحاسبة لم يأخذ في الحسبان القرض الايجاري
بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة

المطلب الثالث: الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن تطبيق النظام الجديد

الفرع الأول: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القوائم والكشوف المالية.

لمعرفة أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القوائم المالية سوف نقوم بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المطابق للمعايير الدولية، سنتطرق إلى أهم الإختلافات (SCF) وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد (PCN) المحاسبي، فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

➢ **أثر الإصلاح المالي المحاسبي على عناصر الميزانية:**

عند مقارنة الميزانية في كل من النظام المحاسبي المالي(SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) نجد:

الجدول رقم :(02) عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)والمخطط المحاسبي الوطني

النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)	المخطط المحاسبي الوطني(PCN)
تتكون الميزانية حسب (SCF)من 5 مجموعات في الأصول نجد: - الأصول غير الجارية - الأصول الجارية في الخصوم نجد: - الأموال الخاصة - الخصوم غير الجارية - الخصوم الجارية تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين للتصنيف هما المعيار الوظيفي والمعيار السيولي بالنسبة للأصول والاستحقاق بالنسبة للخصوم.	تتكون الميزانية حسب(PCN) من أصناف : - الأموال الخاصة - الاستثمارات - المخزونات - الحقوق - الديون تعتمد الميزانية حسب(PCN) على معيار درجة السيولة المتزايدة في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاق المتزايدة في ترتيب الخصوم، لكن هذا المعيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة.

المصدر: صلاح حواس، المحاسبة العامة حسب المخطط الوطني المحاسبي، دار هومة، الجزائر،2006، ص215.

1-الميزانية في المخطط المحاسبي الوطني(PCN): تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من خمس أصناف: الأموال الخاصة، الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، الديون، تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول ومعيار درجة الإستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا العيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة.

2-الميزانية في النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF): تتكون الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية من خمس مجموعات[1]:

-في الأصول نجد: الأصول غير الجارية، الأصول الجارية.

-في الخصوم نجد: الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الخصوم الجارية.

تعتمد الميزانية حسب معايير المحاسبة الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية:

-دورة الاستثمار ⟵ الأصول غير الجارية.

-دورة الاستغلال ⟵الأصول الجارية، الخصوم الجارية.

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبية الدولية ، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2010 ، ص 47.

-دورة التمويل ⟵الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية.

وانطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي (SCF)والمخطط المحاسبي الوطني (PCN)كما يلي:

-حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة .

-في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيتم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير جارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال.

- حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم.

-المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الحالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF) يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات.

-هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثلا الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية.

- **أثر الإصلاح المالي المحاسبي على جدول حسابات النتائج**

. .محمد بوتين، مرجع سابق، ص47 .

(PCN) والمخطط المحاسبي الوطني (SCF) عند مقارنة جدول حسابات النتائج في كل من النظام المحاسبي المالي نجد:

الجدول رقم :(03) حساب النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)والمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)	المخطط المحاسبي الوطني(PCN)
تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة) وتصنف حسب وظيفتها (جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة)، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.	تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن

المصدر :صلاح حواس، مرجع سابق، ص216 .

1- جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN): تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن.

- نتيجة الاستغلال تسجل في ح/83 .
- نتيجة خارج الاستغلال تسجل في ح/84.
- النتيجة الإجمالية (قبل الضريبة)تسجل في ح/880.
- أما نتيجة الدورة (النتيجة صافية)فتسجل في ح/88.
- إيرادات ونفقات خارج الاستغلال ح/79و ح /69 تكون عنصر من عناصر النتائج.
- تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة.

2- جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي (SCF): تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها وتصنف حسب وظيفتها، والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط المحاسبي الوطني بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية.

-بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في ح/12.

-عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج.

-تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة.

وانطلاقا من ذلك يمكن ذكر أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي (SCF)والمخطط المحاسبي الوطني (PCN)كما يلي:

-تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين :المنظور التقليدي حسب **الطبيعة** كما هو عليه في(PCN) مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور حسب **الوظيفة** فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم(PCN).

-من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، ولم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الامتلاك كما هو معمول به في النظام القديم.

-حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصدة الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي، بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية.

- **أثر الإصلاح المالي المحاسبي على جدول تغيرات الأموال الخاصة.**

يعتبر جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الجديد الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة، وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي(SCF) أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني(PCN) الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول .

فحسب نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المعدل فإن الجدول خصص لتغيرات الأموال الخاصة الناتجة عن العمليات مع المساهمين وأن إظهار الإيرادات والأعباء المسجلة يعني النتيجة الشاملة وهذا الجدول غير مسموح به [1].

الفرع الثاني :أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي.

تتكون قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) من:

أولا: قواعد عامة للتقييم

طريقة التقييم العامة المستعملة في النظام المحاسبي المالي الذي تقيم به العناصر المحاسبية هو مبدأ **التكلفة التاريخية**،

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص86.

لكن في حالة توفر شروط معينة يمكن أن نستعمل الطرق التالية:

–القيمة النفعية (القيمة الحالية) :وتعبر عن استحداث مجموع التدفقات المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة.

–القيمة السوقية (القيمة الحقيقية) : هي المبلغ الذي يتم على أساسه مبادلة الاستثمار أو الوفاء بالتزام بين طرفين لهما المعلومات والرضا التام في ظروف المنافسة التامة.

–قيمة الإنجاز :القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع استثمار معين في حالة بيعه في ظروف عادية.

➢ **التكلفة التاريخية:**

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي [1]:

–بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، تحتسب من كلفة الشراء.

–بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، تحتسب من قيمة الإسهام.

–بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.

–الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة.

–الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج.

–الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها.

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها، وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل هذه كما يلي:

تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها =القيمة المحاسبية الصافية – القيمة الحالية الممكن تحصيلها

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل، أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل.

➢ **القيمة الحالية الممكن تحصيلها:**

يمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة، أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى غاية مدة استعماله.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26 جويلية لسنة 2008 ، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

➢ **القيمة العادلة:**

لقد توصلت العديد من الدراسات على المستوى الدولي إلى نتيجة مفادها أن القيمة العادلة تعتبر أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية، وان التغييرات في القيمة العادلة تمثل ربحًا أو خسارة، وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد الوطني حيث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة ، ذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية ، في حين أن التكلفة التاريخية لا تعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغييرات في القيمة العادلة إلا عند تحقيقها .

إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم لمبادلة أصل أو تسوية خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة.

القيمة العادلة بما تحتويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين:

1- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، و تمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل في حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي :

*الحصول على الأصل نقدا و تكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية.

*الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.

*إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة.

*أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

2-قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

ثانيا: قواعد خاصة للتقييم

تتضمن القواعد الخاصة للتقييم المحاسبي ما يلي:

✓ **الأصول الثابتة المادية والمعنوية:** الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع، أو توريد الخدمات، أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية.

الجدول رقم :(4) الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) والمخطط الوطني(PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)	المخطط المحاسبي الوطني(PCN)
عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي، فان كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية.
تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط	تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية
يجب إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاهتلاك.	إن إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاهتلاك غير مفروضة.

أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة)، موجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسسة.

تحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي [1]:

*تقيم الأصول الثابتة بقيمتها المنسوبة إليها ويضاف إليها مجموع تكاليف الشراء، مصاريف التثبيت، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى واستثناء المصاريف العامة والمصاريف الإدارية.

*إن التثبيتات المنتجة من طرف المؤسسة تتكون من تكلفة العتاد، اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، يضاف إلى تكلفة الإنشاء أو الاقتناء تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع عند انقضاء مدة الإنتاج.

*تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة في الأعباء، وفي حالة ما إذا كانت تلك النفقات تزيد من القيمة المحاسبية للأصل فإنها تضاف إلى حساب الأصول الثابتة.

- ✓ **نفقات التنمية ونفقات البحث:** تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:
  - ➢ إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة .
  - ➢ إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها.
  - ➢ إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

كما تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون

[1] يوسف حريزي، تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010 ، ص49.

مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

✓ **المخزونات:** طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا(**FIFO**) وإما بطريقة تكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

✓ **عقود الإيجار التمويلية:** عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر، لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل، المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة، مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي، يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ، مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

1-بالنسبة للمستأجر:

-يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا مقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا.

-يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

2-بالنسبة للمؤجر:

-سجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع.

-تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

*الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.

*تسديد المستحقات الرئيسية .

✓ **قروض و الخصوم المالية الأخرى:** يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

✓ **الإهتلاكات:**

*يجب أن تعد الإهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني

*يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة.
*الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل.
*يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة، يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة.
*يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

✓ **مؤونات الأعباء و الخسائر**: مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل والمؤونات محاسبيا عندما:
*تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني (ناتج عن حدث ماضي).
*يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام.
*يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها .

الجدول رقم :(5) المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) والمخطط المحاسبي الوطني(PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF)	المخطط المحاسبي الوطني(PCN)
دائما ما تعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة، ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني.	يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى، ولكن حسب النظام المحاسبي المالي يجب حذفها.

المصدر: عمر الفاروق زرقون ، مرجع سابق، ص180.

✓ **الإعانات**: تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات، مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للاهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الاهتلاك المحسوب.

✓ **الأصول الثابتة المالية (غير الجارية)**: الأصول الثابتة المالية هي جميع الأصول المالية ماعدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية :
– سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.

-سندات المحافظ الاستثمارية طويلة ومتوسطة الاستحقاق، وذات المردودية المعتبرة.

-سندات ثابتة أخرى الممثلة لرأس مال أو لتوظيفات طويلة الأجل وكذا لقيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها.

-القروض والحقوق التي تملكها المؤسسة وليست لها نية في بيعها في المدى القصير :حقوق الزبائن، حقوق الاستغلال التي مدتها أكثر من 12 شهر وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئين.

✓ **تقييم الأعباء و النواتج المالية:** تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن، وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها حصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

✓ **الضرائب المؤجلة:** فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة، كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع(ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم)خلال دورات مستقبلية.

وتسجل في الميزانية وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

-الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع.

-العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل، إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع.

-عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة و هذا ما يعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم(12) ، الذي يتناول ضرائب الدخل.

✓ **عمليات خاصة أخرى:** توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى.

الجدول رقم :(6) بعض العناصر الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) والمخطط الوطني(PCN)

البيان	المخطط المحاسبي الوطني(PCN)	النظام المحاسبي المالي(SCF)
القوائم المالية	الميزانية، جدول حسابات النتائج، جداول ملحقة	الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، جداول ملحقة
تقييم العناصر المقيدة في الحسابات	التكلفة التاريخية	التكلفة التاريخية وبالاستناد إلى: -القيمة الحقيقية. -قيمة الإنجاز. -القيمة العادلة.
عقود الإيجار	لا تسجل في عناصر الميزانية	يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية، وكذلك التزامات دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات خصوم الميزانية.
تكاليف البحث والتطوير	تسجل ضمن عناصر الأصول	تسجل ضمن عناصر الأصول تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول بينما تسجل تكاليف البحث في حساب الأعباء لأنها تقدم منافع اقتصادية مستقبلية.

المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 19 ، الصادرة في 25 مارس 2009 ، المتضمنة قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ويمكن تلخيص أهم التغيرات فيما يلي:

-تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لمعايير المحاسبة الدولية.

-بالنسبة للنظام المحاسبي المالي نجد تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني بينما في المخطط المحاسبي الوطني نجد تغليب الجانب القانوني والإداري على الواقع الاقتصادي.

-اعتماد النظام المحاسبي المالي على القيمة العادلة في تقييم الأصول أي مراعاة سعر السوق، وبالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض أصول المؤسسة كل سنة.

-إضافة قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

-يوجد عدة تغيرات على مستوى مدونة الحسابات حيث أصبحت هذه الأخيرة مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي.

الفرع الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القواعد الجبائية.

إن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي، والذي ينتج عنه حتما الفصل بين المحاسبة والجباية عكس النظام المحاسبي السابق الذي كان مقيدا بإدماج القواعد الجبائية.

إن الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني(PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)من شأنه أن يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية والتي أشرنا إليها سابقا، وهذا يؤدي بدوره إلى التأثير على القواعد الجبائية أيضا، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات و يتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

فحسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)فإنه يجب على المؤسسات الاقتصادية أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسات إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات(IBS). والعناصر التي يكون الاختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF) والقواعد الجبائية الجزائرية ترتكز عموما في النقاط التالية [1]:

-القواعد والتقنيات الجديدة للاهتلاك، والخسائر في القيمة هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري.

[1] علي عزوز، محمد متناوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول :النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17و18 جانفي، 2010.

-التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.

-تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.

-تقييم بعض الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.

-المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبي وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.

-تغير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج.

-فوائض القيم طويلة الأجل و نواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.

-الأعباء و النواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات و غير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.

-العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

ويمكن توضيح أهم الفروقات بين المخطط المحاسبي الوطني(PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF)في إطار الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يلي:

أولا :على مستوى الضرائب على أرباح الشركات

فلقد كانت سابقا تسدد الضريبة على أرباح الشركات(IBS) كضريبة مستحقة ، حيث اعتبرها المخطط المحاسبي الوطني(PCN) بمثابة توزيع على الأرباح، أي اعتبر الدولة كشريك له حق ، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، ولكن وجهت لهذا المفهوم أو الطريقة عدة انتقادات أهمها ما يلي:

*انها لا تعتبر توزيعا للأرباح ذلك لان الدولة لا تعد شريكا لذلك يجب تسجيل الضريبة حسب طبيعتها وإدراجها كعبء.

*انها تناقض مبدأ استقلالية الدورات وذلك في حالة ظهور فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا تسجل ضمن الدورة التي حققت فيها وإنما تسدد في الدورات اللاحقة وهذا ما يناقض المبدأ باعتبار أنه يتم تسجيل الأعباء والإيرادات في الدورة التي تخصها أو العكس.

*كذلك فهي تعارض مبدأ الحيطة والحذر لأنه إذا كانت نتيجة جبائية أقل من النتيجة المحاسبية فهذا يعني أنه تم الأخذ بعين الاعتبار أعباء لا تخص الدورة وإهمال نواتج تلك الدورة وهذا يؤدي إلى تقليص الضريبة.

*تؤثر الضريبة على أرباح الشركات(IBS) في قيمة الأصول الصافية ولا تؤثر على الأعباء ذلك حسب طبيعتها، ففي حالة عدم استثمار فوائض القيم وإعادة إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات فهذا يؤثر على قيمة الأصول ذلك كون

الضريبة دخلت ضمن الاحتياطات، وتتحمل أعباء دورات لا تخصها مما يؤدي إلى رفع العبء الضريبي للدورات تلك التي تتعلق بها الأعباء.

وهذا ما يبين أن التقييد المحاسبي للضريبة المستحقة تعتريها بعض النقائص لذلك جاء النظام المحاسبي المالي(SCF) بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حيث بقيت الضريبة المستحقة وأضيفت لها كل من ضرائب الأصول والخصوم المؤجلة.

فلقد جاءت هذه الطريقة لما تحتويه من امتيازات والتي تتمثل في:

- طريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام التي اعتمادها النظام المحاسبي المالي (SCF)على عكس طريقة الضريبة المستحقة.
- كذلك تحترم مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها.
- توفر المعلومات حول الضرائب المؤجلة حيث تساعد المؤسسة على بناء استراتجياتها الجبائية.
- يؤدي التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بأن تكون النتيجة الصافية للدورة مخفضة مقارنة بالضريبة المستحقة وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الموزعة بمقدار الضريبة المؤجلة ، وهذا يسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويل مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.

المطلب الرابع: تكلفة الانتقال الى النظام المحاسبي الجديد

- **تكلفة التدريب والتكوين:** إن عملية تدريب وتكوين الإطارات من محاسبين وخبراء وأكاديميين مكلفة جدًا، لأنها ليست عملية رسكلة بسيطة بل هي تكوين وتدريب هذه الإطارات على نظام جديد لم يعرفوه من قبل، وبما أن الإطارات المتخصصة في هذا النظام يمكن القول أنها غير موجودة في الجزائر وإن وجدت فهي قليلة، الأمر الذي يتطلب البحث في الحصول على مكونين يكلف الدولة والمؤسسات بشكل خاص مبالغ مالية كبيرة، ضف إلى ذلك مصاريف المتكونين والوقت الضائع، ومختلف مخططات وبرامج التكوين.

- **تكلفة الأنظمة الجديدة التي يتطلبها هذا النظام المحاسبي الجديد:** إن استحداث أو تثبيت أي نظام جديد يتطلب مجموعة من المتطلبات التقنية والتكنولوجية الحديثة التي تتلاءم مع هذا النظام من برمجيات مثل نظام المحاسبة الإلكتروني الذي يجب على المؤسسة استحداثه، أنظمة المعلومات الداخلية والخارجية أنظمة الاتصالات ذات التقنية العالية، هذا كله يتطلب غلاف مالي معتبر.
- **تكلفة تكييف وتجديد مختلف الأنظمة الفرعية لتتوافق والنظام المحاسبي الجديد:** خلال 33 سنة الماضية ومع النظام الحالي تم تكييف مختلف الأنظمة الفرعية (نظام المشتريات نظام المبيعات، نظام التسويق، التخزين... الخ)بشكل يتلاءم ونظام المحاسبة العامة الحالي.

وعملية الانتقال إلى نظام المحاسبة المالية يتطلب إعادة تكييف مختلف الأنظمة مع نظام المحاسبة المالية الجديد، فمثلا نظام الأجور كان يعتمد كليًا على النظام المحاسبي الحالي يستخلص كل المعلومات منه بالإضافة إلى النظام الجبائي، ومع دخول النظام الجديد وفصل النظام المحاسبي عن النظام الجبائي، يتطلب الأمر تحديث أو تطوير أو تجديد هذا النظام في حد ذاته، وهذا بطبيعة الحال له كلفة معتبرة تؤثر مباشرة على طاقات المؤسسة والدولة ككل[1].

[1] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 306.

خلاصة

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

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

الفصل الثالث

نقاط التباعد بين النظام المحاسبي المالي

والنظام الجبائي الجزائري وبعض الحلول المقترحة

تمهـيد

عملت الدولة الجزائرية بمختلف هيئاتها المالية، ولمدة زمنية طويلة على إبقاء العلاقة قائمة وبقوة بين المحاسبة والجباية، فالتنظيم المحاسبي يستجيب وبصفة مطلقة لاحتياجات الإدارة الضريبية.

تواجد المؤسسة الجزائرية في محيط اقتصادي مفتوح يفرض عليها التكيف وبصفة مستمرة مع تطورات هذا الأخير من أجل التمكن من أدائها للدور المنوط بها، وهنا أيضا يظهر دور السلطات المحلية من خلال إصدارها نصوص وقواعد تنظيمية تجعل المؤسسة الجزائرية تحظى بإطار قانوني مدعم ما فيه الكفاية يمكنها من تدعيم حسن سير العلاقة بين المحاسبة والجباية. وبالموازاة مع كل الجهود، حظي القانون الجبائي هو الآخر بجملة معتبرة من التغييرات والإصلاحات بهدف الوصول إلى جسر وصل يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية.

يدخل تبني الجزائر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في مضمونه عن بعض قوانين وقواعد النظام الجزائري، ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من أجل دراسة وحل مختلف الإشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد، وذلك بغرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب طرف على طرف. سيعرض هذا الفصل ثلاثة محاور رئيسية:

- الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري،
- الجهود المبذولة لدراسة وتعديل بعض القوانين الضريبية،
- بعض الحلول المقترحة لتقليل أثر تطبيق النظام المحاسبي الجديد على القواعد الجبائية،

المبحث الأول: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

سيؤدي مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الشكل القانوني، إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، هذه الاختلافات يمكن إرجاعها أيضا إلى العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية على السواء وفقا لقواعد المخطط المحاسبي الوطني التي تخدم المعلومة المالية فيه غايات جبائية بحتة في حين أن النظام المحاسبي المالي يعمل على الاستجابة لاحتياجات المستثمر منها بدرجة أولى، وفيما يلي يتم عرض المطلبين الآتيين:

- أسباب الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- نقاط الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: أسباب الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

هناك سببان رئيسيان لهذا الاختلاف القائم بين القواعد الجبائية والمفاهيم المحاسبية والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

1.اختلاف الأهداف الجبائية والأهداف المحاسبية

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS/IFRS) من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة(تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية اجتماعية للدولة. في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، فمهما كان نوع وطبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا[1].

2.عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية

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

[1] تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 93.

فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما 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 المتضمنة في قانون الضرائب والرسوم المماثلة مثل: تلك المتعلقة بالمؤونات.

فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة، لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي.

أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرفا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر،كما أن هذه المعايير تنبع عن هيئة دولية تتميز بتبعيتها لهيئة أمريكية والتي تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى[1].

المطلب الثاني:نقاط الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا المطلب عناصر الاختلاف التي تعتبر من أهم المعوقات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجانب الجبائي، فتطبيق هذا الأخير ابتداء من سنة 2010 سيؤثر بشكل مباشر في العناصر المتعلقة بتحديد الضريبة على أرباح الشركات، خاصة وأن هذا النظام يجبر المؤسسات على الإشارة في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين العبء الضريبي الموضح في جدول حساب النتائج والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الفعلي، أي إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، هذا ما سيشكل للمؤسسات تحديا واضحا بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي الجزائري،وفيما يلي سيتم عرض هذه العناصر.

1. الإهتلاكات: تتعلق الإهتلاكات بقواعد وتقنيات الإهتلاك وكذا مدة الإهتلاك

1.1. قواعد وتقنيات الإهتلاك

يعتمد النظام الجبائي الحالي على التقنيات المألوفة الإهتلاكات (خطي،متناقص،متزايد) كما يعتمد على نفس التعريف الموضح في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الإهتلاك تدني في قيمة الأصول، الهدف منه استرجاع تكلفة الأصل غير أن تعريف الإهتلاك في النظام المحاسبي المالي يختلف تماما عنه فهو عبارة عن توزيع

[1] أحمد زغدار، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولIAS/IFRS ، مجلة الباحث، عدد7 ، جامعة ورقلة، الجزائر ، 2010/2009، ص86.

منتظم للمبلغ القابل للاهتلاك للأصول الثابتة المادي و والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط للاهتلاك، مع أخذ الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، بحيث يصبح الإهتلاك يمثل إثبات استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية. وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي أن تبتعد تحديد مدة وطريقة اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك وبالتالي التأثير على أقساط الإهتلاك، وعلى الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة ضمن هذا الوعاء.

2.1.مدة الإهتلاك

وفي هذا الصدد هناك نوعان من الأصول، الأصول غير المركبة وهي تلك الأصول التي لا يستطيع الكيان الاقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية على عكس الأصول المركبة[1].

1.2.1 بالنسبة للأصول غير المركبة

يعتمد احتساب مدة اهتلاك الأصل حسب النظام المحاسبي المالي الجديد على مدة الانتفاع به أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل، خلافا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة اهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية والمعنوية والتي تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له فمثلا إطفاء المصاريف الإعدادية التي تعتبر من الأصول المعنوية في المخطط المحاسبي الوطني لا يمكن أن تتجاوز خمسة سنوات، بينما الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي، التي تحتوي جزءا من تلك المصاريف (مصاريف التطوير)، يمكن أن تصل مدة إهتلاكها حتى 20 سنة والتي تعبر عن المدة المفترضة لمنفعة الأصول الثابتة المعنوية.

2.2.1. بالنسبة للأصول المركبة

يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات التي بإمكانها تجزئة أصل معين إلى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، بحيث يمكن اعتبار كل عنصر منها كأصل منفرد بعينه يسجل محاسبيا على حدى وله مدة استعمال مختلفة وفي هذه الحالة، على المؤسسة إعداد مخطط اهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية. والعنصر الجديد كذلك يتمثل في القيمة المتبقية المحتملة للأصل القابل للاهتلاك في تاريخ نهاية مدة منفعته التي تتمثل في سعر التنازل، والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب الإهتلاك بطرحها من القيمة الأولية للاستثمار،

[1] رضا جاو حدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي لمحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص 4-5.

وهي غير مأخوذة بعين الاعتبار في القواعد الجبائية والمحاسبية الحالية، وبالتالي عنصر آخر مؤثر على حساب أقساط الإهتلاك.

2. القيمة الضائعة للأصل

يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند نهاية الدورة، وهو ما يعرف باختبارات نقصان القيمة لذا، فعلى المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بأن الأصل سيفقد جزء من قيمته على إثرها كتغيرات في معطيات المحيط الثقافي، التكنولوجي...إلخ ، تسجل القيمة الضائعة للأصل ضمن الأعباء من أجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل وبالتالي، سيؤثر على القاعدة الجبائية للأصل المتناقص لأنها تؤدي إلى تغييرات متكررة في مخططات الإهتلاك، باعتبار أن الخسارة في القيمة تؤثر على المبلغ القابل للاهتلاك وتخفض من قاعدة اهتلاك الأصل، والتي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقا، محولة من جديد حساب مخصصات الإهتلاكات، إذ يعتبر هذا العنصر جديدا على القواعد الجبائية الحالية.

3. التسجيل المحاسبي للقرض الايجاري

تركز القواعد المحاسبية الجديدة عند تسجيل المؤسسة للأصل في تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار، بينما القواعد الجبائية تركز على تحقق وتحويل الأصل، أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة، وخاصة القابلة للاهتلاك منها. فبالنسبة لتسجيل الاستثمارات لدى المؤسسة، تسمح قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل عناصر الاستثمارات وأقساط إهتلاكها إذا كانت للمؤسسة رقابة عليها وتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وهذا ما ينطبق على الاستثمارات المحصل عليها بواسطة قرض إيجاري، أو المؤجرة من طرف المؤسسة، وهي أصول تكون مراقبة من طرف المؤسسة المستأجرة لها، والتي تسجلها محاسبيا لديها رفقة أقساط إهتلاكها، وهو ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان، على العكس من المخطط الوطني للمحاسبة، الذي يفرض أن تكون المؤسسة مالكة للأصل أو الاستثمار حتى تسجله لديها برفقة الإهتلاك الخاص به[1].

[1] محمد العيد التجاني، رضوان عادل، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي17 – 18 جانفي 2010، ص 12-13.

4. تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة

يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا ومهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.

1.4. إعادة التقييم للأصول الثابتة

يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم احتساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الإهتلاكات أو عند المحاسبة عن فوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات.

2.4. حالة مباني التوظيف

عمليا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من أجل التقييمات اللاحقة. ويمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة. وعليه، فإن كل ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط. أما إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن أن يكون هذا النموذج أكثر دقة إذا أخذت القيمة العادلة منها ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة ،كما أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتصنيف الجديد لبعض الأصول والخصوم كسندات التوظيف فيما يتعلق بقواعد تقييمها عند كل إقفال والمعالجة الضريبية لها[1].

5. مصاريف الأبحاث والتطوير

تسجل مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به وبالتالي تسجيلها لا يتم إلا بتحقق الشروط سابقة الذكر ما من شأنه التأثير على الوعاء الضريبي . فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير، والحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب.

[1] رضا جاو حدو، جليلة إيمان حمدي، مرجع سبق ذكره، ص9.

6. التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

يشير المرجع المحاسبي الجديد إلى تحميل التغيرات وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق (أثر تبني معيار جديد مثلا) ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء والنواتج وبالتالي إبعاده عن النتيجة المحاسبية التي هي منطلق تحديد النتيجة الجبائية، وهذا الأمر سيكون له أثر واضح على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان إذن هل ستقبل إدارة الضرائب بهذا الخيار مقابل التخلي عن جزء من مواردها؟ وإذا كانت كل التغيرات في الطرق المحاسبية تلمس أثارها على الأموال الخاصة.

7. تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية

يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة، ضمن الأعباء أو النواتج حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط[1].

8. التسجيل المحاسبي الضريبي لبعض العناصر

هناك بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي الجديد تواجه إشكالا في التسجيل المحاسبي الضريبي والتي من بينها:

1.8. المؤونات

يختلف التعريف الحالي للمؤونات عن التعريف السابق المأخوذ به في النظام الجبائي، إذ يستبعد التعريف الحالي مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، بحيث يبقى فقط على المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، ما يؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وكذلك الحال بالنسبة لمؤونات المخزون فهي تسجل عندما تكون تكلفتها أكبر من قيمة إنجازها الصافية، على عكس ما كان معتمد عليه سابقا، بحيث تسجل الخسارة في حالة ما إذا كانت قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس تكلفتها أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج.

2.8. تكاليف الاقتراض

إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين

[1] فلاح محمد ، السياسة الجبائية–الأهداف والأدوات مع دراسة لحالة الجزائر،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006 ، ص89.

أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

3.8. الضرائب المؤجلة

يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو حال الضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، حسب النظام المحاسبي المالي، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة، أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي، وبالتالي فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة[1].

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساس على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار[2].

وفقا للنظام المحاسبي المالي يتم محاسبة مزايا المستخدمين(منح الذهاب الى التقاعد، ميداليات العمل، المستحقات الأخرى) على أساس قواعد محتملة، وهي عبئ للدورة المسجلة فيها كمخصصات، نظرا لوجود التزام قانون حالي وإمكانية تقدير قيمتها بكل موثوقية واحتمال خروج تدفقات نقدية لمواجهة هذه الالتزامات بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي ، أما بالنسبة للقواعد الجبائية فالتزامات التقاعد ومزايا المستخدمين الأخرى اللاحقة للعمل المدرجة كأعباء تنبؤية(مؤونات) غير مقبولة جبائيا حتى يتم دفعها إلى المستفيدين منها، خلال السنة المالية المتعلقة بالتسديد .

---

[1] عمر الفاروق زرقون، انعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل ، دراسات غير منشورة، المالية والتسيير ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010، ص 80.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج، الجزائر ط1، 2011 ، ص144.

هذه المخصصات يتم استردادها إلى الربح المحاسبي لتحديد الربح الجبائي، هذه الفروقات الزمنية الناتجة عن الاختلاف بين التسجيل المحاسبي للمؤونات والإدراج الجبائي عند تسديد هذه المزايا وليس عند تكوين مؤونات محتملة لهذه الأعباء، فتكون القاعدة الجبائية معدومة في تاريخ محاسبة المؤونة وينتج عنها ضرائب مؤجلة أصول، ويتم تسجيل المؤونة محاسبياً كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
683		**من ح /المخصصات للإهتلاكات والمؤونات**	XX	
	153	**إلى ح /مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة**		XX

وفي نهاية الفترة يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول بالقيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
133		من ح /ضريبية مؤجلة أصول	XX	
	692	إلى ح /فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

ويعدل حساب الضريبة المؤجلة أصول عند استخدام هذه المؤونات أي دفع مبالغ المزايا الموجهة للمستخدمين خلال السنوات المالية اللاحقة، ويكون قيد استخدام المؤونة كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
153		من ح /مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	XX	
	421	إلى ح /المستخدمين، أجور مستحقة		XX
	442	ح /الدولة ، الضريبة على الدخل الإجمالي		XX

أما استخدام الضريبة المؤجلة أصول فيكون بعكس قيد الضرائب المؤجلة الأولي كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
692		من ح /فرض ضريبة مؤجلة على الأصول	XX	
	133	إلى ح /ضرائب مؤجلة على الأصول		XX

➢ **الحالات الأخرى:** هناك العديد من مصادر الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في توقيت الاعتراف بالإيرادات والأعباء، ويمكن حصرها في بعض الحالات تسبيقات مدفوعة للإيجار (Avances payées sur loyers) .

***مبالغ الإيجار**: تسجل مبالغ الإيجار المتعلقة بالفترة الحالية كأعباء مدرجة سلفا التي لم تسدد بعد، لكن تخضع للضريبة فيما بعد عندما يتم تسديدها(المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة) ، هذا التفاوت يعطي حيزاً لمحاسبة ضرائب مؤجلة أصول من حساب 022 في الجانب المدين إلى حساب 803 في الجانب الدائن ويتم عكس القيد السابق في الدورة الموالية عند تسديد مبلغ الإيجار.

وبالعكس تعالج محاسبيا كإيرادات مسجلة سلفا إيرادات الإيجار غير المقبوضة التي لا تكون خاضعة جبائيا حتى يتم تحصيلها، وتعتبر فروقات زمنية قابلة للخصم تعطي مكان لمحاسبة ضرائب مؤجلة خصوم من خلال الجانب المدين لحساب 802 كعبء إلى حساب 021 كخصم ضريبي مؤجل دائنا، ويتم عكس القيد عند استلام مبلغ الإيجار في الدورة الموالية

* **الفوائد المالية المنتظرة**(Les intérêts à recevoir)

يتم محاسبة الفوائد التي لم تحصل بعد في نهاية الدورة كفوائد منتظرة(إيرادات)، أما جبائياً فهي مدرجة عندما يتم قبضها، فهي تعطي حيزا لمحاسبة الضرائب المؤجلة خصوم بجعل الحساب 021 دائنا والجانب الأخر لحساب 802كعبء ضريبي مؤجل مدينا، ويتم امتصاص الضرائب المؤجلة خصوم بعكس القيد السابق عند قبض مبلغ الفوائد المنتظرة خلال الدورة المقبلة بجعل الحساب021 مدينا وحساب 802 في الجانب الدائن عندما يتم تحصيل الفوائد المالية

***الأعباء الضريبية غير المدفوعة**:(**charges d'impôts non payés comptabilisés**)

ومن قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، ، طبقا للمواد010 ،080،086 عند إعداد الميزانية الجبائية يجب إدراج الضرائب والرسوم المسجلة محاسبيا والغير المدفوعة ومؤونات الضرائب والرسوم التي تمت محاسبتها ضمن الاستردادات، هذه الأعباء تكون مقبولة جبائياً عند تسديدها، وكأمثلة عن هذه الضرائب والرسوم نجد :رسم التطهير، الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية، الرسوم على الأنشطة الملوثة، الحقوق والرسوم الأخرى.

أما محاسبياً فإن مبدأ فصل الدورات ينص على أن إيرادات النشاطات العادية والأعباء الملحقة بها يجب محاسبتها بشكل مترابط، هذا ما يؤدي الى تشكيل ضرائب مؤجلة أصول لتلك الفروقات الزمنية القابلة للاسترجاع مستقبلا، ويتم محاسبة العبء الضريبي غير المدفوع كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
6452	4486 447X	من ح /حقوق، ضرائب ورسوم إلى ح /الدولة، أعباء للدفع ح /الضرائب والرسوم الأخرى	XX	XX XX

ويتم محاسبة الضرائب المؤجلة أصول على الأعباء الضريبية والرسوم غير المدفوعة.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
133	692	من ح /ضرائب مؤجلة على الخصوم إلى ح /فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	XX

عندما يتم تسديد هذه الضرائب والرسوم المتعلقة بالفروقات الزمنية خلال الدورة الموالية ، يجب ترصيد حسابات الديون الضريبية والضرائب المؤجلة، ويكون التسجيل في اليومية كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
4486 447X	512	من ح /الدولة، أعباء للدفع ح /الضرائب والرسوم الأخرى إلى ح/البنك	XX	XX XX

		ترصيد ديون الضرائب والرسوم		
692		من ح /فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	
	133	إلى ح/ضرائب مؤجلة على أصول		XX
		ترصيد الضرائب المؤجلة		

***إعانات الاستغلال والتوازن(ubventions d'exploitation)**

يتم التسجيل المحاسبي لإعانات الاستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالاستفادة منها، ولكن يتم إخضاعها جبائيا عند تحصيلها وفقا للقواعد الجبائية، أي عند قبض مبلغ الإعانة، لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم لهذه الفروقات الزمنية بين القيمة المحاسبية(الإعانة)والقاعدة الجبائية في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة كما يلي:

رقم الحساب		**البيان**	**المبلغ**	
دائن	**مدين**		**دائن**	**مدين**
441		من ح /الدولة، إعانات فيد الإستلام	XX	
	74	إلى ح /إعانات الاستغلال والتوازن		XX

في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة نسجل القيد المتعلق بحساب الضرائب المؤجلة كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
693		من ح/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	الى ح/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

وعند استلام الإعانة يتم تسجيلها في حساب 203 البنك بترصيد حسب 110 بجعله دائنا، ويتم استخدام الضرائب المؤجلة خصوم بجعل حساب 021 مدين وحساب 802 في الجانب الدائن، لمحو التفاوتات بين المحاسبة والجباية في معالجة الإيرادات المتعلقة بإعانات الاستغلال والتوازن.

*** الإهتلاكات (Amortissements)**

هناك العديد من مصادر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي التي لها تأثير مباشر على التفاوتات الحاصلة بين أقساط الإهتلاك المحاسبية والجبائية.

– طريقة الإهتلاك(Modes d'amortissements)

تستخدم حسب النظام المحاسبي المالي طريقة الإهتلاك التي تعكس وتيرة استهلاك المؤسسة للمزايا الاقتصادية للأصل، وهي طريقة الإهتلاك الثابت، المتناقص، المتزايد، وطريقة وحدات الإنتاج، في حين أن القواعد الجبائية تحدد الطريقة المتبعة وهي وفق الإهتلاك الخطي غالبا حسب إجراءات المادة 011 والمادة 010 من قانون الضرائب المباشرة والطرق الأخرى مرخص بها ولكن بشروط هذه الاختلافات في طرق الإهتلاك تنجم عنها ضرائب مؤجلة خصوم أو ضرائب مؤجلة أصول يتم امتصاصها على مدى فترة الإهتلاكات المحاسبية للتثبيتات، وهذا إذا كانت طريقة الإهتلاك المحاسبي متناقص، أما القواعد الجبائية تعتمد طريقة الإهتلاك الثابت أو المتزايد فيتم محاسبة ضرائب مؤجلة أصول، لأن القيمة المحاسبية للتثبيت أصغر من القاعدة الجبائية التي يتم استرجاعها في الدورات التي يكون فيها الإهتلاك الجبائي أكبر من قسط الإهتلاك المحاسبي، ويتم محاسبتها عند الإدراج في نهاية كل سنة مالية معنية بهذه الفروقات الزمنية كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
133		من ح /ضريبة مؤجلة أصول	XX	
	692	إلى ح/فرض ضريبة مؤجلة عن أصول		XX

ويتم تعديل حساب الضرائب المؤجلة أصول في الفترات اللاحقة، أين يجب استخدام الضريبة المؤجلة أصول المتعلقة بهذه الفروقات الزمنية القابلة للخصم:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
692		من ح /فرض ضريبة مؤجلة عن أصول	XX	
	133	إلى ح/ضرائب مؤجلة على أصول		XX

أما إذا كان الإهتلاك المحاسبي متزايد والقواعد الجبائية تفرض استعمال الإهتلاك الثابت أو الإهتلاك المتناقص، هنا يجب تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم للفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا، الناتجة عن الاختلاف بين القيمة المحاسبية للتثبيتات الظاهرة بالميزانية والقاعدة الجبائية الواردة في الميزانية الجبائية، ويتم تسجيلها في كل دورة تنشأ فيها هذه الفروقات الزمنية كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
693		من ح/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	إلى ح/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

ويتم تعديلها في السنوات اللاحقة للامتصاص هذه الفروقات الزمنية بعكس القيد السابق

-فترة الإهتلاك(Durée d'utilité)

تحدد فترة الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى الفترة الحقيقية للاستخدام (العمر الاقتصادي) المقدرة من طرف المؤسسة، كما يجب مراجعتها والقيمة المتبقية وطريقة الإهتلاك في كل نهاية دورة، أما جبائيا فإن المادتين 011 و 001 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تضع قواعد اهتلاك تختلف عن القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما أن التثبيتات الخاصة بقطاع المحروقات والمناجم هي خاضعة للقانون رقم 12 المؤرخ في 12 جويلية - 3110 في 36 أفريل 3112 المتعلق بالمحروقات والقانون رقم10 الحامل لقانون المناجم، فالمادة 66 من قانون المحروقات تخصص معدلات اهتلاك خاصة والمذكورة في ملحق القانون، أما المادة 086من قانون المناجم تحدد فترة الإهتلاك الجبائي على أساس المعدلات الظاهرة في الملحق رقم 11 للقانون، هذه الإجراءات هي تختلف عما جاء به القانون0010 المتضمن النظام المحاسبي المالي القانون الجبائي لم يرخص باستخدام المقاربة بالمكونات، حيث أعطى معدلات اهتلاك للتثبيتات حسب طبيعة الأصل ولمجموعها على سبيل المثال المباني تهتلك بمعدل% 2 ، المعدات المتحركة.. % 31...الخ.

إن هذه الفروقات الزمنية الناتجة عن الاختلاف بين العمر المحاسبي وفترة الإهتلاك الجبائية تسجل كضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم حسب الحالة، فإذا كان الإهتلاك المحاسبي أسرع من الإهتلاك الجبائي يتم استخراج فروقات زمنية قابلة للاسترجاع تنتج عنها ضرائب مؤجلة أصول.

أما إذا كان الإهتلاك المحاسبي أبطئ من الإهتلاك الجبائي تنتج عن هذه الاختلافات فروقات قابلة للدفع تسجل كضرائب مؤجلة خصوم في الدورات التي تنشأ فيها، ويتم تعديل أو تقويم هذه الضرائب المؤجلة عند ما يصبح من الضروري امتصاص هذه الضرائب المؤجلة، ويتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وطريقة عكسها كما رأينا سابقا .

ويتم تعديل الضرائب المؤجلة عند نهاية العمر الإنتاجي والتنازل عن الخردة، أين مصلحة الضرائب تحسب النتيجة الجبائية على أساس أن القيمة المتبقية معدومة أما محاسبيا فلا.

*** مصاريف البحث والتطوير(Frais de recherche et développement)**

يعالج النظام المحاسبي المالي هذه الأعباء على مرحلتين، مرحلة البحث التي يعتبرها كأعباء غير قابلة للتثبيت أما مرحلة التطوير(عند الوصول إلى منتوج جديد)يجب إدراجها كتثبيتات معنوية، وهذا بتوفر ثلاث شروط هي وجود نية وقدرة المؤسسة على إكمال البحث، احتمال تدفق منافع نقدية من هذا البحث والقدرة على قياس مصاريف التطوير بكل موثوقية، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاك والخسائر في القيمة السنوية، أما النظام الجبائي الذي لا يفرق بين المرحلتين وينص على إدراجها كأعباء قابلة للخصم في حدود مبلغ لا يتعدى % 01 من الربح الخاضع ولا يتعدى 011.111.111 دج سنويا، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف.

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
203		من ح /مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XX	
	731	إلى ح /الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		XX

هذه الاختلافات في معالجة مصاريف البحث والتطوير تنجم عنها فروقات زمنية تستلزم محاسبة ضرائب مؤجلة خصوم، فالقيمة المحاسبية للأصل(حساب312) أكبر من قاعدته الجبائية ويتم استخدام الضريبة المؤجلة خصوم خلال مدة اهتلاك مصاريف البحث والتطوير المسجلة كتثبيتات معنوية، تسجل ضريبة مؤجلة خصوم للفروقات الزمنية القابلة للدفع كالتالي:

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
693		من ح/فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم	XX	
	134	إلى ح/ضرائب مؤجلة على الخصوم		XX

ويتم استخدام الضريبة المؤجلة أصول كل سنة على أساس أقساط الإهتلاك الموالية للسنة الأولى حتى نهاية مدة اهتلاك مصاريف البحث والتطوير بالقيد التالي:[1].

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
134		من ح /ضرائب مؤجلة على الخصوم	XX	
	693	إلى ح /فرض ضريبة مؤجلة عن خصوم		XX

المبحث الثاني: الجهود المبذولة لدراسة وتعديل بعض القوانين الضريبية

عملت الدولة الجزائرية ومنذ صدور القرار الرسمي ببداية العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد انطلاقا من جانفي 2010، على بذل الجهود الضرورية من أجل ضمان انتقال سليم وواضح المعالم نحو النظام الجديد. وذلك بالعمل على دراسة مختلف الآثار الناتجة عن تطبيقه على جميع المستويات. وقد أكدت وزارة المالية أن من أهم هذه الآثار ما تعلق بالجانب الجبائي. وفي هذا الشأن، تعتبر المديرية العامة للضرائب طرفا مهما في متابعة تطبيق هذا النظام. من خلال إعداد موظفيها، وتشكيل لجنة خاصة تعمل بالموازاة مع المجلس الوطني للمحاسبة، بهدف بالمتابعة لآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق المرجعية المحاسبية الجديدة (خاصة وأن المفاهيم الجديدة المتعلقة بالإهتلاكات والمؤونات التي لها الأثر المباشر على النتيجة المحاسبية والجبائية، لا تتطابق بالضرورة مع القواعد

[1] محمد قبايلي، افاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل "ISA12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري ، دراسة حالة الشركة الوطنية للهندسة المدنية و البناء GCB ، رسالة ماجيستير ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة سعد دحلب ، البليدة 2013

الجبائية الحالية) وقد بدأت الجهود المبذولة من طرف المديرية العامة للضرائب وكذا المجلس الوطني للمحاسبة تعرف النور من خلال قانون المالية التكميلي المتعلق ب2009 وقانون المالية المتعلق ب2010 وكذا التعليمة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة. وهذا فقط فيما يتعلق بالتطبيق الأولي لـ 2010، أين ستظهر الآثار

الفعلية لتطبيق هذا النظام ما سيسمح للهيئات المعنية بالحصول على قاعدة بيانات عن الخيارات المطبقة في المؤسسات فيما يتعلق خاصة بالمؤونات والإهتلاكات[1].

سيتناول هذا المبحث مطلبين :

- الجهود المبذولة على مستوى وزارة المالية.
- الجهود المبذولة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الأول: الجهود المبذولة على مستوى وزارة المالية

كما سبقت الإشارة إليه في مقدمة هذا المبحث، فإن الدولة الجزائرية بمختلف هيئاتها المعنية بمتابعة وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد تسعى جاهدة من أجل ضمان تطبيقه في أحسن الظروف وذلك بوضع مختلف التدابير اللازمة كتشكيل لجان متخصصة تعمل على دراسة القوانين من أجل تعديلها، أو إصدار قوانين جديدة، كما هو الحال بالنسبة لوزارة المالية التي تناول قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 وقانون المالية الصادر في ديسمبر2009 والساري المفعول ابتداء من 2010 جانبا هاما من القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد. وفيما يلي عرض لجملة القوانين الصادرة من طرف وزارة المالية في هذا الإطار.

1.قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009

يتضمن قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 ،عدة مواد قانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في ما يلي[2]:

1.1.متابعة العقود الطويلة الأجل يتضمن نص المادة الرابعة ما يلي :

المادة4: " إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد و الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية

[1] . تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية وتطبيق النظام المحاسبي المالي IFRS-IAS 2 ، ص14.

[2] علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص ص 107-109.

تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقودا ميسرة "بمقتضى هذا النص القانوني فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز مواد وخدمات يتم وفق لطريقة بالتسبيق، التي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويأتي هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي نص على أن هذا النوع من العقود يجب أن يتابع وفق طريقة بالتسبيق إلا إذا لم تكن هناك إمكانية تقنية قادرة على ذلك، والسؤال المطروح هو هل ستقبل الإدارة الجبائية بهذه الطريقة؟

والإجابة وفق ما سبق ذكره هو نعم، لأنه حتى وإن لم تكن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تطلبه من تنظيم ومتابعة للملفات، كما أنها متطلبة من ناحية المعلومات التسييرية المشار إليها في نص المادة فمن شأن هذا القانون تشجيع الشركات خصوصا تلك التي تعمل في مجال البناء على مسك محاسبة التكاليف.

2.1. خصم الإهتلاكات والمؤونات

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالإهتلاكات الحقيقية على أنه :

" يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 300000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية "

وفيما يتعلق بالمؤونات تنص نفس المادة على أن : " الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة ".

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

- إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك.
- إلغاء سقف الإهتلاكات المحدد بقيمة 800.000 دج المطبق على السيارات السياحية مع إمكانية ضم الأعباء للدورة التي تنتمي إليها عناصر الأصول الثابتة المهتلكة بقية منخفضة أين قيمة المبلغ دون احتساب الضريبة أقل من300.000 دج.

أما فيما يتعلق بالمؤونات، فإن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأن تشكيل المؤونات لحد الآن على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية يعتبر قليل جدا، وهذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية. وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد فهو يحوي إطار أكثر صرامة إذ يعتبر أن خسارة القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق تؤدي إلى ضرورة تشكيل مؤونات مهمة، وفي هذا الصدد فإن

السؤال المطروح، هل ستقبل الإدارة الجبائية بهذا الإطار المشار إليه في النظام الجديد، خاصة وأن هذه الأخيرة تقلل من الوعاء الضريبي؟

إذن حسب ما سبق ذكره فإن الإجابة هي بنعم شرط تبريرها على أنها محددة ومتوقعة الحدوث.

3.1. الإطار العام: يشير نص المادة السادسة إلى:

" يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة "

يجيب نص المادة وبصورة صريحة عما إذا كانت الإدارة الجبائية ستقوم باعتماد جميع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي أم لا، إذ يشير إلى أن على الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات ونتائج المحاسبة للنظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

4.1. خصم المصاريف الأولية: يتضمن نص المادة الثامنة في ما يتعلق بخصم المصاريف الأولية:

" تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق مخطط الامتصاص الأولي "

انطلاقا من نص المادة، فإنه يسمح وعلى أساس انتقالي خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبيا سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية .

وعملا بمبدأ الحيطة والحذر وسعيا لتفادي تحمل الأعباء المتعلقة بالمصاريف الأولية لنشاط 2010 ، جاء نص المادة وهذا ما يؤكد على أن:

- المصاريف السابقة حتى وإن كانت عولجت كخسارة وبصفة نهائية، ستكون قابلة للخصم جبائيا .
- هذا النوع من المصاريف سوف لن يكون، لأنه لا توجد مصاريف مرسملة ومهتلكة انطلاقا من بداية سريان النظام الجديد.

5.1. إعادة تقييم الأصول تنص المادة العاشرة على :

"تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات "

كما تشير كذلك إلى:" تقييد فائض مخصصات الإهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".

يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبتحليل نص المادة فإن:

- تحديد مدة خمسة سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، هذا ما يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد .
- ومن جهة أخرى، تنص المادة صراحة على ضم فائض مخصصات الإهتلاكات الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها .

هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يطرح عدة وضعيات إعادة تقييم الأصول، ولكن هذه الوضعيات يجب معرفة أثارها الجبائية، فهل ستكون:

- حيادية التأثير، كتلك المسموح بها في فحوى النظام الجديد لسنة 2007.
- جبائية التأثير، كأي إعادة تقييم حرة.

وبالرجوع إلى نص المادة السابق، فإن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي، ولا جباية فورية وكلية وفي هذا الصدد، يمكن القول أيضا أن عملية إعادة التقييم تبقى معلقة وحظوظ تطبيقها قليلة.

2.قانون المالية الصادر في ديسمبر 2009 والساري المفعول ابتداء من 2010

يتضمن قانون المالية الصادر في ديسمبر 2009 والساري المفعول ابتداء من جانفي 2010، مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع مضمون النظام المحاسبي المالي ومن بينها[1]:

1.2.الإهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري ومؤونات المؤسسات المالية

يتناول نص المادة الثامنة فيما يتعلق بالإهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري ومؤونات المؤسسات المالية ما يلي:

"...وفي إطار عقد القرض الايجاري، يتم حساب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري ".

كما تنص كذلك على: "...لا تجمع الأرصدة الموجهة لمجابهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو الطويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة ".

[1] علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص: 110.

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

– يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة إهتلاكها، فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الايجاري حسب محتوى المادة. كما يمكن تطبيق الإهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية لأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.

– منع تجميع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات .

كما تناول نص المادة تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف الإهتلاكات للسيارات السياحية من800 000 دج إلى000. 100 دج.

2.2. معالجة الإعانات: تعالج نص المادة التاسعة في ما يتعلق بمعالجة الإعانات على ما يلي:

"...تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها".

بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير فهي تسترجع بنفس وتيرة اهتلاك الاستثمار الأصلي، أما في ما يتعلق بإعانات الاستغلال فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي. حيث أنه، يشير إلى توجيه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة يحدد تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

3.2.العجز المالي: تنص المادة العاشرة من قانون المالية لـ 2010 على أنه:

" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، ...فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز"، وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع .

4.2.خصم المصاريف الأولية: تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2010 في ما يتعلق بخصم المصاريف الأولية:

"تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق"، هذا النص يؤكد ما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء.

المطلب الثاني: الجهود المبذولة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة

قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار تعليمة في إطار توضيح الرؤية عن آلية تطبيق الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في تاريخ 29 أكتوبر 2009 . وقد تضمنت هذه الأخيرة عرضا لمختلف الطرق والإجراءات تطبيق الفعلي للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

الفرع الاول: محتوى التعليمات: هذه التعليمة في مجملها لا تتضمن سوى أربع صفحات لكنها محددة بدقة حيث تسمح بحل العديد من الإشكالات التي كانت مطروحة، كما أنها مرفقة بجدول انتقال نموذجي من المخطط المحاسبي الوطني القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد . وقد تم إعداد هذه التعليمات عملا بمجموعة من المواد القانونية والتنظيمية، المتمثلة في المواد (40.29.38.39) المتعلقة بالقانون 07-11 لـ 25 -11- 2007 ، الأمر رقم 08-02 لـ 27 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي، والأمر رقم 08- 156لـ 26 ماي 2008 ،والتي تم الإشارة إليها في جزء يتعلق بالقواعد العامة كما تتضمن:

- إجراءات بداية التطبيق.

-القواعد المحاسبية.

أولا: إجراءات بداية التطبيق والتي تتضمن[1]:

-مبادئ عامة.

-الأخذ بعين الاعتبار لحسابات الأصول والخصوم غير المسجلة.

-إقصاء بعض الأصول والخصوم المسجلة سابقا.

-إعادة تصنيف بعض الأصول والخصوم.

-إعادة معالجة المعطيات المقارنة لسنة 2009.

-استثناءات التطبيق الرجعي للنظام الجديد.

-تسجيلات تسويات الميزانية الافتتاحية.

1- مبادئ عامة

[1] الجريدة الرسمية وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2009 -2010، الجزائر، المادة

تتعلق هذه المبادئ بالقوائم المالية لدورة 2010، والتي يجب أن تعد كما لو أن الكيان الاقتصادي قام بالتسجيلات المحاسبية على أساس القواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي. وعليه، فيجب إذن تطبيق هذه القواعد بصفة رجعية إلا في حالة ما إذا كان مبلغ التسوية يتعلق بنشاطات سابقة لا يمكن تحديدها، كما على الكيان الاقتصادي القيام بما يلي:

– إعداد ميزانية افتتاحية لـ1 -1-2010 مطابقة للقوانين الجديدة.

– إعادة معالجة المعطيات المقارنة لدورة 2009، مع ضمان عرض مطابق للقوانين الجديدة على مستوى قوائم 2010 بمعلومات مالية متعلقة بـ2009.

– ضم التسويات الناتجة عن إعادة المعالجة المفروضة على التطبيق الأولي للقوانين المحاسبية الجديدة لرؤوس الأموال للميزانية الافتتاحية.

–عرض في الملاحق توضيحات مفصلة لأثر الانتقال إلى القوانين الجديدة على الوضعية المالية، الأداء المالي وغيرها.

2– الأخذ بعين الاعتبار لحسابات الأصول والخصوم غير المسجلة

يفرض التطبيق الرجعي للنظام الجديد، ضم كل الأصول والخصوم التي تتناسب مع التعاريف وشروط التسجيل المحاسبي المنصوص عليه في النظام الجديد، مثل:

–الضرائب المؤجلة .

–الأصول المتعلقة بعقود التمويل.

–الخصوم المتعلقة بها.

3– إقصاء بعض الأصول والخصوم المسجلة سابقا

يفرض التطبيق الرجعي للنظام الجديد، إلغاء بعض الخصوم والأصول التي تظهر في الميزانية الافتتاحية ولا تستوفي شروط التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ومنها:

–مصاريف البحث المسجلة في الاستثمارات.

– المؤونات الموزعة على عدة سنوات والمسجلة سابقا.

– المؤونات الأخرى المتعلقة بالأخطار غير المحققة كمؤونة الأعباء والتكاليف.

4- إعادة تصنيف بعض الأصول و الخصوم

يعاد تصنيف بعض الأصول والخصوم حسب هذه التعليمة، كما يلي:

-كالأصول والتي تصنف ضمن الأصول الجارية وغير الجارية.

-القيم المنقولة للتوظيف، سندات منقولة والتي تصنف ضمن مختلف الأصول المالية (أصول محجوزة حتى نهاية الصفقة، أصول محجوزة حتى تاريخ الاستحقاق....).

5- إعادة معالجة المعطيات المقارنة لسنة 2009

من أجل ضمان المقارنة الصحيحة بين قوائم سنتي 2009 و 2010، بإمكان المؤسسات تعديل وبطريقة رجعية طرق التقييم لعرض عناصر القوائم المالية لسنة 2009، ولكن في إطار عرض المعلومات المقارنة الظاهرة في قوائم سنة 2010، مثل:

-مؤونات التكاليف يجب أن تحين إذا كان هذا التحين له أثر معتبر على العرض المالي للقوائم.

-الأصول المالية المحجوزة حتى نهاية الصفقة، الأصول البيولوجية، يجب أن تقيم بالقيمة العادلة.

6- استثناءات التطبيق الرجعي للنظام الجديد

يمكن للمؤسسات أن تستغني عن التطبيق الرجعي للنظام الجديد، في حالة ما إذا:

-قيمة التسويات المتعلقة بالنشاطات السابقة يمكن تقديرها بطريقة منطقية.

-إذا كانت إعادة معالجة العمليات المتعلقة بحساب نتيجة 2009 تفرض أعمال تستطيع المؤسسة تحقيقها دون مواجهة صعوبات كبيرة.

-إذا كانت هناك قواعد انتقال تفرض أو تسمح بمعالجة أخرى.

- إذا كان هذا التطبيق الرجعي ليس له أثر على إعطاء معلومات دقيقة لمستعملي المعلومة المالية.

7- تسجيلات تسويات الميزانية الافتتاحية

كل التسويات المتعلقة بالانتقال تسجل على أساس تسوية لرصيد النتائج غير الموزعة عند افتتاح نشاط 2010 ، والطريقة المحتملة لتسجيل قيمة التسويات هو وضعها في أحد حسابات 11(تسويات تخص تغيرات الطرق المحاسبي).

ثانيا: القواعد المحاسبية

1- إجراءات الانتقال نحو النظام الجديد

قبل عرض جدول الانتقال على الكيانات تطبق المراحل الآتية:

-وضع جدول يربط حسابات المخطط المحاسبي الوطني مع النظام المحاسبي المالي، ويضمن أن مجموع الميزانية الافتتاحية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد مساوية للميزانية الختامية للمخطط المحاسبي الوطني القديم.

-تصنيف حسابات 2009 حسب مدونة حسابات النظام الجديد.

2-جدول الانتقال

في سبيل تسهيل عملية الانتقال للكيانات الاقتصادية، تتضمن التعليمة جدولا توفيقيا نموذجيا بين المخطط القديم والنظام الجديد.

وحسب هذه التعليمة، فإن التطبيق السليم والفعلي للقواعد سيضمن الانتقال الصحيح، وفي حالة مواجهة أي صعوبات فإن مجلس المحاسبة سيقوم بدراستها فور الإعلام عنها.

3- ما لم تتضمنه التعليمة الصادرة في 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة

تعاني هذه التعليمات من بعض النقائص من بينها:

-نقص في المخططات التوضيحية التي من شأنها توضيح الرؤية أكثر عن آلية سير عملية الانتقال، كما كان يجب الأخذ بعين الاعتبار للبعد العالمي لتطبيق هذا النظام الجديد.

-مدونة الحسابات محدودة، حيث كان من الأفضل فتح المجال لأربعة أو خمسة أعداد تسمح بتسيير أفضل للحسابات الفرعية من طرف المؤسسات كحسابات الرسم على القيمة المضافة مثلا.

- **مثال تطبيقي عن أثر الانتقال**

لتوضيح أكثر لأثر الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، سيتم تناول حالة تطبيقية بسيطة تتعلق بأثر التغير في طرق التقييم لفترة الإهتلاك الناتج عن تطبيق النظام الجديد.

لنفرض أن هناك مؤسسة قامت باقتناء شاحنة بقيمة 15.000.000دج ، منذ عامين وتطبق عليها طريقة الإهتلاك الخطي على مدة خمسة سنوات. في نهاية 2010 كان مجموع الإهتلاك المتراكم يساوي إلى 6 ملايين، الإهتلاك المخصص لـ2010 سيكون 3 ملايين، وفي نهاية 2010 ،مجموع الإهتلاكات سيصل إلى 9 ملايين، والقيمة المحاسبية الصافية حينها ستقدر بمبلغ 6 ملايين، وبسبب النظام المحاسبي المالي الجديد ظهر أن هذا الإستثمار مدة حياته الاقتصادية لا تتجاوز 7 سنوات أي يجب إعادة تعديل الإهتلاك على حسب هذه المدة

فإن الإهتلاك المتراكم حتى 2010 يصل إلى 428.6 مليون عوض 9 مليون المسجلة سابقا، وعليه في بداية 2010 الإهتلاك المتراكم سيكون 285.4 مليون عوض 6 ملايين، ويمكن توضيح ذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 02 :تشكيل الإهتلاكات حسب القواعد المحاسبية القديمة والجديدة

	الإهتلاك المتراكم في بداية السنة	الإهتلاك السنة الموافقة	الإهتلاك المتراكم عند نهاية السنة
الطريقة القديمة	6.0 مليون دج	3.0مليون دج	9.0مليون دج
الطريقة الجديدة	4.3مليون دج	2.1 مليون دج	6.4مليون دج

في الميزانية المحاسبية سنبدأ في جميع الحالات من قيمة 6 ملايين دج المسجلة سابقا للوصول بنهاية 2010إلى 4.6 مليون دج، إذن عمليا يجب إضافة عبء يقدر بـ 4.0 دج وذلك إما:

-بتسجيل مخصص إهتلاك بقيمة 4.0 مليون دج.

-أو بتسجيل مخصصات إهتلاك بقيمة 3 مليون دج، ثم استرجاع قيمة 6.2 مليون دج.

هذا العبء الصافي المقدر ب 4.0 دج ليس له أي معنى اقتصادي، لأنه لا يتعلق لا بمخصصات تتعلق قيمتها بالطريقة القديمة (3.0 مليون دج) و لا بالطريقة الجديدة (2.1 مليون دج). وباتباع المقاربة المتعلقة بالتغييرات في الطرق المحاسبية المشار إليه في النظام الجديد فإن:

-الفرق المتعلق ببداية 2010 المقدر بقيمة 1.7مليون دج (0.6-3.4) يصحح على مستوى حساب الاحتياطات في بداية السنة (بجعل حساب الإهتلاكات في الجهة المدينة و حساب الاحتياطات في الجهة الدائنة).

-ثم ومن أجل الانتقال من قيمة 4.3 مليون دج إلى 6.4مليون دج، يجب تسجيل تكلفة بقيمة 2.1مليون دج التي تتعلق بقيمة مخصصات الإهتلاك حسب الطريقة الجديدة.

وفي النهاية فإن قيمة 0.4 مليون دج المشار إليها سابقا تساوي إلى:

-أثر التغير في الطريقة بـ (+1.7مليون دج).

-ومخصصات الإهتلاك وفقا للطريقة الجديدة بـ (- 2.1 مليون دج).

من خلال هذا المثال التطبيقي، يمكن ملاحظة وبوضوح بعض آليات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي الملي الجديد[1].

المبحث الثالث: بعض الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على القواعد الجبائية

تواصل العلاقة بين المحاسبة والجباية، ومساهمة هذه الأخيرة في تطور المحاسبة أمر متعارف عليه على المستوى الدولي. وتختلف درجة قوة هذه العلاقة من بلد إلى أخر وبالنسبة للجزائر فأقل ما يقال عن العلاقة بين المحاسبة والجباية أنها وطيدة بحكم ارتباط القواعد الجبائية بالقواعد والمفاهيم المحاسبية لتحديد الربح الضريبي. بالرغم من قوة هذه العلاقة، إلا أنه هناك بعض الفوارق المفاهيمية والتقنية سواء في المحاسبة أو في الجباية. لكن عملهما على إنصاف المكلف بالضريبة من خلال محاولة جبايته بطريقة منطقية وواقعية، تعتبر عاملا مشتركا من شأنه الحث على العمل لإستعاب هذه الفوارق ووضع حد للتعارض المفاهيمي بينهما. وهذا لن يكون إلا عمل الفاعلين على مستوى المحاسبة والجباية على السواء على وضع المصالح والأهداف الذاتية من جهة ومحاولة إرضاء المكلف من جهة أخرى بإتباع طرق أكثر موضوعية قد تؤدي إلى تطوير المعايير المحاسبية بإلغاء جملة الخيارات المتاحة أو حصرها وتطوير الأبحاث في اتجاه أكثر موضوعي وعلمي في طرح الحلول المحاسبية، لكن هذا الطرح يبقى مثالي بحيث يجب أن يسعى جميع الفاعلين والمتخصصين على تحقيقه على الأقل في المدى الطويل، أما بالنسبة للمدى القصير وبملاحظة الوضعيات التي تشكل نقاط الاختلاف بين القواعد الجبائية الحالية والنظام المحاسبي المالي الجديد هناك على الأقل ثلاثة حلول ممكنة:

-تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

-المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات.

-السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي و محاسبة على حسب القواعد الجبائية.

سيتم في هذا المبحث عرض مختلف الحلول السابقة الذكر في مطلب ومقارنتها من حيث الإيجابيات والسلبيات في مطلب آخر.

[1] تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 106..

المطلب الأول: الحلول المقترحة للتقليل من الاختلافات بين القواعد الجبائية والنظام المحاسبي المالي

سيتناول هذا المطلب الحلول الثلاثة المقترحة وهي:

1. تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي:

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبول جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. وحسب ما سبق ذكره في المبحث الثاني فيوجد العديد من الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في هذا الإطار، كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 التي تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. ما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة في إطار جبائي.

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

-المادة العاشرة: المتعلقة بالربح أو الدخل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين.

-المادة 138 مكرر: فروع الشركات.

-المادة 139 و 140 :أرباح الشركات.

-المادة 141 :المصاريف القابلة للخصم.

-المادة 143 :فوائض القيمة الناتجة عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الاجتماعية.

-المادة 144 :إعانات التجهيز التي تحصل عليها المؤسسات من طرف الدولة أو الجمعيات العمومية.

-المادة 169 :المصاريف القابلة للخصم.

-المادة 170 :مصاريف البحث العلمي.

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

-المادة 173 :فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

-المادة 174 :نظام الإهتلاكات.

-المادة 185:إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

-المادة 186 :فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

وبالنظر للجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام الجديد، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات، المصاريف القابلة للخصم، المصاريف الأولية، الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم ...إلخ إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها:

-قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها:

يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الإهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح بإهتلاك سريع أصولها.

هناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبه محاسبية كمصاريف إعادة التجديد، الإصلاح والمراجعة ومصاريف البحث في حالة اكتساب، هذه الأعباء وجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمة الجبائية من اجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها.

-قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا:

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

-قاعدة تسجيل الاستثمارات

تسجل الاستثمارات حسب النظام الجديد على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل أخذه بعين الاعتبار، يفترض في هذا الإطار أخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الإهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها ولكن يبقى مجموع الإهتلاكات كما هو أي ليس له أثر على موارد الخزينة الجبائية.

-قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة

يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها

تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

-القواعد المحاسبية المقبولة جبائيا

تعتبر بعض القواعد المحاسبية مقبولة جبائيا لأنها لا تؤثر على النتيجة الجبائية مثل، قواعد تسجيل العقود طويلة الأجل، إلغاء بعض الطرق لتقييم المخزونات لأنها ليس لها أثر على النتيجة الجبائية، التسجيل على أساس التكلفة التاريخية.

2.المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية لها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبرر قانونيا من خلال نص المادة3 و 26 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. حيث تنص وتحث هذه المواد بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة. ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية، كحالة الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبائيا تعتبر كأعباء . وستتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 (أعباء مسجلة مسبقا)، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء . وتطبيقيا يمكن عرض هذا الحل لبعض الحالات كما يلي:

-الإهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل

عالج مجلس المحاسبة الوطني تقريبا كل ما يتعلق الإهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل في التعليمات المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام الجديد، حيث يفترض في هذا الإطار بالمؤسسات تطبيق قاعدة الإهتلاك 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 عادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاط المؤسسة ولا تستطيع القيام بها. وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية من خلال إعادة المنح القيم المحاسبية مثلا،والتي تعتبر طريقة توقعية على مستوى حساب الإهتلاكات، ليس لها أي أثر على رؤوس الأموال، أي على الخصائص النوعية للحسابات، بحيث تتم إعادة تقييم القيم الصافية بدلالة نسبة تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية .وبالتالي، فهي عكس الطريقة الأولى التي تتطلب جبائيا إرجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بتعويض الاستثمار.

-مدة الإهتلاك

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

-مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة

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

-تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول

يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ انتقال الملكية الذي يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول وبين تاريخ إمكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، ففي حالة ما إذا سبق تاريخ انتقال ملكيتها تاريخ إمكانية مراقبتها من طرف المؤسسة،سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث اختلافات يمكن معالجتها على النحو الآتي: تسجيل الأصل جبائيا في حساب استثمارات خاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه إهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب أن تحول من حساب 79 إلى حساب 48 وتخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية. أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للاستثمار المعني بوضع 68 مدين وحساب 48 دائن.

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

مكن التطور التكنولوجي في المجال المعلوماتي المؤسسات من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية، هذا العنصر من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدة المؤسسات على مسك محاسبة حسب قواعد النظام الجديد ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية الحالية. خاصة في ظل وجود تعارض في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية على السواء. يمكن هذا المسك المزدوج للعمليات من تفادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال الطرق الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال مثلا بالنسبة للإهتلاكات 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 إهتلاكات جبائية وهذه الحسابات تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية. وبالتالي، في حالة تسجيل اختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يكفي فقط تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية.

المطلب الثاني: ايجابيات وسلبيات كل حل

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

الجدول رقم3 :إيجابيات وسلبيات الحلول المقترحة

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.	يعتبر بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي.	تزيد من أثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الجبائية التي تعتبر أصلا معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل للمؤسسات والتي تعتبر في أصل

		تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.
المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي.	-ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح حسابات ذات بعد جبائي. -تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. -في بعض الحالات، يكون تحفظ على مصداقية الحسابات
السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.	تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين

المصدر: رضا جاو حدو، جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد 32 ج 2014 ، ص 355-356.

خـــلاصـــة

حافظت هيئات الدولة المالية الجزائرية بمختلف فروعها من خلال القوانين والقواعد الصادرة عنها، على البقاء وبصفة متواصلة على العلاقة بين المحاسبة والجباية، حيث يعتبر المخطط الوطني المحاسبي الصادر في سنة 1975 والذي بقي ساري التطبيق إلى غاية 2009 خير دليل على ذلك فالتنظيم المحاسبي الذي يتضمنه معد وموجه لغايات جباية محضة.

هذه العلاقة كان من المنتظر أن تتأثر بحكم تغير المفاهيم والمبادئ المحاسبية، بعد قرار الدولة الجزائرية تبني إطار محاسبي دولي يتميز بشفافية أكثر ويعتبر خدمة الأهداف الجبائية أمر ثانوي فالتركيز على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وخدمة احتياجات المستثمر مبتغى وهدف هذا التوجه الدولي بالدرجة الأولى، هذا ما أحدث اختلاف واضح من حيث المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبائي.

ترتكز نقاط الاختلاف خاصة في القواعد المحاسبية الجديدة التي من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان، حيث تجعل صورة المعالجات التي تسمح بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة في بعض الوضعيات كما هو شأن حالات إعادة التقييم الأصول، استعمال القيمة العادلة، حالة القرض الايجاري...إلخ.

وفي هذا الإطار، بذلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة خاصة ما تعلق بتوضيح الرؤية للانتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد بطرح المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من التعليمات التي أزالت الغموض على الكثير من الحالات العملية، وكما تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لـ2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي خاصة ما تعلق بالقرض الايجاري، الإعانات، ...الخ. وإن دلت هذه النصوص التنظيمية عن شيء، فهي تدل عن رغبة الدولة على تطبيق النظام الجديد ابتداء من 2010 وضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى هذا النظام.

وبالنظر إلى ما يمكن أن يفرز عنه واقع تطبيق هذا النظام، فقد تم محاولة طرح جملة من الحلول التي من الممكن أن تساهم في تقليل أو تفادي الآثار المتوقعة على القواعد الجبائية، والمساعدة في استيعاب وسرعة معالجة المعطيات الواقعية وتلافي أثرها.

خـــاتمة

خاتمة

من خلال ما تطرقنا إليه في الموضوع الدراسة سنحاول الإجابة على المشكلة المتمثلة في : ما مدى تكيف وملائمة النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي؟

لعل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق، ما أدى هذا نوعا ما إلى إحداث اختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية والتي من أهمها الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، وتأثر العلاقة بينهما بحكم التغيرات الحاصلة في المفاهيم والمبادئ المحاسبية نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي هذا الإطار بذلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة خاصة ما تعلق بتوضيح الرؤية للانتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد، المتمثلة في مجموعة النصوص القانونية الخاصة بقانون المالية التكميلي2009 وقانون المالية 2010 .

ولتوضيح ذلك جاء موضوع الدراسة ليسلط الضوء على محتوى كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وكذا عرض لأهم نقاط التباعد الموجودة بينهما سعيا للوصول إلى تكييف متطلبات تطبيق القوانين الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي من شأنها التقليص من هذا التباعد والرفع من حظوظ نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وكمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صحة فرضيات الدراسة من خلال ما يلي:

- تمثل الإهتلاكات من أهم النقاط التي تؤدي إلى وجود اختلافات محاسبية و جبائية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال مدة الاهتلاك وطريقته وبداية تطبيقه، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة التي يتم إثباتها من خلال عدة الحالات ما ينتج عنها فروقات مؤقتة.

- تتمثل أهم نقاط الاختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والتي من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة او النقصان، والمتمثلة أهمها في الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة، القرض الايجاري والتغير في السياسات المحاسبية...الخ، التي تجعل من مهمة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة.

-يسمح النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من

خاتمة

المعلومات المالية والمحاسبية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المالية والمحاسبية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات ذات نوعية وأكثر شفافية، كما أن النظام الجبائي الجزائري يتمثل في مجموعة القوانين والقواعد التشريعية، التي تعمل على تحصيل الضريبة.

➢ النـتائـج:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

-هنالك العديد من نقاط التعارض أو الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، لذلك يجب العمل على إزالتها لتفادي المشكلات المترتبة عنها.

-من خلال الجهود المبذولة وجملة الحلول المقترحة والتي من الممكن أن تقلل من اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يلاحظ أن الدولة تعمل على تكييف وملائمة قواعد وقوانين النظام الجبائي الجزائري وفقا للمفاهيم الجديدة، من اجل تحقيق النتائج المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- تم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية وآثارها الجبائية المستقبلية.

➢ التوصيات:

- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي في الجزائر مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- الاستفادة من تجارب الدول في تطبيق النظام المحاسبي المالي من اجل تقليل آثاره الجبائية.
- سعي إدارة الضرائب للقيام باستراتيجيات طويلة المدى من اخل ترسيخ وفهم أكثر للثقافة المحاسبية الجديدة.

قائمة

المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

المراجع بالعربية

1) برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعية الجديدة، الجزائر،2009

2) بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليةIAS/FRS ، ج1 ، دار هومة، الجزائر،2010

3) بن عماره منصور، الضريبة على أرباح الشركات، دار الهومة، الجزائر،2010

4) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الاردن، 2010،

5) خالد الخطيب، الضريبة على الدخل، دار زهران للنشر والتوزيع، د س

6) سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2011

7) السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الاسكندرية، الدار الجامعية

8) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد، الجزائر، 2008،

9) طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر،2006

10) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد، الاردن، 2007

11) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار الجرير، عمان، 2011

12) عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان-الأردن،2008

13) قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، ط 1، 2008

14) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة2015

15) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار الهومة للنشر، ط4، الجزائر،2008

16) مؤيد جميل ومحمد ميالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح، نابلس،2006

قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة اللاتينية

1) Africa Statistical Yearbook, **General Notes**, 2009

2) Alex Cobham : Taxation Policy And Development, The Oxford Cincil On Good Governance, N0

3) Antoine Bozio et les autre , **fiscalité et redistribution en France**, rapport.map 2012 ,institut des politique publique

4) Bruno Colmant, connexion des droit comptable et fiscal des entreprises, 2006

المذكرات و المجلات العلمية

1) أحمد زغدار، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولIAS/IFRS ، مجلة الباحث، عدد7 ، جامعة ورقلة، الجزائر ، 2010/2009

2) براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في14 ديسمبر 2011 ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، – يومي 13 (ISA) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS-IFRS) مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة

3) بن بلغيث مداني، **إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر**، مجلة الباحث، العدد1، 2002 ، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة

4) بن عمور سمير، إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب بالبليدة، السنة الجامعية2006

5) بورزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية ، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2012

قائمة المصادر و المراجع

6) جمال عمورة، نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الاقتصادية في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 02 :، المدرسة العليا للتجارة(ESC)، الجزائر،2007،

7) رضا جاو حدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المالي لمحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013

8) سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2011

9) سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012

10) سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2012

11) شريف محمد ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة آبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010/2009

12) صابر عيسى ومحمود فوزي شعوبي، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات لولاية بسكرة**، مجلة الباحث، العدد 12 ، الجزائر،2013

13) طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني :دراسة إنتقادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، غير منشورة، 2004

14) عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر –صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01 ، قسنطينة،2013

15) علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدوليةIFRS-IAS ، جامعة مستغانم

16) علي عزوز، محمد متناوي، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17و18 جانفي، 2010.

قائمة المصادر و المراجع

17) عمر التركي هزاع العجيلي، **اثر عدم تبني معيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، العراق، 2013/2012

18) فلاح محمد ، السياسة الجبائية–الأهداف والأدوات مع دراسة لحالة الجزائر،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006

19) قورين الحاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي(scf) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ضل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد10

20) كتوش عاشور، في الجزائر (IAS/IFRS) متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد السادس، الجزائر،

21) كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 5، الشلف،2008

22) محمد العيد التجاني، رضوان عادل، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي17 –18 جانفي 2010

23) محمد بوتين، ندوة في المحاسبة، سلسلة محاضرات لطلبة الماجستير، المركز الجامعي فارس يحي، بالمدية، الجزائر،2007

24) محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلومالاقتصادية، العدد 24 المجلد السادس، سوريا، أيار 2009

25) مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر، 2004 غير منشورة

26) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،البليدة، الجزائر، 2011

27) ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12 ، سطيف،2012

28) يوسف حريزي، تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2010

29) Ahmed MANSOUR, Gaap 2001, Interview Parue Dans L'économiste Maghrébin, n°303 du 19/12/2001 au 02/01/2002

الانترنت

1) نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة ، من الموقع الالكتروني.
eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wpcontent/uploads/2011/04/09.doc

2) Costel istrate, évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie,
France,2011, p04 , https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hac-00650468

3) Inès Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri ,divergences comptabilité- fiscalité gestion fiscal et gestion des résultants en Tunisie: les nouveaux défis ,France,2011,p :4, http://www.hala.archivesouvertes.fr ,

30) Samir merouani, le project du nouveau system comptable financier Algerian « anticiper Et preparer le passages du PCN 1975 aux norms IFRS, memoir de magistère, ESC, 2008 -2007

فهرس المحتويات

شكر و عرفان

الاهداء

المقدمة..... أ هـ

الفصل الأول: النظام الجبائي الجزائري

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للجباية 7

المطلب الاول: مفهوم الجباية ومبادئها..... 7

الفرع الاول: تطور الجباية 7

الفرع الثاني: مفهوم الجباية 9

الفرع الثالث: قواعد الجباية 10

المطلب الثاني: أهداف السياسة الجبائية 11

الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية 11

الفرع الثاني:الأهداف الاجتماعية 12

الفرع الثالث: الأهداف السياسية 13

المطلب الثالث: أنواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي 13

الفرع الأول: قانون الرسوم على رقم الأعمال 13

الفرع الثاني: قانون الطابع وقانون التسجيل 15

الفرع الثالث: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها 17

الفرع الرابع: قانون الضرائب غير المباشرة 21

المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري 22

المطلب الاول: مفهوم النظام الجبائي وأهدافه 22

الفرع الاول: مفهوم النظام الجبائي 22

الفرع الثاني: أهداف النظام الجبائي 24

المطلب الثاني: عناصر النظام الجبائي ومصادره 25

الفرع الاول: عناصر النظام الجبائي 25

الفرع الثاني: مصادر القانون الجبائي 26

المطلب الثالث: دوافع إصلاح النظام الجبائي 27

المطلب الرابع علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي 29

فهرس المحتويات

المبحث الثالث: علاقة الجباية والمحاسبة والمعايير	32
المطلب الأول :طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية	32
المطلب الثاني: أوجه وأسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية	34
الفرع الأول: أوجه الاختلاف بين المحاسبة والجباية	34
الفرع الثاني: أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية	35
المطلب الثالث: علاقة معايير إعداد التقارير المالية بالأنظمة الجبائية	36
الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي	
المبحث الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه	42
المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وخصائصه	42
المطلب الثاني: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر	44
المطلب الثالث: أهمية وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي	44
الفرع الأول: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي	44
الفرع الثاني: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي	45
المطلب الرابع: المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي والمفاهيم المختلفة التي جاء بها	46
الفرع الاول : المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي	46
الفرع الثاني: المفاهيم المختلفة في النظام المحاسبي المالي	47
المبحث الثاني: الإطار التنظيمي (IFS/IFRS) في الجزائر.....	49
المطلب الأول: واقع البيئة المؤسساتية الجزائرية و متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد.....	49
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي لنظام IFRS	52
المطلب الثالث: امتيازات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFS/IFRS)	53
المطلب الرابع: أسباب توجه الجزائر إلى نظام (IFRS)	53
المبحث الثالث: الآثار والتغيرات التي أحدثها مشروع النظام المحاسبي في الجزائر	54
المطلب الأول: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني:	54
الفرع الأول: أهم التعديلات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)	54
الفرع الثاني: مراحل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري	56
المطلب الثاني: التطورات الأساسية التي أحدثها النظام الجديد بالمقارنة مع المخطط الوطني	57
المطلب الثالث: الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن تطبيق النظام الجديد	58

فهرس المحتويات

الفرع الأول: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القوائم والكشوف المالية.	58
الفرع الثاني: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على قواعد التقييم المحاسبي.	65
الفرع الثالث: أثر الإصلاح المالي المحاسبي على القواعد الجبائية.	70
المطلب الرابع: تكلفة الانتقال الى النظام المحاسبي الجديد	72
الفصل الثالث:	
نقاط التباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وبعض الحلول المقترحة	
المبحث الأول: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	77
المطلب الأول: أسباب الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	77
المطلب الثاني: نقاط الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي	78
المبحث الثاني: الجهود المبذولة لدراسة وتعديل بعض القوانين الضريبية	93
المطلب الأول: الجهود المبذولة على مستوى وزارة المالية	94
المطلب الثاني: الجهود المبذولة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة	99
المبحث الثالث: بعض الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على القواعد الجبائية	104
المطلب الأول: الحلول المقترحة للتقليل من الاختلافات بين القواعد الجبائية والنظام المحاسبي المالي	105
المطلب الثاني: ايجابيات وسلبيات كل حل.....	109
الخاتمة	113
قائمة المصادر و المراجع	

ملــخص

تحاول الجزائر في السنوات الأخيرة أن تبني نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والمتطلبات الدولية، كأحد الأساليب لتسهيل المعاملات الدولية وخاصة مهام المستثمر الأجنبي، الذي يقف مع اختلاف الطرق المحاسبية كحجر عثرة أمامه و وجود صعوبة في التأقلم والتعامل مع النظام المحاسبي القائم، خاصة إذا كان هذا النظام أقل تطورا كما يبدو الحال بالنسبة للجزائر وهي بذلك تسعى جاهدة لتطوير نظامها المحاسبي لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية، إن قيام الجزائر بتبني نظام محاسبي يتوافق والبيئة الاقتصادية والمالية الدولية هو من المتطلبات الضرورية في العصر الحالي.

Résumé : Algeria keeps trying -in the last years- to build a new countable system which is compatible with the international needs, as a way to facilitate the international deals especially the tasks of the foreign investors ; who faces the current countable systems and the difficulty of dealing with it, especially if this system is less-developped as it is in Algeria, and the are efforts to develop its countable system to be able to face the world challenges and the financial and economic environment which is one of the necessary needs in our time.