الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر –بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضـــــــــوع

مدى استجابة النظام المحاسبي للجوانب الجبائية
"دراسة حالة
" SARL GRAVURE PUB

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة:
- **عباسي ابتهال**

الأستاذة المشرفة:
- **كردودي سهام**

رقم التسجيل	...../2019
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2018/ 2019

الإهـــــداء

الحمد لله الذي هدانا وأنار دربنا ونفعنا بالعلم ووفقنا في إنجاز هذا العمل راجيين منه أن يكون بدايتا موفقة لمشواري اللاحق.

إلى أغلى ما في الوجود الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما.

عباسي محمد و عباسي وسيلة

إلى أخي عبد المنعم وأخواتي أطال الله في عمرهم كوثر، نوراليقين، سلسبيل، رحيمة، هديل، البتول.

إلى جميع أفراد عائلتي كبيرا وصغيرا كل واحد بإسمه .....وخاصتا إبنة أختي لجين وكتال وليد

إلى زوج أختي حمزة رماضنة ، صياد أسامة ، و خشانة عماد الدين.

إلى رفيقة دربي وصديقتي إيمان عفيف.

إلى جميع عمال مؤسسة SARL GRAVUR PUB الذين قدموا لي يد العون ولم يبخلو عني بالمعلومة

إلى زملائي في العمل PETRO BARAKA

أهـــدي هـــذا العمـــل المتواضـــع

شكـــــــر وتقديـــــــر

(.....ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين .....) الآية 19 سورة النمل

بصدق الوفاء والإخلاص أتقدم إلى الدكتورة كردودي سهام بوافر الشكر والثناء على ما يسرت لي من جهد ووقت في سبيل إخراج هذه المذكرة في شكلها النهائي.

وأتقدم بجزيل الشكر أيضا للأستاذ كتال وليد الذي كان عونا لي في إعداد وتحضير موضوع الدراسة ولم يبخل علينا بالتوجيهات

وشكر خاص إلى أعز صحبي ورفقتي أختي نورالهدى أطال الله في عمرها .

وبخالص الشكر وعظيم الإمتنان إلى كل من قدم لي دعما ماديا ومعنويا لإتمام هذه المادة العلمية وأخص بالذكر، الوالدين الكريمين، كوثر، سلسبيل.

ملخص

الهدف من دراسة مدى إستجابة النظام المحاسبي للجوانب الجبائية في المؤسسة من خلال تحديد ميدان المحاسبة كونها عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسة الخاضعة للضريبة ، حيث يستوجب على المحاسب أن يكون إختصاصي في القانون الجبائي، أما في ظل النظام المحاسبي المالي "الذي

جاء في القانون 11/07 في 25-11-2007" فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة فهي عبارة عن معلومات مالية تساعد على إتخاذ القرار.

خلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يمتاز بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي كونها لا تعكس الحقيقة الإقتصادية التي تهدف إلى تحقيقها بشكل كامل، وعليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم إنطلاقا من قوانين وقواعد القانون رقم 11/07 وليس بالإعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما صرح في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضوح على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وإستقلاليته عن القانون الضريبي.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي، النظام الجبائي،الضريبة، النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية.

Abstract:

The objective of studying the extent of the accounting system's response to the fiscale aspects of the institution, by defining the field of accounting as a technique used to determine the taxable profit of the enterprise, Where the accountant must be a specialist in fiscale law, but In chade of the financial accounting system, which was stated in Law 07/11 on 25-11-2007 ", accounting is not used to determine tax, it is financial information that helps to make a decision.

The study concluded that the financial accounting system is characterized by the absence of accounting restrictions of a fiscal nature, because they do not reflect the economic reality that aims to achieve fully, Therefore, the determination of the accounting result is based on the laws and rules of Law No 07/11 and not on the basis of the existing fiscales rules, especially in the law of direct taxes and similar fees, As stated in the Supplementary Finance Act of 2009 clearly On the mandatory of applying the financial accounting system and its independence from the tax law.

Key words : accounting system ,fiscal system, tax, accounting result, fiscal result.

فهرس

العنوان	صفحة
اهداء	I
شكروتقدير	II

الملخص	III
فهرس	
قائمة الملاحق	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الرموز والإختصارات	
مقدمة عامة	
الفصل الأول :الأسس النظرية للمحاسبة	
مقدمة الفصل الأول	1
المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للمحاسبة	3
المطلب الأول: تاريخ المحاسبة	3
المطلب الثاني: ماهية المحاسبة	5
المطلب الثالث: مبادئ وأسس المحاسبة	8
المبحث الثاني: توحيد المحاسبة الدولية	12
المطلب الأول: المحاسبة الدولية	12
المطلب الثاني: الجهات الفاعلة في توحيد المحاسبة الدولية	16
المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية	20
المبحث الثالث: إصلاح نظام المحاسبة في الجزائر والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	27
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد	27
المطلب الثاني: تحديات وشروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي	29
خلاصة الفصل الأول	37
الفصل الثاني: الأسس النظرية لنظام الجبائي وعلاقته بالنظام المحاسبي	38
مقدمة الفصل الثاني	39
المبحث الأول: الإطار النظري للجباية	40
المطلب الأول :التطور التاريخي للجباية	40
المطلب الثاني: ماهية الجباية	43
المطلب الثالث: تقديم الأسس القانونية للضريبة والنظام الضريبي	51
المبحث الثاني :العلاقة بين النظام المحاسبي والجبائي	53
المطلب الأول :العلاقة بين نظام المحاسبة والجباية الجزائري	53
المطلب الثاني: علاقة النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية	56
المطلب الثالث :الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية	59
خلاصة الفصل الثاني	78
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	79
مقدمة الفصل الثالث	80
المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة SARL GRAVURE PUB	81
المطلب الأول: تعريف بمؤسسة SARL GRAVURE PUB	81
المطلب الثاني: مصلحة المحاسبة ومختلف مهامها	99
المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية	100
خلاصة الفصل الثالث	104
الخاتمة	106

قائمة المراجع	
الملاحق	
ملحق رقم 01: قائمة المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية (IAS/IFRAS)	
ملحق رقم 02: المعدلات لحساب الإهتلاك المعتمدة من قبل السلطات الضربية	
ملحق رقم 03: الحزم الضريبية	
ملحق رقم 04: المنشور رقم 03	
ملحق رقم 05: جدول حساب النتائج	
ملحق رقم 06: جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	تقسيم العمال حسب الجنس	83
2	المشتريات الموزعة كهدايا	100
3	تعديل المشتريات الموزعة كهدايا جبائيا	101
4	الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	102

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	مستخدموا المعلومات المحاسبية	8
3	تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج	57
4	علاقة النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية	58
5	تلخيص علاقة النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية	59
6	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	98

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار	المعنى
SCF	النظام المحاسبي المالي
PCN	المخطط المحاسبي الونس
IAS	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	المعيير الدولية لإعداد التقارير المالية
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكي
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
PCR	المخطط المحاسبي المراجع
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
SAC	المجلس الإستشاري لمعايير المحاسبة الدولية
IFRIC	لجنة تفسيرات التقارير المالي الدولي
IASCF	مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيراً مع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية على مر العقود في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المعلومات المحاسبية، ومع التغيرات التي يشهدها العالم في العقود الأخيرة من انتشار للشركات الدولية وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة وزوال الحواجز أمام تنقل السلع والخدمات والتطور الهائل في عمل الأسواق المالية نتج عن ذلك بعض القضايا والمستجدات في البيئة المحاسبية, كان لابد من معالجة تلك المشاكل وإيجاد الحلول الناجعة لها, مع بدايات السبعينات من القرن العشرين ظهرت المعايير المحاسبية الدولية كنتيجة لمجهود منظمات مهنية كانت تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي بين الدول، وأصبحت هذه المعايير أهم وسيلة لتنظم العمل المحاسبي على المستوى الدولي، وأخذت موقعها من القبول العام الذي تتمتع به فالممارسات المحاسبية المعدة وفقها تمتاز بأنها محل ثقة ومصداقية من قبل متخذي القرار، لذلك أصبح هناك توجه عالمي إلى تبني هذه المعايير لهدف تحقيق مكاسب اقتصادية.

في ظل هذا التوجه العالمي بات من الضروري للجزائر مواكبة هذه التغيرات وتبني نظام محاسبي بالمفهوم الجديد للمحاسبة يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية / (IAS) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).ويهدف الى تسهيل الليبرالية الاقتصادية والمالية، والسياسة والتجارة الحرة.

وفي هذا المسعى شهدت الجزائر تغيرات سياسية ودستورية هائلة، بدأت بإصلاحات النظام المالي سنة 1992 ومشروع اصلاح البيئة المحاسبية لسنة 1998 وانتاج النظام البديل للمخطط المحاسبي الوطني الذي ظهر عجزه بانتقال الجزائر الي سياسة اقتصاد السوق بانضمامها الى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وسعيها إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة فمحدودية المخطط الوطني ونواقصه ورؤيته المحلية البحتة كانت أهم أسباب هذا المشروع الذي أوكلت مهمته للمجلس الوطني للمحاسبة.

أثمرت هذه الاصلاحات بإعداد النظام المحاسبي المالي سنة 2007 ودخوله حيز التطبيق في سنة 2010 فحسب تصريح لوزير المالية الذي خص به وكالة الأنباء الجزائرية "فإن هذا النظام يتجاوز إطار تحديث بسيط للمخطط المحاسبي الوطني ليشمل تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية يعالج المعلومات الاقتصادية والمالية في شموليتها ووفقا لمقاييس الدولية التي من شأنها مساعدة المستعملين المعنيين والشركاء الاقتصاديين على اتخاذ القرارات.

في ظل المخطط المحاسبي الوطني كانت المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة، وكان يتوجب على المحاسبين أن يكونوا اختصاصين جيدين في القانون الجبائي. أما في ظل النظام المحاسبي المالي فالأمر ليس كذلك، فالمحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة فهي عبارة عن معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرار، والمحاسب ليس اختصاصيا في المسائل الجبائية، كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بغياب القيود المحاسبية ذات الطابع الجبائي، لأنها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية التي يهدف إلى تحقيقها بشكل كامل. وعليه فقد أصبح تحديد النتيجة المحاسبية يتم انطلاقا من قوانين وقواعد القانون رقم 07/11الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74المؤرخة بتاريخ 25/11/2007 وليس بالاعتماد على القواعد الجبائية الموجودة خاصة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وقد أكد كذلك قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بوضوح على إجبارية تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الضريبي.

وبالتالي يجب على المؤسسات إحترام القواعد والنصوص التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي شريطة ألا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي.

فإن المؤسسات التي تختار تسيير جبائي شفاف تجد نفسها تائهة بين الالتزام بالقواعد الجبائية ومتطلبات توفير معلومات مالية دقيقة. فالتكريس التشريعي الذي جعل المحاسبة القاعدة التي تحدد وفقها الأسس الضريبية، ألزم المؤسسات بقبول القواعد المحاسبية، هو ذاته الذي يلزمها بعدم التقيد بتلك القواعد إذا تعلق الأمر بتضارب بينها وبين قاعدة جبائية فالانحياز هنا يكون للقاعدة الجبائية، والجدير بالذكر هو أن وجود تلكالاختلافات لا يعني عدم التوافق بين المحاسبة والجباية، إذ أن نقطة الانطلاق لتحديد النتيجة الجبائية تبقى دائما النتيجة المحاسبية من خلال تسوية الإختلافات بينهما.

ولتجاوز هذه الاختلافات التي سنتطرق لها في دراستنا لإحداث نوع من التوافق بين المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري قام المشرع الجبائي بإحداث بعض التعديلات التي تمكن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

1. طرح الإشكالية:

على ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى استجابة النظام المحاسبي المالي للجوانب الجبائية للمؤسسة؟

2. الأسئلة الفرعية:

وللإلمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل النظام المحاسبي المالي يعتمد تطبيق مستجدات المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي؟
- هل يعتمد النظام الجبائي على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني؟
- هل يوجد نقاط توافق وإختلاف بين النظام المحاسبي النظام الجبائي؟
- هل يمكن تكييف النظام الجبائي لمواكبة التغيرات التي تمس النظام المحاسبي المالي من خلال سن قوانين وتشريعات جديدة؟

3. الفرضيات:

من أجل توضيح موضوع بحثنا ومحاولة حل الغموض والإجابة على أسئلتنا، فإننا نؤسس لأنفسنا الفرضيات التالية:

- النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق مستجدات المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي.
- لا يعتمد النظام الجبائي على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة مبدأ أسبقية الواقع اقتصادي على المظهر القانوني.
- المقاربة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر لاستخلاص نقاط التوافق والاختلاف بين النظامين.
- تكييف النظام الجبائي لمواكبة التغيرات التي تمس النظام المحاسبي المالي من خلال سن قوانين وتشريعات جديدة.

4. أسباب اختيار الموضوع:

الأسباب الموضوعية:

نظرا لأهمية الموضوع قيد الدراسة، الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق في الجزائر بداية من جانفي 2010، بسبب الانفتاح الاقتصادي والعولمة، وكون النظام المالي في الجزائر محكوم بقوة القانون من طرف النظام الجبائي ويخضع له.

إثراء مكتبة الكلية بمواضيع وليدة التغيرات خاصة في ميدان الجباية كونها تعتبر موردا اساسيا من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المختلفة.

5. أهداف الدراسة:

تكمن أهداف الدراسة في النقاط التالية

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمادا على الفرضيات المقترحة.
- تحديد العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، ومدى استجابة هذه الأخيرة للنظام المحاسبي المالي.
- تحديد نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر.
- دراسة المحاسبة الجبائية لمدى أهميتها في المؤسسة.

6. أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة، ودمجها ومدى توافقها مع الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، ذلك من خلال محاولة معرفة مختلف الالتزامات الخاصة بالمؤسسة اتجاه الضرائب، كذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية في ظل التباين الحاصل بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

7. تحديد مفاهيم الدراسة:

- **النظام المحاسبي المالي:** هو مجموعة من العمليات التي تهدف الى إنشاء السجلات المحاسبية، ومن ثم وضع الضوابط والطرق التي تساعد على تحليلها وتلخيصها، حتى يسهل التعامل معها والإستفادة منها في اتخاذ القرارات ضمن بيئة المؤسسة.
- **القواعد المحاسبية:**
- **المعايير المحاسبية:** هي عبارة على مجموعة من المقاييس، المبادئ، النماذج أو الإرشادات العامة التي تؤدي إلى ترشيد وتوجيه الممارسات العملية المحاسبية والتدقيق المالي أو مراجعة الحسابات.
- **النظام الجبائي:** هو مجموعة من الضرائب والرسوم التي يلتزم رعاية دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها.
- **التشريعات الجبائية:** هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من اجل تحقيق اهدافها، حيث يجب ان تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب امام المكلف.

8. الدراسات السابقة:

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

الدراسات المشابهة

دراسات سابقة باللغةالعربية:

- **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 .

حيث تمحورت إشكالية البحث حول أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري وما مدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته حيث قامت بتقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول، حيث تناولت المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وذلك عن طريق ذكر المفاهيم العامة المتعلقة بالمحاسبة المالية ومبادئها، وكذلك تعرضت الباحثة إلى مفهوم الجباية وأهدافها، كما تكلمت الباحثة عن العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية، بالإضافة إلى هذا فقد تحدثت الباحثة عن موضوع التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية وتجارب بعض الدول في تطبيقها بالإضافة إلى هذا فقد تكلمت عن نقائص المعايير المحاسبية الدولية والجهود المبذولة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي للدول وفي الأخير تناولت الباحثة موضوع النظام المحاسبي المالي، وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر وتكلمت كذلك عن النظام الجبائي الجزائري وعن نقاط تباعد والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع ذكر الجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية، وكذلك اقترحت الباحثة مجموعة من الحلول مع ايجابيات وسلبيات كل حل . أما هذه الدراسة تهدف إلى إبراز المعالجة المحاسبية والجبائية للفوارق بين المحاسبة والجباية، وكذا كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلافات بين المعالجة المحاسبية والجبائية.

بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معاييرالمحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أو الحاج – البويرة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، 2015/2014.

حيث تمحورت إشكالية البحث كالآتي مامدى توافق تطبيق النظام المحاسبي المالي مع القوانين الجبائية و ماهي الجهود المبذولة للتقريب بينها ،حيث قام بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، حيث تناولت الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية من خلال التطرق للتطور التاريخي للمحاسبة ومفهوم المحاسبة وعلاقته المباشرة بالمعايير التي تسعى لضبط الممارسات المحاسبية وتوحيدها لتحقيق التوافق المحاسبي، كما تعرض الباحث إلى دراسة النظام الجبائي مفهوم الجباية والمبادئ التي تقوم عليها الجباية، أهداف السياسة الجبائية المنتهجة،وخص بالذكر العلاقة بين النظام القانوني والنظام الجبائي ومكانة هذا الأخير داخل النظام القانوني، والعلاقة بين النظامين المحاسبي المالي والجبائي، خصص الباحث الفصل الأخير لدراسة التحديات الجبائية التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي. حيث تطرق إلى الإصلاحات الجبائية التي قامتبها وزارة المالية ليتماشى تطبيق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي، وفي الأخيرتناول المعالجة المحاسبية والجبائية للاختلافات بين المحاسبة والجباية.

دراسات سابقة باللغة الأجنبية:

كتال إسماعيل وليد ، أحمد منصري ، أثر الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية الاقتصاد ، العلوم التجارية وعلوم الإدارة ، قسم العلوم التجارية ، جامعة تلمسان 2016/2015.

تمحورت إشكالية البحث حول تأثير الضريبة المؤجلة على النتيجة المحاسبة والنتيجة الجبائية، حيث قسمت الدراسة إلى جزئين رئيسيين ، مقسمة إلى أربعة فصول ، الجزء النظري الأول على أساس أعمال البحث الوثائقي ، التشاور مع المواقع وحالة المعرفة الفنية ، مقسمة إلى 3 فصول. يخصص الفصل الأول المعنون "بالأساس النظري للمحاسبة" لتعريف المحاسبة ومبادئها الأساسية ، أما الفصل الثاني "الأساس النظري للجباية" فهو مخصص لتعريف الجباية وعلاقته بالمحاسبة ، يكرس الفصل الثالث "مفهوم الضريبة المؤجلة وتعريفها والاعتراف بها" للمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة وتأثير هذه الأخيرة على الميزانية العامة والميزانية الجبائية ، والجزء التطبيقي في فصل واحد "دراسة الحالة".

9. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

نظرا للآراء المتداخلة حول الموضوع قيد الدراسة سوف ننتهج مناهج الدراسات الاقتصادية عموما، حيث نعتمد المنهج التاريخي في الفصل الأول والفصل الثاني لعرض المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والنظام

الجبائي، والمنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الفصل الثالث من أجل الوصول إلى تحديد نقاط التباعد والاختلاف بين النظامين والمقاربة بينهما.

أما فيما يخص الأدوات المستخدمة في البحث:

- النصوص والتشريعات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي.
- النصوص والتشريعات المتعلقة بالقانون الجبائي.
- أمثلة تطبيقية عن المعالجة المحاسبية والجبائية للاختلافات بين القانون الجبائي والنظام المحاسبي المالي.

هيكـل البحـث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة وفي ضوء الفروض الأساسية الموضوعة سلفا ارتأينا ان يشمل مخطط بحثنا ثلاثة جوانب حيث تم في **المقدمة** طرح الإشكالية و عرض صورة عامة لموضوع البحث، **الفصل الأول** جاء ليشمل الأسس النظرية للمحاسبة حيث تم تقسيمه لثلاثة مباحث رئيسية، أولها خصص لعرض التطور التاريخي للمحاسبة، المفاهيم الرئيسية، تعاريف المحاسبة و مبادئ المحاسبة، أما المبحث الثاني فقد تمحور حول المحاسبة الدولية ليشمل توحيد المحاسبة الدولية، الجهات الفاعلة في توحيد المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أما المبحث الثالث فقد تم التطرق فيه لمراجعة المحاسبة في الجزائر والنظام المحاسبي والمالي الجديد من خلال تسليط الضوء على تاريخ المحاسبة في الجزائر إنتقالا إلى أوجه القصور في المخطط المحاسبي الوطني والإنتقال النظام المحاسبي المالي الجديد، وصولا لإعتماده في الدولة الجزائرية.

خصص **الفصل الثاني** لدراسة الأسس النظرية للنظام الجبائي وعلاقته بالنظام المحاسبي حيث قسم لمبحثين رئيسيين، جاء المبحث الأول لعرض التطور التاريخي للجباية، المفاهيم الخاصة بهذه الأخيرة، والتطرق للأسس القانونية للضريبة والنظام الضريبي، تم التطرق في المبحث الثاني من نفس الفصل الى العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال ذكر العلاقة بين النظامين، والعلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وصولا للانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المطلب الاول، الثاني والثالث على التوالي.

جاء الفصل الثالث لتقديم دراسة حالة في مؤسسة (SARL GRAVUR PUB)، قسم هذا الفصل بدوره لمبحثين، المبحث الاول جاء للتعريف بالمؤسسة قيد الدراسة، المبحث الثاني الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية حسب معطيات المؤسسة قيد الدراسة.

ثم الخاتمة

تمهيـــد

تعود نشأة المحاسبة إلى تاريخ اختراع الأرقام واتخاذ وحدة النقد كأداة لقياس المنافع الاقتصادية للسلع والخدمات بعد التخلص من نظام المقايضة السلعية نتيجة التطور الاقتصادي الحاصل واتساع نطاق المبادلات والعمليات المالية، لذلك كان من الضروري تدوين هذه العمليات وتبيان أثرها بطرق نظامية متعارف عليها وبشكل يكفل الرجوع إليها بهدف استخدامها كدليل إثبات عند الحاجة، ولم تصبح المحاسبة علما قائما بذاته إلا بعد صدور مؤلفا للكاتب الإيطالي: لوقا باتشيوليو في أواخر القرن الخامس عشر الذي شرح فيه كيفية مسك الدفاتر و تقييد العمليات و أعطى القواعد والمبادئ الأساسية للمفهوم المحاسبة الحديثة.

المحاسبة كميدان من ميادين المعرفة تتغير وتتطور تلبية احتياجات مستخدميها أو المستفيدين من مخرجاتها، فتعددت بذلك الأهداف والأغراض من الأنظمة المحاسبية وتنوعت مكوناتها، ونتيجة للتطور الصناعي بفعل الثورة الصناعية و ظهور المؤسسات و الشركات الفردية و الجماعية، العامة و الخاصة و تعدد المبادلات و العمليات فيما بينها و تشابكها و تطورها، أدى هذا إلى تطور علم المحاسبة بحيث أصبحت تساهم في مجالات التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء، أي أن المحاسبة تعد كنظام للمعلومات يقوم باستقبال البيانات و تسجيلها و إعادة تشغيلها و عرضها لتستخدم في ترشيد القرارات و بهذا أصبحت للمحاسبة أهمية بالغة في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها المؤسسات ، و كذلك تحديد نتيجة المشروعات ، ومع تطور المفاهيم التقنيات، والقواعد وفي ظل عولمة الاقتصاد و اتساع رقعة المعاملات التجارية التي انتقلت من معاملات محلية الى إقليمية الي دولية ازداد حجم الشركات و تعداد عمالهم و اتسعت استثماراتهم مما خلق الحاجة الى ضخ رؤوس أموال جديدة و استقطاب مستثمرين جدد من مختلف أنحاء العالم و الذي أدى الى ظهور ما يعرف بشركات متعددة الجنسيات وكما نعلم فإن المحاسبة كانت تعرف تقليديا بأنها لغة الأعمال والتجارة، و بهذا التحول العالمي في التجارة و الأعمال بات من الضروري السعي الى الوصول الى لغة مشتركة تعبر بشكل موحد على الوضعية المالية للمؤسسة.

في أوائل السبعينات من القرن الماضي بدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة نتج عنها ما أصبح يعرف بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في أمريكا وتوالى بعد ذلك صدور المعايير المختلفة تبعاً لحاجة مستخدمي القوائم المالية للشركات. ثم فيما بعد وضعت معايير للمراجعة والتدقيق لضبط وتنظيم الأعمال التي يقوم بها مراجعو الحسابات ويصدرون على أساسها الرأي المحاسبي.

وانطلقت بعض المنظمات في بذل الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة أدت تدريجياً إلى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان.

وفي الجزائر تطورت المحاسبة على عدة مراحل بدأ من فترة الاستعمار الى بداية السبعينيات التي عرفت أول نظام جزائري للمحاسبة في ظل الدولة الجزائرية المستقلة وتلاه بعد ذلك النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يرتكز في اطاره المفاهيمي على قواعد ومبادئ المحاسبة الدولية وللاتساع في تاريخ المحاسبة وتطورها في الجزائر وعالميا ارتأينا الى تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث

- **المبحث الأول** " الإطار المفاهيم للمحاسبة " سنتطرق فيه الى تاريخ المحاسبة ومفهومها واستخداماتها وأسسها ومبادئها
- **المبحث الثاني** " توحيد المحاسبة الدولية" وهنا سنتطرق الى عملية توفيق وتوحيد المعايير ومبادئ المحاسبة والمنظمات العاملة على ذلك ونذكر كذلل المعايير الدولية للمحاسبة وتطبقيها;
- **المبحث الثالث** " إصلاح نظام المحاسبة في الجزائر والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي" وهنا سنذكر أهم محطات تطور المحاسبة في الجزائر.

1) المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة

تعتبر المحاسبة بشكلها الحالي مفتاحا أساسيا لتطور عالم المال والأعمال لما توفره من معلومات دقيقة وتنبؤات مدروسة عن المناخ الاقتصادي العالمي، هذا بفضل مواكبتها للتطورات الاقتصادية والتحولات الجذرية التي مرت بها البشرية ولازالت تعيشها خصوصا بعد ظهور تكنولوجيا الإعلام الآلي ورقمنه التعاملات التجارية، فماهي المحاسبة وكيف بدأت وتطورت؟

1. المطلب الأول: تاريخ المحاسبة

لقد ظهرت حاجة الإنسان للمحاسبة منذ القدم، وتطورت هذه الحاجات بمرور العصور، ففي العصور الأولى قبل اكتشاف الكتابة كان الإنسان يستعين بالحصى تعداد رؤوس قطيعه ورقابته، ويمكنه استنتاج زيادة الماشية أو نقصانها بالمطابقة بين الحصى ورؤوس القطيع.

بظهور الكتابة كانت المحاسبة في بدايتها مرادفة للحساب والعد، وبقيد منفرد جسدت في جداول حسابية وإحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذاك من عمليات تبادل ومقايضة بين الأفراد والجماعات، وظهرت الآثار الأولى، من شكل هذه المحاسبة في شرائع حمورابي بين 3500 – 4000 ق م.

بقيت المحاسبة على هذا النحو تسجل العمليات المالية ذات أثر على الغير فقط لمدة طويلة، لكن عند تطور التجارة واتساعها ومع تعدد وتنوع العمليات المالية لم تعد المحاسبة بشكلها لأول تلبي حاجة أصحاب المشاريع، فتصاعد الاهتمام بتطوير المحاسبة منذ القرن 11م، ويتفق العلماء أن أول ما كتب في المحاسبة كان في 1494 م من طرف الراهب وأستاذ الرياضيات في جامعة ميلانو الإيطالي لوقا باسيولي LocaPacioli وذلك في كتابه المعنون[1]:

« **Summa de arithmatica geometric proportioni de compuieset proportionalita** »

أهم ما جاء في كتابه هذا:

- تفسير أسلوب القيد المزدوج الذي يعود ابتكاره إلى نهاية ق 14 م والذي يعتبر انقلابا كبيرا في ميدان المحاسبة.
- تنظيم العمل المحاسبي لأول مرة وذلك بتحديد سجلات محاسبية أساسية ثلاث: المذكرة، اليومية ودفتر الأستاذ.
- لأول مرة إعداد حساب الأرباح والخسائر بقياس الربح الدفتري للمؤسسة في نهاية الفترة.

[1] بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الجزء الأول، منشورات كليك، المحمدية– الجزائر، الطبعة الثانية 2015 ص 12

بهذا كان الهدف من المحاسبة هو حماية أصول المؤسسة وتحديد المسؤولية وحل النزاعات، وبقيت الممارسات المحاسبية على ما هي عليه إلى غاية ظهور الثورة الصناعية في النصف الثاني القرن 18 م التي أحدثت تقدما هالا في الفكر الاقتصادي بصفة عامة نظرا لتطور وتعقد التكنولوجيا الذي أدى إلى تنشيط حركة النقل البري و البحري، و تطور حجم الوحدات الاقتصادية فتقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت نشاطا موازيا للمؤسسات التمويلية، إضافة لتقسيم العمل و انتقال الملكية من الملكية الفردية للمشروع إلى أنواع جديدة كشركات التضامن ثم شركات الأموال، هذه الأخيرة أدت بدورها إلى انفصال ملكية المشروع عن إدارته، بهذا كله انتقلت أغراض المحاسبة من الرقابة و الحماية إلى أغراض القياس و تقييم الأداء[1].

ولا يهمل المؤرخون مساهمة المسلمون في تطوير المحاسبة بالتحول إلى نظام العد العشري بإدخالهم الصفر على النظام الهندي وما كان لذلك من أهمية تسهيل الحسابات بالإضافة إلى إدخالهم الكثير من النظريات والمفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى حول، ومبادئ استخدام الموازنة العمومية، وتقسيم المال إلى عروض قنية وعروض التجارة والأثمان، والدواوين (الواردات، الصدقات، الخراج) التي كانت تطبيق مبكر لما يعرف حاليا باليوميات المساعدة وغيرها من الأفكار التي كان لهم السبق في ممارستها[2].

منذ ق 18 إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بهدف تطوير المحاسبة و جعلها أكثر فاعلية في تلبية حاجة مستعمليها و هذا نظرا لما تلعبه الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة 1853 م في بريطانيا ثم تبعتها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الأمريكية و غيرها من الدول، غير أن أكثرها تأثيرا على الممارسة المحاسبية هي هيئة IASC لجنة المعايير المحاسبة الدولية التي تشكلت سنة 1973 بموجب اتفاقية جمعت هيئات مهنية محاسبية للدول المتقدمة، و هي التي تحولت إلى IASB مجلس المعايير الدولية المحاسبية المسئولة على نشر المعايير المحاسبية و الإفصاح المالي الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف لدول تجاوبا مع الحاجات التي رافقت العولمة و الناتجة عن تحرير التجارة العالمية، انتقال رؤوس أموال المستثمر، ظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى ، و انفتاح الدول للاستثمار الدولي[3].

بظهور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطورها وتعديلها المستمر كلما اقتضت الحاجة إلى ذلك تم وضع الأسس النظرية للمحاسبة وتحسين مستوى الإفصاح للمعلومات المحاسبية.

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص13

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص13

[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص14

2. المطلب الثاني: ماهية المحاسبة

إن أصول المحاسبة القديمة وتطوراتها المتتالية جعل تعريفها يختلف من عصر إلى عصر منذ أن كانت تعتبر عملية للعد والحساب إلى أن أصبحت تخصصا قائما بحد ذاته ولهذا نجد أن هناك العديد من التعريفات للمحاسبة، والعديد من اجتهادات الاختصاصيين الذين طوروا وغيروا من تعريفها في محاولة للانسجام ومواكبة التغيرات التي طرأت عليها، نذكر بعضها:

لقد عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية(AAA) سنة 1940 م على أنها "عملية تشخيص وقياس وإيصال المعلومات المالية للأطراف ذات العلاقة بحيث تمكنهم من الحكم على الأمور المالية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها."

أما معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكي (AICPA) فعرفها سنة 1970 م بأنها " نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا بالنسبة لمنشأة معينة بهدف أن تكون مفيدة لمساعدة ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الرشيدة."

وعرفتها لجنة الأصول المحاسبية الدولية كما يلي "تعتبر المحاسبة علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي".[1]

و في سنة 2001 م عرفها Belverd E. Needles Jr. كالتالي:[2]

المحاسبة ليست نهاية في حد ذاتها، إنما هي نظام للمعلومات يختص بقياس، معالجة، ثم إيصال المعلومات المالية عن المؤسسة للأطراف ذات مصلحة حتى تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة.

أما في الجزائر فعُرفت المحاسبة على أنها:

"تقنية كمية للإدارة تهدف في المقام الأول إلى تنظيم ومراقبة وتوقع نمو الشركة وأيضًا التنمية الاقتصادية للأمة " حسب المخطط الوطني للمحاسبة[3]. PCN

[1] إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول، دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن– عمان، الطبعة الأولى 2010م، ص17 – 18

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ص 15

[3] D. SACI, la comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne, OPU, ALGER, 1991. Page 47 بالتصرف

من جهته عرفها النظام المحاسبي المالي الجديد بأنهانظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيا تقاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في السنة المالية.[1]

ويمكن تعريف المحاسبة على أنها أحد العلوم الاجتماعية، التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه، في المؤسسات الاقتصادية، على اختلاف أنواعها، وكذلك في مجالات النشاط الإنساني الأخرى. وتنحصر الوظيفة الأساسية للمحاسبة في تسجيل العمليات المالية، في صورة نقدية (والتي تحصل بين المؤسسة والغير، أو تلك التي تحصل داخل المؤسسة نفسها) بالدفاتر والسجلات، ثم تبويب تلك العمليات وتلخيصها، بهدف إعداد التقارير الدورية وغير الدورية، عن نتائج النشاط، لتقديمها إلى الإدارة العليا أو غيرها من المستويات الإدارية – سواء في داخل المؤسسة أو خارجها – لمساعدتها على إدارة النشاط في المستقبل، واتخاذ العديد من القرارات الخاصة بتوجيه الموارد نحو استخدامات المطلوبة لها.[2]

واستنادا لما سبق يمكننا تعريف المحاسبة بأنها عملية جمع المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتبويبها وتسجيلها ومعالجتها وتقييمها وترتيبها بهدف إصدار قوائم ومعلومات دقيقة وصادقة ومبسطة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على مستخدمي هذه المعلومات.

ينقسم مستخدمي المعلومات إلى نوعين مستخدمين داخليين ومستخدمين خارجيين

المستخدمين الداخليين:

- المستثمرون: يعد المستثمرون من أكثر الأطراف المرتبطة بالشركات وتقاريرها المالية، وتعد هذه الفئة أكثر تعرضا للمخاطر وتحمل مما قد يترتب عليها من خسارة في حال فشل الشركة في تحقيق أهدافها، كما أنهم أكثر الأطراف استفادة من العائد في حال نجاحها، لذلك يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون إلى المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ذات العلاقة بالشركة والتي قد تأخذ صيغة استثمارية أو صفة رقابية أو الاثنين معا لذلك يمكن القول إن فئة المستثمرين يهمهم الحصول على:
  - معلومات على الأرباح الفعلية المحققة.
  - الأرباح المحتسبة للسهم الواحد.
  - القيمة السوقية للسهم الواحد ومعدلات نمو آسهم المنشئات المماثلة.

[1] المادة رقم 03 من قانون رقم 11– 07مؤرّخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق 25 نوفمبر سنة 2007

[2] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة الجزء الأول، من المنشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، ص17

- معلومات عن كفاءة إدارة الشركة في رسم سياستها التمويلية، ومن ثم مدى كفاءة في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة للشركة.

- الإدارة:تبدو حاجة الإدارة إلى المعلومات أكثر إلحاحا وأهمية من حاجات الأطراف، والسبب في ذلك يتمثل في نشاط الإدارة والمتمثل في التخطيط والرقابة ولتقييم وإعداد التقارير عن نتائج أنشطتها.
- العمال: يهتم العمال والمجموعات المماثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار ربحية المنشأة التي يعملون فيها، كما يحتاجون إلى المعلومات لاستخدامها في تعزي مطالبهم الخاصة بزيادة المرتبات أو الحصول على مزايا أخرى.

ويتمثل المستخدمين الخارجيين فيما يلي:

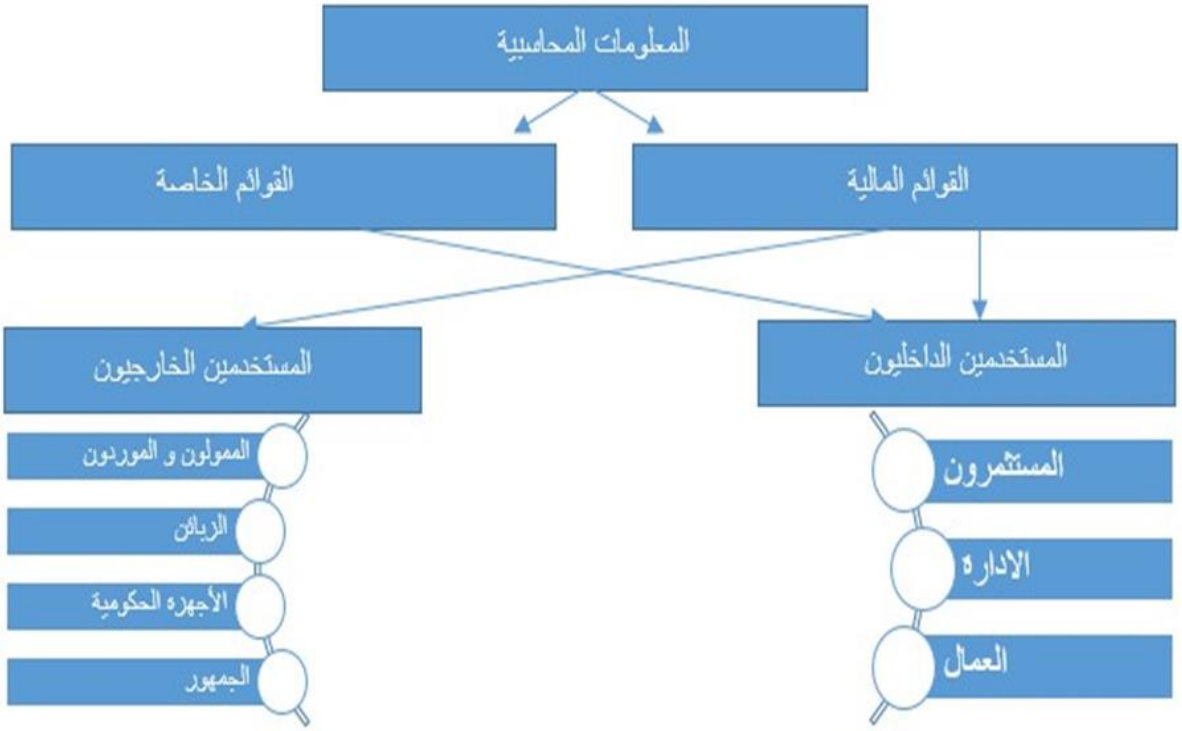
- الممولون والموردون:يهتمون بالمعلومات المالية التي تمكنهم من تقدير مدى إمكانية الإقراض البيع بالأجل، والتأكد من توفير السيولة النقدية الكافية لدي طالبي القرض أو منح الائتمان، بحيث يستطيعون تسديد ما عليهم في تاريخ الاستحقاق
- الزبائن:يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع أو الشركة من عدمه، كما يهتمون بنوعية وجودة الخدمات المقدمة ومواعيد توفيرها.
- الأجهزة الحكومية: تهتم الدولة ومؤسساتها المختلفة بالمعلومات المالية لتحقيق أغراض الدولة، كتحديد السياسات الضريبية مدى تطابق المعلومات المالية مع القوانين النافذة في الدولة، كما تحتاج الدولة المعلومات التي تستخدم كأساس لإحصاءات الدخل القومي، وإحصاءات مشابهة أخرى.
- الجمهور:ويقصد بالجمهور الأشخاص الذين يقعون خارج نطاق الفئات السالفة الذكر والدين يعكسون طموحات وتصورات الشعب بصفة عامة وتهتم هذه الفئة بالمعلومات المالية والتقارير المالية الأخرى حول نشاط المنشأة ونموها،واتجاهها وهل يصب في مصلحة المجتمع وتحقيق رفاهيته،وأثر المنشآت على البيئة والأضرار الناتجة عن مزاولة هذا النشاط والوسائل الكفيلة بتجنبها مستقبلا.[1]

ويمكن تلخيص علاقة نظام المعلومات المحاسبي مع مستخدميه في الشكل الموالي [2]:

[1] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري–التطبيقات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، طبعة 2، 2009 ص 32–35.

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ص 17

شكل01: مستخدموا المعلومات المحاسبية



المصدر: بن ربيع حنيفة، ص17

3. المطلب الثالث: مبادئ وأسس المحاسبة

باعتبار المحاسبة المالية فرع من فروع المعرفة، لا بد أن تبنى على إطار نظري يعتمد عليه في إرساء القواعد المحاسبية وتطبيقاتها العملية، حيث يعرف FASB هذا الإطار بكونه دستور ونظام متماسك منطقيا من الأهداف والأساسيات المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير متسقة وأن تصف طبيعة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية.

يشمل الإطار النظري أو المفاهيمي للمحاسبة المالية الذي تمتد جذوره إلى نظرية المحاسبة على الفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية وبعض المفاهيم الأساسية في المحاسبة.

تعرف الفروض المحاسبية بأنها مجموعة من المسلمات مستخلصة من البيئة المحيطة بالمؤسسة، بجوانبها المختلفة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وهي الأساس الذي تشتق منه المبادئ المحاسبية، ومن أهم الفروض المحاسبية نذكر التالي:

- **فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق (التعهد):** يقصد بها أن العامل المولد لتسجيل العمليات هو حدوث العمليات ونشأة الالتزام بين الطرفين، ولا ننتظر حتى حدوث التدفقات النقدية الموافقة لها لنقوم بعملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية، حيث تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث.[1]
- **فرض استمرارية النشاط:** أي أن المؤسسة مستمرة في نشاطها في ظل الظروف العادية، ويتم إعداد المعالجات المحاسبية بناء على الحاضر والمستقبل حيث تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان نشاطه في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تؤدي إلى التصفية أو التوقف عن النشاط. [2]
- **فرض استقلالية الذمة المالية:** ونقصد بها أن المؤسسة تكتسب صفة الشخصية المعنوية وهي مستقلة ماليا عن مالكيها، بحيث يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال مالكيها، وعليه كل عملية تتم بين المؤسسة ومالكيها تعامل كأنها تمت مع الغير، كما أن المؤسسة مالكة لموجوداتها ومسئولة عن التزاماتها اتجاه الآخرين، حيث يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، كما يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات مالكيها. [3]

أما المبادئ المحاسبية هي عبارة عن القواعد أو القانون العام الذي يجب الالتزام به في التطبيق العملي، والمبادئ هي مشتقة من الفروض السابقة، ونذكر أهمها كالتالي:

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يكون عنصر ما ذو أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسألة نسبية، وبمقتضى مبدا الاهمية النسبية فإنه: [4]
  - يجب أن تبرر الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان.
  - يمكن جمع المبالغ الغير معتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
  - يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية للمعلومات التي يحملونها عن الواقع.
  - يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.
- **مبدأ استقلالية الدورات:** ومفاده اعتبار نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن نتيجة الدورات السابقة أو اللاحقة لها، فكل دورة تتحمل بمصاريف وإيرادات الأحداث الخاصة بها فقط، وتشير المادة 12إلى أنه: تكون نتيجة

---

[1] المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26 مايو2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ص11

[2] المادة 7 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[3] المادة 8 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[4] المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط. [1]

الدورة المحاسبية: يفترض تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة، تسمى الدورة المحاسبية، والتي تقدر بسنة ميلادية 12 شهر تبدأ من N/01/01 تنتهي في N/12/31 يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المؤسسة.

- **مبدأ الحيطة والحذر:** ينص هذا المبدأ على أنه لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعبر عن واقع المؤسسة، بحيث يجب تقديم تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة على المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، لذلك لا ينبغي أن يضخم في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما يجب ألا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء. [2]
- **مبدأ الثبات في إتباع الطرق المحاسبية:** وينص هذا المبدأ على ضرورة التزام المؤسسة بإتباع طريقة واحدة في إعداد القوائم المالية لا تغيرها من فترة لأخرى، ومن نتائج هذا تطبيق هذا المبدأ، أن يؤدي إلى سهولة إجراء المقارنات بين مختلف الدورات المحاسبية والمالية، وتنص المادة 05من المرسوم التنفيذي 156/08بأن: الطرق المحاسبية تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية. [3]
- **مبدأ التكلفة التاريخية:** تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للتثبيتات والمخزونات...إلخ، أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها وطبقا لهذا المبدأ فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون والتي تخضع للقيد المحاسبي. حيث يجب تقيد في محاسبة الكيان عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية. [4]
- **مبدأ المطابقة بين الميزانية الختامية والميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية لسنة السابقة. [5]
- **مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني:** وفقا لهذا المبدأ ينبغي تغليب الجوهر على الشكل فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا

[1] المادة 12 و 13 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[2] المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[3] المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[4] المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[5] المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني، حيث تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني . [1]

- **مبدأ الإفصاح التام:** ينص هذا المبدأ على وجوب نشر كافة المعلومات المحاسبية الضرورية في تقاريرها المالية السنوية بشكل تام، كامل وشامل، وأن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة لقرائها مع عدم جواز حذف أي معلومة جوهرية تكون مفيدة للأطراف المهتمة. [2]

إن الاتجاه التقليدي في الإفصاح يهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية، فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة للمستثمر الذي له معرفة محدودة، مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في السوق المال.

أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدقة يعتمد عليها المستثمرون والمحللون في اتخاذ قراراتهم

- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يجب أن تكون مقاصة بين الحسابات للأصول والخصوم في الميزانية، أو بين حسابات التكاليف والإيرادات، في جدول حسابات النتائج وذلك لكي تظهر الحسابات في القوائم المالية للدلالة على طبيعتها. [3]
- **القياس النقدي (اتفاقية الوحدة النقدية):** تهتم المحاسبة فقط بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود كما يجب على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني اعتماد العملة الوطنية في قياس كل التدفقات الاقتصادية، ويعد الدينار الجزائري الوحدة النقدية الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، و لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، أما في حالة الأحداث والمعاملات التي تقع بالعملة الأجنبية فقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق معالجتها. [4]
- **مبدأ القيد المزدوج:** تسهيلا لعمليات المراجعة والرقابة، يقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين (مدين، دائن)، شرط أن تتساوى في كل عملية المبالغ المسجلة في الجهة المدينة مع تلك المسجلة في الجهة الدائنة. [5]

---

[1] المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[2] المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156/08 مرجع سابق

[3] المادة 15 من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي

[4] المادة 12 و 13 من القانون رقم 07-11 مرجع سابق

[5] المادة 16 من القانون رقم 07-11 مرجع سابق

2) المبحث الثاني: توحيد المحاسبة الدولية

إن إتخاذ قرار المستثمر يتطلب معلومة واضحة وقابلة للمقارنة فيما يتعلق بقواعد تطوير المعلومات المالية وموثوقيتها، من أجل تحقيق هذه الأخيرة يتطلب تطوير سلسلتين من المعايير ألا وهي المعايير المحاسبية والمعايير المهنية (المعايير المحاسبية تقوم على تحديد المبادئ المحاسبية وقواعد تقييم وعرض المعلومات المالية، يجب أن تعرف من قبل الأطراف الآخذة في سلسلة المعلومات المالية "معدو الحسابات، المدققون، المحللون الماليون، المستخدمون") و (معايير مهنية تحدد المحتوى والمنهجية لتنفيذ مهام المهنيين المحاسبيين).

إن ظاهرة عولمة الأسواق المالية جعل من الضروري انتشار معايير مشتركة لتطوير ومراقبة المعلومات المالية على المستوى الدولي (المعايير المحاسبية IFRS، معايير التدقيق IAS).

1. المطلب الأول: المحاسبة الدولية

لم تعد المحاسبة مجرد وسيلة إثبات (وفقًا للقانون التجاري) أو نظام ضروري لحساب الضريبة على الأرباح (المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، إنها الآن أداة لا غنى عنها للخدمة. تحصيل معلومات للمديرين التنفيذيين والمساهمين والأطراف الثالثة، لاتخاذ القرارات وتمكين مقارنة لأداء الشركات.

بعد ذلك، يكون إطار المحاسبة المعترف به على المستوى الوطني محدودًا جدًا نظرًا لأنه من الضروري التفكير على نطاق عالمي وليس فقط محصورة في بلد ما.

المحاسبة، التي تسمى الآن بالمحاسبة المالية، هي أداة لإنتاج البيانات المالية التي توفر معلومات موثوقة وذات صلة وشفافية للمديرين التنفيذيين،المساهمين والأطراف الثالثة، تتيح هذه المعلومات اتخاذ القرارات ومقارنة الأداء. في عالم يكون فيه رأس المال والأسواق والشركات دولية، يجب أن تكون المحاسبة دولية أيضًا لتحقيق هدف القياس والمقارنة.

1) مفهوم التوحيد المحاسبي

حسب المخطط المحاسبي المراجع (PCR) لسنة 1982، فإنه يتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى[1]:

- تحسين المحاسبة؛

[1] مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" ، مجلة الباحث /عدد01/ 2002،ص52-53

- فهم المحاسبات وإجراء الرقابة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية في (الوقت والمكان)؛
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط والأمة؛
- إصدار الإحصائيات.

كما تناول (La Rousse) تعريف التوحيد المحاسبي بما يلي: " التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد لتنظيم محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:

- القطاع الأساسي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد أو الاستغلال المناجم؛
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛
- القطاع الثالث للتجارة الخارجية؛

تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد، كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث والمعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرافقة للقوائم المالية، لهذا فإن التوحيد المحاسبي يجري على المستويات الثلاثة التالية[1]:

- على مستوى المبادئ: إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها.
- على مستوى القواعد: ويشمل في هذا المستوى توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:
  - ✓ حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، والتي يمكن استخدامها فعلا لتحقيق أهداف المحاسبة؛
  - ✓ الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛
  - ✓ الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة؛
- على مستوى توحيد النظم: ويشتمل التوحيد في هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها .

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 53

تستجيب المحاسبة لما يحدث في العالم من تطورات واستحداثات، فالحاجة الأساسية للمعلومة والاتصال، بالإضافة لعالمية تصنيف التدفقات الاقتصادية وتعميم المعالجة الإلكترونية للبيانات هي أحد أهم النقاط التي نادت المعايير المحاسبية الدولية لتوحيد المحاسبة.

2) أسس التوحيد المحاسبي الدولي

يرتكز التوحيد المحاسبي الدولي على الجوانب التالية[1]:

- ✓ توحيد الدليل المحاسبي والمعايير المحاسبية، الأسس والقواعد والمفاهيم والفروض والمبادئ، أو ما يعرف بالإطار التصوري.؛
- ✓ توحيد مدلول وسريان ومعالجة الحسابات والقوائم الختامية وأسس إعدادها؛
- ✓ توحيد نماذج الموازنات التخطيطية وأسس إعدادها .

فالتوحيد المحاسبي يعتمد على التأهيل العالي، وتجويد العمل المحاسبي ابتداء من إنتاج العملية المالية ومستنداتها (وثائق الإثبات)، وصولا إلى الإبلاغ المحاسبي من خلال الكشوفات المالية، وكلها تقتضي الدقة والتحري في تطبيق معايير التوحيد المحاسبي .

والتوحيد المحاسبي يرتبط من جهة أخرى بالإطار التصوري الذي يتمثل في جملة المفاهيم الأساسية والفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى معاير محاسبية حيث ليس شرطا أن تكون هي نفسها معايير المحاسبة الدولية، وإلا لما كان لعديد الدول معايير محاسبية خاصة بها مثل ولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، فرنسا، مصر، السعودية، تونس، مع ملاحظة أن الجزائر أشارت إلى استحداث تلك المعايير والتي لم يتم إنجازها بعد.

من جهة ثاني أن عملية التوحيد تعرف تغييرات متواصلة باستحداث معايير التقارير المالية الدولية وإلغاء بعض معايير المحاسبة الدولية في مقابل ذلك .

قبل الحديث عن الأهداف نوضح أهم معوقات التوحيد[2]

إن عملية التوحيد باعتبارها الخطوة الهامة في إرساء توافق الأنظمة المحاسبية، بغية إيجاد لغة موحدة خاصة في الظروف الاقتصادية المتجهة نحو الانفتاح، وتحرير حركة رؤوس الأموال والاستثمار،

[1] د.العياشي عجلان، محاضرات معايير التقارير المالية الدولية IFRS،والمعايير المحاسبية الدولية IAS ، جامعة المسيلة، 2017/2016، ص 21،22

[2] مداني بن بلغيث،إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" مجلة الباحث/عدد2002/01، جامعة ورقلة،ص55

تصطدم بعدة عوائق منها ما هو شكلي ومنها ما هو جوهري قد يهدد في ظل تضارب المصالح، عملية التوحيد المحاسبي برمتها.

ونذكر أن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكانية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توافرها في الوحدات الاقتصادية، وكذلك فالقواعد والمبادئ المحاسبية لابد وأن يتم تطبيقها في ظل توافر ظروف معينة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى أو من محيط إلى آخر، لأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها.

كما أن غياب خاصية التجديد للمعايير المحاسبية من خلال غياب وظيفة الاتصال بين هيئات التوحيد والأطراف المستقبلة للمعايير، للوقوف عند درجة القبول والتبني للمعايير من طرف هؤلاء، وكذلك الوقوف عند احتياجات هذه الأطراف من الحلول للمشاكل التي تواجهها، زاد من حدة هذا المشكل لأننا أصبحنا في وضعية شبه قطيعة بين الهيئات المكلفة بالتوحيد والأطراف المعنية بها (المؤسسات).

ولما كانت المحاسبة تسعى إلى تسيير العلاقات التعاقدية بين مختلف الأعوان الذين يستثمرون داخل المؤسسة، بهدف تعظيم مردودية استثماراتهم، فإنه لا محالة أن هذه المعايير سوف يكون لها نتائج اقتصادية على مختلف الأطراف، لأن الاختيارات المحاسبية المفروضة من قبل هيئات التوحيد من الممكن أن تؤثر على القرارات المالية للمؤسسة، فتسير النتائج عبر الاختيارات المحاسبية يجد حاليا حدودا خاصة مع عدم السماح في بعض الحالات بخيارات بديلة[1].

3) أهداف توحيد المحاسبة

هذه الأهداف التي تفرض توحيد المحاسبة من خلال إتباع المعايير المحاسبية الدولية حيث هذه الأخيرة تسعى لتحري الدقة وبالتالي الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من بين هذه الأهداف نذكر أبرزها[2]:

توحيد السياق المحاسبي: الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، يهدف التوحيد في هذه المرحلة، إلى الرفع من انتاجيه المصالح المحاسبية، من خلال تتحرى الدقة.

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص55

[2] مداني بن بلغيث، مرجع سابق ص54

توحيد المنتج المحاسبي: الذي يمثل أساسا القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، إن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي الوحيد لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب ألا تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

2. المطلب الثاني: الجهات الفاعلة في توحيد المحاسبة الدولية

رجح البعض ما بين سنتي 1972 و1973 أن إحداهما تزامنت وظهور معايير المحاسبة الدولية، حيث تم فيها إيجاد المنظمات المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي، حيث قامت بتبني فكرة التوحيد المحاسبي الدولي من أجل الحصول على معلومة مالية متجانسة قابلة للمقارنة، وذات نوعية عالية.

وعليه سنتطرق إلى التنظيمات المنادية إلى التوحيد المحاسبي الدولي كالتالي :

- لجنة المعايير المحاسبة الدوليةIASC ؛
- مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB
- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدوليةSAC؛
- لجنة تفسيرات التقارير المالي الدولي IFRIC؛

1-لجنة المعايير المحاسبة الدوليةIASC

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات، عند إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.[1]

أهداف لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC):[2]

[1] أ/ مرزوقي مرزقي،أ/ حولي محمد- مجلس المعايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص6

[2] د.العياشي مرجع سابق ص 3

- إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافية وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- الحث على الاستعمال والتطبيق الدقيقين والصرمين لهذه المعايير.
- السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة.

2- مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1998، وبدأت لأحقا جهودا جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع استراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه استراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها، لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة1998 ورقة نقاش بعنوان " تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل" ، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلة اللجنة ، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع خلال مطلع سنة 1999، وتم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وفي01 أفريل 2001 تم استبدال لجنة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد كانت هيكلة تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كالآتي:[1]

- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشرة أمينا، يتم إختيارهم من قبل لجنة التعيين. ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وذلك حسب التوزيع التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية
- 06 أعضاء من أوروبا
- 04 أعضاء من أسيا
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي

[1] أ/ مرزوقي مرزقي،أ/ حولي محمد، مرجع سابق، ص 6، ص 7

كما أن 05 أعضاء من بين 19 عضوا يترك تعيينهم للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة. والباقي 03 يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم الآتي :

- تعيين أعضاء المجلس، ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير
- المراجعة السنوية الاستراتيجية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته
- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل
- مراجعة القضايا الاستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير.
- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.[1]

- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تأسس سنة2001 تأكيدا لمسعى التوحيد المحاسبي الدولي وحرصا على مسايرة التحولات والتغييرات في بيئة المال والأعمال الدولية، ولأن الإبلاغ المحاسبي أصبح لا يلبي احتياجات متخذي القرار في الاستثمار والتمويل، والأطراف ذات العلاقة، فتم التوجه إلى إيجاد مؤسسات الإبلاغ المالي، وبالتالي استحداث معايير للتقارير المالية الدولية.

تم ذلك منذ سنة 2001، وهي في تغيير وتحيين مستمر، مع التوسع في معايير التقارير المالية الدولية والتقليص من معايير المحاسبة الدولية،ويتكون من[2]:

- ✓ لجنة تنفيذية مهمتها إيفاد الخبرة وإعداد المعايير وتبنيها.
- ✓ لجنة الرقابة.

[1] أ/ مرزوقي مرزقي،أ/ حولي محمد، مرجع سابق، ص 7

[2] د. العياشي عجلان– مرجع سابق ص25

- ✓ لجنة الشرح والتغيير.
- ✓ اللجنة الاستشارية للتغيير.

- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي[1]:

- تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالميا، العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالميا، والمبنية على مبادئ محددة بوضوح، ينبغي أن تتطلب هذه المعايير وجود معلومات في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية، وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستثمرين والمشاركين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية في صنع القرارات الاقتصادية، وذلك من أجل المنفعة العامة؛
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- مراعاة احتياجات مختلف أنواع وأحجام المنشئات، حسبما يكون مناسبا في الظروف الاقتصادية المختلفة؛
- تعزيز وتسهيل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كونها المعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية SAC

يتكون هذا المجلس من 49 عضوا، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)،ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال(IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلعه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.[2]

4- لجنة تفسيرات التقارير المالي الدولي IFRIC

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) لتحل محل اللجنة السابقة(SIC)، وتتكون هذه اللجنة من اثنا عشر عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة

[1] https://specialties.bayt.com/ar/specialties/q/358182 visiter le 14/04/19 à 18:11

[2]/ مرزوقي مرزقي،أ/ حولي محمد، مرجع سابق، ص 8

وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.[1]

3. المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية

جميع المنظمات التي تطرقنا لها في المطلب السابق تتكفل بالبدء بمعايير محاسبية متماثلة لتحديد مضامين المصطلحات والمفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية وكذلك القوائم المالية، وأشكال عرضها والإفصاح عما تتضمنه من عمليات، ووضع وإعادة صياغة المعايير المحاسبية الدولية استنادا إلى استراتيجية علمية وعملية تعتمد على إطار نظري موحد تساير الانفتاح الاقتصادي العالمي وتؤدي إلى تحسين المعايير الدولية الحالية والقدرة على استنباط معايير جديدة حسب ما تقتضيه المتطلبات الاقتصادية.

- **مفهوم المعايير المحاسبية الدولية**

فالمعايير المحاسبية الدولية تعبر عن أدوات قياسية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس، والتقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية[2] .

المعايير المحاسبية الدولية عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولا ممكنة وقابلة للتطبيق، ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة[3] .

في حين يعرفها آخرون على أنها " تمثل محاولة هامة لتقليص فرص الاختلاف بين التطبيق العملي وجعل نتائج الوظيفة المحاسبية أكثر قابيليه للمقارنة ."

اشتقت كلمة معيار من ترجمة الكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج من خلاله يتم تحديد شيء ما كالطول والوزن،درجة جودته.... إلخ، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث الاقتصادية والظروف التي تؤثر على مختلف الكشوف المالية وإيصال المعلومات إلى مختلف المتعاملين، والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على نتيجة المؤسسة كالتثبيتات مثلا، وحسب المفهوم الوارد من

[1]/ مرزوقي مرزقي،أ/ حولي محمد، مرجع سابق، ص 8

[2]محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس، ص48

[3]شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول) مكتبة الشركة الجزائرية بوداود سنة 2008 ص126

لجنة القواعد الدولية أن القاعدة المحاسبية " عبارة عن قاعدة يعتمد عليها لممارسة المهنة والمقبولة قبولا عاما تؤدي إلى تقليل درجة العمل الفني وتحديد طبيعة المسؤولية المهنية[1] ".

تعددت التعاريف حول معايير المحاسبة الدولية حيث أن كلها تصب في مغزى واحد ألا وهي[2]:

- المعيار مرشد أساسي أو بيان كتابي يتضمن طريقة أو أكثر لمعالجة عملية محاسبية معينة.
- يساعد المعيار في إرشاد وتقييم التطبيق للتوصل إلى معلومات محاسبية مفيدة للمستخدم.
- المعيار يمثل أحكاما تتعلق بعنصر معين من القائم المالية أو نوع معين من العمليات والمشاكل المحاسبية.
- يركز على القياس والتقرير المحاسبي بهدف رفع كفاءة الوظيفة المحاسبية.
- يتم إصداره من طرف جهاز أو هيئة حكومية حتى الاعتراف والقبول به.

➢ أهمية معايير المحاسبة الدولية

جاءت أهمية بناء معايير محاسبية دولية من قبل المنظمات المحاسبية لتتويج العديد من الأسس التي تهدف لتوحيد الفكر المحاسبي ومن أبرزها[3]:

- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة؛
- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية؛
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظرية الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية؛
- إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة وتعتبر كذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشراف من أطراف خارجية.

➢ أسباب تعدد معايير المحاسبة الدولية

---

[1] د.العياشي عجلان، مرجع سابق ص4

[2] توفيق، محمد شريف رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسة لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية مجلة الإدارة العامة، العدد 5، الرياض. 1987 ص 8

[3] صلوح محمد العيد، آليات تغطية البنوك لمخاطر سعر الصرف باستخدام المشتقات المالية ،دراسة حالة مجموعة بنك سوسيتي جنرال –خلال الفترة 2013، –1999مقال منشور في المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية ،عدد 01/2015، ص.55–43ص

من الصعب تحديد سبب وحيد مسئول عن تعدد المعايير كون التعددية هي تحصيل حاصل عدة عوامل اقتصادية، سياسية اجتماعية وتكنولوجية واكبت التطور المهني والأكاديمي للمحاسبة، سنخص بالذكر أهمها[1]:

- كان لحدوث الأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف القرن الماضي، وما ترتب عليها من عمليات تصفية واندماج بين الشركات المساهمة الكبيرة وما تلى ذلك من تكتلات تجارية واقتصادية دولية وظهور الشركات متعددة الجنسيات، الأمر الذي ساعد على ظهور المنظمات المهنية وتعاظم دورها بحيث أخذت تفرض نفسها ووجودها على الدولة والمجتمع المالي، ولعبت دورا أساسيا في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي، ما ترتب عليه إصدار معايير محاسبية جديدة لمواجهة الظروف المستجدة، بالإضافة إلى تأثر معظم دول العالم بموجات التضخم وما ترتب عليها من إعادة النظر في فرض ثبات النقد بأنه غير واقعي مما أدى إلى إصدار معايير جديدة تتعامل مع ظاهرة تغير الأسعار.
- تأثير جماعات الضغط ونجاحها في أن تتدخل في عملية وضع معايير المحاسبة وتوجيهها لأغراض معينة.
- اختلاف آراء الجهات واضعة المعايير واختلاف درجة الالتزام القانوني لكل منها يفسح المجال لتعدد المعايير وذلك من بلد لآخر وبالتالي على المستوى الدولي.
- يشير البعض على أن المبادئ المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية، لا سيما وأنها تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية في التطبيق العملي[2] .

➢ معايير المحاسبة الدولية والتحيينات التي أدخلت عليه إلى غاية سنة 2019

إن منظومة معايير المحاسبة الدولية تسعى لتحقيق أعمال التوحيد المحاسبي الدولي منذ 1973 إلى غاية يومنا هذا، حيث بلغت 41 معيارا (أنظر الملحق رقم 01)

يمكن عرض أهم المعايير المحاسبة الدولية التي سنتطرق لها في الجانب التطبيقي ومعايير الإبلاغ المالي[3]

معايير المحاسبة الدولية

[1] أ.رأفت حسين مطر،المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية- غزة، ص11-17

[2] أ.رأفت حسين مطر،المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية- غزة، ص11-17

[3] خماس هدى، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص تسيير بعنوان "مراجعة الحسابات في ض النظام المحاسبي المالي"، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر، 2012/2011 ص 101-103

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 :(IAS 01) عرض القوائم المالية**

يهدف هذا المعيار إلى عرض البيانات المالية للأغراض العامة في شكل كشوف محاسبية حيث تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة وتحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، وهذه الأخيرة تتكون من:

- الميزانية
- جدول حسابات النتائج
- جدول تدفقات الخزينة
- التغيرات في حقوق المساهمين وهو عبارة عن جدول مستقل يظهر فيه صافي ربح أو خسارة الفترة، المعاملات الرأسمالية....إلخ
- السياسات المحاسبية

ويطبق هذا المعيار في عرض القوائم والبيانات المالية على كافة المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين ويتولى مجلس الإدارة أو الهيئة المديرة أو مدراء المالية الإشراف على إعداد وتقديم القوائم والبيانات المالية، ويجب إعداد القوائم المالية على أساس الإستمرارية في النشاط، وعلى أساس محاسبة الإلتزامات.[1]

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 :(IAS 02) المخزون**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به.

ويقدم أيضا التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف، ويقدم الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون، ويوضع أساليب قياس تكلفة المخزون وطرق قياس التكاليف، يجب أنيطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون بإستثناء:

- عمليات التشغيل ناتجة عن بعض العقود
- الأدوات المالية

[1] المعيار الدولي IAS01، pdf

- المخزون من الدواجن، المواشي والحيوانات، المنتجات الزراعية، والمعادن الخام[1].

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 :(IAS 07)جدول تدفقات الخزينة[2]**

يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية، الاستثمارية، والتمويلية وذلك بمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفير السيولة وتوقيتها.

يجب على المؤسسة لأن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية، وذلك وفقا لمتطلبات المعيار وعرضها كجزء مستقل عن بياناتها المالية، ويجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية خلال الفترة المبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية التي هي عبارة عن مؤشر هام لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها، وتمويل استثمارات جديدة...إلخ

تدفقات من الأنشطة الاستثمارية والتي تظهر أهميتها في قسم منفصل بالقائمة وتوضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية أما أساسيات الأنشطة التمويلية فهي تفيد في التنبؤ بالحقوق والالتزامات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمؤسسة، وهنالك طريقتين للإفصاح على التدفقات النقدية أما بالطريقة المباشرة التي يتم بموجبها الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة في البيانات المالية.

أو بالطريقة الغير مباشرة حيث تتم بموجب تعديل الأرباح أو الخسائر بالعمليات غير النقدية أو البنود المؤجلة السابقة أو المستقبلية.[3]

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 :(IAS 08)الطرق المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبة والأخطاء**

جاء هذا المعيار لتحديد طرق اختيار السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية، إظهار الخصائص النوعية في القوائم المالية، وفي البيانات المالية.

---

[1] related:www.salem-m.sitew.com/fs/Root/d6vvu-IFRS_in_Arabic.pdf، ص115-117

[2] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_7_etat_des_flux_de_tresorerie، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

[3] مرجع سابق، http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_7_etat_des_flux_de_tresorerie،

يرتبط هذا المعيار بحركة المخزونات IAS 02 ، وضرائب الدخل IAS 12 ، في حالة ما إذا كانت الإغفالات المحاسبية تؤدي إلى فروق جبائية[1].

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 :(IAS 10)الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية**

ويهدف هذا المعيار إلى إظهار:

- التاريخ الذي يسمح فيه للمؤسسة بتعديل بياناتها المالية على القوائم المالية انطلاقا من الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية.
- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها قبل تاريخ إصدار القوائم المالية انطلاقا من الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية.
- حالة التصفية (نقل المسؤولية من مسير الشركة إلى المصفى) إذا كانت فرضية استمرارية النشاط غير مناسبة لها ارتباط قائم قبل تاريخ العمل بها.

يقدم إرشادات لتصنيف الأحداث التي تؤدي إلى تعديلات والأحداث التي لا تؤدي إلى تعديلات "أحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية[2].''

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 :(IAS 12)ضرائب الدخل المؤجلة**

يتناول هذا المعيار محاسبة آثار ونتائج الضريبة الحالية والمستقبلية، بحيث يتناول المعاملات والأحداث للفترة الحالية كالاسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول في قائمة الميزانية، ويهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والتبعات الجارية والمستقبلية للضريبة.

ويطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تضم ضرائب أخرى[3] .

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 :(IAS 16)المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات**

[1] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_8_methodes_comptables_changements_d_estimations_comptables_et_erreurs، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

[2] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_10_evenements_posterieurs_a_la_periode_de_reporting، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

[3] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_12_impots_sur_le_resultat ، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

جاء هذا المعيار من أجل تحديد المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية من خلال الاعتراف بالأصول بالإدراج المحاسبي، تقييم مبلغها المسجلة، وكذا تكاليف الإهتلاك، وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

يطبق هذا المعيار في ملكية الاستثمار من طرف المؤسسة، ويطبق أيضا على الممتلكات التجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الأصول والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة والأصول التي لا يشملها هذا المعيار[1].

❖ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 17: (IAS 17) المحاسبة عن عقود الإيجار– تمويل**

يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.

حيث يطبق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار باستثناء ما يلي:

- اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية.
- اتفاقيات الترخيص الخاصة[2].

معايير الإبلاغ المالي[3]

❖ **IFRS 01**تبني المعايير للتقارير المالية: يتضمن إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية وتهدف للاستخدام العام.
المؤسسة التي تتبنى معايير التقارير المالية لأول مرة هي تلك التي تقوم بإعداد ونشر قوائم مالية للاستخدام العام والمنسجمة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

❖ **IFRS 02**يتناول إصدار الأسهم أو الحقوق على الأسهم عوضاً عن سلع أو خدمات ومقتضيات الإفصاح عنها.

❖ **IFRS 03** يتبنى المعيار طريقة الشراء دون طريقة تجميع المصالح وضرورة تقويم كامل قيمة الأصول بالقيمة العادلة .

[1] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_16_immobilisations_corporelles ، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

[2] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_17_contrats_de_location ، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

[3] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/tableau_sommaire?fbclid=IwAR1276ZY-D0ki3IwPCWw822OLp1m_PG_fhMkyTT-46mDO_xwBEmbTmKlOzs ، تمت زيارة الموقع يوم 25-02-2019

- **IFRS 04**–تناول عقود التأمين وإعادة التأمين دون الأصول الأخرى.
- **IFRS 05**–تناول الأصول الغير متداولة التي تمت حيازتها بغرض البيع.
- **IFRS 06**–تناول استكشاف وتقويم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى، يطبق على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية.
- **IFRS 07**–تناول الإفصاح عن الأدوات المالية.
- **IFRS 08**–تناول القطاعات التشغيلية حيث يهدف هذا المعيار إلى حث الشركات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة فعاليات الشركة التي تمارسها وأثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة.
- **IFRS 09**تناول الأدوات المالية، غير عدة بنود في المعيار المحاسبي الدولي.IAS 39
- **IFRS 10**القوائم المالية المجمعة.
- **IFRS 11**–تناول الاتفاقيات المشاركة، حيث تبنى هذا المعيار مبادئ عرض المعلومات المالية للمؤسسات التي لها فوائد في المؤسسة التي تراقبها.
- المعلومات المقدمة حول المنافع الموجودة في الشركات الأخرى.
- **IFRS 13**–قياس القيمة العادلة.
- **IFRS 14**–حسابات المرحلة القانونية.
- **IFRS 15**إيرادات الأنشطة العادية سحب العقود الموقعة مع الزبائن، حيث عوض هذا المعيار المعياران " IAS11عقود الإنشاء" و" IAS 18 انتاجات الأنشطة العادية."
- **IFRS 16**–الإيجارات التمويلية، يعالج هذا المعيار العقود ذات الطبيعة الخاصة باتفاقيات الإيجار.
- IFRS 17عقود التأمين.

المبحث الثالث: إصلاح نظام المحاسبة في الجزائر والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي:

1. المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد

1- تعريف النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1] ".

[1]المادة رقم 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق

وقد تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما يتضمن الأصناف المحاسبية مع تحديد أسماء الحسابات، ووضع القوائم المالية، من جهة أخرى فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري يقترب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة باعتباره متوافق والمعايير الدولية المحاسبية[1] .

2- مميزات النظام المحاسبي المالي

يمتاز النظام الجديد بثلاث ميزات سنعرضها كالتالي[2]:

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكييف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية، IFRS/ IAS، اختار هذه الأخيرة.
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم ، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية، واللاإرادية.
- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين الحاليين منهم أو المستقبليين.

من الميزة الأخيرة نخلص إلى أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على:

- الإطار التصوري أو المفاهيمي، وهو نفسه الإطار التصوري لـ IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في: (الاتفاقات المحاسبية، الخواص النوعية للمعلومة المالية، المبادئ المحاسبية الأساسية) لذا فهذا النظام يسهل ويساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث الغير مدرجة في ن.م.م.
- إعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملحق.
- تقديم قائمة الحسابات، قواعد سير الحسابات، النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا .

3- خصوصيات النظام المحاسبي المالي

ما يميز النظام الجديد عن الممارسة المحاسبية السابقة ما يلي[3]:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية.
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم: القيمة العادلة.

[1] أ. عسلي نورالدين، مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة،2018/2017، ص16
[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 26
[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص27

- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج والإيرادات: تغير طرق الإهتلاك والمؤونات مثلا
- إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة أي ممولة المحاسبة وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية).
- إدراجه للاستثمارات المالية ضمن المثبتات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق.
- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

كل هذا يستدعي تغيير طريقة التفكير، طرق العمل، ونظام المعلومات في المؤسسة.

2. المطلب الثاني: تحديات وشروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص والاقتصاد الوطني بوجه عام يعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا المولود الجديد النظام المحاسبي المالي ومن التحديات التي ستواجه تطبيق هدا النظام نجد على العموم:

-أن النظام القديم تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، وبالتالي من الصعب التخلي عنه.

-تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي السابق " المخطط المحاسبي الوطني" لسنوات عديدة وأتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (منذ1976)، فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد وخاصة أنه من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من الفاتح من جانفي 2010 ويتم إلغاء أحكام القانون 75-35، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في دهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها؛

-العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هدا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه؛

-لم يتم اعتماد هدا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هدا النظام؛

-إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة،

- وهذا ما يؤدي إلى طرح الأسئلة التالية:

-كيف تستطيع هده المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها؟ وهل يكون نظام محاسبي واحد لكل الشركات أو يكون هناك تمييز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة، الحسابات الفردية والجماعية؟

-النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح علية بحكومة الشركات، وهدا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكيات متراكمة؛

-عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد؛

-غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهدا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هدا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة؛

-غياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة والتسيير.

لضمان نجاح عملية الانتقال، فقد وجدنا أنه تمت في البيئة المحاسبية الجزائرية مجموعة من القرارات والقوانين تهدف إلى تطوير الممارسات المحاسبية وتكييفها للتوافق مع المتطلبات الجديدة، ولعل أهمها

❖ **<u>لإجراءات التوافقية على مستوى وزارة المالية</u>:**

لقد جاءت التعليمة الوزارية رقم 02مؤرخة في 29أكتوبر 2009تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي مع سنة 2010، وتضمنت هذه التعليمة، الإجراءات العامة والأحكام الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الإجراءات الموضوعة للتنفيذ:

i. **المبادئ العامة:**[1] يجب أن يتم تطبيق النظام الجديد بشكل رجعي، إلا إذا كان مبلغ التصحيح الخاص بالسنوات المالية السابقة بشكل معقول لا يمكن تحديده، كما يجب على الكيانات:
   - إعداد ميزانية افتتاحية في أول جانفي 2010طبقاً للنظام الجديد؛
   - إعادة معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009 بهدف ضمان مستوى الكشوفات المالية المتعلقة بالسنة المالية؛2009؛
   - تقييد في رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية التصحيحات المتتالية لإعادة المعالجات المفروضة بفعل أول تطبيق للنظام المحاسبي الجديد؛
   - عرض في الملحق التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة؛

[1]وزارة المالية، تعليمة رقم 02تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ،2010مؤرخة في، 2009 /10/ 29ص4، ص.5

ذلك بالأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم الغير المقيدة مسبقاً:

حيث يستلزم التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي في الميزانية الافتتاحية إدراج الأصول والخصوم المعنية بتعاريف وشروط التقييد المحاسبي المقررة بمقتضى التنظيم الجديد.

وإلغاء بعض الأصول والخصوم غير المقيدة مسبقاً:

يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي الجديد في الميزانية الافتتاحية أيضا إلى إلغاء بعض الأصول والخصوم الظاهرة فالميزانية الافتتاحية والتي لا تتوفر على الشروط المحاسبية الواردة في التنظيم الجديد.

إعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم:

يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي الجديد في الميزانية الافتتاحية كذلك إلى إعادة ترتيب بعض مناصب الأصول والخصوم أو رؤوس الأموال في درجة أخرى.

معالجة معطيات المقارنة للسنة المالية :2009

بغرض ضمان قابلية مقارنة المعلومات المتعلقة بالسنة المالية 2010مع تلك المتعلقة بالسنة المالية ،2009يمكن للكيانات إعادة تعديل بصفة رجعية مناهج تقييم بعض مناصب الكشوف المالية للمعلومات المقارنة الظاهرة في الكشوفات المالية،2010لكن هذا في إطار عرض المعلومات المقارنة الظاهرة في الكشوف المالية.

بالإضافة إلى ذلك تضمنت التعليمة، استثناءات على التطبيق الرجعي للتنظيم الجديد، ومحاسبة تصحيحات الميزانية الافتتاحية.

ii. **الأحكام المحاسبية**[1]: إجراء الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي:

بغرض تحقيق عملية الانتقال يجب على الكيانات متابعة الخطوات التالية:

- إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني وحسابات النظام المحاسبي المالي وضمان أن مجاميع ميزان الدخول (SCF) مساوية مجاميع الإقفال(PCN) ، تكون إعادة فتح الحسابات محاسبياً تحت تصرف أحكام النظام المحاسبي المالي؛
- إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات وفصول مثل الواردة في النظام المحاسبي

[1]وزارة المالية، تعليمة رقم 02، مرجع سابق ، ص6 ص7

- الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداء من سنة 2009حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة فيما يأتي ولاسيما:
  - احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني
  - عدم احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية والتي لا توافق تعاريف وشروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي
  - تقييم كل عناصر الأصول والخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي

iii. **جدول إرسال المخطط المحاسبي الوطني / النظام المحاسبي الوطني:**بغرض تسهيل للكيانات عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، تم إعداد جدول تطابق تفصيلي بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات الجديدة في النظام المحاسبي المالي

❖ **الإجراءات التوافقية على مستوى المؤسسات الاقتصادية**

كان من المفروض أن يتم تطبيق النظام المالي المحاسبي بداية من سنة ،2009إلا أن وزارة المالية قررت تأجيل التطبيق بسبب الرفض الذي أظهره خبراء المصف الوطني المحاسبي بسبب عدم التحضير الجيد لتطبيق هذا النظام.

لقد حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ويمكن بموجب هذا القرار للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، خلال سنتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة.

وتضمن هذا القرار مايلي[1]:

1. بالنسبة للنشاط التجاري:
   - رقم الأعمال 10ملايين دينار جزائري.
   - عدد المستخدمين 9أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
2. بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:
   - رقم الأعمال 6ملايين دينار جزائري
   - عدد المستخدمين 9يعملون ضمن الوقت الكامل
3. بالنسبة لنشاط الخدمات وللنشاطات الأخرى:

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذامدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، مؤرخ في 2008/07/26 ص91

- رقم الأعمال 3ملايين دينار جزائري.
- عدد المستخدمين 9يعملون ضمن الوقت الكامل.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوي

كما جاء في إطار تحضير المؤسسات وفقاً للنظام الجديد، المرسوم التنفيذي رقم 110-09المؤرخ في 7 أفريل ،2009

يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، تضمن القرار 26مادة تطرقت بشكل تفصيلي بكل ما يخص المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ويهدف ألا يكون بينها وبين متطلبات النظام المحاسبي المالي أي تناقض[1].

❖ **الإجراءات التوافقية على مستوى الجباية:**

لقد جاءت هذه الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة للنظام المحاسبي المالي في كل من قانون المالية التكميلي 2009، وقانون المالية .2010والتي تمثل جزءا مهما لاستيعاب عملية تطبيق النظام بشكل فعال وبالتالي مساعدة المؤسسات في تطبيق الإجراءات الجديدة.

I. <u>أهم التعديلات التي آتى بها قانون المالية 2019[2] :</u>

المادة 4تتم أحكام المادة 140من قانون الضرائب والرسوم المماثلة حيث:

- تحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود طويلة الأجل التي يمتد تنفيذها إلى ما لا يقل عن سنتين محاسبتين المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات والمقتناة بصورة حصرية تبعاً للطريقة المحاسبية بالتسبيق)التقدم في النشاط(وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقود جزافية أو مسيرة. ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء و الحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق

المادة 5تعدل و تتم أحكام المادة 141من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث:

جاءت لتكيف القواعد الضريبية للخصم و الاهتلاك مع أحكام النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث يمكن:

- تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها.
- تسجيل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية،

[1]مرسوم تنفيذي رقم 110-09يحدد شروط مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، العدد ،21المؤرخ في 2009 /04/ 7ص، 4؛
[2]قانون رقم 01-09يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة ،2009العدد 44، المؤرخ في 2009/07/26، ص 4 ص 6.

- قبول مبدأ تكوين الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليها في المادة152.

المادة 6تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141مكرر2:

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

المادة 7تعدل وتتمم أحكام المادة 150من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي:

المادة150يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

19 %بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية، ويطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي 50%من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوته.

المادة 8تتم أحكام المادة 169من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بفقرة 3حيث:

تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي، في حين كانت تخصم من قبل في اجل أقصاه خمس سنوات.

المادة9 : تعدل أحكام المادة 171من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي:

المادة 171تخصم من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10 %من مبلغ هذا الربح في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي والوزير المختص بالقطاع.

المادة 10تعدل وتتم أحكام المادتين 185و 186من القسم الثامن (إعادة تقييم الأصول) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المادة 185يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه خمس سنوات؛

المادة 186يقيد فائض مخصصات الإهتلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

II. أما أهم التغيرات التي أجراها قانون المالية[1] 2010:

المادة 8تعدل أحكام المادة 141من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تم:

- إعادة تقييم الفترة المحددة لإهتلاك السيارات السياحية حيث رفعت قيمة الشراء للسيارة من 800000دج إلى 1000000 دج.
- منع تراكم الاحتياطات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو الطويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة.

المادة 9تمم أحكام المادة 144من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حيث:

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

المادة 10تعدل أحكام المادة 147من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث:

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن العجز الزائد ينتقل بالترتيب إلى السنوات الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، فقد تم تخفيض عدد السنوات من 5سنوات إلى 4سنوات.

أما في ما يخص الجانب التنظيمي وتطوير إدارة الضرائب، فهناك مرسوم تنفيذي يوجد قيد الدراسة، هذا المرسوم صدر في قانون المالية ،2009و هو إنشاء مصلحة للتحقيقات الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب، مهام هذه الهيئة السمح بإجراء " البحث الجبائي حول عدد معين من المساهمين " في مختلف المؤسسات، هؤلاء المساهمين المستهدفين من قبل الهيئة الجديدة، أولئك الذين " تفوق وتيرة النفقات تصريحاتهم الخاصة بمداخيلهم."[2]

كذلك فإن هذه المصلحة ستعود لها أيضا مهمة تحديد وإحصاء الأشخاص المعنويين والماديين الذين يفلتون جزئيا أو كليا من دفع الضرائب.

تهدف الحكومة من خلال استحداث هذه المصلحة إلى تعزيز آليات الرقابة، على كل المعاملات المالية وستساهم هذه الهيئة التي تستهدف مجالا محاسبيا وهو التهرب الضريبي في تقليص حالات عدم الامتثال للقانون المعمول به.

غير أن هذه الهيئة لم تر النور بعد مما يطرح الكثير من الأسئلة حول أسباب التأخير

❖ **الإجراءات التوافقية على مستوى القانون التجاري:**

رغم الإصلاحات التي عرفها القانون التجاري الجزائري خلال السنوات الماضية إلى انها تبقى هناك فجوة بينها وبين النظام الجديد، فلم تصدر إجراءات تنظيمية تكميلية تترابط مع النظام المحاسبي المالي الجديد، ماعدا

[1]قانون رقم 09-09يتضمن قانون المالية لسنة ،2010العدد ،78المؤرخ في ،2009 12/ 31ص، ص 6 ،5؛
[2]قانون رقم 21-08يضمن قانون المالية لسنة ،2009العدد ،74المؤرخ في ،12/2008/ 30ص. 14

بعض القواعد المطبقة على الممارسات التجارية التي صدرت في قانون رقم 06-10مؤرخ في 15أوت 2010الذي يعدل ويتمم القانون رقم 04-02.

خـــلاصة الفصــل الأول

مع الاتجاه المتنامي لعولمة الأسواق وتبني معايير محاسبية دولية موحدة، كان لابد على الجزائر وعلى غرار العديد من دول العالم سعيا منها لجلب المستثمرين ومسايرة الإصلاحات الاقتصادية في إطار اقتصاد السوق، من خلال تطبيق المعايير الدولية المحاسبية، وتطوير المحاسبة من أجل الاستجابة إلى الاحتياجات المختلفة " احتياج داخلي لرئيس المؤسسة لقياس النتائج، احتياجات خارجية لمقدمي رؤوس الأموال والغير من أجل الحصول على المعلومات حول الربحية والسيولة للمؤسسة، احتياج الدولة لحساب الوعاء لمختلف الضرائب."

نظرا لما تتميز به البيئة الجزائرية من سيطرة القوانين على الواقع الاقتصادي للعمليات المالية فإن عملية الانتقال إلى تطبيق هذا النظام وما يتضمنه من تغيرات سواءا كانت على مستوى التعاريف والمفاهيم والمبادئ والمعالجات المحاسبية الجديدة.

من بين الأنظمة الأكثر تأثرا بالتغيير الذي طرأ على المحاسبة النظام الجبائي والذي ينبغي تكييفه بما يسمح لتوافق المحاسبة والجباية.

مقدمة

يمر الاقتصاد العالمي بتغيرات كبيرة بعمق وسرعة لم يسبق له مثيل في التاريخ، والتي تفرض تحديات على جميع المستويات وفي جميع بلدان العالم، في الحاضر والمستقبل، هي حقيقة يجب على كل دولة أو حكومة أن تأخذها بعين الاعتبار، وبالتالي تتكيف مع هذه الظروف، وخاصة من خلال الجباية، أو إذا جاز التعبير السياسة المالية.

موضوع الجباية،هو جانب يتطلب معالجة موضوعية،حيث أنها تعتبر منصة رائدة لتطبيق مبادئ الحكم الرشيد على المجال الاقتصادي، من خلال خصائص الضريبة نفسها مثل المساواة والوضوح والتنظيم والسيطرة، من ناحية، والمساواة والشفافية في إعادة توزيع الدخل من خلال الإنفاق العام.

سيتم التناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للجباية

المبحث الثاني: العلاقة بين **النظام المحاسبي والجبائي**

1) المبحث الأول: الإطار النظري للجباية

يجدر الإشارة أن اعتماد الدولة على الجباية في العصر الحديث يكاد يكون شبه كلي، وهذا باستثناء بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تتوفر على ثروات تغنيها عن فرض الضرائب.

إن الأهمية التي تتصف بها الجباية، تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانب الضريبة حتى نتمكن من إعطاء صورة واضحة للآليات التي تسيرها والقواعد التي تحكمها وعلى هذا الأساس قمنا بالتطرق لماهية الضرائب.

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الجباية حتى نتمكن فيما بعد فهم دورها في الفضاء الاقتصادي، على هذا الأساس سنتطرق إلى التطور التاريخي للجباية في المطلب الأول لنأتي فيما بعد إلى ماهية الجباية في المطلب الثاني وصولا لتقديم الأسس القانونية للضريبة والنظام الضريبي في المطلب الثالث.

1. المطلب الأول: التطور التاريخي للجباية

ترجع الاقتطاعات الجبائية على أقدم العصور التاريخية، حيث وجدت الضرائب وتطورت مع وجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور أهدافها السياسة الاقتصادية، فلقد اعتبر الرومان الضريبة من أهم عناصر السيادة في إمبراطورتهم للتمكن من تغطية الأعباء المترتبة على السلطة آنذاك، دون الاهتمام بالأسس المتبعة لفرض وتحصيل هذه الضرائب. فلقد عرفت الإمبراطورية الرومانية ضرائب عدة منها ضريبة الرؤوس، وهي تلك التي تفرض على كل شخص مقيم على أرض الدولة، وكان الملزم بها هو رب الأسرة إذ يدفع هذه الضريبةعن كل الأفراد الذين يعولهم من (18 سنة–60سنة) والقادرين على العمل، بغض النظر عن المقدرة التكليفية.في الوقت التي كانت فيه الضريبة يحصل عليها الملك في شكل استثنائي (بمثابة هبة) في القرن 13 م، وقد اصبحت في القرن 14 م ذات شكل عام ومستمر، وأقر في إنجلترا عام 1429 م حق فرض ضريبة ملكية دائم.

والملاحظ أن التطور التاريخي أحدث تغييرا أساسيا في العناصر الخاضعة للضريبة، فقد طالب فوبان(VAUBAN)بضريبة واحدة رئيسية بدلا من الضرائب المتعددة، في حين نادى الطبيعيون باقتصار الضريبة على الأرض باعتبارها المصدر الأساسي للثروة.

قبل مرحلة تشكل الدولة[1]

أولا: 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 ... إلخ، وحاجة الإنسان إلى 1 التنقل ظهرت هنا ما يسمى بالضريبة.

ثانيا: مرحلة الاستقرار

بعد استقرار أفراد المجتمع في منطقة معينة وزادت حاجتهم إلى الأمن والدفاع وفك النزاعات، إحتاج 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 على كل فرد.

ثالثا: مرحلة الحضارة وظهور الدولة

عندما كان الأفراد يعيشون في جماعات متفرقة يعتمدون على أنفسهم في تلبية حاجاتهم للعيش، وبعد اجتماعهم (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.

[11] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، الطبعة الأولى 2008، ص 77-79

في ظل تطور دور الدولة[1]

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

أولا: مرحلة الدولة الحارسة[2]

أخذ موضوع دور الدولة في الاقتصاد نقطة جدل بين الاقتصادين، 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 الامن، وبالتالي كان الهدف من فرض الضريبة هو تغطية الإنفاق على الأمن والقضاء والدفاع .

ثانيا: مرحلة الدولة المتدخلة

مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية استلزم ضرورة التخلي عن مفهوم الدولة الحارسة، وانتشر مفهوم الدولة المتدخلة بعد كساد 1929 م فجاء الاقتصادي الانجليزي كينز والذي اهتم بدور الدولة ونادى بـ "ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لتشغيل الموارد التي تعجز المشروعات الخاصة على تشغيلها ."

ثالثا: مرحلة الدولة التضامنية[3]

بعد الحرب العالمية الثانية أصبحت الضريبة تحت مفهوم " مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة "وعليه تعدى مفهوم الضريبة من الاهداف المالية والاقتصادية إلى أهداف اجتماعية تحقق من خلال السياسة الجبائية .

وبعد عرض تطور الجباية من خلال التطور الوظيفي لدور الدولة، نسلط الضوء على تاريخ النظام الضريبي الجزائري من خلال ثلاث فترات محددة[4].

---

[1] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، مرجع سابق، ص 81

[2] د.محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS،2010،ص 14

[3] د.محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 18-19

[4] أ.عبد الكريم بريشي، هيكل النظام الضريبي في الجزائر في ظل الإصلاحات الضريبية، المركز الجامعي لتمنراست،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية/ عدد2012/01 ،

الفترة الأولى تتعلق بحالة الضرائب في المجتمع الجزائري التقليدي قبل الاحتلال الفرنسي. السمة الرئيسية في هذه الفترة هي عدم وجود فكرة الضرائب الحديثة .

والفترة الثانية، التي تتزامن تقريبًا مع فترة الاستعمار، تُظهر كيف تم إدخال فكرة فرض الضرائب الحديثة من الخارج من خلال استيراد نظام ضريبي أجنبي تمامًا إلى البلاد.

وأخيراً، في المرحلة الثالثة، ستكون هناك محاولة لتكييف الضرائب الأجنبية تدريجياً مع ظروف البلد. انها تتوافق زمنيا ونهاية الاستعمار، بداية بناء الدولة الجزائرية المستقلة.

تم تصميم النظام الضريبي الجزائري، بموجب الاستعمار، والذي تم تجديده عند الاستقلال.

من أبرز الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر في مطلع التسعينات هو إصلاح النظام الضريبي. وذلك بتكييفه مع المستجدات الاقتصادية، ذلك أن النظام الضريبي القديم لم يحقق الأهداف التنموية المنتظرة.

لقد أفرز الإصلاح الضريبي هيكلا ضريبيا جديدا متميزا عن النظام الضريبي الأسبق، حيث إن هذا الإصلاح جاء لمعالجة اختلالات النظام الضريبي القديم، وهذا من خلال الفصل بين الضرائب العائدة للدولة والضرائب العائدة للجماعات المحلية. والتركيز كذلك على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

2. المطلب الثاني: ماهية الجباية

1) تعريف الجباية

تشير الجباية إلى أنها جميع القواعد والقوانين والإجراءات التي تحكم المجال الضريبي للبلد[1].

الجباية هي الممارسة التي تستخدمها الدولة أو المجتمع لتحصيل الضرائب وغيرها من الرسوم، تلعب الجباية دورًا حاسمًا في اقتصاد البلاد. حيث تساهم في تمويل احتياجات هذه الأخير"البلد" فهي مصدر الإنفاق العام (أعمال الطرق السريعة، تشييد المباني العامة، إلخ...). نجد في الجباية العديد من الضرائب التي تدفعها المؤسسات، الشركات والأسر بشكل مباشر كـ (ضريبة الإسكان، ضريبة الأملاك، الإتاوة، ضريبة الأعمال، إلخ...) أو بشكل غير مباشر كـ (ضرائب التحويل، التسجيل، إلخ...).

[1] Wilson Makaya, Comptabilité des sociétés, Editions Publibook, Gabon, 2008. page 15 بالتصرف

الجباية هي علم وتقنية. من المنظور العلمي، تفحص الجباية أسس وحدود الضرائب. حيث أنها تقيس الإنتاجية والعدالة وتدرك آثارها على الهياكل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. أما في جانبها التقني، تصف الجباية الضرائب، الرسوم بنوعيها وطريقة حسابها وإدراكها.

وبالتالي يمكن تعريف الجباية على أنها مجموعة من القواعد القانونية (قانون الضرائب) المعمول بها في العلاقات بين الدولة ودافعي الضرائب، والقواعد التي تسمح بإنشاء واسترداد الضرائب حسب طبيعتها .

بمعنى آخر، يمكن تعريف الجباية على أنها "القانون الذي ينص على تطبيق القواعد أو القوانين التي تحفز العلاقة بين الدولة والأشخاص المعنيين بالضريبة (الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين)، من حيث المبدأ، نظام يحدد التعليمات فيما يتعلق بإدارة الضرائب ."

من الفكرة السابقة نخلص إلى أن الجباية أوسع من الضريبة، فالضريبة جزء من الجباية التي تتضمن خمسة أنواع من الاقتطاعات كما يلي: الضريبة، الرسم، الرسم الشبه جبائي، الإتاوة والحقوق الجمركية.

- الضريبة: فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[1]
- الرسم: هو مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدى إليه خدمة معينة، تعود عليه بنفع خاص وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة.[2]
- الرسم الشبه جبائي: هو ما تحصل عليه الدولة كإيراد عام، نظير تقديم خدماتها ويتحدد عادة طبقا للعرض والطلب، وإعمالا بمبدأ المنافسة، ويتم من خلال التعاقد مثل كراء مساحات معينة للعرض أو استغلال مصالح الدولة ومنشآتها من قبل المكلفين، قصد الاستفادة منها مثل ثمن الاشتراك في الهاتف، الإنترنيت.[3]

[1] محمد عباس محرزي، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، الطبعة الرابعة 2008، ص14

[2] محمد عباس محرزي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات، بن عكنون، الجزائر 2003، ص 159

[3] محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2003، ص59

- الإتاوة: المقابل الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع قيمة ملكه المترتب عن قيام الدولة، بمشاريع عامة كتعبيد طريق أو إقامة سد يؤثر على قيمة الأراضي المجاورة، مما يقتضي أن يساهم المستفيد، بقسط ما في النفقات التي تحملتها الدولة.[1]
- الحقوق الجمركية: عبارة عن مبلغ مالي تفرضه الدولة على السلع التي تعبر حدودها الوطنية، سواء كانت واردات أو صادرات، بهدف تحقيق النفع العام.

تعريف النظام الجبائي :يعتبر النظام الضريبي " الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية، اقتصادية، اجتماعية وإدارية.

النظام الضريبي يجب أن يكون انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في المجتمع. بالإضافة إلى النظم الضريبية الحديثة لا تعتمد على نوع من أنواع الضرائب، بل تختار مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب وتحاول أن تعدله ليكون أكثر ملائمة في تحقيق أهداف المجتمع.

فعلى الدولة أن تحاول خلق نوع من الانسجام بين سياستها الضريبية ومختلف أنواع سياستها الاقتصادية فالضريبة تعتبر متغير اقتصادي تستعملها الدولة كأداة للضبط الاقتصادي وتحقيق أهداف النظام الاقتصادي.[2]

2) مبـادئ الجبايـة

منذ القدم وبسبب المبادئ المسيرة لنشاط الدولة، استمد القانون الجبائي ملامحا عديدة عن القانون الإداري العام، بالتالي هي مجموعة الأسس والقواعد التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي في الدولة، إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، وتتمثل هذه المبادئ في:

أولا: مبدأ العدالة والوضوح:

[1] د.عبد القادر شلالي، محاضرات في جباية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة "أكلي امحند أولحاج" البويرة، 2016/2015، ص 09

[2] مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف–المسيلة2018/2017، ص 31

العدالة:[1] إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضا العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول أن النظام الضر عادل بشكل تام وإنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة، ويبقى مفهوم العدالة، مفهوم نسبي وتتدخل الدول المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية .

الوضوح (اليقين):[2] يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة ودون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعات الاعتبارات التالية:

- الوضوح في التشريع بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير؛
- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتهافي وسائل الإعلام المختلفة؛
- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

ويبقى مبدأ الوضوح ضروري وذلك حتى يتسنى للمكلف معرفة واجباته الضريبية ومحاولة الدفاع على حقوقه في حالة تعسف إدارة الضرائب .

ثانيا: مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة، وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،2016 ص84-85

[2] حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة1992، ص45

خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا، فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة[1].

ثالثا: مبدأ البساطة والتنوع والمرونة[2]

البساطة: يجب أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب بسيطة ذات معدلات قليلة وسهلة التطبيق وهذا ما يسهل العمل على إدارة الضرائب ويخفض من التهرب الضريبي.

التنـــوع: المقصود بالتنوع هو وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير مباشرة وذلك من أجل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في إيرادات الدول، كما يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين مختلف هذه الضرائب، وهذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية.

المرونـة: لكي يكون النظام الضريبي مرنا يجب على الدولة اختيار نظام ضريبي يتماشى مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، أي يجب أن يتصف هذا النظام بالديناميكية بحيث يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية .

رابعا: مبدأ المـلائمـة[3]

يقصد بهذا المبدأ ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

يهدف هذا المبدأ في حقيقة الأمر، إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في إستعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل. وتدعو إعتبارات الملائم أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية، والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذا المبدأ .

[1] د.مبروكةحجار،مرجع سابق، ص8

[2] د.مبروكةحجار،مرجع سابق، ص 9

[3] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 195

خامسا: مبدأ استقلالية القانون الجبائي[1]

يعني مبدأ استقلالية القانون الجبائي أنه توجد أحكام خاصة للضريبة أو للجباية وهذا زيادة على القواعد الموجودة المنظمة كل الميادين الأخرى. في هذا الإطار، فإن مقاربة أو تعريف بعض هذه القواعد يمكن أن تكون مختلفة لدى القانون الجبائي مادام أن هذا الأخير يعرض قواعد حاملة لمحتويات إما واسعة أو ضيقة، كيف ذلك؟

إن مفاهيم شركة أو تاجر خاضع للضريبة ليست نفسها مقارنة بتلك المنصوص عليها في القانون التجاري. ونفس الشيء يمكن قوله، بالنسبة للشركات المدنية، أين ترتبط المعالجة الضريبية لها بالمداخيل التي تتحصل عليها، دون الاكتراث بالشكل القانوني للشركة مادام أن الهدف الرئيس هو إخضاع إجمالي المداخيل المحققة للضريبة.

من جهة أخرى، ودائما على سبيل المثال وفيما يخص أرباح الشركات، نلاحظ أن مصطلح الربح الخاضع للضريبة، هو مصطلح خاص بالقانون الجبائي، ولا يوجد في المواد والمفاهيم القانونية أو الاقتصادية الموافقة.

لكن، يعرف مبدأ الاستقلالية حدودا معينة، مادام أن القانون الجبائي، الذي يعتبر قانونا خصوصي، لا ينص على كل الأحكام. في هذه الحالة يتم الاستنجاد، كما تم ذكره سالفا، بقواعد القانون العام.

3) أنــواع الجبايــة

أولا: الجباية البترولية[2]

رغم الاختلاف في الأنظمة الجبائية البترولية لعدد من الدول، وذلك حسب التشريعات المطبقة في مجال المحروقات لكل بلد، إلا أنه توجد قواعد عامة تتفق عليها تلك البلدان بحيث تسهل في إعطاء تعريف للجباية البترولية، ومنه نعطً بعض التعريفات كما يلي: " إن الضرائب البترولية تدفع على أساس أنها مقابل ترخيص من قبل الدولة، لاستغلال باطن الأراضي التي هي ملك للدولة "؛

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 44

[2] بعلة الطاهر، أثر الجباية البترولية على اعتماد الإنفاق في الإستثمار العمومي بعد تراجع أسعار البترول بالجزائر للفترة (2014-2018)، مجلة دراسات جبائية، العدد 12/جوان 2018، ص174

ويمكن تعريفها على أنها " اقتطاع أو ضريبة تفرض على المؤسسات أو الشركات البترولّية على أساس نسبة معينة تطبق على سعر البيع بالنسبة للبرميل "؛

"عبارة عن الضرائب التي تدفع للدولة المالكة للأرض من أجل الحصول على ترخيص استغلال باطن الأرض في مراحل العملية الإنتاجية، تختلف من دولة إلى أخرى حسب كمية إنتاجه"؛

مما سبق يمكن القول إن الجباية البترولية تعبر عن مختلف الضرائب التي تتحصل عليها الدولة مقابل منح ترخيص لاستغلال ما يوجد في باطن الأرض من محروقات في مختلف المراحل، من الاستخراج إلى غاية عملية البيع.

ثانيا: الجباية العادية (المحلية)[1]

يعود أصل كلمة الجباية إلى الكلمة اللاتينية"Fiscus" ، والتي تعني القفة (أداة لتلقي النقود).

تعد الجباية العادية ثاني أهم مصدر في ميزانية الدولة بعد الجباية البترولية والمتكونة أساسا من الضرائب العائدة إلى ميزانية الدولة، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى ذلك بعض الضرائب والرسوم الأخرى العائدة بصفة جزئية إلى الميزانية العامة للدولة.

ثالثا: الجباية البيئية (الخضراء)[2]

تعرف الجباية الخضراء بأنها تلك الضرائب المفروضة على الملوثين الذين يحدثون أضرارا بيئية من خلال نشاطاتهم الاقتصادية المختلفة الناجمة عن منتجاتهم الملوثة، واستخدامهم لتقنيات مضرة بالبيئة، يتم تحديد نسبة هذه الضرائب على أساس تقدير كمية ودرجة خطورة الانبعاثات المدمرة للبيئة.

كما تعرف بأنها تلك الضرائب والرسوم المفروضة من طرف الدول بغرض التعويض عن الضرر الذي يتسبب فيه التلوث على اعتبار أن الحق في البيئة هو الحق لجميع الأفراد.

[1] شاوي صبيحة،الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والتجارية، جامعة تلمسان، مقال في المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد السادس/ ديسمبر 2016، ص57

[2] مطبوش الحاج، الجباية الخضراء كآلية قانونية للتأهيل البيئي للمنشآت المصنفة في الجزائر، مجلة البحوث العلمية في التشريعات البيئية، المجلد 06، العدد01 لسنة 2019، ص 217-218

رابعا: الجباية الدولية

هي عبارة عن مجموعة من الاتفاقية بين عدة دول للتبادل التجاري والحد من ازدواجية الضريبة على المصدر والمستورد

4) أهداف النظام الجبائي

يهدف النظام الجبائي إلى تحقيق جملة من الأهداف مسطرة وفق خطط اقتصادية، اجتماعية وسياسية، ومن أبرز هذه الأهداف نذكر منها[1]:

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيه نحو الاستثمار؛
- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية؛
- إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته؛
- تحقيق أهداف إجتماعية وتتمثل في تحقيق العدالة الإجتماعية بين المكلفين من خلال:

-التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة؛

-التوسع في إستعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية؛

-توسيع تطبيق مختلف أنواع الإقتطاعات ومراعات المقدرة التكليفية للمكلف ولتقليل من الإعفاءات؛

- تحقيق أهداف إقتصادية وتتمثل في:

-عدم عرقلة وسائل الإنتاج ؛

-توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات؛

-تعبئة الإدخار المحلي وتوجيهه نحو المشاريع الإنتاجية؛

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

-إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛

-جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العام للدولة؛

- تحقيق أهداف تقنية وتتمثل في:

-عصرنة الإدارة الضريبية؛

[1] محمد ديلخ، تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016 ، ص 24-25

-تبسيط النظام الضريبي

3. المطلب الثالث: تقديم الأسس القانونية للضريبة والنظام الضريبي

عملت الدولة على إيجاد نقطة الارتكاز على أيادي هذه الأخيرة تقوم الدولة بفرض الضرائب على المكلفين وإلزامهم بالدفع، ومن بين أهم النظريات التي تبرر ذلك التالية:[1]

1) نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة

هيمنت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر؛ فالنظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطن مقابل دفع الضريبة.

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي، أول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر.

واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد، فاعتبره البعض "كآدم سميث" عقد بيع خدمات. فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

فالبحث عن ركيزة قانونية يقوم على أساس اعتقاد من طرف بعض المنظرين دون التأكد من تجسد، ولذا فقد ذهب بعض المنظرين دون التأكد من تجسده، ولذا فقد ذهب بعض المنظرين وعلى رأسهم "مونتسكيو" إلى اعتبار هذا العقد على أنه عقد تأمين. فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها على أحسن صورة.

من خلال الأفكار التي تم عرضها، فإن نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس تعاقدي.

2) نظرية التضامن الاجتماعي

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة، لأسباب سياسية واجتماعية، تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاتهم، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته المالية، كي تتمكن الدولة من القيام

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 21-23

بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة.

فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، وبالتالي إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة.

من خلال ما تم عرضه، فإن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي ترتكز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين في إقليمها من مواطنين وأجانب.

3) الخاصية الشرعية للقانون الجبائي

الخاصية الشرعية للقانون الجبائي تتمثل في[1]:

- الالتزام بالدفع من طرف المكلفين بالضريبة التي أصبحت ذات طابع إجباري من حيث أنها تفرض من قبل السلطات المختصة الممثلة للشعب (المجلس الشعبي الوطني أو البرلمان) وهي وحدها لها الحق في فرض الضرائب مركزية أو محلية.
- تحديد المبلغ الواجب دفعه من طرف المكلف على أساس دخله أو ممتلكاته للدولة باعتبارها الممثل لإرادة المجتمع لذلك فإن الدولة تعتبر المشرع الذي يحدد قواعد وطريقة دفعها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن على مؤسساتها المديرة أن تسهر على التطبيق السليم للقواعد الناظمة للضريبة.
- الإيرادات الضريبية توجه لتغطية النفقات العمومية.

المبحث الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي والجبائي

[1] مبروكة حجار،مرجع سابق، ص4-5

لقد أدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر إلى إحداث تغيرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية، ومست هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة وتكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتحسين سير العلاقة بين المحاسبة والجباية.

كما شهد القانون الجبائي مجموعة من التغييرات والإصلاحات، تهدف للوصول إلى علاقة بين المحاسبة والجباية وإيجاد حلول موضوعية ووسطية لها ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية.

1. المطلب الأول: العلاقة بين نظام المحاسبة والجباية الجزائري

يفرض ويحدد نظام التشريع الجزائري قبل كل شيء في المادتين 9 و10 و10 مكرر من قانون التجارة تشكيل محاسبة لكل شخصية طبيعية او معنوية لها طابع تجاري الى جانب الاجراءات الواجب اتباعها حسب القانون[1]

المادة 9: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا ."

المادة 10: "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد" .

المادة 10 مكرر: (جديدة) " تهدف حسابات وحواصل التجار إلى ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية وطبقا للتقنيات التنظيمية. وبالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون بالقيام أو بتكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحواصلهم والتصديق عليها حسب الأشكال التي نص عليها القانون، والقيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤوليتهم المدنية والجزائية.

وحدها الإعلانات المنشورة بانتظام لها المصداقية أمام المحاكم والإدارات العمومية ".

[1] المواد 9 و 10 و 10 مكرر من القانون التجاري الجزائري

يبين نظام المحاسبة المالي الجزائري 2007 كذلك فائدة عرض القوائم المالية لمختلف المستخدمين والتي تتضمن مفهوم الالتزامات نحو السلطة الضريبية في المادة 7- 121

وهذا سبب أنه هناك اختلافات في كثير من الأحيان فيما يخص ما تظهره محاسبة الشركة فيما يخص النتيجة المحاسبية والجبائية وما تظهره إدارة الضرائب.

ومقارنة بما تنادي به عولمة المحاسبة، نلاحظ أنه في النظام المحاسبي الجزائري تظهر بعض المناهج جبائيه بحتة، أكثر مما هي محاسبية جميع المستويات، ومن جهة جميع المستخدمين والمتلقين للبيانات المالية.

المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تتضمن المتطلبات الضريبية.

بخلاف، في بلد معين، يمثل قانون الضرائب أداة إرشادية للسياسة الاقتصادية، والتي يجب على الشركات ادماجها في إدارتها المالية. على سبيل المثال، لتكون مقبولة في الأعباء الجبائية، على الاهتلاك أن تكون مقيدة محاسبيا.

هناك نوعان من التوجهات لحل مشكلة العلاقة بين نتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية[1]:

- التوجه الأنجلو سكسوني: الانفصال التام بين المحاسبة و الجباية

- التوجه المستخدمة على وجه الخصوص في فرنسا والجزائر، ويحث على الحفاظ على العلاقة بين قانون المحاسبة وقانون الضرائب مع الالتزام بإعداد نظام حسابي (عادة جدول انتقال) للنتيجة الجبائية من نتيجة المحاسبة.

وفقًا لهذا المنظور، لدينا القواعد التالية:

- في حالة عدم وجود حكم ضريبي، فإن القواعد المحاسبية تطبق لحساب النتيجة الخاضعة للضريبة
- في حالة وجود مزايا ضريبية في نص قانون الضرائب، فإن الاستفادة من هذه الفوائد لا ينطبق إلا إذا كانت العمليات المعنية مسجلة محاسبيا

[1]KHETTAL ISMAIL WALID, MANSERI AHMED, Mémoire en vue de l'obtention de Master en sciences commerciales et financiers, l'impact de L'impôt différé sur le résultat comptable et fiscal, université aboubekrbelkaid TLEMCEN, 2015/2016, page 79-80

- إذا وجدت نفقات غير قابلة للخصم من نتيجة الضريبة في الدفاتر المحاسبية هذا يؤدي إلى تعديلات خارج المحاسبة (إعادة ادماج).

لقد رأينا أنه من الضروري الاشارة لمبدأ يسمى مبدأ القوة الاثبات، والذي يشير إلى تحديد القوى بين المحاسبة والجباية.

قوة الإثبات هو مبدأ الاعتراف بالمحاسبة طالما أنها لا تقدم أخطاء كبيرة (مثل رصيد صندوق سالب)

تولي مصلحة الضرائب أهمية كبيرة لهذا المبدأ.

في حالة فقدان قوتها الإثباتية، فإن محاسبة الشركة لا تعود مقبولة من حيث المستندات المالية والمحاسبة والضريبية تقوم الإدارة بعد ذلك بفرض تقييم إداري على الشركة من جانب واحد.

وهكذا، تنص المادة 191 من قانون الضرائب المباشر[1]:

رفض المحاسبة، نتيجة للتحقق من الإقرار الضريبي أو المحاسبة، لا يمكن أن يكون الا في الحالات التالية:

- عندما لا يمتثل مسك الدفاتر للأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري والشروط والأحكام تطبيق المخطط الوطني للحسابات.
- عندما لا تمتلك المحاسبة صفة الاثبات، نتيجة عدم توفر المستندات الاثباتية.
- عندما تحتوي المحاسبة على أخطاء أو سهو أو عدم دقة ظاهر ومتكررة تتعلق بالمعاملات المسجل.

وعلى الرغم من كل ما يمكننا قوله حول العولمة وفقًا للمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الدولية للإبلاغ المالي والانتقال من المخطط المحاسبي الوني الى النظام المحاسبي المالي،

مصلحة الضرائب والتشريعات الضريبية لا تزال لا تتكيف تماما مع احتياجات النظام المحاسبي. في هذه الحالة، لا بد من التكيف تدريجيا بين قانون الضرائب وقانون المحاسبة، وخاصة فيما يخص المفاهيم الجديدة التي جاء بها نظام المحاسبي المالي.

2. المطلب الثاني: علاقة النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

[1] المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة،

النتيجة المحاسبية هي موضوع توزيع النتيجة، حيث تختلف في كثير من الأحيان عن النتيجة الجبائية التي هي موضوع حساب الضريبة على أرباح الشركات وذلك راجع لمجموعة من الاختلافات التي سنتطرق لها في المطلب الثالث، وعلى هذا الأساس يجب في آخر السنة القيام بعملية المقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية من خلال إخضاع الأولى إلى النصوص والقواعد الجبائية التي تحكم المؤسسة.

1) النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معينا بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح، ويتم حساب النتيجة المحاسبية بالطريقتين الآتيتين:[1]

أ. تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج (الإيرادات والأعباء)

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوي مختلف إيرادات وأعباء الدورة، والتي إذ تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية:

شكل رقم 02 : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج

إيرادات النشاط – أعباء النشاط
(+)(−) تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية
(+)(−) تغيرات المخزون

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 278

(+)(−) التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة
(+)(−) التصحيحات الخاصة بالقروض
= نتيجة الدورة

المصدر: بن ربيع حنيفة، ص278

ب. من خلال الميزانية (تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة)

تعد الميزانية في تاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة مع الأخذ في الحسبان أي إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة.

2) <u>النتيجة الجبائية</u>

لم يتطرق المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية لكن وحسب قانون الضرائب المباشرة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية، الأولى متعلقة بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المالية والثانية متعلقة بحسابات التسيير.[1]

أ. النتيجة الجبائية من خلال حسابات التسيير

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 01 على أن" الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته."[2]

ب. النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 02 على أنه" يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إقفال وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبية المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إلها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال

[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، ص34

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،فقرة01، ص34

الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والإهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة."[1]

3) العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين السارية المفعول

الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع الأحكام الجبائية، ويمكن تلخيص هذا التعديل في العلاقة التالية:

الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)
التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي)
العجز المالي السايق (خسارة)

شكل رقم 03 : علاقة النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية[2]

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة – التخفيضات – العجز المالي السابق

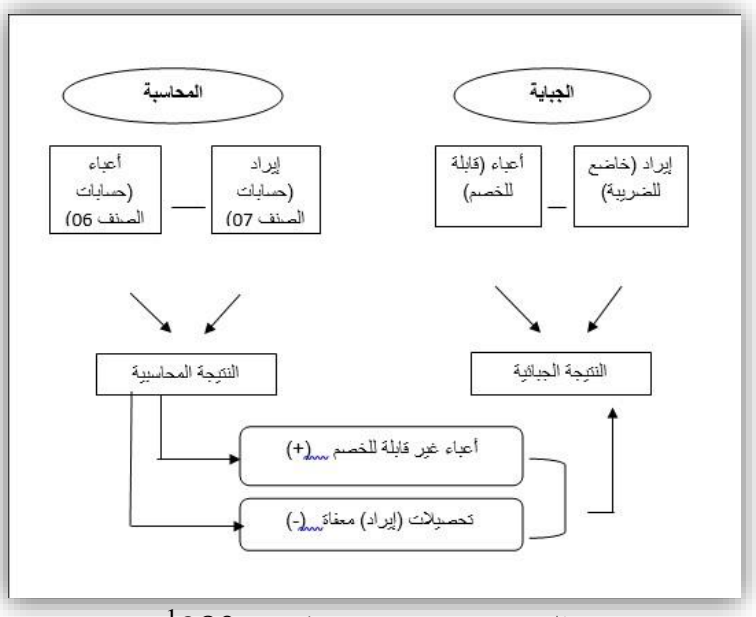
المصدر: بن ربيع حنيفة،ص 280

يمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: تلخيص علاقة النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية

[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، فقرة01، ص34

[2] بن ربيع حنيفةمرجع سابق، ص 280



المصدر :بن ربيع حنيفة، ص280[1]

3. المطلب الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

من العلاقة في المطلب السابق،استخلصنا أنه من أجل تحديد النتيجة الجبائية، ننطلق من النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، لنصل إلى حصر أهم الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف نظرة كل من قواعد النظامين السابقين في تحديد الربح والتي يمكن الإشارة إليها في اختلاف القواعد المحاسبية في الوصول للنتيجة المحاسبية عن القواعد الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية.

i. قواعد حساب النتيجة المحاسبية

عند اقفال الدورة المحاسبية في نهاية السنة تقوم المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من الأعمال المحاسبية تسمى أعمال نهاية السنة (أعمال الجرد) وذلك بغرض تحديد النتيجة المحاسبية واعداد الكشوفات المالية وفي مقدمتها الميزانية الختامية وحساب النتائج

تنقسم مراحل جرد الى مرحلتين الجرد المادي والجرد المحاسبي

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 280

الجرد المادي: هو فحص مادي واحصاء وعد واثبات لمختلف عناصر أصول وخصوم المؤسسة واحصاء وثائق ومستندات الاثبات المحاسبية، حيث يعكس الجرد المادي الوضعية الحقيقية لجميع عناصر الأصول والخصوم

الجرد المحاسبي: هو المرحلة الثانية من أعمال الجرد حيث يتم من خلالها تسجيل قيود التسوية الناتجة عن الجرد المادي بعد الموافقة بين معطيات الجرد المادي لمختلف حسابات المؤسسة وبين أرصدة هذه الحسابات المسجلة في دفاتر المؤسسة تأتي مرحلة التسوية حيث يتم من خلالها:[1]

- **بالنسبة للتثبيتات**

- التسجيل المحاسبي للاهتلاكات
- دراسة مؤشرات تدني قيمة التثبيتات وتسجيلها ان وجدت
- التسجيل المحاسبي للتثبيتات قيد الإنجاز
- مراجعة حسابات تسجيل التسبيقات عن التثبيتات

- **بالنسبة للمخزونات**

- تسوية فوارق الجرد

I. التثبيتات[2]

❖ اهتلاك التثبيتات

وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي يعرف الإهتلاك باستهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل الملموس أو غير الملموس، ويتم الاعتراف به كمصروف، ما لم يتم إدراجه في القيمة الدفترية للأصل المنتج من قبل المنشأة لنفسها.

طرق الإهتلاك التثبيتات:

لدينا ثلاث طرق محاسبية لتحديد وقياس الإهتلاك:

- الاهتلاك الخطي (الثابت): حيث تحسب أقساط الاهتلاك بشكل متساو وثابت خلال مدة المنعة

[1] هادفي خالد، البدر في التسيير المحاسبي والمالي، دار البدر، الجزائر،2011، ص5

[2] هادفي خالد، مرجع سلبق، ص 9-11

- الاهتلاك المتناقص: يحسب قسط الاهتلاك السنوي بشكل متناقص خلال مدة المنفعة
- الاهتلاك المتصاعد: ملغاة محاسبيا

التسجيل المحاسبي للاهتلاك:

يعتبر الاهتلاك أعباء يجب تسجيلها في نهاية ل سنة وفق قيد:

31/12/N

681		ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	xxxxx	
	28	ح/ اهتلاك التثبيتات		xxxxx

❖ خسائر قيمة التثبيتات

تعريفها: هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية للتثبيت على قيمته الواجبة التحصيل، أو هي الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية في نهاية الدورة المحاسبية وبين ثمن البيع الصافي المحتمل للتثبيت

تقدر خسارة القيمة في نهاية كل سنة حيث تقوم المؤسسة بتحديد العناصر التالية لكل تثبيت:

- القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 31/12/N
- القيمة القابلة للتحصيل أي ثمن البيع المحتمل للتثبيت في 31/12/N

القيمة القابلة للتحصيل = ثمن البيع الصافي = ثمن البيع – تكاليف الاخراج

- يتم مقارنة (القيمة القابلة للتحصيل أو ثمن البيع الصافي) مع (القيمة المحاسبية الصافية)

الحالة 1: لا توجد خسارة قيمة

القيمة القابلة للتحصيل ≥ القيمة المحاسبية الصافية

الحالة 2: وجود خسارة قيمة

القيمة القابلة للتحصيل < القيمة المحاسبية الصافية

التسجيل المحاسبي لخسارة قيمة التثبيتات

31/12/N

681		ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	xxxxx	
	29	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		xxxxx

II. المخزونات[1]

تعريف خسارة قيمة المخزونات هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية للمخزونات على قيمتها القابلة للتحصيل، حيث نعتبر أن القيمة القابلة للتحصيل هي سعر البيع الصافي المحتمل للمخزونات.

سعر البيع الصافي= سعر البيع –تكاليف الخروج

التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

يتم اثبات خسارة القيمة عندما تكون القيمة المحاسبية للمخزونات أكبر من القيمة القابلة للتحصيل.

خسارة القيمة= القيمة المحاسبية – سعر البيع الصافي

التسجيل المحاسبي:

[1] علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، لي باج بلو، الجزائر، ص137

يتم تسجيل خسارة القيمة وفق القيد التالي:

31/12/N

685		ح/ مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة	xxxxx	
	39	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات		xxxxx

III. تسوية عناصر الأصول الأخرى:[1]

❖ حسابات الزبائن

في نهاية كل سنة تقوم المؤسسة بجرد حسابات الزبائن وتصنيفهم حسب وضعيتهم المالية الى:

- زبائن عاديون: لهم وضعية مالية جيدة تسمح بتسديد ديونهم
- زبائن مشكوك فيهم: لهم وضعية عسيرة تصعب سديد ديونهم
- زبائن معدومون: زبائن في حالة افلاس

بعد جرد المؤسسة لزبائنها وفي حالة وجود زبائن مشكوك فيهم تقوم المؤسسة بتسجيل قيد تحويل الزبائن العاديين الى زائن مشكوك فيهم

31/12/N

[1] هادفي خالد، مرجع سلبق، ص 72

416		ح/ زبائن مشكوك فيهم	xxxxx	
	411	ح/ زبائن		xxxxx

وتقوم بعدها بتسجيل خسارة القيمة بتحديد الدين الممكن عدم تسديده

31/12/N

685		ح/ مخصصات الاهتلاكات و خسائر القيمة	xxxxx	
	491	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		xxxxx

IV. المؤونات[1]

تعريفها: هي المبالغ التي يحتمل أن تدفعها المؤسسة كتعويضات للغير.

التسجيل المحاسبي

[1] هادفي خالد، مرجع سلبق، ص 100

31/12/N

683		ح/ مخصصات للمؤونات–خصوم غير جارية	xxxxx	
	151	ح/ مؤونة الأخطار		xxxxx
	158	ح/ مؤونات أخرى للأعباء		xxxxx

ii. قواعد حساب النتيجة الجبائية

بعد تسجيل قيود التسوية وحساب النتيجة الصافية المحاسبية حسب قواعد نظام المحاسبي المالي الذي يعتمد النظرة الاقتصادية في تعامله مع الأحداث، ننتقل الى تطبيق الأحكام الجبائية على النتيجة المحاسبية وذلك يكون في الميزانية الجبائية (الملحق رقم 2) بالتحديد في الجدول رقم 9، ومن أهم القواعد الواجب مراعاتها نذكر:

1) الإيرادات

- **<u>الإعانـات</u>**

حسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فنجد[1]:

أ. **إعانات الاستغلال والموازنة:** خاضعة للضريبة كليا في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات "تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها التحصيل"؛

ب. إعانات التجهيز: خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء:

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 144، معدلة بموجب المواد 09 من ق.م لسنة2007 و09 من ق.م لسنة 2010 و07 من ق.م لسنة 2012 وق.م لسنة 2014، ص38

- استثمار قابل للاهتلاك: خاضع للضريبة تناسبا مع أقساط الإهتلاك على إمتداد 05 سنوات؛
- استثمار غير قابل للاهتلاك: فترة عدم قابلية التصرف أو عشر سنوات.

- **<u>الإيرادات الاستثنائية</u>**

ونجد فيها مايلي:

- **فوائض القيمة الناتجة عن الإندماج و الإنفصال؛**

حسب المادة 143 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1] " تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم، غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة... عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة."

أي أن فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج والانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات، علما أن هذا النوع من الإعفاء يخص فقط شركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- **فوائض القيمة الخاصة بالتنازل عن الأصول؛**

حسب المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة نجد نوعين من فوائض القيم الخاصة بالتنازل[2]:

- **فوائض القيم قصيرة المدى:** نتيجة التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث سنوات أو أقل.
- **فوائض القيم طويلة المدى:** نتيجة التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات.

يخضع فائض القيمة الناتج عن التنازلات عن الاستثمارات للنظام الجبائي وفقا لتعليمات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعلى وجه الخصوص المادتين 172و 173 إذ يمكن أن التمييز بين حالتين:

- **عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض:** في هذه الحالة تحتسب الفوائض المحققة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة كالتالي[3]:

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 143، ص37

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 172- ص43-44

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 173- ص44

-70% من الفائض حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ ثلاث سنوات على الأكثر ويتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة القصيرة المدى.

- 35% من الفائض حينما يأتي من التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من ثلاث سنوات ويتعلق الأمر هنا بفائض القيمة الطويل المدى.

تعالج هذه العمليات فقط من الجانب الجبائي، وليس هناك أي عملية محاسبية للتسجيل، إضافة إلى تلك المتعلقة بإستبعاد الإستثمار من ذمة المؤسسة وإلغاء الإهتلاكات التي كانت تابعة لها، كما تسجل العملية المتعلقة بالإيرادات الناتجة عن التنازل.

- **الرغبة في إعادة إستثمار الفائض:** في هذه الحالة يمكن للمؤسسة إستثمار الفائض كليا أو جزئيا.

أ-**الإستثمار الكلي للفائض المحقق:** تعتبر الفوائض المحققة والتي ترغب المؤسسة في إعادة إستثمارها معفاة تماما من الوعاء الضريبي شرط إحترام الإجراءات التالية:

- ✓ على المؤسسة الإلتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب على نيتها في إستثمار الفائض المحقق؛
- ✓ يكون تجسيد هذا الإلتزام في مدة أقصاها ثلاث سنوات إبتداءا من الدورة المحاسبية التي تلي تحقق فيها فائض؛
- ✓ يجب على الأقل إعادة إستثمار قيمة الإستثمار المتنازل عنه بالإضافة إلى الفائض المحقق؛
- ✓ تحويل الفوائض المحققة والمستثمرة إلى حساب الإهتلاكات الخاصة بالإستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها، يسمح للمؤسسة عند الامتثال لهذه الشروط إستبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.

ب-**الإستثمار الجزئي للفائض المحقق:** في حالة إعادة إستثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الآجال المحدد قانونيا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية أو في النتيجة الإجمالية إذا شرعت المؤسسة في استخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها وأن استبعدت الفائض في الآجل المحدد (03 سنوات) والآن عليها تصحيح نتيجتها للتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات جبائية.

3.2.1فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم؛

علما أن هناك نوعين من إعادة التقييم،

الأول هو إعادة التقييم الحر حيث تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي المالي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها كما هو الحال عندما تختار المؤسسة طريقة القيمة العادلة في إعادة تقييم أصولها بدل طريقة التكلفة التاريخية.

أما الثانية فتتعلق بإعادة التقييم القانونية والتي تستعمل في حالات خاصة تمليها الظروف الاقتصادية حيث يقوم المشرع بإلزام أو السماح للمؤسسات بتعديل قيمة الإستثمار طبقا لقواعد وتوصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة:

- المرسوم التنفيذي103/90 المؤرخ في 1990/03/27
- المرسوم التنفيذي250/93 المؤرخ في 1993/10/24
- المرسوم التنفيذي366/96 المؤرخ في 1998/10/12
- المرسوم التنفيذي210/07 المؤرخ في 2007/07/04

هذا وقد نص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه " يجب 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 المادة إلى أنه " يقيد فائض مخصصات الإهتلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية"

2) الأعباء

❖ **تعريف الأعباء العامة**

لم يتطرق المشرع صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت...." أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، ضرائب، ورسوم)[1]

❖ **شروط خصم الأعباء العامة**

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص283

وضع المشرع عدة شروط من أجل خصم الأعباء العامة منها:

- إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها وضمن نشاطها الاستغلالي فالعمليات الخارجة عن عمليات الاستغلال وغير المرتبطة مباشرة بالاستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات بل تضاف إلى النتيجة المحاسبية، لكي تخضع غلى الضريبة على الأرباح، كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها والتي تقع على كاهل مخالفي الأحكام القانونية.
- التسجيل المحاسبي للأعباء وتبريرها بكل الوثائق والمستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات وذلك استنادا إلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة2.[1]

❖ **المعالجة الجبائية للأعباءالعامة**

أ- **أعباء السلع والمواد الاستهلاكية:** تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها.

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال الجرد الدائم او الدوري.

ب- **أعباء الخدمات:** وتتمثل في

- ✓ **مصاريف النقل:** وهي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن وكذا النقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كان مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.[2]
- ✓ **الإيجار والمصاريف المتعلقة به:** لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستغله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط أن لا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص283

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص284

حيث لا يدخل ذلك ضمن تكاليف المؤسسة الواجبة الخصم حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة01.[1]

- ✓ **مصاريف الصيانة والإصلاح:** لتكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة إستعمالها القانونية.[2]
- ✓ **أعباء الإشتراك في دورات العلمية:** بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين آدائه الإنتاجي، تخصص المؤسسات مصاريف إقتناء الكتب والمجلات والإشتراكات في الدورات العلمية، وتعتبر هذه المصاريف من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها إلى غاية 10% من مبلغ الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار(100.000.000 دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة إستثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث ، وفق المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01.[3]
- ✓ **أعباء المستخدمين:** تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الإجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك , وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الإجتماعية قابلة للخصم، حيث تخضع هذه المبالغ حسب الحالة، إما للضريبة على الدخل الإجمالي أو إلى الضريبة على أرباح الشركات، شرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة.[4]
- ✓ **مصاريف التأمين:** تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق، فيضانات،سرقة....)، وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين زيادة في الأجرة أما مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالإستغلال فيجب إعادة إدماجها.[5]

---

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 169- الفقرة 01، ص43

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص284

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 169- الفقرة 01، ص43

[4] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 176، ص45

[5] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص285

- ✓ **هدايا مختلفة:** لقد إعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة، مع إستثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 دج)، وكذا الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا ، أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01.[1]
- ✓ **مصاريف الإشهار:** يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة أن لا يتجاوز مبلغها 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه 30000000 دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02، كما أن المبلغ الزائد عن (30000000 دج) يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان مثبت بوثائق ثبوتية.[2]

3) الإهتلاكات

1.3 تعريف الإهتلاك

وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي يعرف الإهتلاك بـ:

- إستهلاك المنافع الإقتصادية المتعلقة بالأصل الملموس أو غير الملموس، ويتم الإعتراف به كمصروف، ما لم يتم إدراجه في القيمة الدفترية للأصل المنتج من قبل المنشأة لنفسها.[3]
- يعتبر الإهتلاك جبائيا عبئ تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له إستثماراتها بفعل الإستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة.[4]

2.3 الشروط العامة لخصم الإهتلاكات

يشترط في جميع أنظمة الإهتلاك ما يلي :

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 169- الفقرة 01، ص43

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 169- الفقرة 02، ص43

[3] Rabah TAFIGHOULT, ''Fiscalité Algérienne, impots directs et taxes assimilées'', Imprimerie Auresemballages , 1ére édition 2019 , page 227

[4] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص285

- أن تكون قاعدة إهتلاك الإستثمارت المشتراة محددة بالقيمة الأصلية أو سعر الإقتناء مضاف إليه المصاريف الملحقة أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للإستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم ، أما إذا كان الغرض من شرائها هو إستخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الإهتلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم، إلا أنه وبالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة إهتلاكات ب 1000000 دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 3.
- أن يكون الإهتلاك مقيدا في المحاسبة.[1]

3.3**طرق الإهتلاك**

– **طريقة الإهتلاك الخطي:** حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01 " يطبق بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات".[2]

تنص المادة 174 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة القابلة للانخفاض بحيث يوزع تدني قيمة هذه الأخيرة بالتساوي على عدد سنوات عمرها الإنتاجي، وذلك حسب القسط السنوي الثابت الذي يساوي (القيمة الأصلية/ عدد السنوات). [3]

المعدلات الخطية المقبولة عموما من قبل السلطات الضريبية، حيث تعطى كدليل[4] (أنظر الملحق رقم02)

– **طريقة الإهتلاك المتناقص:** حسب المادة 174 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة تطبق هذه الطريقة على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة،[5]ولاستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية:[6]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 176، ص45

[2]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017،المادة 174– الفقرة 01، ص44

[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص285

[4] رابح تافيغولت، مرجع سابق، ص 229

[5] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019،المادة 174– الفقرة 02، ص41

[6] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019،المادة 174– الفقرة 02، ص41

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح بإعتماد هذه الطريقة وذلك مباشرة عند التصريح بالإقتناء أو إنجاز الإستثمارات وفي حالة القبول لا يحق للمؤسسة التراجع؛
- أن لا تقل مدة حياة الإستثمار عن ثلاث سنوات.؛
- أن تكون التجهيزات والمعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج؛

-**طريقة الإهتلاك المتصاعد:** لا يوجد شروط محددة لإستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق على جميع الإستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الجبائية مرفق بالتصريح السنوي للنتائج. (تم إلغاؤها محاسبيا)

4.3مقاربة طرق إحتساب الإهتلاك وفق النظام المحاسبي والقواعد الجبائية

1.4.3 بالنسبة لتثبيتات[1]

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

2.4.3 بالنسبة لتثبيتات غير المركبة[2]

- **القيمة المتبقية:**

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
المبلغ القابل للإهتلاك هو المبلغ الإجمالي لإقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة للأصل.	أساس حساب الإهتلاك هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية.

[1] عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، مرجع سابق، ص 46

[2] عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، مرجع سابق، ص 46

- **خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات**

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
قاعدة حساب الإهتلاك يجب ان تأخذ بعين الإعتبار خسارة القيمة التي تم تسجيلها محاسبيا، وبالتالي إنخفاض المبلغ القابل للإهتلاك.	قاعدة حساب الإهتلاك هي التكلفة الإجمالية لإقتناء الأصل والتي لا تسمح بتخفيض خسارة القيمة.

- **مدة إهتلاك التثبيتات غير المركبة**

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
المدة التي يؤخذ بها هي المدة الفعلية النفعية للأصل وليس المدة العادية للإستخدام المتعارف عليها.	المددة المعتمدة لحساب الإهتلاك هي المدة العادية للإستخدام والتي تحددها الإدارة الجبائية حسب نوعية التثبيت.

3.4.3 <u>بالنسبة لتثبيتات المركبة</u>

- **مدة إهتلاك التثبيتات المركبة**

النظام المحاسبي المالي	القواعد الجبائية
العناصر المنفصلة المكونة للتثبيت الواحد تهتلك في الواقع حسب المدة المتوقعة لإستخدامها إلى غاية إستبدالها بعنصر بديل، غير أنه عندما تكون المدة الفعلية لإستخدام أحد العناصر المكونة للتثبيت أطول من المدة العادية لإستخدام هيكل التثبيت فإن العناصر الجزئية تهتلك حسب مدة إستخدام الهيكل.	العناصر المنفصلة المكونة للأصل هي مفهوم جديد تم إعتماده محاسبيا ولكنه غير وارد في القواعد الجبائية الجزائرية، وبالتالي كل ما هو متعلق بها من مدد إستخدام والمبالغ القابلة للإهتلاك.

4.4.3 **بالنسبة لمخطط الإهتلاك**[1]

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

4) المؤونات

1.4**التعريف الجبائي للمؤونات**

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة وأن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات.[2]

2.4**شروط خصم المؤونات** وتتمثل في:

-يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم؛

-يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية؛

-يجب أن تكون الخسائر والتكاليف محتملة؛

-يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة.[3]

3.4**خصم خسائر السنوات السابقة**

عادة ما تحقق مؤسسة حديثة العهد خسائر في السنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكانياتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الإقتصادي ولهذا خول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السايقة، بحيث

[1] عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، مرجع سابق، ص47

[2] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص 287

[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق،ص 287

تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وإذا لم يكفي لتغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة إذا تحققت الشروط التالية:[1]

-يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا للإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب؛

-يجب خصمها في فترة لا تتجاوز 4 سنوات حسب المادة147 من قانون الضرائب المباشرة؛

-لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول.

5) الضرائب المؤجلة

تبعا للمادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعات عدم تعارضها والقواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء الضريبي،[2] من أجل ذلك تم صدور المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) الذي يهتم بدراسة مفاهيم الضريبة المتعلقة بالضريبة المستحقة والضريبة المفروضة على النتيجة الصافية للسنة المالية.

1.5الفروق المؤقتة:

هي تلك الفروق الناشئة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة لفترة محاسبية، وتنشأ نتيجة فارق زمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الإلتزام وإثبات جبائي للأصل أو الإلتزام.[3]

2.5الفروق الدائمة:

هي تلك الفروق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي عندما لا يكون المنتوج خاضع للضريبة أو غير قابل للخصم.[4]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2019، المادة 147، ص 35

[2]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2019، المادة 141مكرر02، ص 34

[3]أ. حكيم براضية، أ. بن توتة قندز، دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 18- ديسمبر 2015، ص347

[4] أ. حكيم براضية، أ. بن توتة قندز، مرجع سابق،ص347

3.5طريقة الضريبة المستحقة:هي مبلغ الضريبة المستحقة على الربح الواجب الدفع بالنسبة للربح الخاضع للضريبة عن الفترة مع إهمال أي إنعكاسات ضريبية للفروق المؤقتة المتوقع على مدى الفترة الجارية أو الفترات القادمة.

4.5طريقة الضريبة المؤجلة: هذه الطريقة تعترف بجميع الآثار الجانبية للفروق المؤقتة سواء تلك التي نشأت في السنوات السابقة وتنعكس في السنة الحالية، أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية، أو الآثار الضريبية للفروق المؤقتة المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة.

5.5الأصول الضريبية المؤجلة:

هي مبالغ الضرائب على الارباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة:

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم؛

ترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعد.

خلاصة الفصل الثاني

لقد أوضحنا في هذا الفصل أنه عبر الزمن وخاصة منذ بدأ العصر الحديث للاقتصاد أعتبرت الجباية من أقدم وأهم وسيلة لجمع الأموال وثروات لصالح الإدارة العامة والدولة، التي ينعكس دورها على الجانب السياسي والاجتماعي ومالي والاقتصادي بصفة عامة، ولقد أخذت الجباية شرعيتها بكونها وسيلة للتضامن والتكافل الاجتماعي وكذلك بمبادئها وثباتها ومرونتها في اخضاع المكلفين.

وكذلك أوضحنا العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية التي كانت ولازالت مسألة نقاش لد الخبراء في المجالين، حيث أبرزنا أهم نقاط الترابط والاختلاف في العلاقة وأوضحنا في النهاية التقنية التي يعتمدها التشريع الجزائري في اخضاع النظام المحاسبي المالي للأحكام الجبائية التي تعتمد لحساب الوعاء الضريبي للأرباح.

مقدمة

تدعيما لما تم تناوله في الجانب النظري من خلال الصل السابق، تمت محاولة اعداد دراسة ميدانية في احدى المؤسسات الجزائرية التابعة للقطاع الخاص وهي مؤسسةSARL GRAVURE PUB ، والتي سيتم التعريف بها من خلال هذا الفصل حسب ما تم توفره من معلومات، وذلك للرد على الإشكالية المطروحة وفهم العلاقة بين الجباية والمحاسبة من خلال تطبيقها على أرض الواقع

تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين حيث سنقوم في الأول بالتعريف بالمؤسسة وهياكلها خاصة مصلحة المحاسبة ومختلف مهامها، أما في المبحث الثاني سندرس التوافق بين النظام المحاسبي والجبائي عن طريق الانتقال ن النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

1) المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسةSARL GRAVURE PUB

يتم من خلال هذا المبحث وضع بطاقة تقنية لمؤسسة SARL GRAVURE PUB وذلك بتقديم مختلف البيانات المتعلقة بها

1. المطلب الأول: تعريف بمؤسسة SARL GRAVURE PUB

نبذة تاريخية:

ان شركة غرافور بيب هي شركة عائلية تعود ملكيتها لعائلة "**داود بريكسي**" تم تسميتها بهذا الاسم بعد أن تقرر إعطاء المؤسسة نظرة احترافية فقد تم تغير اسمها من

Sarl Daoud Brickci Mourad Et Fils

الى

Sarl Gravure Pub

والذي يتمثل في اختصار لجملة gravure et publicité أي طباعة واشهار وهذا كي يدل بمعنى أوضح عن مجال نشاط الشركة التي تنشط بشكل رئيسي في مجال الطباعة بمختلف أنواعها وتقدم خدمات كراء اللوحات الاشهارية والمساحات المجهزة للإشهار.

الوضعية القانونية:

Gravure Pub هي شركة خاصة حسب تصنيف المؤسسات وفقا للمعيار القانوني في الجزائر، انشات سنة 1999 و تأخذ الشكل القانوني sarl أي شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب 85 537 000,00 دج ، حيث 56 % من الحصص الاجتماعية تعود الى داود بريكسي هشام مسير الشركة و 24 % لداود بريكسي مصطفى و 20 % لداود بريكسي مراد و فيما يلي بعض المعلومات المكملة عن الشركة:

- المقر الاجتماعي : الجهة 8 المنطقة الصناعية شتوان تلمسان
- الملحق الأول : بوزريعة الجزائر العاصمة
- الملحق الثاني: (طور الإنجاز) السانية وهران

- رقم السجل التجاري:04 ب 0263221
- تاريخ بداية النشاط: 20/09/1999
- رقم التعريف الجبائي: 128 322 026 413 000
- رقم مادة الاخضاع: 41 5003690 13

نشاط المؤسسة واستثماراتها:

تنشط شركة غرافور بيب بصفة رئيسية في مجال الطباعة بشتى أنواعها والاشهار البصري ولهذا سخرت كل جهودها لإرضاء عملائها عن طريق توسيع وتكثيف نقاطها الاشهارية وتوفير أحدث تكنولوجيات الطباعة لتصميم لوحات اشهارية ذات جودة عالية.

تعتبر شركة غرافور بيب من الشركات السباقة في مجال الاشهار والطباعة في الجزائر حيث تمتلك الشركة:

- ورشتي طباعة الأولى بمقرها الاجتماعي والثانية في ملحق الجزائر
- طابعتين من نوع VUTEKبمساحة طباعة 3مترو 20 سنتيمتر
- طابعة من نوع MIMAKI بمساحة طباعة 5 متر
- طابعة بخاصية الطبع الفوق بنفسجي ULTRAVIOLET
- ورشة سباكة
- ألة الطبع على الحديد من نوع CNC DURMA

كما تعتبر المؤسسة مورد لمساحات الاشهار على مستوى 21 ولاية حيث تمتلك:

مساحات اشهار ثابتة

- أكثر من 420 لوحة اشهارية بمساحة 12م²
- أكثر من 32 جدار مجهز للاشهار بمساحة تتراوح بين 120م²و 400م²
- 4 unipole بمساحة 61م² و 2 بمساحة 75م²

مساحات اشهار متحركة تتمثل في واجهات الحافلات حيث تمتلك بموجب عقود كراء أكثر من 350 واجهة

الموارد البشرية للمؤسسة:

تعتمد المؤسسة في جميع مراحل نشاطها على الكفاءات البشرية حيث توظف المؤسسة بمختلف هياكلها أكثر من 68 شخص بشكل مباشر وأكثر من 95 عامل بصفة غير مباشرة

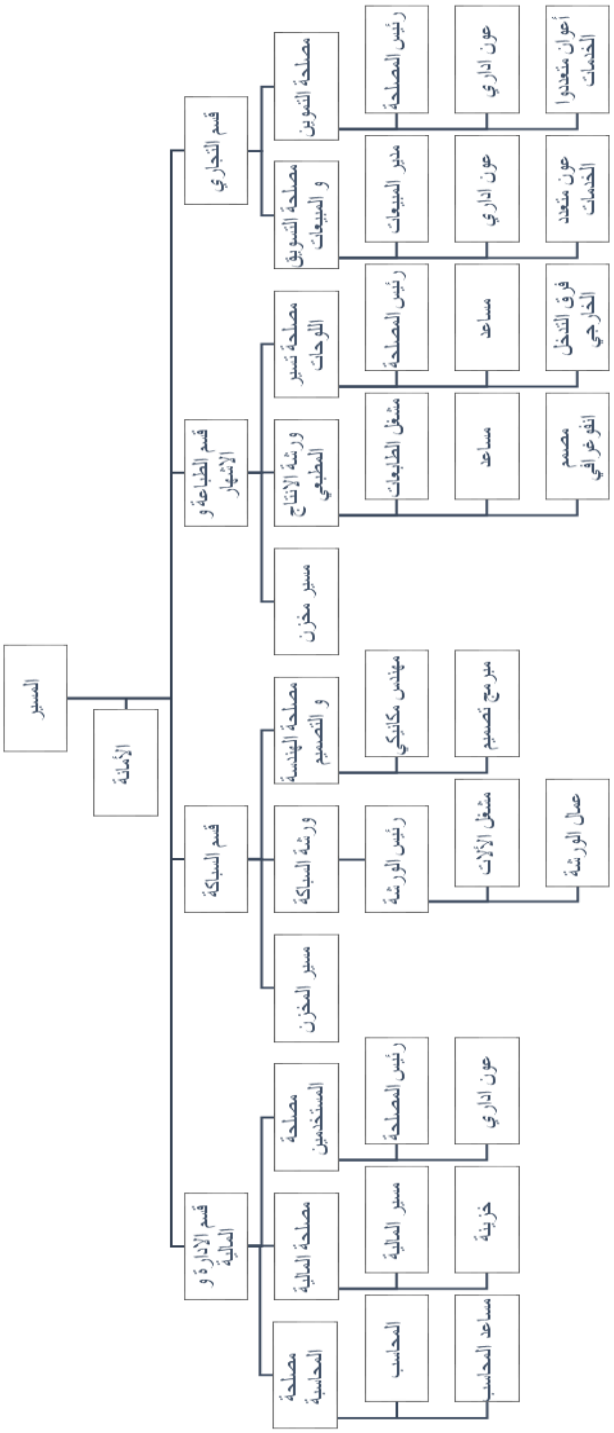
مجال العمل	الرجال	النساء
الادارة	6	7
المالية و المحاسبة	2	1
التصميم المرئي	3	3
التسويق و المبيعات	3	2
التموين	3	0
الورشات	20	1
فرق العمل الخارجي	15	0
المجموع	52	14

جدول رقم 3: تقسييم العمال حسب الجنس[1]

[1] إدارة المؤسسة

الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الهيكل أدناه يوضح مختلف مصالح المؤسسة وهو هيكل خاص بالمقر الاجتماعي تلمسان



الشكل رقم 05: (المخطط الإداري للمؤسسة)[1]

[1] إدارة المؤسسة

2. المطلب الثاني: مصلحة المحاسبة ومختلف مهامها

التعريف بمصلحة المحاسبة: تعتبر مصلحة المحاسبة بمثابة العصب الرئيسي لمؤسسة غرافور بيب حيث تشرف المصلحة وتتابع كل ما يتعلق بالمؤسسة من عمليات محاسبية وكذلك تتابع وتنظم وتنسق مختلف العمليات بين مختلف المصالح داخل المؤسسة، كما تقوم بتسجيل وترتيب كل الوثائق والمعاملات المالية لتوفير بيانات مالية وقوائم مالية ذات مصداقية ودقة للمساهمة في تحسين رؤية الإدارة للواقع الاقتصادي للمؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة

حيث تقوم المصلحة بـ:

- التسجيل المحاسبي للأحداث.
- تحضير ومراجعة التصريحات الجبائية.
- المقارب بين مختلف أقسام المؤسسة.
- متابعة وتسيير الاستثمارات.
- اعداد الميزانية والجداول الملحقة بها.
- مراجعة القوانين الجبائية والتحيينات.
- تحضير تقارير على الوضعية المالية للمؤسسة.

المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

بهدف تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات(النتيجة الجبائية)، وجب على محاسب المؤسسة التوفيق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وضبط الاختلافات ومعالجتها.

كما تطرقنا سابقا في الجانب النظري فان العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية تتمثل في:

النتيجة الجبائية: النتيجة المحاسبية + الاسترادات + التخفيضات

النتيجة المحاسبية تم استخراجها من جدول حسابات النتائج (الملحق رقم3)

وقدرة ب 9 670 931 da

وبعد معاينة جميع عمليات المؤسسة تم تحديد بعض الأحداث التي تستوجب تعديل شبه محاسبي بسبب اختلاف أحكامها المحاسبية عن الجبائية وتتمثل هذه العميات فيما يلي:

- الحدث الأول: هدايا: قامت المؤسسة بتوزيع بعض الهدايا على عمالها وبعض زبائنها في إطار توطيد العلاقات حيث تم تلخيص المشتريات الموزعة كهدايا في الجدول التالي:

المورد	الهدية	عدد الوحدات	ثمن الوحدة	الإجمالي خارج الرسم
مكتبة	مذكرة	120	1200	144000
	أقلام حبر رفيعة	30	500	15000
	تقويم	1000	55	55000
محل هواتف نقالة و أكسسوارات	هاتف نقال	10	27000	270000
	ساعة ذكية	5	39000	195000

- الحدث ثاني: مصاريف الاستقبال: عبارة عن مصاريف تنقل وفندقة واطعام خاصة بالمسير وعائلته، حددت بمبلغ: 395145.75
- الحدث الثالث: قام المسير بإعطاء هبة لصالح 4 جمعيات:

- الأولى: جمعية مساعدة مرضى السرطان: 100000.00 دج
- الثانية: جمعية سياحية للتعريف بتلمسان: 100000.00 دج

- الثالثة: جمعية إدارة المسجد الكبير بتلمسان: 100000.00 دج
- الرابعة: جمعية خاصة بالموسيقى والثرات: 100000.00 دج

➢ الحدث الرابع: تعاملات تم تسديدها نقدا تمثلت في عمليتين:

- الأولى: كراء جدار على أحد الخواص بقيمة: 450000.00 دج متضمن الرسم
- الثانية: شراء معدات مختلفة للورشة بقيمة 320000.00 دج متضمن الرسم

➢ الحدث الخامس: غرامات وعقوبات: سددت المؤسسة غرامة مالية لمصلحة الضرائب نتيجة خطأ في قائمة الزبائن المرفقة مع ميزانية سنة 2015 بقيمة: 46230.00 دج

➢ الحدث السادس: مصاريف خاصة بالمسير (فواتير هاتف، مصاريف شراء خاصة) بقيمة 526800.00 دج

معالجة الأحداث جبائيا

➢ الحدث الأول:محاسبيا هي أعباء مقبولة في نشاط المؤسسة التسويقي لكن حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة: قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة، مع إستثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 دج)، وكذا الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا، أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني.

تم تلخيص التعديل في الجدول الموالي:

الهدية	عدد	القيمة	القيمة القابلة للخصم	الاسترداد
مذكرة	120	1200	500	84000
أقلام حبر رفيعة	30	500	500	0
تقويم	1000	55	55	0
هاتف نقال	10	27000	500	265000
ساعة ذكية	5	39000	500	192500
مجموع				541500

- الحدث الثاني: تعتبر مصاريف خارجة عن الاستغلال العادي للمؤسسة وهي مصاريف غير قابلة للخصم
- الحدث الثالث: التبرعات لصالح الجمعيات ذات الطابع الإنساني مقبولة أما الأخرى فلا تخصم من النتيجة
- الحدث الرابع: محاسبيا هي أحداث عادية في نشاط المؤسسة و لكن حسب المنشور رقم 03/و.م/م.عض/م.ت.ت.ج/قانون المالية لسنة 2018 جميع الأعباء التي تتجاوز 300000 دج و تسدد نقدا هي غير قابلة للخصم، كإجراء لحث المؤسسات على التعامل عبر القنوات الرسمية للأموال (البنوك)
- الحدث الخامس: العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم
- الحدث السادس: مصاريف خارجة عن الاستغلال العادي لنشاط المؤسسة لا تخصم

لتحديد النتيجة الجبائية نقوم بنقل التصحيحات الى جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية

كما هو موضح في الملحق رقم

النتيجة المحاسبية	9 670 931.00
+ الاستردادات	5 453 275.00
- التخفيضات	0.00
= النتيجة الجبائية	15 124 206.00

بعد حساب النتيجة الجبائية يقوم المحاسب بحساب الضريبة على أرباح الشركات حيث تخضع المؤسسة لمعدل ضريبة 19 %

15 124 206 x 19% = 2 873 599

ويقوم المحاسب بتسجيل قيد التالي

31/12/N

695		ح/ الضرائب على أرباح الشركات	2 873 599	
	444	ح/ الدولة، ضرائب على أرباح الشركات		2 873 599

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية في المؤسسة حاولنا معرفة كيف يتم التوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بعد تحليل ومعالجة الأحداث التي تكون موضوع اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، واستنتجنا أن هذا الاختلاف راجع لترابط مجالات التطبيق للنظامين مع اختلاف مفاهيم وأهداف كل منهما، وكذلك للسياسة الاقتصادية المنتهجة داخل البلاد

من خلال ما تطرقنا إليه في موضوع الدراسة سنحاول الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في: ما مدى إستجابة النظام المحاسبي المالي للجوانب الجبائية للمؤسسات؟

يعتبر النظام الجبائي الجزائري من الأنظمة الحساسة التي يجب على الدولة أن تولي عناية كبيرة بها، لما له من أدوار فعالة في جوانب عدة لاسيما في مجال المحاسبة، فلقد كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية ، إذ لا تتم أي معالجة محاسبية إلا وفقا لما ينص عليه النظام الجبائي أي أنها كانت مجرد تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة .

بعد عملية الإصلاح المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي بات هناك فصل تام بين المحاسبة والجباية ، إذ يفرض هذا النظام إستقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي، وبالتالي أصبح القانون رقم 11/07 هو المعتمد في تحديد النتيجة المحاسبية، أما النتيجة الجبائية فيتم تحديدها وفقا لمواد وأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

وفي هذا الإطار جاء موضوع الدراسة ليسلط الضوء على محتوى كل من النظام المحاسبي المالي ،النظام الجبائي،العلاقة بينهما، وأهم التعديلات التي جاء بها المشرع الجبائي لتسهيل تطبيقه ، ويتماشى مع متطلبات النظام المحاسبي خاصة تلك التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات من أجل تمكين المؤسسات من تطبيق النظام المحاسبي والوفاء بالضرائب إتجاه الإدارة الجبائية.

كمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صحة فرضيات الدراسة من خلال مايلي:

- عندما تتناقض قاعدة محاسبية واردة في النظام المحاسبي المالي مع قاعدة أخرى ناتجة عن أحكام جبائية محددة يتم تطبيق مبدأ الاستقلالية، بمعنى معالجة المعيار المحاسبي بتصحيحات خارج المحاسبة لتحديد النتيجة الجبائية.
- تستند القاعدة المحاسبية على مبدأ الإفصاح عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة الأمر الذي يتطلب مرونة كافية بعبارة أخرى يمكن القول إن القاعدة المحاسبية تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

- تستند القاعدة الجبائية على مبدأ الشرعية، بمعنى أن المصدر الوحيد والقانوني للضريبة هو السلطة التشريعية، وعدم إمكانية سريان القوانين بأثر رجعي، بمعنى أن القاعدة الجبائية تستند على كل ما هو قانوني وتتجاهل الجوهر الاقتصادي،حيث أن ذلك يتضح جليا في النموذج الجبائي لسعر التكلفة، حيث يتم قبول فقط الالتزامات المستحقة فعلا ورفض الأعباء والخسائر التي تعزى إلى أحداث محتملة.
- المقاربة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وإيجاد نقاط التوافق والإختلاف (الإهتلاكات، الضرائب المؤجلة، المؤونات، القيمة العادلة، القرض الإيجاري، التغير في السياسات المحاسبية) بين النظامين يخلص إلى الصلة بين المحاسبة والجباية بالرغم من استقلالهما إلا أنها تبقى وثيقة، فالنتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية الخاصة.
- لم يقم بتغييرات جوهرية ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي، حيث قام بإحداث العديد من التغيرات التي تتعلق بالمعالجة المحاسبية لبعض العمليات.

النتائـــج

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

إستقلالية النظام المحاسبي عن النظام الجبائي من خلال :

- المحاسبة هي نظام للمعلومات الذي يوزع وبشكل جيد المعلومات الرقمية من أجل وصف وضعية المؤسسة وتقييمها وتوضيح التوقعات التي يمكن أن تحدث لتسهيل اتخاذ القرارات.
- على العكس من ذلك فالجباية هي وسيلة مشروعة لاقتطاع جزء من الذمة المالية للمكلفين بالضريبة لتمويل نفقات الدولة حيث يحدد التشريع الجبائي قواعد ومبادئ تقييم الأسس الضريبية وكيفية وكذا شروط اقتطاعها.

أهم نقاط الإختلاف التي يمكن رصدها، ومحاولة الأخذ بها:

- الإهتلاكات ؛
- الضرائب المؤجلة؛
- المؤونات؛
- الإيجار التمويلي؛
- التغيير في السياسات المحاسبية؛
- القيمة العادلة.

التوصيات

محاولة دمج التشريعات القانونية لمواكبة التغيرات التي تحدث والنظام المحاسبي .

الإستفادة من تجارب الدول في تكييف النظام المحاسبي، لمحاولة التقليل من العبئ الجبائي والتحكم في التهرب الجبائي وآثاره.

مراجع باللغة العربية

الكتب

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الجزء الأول، منشورات كليك، المحمدية– الجزائر، الطبعة الثانية 2015
2. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول، دار الحمد للنشر والتوزيع، الأردن– عمان، الطبعة الأولى 2010
3. وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة الجزء الأول، من المنشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك
4. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري–التطبيقات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، طبعة 2، 2009
5. د.العياشي عجلان، محاضرات معايير التقارير المالية الدولية IFRS،والمعايير المحاسبية الدولية IAS ، جامعة المسيلة، 2017/2016،
6. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول) مكتبة الشركة الجزائرية بوداود سنة 2008
7. قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة، الطبعة الأولى 2008
8. محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشرITCIS،2010
9. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، الطبعة الرابعة 2008
10. محمد عباس محرزي، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة– الإيرادات العامة– الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية–بن عكنون– الجزائر2003
11. محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2003
12. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،2016
13. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة1992
14. هادفي خالد، البدر في التسيير المحاسبي والمالي، دار البدر، الجزائر،2011
15. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، لي باج بلو، الجزائر

الدوريات والمجلات

1. مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" ، مجلة الباحث /عدد01/ 2002،
2. مرزوقي مرزقي، حولي محمد- مجلس المعايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011،
3. صلوح محمد العيد، آليات تغطية البنوك لمخاطر سعر الصرف باستخدام المشتقات المالية ،دراسة حالة مجموعة بنك سوسيتي جنرال -خلال الفترة ،2013-1999مقال منشور في المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية ،عدد ،01/2015
4. أ.عبد الكريم بريشي، هيكل النظام الضريبي في الجزائر في ظل الإصلاحات الضريبية، المركز الجامعي لتمنراست، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية/ عدد2012/01
5. بعلة الطاهر، أثر الجباية البترولية على اعتماد الإنفاق في الإستثمار العمومي بعد تراجع أسعار البترول بالجزائر للفترة (2014-2018)، مجلة دراسات جبائية، العدد 12/جوان 2018،
6. شاوي صبيحة، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والتجارية، جامعة تلمسان، مقال في المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد السادس/ ديسمبر 2016
7. مطبوش الحاج، الجباية الخضراء كآلية قانونية للتأهيل البيئي للمنشآت المصنفة في الجزائر، مجلة البحوث العلمية في التشريعات البيئية، المجلد 06، العدد01 لسنة 2019
8. أ. حكيم براضية، أ. بن توتة قندز، دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 18- ديسمبر 2015

الرسائل والأطروحات الجامعية

1. خماس هدى، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص تسيير بعنوان "مراجعة الحسابات في ض النظام المحاسبي المالي"، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر، 2012/2011
2. عوينات فريد، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخرج بعنوان دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، المركز الجامعي الوادي ، 2011/2010
3. محمد ديلخ، تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016

التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات

1. قانون رقم 11– 07مؤرّخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق 25 نوفمبر سنة 2007المتضمن النظام المحاسبي المالي
2. المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 26 مايو2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11
3. وزارة المالية، تعليمة رقم 02 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ،2010 مؤرخة في، 2009 /10/ 29
4. مرسوم تنفيذي رقم 110-09يحدد شروط مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، العدد ،21المؤرخ في 2009 /04/ 7
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017
6. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019
7. قانون المالية 2010،2009
8. القانون التجاري

المؤتمرات والملتقيات والندوات ومداخلات

1. محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس
2. ايت محمد مراد، أحري سفيان ، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد التحديات و الأهداف، جامعة الجزائر
3. أ. عسلي نورالدين، مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية، جامعة محمد بوضياف- المسيلة،2018/2017
4. د.عبد القادر شلالي، محاضرات في جباية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة "أكلي امحند أولحاج" البويرة، 2016/2015،
5. مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف-المسيلة2018/2017

المراجع باللغة الأجنبية

1. D. SACI, la comptabilité de l’entreprise et système économique : expérience algérienne, OPU, ALGER, 1991
2. Wilson Makaya, Comptabilité des sociétés, Editions Publibook, Gabon, 2008
3. Rabah TAFIGHOULT, ‘’Fiscalité Algérienne, impots directs et taxes assimilées’’, Imprimerie Auresemballages , 1ére édition 2019
4. KHETTAL ISMAIL WALID, MANSERI AHMED, Mémoire en vue de l'obtention de Master en sciences commerciales et financiers, l’impact de L’impôt différé sur le résultat comptable et fiscal, université aboubekrbelkaid TLEMCEN, 2015/2016

- **معايير المحاسبة الدولية والتحيينات**
- **التي أدخلت عليه إلى غاية سنة 2019**

الملحق رقم 01 قائمة المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية (IAS/IFRAS)			
رقم المعيار	**موضوع المعيار**	**تاريخ صدور المعيار وتعديله**	**ملاحظات**
IAS 01	عرض القوائم المالية	1975 - 1998	حل هذا المعيار محل المعيار IAS 05.13
IAS 02	المخزون السلعي	1976 – 1995	--
IAS 03	القوائم المالية الموحدة	1977	تم إلغاء هذا المعيار ليحل محله منذ سنة 1989 IAS 27.28
IAS 04	محاسبة الإهتلاك	1977	تم إلغاء هذا المعيار ليحل محله IAS 16.38
IAS 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977	تم إلغاء هذا المعيار ليحل محله منذ سنة 1997 IAS 01
IAS 06	المحاسبة على الإستجابة للتغيرات في الأسعار	/	في البداية ألغي وظهر محله ليلغى بدوره سنة 2005 IAS 15
IAS 07	قائمة التدفقات المالية	1977- 1994	--
IAS 08	السياسات المحاسبية (التغييرات في التقدير والأخطاء)	1978 - 1993	يخضع هذا المعيار لتحديثات مستمرة
IAS 09	المحاسبة على نشاطات البحث والتطوير	/	حل محله المعيار IAS 38 منذ سنة 1999
IAS 10	الأحداث المحتملة واللاحقة لإعداد القوائم المالية	1978- 1994	--
IAS 11	عقود مقاولات	1979- 1995	حل محله المعيار IFRS 15 منذ 2017

IAS 12	محاسبة ضرائب الدخل	1979 - 1996	--
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة	/	تم إلغاؤه ليحل محله المعيار IAS 01
IAS 14	عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشآت	1981 -1997	حل محله المعيار08 IFRS منذ 2009
IAS 15	المعلومات التي تعكس آثارتغييرات الأسعار	1978	تم إلغاؤه سنة 2005
IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات	1982 -1998	تم دمج التفسيرات سنة 2005 ''sic 06,14,23'' ''IFRIC20''
IAS 17	المحاسبة عن عقود الإيجار	1982 - 1997	تم إلغاؤه ليحل محله IFRS 08إبتداءا من 2018-01-01
IAS 18	الإعتراف بالإيراد	1982 - 1993	تم إلغاؤه ليحل محله IFRS 15إبتداءا من 2017-01-01
IAS 19	المحاسبة عن منافع التقاعد	1983 - 1999	--
IAS 20	المحاسبة على المنح والإعانات الحكومية	1983 - 1994	--
IAS 21	آثار التغييرات في أسعار الصرف العملات الأجنبية	1983 - 1993	تم دمج معظم التفسيرات سنة 2003 ''sic 30,19,1,170 '' ''IFRIC16''
IAS 22	إندماج الأعمال	/	تم إلغاؤه ليحل محله IFRS 03إبتداءا من 2001
IAS 23	رسملة تكاليف الإقتراض	1984 - 1993	تمت مراجعته سنة 2003
IAS 24	إفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	1984 - 1994	--
IAS 25	المحاسبة على الإستثمارات	/	تم إلغاؤه لحل محله المعياران40,41 IAS إبتداءا من 2001

IAS 26	القوائم المالية المنفصلة (الإفصاح عن صناديق المعاشات)	1990	تم تخصيص هذا المعيار للقوائم المالية المنفصلة واستحداث المعيار IFRS 10 للقوائم المالية الموحدة ابتداء من 01-01-2013
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والانفرادية	1994 - 1989	حل هذا المعيار محل المعيار IAS 31وتم تضمين جزء كبير من هذا المعيار في0 IFRS 1
IAS 28	المحاسبة عن المساهمات الشركات الشقيقة	1998 - 1989	--
IAS 29	الإفصاح المالي عن الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1994 - 1989	تم إلغاؤه ليحل محله IFRS07
IAS 30	الحقوق في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1990	
IAS 31	الإفصاح المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة	1994	
IAS 32	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	1998 - 1995	
IAS 33	ربح السهم	1999	تم تعديل هذا المعيار ليدرج جزء منه في IFRS13 ابتداء من 2014-01-01
IAS 34	الإنخفاض في قيمة الأصول	1999	--
IAS 35	العمليات غير المستمرة	1999	تم إلغاؤه
IAS 36	محاسبة تدني قيمة الأصول	1999	--
IAS 37	المخصصات والأصول المحتملة والالتزامات المحتملة	1999	تم إدماج جزء كبير منها في IFRS04
IAS 38	الأصول المعنوية	1999	تم إدراج جزء كبير من هذا المعيار في كل من IAS16وIFRS 03 ابتداء من سنة 2003

IAS 39	الأدوات المالية الإعتراف والقياس	2001	تم إلغاؤه ليحل محله IFRS09 إبتداءا من 2018
IAS 40	المحاسبة عن الممتلكات الإستثمارية	2001	--
IAS 41	المحاسبة عن أعمال الزراعة	2003	--
IFRS 01	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	2003	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2004-01-01
IFRS 02	الدفعات المرتكزة على الأسهم	2004	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2005-01-01
IFRS 03	إندماج الأعمال	2004	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2004-01-01
IFRS 04	عقود التأمين	2004	تم إلغاؤه ليحل محله IFRS17 إبتداءا من 2021
IFRS 05	الأصول الغير متداولة المعدة لغرض البيع والعمليات المتوقفة	2004	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2005-01-01
IFRS 06	التنقيب على الموارد المعدنية وتقييمها	2004	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2006-01-01
IFRS 07	الأدوات المالية للإفصاح	2005	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2007-01-01
IFRS 08	القطاعات التشغيلية	2006	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2009-01-01
IFRS 09	الأدوات المالية	2010	تعديل المعيار في 07-2014 يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 01-2018-01
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2013-01-01
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2013-01-01

IFRS 12	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	2011	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2013-01-01
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2011	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2013-01-01
IFRS 14	الحسابات المؤجلة	2014	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2016-01-01
IFRS 15	الإيراد من العقود مع العملاء	2014	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2018-01-01
IFRS 16	الإيجارات التمويلية	2016	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2019-01-01
IFRS 17	عقود التأمين	2017	يدخل حيز التنفيذ إبتداءا من 2021-01-01

لائحة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي[1]

[1] https://fr.wikipedia.org/w/index.php?title=Liste_des_normes_internationales_d%27information_financi%C3%A8re&oldid=157071420 site visité le 12 juin 2019

➢ المعدلات المعتمدة لحساب الإهتلاك من قبل السلطات الضريبية

الملحق رقم 02 المعادلات لحساب الإهتلاك المعتمدة من قبل السلطات الضريبية	
العنصر	**المعدل**
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	10%
مباني الصناعية	5%
مباني التجارية	2 a5 %
مباني إدارية	2 a5 %
مباني سكنية	2 a5 %
المعدات والأدوات الصناعية	10 a12,5 %
السيارات السياحية	20%
مركبات النقل وشحن البضاعة	25%
آلات ومعدات الرفع	10 a12,5 %
معدات مكتب	12 ,5%
أثاث مكتب	20%
معدات برمجيات ومعلومات	33,33%

جدول رقم 2 : معدلات الإهتلاك المقبولة جبائيا[1]

[1] وزارة المالية، دليل الجبائي لسنة 2012

la liasse fiscale 1 الملحق رقم

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice clos le

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2011)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif			0,00	
Immobilisations incorporelles			0,00	
Immobilisations corporelles				
Terrains			0,00	
Bâtiments			0,00	
Autres immobilisations corporelles			0,00	
Immobilisations en concession			0,00	
Immobilisations encours			0,00	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence			0,00	
Autres participations et créances rattachées			0,00	
Autres titres immobilisés			0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00	
Impôts différés actif			0,00	
TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours			0,00	
Créances et emplois assimilés				
Clients			0,00	
Autres débiteurs			0,00	
Impôts et assimilés			0,00	
Autres créances et emplois assimilés			0,00	
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
Trésorerie			0,00	
TOTAL ACTIF COURANT	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF	0,00	0,00	0,00	0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice clos le

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	0,00	0,00
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	0,00	0,00
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
TOTAL III	0,00	0,00
TOTAL PASSIF (I+II+III)	0,00	0,00

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		N		N-1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			0,00		0,00
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			0,00		0,00
Achats de marchandises vendues					
Matières premières					
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires				
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		0,00		0,00	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I–II)			0,00		0,00
	Charges de personnel				
	Impôts et taxes et versements assimilés				
IV-Excédent brut d'exploitation			0,00		0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		0,00		0,00
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		0,00		0,00
Eléments extraordinaires (produits) **(*)**				
Eléments extraordinaires (Charges) **(*)**				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		0,00		0,00

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

1/ Tableau des mouvements des stocks :

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises				0,00
Matières et fournitures				0,00
Autres approvisionnements				0,00
Encours de production de biens				0,00
Encours de production de services				0,00
Stocks de produits				0,00
Stocks provenant d'immobilisations				0,00
Stocks à l'extérieur				0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00

2/ Tableau de la fluctuation de la production stockée :

Débit	Crédit	Solde de fin d'exercice	
		Débiteur	Créditeur

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du …… au ……

3/ Charges de personnel, impôts, taxes et versements assimilés, autres services:

Rubrique	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	
Etudes et recherches	
Documentation et divers	
Transports de biens et transport collectif du personnel	
Frais postaux et de télécommunications	
Services bancaires et assimilés	
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	0,00
Charges de personnel	
Rémunérations du personnel	
Rémunérations de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Cotisations aux organismes sociaux	
Charges sociales de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Autres charges sociales	
Autres charges de personnels	
TOTAL (2)	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	
Impôts et taxes non récupérables sur chiffres d'affaires	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats	
TOTAL (3)	0,00
TOTAL (1) +(2) +(3)	0,00

4/ Autres charges et produits opérationnels :

Autres charges opérationnelles	Montants
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence	
Perte sur créances irrécouvrables	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités	
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	
TOTAL	0,00
Autres produits opérationnels	**Montants**
Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers	
Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quotes-parts de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Rentrée sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	
Autres produits de gestion courante	
TOTAL	0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1) – (2)
Goodwill				0,00		0,00
Immobilisations incorporelles				0,00		0,00
Immobilisations corporelles				0,00		0,00
Participations				0,00		0,00
Autres actifs financiers non courants				0,00		0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			0,00
Immobilisations incorporelles			0,00
Immobilisations corporelles			0,00
Participations			0,00
Autres actifs financiers non courants			0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

7/ Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins value) au cours de l'exercice :

Nature des immobilisations cédées	Date acquisition	Montant net figurant à l'actif	Amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins value	
						Plus value	Moins value
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			
				0,00			

8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de L'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexe)				0,00
-Pertes de valeurs sur créances (1)				0,00
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales (2)				0,00
-Provisions pour pensions et obligations similaires				0,00
-Provisions sur litiges				0,00
-Autres provisions liées au personnel				0,00
-Provisions pour impôts.				0,00
-Autres provisions à détailler sur états annexes				0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00

(1) A détailler en tableau 8/1
(2) A détailler en tableau 8/2

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Désignation de l'entreprise :…………………………………………….
…………………………………………………………………………….
Activité :……………………………………………………………….
Adresse :……………………………………………………………….
…………………………………………………………………………….

Exercice du		au	

8/1 Relevé des pertes de valeurs sur créances :

Désignation des débiteurs	Valeur de la créance	Perte de valeur constituée
dffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffffff		
fgdfgdfgdfgdgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgd		
dddgdfgdgdfgdfgdgdgdfgdgdgdfgdgdfgdgdf		
dfgdgdfgdgdfgdfgdfgdfgfdgfgfgdfgfgfgfgfg		
dfdgdffsddsdsdsdsdsddfsdsdsdsqdsqdqdsqds		
sdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdssds		
sdsdsdsdqdsdsdsqdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsds		
sddsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsds		
sdsdsdsdsdsddsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsdsds		

8/2 Relevé des pertes de valeurs sur actions et parts sociales :

Filiales	Valeur nominale au début de l'exercice	Perte de valeur constituée	Valeur nette comptable
fhfhdfhdfhdfhdfdffffffffffffffffffffffffffff			0,00
dfhdfdfdfdfddddddddddddddddd			0,00
dhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhh			0,00
dhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhhh			0,00

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations **(*)**		
	Total des réintégrations	0,00
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions **(*)**		
	Total des déductions	0,00
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
	Total des déficits à déduire	0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-A) :

		Montants
Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	
	Résultat de l'exercice N-1	
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	
	TOTAL	0,00
Affectation	Réserves (à détailler)	
	Augmentation du capital	
	Dividendes	
	Report à nouveau (à détailler)	
	TOTAL	0,00

11/ Tableau des participations (filiales et entités associées) :

Filiales et entités associées	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu %	Résultat Dernier exercice	Prêts et avances accordées	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
Filiales :							
- Entité A			0,00%				
- Entité B			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
Entités associées							
- Entité 1			0,00%				
- Entité 2			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				
-……			0,00%				

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F

Désignation de l'entreprise :……
……
Activité :……
Adresse :……
……

Exercice du		au	

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

Désignation des personnes bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu
dfgdfgfgfdgdfgdgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdf			
gdfgdfgdgdgdfgdgdfgdgdfgdfggdfgdfg			
fgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgd			
dfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfgdfg			

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée
cvcvcvxcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvxcvcv			
cvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvc			
cvcvxcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvcvxcvxc			

الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة المَالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية التشريع
والتنظيم الجبائيين

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de la Législation
et de la Réglementation Fiscales

الجزائر ، في 08 FEV 2018

المنشور رقم 03 /و.م/م.ع.ض/م.ت.ت.ج/قانون المالية لسنة 2018

إلى
السيد مدير كبريات المؤسسات
السيدات و السادة المدراء الولائيين للضرائب

مع إبلاغ

السادة المدراء الجهويين للضرائب
السادة المفتشين الجهويين للمصالح الجبائية
السادة رؤساء مصالح الأبحاث و التدقيقات

الموضوع: خصم الأعباء المرتبطة بالإيجارات و نفقات الصيانة و تصليح المركبات السياحية و الأعباء التي تتعدى مبلغ 300.000 دج المسددة نقدا.

المرجع: المادة **8** و **10** من القانون 17-11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر سنة 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

يهدف هذا المنشور إلى إبلاغ المصالح الجبائية، بالتعديلات المدرجة على مستوى المادتين 169 و 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب المادتين 8 و 10 من قانون المالية لسنة 2018.

I –خصم الأعباء المرتبطة بإيجارات و نفقات الصيانة و تصليح المركبات السياحية (المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018):

لقد عددت أحكام المادة 8 من قانون المالية لسنة 2018 التي عدلت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، صراحة الأعباء المتعلقة بالمركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، والتي

ليست قابلة للخصم من الأرباح المحددة لحساب الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الحقيقي). إذ يتعلق الأمر بالأعباء المتعلقة بالإيجارات و نفقات الصيانة وتصليح المركبات المذكورة.

يقصد بالإيجارات، النفقات المتعلقة بتأجير المركبات السالفة الذكر أو تلك التي تسدد في إطار القرض الإيجاري من قبل المستأجر.

أما نفقات التصليح، فلا يقصد بها تلك المتعلقة بخدمة التصليح نفسها فقط و إنما تلك المتعلقة بشراء قطع الغيار أيضا.

بالإضافة إلى ذلك، لا تندرج ضمن مجال تطبيق هذا التدبير، الإيجارات و نفقات التصليح و الصيانة المتعلقة بالمركبات التي تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، ونذكر منها على سبيل المثال: شركات سيارات الأجرة، مدارس تعليم السياقة، شركات تأجير السيارات.

II - خصم الأعباء المرتبطة بالإيجارات و نفقات الصيانة و تصليح المركبات السياحية و التكاليف التي تتعدى300.000 دج المسددة نقدا:

استثنت أحكام المادة 10 من قانون المالية لسنة 2018 من قابلية الخصم من الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي (النظام الحقيقي)، الأعباء التي تستوفي الشروط العامة للخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم .

1- مفهوم الدفع غير النقدي:

مفهوم الدفع بوسائل غير نقدية موضح بمقتضى أحكام المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 15- 153 المؤرخ في 28 شعبان عام 1436الموافق 16 يونيو سنة 2015، والتي وضعت تعريفا لعمليات الدفع التي يجب أن تستعمل في إطار التعاملات المالية التي تتعدى سقفا معينا. إذ يتعلق الأمر بالصك والتحويل و بطاقة الدفع والاقتطاع، السفتجة، السند لأمر و كل وسيلة دفع أخرى ينص عليها القانون.

غير أن عمليات الدفع التي يقوم بها الزبون نقدا إلى الحساب البنكي أو البريدي للمورد تماثل عمليات الدفع النقدية، وذلك من المنظور الجبائي.

2-حالات خاصة:

أما بالنسبة للأعباء التي تتعدى 300.000 دج ، فإن خصم العبء من أساس فرض الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، قد لا يكون ممكنا في حالة التسديد النقدي على شكل دفعات لجزء من مبلغ المعاملة، وهذا حتى ولو تم تسديد الجزء الآخر بوسيلة غير نقدية.

III - تاريخ الدخول حيز التنفيذ:

تدخل هذه الأحكام حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح يناير 2018. وتطبق على الأعباء المذكورة أعلاه، الملتزم بها ابتداء من هذا التاريخ.

يرجى منكم ضمان نشروتوزيع هذا المنشور، والحرص على تطبيقه وموافاتي بالصعوبات التي قد تواجهكم.

مدير التشريع و التنظيم الجبائيين بالنيابة

الملحق رقم 3 جدول حساب النتائج

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 4 1 3 0 2 6 3 2 2 1 2 8 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise: SARL GRAVURE PUB

Activité: **IMPRESSION NUMERIQUE**

Adresse: **DESSERTE N° 08 ZI CHETOUANE TLEMCEN**

Exercice du **01/01/18** au **31/12/18**

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2018		2017	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		**173 415 623**		**139 947 050**
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**173 415 623**		**139 947 050**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			**173 415 623**		**139 947 050**
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		**67 552 008**		**45 820 862**	
Autres approvisionnements		**8 278 156**		**8 333 279**	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services		**3 305 249**			
Autres consommations		**2 448 129**			
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	**16 772 658**		**11 988 687**	
	Entretien, réparations et maintenance	**1 643 322**		**2 416 915**	
	Primes d'assurances	**767 300**		**1 089 246**	
	Personnel extérieur à l'entreprise	**129 000**			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	**407 600**		**554 800**	
	Publicité			**589 537**	
	Déplacements, missions et réceptions			**509 640**	
Autres services		**2 136 817**		**1 998 600**	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**103 440 244**		**73 301 569**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**69 975 378**		**66 645 481**
Charges de personnel		**29 303 142**		**25 767 778**	

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 0 0 0 4 1 3 0 2 6 3 2 2 1 2 8 0 0 0 0 0

Désignation de l'entreprise: SARL GRAVURE PUB

Activité: **IMPRESSION NUMERIQUE**

Adresse: **DESSERTE N° 08 ZI CHETOUANE TLEMCEN**

Exercice du **01/01/18** au **31/12/18**

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	1 904 797		1 071 474	
IV-Excédent brut d'exploitation		38 767 439		39 806 228
Autres produits opérationnels		434 670		6 554 148
Autres charges opérationnelles	4 149 062		8 077 398	
Dotations aux amortissements	21 284 743		22 321 246	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		13 768 303		15 961 732
Produits financiers		6 018		123 247
Charges financières	1 229 791		1 739 220	
VI-Résultat financier	1 223 772		1 615 972	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		12 544 530		14 345 759
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	2 873 599		1 986 759	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9 670 931		12 359 000

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم 4 جدول رقم 9 جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى الجبائية