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

الموضوع:

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة (2010-2017)

دراسة عينة من المؤسسات

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية
تخصص: نقود وتمويل

إعداد الطالب:
قطاف نبيل

الأستاذ المشرف:
أ.د/ بن عيشي بشير

لجنة المناقشة:

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	هيئة الارتباط	الصفة
أ.د/ غوفي عبد الحميد	أستاذ	جامعة بسكرة	رئيسا
أ.د/ بن عيشي بشير	أستاذ	جامعة بسكرة	مقررا
د/ دمدوم زكريا	أستاذ محاضر – أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
أ.د/ دردوري لحسن	أستاذ	جامعة بسكرة	ممتحنا
أ.د/ حميداتو عبد الناصر	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحنا
أ.د/ حناشي لعلى	أستاذ	جامعة باتنة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

أتقدم بالشكر والامتنان والعرفان العظيم للأستاذ الدكتور: بن عيشي بشير الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة والتي كان لها الأثر الكبير في إخراج هذه الرسالة في صورتها النهائية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة لقبولهم مناقشة هذه الرسالة، كما لا يفوتني أن أقدم كل الشكر للأساتذة الكرام لمساعدتهم لي.

كما أتقدم بالشكر لكل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين

زوجتي وبناتي وابني

أخواتي وإخواني وأسرهم

إلى جميع أفراد العائلة

إلى جميع الأصدقاء والزملاء

الملـــخـــــص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، والجزائر كغيرها من الدول قامت بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال إعداد نظام محاسبي مالي يستجيب لمتطلبات المحاسبة الدولية. والذي شرعت في تطبيقه منذ الفاتح جانفي لسنة 2010. إلا أن هذا النظام واجهته العديد من الصعوبات والتحديات وأهمها التحديات الجبائية، بذلت السلطات المالية جهودا كبيرة لتكييف النظام الجبائي مع المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، مثل: الإيجار التمويلي، القيمة العادلة، إعادة التقييم.

إخترنا في الدراسة الميدانية عينة من المؤسسات التي تنشط في إقليم ولاية بسكرة وهي: مؤسسة إعمار للترقية العقارية، مطحنة الإخوة حوحو، وشركة الزيبان لإنتاج البسكويت وقد خلصت الدراسة أن التشريعات الجبائية مازالت مهيمنة على القواعد المحاسبية وأن هناك إختلاف كبير بينهما. رغم الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي إلا انها غير كافية، فالمشرع الجبائي لم يفصل في بعض النقاط العالقة مثل: نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات وكذلك كيفية المعالجة الجبائية للإهتلاك حسب وحدات الإنتاج في حالة تطبيقه في بعض المؤسسات.

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

.

Résumé:

La recherche a pour but d'étudier l'impact de l'application du système comptable et financier sur le système fiscal Algérien .Comme d'autres pays, l'Algérie a entrepris une réforme de son système comptable à travers l'élaboration d'un système comptable financier répondant aux exigences comptables internationales, et qui a été mis en œuvre depuis le 1er janvier 2010. Cependant, ce système s'est heurté à de nombreuses difficultés et défis, dont les plus importants étaient des défis fiscaux, que les autorités financières ont fait de gros efforts pour adapter le système fiscal aux nouveaux concepts que le système de comptabilité financière est venu avec, tels que: le crédit-bail, la juste valeur, et la réévaluation.

L'étude a été menée sur un échantillon d'établissements opérant dans la wilaya de Biskra, à savoir : Emaar pour la promotion immobilière, Moulin frères Houhou et Biscuiterie des Zibans. L'étude a conclu que la législation fiscale demeure en position dominante sur les règles comptables et qu'il existe une grande différence entre elles, malgré les efforts déployés pour adapter le système fiscal au système de comptabilité financière, ces efforts qui restent encore insuffisants. Le législateur fiscal ne s'est pas encore tranché sur certains points en suspens, tels que: les moins-values résultant de la cession des immobilisations, ainsi que du mode de traitement fiscal des amortissements selon les unités de production, s'il est appliqué dans certains établissements.

Mots clés : Système comptable et financier, système fiscal, résultat comptable, résultat fiscal.

Summary:

This research aims to study the effect of applying the financial accounting system on the Algerian tax system, Algeria, like other countries, has reformed its accounting system by preparing a financial accounting system that responds to international accounting requirements. It has started implementing this system since the 1st of January 2010.However, this system faced many difficulties and challenges, the most important of which are tax challenges. The financial authorities made great efforts to adapt the tax system to the new concepts that were introduced by the financial accounting system, Such as finance lease, fair value, revaluation.

In the applied study, we selected a sample of institutions operating in the region of the wilaya of Biskra, namely: Emaar Foundation for Real Estate Promotion, Houhou Brothers Mill, and Al Ziban for Biscuits. The study concluded that the tax legislation still dominates the accounting rules and that there is a big difference between them. Despite the efforts made to adapt the tax system to the financial accounting system, these efforts remain insufficient. The Algerian legislator did not detail some of the sticking points, such as: the deficiencies of the value resulting from the waiver of the fixings, as well as the method of tax treatment of depreciation according to production units if it is applied in some institutions.

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

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الشكر	I
الإهداء	II
الملخص باللغة العربية	III
الملخص باللغة الفرنسية	IV
الملخص باللغة الإنجليزية	V
فهرس المحتويات	VI
فهرس الجداول	IX
فهرس الأشكال البيانية	XI
فهرس الإختصارات والرموز	XII
فهرس الملاحق	XIII
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري	
تمهيد	2
المبحث الأول: مدخل للضريبة	**3**
المطلب الأول: ماهية الضريبة	3
المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة	6
المطلب الثالث: المبادئ العامة للضريبة وأهدافها	13
المبحث الثاني: النظام الضريبي والإصلاحات الجبائية في الجزائر	**17**
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي وأركانه	17
المطلب الثاني: السياق الدولي والوطني للإصلاح الجبائي	21
المطلب الثالث: الإصلاحات الجبائية في الجزائر	30
المبحث الثالث: هيكل النظام الجبائي في ظل الإصلاحات	**35**
المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي	36
المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات	43
المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة	48
خلاصة الفصل	58

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر	
تمهيد	60
المبحث الأول: تطور المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية	61
المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة	61
المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية وهيئاتها	67
المطلب الثالث: التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين	73
المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي والنظام المحاسبي المالي	85
المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر	85
المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	95
المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	99
المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والإدراج في الحسابات	106
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لقواعد الإدراج والتقييم	106
المطلب الثاني: قواعد التقييم والإدراج في الحسابات لعناصر الأصول والخصوم	112
المطلب الثالث: قواعد التقييم والإدراج في الحسابات للعناصر الأخرى	117
خلاصة الفصل	120
الفصل الثالث: إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري	
تمهيد	122
المبحث الأول: العلاقة بين المحاسبة والجباية وأهم الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي	**123**
المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية	123
المطلب الثاني: آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي (تجارب دولية)	127
المطلب الثالث: الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	131
المبحث الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	**137**
المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية	137
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية	141
المطلب الثالث: مراحل تحديد النتيجة الجبائية	150
المبحث الثالث: الجهود المبذولة والإقتراحات المقدمة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي	**158**
المطلب الأول: الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي	158
المطلب الثاني: الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية	163
المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات كل مقترح	166

خلاصة الفصل	168
الفصل الرابع: معالجة الإختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية بسكرة	
تمهيد	170
المبحث الأول: تقديم الشركات (إعمار للترقية العقارية، مطحنة الإخوة حوحو، الزيبان للبسكويت)	**171**
المطلب الأول: تقديم شركة إعمار للترقية العقارية	171
المطلب الثاني: تقديم شركة مطحنة الإخوة حوحو	174
المطلب الثالث: تقديم شركة الزيبان للبسكويت	177
المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي، الإعانات وفائض القيمة لدى مختلف الشركات	**182**
المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي لدى شركة إعمار للترقية العقارية	182
المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للإعانات لدى شركة مطحنة الإخوة حوحو	187
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لفائض القيمة لدى شركة الزيبان للبسكويت	190
المبحث الثالث: المعالــجة الجبائية لعمليات الإيجار التمويلي، الإعانات وفائض القيمة وتحديد النتيجة الجبائية لدى مختلف الشركات	**193**
المطلب الأول: المعالجة الجبائية لعمليات الإيجار التمويلي وتحديد النتيجة الجبائية لدى شركة إعمار للترقية العقارية.	193
المطلب الثاني: المعالجة للإعانات وتحديد النتيجة الجبائية لدى شركة مطحنة الإخوة حوحو	200
المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لفائض القيمة وتحديد النتيجة الجبائية لدى شركة الزيبان للبسكويت	207
خلاصة الفصل	210
الخاتمة	212
قائمة المراجع	217
الملاحق	235

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1.1)	معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988	31
(2.1)	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	39
(1.2)	أهم الإختلافات بين المنظومة الأنجلوسكسونية والمنظومة الفرانكفونية.	84
(2.2)	أساس قياس عناصر الأصول	112
(1.3)	الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ومعايير المحاسبية الدولية والجباية	128
(2.3)	اهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية	130
(3.3)	شروط خصم بعض الأعباء	145
(4.3)	النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة المهنية	149
(5.3)	جدول تحديد النتيجة الجبائية	151
(6.3)	إيجابيات وسلبيات الحلول المقترحة	167
(1-4)	جدول الإهتلاك المالي لقرض التمويل الإيجاري لشركة المستأجرة (إعمار)	184
(2-4)	تحديد أقساط الإهتلاك السنوي (الخلاط المركزي) لشركة المستأجرة (إعمار)	185
(3-4)	كشف الأجر لشهر نوفمبر 2013 لعمال شركة مطحنة الإخوة حوحو	187
(4-4)	كشف الأصل المتنازل عنه (الشاحنة) الخاص بشركة الزيبان للبسكويت	190
(5-4)	تحديد أقساط الإهتلاك المحاسبي للشاحنة الخاصة بشركة الزيبان للبسكويت	191
(6-4)	مبالغ إهتلاك العين المؤجرة المستردة لشركة إعمار	194
(7-4)	مبلغ دفعات الإيجار التمويلي السنوي لشركة إعمار	194
(8-4)	تحديد النتائج المحاسبية (الفترة من 2012 إلى 2017) لشركة إعمار	195

(4-9)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013 لشركة إعمار	196
(4-10)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2014 لشركة إعمار	197
(4-11)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015 لشركة إعمار	198
(4-12)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016 لشركة إعمار	199
(4-13)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017 لشركة إعمار	200
(4-14)	تحديد الفرق بين الإعانات المستحقة والمحصلة لمختلف السنوات لشركة الإخوة حوحو	201
(4-15)	تحديد النتيجة المحاسبية (للفترة من 2013 إلى 2017) لشركة الإخوة حوحو	202
(4-16)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013 لشركة الإخوة حوحو	203
(4-17)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2014 لشركة الإخوة حوحو	204
(4-18)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015 لشركة الإخوة حوحو	205
(4-19)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016 لشركة الإخوة حوحو	206
(4-20)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017 لشركة الإخوة حوحو	207
(4-21)	تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016 لدى شركة الزيبان للبسكويت	209

فهرس الأشكال

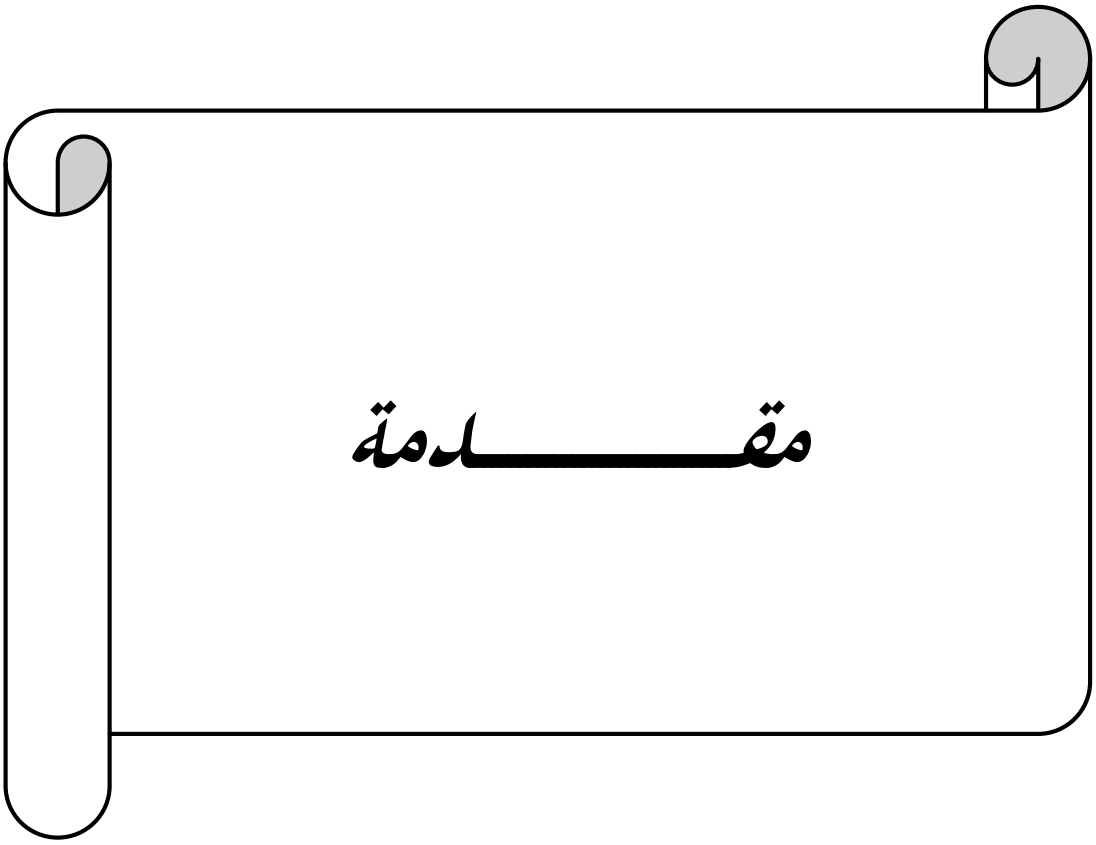
الرقم	العنوان	الصفحة
(1-3)	الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	143
(1-4)	الهيكل التنظيمي لشركة " إعمار"	172
(2-4)	الهيكل التنظيمي لشركة الإخوة حوحو	175
(3-4)	الهيكل التنظيمي لشركة " الزيبان للبسكويت "	179

قائمـة الإختصارات

الدلالـة	الاختصار
المديرية العامة للضرائب	D.G.I
الضريبة على الدخل الإجمالي	I.R.G
الضريبة على أرباح الشركات	I.B.S
الرسم على القيمة المضافة	T.V.A
الرسم على النشاط المهني	T.A.P
الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	T.U.B.P
الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات	T.U.G.P.S
الرسم على النشاط الصناعي والتجاري	T.A.I.C
الرسم على النشاط غير التجاري	T.A.N.C

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان
(01)	تدابير قوانين المالية للسنوات 2009، 2010 و2014.
(02)	وثائق عقد الإيجار التمويلي لشركة إعمار للترقية العقارية
(03)	فاتورة شراء الشاحنة لشركة الزيبان للبسكويت
(04)	وثائق محاسبية خاصة بشركة إعمار للترقية العقارية
(05)	وثائق محاسبية خاصة بشركة الإخوة حوحو
(06)	وثائق محاسبية خاصة بشركة الزيبان للبسكويت
(07)	جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة، حسب الوظيفة)


مقـــــــدمة

شهد الاقتصاد الجزائري خلال العهد الماضي تحولات كبيرة نتيجة للتطورات الاقتصادية العالمية واستجابة لمتطلبات المؤسسات والمنظمات المالية الدولية، فقد اضطرت الجزائر إلى القيام بإصلاحات اقتصادية كبرى بعد الأزمة الخطيرة التي واجهتها سنة 1986، بسبب انخفاض أسعار النفط والتي كانت لها آثار وخيمة على نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية. وبالفعل شرعت في تطبيق إصلاحات اقتصادية واسعة من تحرير التجارة الخارجية وخوصصة القطاع العام وتشجيع القطاع الخاص وتكييف المنظومة القانونية والتشريعية، وقد مست الإصلاحات النظام الجبائي فقد جاء قانون المالية لسنة 1991 بعدة إصلاحات جذرية تعرضت إلى هيكل النظام الجبائي قصد عصرنته وجعله يواكب الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988، حيث تم إستحداث ثلاث ضرائب جديدة: الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

عرفت الجزائر بدورها عدة تحولات وأبرزها الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق والانفتاح على القطاع الخاص وتحرير التجارة الخارجية، وتشكل المعلومة المالية أداة مهمة في اقتصاد السوق تساعد مختلف الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة من اتخاذ القرارات المالية السليمة، فهذه التحولات أبرزت نقائص المخطط المحاسبي الوطني المعد في سنة 1975 لتلبية احتياجات طرف أساسي وهو الدولة وعجزه عن مسايرة هذه التحولات. لذلك اضطرت الجزائر كغيرها من الدول لإصلاح نظامها المحاسبي، فقد تم إصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية لسنة 2007 وشرع في تطبيقه في سنة 2010.

أدى انتشار العولمة وزيادة الانفتاح الاقتصادي بين الدول إلى اتساع نطاق التعاملات التجارية ونمو حجم الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة انتقال الشركات والمستثمرين عبر العالم بحثا عن فرص الاستثمار والتمويل، وهو ما ساهم في تطور أسواق المال الدولية. إلا أن هذه التطور والتوسع واجهته بعض المشاكل المتعلقة بالجانب المحاسبي حيث تلزم هذه الأسواق المؤسسات المالية طالبة التمويل إعداد قوائمها المالية حسب النظام المحاسبي المطبق في البلد التي تتوجه إليه، والذي يكون في الغالب مختلفا عن النظام المطبق في البلد الأصلي لهذه المؤسسات. وقد فرض هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومة مالية مضمونة وموثوقة على المستوى الدولي. وقد حاولت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية العاملة في مجال المحاسبة تقليل الفروقات بين التطبيقات المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم وإيجاد مستوى من التوافق المحاسبي الدولي، وقد توجت هذه المجهودات بظهور المعايير المحاسبية الدولية، والتي تم تطبيقها في عدة دول أهمها دول الإتحاد الأوروبي. وقد واجهت الكثير من دول العالم وخاصة الفرنكوفونية، ومنها الجزائر والتي تعتمد في تحديد النتائج الجبائية لحساب الضرائب على الأرباح على النتائج المحاسبية، عدة صعوبات أثناء تطبيق المفاهيم والقواعد الجديدة التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية بسبب اختلاف الأنظمة الجبائية المطبقة في كل دولة وعدم تكييفها مع هذه المفاهيم الجديدة مثل القرض الإيجاري والإهتلاك المركب، والتي عقدت المعالجات الجبائية والتي تتم خارج المحاسبة للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

أولا: إشكالية البحث

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010 واجهته العديد من المشاكل والصعوبات وخاصة الجبائية لكون الجزائر تعتمد في تحديدها للضرائب على الأرباح على النتائج المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات، فقد جاء النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية بمفاهيم جديدة مثل طرق القياس وقواعد التقييم وأولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والتي تختلف كثيرا عن القواعد الجبائية.

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتناسب مع قواعد النظام الجبائي في الجزائر؟

2- هل التعديلات الواجب القيام بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية كافية لمعالجة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية في الجزائر؟

3- هل الجهود المبذولة من السلطات المالية كافية لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي في الجزائر؟

ثانيا: الفرضيات

1- المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تتناسب مع قواعد النظام الجبائي في الجزائر.

2- التعديلات الواجب القيام بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية كافية لمعالجة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية في الجزائر.

3- الجهود المبذولة من السلطات المالية لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي في الجزائر غير كافية.

ثالثا: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في تزامن معالجته مع تطور بعض المشاكل والصعوبات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي لها آثار جبائية وتؤثر على الحصيلة الضريبية ولنجاح تطبيق هذا النظام لابد على السلطات المالية القيام بعدة إصلاحات ومن بينها النظام الجبائي للتقليل من الاختلافات بين قواعد النظام المالي المحاسبي والنظام الجبائي.

رابعا: أهداف البحث

إن أهداف البحث التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذه الدراسة تكمن فيما يلي:

1- تسليط الضوء على العلاقة بين المحاسبة والجباية.
2- إبراز أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
3- التعرف على الجهود المبذولة والاقتراحات المقدمة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

خامسا: مبررات ودوافع اختيار الموضوع

إن عملية اختيار هذا الموضوع كانت بسبب مجموعة من الدوافع من أهمها:

1- يحظى موضوع دراسة الآثار الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي باهتمام كبير من طرف الحكومة، وقد تشكلت لجنة في جانفي 2010 من طرف وزارة المالية الجزائرية لدراسة الآثار الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.
2- قلة الدراسات حسب اطلاعنا التي تناولت دراسة الآثار الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي.
3- الموضوع يدخل ضمن تخصص الباحث وقد سبق له التعرض لموضوع الجباية من زاوية أخرى في إطار رسالة الماجستير.
4- رغبة الباحث التعمق في المواضيع التي تتعلق بالمحاسبة والضريبة كونه موظفا سابقا كمحقق محاسبي وجبائي في إدارة الضرائب.

سادسا: حدود الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية المقترحة وتحقيق أهداف الدراسة، تتمثل حدودها فيما يلي:

***الحد الموضوعي:** وتتمثل في بحث الآثار الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي في الجزائر.

***الحد الجغرافي:** تمت الدراسة في الجزائر.

***الحد الزمني:** حددت فترة الدراسة انطلاقا من سنة 2010 إلى 2017.

سابعا: المنهج المستخدم:

إن نوعية المنهج المستخدم في أي بحث تمليه طبيعة الموضوع والمعلومات المراد الوصول إليها، وعليه تم الاعتماد في هذا الموضوع على:

1- المنهج الوصفي التحليلي: وتم الاستعانة به من أجل توظيف التعاريف واستعراض النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي وتحليل أسباب الاختلافات بين النظامين ودراسة آثار هذا الاختلاف على النتيجة الجبائية.

2- دراسة الحالة : وتم الاعتماد عليه في جانب الدراسة الميدانية باختيار عينة من المؤسسات للدراسة، ويتميز هذا المنهج بمساعدة الباحث على ضبط والتأكد من صحة ما يحصل عليه من البيانات التي تفسر الظواهر والعلاقات تفسيرا منطقيا.

ثامنا: الدراسات السابقة

سجلنا قلة الدراسات التي تناولت إشكالية بحثنا كون هذا الموضوع حديث نسبيا، وقد تم الإطلاع على عدد من الدراسات السابقة والتي تعد قريبة من موضوع البحث:

1- **عبد المجيد قدي "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية"**، دراسة حالة النظام الجزائري للفترة من 1988-1995، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1995، وتدور إشكالية البحث حول مدى إمكانية أن تكون الضريبة أداة تمويل فعالة في الجزائر، كما تعرض إلى الإصلاحات الجبائية ومحتوى النظام الجبائي وتحليل أسباب وأهداف وواقع الإصلاح الجبائي. وخلص البحث أن سياسة التحريض الجبائي ليست كافية لتوحيد وتشجيع الاستثمار إذا لم تصاحبها إجراءات أخرى تتعلق بالاستقرار الاقتصادي والسياسي.
2- **مداني بن بلغيث "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية"**، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004. وقد تناولت إشكالية البحث مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، وما هي السبل الكفيلة بتفعيله لملاءمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر بهدف تسهيل اندماج وتفتح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاقتصاد العالمي، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك قوي وإجماع كبير حول أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر.
3- **بوزيد حميدة "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004"**، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005. تدور إشكالية البحث حول التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الاقتصادي. ويهدف البحث إلى إبراز دور السياسة الضريبية في التنمية الاقتصادية وتبيان مدى مواكبة الإصلاح الضريبي للإصلاح الاقتصادي. وخلص البحث إلى اختلال الهيكل الضريبي وذلك باعتماده على الجباية البترولية بالدرجة الأولى وإهماله للجباية العادية وعجزه عن مكافحة التهرب الضريبي.
4- **شعيب شنوف "الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي" حالة BP EXPLORATION LIMITED**، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2007. وتعرض الباحث في دراسته إلى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي وبين الفرق بين التوحيد والتوافق المحاسبيين وتناول كذلك المشاكل المحاسبية الدولية وتوصل إلى ضرورة

تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي واعتماد المعايير المحاسبية الدولية في إعداد التقارير والقوائم المالية.

5- **مراد آيت محمد "ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، خلال الفترة 2010-2013"**، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر (03)، 2014. وقد درس الباحث إشكالية تكييف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، من خلال دراسة مراحل تطور الفكر المحاسبي والاتجاهات العالمية للتوافق والتوحيد المحاسبيين، وتناول كذلك أسباب ودوافع تطبيق النظام المحاسبي المالي والصعوبات التي واجهته على أرض الواقع، ليخلص إلى ضرورة انضمام الجزائر لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع التطورات والمستجدات في المجال المحاسبي.

6- **جليلة إيمان حمدي "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، دراسة حالة الجزائر"**، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة عنابة 2015. وطرحت الباحثة إشكالية أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي في الجزائر، وقد تم ذلك من خلال دراسة أسباب نشأة وظهور معايير المحاسبة الدولية، ودراسة آثار هذه المعايير على النظام الجبائي وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر. وقد خلص البحث إلى ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية وخاصة النظام الجبائي وضرورة تنصيب لجان مختصة لمتابعة آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

7- **عبد القادر بكيحل "النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر"**، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف 2017. وطرح الباحث إشكالية تأثير النظام المحاسبي المالي في دعم الشفافية والإفصاح، وقد تم ذلك من خلال دراسة الاختلافات المحاسبية الدولية وضرورة التوفيق بينهما. كما تناول كذلك الإطار النظري والقانوني للنظام المحاسبي المالي وصعوبات تطبيقه، وأكد على ضرورة توافقه مع معايير المحاسبة الدولية. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع التغيرات التي عرفتها معايير المحاسبة الدولية وإجبار الشركات المدرجة في البورصة على الإفصاح الالكتروني عن كل القوائم والتقارير المالية.

تاسعا: هيكل وأقسام البحث

من أجمل الإلمام بجوانب الموضوع، والإجابة على السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية واختبار فرضياتها، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول. حيث تم التطرق في كل فصل إلى ما يلي:

الفصل الأول: " الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري"

تناولنا في هذا الفصل مفاهيم عامة حول الضريبة وخصائصها وأهدافها والقواعد العامة للضريبة، كما تطرقنا إلى أسباب ودوافع الإصلاحات الجبائية والهيكل الجديد الذي جاء به النظام الجبائي حيث تم تأسيس ثلاث ضرائب جديدة وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثاني: "معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر "

حاولنا من خلال هذا الفصل إعطاء لمحة تاريخية عن تطور علم المحاسبة عبر مختلف المراحل، وتعرضنا كذلك لأسباب نشأة وظهور معايير المحاسبة الدولية ومختلف الهيئات التي قامت بإصدار هذه المعايير. كما تناولنا أسباب ودوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتطبيق النظام المحاسبي المالي. وتطرقنا كذلك لأهم القواعد والمفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث: " إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"

تعرضنا في هذا الفصل إلى العلاقة بين المحاسبة والجباية وأهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي كما تناولنا مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وتطرقنا كذلك إلى الجهود المبذولة والتدابير المقترحة للتكييف بين النظامين.

الفصل الرابع: خصصنا هذا الفصل للدراسة الميدانية. معالجة الإختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية بالتطبيق على عينة من ولاية بسكرة

خصصنا هذا الفصل للدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات التي تنشط في إقليم ولاية بسكرة وتمارس أنشطة إقتصادية مختلفة وهي: مؤسسة إعمار للترقية العقارية، مطحنة الإخوة حوحو والبسكرية للبسكويت. ركزنا في دراستنا على الصعوبات التي صادفتها هذه المؤسسات أثناء إعداد الميزانيات المحاسبية والجبائية الناتجة عن الإختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية وكيفية معالجتها لهذه الإختلافات للإنتقال من النتائج المحاسبية للنتائج الجبائية.

عاشرا: صعوبات الدراسة

نظرا لخصوصية موضوع الدراسة وإرتباطه بالمنظومة الجبائية واجه الباحث عدة صعوبات تتمثل في:

– قلة المراجع والبحوث والدراسات المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع فيما يخص حالة الجزائر في حدود علم الباحث.

– صعوبة الحصول على المعلومات والوثائق في الدراسة الميدانية، فلدى الكثير من المؤسسات تحفظ بخصوص المعلومات المالية وعدم رغبتهم في إطلاع الغير على عمل الشركة.

الفصل الأول:

الإِطار العام للنظام الجبائـي الجزائري

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة ويطلق عليها بالإيرادات السيادية تمييزا عن غيرها من أنواع الإيرادات الأخرى كونها تدفع جبرا باعتبارها عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، ففكرة الضريبة التي تبدو واضحة المعالم اليوم لم تكن كذلك في الماضي فقد تطورت طبيعتها وتباينت أهدافها كثيرا خلال العصور مع تطور النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع.

ففي ظل المالية التقليدية عندما كانت فكرة الدولة الحارسة مهيمنة، كان الهدف من الضريبة ماليا بحتا فدور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت، لكن مع تطور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، أصبحت الضريبة أداة أساسية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية، لذلك فمعظم الدول في العصر الحديث تعتمد اعتمادا كليا على الضريبة ولا يستثنى من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تمتلك ثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب، كدول الخليج العربي المنتجة للبترول مثلا.

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة في كل البلدان بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، والجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو والمصدرة للنفط عرفت أزمة اقتصادية حادة نتيجة انهيار أسعار النفط سنة 1986 وفشل برامج التنمية وارتفاع خدمة الديون، لمواجهة هذه الصعوبات قامت باتخاذ مجموعة من السياسات والإجراءات التصحيحية في مختلف المجالات المالية والنقدية ومجالات الأسعار وإصلاح المؤسسات العمومية سعيا منها لاستعادة التوزان الاقتصادي وتوجيه الموارد المالية نحو القطاعات المنتجة والتوجه نحو اقتصاد السوق.

ويعتبر النظام الجبائي أداة من أدوات الإصلاح الاقتصادي لذلك نصبت اللجنة الوطنية للإصلاح الاقتصادي في مارس 1987 والتي عكفت على تحضير نظام جبائي جديد ينسجم مع التحولات الاقتصادية التي يشهدها الاقتصاد الوطني.

ويسعى الإصلاح الجبائي المنتهج في الجزائر منذ 1991 لإعطاء الضريبة المكانة التي تستحقها لتكون المورد الأساسي التي تعتمد عليه الدولة في تمويل ميزانيتها وتغطية نفقات التسيير للدولة على الأقل من الجباية العادية وإحلالها محل الجباية البترولية والتي تتحكم فيها عوامل خارجية يصعب السيطرة عليها.

المبحث الأول: مدخل للضريبة

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات في أي نظام اقتصادي، حيث تطور مفهومها تبعا لتطور الفكر المالي وانتقال دور الدولة من الوظيفة الحارسة إلى المتدخلة. وللضريبة جانب فني يحدد كافة الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، ولإقامة نظام ضريبي سليم وفعال يجب على المشرع أخذ بعين الاعتبار التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد وتحقيق الأهداف التي فرضت من أجلها الضريبة.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

لقد حاول الكثير من علماء المالية تعريف الضريبة فجاءت أغلب تعريفاتهم متشابهة، إلا في ما يتعلق بأهداف الضريبة التي خضعت للتطور الذي لحق بدور الدولة وانتقالها من الدولة الحارسة والتي يقتصر دورها على توفير الأمن والقضاء إلى الدولة المتدخلة التي أمتد نشاطها إلى الجوانب الاقتصادية والاجتماعية.

أولا: تعريف الضريبة

إن اختلاف علماء المالية حول أهداف الضريبة أوجد عدة تعاريف نذكر من أهمها:

– يعرف جاستين جيز "GOSTON GEZ" الضريبة بأنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة "[1].

– يعرف بيار بالتران "PIERRE BELTRANE" الضريبة بأنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية "[2].

– يعرف الدكتور عبد الكريم بركات" الضريبة " على أنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة، أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة"[3].

– وتعرف أيضا على " مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل. وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتخفيض بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة للوصول إليها "[4].

---

[1] – عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992، ص 151.

[2] -Pierre beltrane, **la fiscalité en France** , 6 éme édition, Hachette, Paris, 1998, p 12.

[3] – عبد الكريم صادق بركات، عبد المجيد دراز، **علم المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر، ص 322.

[4] – لطفي شعباني، **جباية المؤسسة**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017، ص15.

– أما "سوزي عدلي ناشد" فيعرفها بأنها " 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].

من خلال التعاريف المقدمة، يمكن تعريف الضرائب بأنها اقتطاع نقدي يدفع جبرا بصورة نهائية وبدون مقابل من أجل المساهمة في تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف العامة للدولة.

ثانيا: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج الخصائص التالية للضريبة:

1- الضريبة فريضة نقدية: في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة ومادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد أن تحصل كذلك بالنقود[2]، لكن الأمر لم يكن كذلك في الماضي، ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية نظرا لان الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية.

2- الضريبة فريضة إلزامية: أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم، بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة، وباعتبارها تعبيرا عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستقل بوضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محلا للاتفاق أو التفاوض مع الأفراد. فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أم لم يقبلوا ويكون للدولة في حالة امتناع الأفراد عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة كما أنه تتمتع بامتياز على أموال المدينين[3].

3- الضريبة تدفع بصورة نهائية: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه[4].

4- الضريبة تدفع بدون مقابل: يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب، ويترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز، ولا

---

[1] – سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 124.

[2] – عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 151.

[3] – منصور ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة**، منشورات الجامعة المفتوحة،1994، ص 104.

[4] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 119.

يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مبلغ الضريبة.[1]

5- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصل على الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة الأخرى من أجل القيام باستخدامها في مصاريف الإنفاق العام من أجل تحقيق منافع عامة للمجتمع[2] .

وعلى الرغم من استقرار مبدأ تحقيق النفع العام كأساس للضريبة، حتى ولو تنص عليه الأحكام الدستورية والقانونية، فإن علماء الاقتصاد لم يتفقوا على المقصود بعبارة " النفع العام".

ثالثا: الأسس القانونية للضريبة.

تعرضت أغلب دساتير الدول في عصرنا الراهن إلى الضريبة مؤكدة على أن فرضها يدخل في السيادة الأساسية للدولة وأن فرض أو تبديل أو إلغاء أي ضريبة يجب أن يتم من قبل السلطة التشريعية أو من يقوم مقامها[3].

وقد حاول علماء المالية العامة إيجاد الأساس القانوني الذي يعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها، ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين ينتمي كل منها إلى حقبة تاريخية معينة.

أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي وسنتعرض على التوالي لكل منهما:

1- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي: سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن والتاسع عشر، فالفقه التقليدي حاول تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة، وتتمثل في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة، وبناء على ذلك فإنه لولا انتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانوني لفرض الضريبة والتزام الأفراد بها، ويؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمني بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي[4].

وأول من نادى بها الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر ويتمثل هذا العقد في كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

2- نظرية التضامن الاجتماعي: إن الأساس القانوني الذي تعتمد عليه الدولة في فرض وجباية الضرائب مبني على فكرة التضامن الاجتماعي (**la solidarité sociale**) وتقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود الدولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحهم وتشبع

---

[1] – عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي للإقتصاد العام**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992، ص 119.

[2] – عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 119.

[3] – خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 165.

[4] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 121.

حاجاتهم. ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكليفية (المالية) كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة.[1]

وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد من الخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخول المحدودة وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامها بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين بالخارج.

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب تحديد كافة الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، وكذلك المشكلات الفنية التي تنشأ ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضرائب معينة.

أولا: وعاء الضريبة.

إن المقصود من اختيار المادة الخاضعة للضريبة هو اختيار موضوع أو محل الضريبة، حيث يمكن أن يكون هذا الموضوع مالا أو تصرفا أو نشاطا معينا أو حتى شخصا، وقد جرى العمل في التشريعات المالية المختلفة على تقسيم الضرائب من حيث وعائها إلى:

* الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال؛
* نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة؛
* الضريبة المباشرة وغير المباشرة.

1- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

ويمكن شرحها كما يلي:

1-1- الضريبة على الأشخاص:

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود الآدمي والإنساني للفرد داخل الدولة محلا لفرض الضريبة وتعتبر هذه الضريبة من أقدم الضرائب في التاريخ، عرفتها معظم الحضارات الإنسانية، حيث عرفها الرومان والمسلمون حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور البالغين، كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس لكونها تفرض على الشخص باعتباره رأسا.[2]

وبالرغم من بساطة هذه الضريبة وسهولة تحصيلها فإنها لم تعد تتماشى مع المجتمعات الحديثة وفقدت بالتالي أهميتها وذلك لعدم عدالتها وضآلة حصيلتها وعدم مرونتها.

---

[1] – عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، مرجع سابق، ص 23.

[2] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 135.

وأمام هذه العيوب وزيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فإن الضرائب على الأشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في أغلب الدول وأصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاءا لها.

1-2- الضرائب على الأموال:

نظرا للعيوب السابقة ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاعتقاد نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا، وأيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأشخاص وحتى يتسنى لنا الإجابة عن هذا التساؤل فإنه ينبغي علينا أن نعرف أولا بمفهومي الدخل ورأس المال من وجهة النظر الضريبية.[1]

أ- **تعريف الدخل:** الدخل هو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا، ويأخذ الدخل صورة نقدية كقاعدة عامة في المجتمعات الحديثة، وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية.

والواقع أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يختلف من دولة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر لتفاعل عدة عوامل، منها ما يرجع إلى اعتبارات اقتصادية ومنها ما يرجع إلى اعتبارات اجتماعية أو مالية أو فنية.

ب-**تعريف رأس المال:** يمكن تعريف رأس المال بأنه " مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل في لحظة معينة "[2]، أما رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية يقتصر كما هو معروف على الأموال المنتجة للسلع والخدمات.

2- نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، واستنادا إلى ذلك تثور المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب.

2-1- الضريبة الوحيدة:

قد عرف التطور المالي لنظام الضريبة من القدم، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون في ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه موارد مالية.

---

[1] – عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، مرجع سابق، ص 127.

[2] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هوشة، الجزائر،2005، ص 98.

والتأصيل التاريخي ينبع من فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها فوبان[1] **Vauban** سنة 1707م الذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي والدخول المنقولة.

وقد أخذ "الطبيعيون" بفكرة الضريبة الموحدة على الأراضي الزراعية على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات وأن ملاك الأراضي هي الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا، ومن ثم فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى، إذ أي ضريبة على هذه الطبقات يعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبئها في النهاية.

2-2- الضرائب المتعددة:

بالرغم من المزايا المقدمة للضريبة الوحيدة، فإن أنصار نظام الضريبة المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية، فتفرض ضريبة على دخل العمل وأخرى على الدخل الناتج من ملكية الأراضي الزراعية وثالثة ناتجة على الدخل الناتج من ملكية رأس المال ورابعة على الدخل الناتج من الاستغلال الصناعي والتجاري... إلى غير ذلك. وفي هذا التعدد قد يكون سعر الضريبة واحدا بالنسبة للضرائب المتعددة، كما قد يختلف السعر من ضريبة إلى أخرى[2]، يرون أن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية فهذه الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها لكي تشمل كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد، كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بمعدلات معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها ومن ثم لا يفكرون في التهرب منها.

3- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، وقد اقترح علماء المالية في هذا الصدد عدة معايير للتفرقة بين نوعي الضرائب محل البحث وفقا للخصائص والسمات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة أخرى، وتتمثل في ثلاث معايير رئيسية[3].

3-1- معايير التفرقة: من أهم المعايير التفرقة من علماء المالية التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

---

[1] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 139.

[2] – محمد دويدار، **مبادئ الاقتصاد السياسي**، الجزء الرابع، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2001، ص 322.

[3] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 141.

كما يلي:

أ. المعيار القانوني:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة دون أي وسيط. أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أي علاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين، مثل الضرائب الجمركية، دون ما اعتبار للشخص المكلف بالضريبة لعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة. [1]

ب.المعيار الاقتصادي:

وفقا لهذا المعيار تعد ضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينتقل عبئها إلى شخص آخر تربطه علاقة اقتصادية [2]

ويستند هذا المعيار إلى إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.

ج.معيار الثبات والاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاصة للضريبة فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة على الدخل والأملاك والثروة، أما إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة كاستيراد أو استهلاك بعض السلع أي على التداول والإنفاق[3].

لقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى المعايير الثلاثة السابقة الذكر ولكن على الرغم من تعدد المعايير فإنها كلها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة، وعلى أي حال جرت عادة علماء المالية العامة على استخدام تعبير الضرائب المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض على مناسبة حصول المكلف على الدخل أو رأس المال

[1] – محمد عباس محرزي، **مرجع سابق**، ص 63.

[2] - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق142.

[3] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 211.

واستخدام تعبير الضرائب غير المباشرة للدلالة على الضرائب التي تفرض بمناسبة استخدام الدخل أو رأس المال كالضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك أو التداول.[1]

ثانيا: تقدير الضريبة

تستخدم عدة أساليب لتقدير المادة الخاصة للضريبة ويتمثل الفرق بين هذه الأساليب في درجة الدقة في التقدير التي يحصل عليها باستخدام كل منها، وقد اعتمد علماء المالية على طريقتين رئيسيتين للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتشمل كل طريقة مجموعة من الأساليب ذات الخصائص المشتركة وهما التقدير بواسطة الإدارة أو التقدير بواسطة الأفراد.[2]

1- التقدير بواسطة الإدارة:

بموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، ومن أجل ذلك تستخدم الأساليب التالية:

1-1- طريقة المظاهر الخارجية:

وفقا لهذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقة تقريبية استنادا على بعض المظاهر الخارجية مثل ما يدفعه الشخص كإيجار للسكن أو عدد السيارات التي يمتلكها وغيرها من المظاهر الأخرى، وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام 1925، وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة وقلة النفقات إلا أنها تعتبر طريقة غير واقعية ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ولذلك لا يمكن الاعتماد عليها لتقدير وعاء الضريبة، فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها مثل دخول القيم المنقولة أو أن تكون هذه المظاهر مخالفة للحقيقة، وما يعاب عليها كذلك أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية.[3]

1-2- التقدير الجزافي:

تبعا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقريبي بناء على عدد من القرائن، مثل القيمة الإيجارية لتحديد دخل صاحب العقار وعدد العمال لتحديد دخل رب العمل.

ويستعمل هذا الأسلوب لتحديد المادة الخاضعة للضريبة لصغار المكلفين وخاصة تجار التجزئة والحرفيين والذين لا يلزمهم القانون بمسك الدفاتر المحاسبية.

---

[1] -منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 130.

[2] – طارق الحاج، **المالية العامة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 72.

[3] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص 146.

1-3- التقدير الإداري المباشر:

يقصد بالتقدير الإداري المباشر هو أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير المادة الخاضعة بنفسها في حالة امتناع المكلف عن تقديم إقراره عن قصد أو إهمال، وتتمتع الإدارة الضريبية بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات للوصول إلى تحديد المادة الخاضعة.

2- التقدير بواسطة الأفراد:

حسب هذه الطريقة تعتمد الإدارة الضريبية للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة إما على إقرار أو تصريح المكلف بنفسه أو إقرار الغير.

2-1- إقرار المكلف بنفسه:

مضمون هذه الطريقة هو أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم تصريح في الأجل المحدد قانونا ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروة المكلف ودخله ورقم أعماله ومع ذلك ليس شرطا أن تعتمد الإدارة الجبائية على ما قدمه المكلف من معلومات بل يحق لها أن ترفضه أو تدخل عليه بعض التعديلات ومناقشة الممول في ذلك.

وما يميز هذا الأسلوب هو التعرف على الدخل الحقيقي للممول خاصة إذا كانت جميع الوثائق والمستندات صحيحة، كما يقلل من تكاليف جباية الضرائب وما على الإدارة الجبائية هو المراقبة والتأكد من صحة البيانات المقدمة.[1]

2-2 إقرار الغير:

بمقتضى هذه الطريقة يتم الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من قبل شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف وحقيقة دخله[2]. فصاحب العمل يسمح له وضعه أن يقدم إقرارا عن أجور العاملين لديه وليس له مصلحة في إخفائها أو إنقاصها لأنها تعتبر كتكاليف قابلة للخصم وكلما ارتفعت هذه التكاليف كلما انخفض الربح وانخفض مقدار الضريبة الواجبة الدفع، وكذلك المستأجر يسمح له وضعه أن يبلغ قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك.

ثالثا: سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وقد عرف النظام الضريبي على مر التاريخ صورا متعددة لسعر الضريبة.

فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن تكون نسبية أو تصاعدية.

1- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية: تختلف الضريبة التوزيعية والتكاليف مطبقة في الماضي عن الضريبة القياسية فيما يلي:

---

[1] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص 150.

[2] – طارق الحاج، مرجع سابق، ص 76.

1-1- الضريبة التوزيعية:

هي تلك الضريبة التي يحدد فيها المشرع المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدما دون تحديد معدلها ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية وتتحدد الضريبة بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة[1].

وقد طبق هذا النوع من الضرائب في الماضي وبفترات متفرقة من التاريخ وكانت تطبقه السلطات الاستبدادية التي تبحث عن المال بأي شكل كان، أما في الوقت الحالي فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدمة وحتى الدول النامية.[2]

1-2- الضريبة القياسية:

هي تلك الضريبة التي يحدد المشرع سعرها إما في شكل نسبة معينة من المادة الخاضعة للضريبة أو في شكل مبلغ عن كل وحدة من وحدات هذه المادة دون تحديد لإجمالي حصيلتها، وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلف بالضريبة بغض النظر عن محل إقامته، وتتمتع كذلك بالمرونة إلى حد كبير، فمن الممكن رفع معدل الضريبة أو تخفيضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين بالضريبة.[3]

وما يعاب على الطريقة القياسية هو عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها.

2- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

من الشائع عمليا أن يأخذ المشرع الجبائي إما الضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية، وهما على التوالي:

2-1- الضريبة النسبية:

هي تلك الضرائب التي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة، أي يطبق سعر واحد على جميع الدخول كبيرة كانت أم صغيرة. تمتاز الضريبة النسبية بالبساطة والسهولة وقلة نفقات التحصيل وتحقيق العدالة بين المكلفين لخضوعهم لمعدل واحد إلا أن مبدأ العدالة هذا تعرض لانتقادات لاذعة. لكون هذا المبدأ الذي نادى به أنصار الضريبة النسبية، ليس حقيقي فهي لا تحقق للمكلفين إلا مساواة حسابية وعدالة ظاهرية، فالعدالة لا تقوم فقط على المساواة المطلقة بل على المساواة في التضحية.[4]

---

[1] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص 79.

[2] – طارق الحاج، مرجع سابق، ص 77.

[3] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص 82.

[4] – خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 181.

2-2- الضريبة التصاعدية :

وهي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، حيث تزداد الحصيلة الضريبية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، ويقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي، وقد اتجهت التشريعات الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية وحصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق.

وقد برر الماليون المعاصرون الأخذ بالضريبة التصاعدية كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة، وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش. فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الميل المرتفع للإستهلاك مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني، وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل الوطني.[1]

ويمكن تحقيق التصاعدية بوسيلتين التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح وهما:

أ. التصاعد بالطبقات:

يتم تقسيم المكلفون بالضريبة إلى طبقات وفقا لمستوى دخولهم ويطبق على كل طبقة معدل واحد، وتبدأ كل طبقة من الصفر ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة لا يتغير. ويتغير هذا المعدل فقط عند الانتقال من طبقة إلى أخرى.[2]

ب. التصاعد بالشرائح:

يقصد بالتصاعد بالشرائح بأن يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبية بمعدل معين، ويرتفع هذا المعدل بارتفاع الشرائح إلى أعلى، وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى إجمالي الدخل بل يقسم إلى شرائح وكل شريحة تعامل معاملة خاصة ويطبق عليها معدل مختلف وفي النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح، ومثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة في النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثالث: المبادئ العامة للضريبة وأهدافها

إن إقامة نظام ضريبي سليم، يفرض على المشرع أن يأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين مصلحة الدولة والأفراد، وتحقيق الأهداف التي فرضت من أجلها الضريبة والتي من أهمها الهدف المالي إضافة إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

---

[1] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، مرجع سابق، ص 83.

[2] – عبد المجيد قدى، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير، الأردن، 2011، ص 54.

أولا: المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، هذه القواعد ذات فائدة مزدوجة فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى، أي مراعاة مصلحة الممول ومصلحة الخزينة العامة وفي حقيقة الأمر تعتبر هذه المبادئ بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة.

وقد قام (أدم سميث) بوضع أربعة قواعد أساسية يجب توفرها في أي نظام ضريبي فعال وقد صاغها في كتابه الشهير "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم"، الصادر سنة 1776 م[1]، وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدل (المساواة):

خضع مضمون هذه القاعدة في الواقع لتطور كبير تبعا للتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر، فقد ذهب علماء المالية أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة أن تكون النسبة المستقطعة من المادة الخاضعة للضريبة (دخلا أو ثروة) واحدة، وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة، أما في العصر الحديث فإن الضريبة النسبية تعتبر عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة، ومن هنا اتجه علماء المالية إلى ترك فكرة النسبية إلى فكرة أخرى، هي الضريبة التصاعدية رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكليفية. حيث يرتفع سعر الضريبة كلما ارتفع الدخل، وقد وجدت فيها الدولة أداة فعالة لتخفيف التفاوت في توزيع الدخل الوطني بين الفئات الاجتماعية والأفراد في المجتمع.[2]

2- اليقين:

ويقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للممول والإدارة بشكل يقيني لا غموض فيه ولا التباس، فمن الأهمية بمكان أن يعرف الممول مدى التزامه على وجه التحديد وبصورة واضحة ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب، سواء من حيث أهميتها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها من تحديد للوعاء وكيفية الربط والتحصيل.[3]

3- قاعدة الملائمة في الدفع:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته. وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى عدم تعسف الإدارة الجبائية في استعمال سلطتها في ما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل. وتدعو

---

[1] – عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، مرجع سابق، ص 123.

[2] – عبد المطلب عبد الحميد، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر،2005، ص 246.

[3] – عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، مرجع سابق، ص 125.

اعتبارات الملائمة 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 هذه القاعدة، وهكذا فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملائمة لدفع الضريبة.[1]

4- قاعدة الاقتصاد في النفقة:

يقصد بهذه القاعدة أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية، وذلك عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها. والاقتصاد في نفقات الجباية يكون في مصلحة الطرفين، الدولة والمكلف، فالدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه يقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن.[2]

ثانيا: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة يأتي في مقدمتها الغرض التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأغراض الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الأخرى، وقد تطورت هذه الأغراض بتطور دور الدولة، ففي ظل المالية التقليدية، عندما كانت تسود فكرة الدولة الحارسة كان الغرض من الضريبة ماليا بحتا، أي تحقيق إيرادات للدولة تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة، فدور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت.[3]

وعموما يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى هدفين رئيسيين وهما الهدف المالي، والأهداف الأخرى:

1- الهدف المالي:

هو أحد الأهداف الرئيسية لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، أهم غايات سلطات الدولة، فحسب النظرية الكلاسيكية تعد تغطية النفقات العمومية هي الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب ألا يكون لها أي تأثير اقتصادي[4].

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل الاقتطاع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات ومضاعفات اقتصادية هامة، مثل تقليص القدرة الشرائية للأفراد.[5]

2- الأهداف الأخرى للضريبة:

مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أهداف الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية،

---

[1] – سوزي علي ناشد، مرجع سابق، ص 129.

[2] – حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 10 .

[3] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 130.

[4] – خالد شحاذة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص 152

[5] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، ص 32.

فهي تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية وإن كان استخدامها لتحقيق أغراض معينة يختلف بحسب طبيعة ودرجة النمو النظام الاقتصادي السائد، وأهم الأهداف الأخرى للضريبة بالإضافة إلى الهدف المالي بصورة عامة هي:

2-1- الأهداف السياسية:

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية، ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى. أما في الخارج، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الضرائب الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (كرفع أسعار الضرائب على واردات بعض الدول) من أجل تحقيق أغراض سياسية.

2-2- الأهداف الإقتصادية:

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية[1].

2-3- الأهداف الإجتماعية:

تستخدم الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، كإعفاء الطبقات المحدودة الدخل من دفع الضريبة وتخفيف هذه الأعباء على العائلات الكبيرة العدد، كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، فإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية لا تهدف لتحقيق الربح أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على السلع الضرورية كالخبز والحليب وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرارا ضخمة على الصحة العامة وعلى المجتمع ككل مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

وبالرغم من تعدد أهداف الضريبة في العصر الحديث، إلا أنه مازال الهدف المالي يمثل أهم هذه الأهداف ويحظى بالأولوية على باقي الأهداف الأخرى.

[1] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 131.

المبحث الثاني :النظام الضريبي والإصلاحات الجبائية في الجزائر

يعبر النظام الضريبي لأي بلد من البلدان عن مجموع العناصر الإيديولوجية، القانونية، الاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى قيام كيان ضريبي معين يمثل أحد أوجه النظام الاقتصادي القائم، والذي تختلف ملامحه من بلد إلى آخر.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي وأركانه

أولا: مفهوم النظام الضريبي

تعددت تعاريف النظام الضريبي فالبعض يرى بأنه: " مجموعة من الضرائب والفرائض التي يلتزم بها رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية ".[1]

بينما يرى البعض الأخر بأنه: " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلائم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها تتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الجبائية "[2]، ويعرف كذلك بأنه: " مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الجبائية التي ارتضاها ذلك المجتمع ".[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج بأن النظام الضريبي هو مجموعة من الضرائب المطبقة والصادرة على شكل قوانين وتشريعات، وتضطلع الإدارة الضريبية بتحصيل هذه الضرائب في إطار القوانين المتعارف عليها بعيدا عن المعارضة والتضارب.

يرى علماء المالية أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق[4]. فالمفهوم الضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة إنطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة. أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها معا بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة للسياسة الضريبية.[5]

---

[1] – يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص18.

[2] – سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **النظم الضريبة**، دار الإشعاع، الإسكندرية، مصر،1998، ص 14.

[3] – حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999، ص 22.

[4] – وليد زكرياء وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، دار الصفاء، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1997، ص 15.

[5] – ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص35.

ثانيا: أركان النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين أساسيين ويتمثلان في الهدف والوسيلة.

1- الهدف :يرمي أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة وتختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى حسب الفلسفة السياسية المتبعة.

1-1- هدف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية المتقدمة:

لقد ظهر النظام الرأسمالي كنظام اقتصادي فعلي إبان ظهور وانتشار فكرة القوميات، وبعد انهيار النظام الإقطاعي الذي ساد دول أوروبا في القرون الوسطى. ويقوم هذا النظام على عدد من الدعائم الأساسية هي تدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي إلى أدنى حد ممكن، الحرية بمعناها الواسع (حرية التملك- حرية الاختيار- حرية التعاقد ...الخ)، الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الاقتصادي وسيادة المنافسة الحرة.[1]

ظلت الدولة الرأسمالية مدة طويلة تحرص على اتخاذ موقف حيادي اتجاه النشاط الاقتصادي. فلم يكن يعنيها التدخل للحد من عدم المساواة في الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين أصحاب عوامل الإنتاج، لذا كانت تكتفي من الضريبة بالاستعانة بها كمجرد أداة تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام الذي يستهدف إشباع الحاجات العامة.[2]

وقد أثبت الواقع الاقتصادي عدم دقة وصحة هذه الفروض، عندما وقعت الأزمة العالمية الكبرى سنة 1929 م، حيث قل الطلب على إنتاج المشروعات مما أدى إلى تراكمها في المخازن وتحملها نفقات إضافية هي نفقات التخزين واضطرت المشروعات أن تقلص إنتاجها وتصرف عددا من العمال حيث فقد هؤلاء جزءا من قدرتهم الشرائية وانخفض الطلب الفعلي من جديد فاضطرت المشروعات ثانية إلى تقليص إنتاجها والاستغناء عن عدد آخر من العمال وهكذا.[3]

وقد أدى عجز النظام الرأسمالي عن مواجهة الأزمة الاقتصادية عام 1929 م وعدم كفاية الإجراءات المحدودة التي اتخذتها الدول الرأسمالية لدرء أخطار الأزمة والحيلولة دون وقوعها، إلى إمعان هذه الدول في سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي.

لذلك اتجهت الدول الرأسمالية بالضريبة إلى وظائف جديدة استجابة لمقتضيات تطور النظام الرأسمالي، وأصبح للضريبة مفهوما معاصرا يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين.

---

[1] – سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 23.

[2] – يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 19.

[3] – فتحي أحمد زياد، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2013،ص37.

ويتخذ هذا التدخل الضريبي صورا عديدة، منها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضرائب، وذلك إما بقصد زيادة المقدرة الشرائية وتنمية حجم المعاملات، وإما بقصد الحد منها. ومنها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة لتشجيع بعضها دون الأخرى. أو مجرد استقطاع جزء من الثروات أو الدخول الكبيرة لتحقيق أهداف اجتماعية، ومنها ما يتم عن طريق إعادة توزيع الدخول حيث تستقطع الدولة جزءا من الدخول المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة، التي يستفيد من غالبيتها أصحاب الدخول المحدودة.[1]

إن المفهوم العام للضريبة لم يستبعد كلية المبدأين التقليديين للضريبة، وهما وفرة الحصيلة والعدالة، وإنما تطبيق إليهما مبدأ جديدا وهو التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

1-2- هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة:

من أهم أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة تنمية الادخار والإستثمار بفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد، وتهيئة الظروف المواتية للتنمية بقصد زيادة معدل النمو الاقتصادي على نحو يحقق زيادة متوسط الدخل الفردي في هذه الدول إلى ما يقرب من مستواه في الدول المتقدمة.[2]

كما يهدف النظام الضريبي في هذه الدول إلى تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية الذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية وكذلك الحد من موجات التضخم التي تصاحب عادة عمليات التنمية بما يرتبط بها من تعديل في هيكل الدخول لغير صالح الدخول الثابتة والصغيرة، كما تستعين هذه الدول بالضرائب لتوزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقا للهيكل الذي تحدده لذلك وتتشكل أهداف النظام الضريبي في هذه الدول وفقا لظروف واقعها الاجتماعي والسياسي والاقتصادي من ناحية، وبحسب برامج التنمية فيها من ناحية أخرى.[3]

1-3- هدف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية:

تتخذ الدول الاشتراكية من الضريبة أداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من ناحية وأداة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفايته من ناحية أخرى، ويختلف وعاء الضريبة في هذه الأنظمة عن وعائها في النظم الرأسمالية فوعاء الضريبة هنا مال جماعي تابع للدولة بينما وعاء الضريبة هناك مال فردي، وهذا ما يجعل للضريبة في الدولة الاشتراكية والتي تهيمن فيها الدولة على معظم أدوات الإنتاج وتسيطر سيطرة تامة على عمليات الإنتاج والتوزيع مفهوما مغايرا عن مفهومها في النظام الرأسمالي.[4]

---

[1] – يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 23.

[2] – محمد حمو، منور أوسرير، **جباية المؤسسة**، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2009، ص 53.

[3] – يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، مرجع سابق، ص 24.

[4] – محمد حمو، منور أوسرير، مرجع سابق، ص 54.

لم تحظى الضريبة بأهمية كبيرة في إطار الفكر الاشتراكي على اعتبار أنها تتضمن اعترافا ضمنيا بشرعية الدخول الخاصة، وأن تحليل النظام الضريبي ومحاولة إصلاحه ودراسة الضريبة كأداة لتدخل الدولة، إنما تندرج ضمن نطاق الدراسات الرأسمالية، ولذلك نجد القليل منها في كتابات ماركس وإنجلز ومن تبعهما. فقد رأى كارل ماركس أن إحداث تغيير جوهري في العلاقات الاجتماعية لا يمكن أن يتحقق سوى بإجراء ثوري عام تعجز الضريبة عن أن تكون أداة لتحقيقه.[1]

2- الوسيلة: يرتكز النظام الضريبي على مجموعة الوسائل الضرورية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها والتي تندرج ضمن عنصرين، أحدهما فني والأخر تنظيمي، ويشكل هذان العنصرين ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

2-1- العنصر الفني:

يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام، وتختار الدولة عادة الوسائل الفنية التي تسمح لها بتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، وتختلف هذه الوسائل من مجتمع إلى أخر.[2]

ففي النظم الرأسمالية تختار الدولة الوسائل الفنية التي تسمح لها بتحقيق أقصى حصيلة ضريبية ممكنة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كتوسيع نطاق الضريبة كما في حالة الضريبة العامة على المبيعات في الولايات المتحدة التي تحقق حصيلة كبيرة نتيجة لاتساع وعائها الذي يتضمن غالبية السلع شائعة الاستعمال، أو للحد من الإعفاءات أو زيادة السعر في حدود معينة. وهي في إتباعها لهذه الوسائل الفنية لا تهتم كثيرا بما يترتب على رغبتها في زيادة إنتاجية الضريبة من مجافاة للعدالة الاجتماعية التي تحتل المكانة الثانية بعد غزارة الحصيلة الضريبية.

أما الدولة الاشتراكية، فتستعين بالوسائل الفنية التي تمكنها من التمييز في المعاملة الضريبية بين أنواع الإنتاج المختلفة أو بين السلع الضرورية والسلع الكمالية، أو بين الدخول المنخفضة والدخول المرتفعة بحيث تجعل هذه الوسائل الفنية من الضريبة أداة على جانب كبير من المرونة والكفاية لتخطيط كل من الإنتاج والتوزيع.

وبذلك ينطوي هذا العنصر الفني على صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة بصورة تجعل منها نظاما ضريبيا ملزما، أو بعبارة أخرى يتضمن الوسائل التي تجعل من هذه الأصول العلمية أصولا وقواعد واضحة لها طابع الإلزام.[3]

---

[1] – يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، مرجع سابق، ص 26.

[2] – ناصر مراد، مرجع سابق، ص 38.

[3] – يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 26.

2-2- العنصر التنظيمي:

يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، ولاستمرار وجود النظام الضريبي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلعة معينة يجب أن لا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، وإلا تحول الاستهلاك نحو هذه السلع البديلة وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة.[1]

وتبرز أهمية هذا العنصر التنظيمي عند اقتراح فرض أي ضريبة جديدة أو عند اختيار عناصر وعائها وذلك عند اقتراح زيادة أو تخفيض أسعار ضريبية قائمة أو اقتراح بعض الإعفاءات الضريبية. إذ يتطلب التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي ضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضرائب، وذلك ضمانا للحفاظ على وحدة الهدف التي يتعين توافرها للنظام الضريبي في مجموعة. ويعتمد تحقيق هذه الوحدة على ما يتوافر لهذا النظام من إمكانيات التنسيق بين عناصره.[2]

المطلب الثاني: السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي الجبائي

تزامنت الإصلاحات الضريبة في الجزائر مع سياق دولي متميز وسياق داخلي متأزم.

أولا: مفهوم الإصلاح الضريبي

يتم تصميم الأنظمة الضريبية في العادة لتحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إلا أن معطيات المحيط الاقتصادي والاجتماعي تتغير بفعل عوامل عديدة، مما يجعل النظام الضريبي عاجزا عن تحقيق الأهداف، وهذا ما يستدعي تغييره ومراجعته. وتدعى هذه المراجعة والتغيير بالإصلاح الضريبي.

يمكن تعريف الإصلاح الضريبي على أنه " التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة "،[3] فالإصلاح الضريبي الحقيقي لابد أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد.

كما يمكن أن يعرف على أنه: " عملية تشمل تبسيط النظام الجبائي القائم من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة، وجعلها أكثر واقعية، وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقراء، والتخفيف عن

[1] – ناصر مراد، مرجع سابق، ص 38.

[2] – يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 27.

[3] – عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص249.

كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية، ويفعل من النظام الضريبي ويجعله أكثر اتساقا وتناغما مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة".[1]

ويعرف أيضا على أنه: " مجموعة التغيرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية بهدف تحسينها. ولا يعني بحال من الأحوال مجرد إدخال تعديلات على النظام الضريبي، وهو خلاصة مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم التخطيط لها وتنفيذها خلال فترة زمنية طويلة ".[2]

ويعرف أيضا على أنه: " التغييرات التي تطرأ على النظام الجبائي في الدولة لمواكبة خلال التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الجبائي شاملا للهيكل الجبائي للدولة، أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض الأحكام الضريبية بعينها، وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد ".[3]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الإصلاح الجبائي هو إصلاح النظام الجبائي القائم في الدولة وجعله ينسجم مع مجمل السياسة العامة للدولة ومع حاجات الاقتصاد من خلال إدخال ضرائب جديدة أكثر تطورا والبحث عن آليات ضريبية تحقق العدالة الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخل و الثروة وإلغاء الضرائب التي تشوه الاقتصاد واختيار الجهاز الإداري الجبائي الكفؤ مما يقوي قدرة الحكومة من القضاء على التهرب الجبائي، بحيث تصبح الإيرادات الضريبية كافية لتغطية النفقات العامة للدولة من جهة واستعمالها كأداة للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

ثانيا: السياق الدولي للإصلاح الضريبي

عرفت الحياة الاقتصادية الدولية خلال فترة التسعينيات من القرن الماضي عدة تحولات نتيجة فشل النظام الاشتراكي، لذلك قام صندوق النقد الدولي بتحديد الاتجاه العام للإصلاح الجبائي من خلال دراسته لبعض التجارب الدولية في مجال الإصلاح الجبائي.

1- التحولات الاقتصادية الدولية : لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الإقتصادية الدولية، والتي تتمثل فيما يلي : [4]

---

[1]- حسين جواد كاظم، **واقع السياسة الضريبية في العراق ومتطلبات الإصلاح الضريبي**، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية الاقتصاد في جامعة البصرة، العراق، 2006، ص 52.

[2]- عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 249.

[3]- فاطمة بوخاري، **أثر الإصلاحات الجبائية في دعم الاقتصاد الجزائري**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الإقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة، 2014، ص 20.

[4] – ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، منشورات البغدادي، الجزائر، دون تاريخ النشر، ص 6.

– فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والذي يتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية، وذلك بالاستعانة بالمؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي، ومنظمة التجارة العالمية.

– إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.

– الاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة والذي يتطلب تنسيق الآليات الاقتصادية لهذه الدول، وتدعيم لقدراتها التفاوضية في مجال التجارة العالمية.

– استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، وهذا ما جعلها تخضع لضغوطات فيما يتعلق بتعقد شروط الاقتراض في الأسواق المالية الدولية، وزيادة أعباء الديون.

لقد ساهمت هذه التحولات التي عرفها الاقتصاد الدولي في بروز معالم نظام عالمي جديد له خصائصه المميزة. في هذا الظرف أصبح الإصلاح الضريبي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول ولمواجهة تحديات العولمة التي من أهم انعكاساتها التأثير على مصير الإقتصادات الوطنية.

2– الاتجاه العام للإصلاح الضريبي:

نظرا لأهمية الإصلاح الضريبي وضع صندوق النقد الدولي سنة 1988م مشروعا تمت فيه دراسة تجربة الإصلاح الضريبي في عشرة دول نامية حتى تستفيد منها الدول الأخرى التي تريد إجراء إصلاحات مشابهة. ولقد تم تحديد الاتجاه العام للإصلاح الضريبي والذي يتمحور في العناصر التالية: [1]

– توسيع وعاء الضريبة وخفض أسعارها حتى يتم تفادي مشاكل التهرب الضريبي، وإقرار معاملة ضريبية مماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عند تشابه ظروفهم الاقتصادية.

– إعتبار ضريبة القيمة المضافة عنصرا هاما في برامج الإصلاح لما تتميز به من خصائص كالحيادية، والشفافية والمردودية خاصة وأن التجربة قد أثبتت فعاليتها في معظم الدول التي طبقتها رغم المشاكل التي تواجهها عند بداية تطبيقها.

– ضرورة إصلاح النظام الضريبي بشكل منسجم وعام، حيث أن التصحيح الاقتصادي الشامل يستدعي تكامل الإصلاح الضريبي بشكل وثيق مع تدابير التصحيح الهيكلي الشامل.

– تحسين الإدارة الضريبية التي تعتبر ضمانا لنجاح أي إصلاح باعتبار العنصر البشري هو وسيلة التطبيق، والفعالية إنما في الواقع فعالية العنصر البشري قبل أن تتعلق بأي عنصر أخر.

[1] – عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، معهد العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر،1995 ص 138.

– عدم المبالغة والتوسع في الأهداف الضريبية، لأن التعدد يؤدي إلى التناقض بين هذه الأهداف ويخضع النظام إلى الكثير من الاستثناءات التي قد تشوه عملية الإصلاح.

– مراعاة الظروف القائمة داخل الوطن وخارجه، وذلك باعتبار التفاعل الموجود بين النظام الضريبي والأنظمة الأخرى سواء كانت محلية أو خارجية.

3– بعض التجارب الدولية في الإصلاح الضريبي: وفي مجال تطبيق الإصلاح الضريبي عرفت عدة دول خاصة دول أوروبا الشرقية ودول الإتحاد السوفياتي سابقا، إصلاحات هيكلية على أنظمتها الضريبية، ففي سنة 1988 م شرعت كل من المجر ويوغسلافيا وبولونيا في إصلاحات على أنظمتها الضريبية حيث أسست الرسم على القيمة المضافة، وفصلت بين الضرائب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. أما روسيا فقد عرفت إدخال الرسم على القيمة المضافة مع مطلع سنة 1992 م، وتلتها بعد ذلك دول الإتحاد السوفياتي سابقا كأوكرانيا سنة 1993 م.[1]

وفي سياق إتحاد المغرب العربي، تمثل الضريبة إحدى الأدوات الهامة المستخدمة، لذلك وضعت إستراتيجية لتجانس السياسة الضريبية بين هذه الدول، خاصة إذا علمنا أن أصول الجباية في دول المغرب العربي باستثناء ليبيا ترجع إلى المالية الفرنسية إلا أن مبادرة الإصلاح الضريبي تختلف من دولة إلى أخرى،

3–1–التجربة المغربية في الإصلاح الضربي:

في سنة 1982 م قدمت الحكومة المغربية مشروع قانون يتعلق بالإطار العام للإصلاح الضريبي وفي نفس السنة تم المصادقة عليه من طرف البرلمان إلا أنه دخل حيز التطبيق سنة 1986م[2]، ويتمحور مضمون هذا الإصلاح في تأسيس الضرائب التالية:

أ– الضريبة العامة على دخل الأشخاص الطبيعيين: جدول متصاعد تتراوح معدلاته من 0% إلى 64%.

ب– الضريبة على الشركات: معدلها 45%.

ج– الرسم على القيمة المضافة: والذي يحتوي على خمسة معدلات هي:

- معدل مخفض خاص 7%: يطبق على الطاقة والسلع واسعة الاستهلاك.
- معدل مخفض أول 12%: يطبق على المهن الحرة، البنوك والتأمينات.
- معدل مخفض ثاني 14%: يطبق على الأشغال العقارية النقل والسياحة.
- معدل عادي 19%: يطبق على تقديم الخدمات وباقي المنتجات الأخرى.
- معدل مضاعف 30%: يطبق على السلع الكمالية.

[1] – ناصر مراد، **فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب**، مرجع سابق، ص 204.

[2] – صباح نعوش، **الضرائب المباشرة في المغرب (الإصلاح)**، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، الدار البيضاء المغرب، 1987، ص 9.

ولإنجاز الإصلاح الضريبي عملت السلطات المغربية على توفير الشروط الضرورية والتي تتمثل فيما يلي: [1]

أ- إعادة تكوين وتأهيل عمال الإدارة الضريبية بما يضمن نجاح هذا الإصلاح وتمكينهم من أدوات العمل وفهم آليات تطبيق هذه الضرائب الجديدة.

ب- القيام بحملة إعلامية واسعة مست الجمهور الصناعيين في إطار الغرف التجارية، الخبراء، المحاسبين، مراقبي الأسعار، الوزارات والهيئات المعنية (النقل، الطاقة، التجارة...).

ج- توفير الكتب والدلائل المتضمنة للتدابير الجديدة في شكل كتب منها ما هو خاص بالتعليمات والإجراءات العامة، دليل تاجر الجملة، أسئلة وأجوبة.

ربما لهذا السبب لم يولد إدخال الضريبة على القيمة المضافة أي مقاومة تذكر حيث أنه بعد سنتين من الإصلاح كانت النتائج على المستوى الميزاني والاقتصادي مرضية، حيث ارتفعت الإيرادات بعد 1987 بمعدل يزيد عن 30%، بالإضافة إلى المساهمة الهامة لهذه الضريبة في مجال المالية العامة حيث يذهب 30 % من حصيلتها إلى المجموعات المحلية.

3-2- التجربة التونسية في الإصلاح الضريبي:

دخل الإصلاح الضريبي التونسي حيز التطبيق إبتداءا من سنة 1988م بشكل متدرج ومتسلسل، وكان يهدف إلى ما يلي: [2]

- تبسيط النظام الضريبي؛
- تخفيف المعدلات الضريبية؛
- توسيع الوعاء الضريبي؛
- تحسين شفافية ومردودية النظام الضريبي.

ولقد إرتكز الإصلاح الضريبي في تونس على ما يلي: [3]

أ- إدخال نظام الرسم على القيمة المضافة في أول جويلية 1988 حيث يتكون من ثلاثة معدلات وهي:

- معدل مخفض 6% والذي يطبق على السلع واسعة الاستهلاك، المهن الحرة، الغاز، النقل، الفندقة، المنتجات الفلاحية والمنتجات البترولية.
- معدل عام 17 % والذي يطبق على تقديم الخدمات والسلع الأخرى.
- معدل مضاعف 29% والذي يطبق على السلع الكمالية، السيارات السياحية، التبغ، العطور والمشروبات الكحولية.

---

[1] – عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، مرجع سابق، ص 141.

[2] – ناصر مراد، **فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب الضريبي**، مرجع سابق، ص 206.

[3] – ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 10.

ب- إدخال ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين في أول جانفي 1990 وذلك بتطبيق جدول متصاعد تتراوح معدلاته من 0% إلى 35 %.

ج- إدخال ضريبة على الشركات بتطبيق معدلين هما:

- 10% والذي يطبق على الأشغال الحرفية، الفلاحة، الصيد البحري وتعاونية الاستهلاك أو الخدمات.
- 35 % يطبق عل باقي القطاعات (الصناعة، التجارة، النقل، السياحة...)

د- وضع قوانين متعلقة بإجراء التفتيش والمراقبة.

ونشير أن الرسم على القيمة المضافة المطبق في تونس يتميز بثلاثة خصائص تختلف عن المبادئ العامة للرسم على القيمة والتي تتمثل فيما يلي: [1]

- أن مجال تطبيقها ضيق بحيث لا تفرض على تجار الجملة إلا أنه في سنة 1989 تم توسيعه.
- بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة أسست حقوق على الاستهلاك والتي تمثل ضريبة ثانية على الاستهلاك.
- تعدد حالات الإعفاءات حيث توجد (47) عملية معفاة من هذه الضريبة وهذا لأسباب اقتصادية واجتماعية وثقافية.

ونشير أن السلطات التونسية لجأت قبل عملية الإصلاح إلى اعتماد سياسة العفو الضريبي الذي سمح لعدد كبير من المكلفين بتسوية وضعيتهم تجاه إدارة الضرائب، وتمكين هذه الأخيرة من ضبط ملفاتها بشكل نهائي. وهكذا اعتمدت منهجية الإصلاح الضريبي في تونس على ما يلي :

- تجنب حدوث انخفاض هام في الإيرادات الجبائية.
- تجنب التغير الكلي المفاجئ للتشريع الضريبي في مجال الإنفاق بما يمكن أن يؤدي إلى اختلال السير الطبيعي للمؤسسات والإدارات.

ولقد حقق الإصلاح الضريبي التونسي نتائج مرضية على المستوى المالي والميزاني والاقتصادي.

ثالثا: السياق الوطني للإصلاح الضريبي

إن الإختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 م وتراجع معدلات النمو وتزايد في حجم المديونية الخارجية، دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني لإنعاشه من خلال معالجة مشكلة الفعالية في المؤسسة العمومية عن طريق جعلها مركزا لاتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد.

وفي هذا السياق كرس دستور 1989 م التوجه نحو اقتصاد السوق، وكان هذا التوجه استجابة لضغط الهيئات المالية الدولية صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية التي تشترط تحرير

[1] - Ghali Abdelhamid , **La taxe sur la valeur ajouté (expérience tunisienne),** annales EIDF N°5, 1989,p 115.

الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق.[1]

إن الأزمة المتعددة الجوانب التي تعيشها الجزائر هي في الأساس نتيجة لسوء التسيير حيث أن التسيير الجيد سيسمح للمؤسسة باستخدام عناصر الإنتاج استخداما أمثلا، مما أستدعى إعادة النظر في قواعد تسيير الاقتصاد الوطني من خلال عدة قوانين أهمها: [2]

- القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية؛
- القانون 88-02 المتعلق بالتخطيط؛
- القانون 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة؛
- القانون 88-04 المتعلق بتعديل وإتمام القانون التجاري وتحديد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- القانون 88-06 المعدل والمكمل للقانون 86-12 المتعلق بنظام البنوك والقرض والذي تم تعديله بالقانون 90-10 بالنقد والقرض؛

في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجديدة، أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تتميز بعدة خصائص، فمن حيث علاقتها بمحيطها يطغى على المؤسسة الطابع الإستقلالي. أما بالنسبة لنشاطها فإن طابع المتاجرة هو السائد بخصوص مختلف أعمال وتصرفات المؤسسة، وذلك بموجب الخضوع للقانون التجاري. ويتصف تنظيمها وتسييرها الداخلي، بطابع التنظيم الديمقراطي من خلال المشاركة العمالية، وعليه يمكن تحديد المبادئ التي تقوم عليها المؤسسة العمومية الاقتصادية فيما يلي:

- مبدأ الاستقلالية؛
- مبدأ المتاجرة؛
- مبدأ التنظيم الديمقراطي (المشاركة العمالية).

إن الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر مست العديد من الجوانب والتي تجسدت في المظاهر التالية:

1- تحول علاقة الدولة بالمؤسسات الاقتصادية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية تحولت الدولة إلى مالكة لرأس مال المؤسسات عن طريق صناديق المساهمة وليست مسيرا، وأصبحت علاقة الدولة بالمؤسسة خاضعة لقواعد الفعالية والمردودية الاقتصادية، لذلك يقتصر مجال تدخلها على التخطيط التوجيهي لتحديد أهداف وقواعد التنمية الشاملة وقصد تحقيق هذه الأهداف، تستخدم الدولة أدوات الضبط الاقتصادي المناسبة والتي ترتكز أساسا على

[1] – محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 104.

[2] – ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 15.

أدوات السياسة النقدية وأدوات السياسة الضريبية، لذلك تزداد أهمية النظام الضريبي الذي يجب أن يتكيف مع إصلاح المؤسسة العمومية، وأن يشكل أداة تشجيع للأنشطة الاقتصادية وتوجيهها.[1]

لقد رافق الدخول في الاستقلالية ظهور قانون المالية لسنة 1989، والذي حمل معه التدابير الضريبية التالية: [2]

– مراجعة نمط الإهتلاك السائد حيث أصبح من الممكن اللجوء إلى أشكال أخرى من الإهتلاك من غير الخطي.

– تخفيض معدل الضريبة على الربح الصناعي والتجاري من 55% إلى 50% وتمكين المؤسسات من تجميع نتائج الوحدات وإخضاعها لمعدل واحد على الربح بعدما كانت في السابق تخضع بشكل منفصل ومستقل على مستوى كل وحدة.

– إمكانية المؤسسات نقل وترحيل الخسائر المحققة لفترة تمتد من 3 إلى 5 سنوات.

– إعفاء التنازلات ما بين وحدات المؤسسة الواحدة من الخضوع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.

إلا أن هذه التدابير لم تكن كافية بالنظر إلى كثرة العوائق التقنية والهيكلية التي كانت تعطل وتشوه النظام الضريبي.

2– إصلاح التجارة الخارجية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية اعتمدت الدولة برنامج تدريجي هام لتحرير التجارة الخارجية، والذي جسده القانون 88–29 حيث منح مرونة أكثر في مجال احتكار الدولة، من خلال تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي الائتمان لكل شركة لاستعماله حسب تقديرها الخاص، وفي هذا السياق صدر المرسوم 88–167 في سنة 1988 م، الذي سمح للمؤسسات الاستفادة من ميزانية بالعملة الأجنبية، وتتحدد هذه الميزانية انطلاقا من إيرادات التصدير بالنسبة للمؤسسة وحاجاتها للاستيراد خلال السنة. وهكذا تقوم المؤسسة بمعاملاتها مع الخارج بكل حرية بعيدا عن إجراءات المراقبة الإدارية والمالية، وطبقا لأحكام قانون 90–10 المتعلق بالنقد والقرض يرخص لغير المقيمين وللمقيمين بتحويل رؤوس الأموال بين الجزائر والخارج لتمويل مشاريع اقتصادية، ويمكن لرأس المال الأجنبي أن يستثمر في أي نشاط اقتصادي غير مخصص صراحة للدولة،[3] وتهدف هذه الإجراءات إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي في المجالين المالي والإنتاجي.

---

[1] – ناصر مراد، **فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب**، مرجع سابق، ص 211.

[2] – رابح شريط، عبد المجيد قدي، الإصلاح **الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون**، مداخلة في الملتقى الدولي حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، ماي 2003، ص 303.

[3] – محمد بلقاسم حسن بهلول، **الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية**، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993، ص 174.

لكن في سنة 1992 م ونتيجة الإختلالات المالية قامت السلطات العمومية بتشديد القيود على الصرف الأجنبي وتقليص حجم الواردات، كما وضعت قواعد صارمة على التمويل، بحيث المعاملات التي تزيد قيمتها عن 100000 دولار. أصبحت تخضع لموافقة اللجنة الخاصة. كما أصدرت السلطات تعليمات تمنع الواردات التي ليست لها أولوية في تسهيلات النقد الأجنبي.[1]

3- إصلاح نظام الأسعار:

في ظل الاستقلالية ولتمكين المؤسسة اتخاذ القرار تمت مراجعة نظام الأسعار من خلال قانون 89-12 المتعلق بالأسعار والذي يميز بين نوعين من الأسعار هما: [2]

3-1- الأسعار المقننة: وهي التي تخضع لإدارة الدولة سواء عن طريق تحديد الأسعار القصوى أو الهوامش القصوى.

3-2- الأسعار الحرة: وهو ما يعرف بنظام التصريح بالأسعار، من خلاله يصرح الأعوان الاقتصاديين بالمنتجات والأسعار المرغوبة لدى المصالح التجارية، ويتعين على الأعوان الالتزام بتلك الأسعار، أما في حالة تغييرها يجب تقديم تصريحا جديدا لدى نفس المصالح.

ويمكن القول أن نظام الإعانات المعمم هذا والذي وصلت نسبته إلى 5% من الناتج الداخلي الإجمالي كان ينطوي على مساوئ عديدة منها: [3]

أ - تراكم المخزون الموجه إلى المضاربة وندرة عامة لمختلف السلع المدعمة.

ب - ظهور السوق الموازية وبيع المنتوج في النهاية إلى المستهلك بسعره الحقيقي اقتصاديا أو أكثر وبالتالي فإعانات الاستهلاك كانت تتجه مباشرة إلى تجار السوق الموازية في شكل فارق أسعار. بين السعر المدعم والسعر الحقيقي وليس إلى المستهلك وهذا في كثير من الأحيان.

ج - أتساع حجم التهريب للمواد المدعمة وبكميات كبيرة إلى الدول المجاورة.

وفي إطار اقتصاد السوق صدر الأمر 95-06 المؤرخ في 25 جانفي الذي بمقتضاه تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات، اعتمادا على قواعد المنافسة، إلا أن الدولة تتدخل لتقيد من مبدأ الحرية العامة للأسعار في ظروف معينة مثل حدوث كارثة طبيعية أو صعوبات في التموين بالنسبة لقطاع نشاط معين أو في منطقة جغرافية معينة.[4]

---

[1] - علي بطاهر، **سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر**، مجلة شمال إفريقيا، العدد الأول، جامعة الشلف، الجزائر، ص 196.

[2] - ناصر مراد، **فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب**، مرجع سابق، ص 212.

[3] - علي بطاهر، مرجع سابق، ص 196.

[4] - نفس المرجع، ص197.

4- علاقة البنك بالمؤسسة:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية أصبح البنك مؤسسة مالية مستقلة يراعى في تعامله مع المؤسسة العمومية معايير المخاطرة والمردودية، وبالتالي أصبحت طبيعة العلاقة بين البنك والمؤسسة لها صبغة اقتصادية بحتة، لذلك ينبغي على المؤسسات تقديم ملفات قروض لدى البنك المتعامل معه الذي يقوم بدراسة تقنية حول جدوى المشاريع المقدمة، وعلى أساس ذلك يتم اختيار المؤسسات لتمويلها.[1]

ورغم هذا الوضع الجديد للبنك إلا أنه لم يتمكن من تحسين دوره في إنعاش الاقتصاد الوطني وذلك للاعتبارات التالية: [2]

- ضعف الوسائل والإمكانيات المتوفرة لدى البنك مما لا يسمح بمتابعة المظاهر المادية للعمليات المالية.
- الضغوط السياسية الممارسة على البنوك من أجل تسديد أجور المؤسسات لما تقرر البنوك عدم الدفع.
- عدم شعور البنوك بالخطر الذي يهددها، حيث أنها لم تستطع التحول إلى ممارسة الاحتراف المصرفي رغم ظهور القانون 90-10 المتعلق بالنقد والقرض، إذ بقيت بعيدة عن معطيات إدارة سياسة نقدية فعالة، وبمعزل عن مزاولة النشاط البنكي بأسلوب تتجلى فيه مظاهر المهنية.
- عدم الفصل الواضح من قبل الدولة بين الاستثمارات الإستراتيجية وغير الإستراتيجية، حيث أن الأولى تتطلب تمويلها عن طريق تدخل الخزينة العمومية.
- رغم مراقبة البنك على نشاط المؤسسات، إلا أن هذه المراقبة ليست لحساب الدولة وإنما لحساب البنك، ومن هنا نجد المفارقة حيث أن اعتبارات البنك ليست بالضرورة هي اعتبارات المؤسسة.
- إن رفض البنك للاستثمارات التي لا يراها ذات مردودية في حين أنها ذات أولوية يكون لها انعكاسات سلبية على المجتمع.

المطلب الثالث: الإصلاحات الجبائية في الجزائر

جاء الإصلاح الجبائي ليواكب الإصلاحات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد الوطني في بداية التسعينيات من جهة ولكثرة عيوب النظام القديم من جهة أخرى، ويسعى النظام الجبائي الجديد إلى توسيع الوعاء الضريبي ليشمل ضرائب جديدة وبمعدلات منخفضة لزيادة الإيرادات وتبسيط الإجراءات وتقليص الإعفاءات وتشجيع الاستثمارات في القطاعات المنتجة، وقد أرتكز هذا النظام على ثلاثة ضرائب أساسية وهي ضريبة الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

أولا: دوافع الإصلاح الضريبي

لقد لجأت الجزائر إلى القيام بالإصلاح الضريبي لوجود عدة أسباب تدفعها إلى ذلك وهي كما يلي:

---

[1] – ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 213.

[2] – عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية**، مرجع سابق، ص 127.

1- تعقد النظام الضريبي:

يتميز النظام الضريبي قبل الإصلاحات بكثرة عدد الضرائب وتعدد معدلاها، فالضرائب على الدخل وحدها تضم تسعة أنواع والضرائب على الإنفاق أربعة وغيرها من الضرائب فضلا عن كثرة المعدلات، فالرسوم على رقم الأعمال تضم ثمانية عشر معدلا والسلم الضريبي على الأجور والمرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدلا بالنسبة لكل فئة بما يولد في النهاية 60 معدلا لوجود ثلاث فئات مأخوذة بعين الاعتبار.[1]

2- عدم استقرار التشريع:

منذ الاستقلال شهد التشريع الجبائي تعديلات عديدة ولا يخلو قانون المالية من تأسيس ضرائب ورسوم جديدة وإلغاء أخرى وتغيير مستمر في المعدلات والأسس. فمثلا نجد الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (Bic) عرفت عدة تغيرات في معدلها فكانت 60% قبل سنة 1985، ثم أصبحت 50% خلال سنتي 1985 و1986 وارتفعت إلى 55% خلال سنتي 1987 و1988 ثم أنخفض المعدل إلى 50% ابتداءا من سنة 1989 إلى غاية سنة 1991.[2]

3- ثقل العبء الضريبي:

عانت المؤسسات قبل الإصلاحات الجبائية من ضغط كبير بسبب كثرة الضرائب وارتفاع معدلاتها مقارنة مع المعدلات المطبقة في بعض الدول. ففي سنة 1988 أجرى صندوق النقد الدولي دراسة حول مختلف المعدلات الضريبية المطبقة على أرباح الشركات لبعض الدول، فتبين أن العبء الضريبي المطبق على المؤسسات الجزائرية مرتفع جدا ويتضح هذا خلال الجدول التالي:[3]

جدول رقم (1.1): معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988

البلدان	معدل الضريبة	مقارنة بالمعدل المطبق في الجزائر
الجزائر	%55	/
المغرب	%49.5	- %5.5
تونس	%38	- %17
مصر	%40	- %15
الولايات المتحدة	%34	- %21
بريطانيا	%35	- %20
تركيا	%46	- %9

المصدر: ناصر مراد، **الإصلاح الجبائي**، منشورات البغدادي الجزائر، دون تاريخ نشر، ص 27.

[1]- اسماعيل بوخاوة، سمراء دومي، **الإصلاح الجبائي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي**، مداخلة في الملتقى الدولي حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، ماي 2003، ص 191.

[2]- ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 23.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 27.

4- نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (الإصلاحات) :

شهدت الجزائر إصلاحات اقتصادية بدأت سنة 1988 مما جعل هذا النظام غير ملائم مع المستجدات الراهنة والإصلاحات الجارية. ويرجع هذا إلى النقائص التالية:[1]

- عدم ملاءمة الإهتلاك الخطي.
- تحديد غير عقلاني للأعباء القابلة للخصم.
- لا مركزية ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية(Bic) .

5- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار:

تعتبر الامتيازات الجبائية الممنوحة للممولين تقنية يستعملها المشرع لتشجيع الممولين على الاستثمار وتوجيههم نحو نشاطات محددة ومناطق معينة إلا أن الحوافز الضريبية الموجودة في النظام السابق لم تحقق تلك الأهداف.

6- انخفاض أسعار البترول:

إن هيمنة الجباية البترولية على تمويل ميزانية الدولة يجعل هذه الأخيرة رهينة للتقلبات في أسعار النفط فعند انخفاض أسعار البترول تنخفض مساهمة الجباية البترولية في ميزانية الدولة ففي سنة 1986 انخفضت إلى 28.68%، وفي 1987 انخفضت إلى 20.02% بعدما كانت تبلغ 65% في سنة 1980 وفي سنة 1981 بلغت 66%.[2]وأمام عجز الجباية العادية عن تغطية النقص في الجباية البترولية اضطر القائمون على الاقتصاد الوطني البحث عن نظام جبائي جديد تغطي فيه الجباية العادية نفقات التسيير على الأقل.

7- الغش والتهرب الضريبيين:

إن جميع السلبيات السابقة مثل الضغط الضريبي وتعقد النظام الجبائي والتعديلات المستمرة للتشريعات الجبائية ساهمت ورفعت من حدة التهرب الضريبي بالإضافة إلى عوامل أخرى: [3]

- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق والوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.
- وجود ثغرات وغموض في التشريع الضريبي، هذا الوضع يدفع المكلفين باستغلال ذلك النقص للتهرب من دفع الضربة الضريبة.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 30.

[2] - كمال رزيق، **تقييم إصلاح النظام الجبائي**، مداخلة في الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، الجزائر، ماي 2003، ص 163.

[3] - ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 38.

8- ضعف الإدارة الضريبية:

إن الإدارة الضريبية الفعالة تساهم في إنجاح النظام الضريبي بحيث تشكل تلك الإدارة همزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الجبائي، فمن بين الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي السابق ضعف الإدارة الجبائية وذلك راجع لعدة أسباب هي كما يلي: [1]

- الفراغ الذي عرفته الإدارة الجبائية بعد رحيل الإدارة الاستعمارية؛
- النظام الجبائي المعقد صعب من مهمة موظفي الضرائب؛
- إفتقار الإدارة الضريبية لوسائل العمل؛
- سوء تنظيم الإدارة الجبائية؛

ثانيا: أهداف وبنية الإصلاح الجبائي

تبعا للأسباب والدوافع السابقة الذكر، فإن الإصلاح الضريبي كان أمرا لا مفر منه وذلك لتحقيق جملة من الأهداف وأسفر ذلك عن بنية جديدة للنظام الجبائي.

1- أهداف الإصلاح الجبائي:

جاء الإصلاح الجبائي لتحقيق مجموعة من الأهداف العامة هي:[2]

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي مع تخفيض الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات والناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.
- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات كون أن الصادرات تهيمن عليها المنتجات النفطية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتسم بعدم الاستقرار.
- إعادة التحكم في التضخم نظرا إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.
- إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته.
- إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الضريبية.
- المساهمة في تحقيق جهود اللامركزية الاقتصادية والسياسية للوطن إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات الوطن.

وعليه فإن توظيف الضريبة في مسعى الإصلاح الضريبي يرمى إلى تحقيق جملة من الأهداف:

1-1- أهداف اجتماعية:

وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.

---

[1] – نفس المرجع السابق، ص 38.

[2] – أحمد رجراج، **النظام الجبائي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 68.

- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
- توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف والتقليل من الإعفاءات.

1-2- أهداف اقتصادية:

وتتمثل أساسا في:

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج؛
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات؛
- تعبئة الادخار المحلي وتوجيهه نحو الاستثمارات.

1-3- أهداف مالية :

وتتمثل في:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة وبالتالي السعي نحو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.

1-4- أهداف تقنية:

ويتعلق الأمر بـ:

- عصرنة الإدارة الضريبية؛
- تبسيط النظام الضريبي؛

2- بنية النظام الجبائي:

أسفر الإصلاح الضريبي عن بنية جديدة للنظام الجبائي تعتمد على العناصر التالية:[1]

2-1- الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية:

حيث تم تمكين كل منهما من ضرائب خاصة لتمويل أعبائهما، حيث تم تمكين الدولة من الضرائب التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الضرائب على الإنفاق وأهمها الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك؛
- الضرائب على رأس المال كحقوق التسجيل والطابع؛
- الضرائب على التجارة الخارجية كالحقوق الجمركية؛

وتم تمكين الجماعات المحلية الولايات والبلديات من الضرائب التالية:

- الرسم على النشاط المهني؛

[1] – رابح شريط، عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 306.

- الدفع الجزافي؛
- الضرائب على الملكية كالرسم العقاري ورسم التطهير؛

2-2- الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية:

نتيجة الشعور بعدم استقرار الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية لخضوعها لمتغيرات كثيرة خارجية مثل أسعار النفط، سعر صرف الدولار، حصة الإنتاج المحدود من قبل منظمة أوبك وخاصة وأن الجباية البترولية لم تعرف إصلاحا يذكر لارتباطها بإصلاح القوانين المتعلقة بالاستكشاف والاستغلال والنقل، ويواجه هذا الإصلاح مقاومة كبيرة بالنظر إلى حجم الامتيازات في القطاع النفطي وتداخل الجهات المستفيدة منها.

المبحث الثالث: هيكل النظام الجبائي في ظل الإصلاحات

لقد جاء قانون المالية لسنة 1991 بعدة إصلاحات جذرية حيث تعرض إلى هيكل النظام الضريبي قصد عصرنته وجعله يواكب الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 م.

ويرتكز مضمون الإصلاح الجبائي إلى تأسيس ثلاث ضرائب جديدة هي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي **(I.R.G)** التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين.
- الضريبة على أرباح الشركات **(I.B.S)** التي تفرض على الأشخاص المعنويين.
- الرسم على القيمة المضافة **(T.V.A)**.

وسنتطرق إلى كل نوع بالتفصيل كما يلي:

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G)

جاءت هذه الضريبة لتحل محل مختلف أنواع الضرائب التي كانت مفروضة سابقا على المداخيل والمسماة بالضرائب النوعية، وتشمل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية والضريبة على مداخيل الديون والديون والودائع والكفالات والضريبة على الأجور والمرتبات والضريبة التكميلية على الدخل.

أولا: مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة (38) من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة (1) على ما يلي: " تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي المكلف بالضريبة ".[1]

تتسم هذه الضريبة من خلال التعريف بمجموعة من الخصائص من أهمها:[2]

- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فيخضعون للضريبة على أرباح الشركات؛
- تفرض ضريبة سنوية على المداخيل المحققة خلال سنة مدنية، باستثناء بعض المداخيل كالأجور ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة التي تعامل معاملة خاصة.
- ضريبة تصاعدية حيث تحسب انطلاقا من سلم تصاعدي بشرائح الدخل، حيث كلما ارتفعت الشرائح ارتفع المعدل.

[1] -القانون رقم 90-36 **المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن القانون المالية لسنة 1991**، ج ر، العدد 57، الصادرة في 1990/12/31، ص9.

[2] -Ministère des finances, D.G.I, **Impôt sur le revenu global**, opu,Algerie,1992,p3.

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

– هي ضريبة تصريحية بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع مداخيله (نموذج **GN1**) لدى المفتشية المختصة إقليميا بمكان إقامته قبل الأول من ماي كآخر أجل للسنة التي تلي سنة الإستغلال.

– ضريبة وحيدة تمس مجموع الدخل مهما كانت مكوناته.

– ضريبة شخصية لأنها تراعي الوضعية الشخصية لدافع الضريبة.

بالإضافة إلى الخصائص المذكورة سابقا للضريبة على الدخل الإجمالي فإن هذه الأخيرة تتسم بعدة مزايا:

– الشفافية: وذلك خلال النظرة الإجمالية على الدخل الإجمالي وطريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

– البساطة بالنسبة للمكلف والإدارة معا.

– الاقتراب من العدالة بحيث تحسب على أساس متصاعد مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف.

بالإضافة إلى ما سبق فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تنسجم مع القواعد الضريبية الدولية.

ثانيا: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

تنص المادة (03) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:" يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر"[1].ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص اللذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

ويعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

– الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفة مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين لمدة سنة على الأقل.

– الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

– الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.

– يعتبر كذلك مواطن تكليفهم في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم".[2]

وتنص المادة (4) من القانون المذكور سالفا على: "يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، اللذين يتحصلون في

[1] – وزارة المالية، المديرية العام للضرائب، **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجزائر ،2017، ص 10.

[2] – نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى". [1]

ويخضع لضريبة الدخل حسب المادة (07) من نفس القانون على ما يلي: "ويخضع لضريبة الدخل بصفة شخصية على حصصهم من الأرباح العائدة من الشركات إلى فائدة الأشخاص التالية:[2]

- الشركاء في شركات الأشخاص؛
- شركاء الشركات المدنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الإسم الجماعي؛
- أعضاء شركات المساهمة اللذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة.

ثالثا: تحديد الدخل الخاضع للضريبة

حسب المادة (02) من القانون المذكور سالفا فان الدخل الصافي الإجمالي يتكون من مجموع المداخيل الصافية التالية:[3]

- الأرباح المهنية؛
- المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية المشار إليها في المادة 77.

ويسمح بحسب المادة رقم (85) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بخصم التكاليف التالية:[4]

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عائق المكلف بالضريبة؛
- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛
- نفقات الإطعام؛
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

---

[1] – نفس المرجع، ص 11 .

[2] – نفس المرجع، ص8.

[3] – ق.ض.م.ر.م .2017، مرجع سابق، ص10.

[4]– نفس المرجع السابق، ص21.

رابعا: معدلات فرض الضريبة

هدفت جميع التعديلات التي خضع لها جدول الضريبة على الدخل منذ تأسيسه سنة 1991م إلى غاية آخر تعديل في سنة 2008 إلى تخفيف العبء الضريبي على المكلفين، حيث نلاحظ ما يلي:

- عدد الشرائح تراجع من 12 شريحة منذ تأسيس الضريبة إلى 04 شرائح.
- الحد الأدنى المعفى ارتفع من 25.200 دج إلى 120.000 دج.
- أعلى معدل للضريبة انخفض من 70% إلى 35 %.

ويطبق على الدخل الإجمالي الصافي الخاضع ضريبة تصاعدية من خلال الجدول السنوي المذكور في المادة (104) من ق.ض.م.ر.م في الحالة العامة، إلا أنه في بعض الحالات تطبق معدلات محررة على بعض المداخيل مثل الإيجارات والأرباح الموزعة على الشركاء... الخ، ومنذ سنة 2008 فإن الجدول المطبق هو كما يلي:

جدول رقم (2.1): الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

قسم الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000 دج	%0
من 120.001 دج إلى 360.000 دج	%20
من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج	%30
أكثر من 1.440.000 دج	%35

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة لمالية، المديرية العامة للضرائب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،2017، ص25.

معدلات الاقتطاع من المصدر ويمكن تلخيصها كما يلي:

1- الأرباح المهنية:

مداخيل مدفوعة من قبل مدنيين مقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر 24% (محررة من الضريبة) ، فيما يتعلق: [1]

- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح والتي تعتبر مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل.
- ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، و ورثتهم والموصى لهم بحقوقهم؛
- الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها؛

[1] – وزارة المالية، **المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**،2017، ص61.

– المبالغ المدفوعة كمكافآت من مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة؛

– تخضع المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين اللذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15 % محررة من الضرائب.

2- ريوع رؤوس الأموال المنقولة:[1]

– تخضع المداخيل الموزعة للاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 10%.

– تخضع إيرادات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50 % يكتسي هذا القطاع طابعا محررا.

– تخضع إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10%.

– الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص وتكون كما يلي:

– 1% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي، وتطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000دج.

– 10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 50.000 دج.

3- الرواتب والأجور:

– تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوب شهريا.

– وتحسب نسب الاقتطاع للمبالغ الأخرى كما يلي: [2]

– 10% بالنسبة لعلاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛

– 10% بالنسبة للمبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري. ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 200.000 دج.

4- المداخيل الإيجارية:

تخضع المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية بصفة مدنية للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي: [3]

---

[1] – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري**،2017، ص 61

[2] نفس المرجع السابق، ص 5.

[3] - Ministère des finances, D.G.I**, Guide pratique du contribuable**, 2017, p64.

– 7% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي؛

– 10% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي؛

– 15% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني. كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات؛

– فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير: 5% محررة من الضريبة.

خامسا: الإعفاءات

يشمل الإعفاء ما يلي:

1– الأشخاص المعفيون:

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:[1]

- الأشخاص اللذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل.

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة لأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

2– المداخيل المعفاة:

2–1– مداخيل الأرباح الصناعية والتجارية:[2]

تستفيد من إعفاء دائم:

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها.

– الفرق الممارسة لنشاط مسرحي، فيما يتعلق بالإيرادات المحققة .

– الأرباح الخاضعة للضريبة والناتجة عن الأنشطة الخاضعة بإنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

يستفيد من إعفاء لمدة (10) سنوات:

– الحرفيون التقليديون وكذا أولئك الممارسون لنشاط حرفي.

– تستفيد من إعفاء كلي خلال مدة (03) سنوات، اعتبارا من تاريخ انطلاق استغلالها، الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق

[1] – ق.ض.م.ر.م،2017، مرجع سابق، المادة 5، ص10.

[2] – نفس المرجع السابق، ص 12

الوطني للتأمين على البطالة " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "، عندما تتم ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها. تمتد فترة الإعفاء إلى ست (06) سنوات، اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال.

2-2-المداخيل الفلاحية:[1]

- تستفيد من إعفاء كلي وبصفة دائمة، المداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر الجافة والتمور.

تستفيد من إعفاء لمدة (10) سنوات:

- المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الماشية في الأراضي المستصلحة حديثا.
- المداخيل الناتجة من الأنشطة الفلاحية وتربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

2-3- فيما يتعلق بريوع رؤوس الأموال المنقولة:

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس (05) سنوات ابتداء من أول جانفي 2013 ما يلي: [2]

- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصة؛
- الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛
- المداخيل المتأتية من السندات وسندات القروض القابلة للتداول المملوكة من طرف الهيئات العمومية التي مدتها تفوق أو تساوي 5 سنوات؛

2-4- فيما يتعلق بالرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية:

يستفيد من إعفاء دائم: [3]

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة (196) من قانون الجمارك؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار برامج تشغيل الشباب، وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
- العمال المعوقون حركيا أو ذهنيا أو بصريا أو سمعيا، الذين تقل أجورهم عن عشرون ألف دينار جزائري (20.000 دج)؛

---

[1] - Ministère des finances, D.G.I, **dépliant relatif aux revenus des exploitations agricoles**,2017,p2.

[2] - Ministère des finances, D.G.I, **la fiscalité des produits financiers**, 2017, p 10.

[3] - Ministère des finances, D.G.I, **dépliant relatif aux traitements salaires pensions et viagères**, 2017, p 2.

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة؛
- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي، وهي على وجه الخصوص الأجرة الوحيدة والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو ذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت أي شكل من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى الاستعانة بالغير قصد ممارسة الأفعال العادية للحياة؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- تعويض التسريح؛

سادسا: تخفيض الضريبة على الدخل الإجمالي

تستفيد المداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل أشخاص طبيعيين في ولايات إليزي، تندوف، أدرار، وتمنراست والذين يوجد مقرهم الجبائي في هذه الولايات ويستقرون فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة 50%، من مبلغ الضريبة علة الدخل الإجمالي، لفترة مؤقتة خمس (05) سنوات اعتبارا من أول جانفي 2015.

لا يمس هذا التخفيض مداخيل الأشخاص الذين ينشطون في مجال المحروقات، باستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية والغازية.[1]

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)

من بين الأهداف التي يسعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 هو وضع المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسة الخاصة وإخضاعها لمنطق شروط وقواعد السوق ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات.[2]

أولا: مفهوم الضريبة على أرباح الشركات

تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب أحكام المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات " .[3]

---

[1] – **النظام الجبائي الجزائري** 2017، مرجع سابق، ص 4.

[2] – عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، مرجع سابق، ص 156.

[3] – القانون **رقم 90-36** ، مرجع سابق، ص 33.

فمن خلال هذا التعريف يتضح لنا أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين، وتخضع إجباريا للنظام الحقيقي إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق 30 مليون دج للسنة المالية.

وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يلي: [1]

- **ضريبة وحيدة:** حيث تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها؛
- **ضريبة نسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدلات ثابتة حسب النشاط الممارس وليس لجدول تصاعدي بمجمل الأرباح كما في الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة قبل الفاتح من ماي من السنة الموالية.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب مبدأ إقليمية الضريبة، تفرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر ويترتب على ذلك إلغاء التمييز السابق بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية وكذلك بين الشركات العمومية والشركات الخاصة.[2]

وتخضع للضريبة على أرباح الشركات التالية:

1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها: بإستثناء: [3]

– شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151.ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

- الشركات المدنية التي لم تتكون علة شكل شركة الأسهم، بإستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

---

[1] – ناصر مراد، **فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب**، دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 232.

[2] – ناصر مراد، الإصلاح **الضريبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 71.

[3] – ق.ض.م.ر.م ،2017، المادة136، مرجع سابق، ص32.

2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:

كما تخضع لهذه الضريبة:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

ثالثا: الأساس الخاضع للضريبة

يخضع للضريبة على أرباح الشركات الربح الصافي الناتج عن مسك محاسبة حسب النظام المحاسبي المالي والذي يتشكل من الفرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات وعائدات استثنائية) والأعباء التي تحملتها المؤسسة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم مهنية...) مع إدخال بعض التعديلات الجبائية.

رابعا: المعدلات الضريبية[1]

1) يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 19%، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26%، بالنسبة للأنشطة الأخرى؛

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه. ان عدم مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق معدل 26%على كل الأرباح.

يقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري المؤهلة لمعدل 23 % الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

2- تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- 40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

[1] - نفس المرجع السابق، المادة 150، ص39.

– 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

– 24%، بالنسبة:

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛
- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

خامسا: الإعفاءات

يعفى من الضريبة على أرباح الشركات ما يلي:[1]

1– تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر "، في منطقة تستفيد من إعانة " الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب "، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

2– تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.

كما تستفيد أيضا من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

2–1–المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

2–2–مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة لنشاط مسرحي؛

2–3–صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛

2–4–التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة؛

[1]– ق. ض. م. ر. م.، 2017، المادة 138، مرجع سابق، ص34.

2-5-الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها؛ باستثناء العمليات التالية:

- مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛
- عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو تلك المستعملة كمادة أولية في الفلاحة أو الصناعة؛
- عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛

3- تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي.

4- تستفيد من إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات إبتداء من تاريخ بداية النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

5- تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير؛

6- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات، أرباح الأسهم التي تقبضها الشركات من مساهماتها في رأسمال شركات أخرى تنتمي لنفس المجموعة.

7- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الخاضعة للضريبة المتأتية من أنشطة إنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية ضمن الشروط المحددة في دفتر الشروط والأعباء.

8- لا تدرج في وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها منها صراحة.

لا تستفيد من هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها قانونا.

سادسا: تخفيض الضريبة على أرباح الشركات

تستفيد المداخيل المتأتية من الأنشطة الممارسة من قبل الشركات في ولايات إليزي، تندوف، أدرار وتمنراست والتي يتواجد مقرها الجبائي في هذه الولايات ويستقر فيها بصفة دائمة، من تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لفترة مؤقتة مدتها خمس (05) سنوات، اعتبارا من أول

جانفي 2015. لا يمس هذا التخفيض مداخيل الشركات العاملة في قطاع المحروقات، باستثناء أنشطة توزيع وتسويق المنتوجات النفطية والغازية.[1]

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ليلغي ويعوض نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق والمتكون من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج **(T.U.G.P)** والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات **(T.U.G.P)** وذلك نتيجة المشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته للإصلاحات التي عرفها الاقتصاد الوطني.

أولا: مفهوم وخصائص الرسم على القيمة المضافة

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر هذا الرسم وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطية للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي.[2]

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية فعالة لعصرنة الاقتصاد الوطني وواسع التطبيق في الدول المتقدمة والنامية لما يتمتع به من خصائص وهي:

1-2- توسيع مجال التطبيق : يعتبر مجال تطبيق الرسم جد واسع بحيث أنه يتضمن العمليات الخاضعة لـ :

(T.U.G.P) و **(T.U.G.P.S)** وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمساحات الكبرى والمهن الحرة. إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة.[3]

2-2- توسيع مجال الخصم: يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاضعين لهذا الرسم إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، ولم يقتصر هذا في الخصم

[1] – **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2017، مرجع سابق، ص71.

[2] – ناصر مراد، **فعالية النظام الجبائي واشكالية التهرب**، مرجع سابق، ص 242.

[3] - Mohand Chérif Ainouche, **La fiscalité instrument de développement économique**, thèse de doctorat d'état, université d'Alger, Alger, 1991, p 347.

المادي والمالي بل تعداه أيضا إلى عمليات القطاع الإداري والتجاري، وهذا ما يوسع مجال التعامل بالفواتير للاستفادة من حق الخصم وبذلك يساعد على مكافحة التهرب الضريبي.[1]

2-3- تقليص عدد المعدلات: جاء نظام الرسم على القيمة المضافة ليعوض 18 معدلا في نظام الرسوم على رقم الأعمال بـ 04 أربع معدلات وهي 7%، 13%، 21%، 40 % إلا أن المعدلات انخفضت وتقلص عددها لتصبح في سنة 2001 معدلين فقط وهما 7% و 17 % .ولم تتغير إلى غاية سنة 2017 لتصبح 9% و 19 %.

ثانيا: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

يشمل مجال تطبيق الرسم كل العمليات والأشخاص الخاضعين كما يلي:

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى فئتين:

1-1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا: [2]

العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة هي:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر؛
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المعتمدة وكذا تجارة التجزئة؛
- باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة؛

يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر فيها الشروط الآتية:

---

[1] - راضية بختاش ، **الجباية وعلاقتها بالنمو الاقتصادي، دراسة اقتصادية وقياسية**، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر، 2005،ص127.

[2] – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة (2) **من قانون الرسوم على رقم الإعمال**، 2017، ص 4.

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة: وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.
- يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

– عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجمع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

– الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص؛

1-2- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا:[1]

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يمارسون بعض الأنشطة المتواجدة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة الخضوع إراديا بناءا على اختيارهم للرسم على القيمة المضافة، عندما:

– ينجزون عمليات خاصة بالتصدير.

– يقومون بعمليات التسليم لـ:

- الشركات البترولية.
- المكلفين بالرسم، الآخرين.
- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

2- الأشخاص خاضعون للرسم على القيمة المضافة:

يعتبر كل شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة كل من يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وهؤلاء الأشخاص هم: [2]

2-1- المنتجون:

ويقصد بلفظ المنتجين الأشخاص الذين يقومون بالعمليات التالية:

– الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا.

– الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضيبها التجاري النهائي، مثل الترزيم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.

---

[1] –نفس المرجع السابق، المادة (3)، ص5.

[2] - Ministère des finances, D.G.I, **dépliant relatif aux opération et personnes imposables a la TVA**,2017,p2.

– الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 1 و2 أعلاه.

2-2- تجار الجملة:

يعتبر بيعا بالجمة الأشخاص الذين يقومون بالعمليات التالية:

– عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.

– عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.

– عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

2-3- تجار التجزئة التابعين لنظام الربح الحقيقي:

يقصد بعبارة تاجر التجزئة، التجار الذين يقومون بعمليات البيع حسب شروط البيع بالتجزئة، غير أن تجار التجزئة الخاضعين للنظام الجزافي معفون من مجال الرسم على القيمة المضافة.

2-4- الشركات الفرعية:

تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

ثالثا: إعفاءات الرسم على القيمة المضافة

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لبعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام عادة خاضعة للرسم. كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية، وهي: [1]

1- في المجال الاقتصادي: الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك".

2- في المجال الاجتماعي: ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق، .. إلخ)، الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهمها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين، ..إلخ.

3- في مجال الثقافي: تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون. وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان.

[1] - Ministère des finances, D.G.I, - **Guide pratique de la TVA**,2017, p 9.

تستثني من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج.

رابعا: قواعد تأسيس الرسم ومعدلاته

1- أساس فرض الرسم:

يقصد بأساس فرض الرسم القاعدة التي يحسب على أساسها مبلغ الرسم، ويعتبر أساس فرض الرسم كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات، من طرف الشخص الذي قدمت له الخدمة أو السلعة. [1]

غير أنه يستبعد من أساس فرض الرسم بعض العناصر في حالة فوترتهم للزبون كما يلي :[3]

- التخفيضات والحسومات المالية والإنتقاصات الممنوحة وحسوم القبض.
- حقوق الطوابع الجبائية.
- المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
- المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

وقد تم تحديد قواعد خاصة لتعيين الأساس الخاضع للرسم فيما يخص: [2]

1-1- عمليات البيع المتعلقة بالمنتوجات البترولية:

- في مرحلة الإنتاج، سعر البيع عند خروجه من المصنع.
- في مرحلة التوزيع، وفق لشروط البيع بالجملة، هامش البيع بالجملة.

1-2- الأشغال العقارية :

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات ووضعيات الأشغال والفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

1-3- عمليات التسليمات الذاتية للأموال المنقولة والعقارات:

يتكون رقم الأعمال الخاضع للضريبة من:

- بالنسبة للتسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.
- أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات، من ثمن تكلفة الإنجاز.

1-4- أصحاب الإمتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من:

---

[1] - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة** ،2017، ص10.

[3] - ق.ر.ر.ع،2017، المادة 15، مرجع سابق، ص15.

[2] **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، مرجع سابق، ص11.

– مبلغ الإيرادات المخصوم منها الإلتزام المدفوع للبلدية إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص؛

– الأجر الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية؛

1-5- وكلاء النقل ووسطاء العبور:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من مجمل المبالغ المقبوضة من قبلهم، غير أنه يمكن الخصم من رقم أعمالهم الخاضع للرسم:

- مصاريف النقل عندما يقوم به الغير؛
- مصاريف شحن وتفريغ السلع؛
- مصاريف التحميل؛
- الحقوق والرسوم المدفوعة عند الاستيراد.

1-6- المجزؤون للأراضي وتجار الأملاك العقارية:

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من الفارق بين ثمن البيع وثمن الشراء زائد المصاريف والحقوق والرسوم المسددة من طرف المقتني ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

1-7- عند الاستيراد : يتشكل أساس الفرض الضريبي من الثمن المدفوع من طرف المرسل له مضاف إليه بعض مصاريف النقل والتأمين للرسوم والرسوم الإضافية الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة.

1-8- عند التصدير: يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة.

2- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

الحدث المنشئ للرسم هو الواقعة الذي يتولد عنها الدين نحو الخزينة العمومية ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد أو عند التصدير.[1]

2-1- في الداخل: [2]

أ- **بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة:** من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشىء من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

[1]– حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 105.

[2]–**الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة** ،2017، مرجع سابق، ص17.

ب- **بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية:** من التحصيل الكلي أو الجزئي. في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة

ج- **بالنسبة للأشغال العقارية:** من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. ويقصد بالقبض، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد.

فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشىء من القبض الكلي أو الجزئي للثمن. غير أنه، عند انتهاء الأشغال يتكون الحدث المنشىء من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

د- بالنسبة للتسليمات للذات:

- فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشىء من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول للملك أو بداية الاستعمال الأولي.

- فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، يتكوم الحدث المنشىء من الاستعمال الأول لهذه الأملاك

ذ- بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشىء من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ر- **عند الإستيراد: يتكون** الحدث المنشىء من جمركة السلع. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

ز- **عند التصدير: يتكون** الحدث المنشىء للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

3- معدلات الرسم على القيمة المضافة: [1]

تحدد حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة:

- **9% (معدل مخفض):** يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.

- **19ض% (معدل عادي):** يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض بـ 09%.

[1] - **Guide pratique de la TVA**,2017, op.cit, p18.

خامسا– نظام الحسومات ونظام الشراء بالإعفاء وتوزيع الرسم:

يتمثل نظام الحسومات ونظام الشراء بالإعفاء فيما يلي:

1– نظام الحسومات:

يتوقف الحسومات المتعلق بالرسم على القيمة المضافة على أساس أن الرسم الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للرسم يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية.

يعتبر الحق في الحسم رئيسية للرسم على القيمة المضافة، كما أنه يقتصر على الخاضعين الذين يقومون بعمليات أو خدمات خاضعة للرسم. ولا يستفيد من هذا الحق سوى الخاضعين ويخص الرسم الذي أثقل السلع والمواد الأولية والمصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة والعقارية.

1–1– مجال تطبيق الحق في الحسم:

إن العمليات القابلة للخصم هي عمليات البيع، الأشغال العقارية، وتقديم الخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

بعبارة أخرى إن الرسم على القيمة المضافة المثقلة للمواد، والمنتجات أو الخدمات يكون غير قابل للحسم إلا إذا كانت هذه الأخيرة مستعملة في عملية خاضعة فعلا لهذا الرسم. [1]

1–2– السلع والخدمات المستثناة من الحق في الخصم: [2]

يستثنى من الحق في الخصم، الرسم على القيمة المضافة، الذي أثقل:

– السلع والخدمات والمواد والعقارات والمحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النشاط الخاضع لهذا الرسم.

– السيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة؛

– المنتوجات والخدمات المقدمة كهدايا وتبرعات؛

– الخدمات وقطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك، المستثناة من الحق في الخصم؛

– العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقى والرقص، وبصفة عامة كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص والتي تقدم فيها مواد استهلاكية بأسعار مرتفعة؛

– بائعو الأملاك وما شابههم؛

– المستفيدون من الصفقات؛

– الوكلاء بالعمولة والسماسرة؛

– مستغلو سيارات الأجرة؛

---

[1] –Ibid, p24.

[2] – ق.ر.ر.ع، المادة 41،2017، مرجع سابق، ص21.

– العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب والعروض المسلية بمختلف أنواعها؛

2– نظام الشراء بالإعفاء:

يتوقف الرسم على القيمة المضافة على المبدأ الذي ينص على أنه يحسم الرسم الذي أثقل العناصر المكونة لثمن عملية خاضعة للضريبة من الرسم على القيمة المضافة المستحق من العملية المنجزة.

غير أنه، في حالة عملية مستفيدة من الإعفاء لا يمكن للشخص حسم هذا الرسم الذي أثقل مشترياته، ولهذا الغرض أدرجت المادة 42 من قانون الرسم على رقم الأعمال نظام الشراء بالإعفاء.

2–1– مفهوم الشراء بالإعفاء:

يعتبر نظام الشراء بالإعفاء، النظام الذي يمنح للأشخاص الذين ليسوا بإمكانهم حسم الرسم المدفوع على الشراء، الحق في الشراء بدون الرسم على القيمة المضافة، كل الأملاك والسلع والخدمات المخصصة إما للتصدير أو إنتاج مواد معفاة قانونيا وبصفة قطعية. [1]

2–2– العمليات المستفيدة من الشراء بالإعفاء من الرسم: [2]

يطبق نظام الشراء بالإعفاء على:

1– المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم بنشاطات البحث و/أو الاستغلال أو النقل عن طريق الأنابيب للمحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات والموجهة لتحويلها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير.

2– المشتريات أو البضائع المستوردة والمحققة من قبل مصدر والمخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير وتكوينها وتوضيبها وتغليفها وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

– مقتنيات التجهيزات والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها مؤسسات تمارس أنشطة أنجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم المؤهلون للاستفادة من إعانة " الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ".

لا تستفيد السيارات السياحية من هذا التدبير إلا إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية لنشاط.

[1] - **Guide pratique de la TVA**, 2017, op.ct, p 25.

[2] – ق.ر.ر.ع، المادة 42، 2017، مرجع سابق، ص 22.

2-3- الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء:

وتتكون أساسا من منح الاعتماد وإجراءاته: [1]

2-3-1- منح الاعتماد:

تمنح رخصة الشراء بالإعفاء من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا ويتوقف منح الاعتماد على :

- مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية بشكل قانوني؛
- تقديم نسخ من سجلات الضرائب، تثبيت الوفاء بكل الضرائب والرسوم المستحقة أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية، عند تاريخ إيداع الاعتماد؛
- يطالب بهذا الإجراء الأخير، في كل سنة عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية؛

2-3-2- إجراءات منح الاعتماد:

تودع طلبات منح الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية أو رئيس مركز الضرائب المختص إقليميا والذي بدوره يحول الملف إلى المدير الجهوي للضرائب التابع له في أجل مدته ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تسلمه الملف.

في حالة منح الاعتماد، يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

3- توزيع حصيلة الرسم:

يوزع حاصل الرسم على القيمة المضافة المحققة في الداخل كما يلي: [2]

- 75% لفائدة الدولة؛
- 10% لفائدة البلديات؛
- 15% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

[1] – نفس المرجع السابق، المادة 46، ص 23.

[2] - **ق.ر.ر.ع**، المادة 161، 2017، ص37.

خلاصة الفصل:

أصبحت الضريبة في العصر الحديث تشكل أهم الموارد المالية للدول، فالحكومات المختلفة تعتمد عليها بصفة أساسية في تغطية الجانب الأكبر من النفقات العمومية. وقد صاحب تطور الدولة وازدياد تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بعد أن تخلت عن الأفكار الحيادية إلى تزايد الاهتمام بالضرائب ليس باعتبارها أداة مالية فقط ولكن باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها. وتعتبر الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الجزائر في سنة 1991 حلقة من حلقات الإصلاحات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد الوطني منذ سنة 1988 في إطار التحول نحو اقتصاد السوق، وقد جاء النظام الجبائي على أنقاض نظام قديم ومعقد موروث من الحقبة الاستعمارية لا يشجع على أي انطلاق اقتصادي، بسبب العبء الجبائي الكبير المفروض على المؤسسات. وقد جاء هذا النظام بثلاث ضرائب جديدة لم تكن معروفة من قبل وقد وسع كذلك من الأوعية الضريبية وخفض من المعدلات وبسط الإجراءات وشجع بعض الأنشطة، وذلك بمنح إعفاءات وتسهيلات جبائية.

يهدف الإصلاح الجبائي إلى تحقيق عدة أهداف مالية وإقتصادية وإجتماعية، ويمثل الهدف المالي أهم هذه الأهداف حيث يسعى إلى رفع نسبة مساهمة الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة وإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كما يهدف كذلك إلى تحقيق العدالة الإجتماعية بين المكلفين من خلال التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين. والتوسع في إستعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية وإعفاء أصحاب الدخول المنخفضة، وقدم كذلك النظام الجبائي الجديد تحفيز للقطاع الخاص من خلال منح إعفاءات لبعض الأنشطة وبعض المناطق.

رغم كل الجهود المبذولة لم يتمكن النظام الجديد من تحقيق الكثير من هذه الأهداف وخاصة الهدف المالي وهو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

الفصل الثاني:

معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر

تمهيد:

تعتبر المحاسبة أحد فروع العلوم الإجتماعية تهتم بالإدارة المالية للنشاط الإقتصادي والرقابة عليه في المؤسسة الإقتصادية على إختلاف أنواعها، وتنحصر وظيفتها الأساسية في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية وتبويبها وتلخيصها، بهدف إعداد تقارير دورية عن نشاط المؤسسة وتقديم معلومات مالية ذات قيمة لمستعمليها، وقد تطور مفهوم المحاسبة عبر الزمن. فقد كان مفهومها في بداية ظهورها مرادف لعملية العد والقياس ثم أصبحت تعرف على أنها فن تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة ووصولا لكونها أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية.

في ظل التطورات الإقتصادية التي شهدتها مختلف دول العالم خلال الربع الأخير من القرن الماضي، وزيادة حجم التجارة الدولية وظهور التكتلات الإقتصادية الكبرى ونمو حجم الشركات المتعددة الجنسيات ليتجاوز نشاطها الحدود الإقليمية ظهرت مشاكل محاسبية ناتجة عن إختلاف التطبيقات المحاسبية بين دول العالم، مما صعب على المستثمرين الدوليين الباحثين عن الإستثمارات في مختلف البورصات العالمية قراءة وفهم القوائم المالية المعدة بمبادئ محاسبية مختلفة، وهذا ما دفع بالعديد من الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية إلى بذل الكثير من الجهود لتقليل الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية ومحاولة إيجاد معايير محاسبية موحدة تحظى بالقبول العام.

والجزائر كغيرها من الدول لم تكن بمنأى عن التطورات الناتجة عن العولمة بالإنتقال من الإقتصاد المخطط إلى إقتصاد السوق، وقد قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي ليتكيف مع متطلبات إقتصاد السوق وظهر النظام المحاسبي المالي أول مرة في 2007 وشرع في تطبيقه سنة 2010، ويتضمن إطارا تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وحدد كذلك القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات.

المبحث الأول: تطور المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية

ظهرت المحاسبة منذ ظهور الحضارات الإنسانية في القديم، وقد تطورت مع الزمن نتيجة لظروف إقتصادية وإجتماعية وقانونية ولم تتوقف الأبحاث في المجال المحاسبي إلى يومنا هذا، أدى التطور السريع للتجارة الدولية وإنتشار الشركات المتعددة الجنسيات إلى ظهور مشاكل محاسبية ذات البعد الدولي، الامر الذي جعل الممتهنون لمهنة المحاسبة يفكرون في إيجاد نظام محاسبي جديد مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول إلى المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مدخل للمحاسبة

لقد ظهرت حاجة الإنسان للمحاسبة مند القدم، وتطورت هذه الحاجات بمرور العصور، ففي العصور الأولى قبل إكتشاف الكتابة كان الإنسان يستعين بالحصى لتعداد رؤوس قطيعه ورقابته، وبظهور الكتابة كانت المحاسبة في بدايتها مرادفة للحساب والعد، وبقيد منفرد تجسدت في جداول حسابية وإحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذلك من عمليات تبادل ومقايضة بين الأفراد والجماعات.

أولا: التطور التاريخي للمحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل إقتصادية وإجتماعية وقانونية، أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المختص في تقديم المعلومات، التي تساعد على معرفة نتائج النشاط الإنتاجي للمنشأة الإقتصادية خلال فترة معينة، وتوضح المركز المالي في تاريخ معين، وتساعد الإدارة في ترشيد عملية إتخاذ القرارات. وقد مر الفكر المحاسبي على عدة مراحل، يمكن أن نقسم تطور المحاسبة إلى المراحل التالية:

- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.
- المحاسبة في عصر التجارة.
- المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية.

1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى:

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية، ترجع إلى عهد الآشوريين في حوالي 3500 ق.م إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب، أو أحجار كريمة،[1] كما أظهرت بعض الحفريات في بابل آثارا لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطين هذا بالإضافة إلى أن شرائح حمورابي التي ظهرت على برج بابل، قد إشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتين (104، 105) تتعلقان بالإحكام التجارية.

أما المحاسبة في عصر الفراعنة فكانت أكثر تطورا، فقد طورت إدارة صوامع الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة محاسبة مسك المخازن.

[1]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 25.

وكانت السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف، وقد كانت إدارة مخازن المعابد وبيوت ثروة الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، مما دفع المحاسبين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل العلاقات مع الغير في هذا النظام الذي أصبح أكثر سهولة بإختراع ورق البردي.[1]

أما في الجهة الأخرى للبحر الأبيض المتوسط، وبالضبط في الحضارة الإغريقية والرومانية لم تعرف أشكال متطورة للتسجيل المحاسبي مثلما وجدت في بلاد الشرق الأدنى القديم، فقد إكتفى بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرضي على ألواح شمعية، كما أن نظام الأعداد الروماني القائم على إستخدام الحروف قد أعاق لمدة طويلة حتى القرن الخامس عشر بعد الميلاد تطور علم الحساب والمحاسبة. ونظرا لتوسع الإمبراطورية الرومانية وجباية الضرائب من مستعمراتها ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية. [2]

وفي ظل الإسلام تطورت المحاسبة تطورا كبيرا، فقد فرضت شرائع الإسلام تسجيل كل المعاملات المالية، فنجد العديد من الآيات في القرآن الكريم وفي الكثير من الأحاديث النبوية التي تنظم الحياة الإقتصادية وكيفيات الإثبات خاصة الآيتين الكريمتين رقم (282) و (283) من سورة البقرة التي تطلب من المسلمين تسجيل الديون وحضور الشهود على ذلك.[3] كما كان للتوسع الذي عرفته الدولة الإسلامية دورا كبيرا لزيادة إهتمام الخلفاء المسلمين بالمحاسبة، نتيجة ما إقتضته متطلبات تسيير بيت المسلمين. وزاد الإهتمام بالمحاسبة مع زيادة وتنوع أنشطة المسلمين وما نتج عنه من تنوع في أوعية الزكاة، التي كانت تحسب على أساسها مداخيل بيت المال، المتأتية بالدرجة الأولى من الزكاة.[4]

وقد ظهر أول كتاب في المحاسبة بعنوان: "رسالة فلكية–كتاب السياقات " لمؤلفة عبد الله بن محمد بن كاية المازندراني 760 هـ، 1363 م، والكتاب مودع في مكتبة السلطان سليمان القانوني بإسطنبول–تركيا، وهو أول كتاب سجل المعاملة بطريقة إثبات أطراف المعاملة (القيد المزدوج)، وقد ظل الكتاب مخطوطا ولم يتم نشره بصورة تجارية، وظهر الكتاب قبل كتاب باشيولو بـ 131 سنة، وقد شرح المازندراني في كتابه:[5]

– النظم المحاسبية التي كانت سائدة في عهده.

---

[1]– حسن القاضي، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 92.

[2]– رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن،2009، ص 13.

[3]– جليلة إيمان حمدي، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، 2015، ص 13.

[4]– محمود المرسي لاشين، **التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدول الإسلامية**، دار الكتاب المصري، القاهرة، مصر، 1977، ص 50.

[5]– هيثم ممدوح حمدان، **مدى ملاءمة قوانيين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية**، أطروحة دكتورة غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003، ص28.

- أنواع الدفاتر المحاسبية الواجب استعمالها.
- كيفية معالجة العجز والفائض.

وقبل ذلك، وخلال الدولة العباسية 132 هـ، 750 م وصل تنظيم الدفاتر المحاسبية إلى أقصى درجة من التنظيم، وقد ظهر هذا بصورة جلية في المعاملات المالية الحكومية.

أما في العصور الوسطى في أوروبا، فكان عصر ركود للتطور المحاسبي نظرا لتفشي الجهل والحروب في أوروبا، حيث ساد نظام إقطاعي يمثل بنيانا إقتصاديا زراعيا يحقق الإكتفاء الذاتي حيث إقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة إستلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي.[1]

2- المحاسبة في عصر التجارة:

عرفت أوروبا نظام الأرقام العشري على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب عبر صقلية والأندلس والإسكندرية والذي مازال لحد اليوم يسمى بنظام الأرقام العربية ليحل محل النظام الروماني، فقدم النظام العشري الأساس لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وتقنية العلوم الأخرى، كما ساعد إنتقال صناعة الورق إلى أوروبا عبر الأندلس إلى تطور علم المحاسبة وبقية العلوم الأخرى.[2]

مع تطور التجارة وإتساعها ومع تعدد وتنوع العمليات المالية لم تعد المحاسبة بشكلها الأول تلبي حاجات أصحاب المشاريع فتصاعد الإهتمام بتطوير المحاسبة منذ القرن 11 م،[3] حيث ظهر أول نظام محاسبي متكامل بمدينة (جنوة) الإيطالية سنة 1340 م، حيث يعزى أصل المحاسبة إلى العمل الذي قام به لوقا باشيليو لسنة 1494 م عالم الرياضيات المشهور في عصر النهضة الايطالية، وذلك من خلال كتابه " **Summa de Arithmetica,Geometria ,Proportion et Proportionalite**" ، والذي وصف فيه نظاما لتأكيد أن المعلومات المالية قد سجلت بشكل كفء وصحيح.[4]

وقد خصص باشيلبو في أطروحته هذه، فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج، ويجدر القول في هذا المجال أن " باشيلبو " كان قد إعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في إبتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتاباتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات.[5]

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص 13.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 14.

[3]- جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 14.

[4]- هيثم ممدوح حمدان، مرجع سابق، ص 29.

[5]- وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 29.

ولكن مهما إختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باشيلبو على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما:[1]

– أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاث سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية، الأستاذ.

– كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح السنوي للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي إعتبره " باشيلبو" ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية اللاحقة وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

ويمكن إعتبار أن مفهوم القيد المزدوج هو ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة. فقد تطورت علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه الفترة التاريخية وإزدادت توثقا حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب، ليدخل مجال المفاهيم، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي.

توالت الأبحاث استجابة للتطورات الاقتصادية آنذاك إلى أن توصل " كلود آيرسون" إلى تحديد مفهوم للميزانية، وظهرت قائمة الأرصدة إلى وجود حوالي سنة 1600 م، وكان الدافع آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال.

إستمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المراحل التاريخية السابقة، وبقيت الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ إختراع الآلة البخارية الذي يعتبره المؤرخون بداية الثورة الصناعية في أوروبا.[2]

3– المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية:

تمتد هذه المرحلة منذ ظهور الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر إلى غاية الثلاثينيات من القرن العشرين وقد أحدثت الثورة الصناعية تقدما في الفكر الاقتصادي وفي الفكر المحاسبي. فقد عرفت هذه المرحلة تطورا كبيرا في أساليب الإنتاج (إختراع المحرك البخاري، تطوير صناعة النسيج، إنشاء السكك الحديدية) تطلب ظهور وحدات إنتاجية كبيرة تستوعب إستثمارات هائلة في الأصول الثابتة بحجم يفوق إمكانيات غالبية شركات الأشخاص التي سادت في الفترة التجارية، فالمشروع الفردي الذي يديره شخص واحد أو عدد من الشركاء المتضامنين لم يعد كافيا لإستيعاب نتائج هذا التطور التكنولوجي. وهكذا إنتشر شكل جديد من الشركات، شركات أموال المساهمة. وساعد أيضا على نجاح هذا الشكل القبول القانوني لمبدأ المسؤولية المحدودة الذي أدخل في قانون الشركات لأول مرة في إنجلترا عام 1855 م إذ أن المشروع الفردي السائد سابقا يقوم على فكرة

[1]– محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص، ص 19، 20.

[2]– جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 15.

التضامن أو وحدة أموال الشركة وأموال صاحبها أو أصحابها لسداد إلتزامات الشركة تجاه دائنيها. تتميز شركات الأموال المساهمة عن شركات الأشخاص التضامنية بانفصال الملكية عن الإدارة، فلم يعد مالك المشروع هو مديره. إن هذه السمة قد أثرت تأثيرا عميقا في الفكر المحاسبي. فعلى سبيل المثال أدت إلى نشوء مفاهيم جديدة مثل الشخصية المعنوية، الدورية، وإلزامية نشر القوائم المالية دوريا، والتأكيد على مراجعة الحسابات الخارجية، تعدد مستخدمي وقراء القوائم المالية..إلخ.[1]

مثلت الثورة الصناعية نقطة إنعطاف في تاريخ التطور الإقتصادي، إذا كان لها بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبي ولم تقتصر نتائجها على تسريع وتيرة الإقتصاد فحسب، بل ساهمت في إحداث تغيرات جذرية على سيرورة وحركية المجتمعات، والتي شهدت بدورها تغيرات كمية وتحولات نوعية مهدت لإرتقاء المستوى المعرفي والعلمي للشعوب، فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها بل أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها، وأصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على إستخدام الموارد المادية والمالية والبشرية وتقييم الأداء بالإعتماد على الأساليب الرياضية والإحصائية منذ الثلاثينيات من هذا القرن.[2]

منذ ق 18 إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بهدف تطوير المحاسبة وجعلها أكثر فعالية في تلبية حاجة مستعمليها وهذا نظرا لما لعبته وتلعبه الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة 1853 م في بريطانيا ثم تبعها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول، غير أن أكثرها تأثيرا على الممارسة المحاسبية هي هيئة **IASC** لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تشكلت سنة 1973 بموجب إتفاقية جمعت هيئات مهنية محاسبية للدول المتقدمة، وهي التي تحولت إلى **IASB** مجلس المعايير المحاسبية الدولية المسؤولة على نشر المعايير المحاسبية والإفصاح المالي الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف الدول تجاوبا مع الحاجات التي رافقت العولمة والناتجة عن تحرير التجارة العالمية ،إنتقال رؤوس أموال المستثمر، ظهور التكتلات الإقتصادية الكبرى، وإنفتاح الدول للإستثمار الدولي.[3]

ثانيا: العوامل التي ادت الى تطور المحاسبة:

هناك الكثير من العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة ونذكر منها:[4]

1- الثورة الصناعية: حيث أدت الثورة الصناعية إلى حاجة مديري المصانع والشركات لمعرفة تكاليف إنتاج سلعهم، علما بأن محاسبة التكاليف تهتم بتسجيل التكاليف وتقوم بتزويد الإدارة بالتقارير اللازمة بالنسبة تكلفة

---

[1]- رضوان حلوة، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص 27.

[2]- عاشور كتوش وبلعوز بن علي، **المحاسبة العامة والمعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية أيام 13 و2009/12/14، المركز الجامعي الوادي، ص 07.

[3]- حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول ، منشورات كليك، الجزائر، 2010،ص4.

[4]- نعيم دهمش وآخرون، **مبادئ المحاسبة، الأصول العلمية والعملية**، ط 03، الجزء الأول، مركز شباب الجامعة، عمان، 2000، ص ص7-11.

العملية الإنتاجية.

2- ظهور الشركات المساهمة العامة: وذلك بسبب الحاجة لرأس المال اللازم من أجل بناء المصانع وقيام الشركات الكبيرة مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة العامة، وبالتالي الحاجة إلى المحاسبة بشكل أكبر وبشكل أكثر دقة.

3- فصل ملكية المشروع عن إدارته: هناك كثير من المشاريع أصبحت ذات حجم كبير وبالتالي ليس من السهل السيطرة عليها من قبل الملاك بالشكل المطلوب مما دعا الحاجة إلى تطور المحاسبة والطلب عليها بشكل أكبر، وذلك لإعداد التقارير المالية اللازمة.

4- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل: حيث أنه كلما كبر حجم الشركات والمشاريع، زاد عدد الأطراف الذين يعتمدون على التقارير المالية والمعلومات المحاسبية، وبالتالي زيادة عدد المستثمرين.

5- زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المتشابهة: وذلك من خلال الطلب لخفض التكلفة وخفض النفقات بسبب المنافسة المتزايدة حتى يبقى حد من الربح الذي يمكن المنشآت من الإستمرارية، وعليه دعت الحاجة لوجود المحاسبة وتطورها بشكل أفضل لخدمة المنشآت والملاك.

6- حاجة الحكومة إلى فرض الضرائب على أرباح المشروعات: إن وجود سجلات منظمة تخفض العبء الضريبي على المنشآت والشركات الخاضعة للضريبة، وبالتالي فإن هناك حاجة ماسة لوجود مهنة محاسبة متطورة.

7- ظهور مهنة تدقيق الحسابات: إن وجود الشركات المساهمة أدى إلى الحاجة لمراجعة وتدقيق الحسابات والتقارير والقوائم المالية التي تقوم بإعدادها إدارة الشركات من قبل أشخاص مهنيين ومستقلين عن الشركة وإدارتها.

8- التأثير الحكومي: للحكومة دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة، وذلك من خلال القوانين والتشريعات التي تصدرها وتتطلب نشر بيانات وتقارير مالية سنوية.

ثالثا-أهداف المحاسبة: إن الهدف الأساسي للمحاسبة هو التعرف على نتائج أعمال المشروع وتقديم المعلومات الملائمة التي تلبي احتياجات المستفيدين النهائيين مثل (مدراء الشركات، البنوك، الدولة، المستثمرون)

ويمكن ذكر الأهداف الأساسية فيما يلي:[1]

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية بالمحافظة على حقوقها وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي؛

- قياس نتيجة النشاط الإقتصادي من ربح أو خسارة، وتحديد المركز المالي للمؤسسة؛

- تحقيق رقابة وضبط داخلي على إستخدام الموارد الإقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة، لتفادي الوقت الضائع، وتخفيض الهدر من الموارد؛

[1]- حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 9.

– رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها: التخطيط، التوجيه، الرقابة وتقييم الأداء وذلك بما للمعلومات المحاسبية من دور في إتخاذ القرارات؛

– خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية وتقدير مبالغ الضريبة المستحقة على المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة؛

– مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة وإتخاذ القرارات المناسبة.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية وهيئاتها

أصبح الإقتصاد العالمي معقدا ومتشابكا نتيجة للتطورات الإقتصادية والإجتماعية وزيادة حجم المشروعات وإتساعها وإمتدادها على المستوى العالمي. وكل هذا أدى إلى ظهور نوعية جديدة من المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي وخاصة تلك المشاكل التي إرتبطت بظهور الشركات المتعددة الجنسيات وإنتشار فروعها بالإضافة إلى نمو أسواق المال وإصطدامها بالإجراءات المحاسبية المحلية المطبقة في كل دولة.

أولا: معايير المحاسبة الدولية

1– مفهوم المعايير المحاسبية:

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (**Norma**) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما إصطلاحا فترادف إستعمال كلمة (**Norme**) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن إعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد ميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر إتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة، ويرى ليتلون (**Littleton**) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة.[1]

ويعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمواصفات على أنه "وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لإستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد، أو خطوط عريضة، أو مواصفات للأنشطة، أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين".[2]

---

[1]– يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2001، ص 34.

[2]– صالح مرازقة، فتيحة بوهرين، **كفاءة معايير المحاسبة الدولية (معايير التقارير المالية الدولية في الرقابة المصرفية)** مداخلة مقدمة للملتقي، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 25–26 ماي 2010، ص 04.

يعتبر المعيار هو ترجمة لكلمة **(Standard)** (الإنجليزية) وتعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى إستخدام المعيار المحاسبي، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. والمعيار بهذا المعنى يعد عنصرا من عناصر القوائم المالية.[1]

أما المعايير المحاسبية الدولية، فتعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي وتحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية، فهي كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو إختيارية أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي.[2]

والمعايير المحاسبية الدولية هي معايير صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل توحيد المحاسبة على المستوى الدولي بهدف ضمان التجانس في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات وكذلك النتائج المحققة.

2- خصائص المعايير المحاسبية:

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها:[3]

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية **(IASC)** التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة.

- قوتها التي إكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير.

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.

- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

3- أهمية المعايير المحاسبية:

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى إستخدام طرق محاسبية مختلفة ومتباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين أو

---

[1]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 21.

[2]- مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (المحاسبة المالية، الإطار التصوري)**، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، سنة 2008، ص 19.

[3]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، سنة 2004، ص ص: 134-135.

الخارجيين، كما يؤدي غياب المعايير إلى إختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال:[1]

– قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف؛

– إستعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛

– إقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛

– زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛

– تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين. الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الإستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛

– سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى إختيار أفضل البدائل. وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة. فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

4– أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية:

يعود الإهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية إلى ظهور مشاكل المحاسبة على الصعيد الدولي، ومن بين الأسباب والعوامل التي أدت إلى ظهور هذه المعايير نذكر ما يلي:[2]

– الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة من خلال الإبتعاد عن التناقضات القائمة؛

– إنفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي؛

– تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة؛

– ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي؛

– تخفيض التكاليف وتسهيل دخول الأسواق المالية؛

– تسهيل الاتصال بين المتعاملين الاقتصاديين.

إن الحلول النموذجية التي طرحتها المعايير المحاسبية الدولية لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف إقتصادية محددة في إطار توحيد الطرق وتفادي التناقضات والاختلافات، وحذف كل أشكال المخاطر المحتملة الناجمة عنها.

5– التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية:

نظرا للتطور والنمو الهائل للتجارة الدولية وإنتشار الشركات متعددة الجنسيات وتزايد الطلب العالمي على

[1]– شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، الجزائر، 2008، ص 124.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

السلع والخدمات، أصبح من الضروري إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية في إعدادها للقوائم المالية، ومنذ بروز الشركات متعددة الجنسيات وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد والتوافق المحاسبيين، وترجع فكرة التوحيد المحاسبي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904 تاريخ إنعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في مدينة سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث خصصت المناقشات لمقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية للدول الكبرى.[1]

وتعتمد على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في مختلف الدول في ظل معايير محاسبية دولية يكون متفق عليها ومن ثم فإن المعاملات المالية والمحاسبية الدولية ترتبطان ببعضها البعض، ومنذ ذلك التاريخ تم عقد إجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشة مشاكلها وتبادل الخبرات ووجهات النظر من أجل التقليل من الإختلافات بين المعايير المحاسبية التي تطبقها الشركات.[2]

كما أنه في سنة 1972 إنعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا وإتخذت فيه قرارات هامة متمثلة في إنشاء هيئتين تكون لها القدرة على التعامل مع مشاكل المحاسبة الدولية وهما لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي تأسست سنة 1973، والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومع بداية سنة 2001 تم تغيير إسم اللجنة ليصبح شكلها القانوني ممثل في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ثانيا: هيئات المحاسبة الدولية

بدأ الإهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجرى تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، وكانت كل هيئة في كل الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية. وقد لقي إصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققي الحسابات، مفهوم شمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول في الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.

1- هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 بموجب إتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول وإتخذت من بريطانيا مقر لها، تولت وضع معايير المحاسبة الدولية **(IAS)** حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية 2000، أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعضها فإنخفض عددها إلى 30 معيار، وفي عام 1977 شكلت هذه الهيئة لجنة دائمة للتفسيرات **(SIC)** لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 429.

[2]- شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 128.

فوصلت التفسيرات التي نشرها حتى سنة 2000 إلى أربعة وثلاثين تفسيرا، تم فيما بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، وفي عام 1998 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضوا يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل إسمها لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية **(IFRS)** حيث وضعت سبعة معايير إلى غاية 2007، وأعيد مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية.[1]

لا تملك لجنة معايير المحاسبة الدولية أي سلطات تلزم الآخرين بإستخدامها، إلا أنها تعتمد على أعضائها (مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA**، ومعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز **ICAEW**، وكذلك غالبية الدول العربية وجمعيات المحاسبين القانونيين فيها، والإتحاد العام للمحاسبة والمراجعين العرب ...) كما تعتمد على تعاون الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** سعيا إلى الحصول على قبول وتطبيق عالمي لمعايير المحاسبة الدولية، ولا شك أن اللجنة قد حققت بعض التقارب والتنسيق في الممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء وغير الأعضاء لا سيما البلدان العربية وبلدان العالم الثالث.[2]

2- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB):

يعمل هذا المجلس تحت كنف **(IASC-F)** ويتشكل من أربعة عشر (14) عضوا، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضوا بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا،[3] ويتوزعون حسب الشروط التالية:

- 05 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛
- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛
- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛
- 01 عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر، قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحلل الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، خصوصا إذا كان لهذه العلاقات تأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق بإستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير. ويضطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية:[4]

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛

---

[1]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 31.

[2]- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سابق، ص 69.

[3]- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2011، ص 166.

[4]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 130.

– تشكيل كل أنواع اللجان الإستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛

– القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحيتها في محيط متنوع ومتباين.

3– المجلس الاستشاري للمعايير SAC:

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضوا على الأقل، يمثلون كفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد. يرأس **(SAC)** رئيس مجلس المعايير المحاسبية **(IASB)**، ويوجه أعمال **(IASB)** المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية كما يشكل فضاء للربط بين **(IASB)** وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.[1]

ويتلخص دور المجلس الإستشاري في تعزيز قبول المعايير المحاسبية الدولية، وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما ويتلخص دوره في ما يلي:[2]

– إعادة النظر بالإستراتجية وخطط المجلس والتعليق عليها؛

– إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وتنفيذ أعماله؛

– تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها من أوساطها المهنية ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة؛

– إعادة النظر في الموازنة والقوائم المالية للجنة؛

– السعي للحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من إستقلالها.

ويعمل المجلس الإستشاري في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات المماثلة وأعضاء المجموعة الإستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أوإصدار معايير عالية الجودة.

4– اللجنة الدولية لتفسيرات المعايير الدولية لإبلاغ المالي (IFRIC):

كانت تسمى هذه اللجنة بلجنة التفسيرات المالية قبل أن يقوم المجلس بإعادة تسميتها باللجنة الدولية لتفسيرات المعايير الدولية لإبلاغ المالي، وهدفها توضيح كيفية تطبيق المعايير وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة حول المعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر.

تتشكل هذه اللجنة من إثنا عشر (12) عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد

[1]– نفس المرجع سابق، ص 131.

[2]– محمد قبايلي، **آفاق تطبيق المعايار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب على الدخل**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد البليدة، الجزائر، 2013، ص 33.

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

وأهم الوظائف التي تقوم بها هذه الهيئة تتمثل في مايلي:[2]

– الترجمة والتعليق وقياس تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بشكل متجانس للمعايير وتنفيذ المهام التي يتطلبها المجلس.

– تقديم التفسيرات والحلول التطبيقية لإثراء الجمهور المهتم كما تنسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.

المطلب الثالث: التوافق والتوحيد المحاسبي الدوليين

أكدت البحوث والدراسات في المجال المحاسبي على وجود إختلافات أساسية بين النظم المحاسبية لدول العالم، تعود هذه الإختلافات إلى نتيجة الشعور بالحاجة إلى أنظمة محاسبية وطنية تعكس إحتياجات تلك الدول من المعلومات المطلوبة، والتي غالبا ما تختلف من دولة إلى أخرى متأثرة بمجموعة من العوامل السياسية والإقتصادية والإجتماعية لكل دولة.

بدأت محاولات التوفيق والتوحيد المحاسبين قبل ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، فقد واجهت العديد من الشركات التي تبحث عن رؤوس الأموال خارج أسواقها المحلية وكذا المستثمرون الراغبين في تنويع إستثماراتهم عالميا العديد من المشاكل نتيجة إختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة في كل دولة، ولا سيما إختلاف طرق القياس والتقييم والتصنيف وتجاوبا مع ذلك فقد زادت محاولات التوافق والتوحيد المحاسبين بين الأنظمة المحاسبية المتباينة خلال السبعينات والتي تعتبر من أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات ومستخدمي الأوراق المالية.[3]

أولا: التوافق المحاسبي الدول

إن النمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والإنتشار الواسع والسريع لشركات متعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم أظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة ومفهومة وحتى يتحقق ذلك لا بد من وجود أكبر قدر ممكن من الإتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات ومن هنا جاءت فكرة التوافق المحاسبي الدولي حيث قامت المنظمات المحلية والإقليمية والدولية بمحاولات لتسوية بعض الإختلافات المحاسبية من أجل إيجاد نوع من التوافق الدولي للتطبيقات المحاسبية المستعملة في كل دولة على

[1]– مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 131.

[2]–محمد قبايلي، مرجع سابق، ص33.

[3]– محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وإنعكساتها على الدول العربية**، مصر،2005، ص 265.

حده.[1]

1- مفهوم التوافق المحاسبي:

يقصد بالتوافق المحاسبي زيادة الإنسجام والتناسق بين النظم المحاسبية الموجودة في مختلف دول العالم، وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية بينها أي تخفيض مجال الإختيار بين السياسات المحاسبية وبالتالي أحداث نوع من التقارب بين هذه النظم والسياسات المحاسبية المطبقة.

ويمكن تعريف التوافق المحاسبي بأنه: " إن التوافق المحاسبي هو مسار مؤسساتي يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة ".[2]

كما أعتبر التوافق المحاسبي على أنه: "مسار لا رجعة فيه، خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة "[3]. لأنه حتى وإن كانت القوائم المالية معدة بالإستناد إلى معايير دولية إلا أنها ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية (قانونية- ثقافية).

وأعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه: " تلك المحاولات الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منظم".[4]

وعموما فإن هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة).[5]

2- أهداف التوافق المحاسبي:

من الأهداف الأساسية التي إرتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الإقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات المتعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الإقتصادي داخل التجمعات الإقتصادية أو

---

[1]- فتيحة بكطاش، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)**، اطروحة دكتوراة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011، ص57.

[2] - Hoarau Christian : **L'harmonisation Comptable internationale**, Revue de C.C.A, PARIS, Septembre 1995, Vol 2, P 78.

[3]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص 105.

[4]- نفس المرجع سابق، ص 106.

[5] - Amar A.Kaddouri et Ahmed Mimeche, **Cours de Comptabilité Financière Selon les Normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, Enag Edition, Algerie, 2009, P 20.

التكتلات الإقليمية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق،[1]ومن أهم هذه الاهداف نذكر مايلي:

- المؤسسات المعدة للقوائم المالية؛
- الأطراف المستعملة لهذه القوائم؛
- الهيئات الأخرى التي لها علاقة بالموضوع.

2-1- المؤسسات المعدة للقوائم المالية:[2]

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات الدولية الوقت والمال والجهد الذي يبذل في توحيد قوائمها المالية وذلك لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة، والتي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركات على مختلف فروعها، وقياس أداءها بناءا على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.

- تحسين عملية إتخاذ القرارات عند المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركة في الدول المختلفة، بما يضمن الإقبال الكبير على إستثمارات هذه الشركات.

2-2- بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية:

الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات بعد إلغاء أثر إختلاف الأنظمة التي كانت تفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي إستبعاد أثر العوامل الثقافية والقانونية والعوامل الأخرى على التاكد من أجل إتخاذ قرارات الإستثمار الملائمة.[3]

2-3- بالنسبة للهيئات الأخرى:

تبرز أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات في المؤسسات، مثل الإتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، مما يسمح بخفض تكاليف هذه الرقابة والتي تتطلب أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها والإستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة، وهذا ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع.[4]

---

[1]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص 106.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 106.

[3]- محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 270.

[4] -Rochat M.Autre, **L Audit des entreprises multinationales, et comptabilite internationale**,Viubert edition, Paris, 1997, p 23.

3- مبررات التوافق الدولي:

إن تزايد الإهتمام بالتوافق والإتساق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية لم ينشأ من فراغ وإنما نشأ في الحقيقة إستجابة لمجموعة من الظروف والدوافع ومن أبرزها ما يلي:

3-1- توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات:

على الرغم من أن العمليات التجارية بين البلدان والشركات ليس بالشيء الجديد، إلا أنه كان يغلب عليها طابع الإستيراد والتصدير الذي يفترض ثبات عوامل الإنتاج على مستوى البلد، ولكن تغيرت هذه الوضعية عندما أصبحت عوامل الإنتاج متحركة بظهور الشركات متعددة الجنسيات التي لا ترتبط بمكان ثابت، وليس فقط بالإستيراد والتصدير، ولكنها في المقابل تمارس أنشطتها وتحصل على رؤوس أموالها من بلدان مختلفة ومن مختلف الأسواق الدولية لرأس المال، الأمر الذي جعلها تواجه قاعدة واسعة من مستخدمي القوائم المالية غير المتجانسين فضلا عن إختلاف لغاتهم وثقافاتهم، إضافة إلى تباين الأنظمة المحاسبية والضريبية الوطنية لبلدان الشركة الأم وفروعها، هذا ما ولد الحاجة الملحة لمجموعة عالمية من معايير المحاسبة لهذه الشركات لأجل تخفيض تكاليف إنتاج المعلومة وإرسال رسالة موحدة وموثوقة للسوق.[1]

3-2- تطور الأسواق المالية:

يعد إنتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز بها الإقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة، خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الإدخار، ومواجهة الإحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الإقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من مبالغ إستثماراتها، وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز في ميزانيتها. فالبورصات العالمية وظفت مبالغ ضخمة قدرت بـ 25000 مليار دولار لسنة 2000، وهو مستوى كان في الواقع كفيلا بحث المؤسسات عن البحث عن التمويل في مناطق جغرافية مختلفة وأسواق مالية متعددة.[2]

3-3- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية:

كان لنمو الأسواق المالية وتطورها وإنفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني إستراتجيات إتصال مالية قوية، كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية والمالية التي تنشرها هذه الشركات، سواء الخاصة بالإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية وأرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناءا على عمليات الإستثمار التي قامت بها.[3]

---

[1]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 34.

[2]- جبار محفوظ، **العولمة المالية وإنعكاساتها على الدول النامية**، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد رقم 07، جامعة باتنة، الجزائر، 2002، ص 193.

[3]- بدرة بن تومي، **أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصاريف الإسلامية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، 2013، ص 16.

من أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكال وطرق الإتصال المالي، للتقرب من المستثمرين الدوليين سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات أو هيئة حكومية. طبيعة القيود التي تفرضها هيئات تسيير ومراقبة الأسواق المالية في مختلف الدول على الشركات الأجنبية التي ترغب دخول أسواقها، والقاضية بالإلتزام بالمعايير الوطنية المتعلقة بإعداد ونشر القوائم المالية في إطار سياسات الإفصاح الوطني التي تعتمدها هذه الدول وتختلف هذه المعايير من دولة لأخرى، تبعا لإختلاف الأنظمة المحاسبية لهذه الدول، نتيجة لتأثير المحيط الإقتصادي والإجتماعي فيها.[1]

4- معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

إذا كان التوافق المحاسبي أمرا مرغوبا فيه على المستوى الدولي، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمرا سهلا، فهناك الكثير من العقبات تعترض تحقيقه ويتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التوافق،[2] إن المدرك أو المطلع للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك صعوبة إنشاء معايير تتميز بمرونة كافية تمكنها الأخذ بعين الإعتبار الفروق الكثيرة بين مختلف الدول، وعموما فإن أبرز العوائق التي تواجه التوافق المحاسبي هي:

4-1- القومية: قد يكون شعور البعض بالقومية أو التعصب القومي حائلا يقف دون قبول أي شيء من الخارج حتى ولو كان ملائما له، ولهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما ببعض الممارسات من المعايير المحاسبية الدولية من جهات خارجية بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الإستجابة له وقبوله.[3]

ويظهر ذلك جليا في بعض الدول النامية، حيث يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، ولا تعطي الإهتمام الكافي لإحتياجات البيئة المحلية للدول النامية، وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات.[4]

4-2- الهيئات المحاسبية المهنية: تؤثر العديد من المنظمات المهنية العامة والخاصة على سيرورة عملية التوافق الدولي بطرق ودرجات مختلفة، فكل منظمة لها أهدافها وأفكارها بالنسبة للممارسة المحاسبية الملائمة والإفصاحات المالية الضرورية، فعلى سبيل المثال تعمل هيئة الأمم المتحدة على زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات في الدول النامية التي تعمل فيها، في حين تركز منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على الإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التي يقع بها مقر تلك الشركات متعددة الجنسيات، ولا شك أن هذا الإختلاف في الآراء والتوجهات سيعيق تحقيق التوافق. كما تلعب المنظمات المهنية المحلية دورا كبيرا في تحقيق

---

[1]- مداني بلغيب، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص 111.

[2]- فريدريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، ترجمة محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 274.

[3]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 274.

[4]-امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص280.

التوافق المحاسبي الدولي، بإعتبارها المسؤولة عن الإشراف ومراقبة مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة بتلك الدول، لذلك فغياب مثل هذه المنظمات أو عدم تبنيها المعايير المحاسبية الدولية يعتبر عائقا كبيرا لسيرورة التوافق المحاسبي الدولي.[1]

4-3- القصور في تعريف أهداف القوائم المالية والقوانين المحلية المتعارضة: إن وجود إختلافات في تحديد مفهوم وأهداف القوائم المالية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود إختلاف في الممارسات المحاسبية، بل يعتبر هذا الإختلاف من بين أهم المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي، فلجنة معايير المحاسبة الدولية **(IASC)** ترى بأن أهداف تلك القوائم هو خدمة إحتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى بأنه يمتد هذا المدى ليشمل المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر إحتياجات وإهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة، فإذا لم يتم الإتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية، سيكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، والتي ينبغي أن تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف المستخدمة لتلك القوائم.[2]

يوجد إشكال آخر يعيق عملية التوافق المحاسبي الدولي ويتمثل في وجود قوانين محلية متعارضة كقانون الشركات وقوانين الضرائب، فمتطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعيق تطوير أداء فعال لمعايير محاسبية جديدة، فبعض القوانين مثلا يحظر إستخدام ممارسات محاسبية معينة، وبعضها الآخر يحظر إستخدام الممارسات المحاسبية التي لا تتماشى مع الحقائق الإقتصادية الأساسية، فعلى سبيل المثال نجد أنه في ألمانيا يمنع إستخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل، بينما نجد أن تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، كما تعتبر الشهرة في الولايات المتحدة الأمريكية من الأصول الثابتة، ويؤثر الجزء المهتلك منها على الدخل، بينما في إنجلترا يمكن خصم قيمتها من حقوق الملكية مباشرة.[3]

4-4- غياب قوة الإلزام بالتنفيذ: لا شك أنه بدون وجود قانون دولي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة ستواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق المحاسبي الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وليس لها أي سلطة تلزم بها أعضاء ها بتبني وتطبيق ما يصدر عنها من معايير وتعليمات. ولهذا فإن وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير

---

[1]- عادل بو لجنيد، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، ص 25.

[2]- شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 99.

[3]- ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 149.

والتعليمات، وكذلك التنسيق والتعاون مع الحكومات والهيئات المهنية، سيساهم بدون شك في تحقيق توافق محاسبي دولي.[1]

4-5- الإختلافات البيئية والتفاوت الاقتصادي بين الدول: تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تعمل بها وأن أهداف أي نظام محاسبي مرتبطة بتلبية إحتياجات تلك البيئة. ومن المعروف أن السياسات المحاسبية تصاغ في بعض الأحيان للحصول إما على أهداف إقتصادية أو سياسية متوافقة مع النظم الإقتصادية أو السياسية المطبقة بالدولة، وطالما أن هناك أملا ضعيف في الحصول على نظام إقتصادي وسياسي دولي واحد فإنه من الممكن التوقع أن الإختلافات في الأنظمة السياسية والإقتصادية ستستمر كعائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة.

كما أن التفاوت الإقتصادي بين الدول النامية والدول المتقدمة يجعل من إحتياجات البيئة لنوع وشكل المعلومات في كل من المجموعتين مختلفة إختلافا جوهريا وهو ما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية التي يجب أن تطبق في كل منها حتى تلبي تلك الإحتياجات المختلفة، وبالتالي فما يراه البعض أن عملية وضع نظام محاسبي عالمي قد لا يكون بمقدوره تلبية الإحتياجات المختلفة والمتنوعة.[2]

ثانيا: التوحيد المحاسبي الدولي

يعد التوحيد المحاسبي وظيفة ملازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الإقتصادي من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها. وعليه فالتوحيد المحاسبي يعد مطلبا أساسيا لضمان مواءمة المحاسبة ومسايرة الممارسة المحاسبية للتغيرات والتحولات الإقتصادية العديدة والمتلاحقة، بهدف ضمان تمثيل حقيقي للواقع الإقتصادي خدمة لوظيفة الإخبار التي تعنى بها المحاسبة، والإستجابة لمختلف الإحتياجات من المعلومات المستعملة بإختلاف طبيعتهم وأهميتهم.[3]

1- مفهوم التوحيد المحاسبي:

يقصد به توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات والمبادئ وإستعمال تعاريف موحدة وتوحيد كذلك طرق التقييم والتصنيف والتسجيل وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية، وقد تعددت التعاريف حول مفهوم التوحيد المحاسبي فقد عرفه أحد الكتاب بأنه: " تطبيق لغة محاسبية موحدة للمصطلحات والقواعد بهدف الإتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الإقتصادية والمهتمين بالمحاسبة ".[4]

---

[1]- امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص386..

[2]- صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** . مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، ص 16.

[3]- مداني بن بلغيت، **اهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص61.

[4]- مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي**، الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، ع01، 2002، ص 52 .

وقد عرفه " روس **(RAUSSE)**" بأنه: "عبارة عن نظام موحد لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الدولة، أو مجموعة الدول مهما كان القطاع الذي ينتمي إليه".[1]

أما **(AFNOR)** "أفنور" فيرى بأن: " التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها".[2]

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن التوحيد المحاسبي يعني تطبيق مجموعة من القواعد المحددة والصارمة في كل الحالات ولا يقبل التوحيد أي إختلافات على المستوى المحلي وهو بالتالي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي.

2- أهداف التوحيد المحاسبي:

من العوامل التي أبرزت أهمية التوحيد المحاسبي وزادت من درجة الإهتمام به، الرغبة المزدوجة لدى الدول للحصول من جهة على معلومات متجانسة حول الوحدات الإقتصادية بهدف فرص رقابة إقتصادية وجبائية وتنظيم النشاط الإقتصادي، ومن جهة أخرى إرساء قواعد متوافقة لإعداد ونشر هذه المعلومات بما يضمن الشفافية في العلاقات التي تربط مختلف الأطراف المهتمة بهذه الوحدات، نظرا لما يمثله هذا التوافق من أهمية وتسهيل إمكانية إجراء المقارنات على هذه الوحدات عبر فترات مختلفة وإجراء المقاربات فيها بين هذه الوحدات مع بعضها البعض،[3] ويمكن تلخيص أهداف التوحيد في النقاط التالية:[4]

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الإعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين المؤسسات الإقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض أخذ القرار؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والإحتياجات والمفاهيم الإقتصادية؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛
- تبسيط قراءة وفهم القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.

---

[1]- لحضر علاوى، **معايير المحاسبية الدولية**، الأوراق الرزقاء، الجزائر،2012، ص18.

[2] - Rousse Francis, **Normalisation Comptable ; Principes et Pratiques ; Metologue**, Paris, 1990, P 24

[3]- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 67.

[4]- مراد آيت محمد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2014، ص 109.

كما ينجم عن التوحيد المحاسبي الدولي فوائد نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:[1]

– تحسين عملية إتخاذ القرارات في المؤسسات متعددة الجنسيات، فتوحيد البيانات يسهل على متخذي القرارات فهمها ولا تحتاج إلى تفسيرات متعددة؛

– إختصار الزمن والكلفة والجهود من قبل الدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلت لها الدول المتقدمة؛

– إقتصاد مبالغ من التكاليف تعود بالفائدة على مؤسسات التدقيق والخدمات الإستشارية المالية.

– إدخار الوقت والمال في توحيد المعلومات المالية وجمعها عندما تطلب من أكثر من طرف وفق لمتطلبات قانونية؛

– فرض رقابة على المؤسسات التابعة من طرف المؤسسة الأم، وتقليل التكاليف الناتجة عن عملية تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به المؤسسات التابعة إلى نظام المحاسبي للمؤسسة الأم.

3– مستويات التوحيد المحاسبي:

تتم عملية التوحيد المحاسبي على المستويات التالية:[2]

3–1– على مستوى المبادئ:

يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها ويؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الإقتصادية والإجتماعية المعاصرة، كما يمكن أن يؤدي إلى تخفيض عدد القواعد البديلة التي يمكن توفرها في البيانات المحاسبية، هذا ويشمل التوحيد المحاسبي على هذا المستوى ما يلي:

– توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة، الإيرادات ومكوناتها المختلفة والمصروفات ومكوناتها والدخل والهدف من قياسه؛

– توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات.

– توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية؛

– توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

3–2– على مستوى القواعد:

ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

[1]– تيجاني بالرقي، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي النظرية المحاسبية**، مداخلة مقدمة للملتقي الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2007، ص، ص 05، 06.

[2] – عبد الحي مرعي، **النظام المحاسبي الموحد**، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1985، ص، ص 56–58.

– حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو الممكن إستخدامها؛

– الإختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها، تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛

– الحذر عند إستخدام القواعد والمبادئ البديلة.

3-3- على مستوى التنظيم:

يشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

4- نماذج التوحيد المحاسبي:

التوحيد المحاسبي يركز ويهدف بشكل أساسي ومباشر على توحيد طريقة عرض محتوى القوائم المالية، والتي يترتب عليها بالضرورة إتباع طرق تقييم وتصنيف موحدة، لكن هذه العملية تبقى مرتبطة بمحيط إقتصادي وسياسي وإجتماعي وثقافي للبلد الذي تنشط فيه المؤسسة ما ينتج عنها وجود عدة تيارات ونماذج للتوحيد المحاسبي في العالم منها ما هو مرتبط بالمنظومة الأنجلوسكسونية ومنها ما هو مرتبط بالمنظومة الفرانكفونية.

4-1- التوحيد المحاسي في المنظومة الأنجلوسكسونية:

يسود هذا النموذج في الدول ذات نظام إقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا ...الخ. وبناءا على هذا النموذج فإن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة، بشكل شبه مستقل من توجيهات وتدخل القوانين والحكومة.[1]

ولم يكن هذا الأمر متاح لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الإقتصادية العالمية لسنة 1929، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة السوق المالي **(SEC)** بتوكيل معهد المحاسبين الأمريكيين **(AICPA)** لإصدار المعايير المحاسبية. ولقد نجح المعهد من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي إصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما **(US-GAAP)** والتي كانت تهدف في مجملها لضبط المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث الإقتصادية التي تقع في محيط المؤسسة أي ضبط وظيفة القياس في المحاسبة. وخدمة لأطراف عديدة ومختلفة مهتمة بحياة المؤسسة وهي في حاجة دائمة لمعلومات ملائمة وذات مصداقية للمساعدة على عملية إتخاذ القرار، خاصة في ظل متطلبات السوق المالي المتميز بحساسيته تجاه المعلومات المحاسبية والمالية، أي ضبط وظيفة الاتصال في المحاسبة.[2]

[1]– محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 66.

[2]– مداني بن بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص 63.

4-2- التوحيد في المنظومة الفرانكفونية:

على عكس النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي الأوروبي هو الإضطلاع الكلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، وتسميته لا تعني إتباع كل الدول الأوروبية له، كما لا ينحصر مجال تطبيقه في أوروبا فقط، بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى على غرار اليابان والجزائر.

وتهدف جميع الدول المطبقة لهذا النموذج إلى وضع حسابات منتظمة وقانونية تتوافق مع القوانين التي تضعها بإعتبارها المسؤولة عن السياسة الإقتصادية، فهي تعمل كل ما بوسعها للوصول إلى الأهداف المرجوة بإستعمال كل الوسائل الممكنة، وبالتالي تعمل على سن قوانين ووضع مخططات محاسبية تفرض من خلالها التوحيد والتنظيم المحاسبيين، خاصة فيما يتعلق بمصطلحات وقواعد التسجيل والتقييم وإعداد القوائم المالية، بحيث تكون الدولة هي الفاعل الرئيسي في عملية التوحيد المحاسبي وحصر دور المنظمات المهنية المحاسبية في دور ثانوي إستشاري، وعليه فإن الحصول على المعلومة المحاسبية التي يحتاج لها مختلف المستعملين تفرض عليهم إتباع كل القواعد المحاسبية التي تضعها الدولة قيد الإستعمال.[1]

ويسود هذا النموذج في دول ذات نظام إقتصادي مركزي وسوق مالي غير نشط، مثل فرنسا وألمانيا... الخ، وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد إستنادا إلى مخطط محاسبي، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية بالإضافة إلى ممثلي الدولة، مجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين...الخ.[2]
والجدول التالي يوضح الفرق بين المنظومتين:

[1]- C.Decock Good, F.Dosne, **Comptabilite International les IAS/IFRS en Pratique**, Economica, Paris, 2005, P 17.

[2]- محمد مبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 66.

الجدول (1.2): أهم الإختلافات بين المنظومة الأنجلوسكسونية والمنظومة الفرانكفونية.

التعيين	الفرنسية	الأنجلوسكسونية
– المصدر الأساسي في التمويل.	– البنوك.	– الأسواق المالية.
– النظام القانوني. – النظام الجبائي.	– القواعد المحاسبية صادرة عن الحكومة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري). – المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يكون بسيط.	– القواعد المحاسبية معدة من قبل المنظمات الخاصة (المهنية). – المحاسبة مستقلة عن الجباية.
– المستعملين ذوي الامتياز.	– الادارة الجبائية، المدينين، الموردين، المستثمرين، العمال.	– المستثمرين.
– تكرار نشر الحسابات.	– سنوية وسداسية.	– سنوية، سداسية، وثلاثية بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية.
– رؤية المؤسسة.	– رؤية قانونية.	– رؤية اقتصادية.
– حساب النتيجة المحاسبية.	– الإتجاه إلى تدنئة النتيجة بسياسات المؤونة والترحيل إلى الاحتياطات.	– النتيجة تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة وتغير قيمة أصولها وخصومها. – المؤونة محددة بطريقة دقيقة.
–علاقة المحاسبة والجباية.	– علاقة قوية بين القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية.	– القواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية.

Source: Heem Gregory**, Lire les Etats Financier en IFRS**, Edition D'organisation, Paris, 2004, P 13

المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي والنظام المحاسبي المالي

بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود من قرار تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ظهرت عدة نقائص، حيث عجز هذا المخطط عن مسايرة التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر من الإنتقال من نظام الإقتصاد المخطط إلى نظام إقتصاد السوق، لذلك قامت السلطات بإصلاحات جذرية في المجال المحاسبي كللت بظهور النظام المحاسبي المالي الذي شرع في تطبيقه في الفاتح من شهر جانفي سنة 2010 حيث تضمن إطارا تصوريا يشكل أساسا لإعداد وتقديم القوائم المالية.

المطلب الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

عجز المخطط المحاسبي الوطني عن مواكبة الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر للإنتقال من إقتصاد مخطط إلى إقتصاد السوق، لذلك بذلت السلطات جهودا كبيرة لتعديل النظام المحاسبي، و جعله يواكب هذه الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها.

أولا: لمحة تاريخية عن المخطط الوطني المحاسبي.

واصلت الدولة الجزائرية تطبيق القوانين الفرنسية ما عدا تلك التي تمس بالسيادة الوطنية بموجب القانون رقم 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 ومن بينها المخطط المحاسبي العام لسنة 1957.

حيث طبق هذا المخطط من طرف المؤسسات الجزائرية غداة الاستقلال إلا أن المخطط في الواقع لإحتياجات اقتصاد ليبرالي مضبوط من طرف السوق ويختلف عن التوجهات الجديدة للدولة الجزائرية التي بدأت في تطبيق اقتصاد مخطط وأصبحت تحتاج إلى نظام معلوماتي يتكيف مع هذا التوجه الاقتصادي الجديد.

1- الإنتقال من المخطط المحاسبي العام إلى المخطط الوطني للمحاسبة :

قامت الجزائر في سنة 1969 م بأول محاولة للإصلاح المحاسبي وذلك لإستبدال المخطط المحاسبي العام الموروث من الدولة الفرنسية من خلال إنشاء لجنة مكلفة بتحضير مخطط محاسبي جديدحيث كلفت السلطات السياسية للبلاد وزارة المالية بالشروع في هذه المحاولة في أجل أقصاه 6 أشهر، حسب ما ورد في قانون المالية لسنة 1970 الفقرة 19، ولكون هذه الفترة لم تكن كافية لهذا العمل، فقد تم في سنة 1971 إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة تغيير المخطط المحاسبي العام وإحلال المخطط الوطني للمحاسبة مكانه، بسبب الصعوبات التي أصبحت تواجهها المؤسسات، الناتجة عن وجود نقائص في بعض أدوات وتقنيات التسيير غير المتلائمة مع الاقتصاد المخطط، وذلك بهدف توفير معلومات ذات أهمية وسهلة التجميع للمحاسبة الوطنية، لأغراض إحصائية وتنبؤية، دون الحاجة لإجراء إعادة ترتيب ومعالجة لها، والاستجابة لاحتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية، لاسيما الهيئات البنكية والهيئة المركزية للتخطيط وإدارة الضرائب.[1]

[1] – SACI Djelloul ,**Comptabilite de L'entreprise et système economique**, l'expèrience Algèrienne, O.P.U Alger,1991,p 231.

2-الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، والقرار المتعلق بكيفية تطبيقه.

2-1-الأمر رقم 75-35:

ينص الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 م والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، على إلزامية تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة والمؤسسات الخاضعة لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.[1]

كما يعالج هذا الأمر من جهة أخرى المخططات المحاسبية القطاعية التي سيتم إعدادها عن طريق تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاعات النشاط المختلفة.

2-2-القرار المتعلق بكيفية التطبيق:

إن موضوع هذا القرار هو تحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قصد توجيه المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات، وهو يعالج النقاط التالية:[2]

- التنظيم والتسيير المحاسبي؛
- تقييم المخزونات والحقوق؛
- القوائم المالية الختامية.

2-3-الإضافات التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني:

من أجل الأخذ بعين الاعتبار بعض العمليات الخاصة التي نشأت (ظهرت) بفعل (نتيجة) للتطورات الحاصلة في الميدانين الاقتصادي والقانوني، عرف المخطط المحاسبي الوطني الإضافات التالية:

أ- **المنشور رقم: 185/F/DC/CE/89/047 والمؤرخ في 24 ماي 1989:** يتعلق هذا المنشور بطرق المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات، ويعالج ما يلي: [3]

- المساهمات (التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير المطلوبة)؛
- حساب مساهمات الشركات: حيث تم التمييز بين المساهمات النقدية والمساهمات العينية،
- إدراج حساب الموثق (حـ/ 480) كحساب فرعي من حساب المتاحات، تسجل فيه الأموال الموضوعة عند الموثق؛
- إدراج حساب القروض السندية (حـ/ 520) كحساب فرعي من حساب ديون الاستثمارات؛
- تجزئة حساب سندات المساهمة (حـ/ 421) إلى حسابات فرعية؛

[1]- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في أفريل 1975 م المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، المادتان الأولى والثانية.

[2]- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 23 جوان 1975 م **والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني**، المادة 1.

[3] - CIRCULAIRE du 24 MAI 1989 N° : 185/F/DC/CE/89/047.

- فتح حسابات فرعية خاصة بعملية توزيع الأرباح منها حساب قسائم للدفع (حـ/ 5561)، حساب حصة أرباح واجبة الدفع (حـ/ 5562)؛
- حساب حصة أرباح مستحقة للمستخدمين (حـ/ 5638)، حساب بدل الحضور (حـ/ 668) وحساب حصة الإدارة للدفع (حـ/ 557).

ب – المنشور رقم 635/F/DC/90/046 والمؤرخ في 11 مارس 1990: يتعلق هذا المنشور بالمحاسبة

ج – التعليمية رقم 001/95 والمؤرخة في 02 أكتوبر 1995 : وتتعلق بطرق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة، حيث تعالج ما يلي: [1]

- الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات الاقتصادية العمومية؛
- الأموال المتحصل عليها من الدولة والتي تهدف إلى التدخل في المؤسسة؛
- حصة الأرباح المتحصل عليها عن طريق السندات؛
- الإيرادات المالية المتحصل عليها عن طريق التوظيفات المالية؛
- الحسابات الجارية للشركاء.

د– **التعليمة رقم 158/MF/DGC والمؤرخة في 21 أفريل 1997:** وتتعلق هذه التعليمة بالمحاسبة عن فرق إعادة التقييم وإعادة إدماجه ضمن الميزانية والناتج عن تطبيق المادة 14 والمادة 107 لقانون المالية لسنة 1996 م.

ذ– **القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 1999/10/09:** حيث تضمن هذا القرار تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استعمال الحسابات لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى القوائم المالية الختامية، وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية. [2]

وبالمقابل، تم خلال هذه المدة إعداد مخططات محاسبية قطاعية **(PCS)** شملت ما يلي:

- المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي (1987 م)؛
- المخطط المحاسبي لقطاع التأمينات (1987 م)؛
- المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية (1988 م)؛
- المخطط المحاسبي لقطاع السياحة (1989 م)؛
- المخطط المحاسبي للقطاع البنكي (1992 م)؛

[1] - INSTRUCTION N° : 001/95 du 02 Octobre 1995.

[2] – القرار رقم: 21–99 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 م، **المتضمن لتوافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاطات الشركات القابضة وتوحيد حسابات المجمعات.**

– المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط وسطاء عمليات البورصة **(IOB)** الصادر بتاريخ 29 ماي 1999 م.

وبصفة عامة، فقد احتوت هذه المخططات على قائمة الحسابات، قواعد سير الحسابات والتعريف بها إضافة إلى القوائم المالية الختامية.

ثانيا: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود عن بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أسفر هذا الأخير عن مجموعة من النقائص، وأصبح لا يساير التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بالإنتقال إلى نظام إقتصاد السوق والتخلي عن نظام الإقتصاد المخطط ولا يواكب كذلك التطورات في ميدان المحاسبة والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبة موحدة وأهم هذه النقائص هي كما يلي:

1– غياب الإطار المفاهيمي (التصوري):

يعرف الإطار المفاهيمي في نظرية المحاسبة بأنه مجموعة منظمة من الأهداف والمبادئ الأساسية المنسقة فيما بينها، والتي بفضلها يمكن إصدار المعايير المناسبة وتحديد طبيعة ووظائف وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية،[1] فالمخطط المحاسبي الوطني لم يشير ولوبصورة ضمنية إلى هذا اللإطار.

وتسبب في جمود المحاسبة في الجزائر، فمن دونه لا يمكن إيجاد حلول للمعاملات والإحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني، فالإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والإتفاقيات المحاسبية بالإضافة لكونه دليلا لإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير المعالجة بموجب معيار معين.[2]

وعليه فإن المخطط الوطني للمحاسبة أهمل عدة مستعملين للمعلومة المالية، وبخاصة المستثمرين والمساهمين، خاصة في ظل إقتصاد السوق بزيادة دور القطاع الخاص في النشاط الإقتصادي، وأداء البورصات لدور كبير في تمويل الإقتصاد، ودور المساهمين من داخل وخارج الوطن في تمويل المؤسسات مقابل الحصول على أرباح وعوائد، ومعرفة هذه الأرباح ووضعية المؤسسات المستثمر فيها تتطلب توفر معلومات للمستثمرين تمكنهم من إتخاذ قرارهم على أساسها، والمعلومة التي يقدمها المخطط الوطني للمحاسبة لا تأخذ بعين الإعتبار هذه المتطلبات.[3]

---

[1]– رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 112.

[2]– Nassiba Bouraoui, **Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifie à l'économie de marché**, mémoire de magistére, école supérieure du commerce, Alger, 1998/1999, p 97.

[3]– عبد القادر لكحيل، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009، ص21.

2- النقائص المتعلقة بالقوائم المالية الختامية:

لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص سواء من حيث عددها، نوعها أو محتواها، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:[1]

- لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامين يتلاءمان مع حجم وإمكانيات المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة بينما يخصص الثاني (نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين.

- لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين لنا المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها أي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية، فهذه المعلومات لا يمكن الوصول إليها بإستخدام القوائم المالية الأخرى فقط.

- لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من إجراء المقارنة بين الدورات المالية.

- إن نظام إقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، درجة ملاءتها وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية إتخاذ القرارات وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني التي تعد وفقا للقوانين والإعتبارات الضريبية وتعطي الأولوية للإستجابة لإهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الإستثمارات الإنتاجية وغير الإنتاجية، فهذه القوائم المالية لا تلبي إحتياجات المقرضين والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة لتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

وترتكز الجداول المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني على نقطتين وهما:[2]

- تغليب الشكل القانوني على الجوهر الإقتصادي والمالي؛

- يتم ترتيب عناصر الأصول على أساس السيولة، أي أساس من أكبر إلى أقل مدة لتتحول إلى سيولة وعلى أساس الإستحقاق بالنسبة للخصوم.

3- النقائص المتعلقة بالتسجيل والتقييم:

إن قواعد الإعتراف بالأصول والخصوم والإيرادات والنفقات تخضع حسب المخطط المحاسبي الوطني للأشكال القانونية للعقود ولمبدأ المكلية، ولا تترجم بذلك المضامين الإقتصادية، وبالتالي فإن المبدأ القانوني هو المهيمن.

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 69.

[2]- مراد آيت محمد، مرجع سابق، ص 236.

على المخطط وليس المظهر الإقتصادي، ونذكر بعض الأمثلة عن النقائص في طرق التسجيل وهي كما يلي:[1]

– إن المخطط الوطني للمحاسبة يقضي بإظهار المصاريف الإعدادية ضمن الأصول، بينما هي لا تمثل قيمة مالية قابلة للإستخدام، لأنها أعباء تدخل ضمن تكلفة الأصول التي مكنت من الحصول عليها أو نفقات متعلقة بالدورة التي حدثت فيها.

– عدم تسجيل بعض العناصر الإستثمارية، مثل الأصول الثابتة المحصلة بقروض إيجارية، بالنظر إلى الشكل القانوني للعقد الذي هو عقد كراء من الناحية الشكلية، ولكنه من ناحية المضمون الإقتصادي تمويل حقيقي لعملية إستثمار فعلية.

– عدم إظهار شهرة المحل التي تمثل عنصرا معنويا ينتج عن نشاط المؤسسة وقدرتها الربحية وتشكل قيمة حقيقة كلما أمكن تقييمها وإن لم تتجسد ماديا، على الرغم من وجود حساب لها في المخطط المحاسبي الوطني.

– عدم معالجة مصاريف البحث والتطوير إلا كمصاريف دورية أو إعدادية، حتى وإن كانت تؤدئ في مرحلة معينة إلى قيم قابلة للإستعمال وتوليد العوائد منها في الاجل الطويل.

– عدم تسجيل كثير من المخصصات المرتبطة بكثير من النفقات المحتملة وتوزيعها على مختلف الدورات، مثل المؤونات المتعلقة بالضمانات والمؤونات المتعلقة بمخصصات الإحالات على المعاش...إلخ.

– عدم إنضباط قواعد الإعتراف بالإيرادات، خاصة لبعض الأنشطة ذات الطبيعة الخاصة، وكيفية توزيعها على الدورات المالية، كما في حالة عقود الإنشاء.

أما فيما يخص قواعد التقييم، فإن المخطط المحاسبي الوطني يقضي بأن تقتضي الطرق التي يعتمدها المخطط المحاسبي الوطني بأن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالإعتماد أساس على القيمة التاريخية أو قيمة الشراء، أي تكلفة الشراء إذا كان الأمر يتعلق بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع الممنتجة من قبل المؤسسة نفسها، فتظهر في آخر الدورة المحاسبية عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد ان يتم تخفيض المجموع المتراكم للإهتلاكات والمؤونات من قيمتها التاريخية، إلا أنه يعاب على القيمة المحاسبية الصافية كونها لا تمثل فعلا القيمة الحقيقة للأصول، لأنها لا تأخذ بعين الإعتبار إلا تدني القيمة الناجم عن إستخدام الأصول المعنية ومرور الزمن، وتهمل جوانب إقتصادية ومالية أخرى تلعب كذلك أدوارا مهمة في التأثير على قيم الأصول، كإنخفاض قيمة النقود أو التضخم، وبالتالي تصبح المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالإعتماد على هذا المبدأ تفقد الكثير من مصداقيتها وقدرتها على الإفصاح عن الأوضاع الحقيقية للمؤسسة، لأن المحاسبة تعطي صورة غير حقيقية عن المؤسسة، التي تكون عناصر ذمتها مسجلة على أساس أسعارها الأصلية، مع إهمال تطور قيمها في المستقبل، وبالتالي يمكن أن

[1]– سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2010، ص 240.

يؤدي ذلك بالمستعملين للمعلومة المحاسبية إلى إتخاذ قرارات غير سليمة، بالرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية يتمتع بسهولة وإمكانية الفهم في تقييم أصول وإلتزامات المؤسسة، على أساس تكلفة الحيازة مع فرض ثبات قوة الشراء للوحدة النقدية المخصصة أساسا لهذا القياس، بإعتبار أن هذا القياس يقوم على عناصر مادية وموضوعية كأدلة للإثبات مثل الفواتير والعقود.[1]

4- النقائص المتعلقة ببنية المخطط وأقسامه:

توجد الكثير من النقائص في بنية المخطط المحاسبي الوطني ونذكر أهمها كما يلي:

4-1- غياب صنف المحاسبة التحليلية: لقد إعتمد معدو المخطط المحاسبي الوطني عند تصميمه على النموذج المبسط أي إعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، لذلك فقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني صنف المحاسبة التحليلية ولم يخصص لها أي صنف ضمن أصنافه، وقد ترك القرار في هذا الشأن للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي ترى أنه أكثر ملائمة لبنيتها ولحاجياتها بشكل يسمح بوضوح بـ:[2]

- حساب النكاليف وأسعار التكلفة؛
- إعداد ومراقبة الموازنات.

ويشكل هذا الإهمال تناقضا صريحا مع الأهداف العامة للمخطط المحاسبي الوطني، وعلى العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصبغة الإجبارية، لم يجبر المخطط المحاسبي الوطني المؤسسات على إستعمال المحاسبة التحليلية لذلك فإن المؤسسات الجزائرية قد أهملت تقريبا هاته الاداء الفعالة في التسيير.

4-2- غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمة : لقد تغافل المخطط المحاسبي الوطني عن الفصل بين كيفية معالجة وتسجيل بعض العمليات المهمة التي كان بعضها مطروحا على الساحة المهنية وقت إعداده، في حين لم يظهر البعض الآخر إلا في الآونة الأخيرة، ومن بين أهم هاته العمليات المنجزة في إطار عقد إيجار التمويل أو ما يعرف بالقرض الإيجاري هو طريقة حديثة لتمويل الإستثمارات يشكل بديلا عن طرق التمويل الأخرى وخاصة التقليدية منها، ويعرف بأنه " عقد من خلاله يلتزم أحد الأطراف (المستأجر) بالتسديد للطرف الأخر (المؤجر) سلسة من الدفعات الدورية التي مجملها يفوق ثمن الأصل موضوع العقد، وعادة هذه الدفعات تمتد لتغطي الجزء الأكبر من الحياة الإقتصادية للأصل المقتنى".[3]

لم يجدد المخطط المحاسبي الوطني كيفية معالجة هاته العملية سواء من جهة المستاجر أو من جهة المؤجر، رغم أنها أصبحت تشكل أداة تمويلية مهمة وعرفت إنتشارا كبيرا في الآونة الأخيرة.

---

[1]- عبد القادر لكحيل، مرجع سابق، ص 26.

[2]- صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص 65.

[3]- مصطفى بلمقدم وآخرون، **التمويل عن طريق قرض الإيجار كإستراتيجية لتغيير العمل المصرفي**، مداخلة مقدمة للملتقى دولي حول إستراتيجية الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 15-16 مارس 2005، ص ص 5-6.

5- الجرد الدائم:

لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، في حين أن الطريقة لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة إستعمال الجرد الدائم في المؤسسات.[1]

ثالثا: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

إن الإصلاحات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات، والتي تهدف إلى الإنتقال من النظام المخطط إلى نظام إقتصاد السوق من جهة، وبسبب العيوب والنقائص التي ظهرت عند تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، من جهة أخرى، فأصبح من الضروري على الجزائر القيام بإجراء إصلاح محاسبي يتكيف مع التطورات الوطنية والدولية وقد أوكلت هذه المهمة للمجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي وبتمويل من البنك العالمي.

1- أعمال المجلس الاعلى للمحاسبة:

بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 تم تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة بإعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وقد تكفل هذا المجلس بمهمة تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الإقتصاد الوطني وجعله أداة فاعلة للتسيير في متناول المؤسسات وقد شكل المجلس لجنة مختصة اوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط المحاسبي الوطني وأتبعت اللجنة المراحل التالية:[2]

- تشخيص وتقييم مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- اعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- صياغة نظام محاسبي جديد.

1-1- إستمارات تقييم المخطط المحاسبي الوطني: [3]

باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد إستمارات إستجواب إحتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط المحاسبي الوطني ويطلب الإجابة عليها. وقد أرسلت الإستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999 م، وقد تزامن ذلك مع إنشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما إنعكس على عدد الردود

[1]- فتيحة بكطاش، مرجع سابق، ص 146.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 147.

[3]- بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 71.

المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال إستمارة ثانية في جويلية من سنة 2000م، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين.

أ- إستمارة الإستبيان الأولي: اشتملت على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الإعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، أما الجزء الثاني من الإستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم.

ب- إستمارة الإستبيان الثانية: أما فيما يخص لإستمارة الإستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجداول حسابات النتائج والملاحق وكذلك بطرق التقييم.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن كلا الإستمارتين أولتا إهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه.

1-2- نتائج الإستبيانتين:

توصلت اللجنة المكلفة باصلاح المخطط المحاسبي الوطني في تقريرها التقييمي للإستبيانتين إلى النتائج التالية:[1]

- تخصيص جوانب في المشروع الجديد للمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد، شكل ومحتوى القوائم المالية الشاملة وتبسيطها؛
- إعادة تنظيم وإثراء مدونة الحسابات إستجابة لمتطلبات مستعملي المعلومة المحاسبية؛
- تخصيص حيز هام للمبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وقواعد سير الحسابات؛
- ضرورة أن تكون الملاحق مبسطة وثرية بالمعلومات، ومكملة للميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- إعادة النظر في هيكلة، عناوين ومحتوى بعض الأصناف وأقسام الحسابات؛
- النظر في طرق المحاسبة والتقييم عن البضائع، المواد الأولية والمنتجات، ونظام الجرد الخاص بها؛
- وجوب الأخذ بعين الإعتبار المعايير والممارسات المحاسبية الدولية.

1-3- خيار مراجعة المخطط الوطني للمحاسبة:

على ضوء الإجابات المقدمة، إختارت لجنة المخطط الوطني للمحاسبة مراجعة المخطط وعدم تغييره، بحيث إستندت اللجنة في قرارها بعدم تغيير المخطط، حتى لا يتم التأثير على الممارسة المحاسبية، وكذلك بالنظر لإرتفاع تكلفة الإصلاح المحاسبي.[2]

[1]- عبد القادر بكحيل، مرجع سابق، ص 28.

[2]- نفس المرجع سابق، ص 29.

1-4- تقديم أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني:

قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000م بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الإقتراحات التي خلصت إليها لغرض اخذها بعين الإعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية.

2- أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين:

توقفت أعمال لجنة المخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001، ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي محل مناقصةّ، ثم إثرها قيام المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بمهمة الإصلاح بتمويل من البنك العالمي، وبعد دراسته للمخطط الوطني للمحاسبة، قام فوج العمل التابع للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتقديم ثلاثة (03) مقترحات لإصلاحه، وقدمها للمجلس الوطني للمحاسبة الجزائري من أجل إختيار المقترح الأمثل،[1] وكانت المقترحات الثلاثة كما يلي:[2]

- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة بشكله الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية، لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الإقتصادي والقانوني في الجزائر.
- الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة ببنيته وهيكله، مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.
- إعداد نظام محاسبي إستنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

3- خيار إصلاح المخطط الوطني للمحاسبة:

بعد تقديم المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي لمقترحاته الثلاثة، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري بعد دراستها من طرف الهيئات التابعة له بإختيار المقترح الثالث[3]، وذلك بإعتماد المجلس على إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط الوطني للمحاسبة بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي، المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من مختلف الجوانب، لاسيما القوائم المالية، الإطار التصوري، المصطلحات والتعاريف، المستعملين للمعلومة، المبادئ المحاسبية، وقواعد التسجيل والتقييم.

ويعبر هذا الإختيار عن تغير جذري مقارنة بالمخطط للمحاسبي الوطني، بالتوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية **(IAS/IFRS)**، المعترف بها دوليا والمطبقة في دول عديدة من العالم من بينها دول الإتحاد الأوروبي.

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 30.

[2]- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، مرجع سابق، ص 173.

[3]- عبد القادر بكحيل، مرجع سابق، ص 30.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وحسب المادة السادسة من القانون رقم (07-11) " يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية والمعترف بها عامة"، ويعتبر الإطار المفاهيمي أساس أي نظام محاسبي، حيث يقدم المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وتقديم القوائم المالية ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.

أولا: تعريف النظام المحاسبي ومجال تطبيقه

لقد عرفت المادة الثالثة من القانون رقم (07-11) الصادر بتاريخ 2007/11/25 " المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني او تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وتنص المادة الرابعة من نفس القانون هلى ما يلي:" تلتزم الكيانات الآتية على مسك محاسبة مالية وهي:[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ثانيا: المبادئ المحاسبية

المبادئ المحاسبية هي عبارة عن قواعد عرفية تطورت مع الزمن وتتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية، وقد تبنى النظام المحاسبي المبادئ المحاسبية المعترف بها والتي تحظى بقبول عام وأهمها ما يلي:

1- محاسبة التعهد (الإلتزام):

تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام، عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها[3]، وهذا يعني أن تسجل

---

[1]- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، **المتضمن للنظام المحاسبي المالي**، ج ر، العدد 74، ص 04.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 03.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008 ، **المتضمن لأحكام تطبيق القانون** 07-11، المادة 106، العدد 27 ، ص 11.

العمليات والأحداث وقت حدوثها دون إنتظار وقت التسديد أو القبض المادي.

2- إستمرارية الإستغلال:

تعد القوائم المالية على أساس إستمرارية الإستغلال، بإفتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات، والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في إستمرارية الإستغلال تكون مبنية ومبررة في ملحق،[1] ويعني ذلك ألا تكون للمؤسسة عند إعداد قوائمها المالية أي رغبة أو ضرورة لإنهاء أنشطتها في المستقبل القريب، ومن أهم النتائج المترتبة عن تبني هذا المبدأ: [2]

- تقيم الأصول بأنواعها على أساس التكلفة التاريخية، فالأصول الثابتة تقيم على أساس سعر التكلفة ناقص تكلفة الإستعمال لهذه الأصول (الإهتلاك)، والأصول المتداولة تقيم بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

- الإلتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديون تستحق الدفع في المستقبل، أي في التاريخ المحدد للسداد وهو ما يؤكد فكرة إستمرارية الكيان في نشاطه.

- فكرة إستمرارية الكيان في نشاطه يؤكد مفهوم قدرة الكيان على تحقيق الأرباح في المستقبل، لذلك فإنه عند الرغبة في تقييم عناصر ذمة الكيان في نهاية السنة نكون امام حلين، إما أن يكون الكيان في وضعية عسر مالي خطير وفي هذه الحالة يتم تقييم إستثمارات المؤسسة ومخزوناتها بالقيمة المحتملة للتصفية أو أن يكون الكيان في حالة مالية جيدة وفي حالة إستمرار النشاط وفي هذه الحالة تقيم نفس العناصر السابقة بقيمة منفعتها.

3- القابلية للفهم:

تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية ان تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الإقتصادي والمحاسبي وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني قصير نسبيا.[3]

4- الدلالة (الملاءمة):

وهو ما يعني ان المعلومة المحاسبية لابد أن تؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدميها، بحيث تسمح لهم بتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى أن تكون البيانات المالية مفيدة في تقييم الوضعية الحالية للوحدة والتنبؤ بالأحداث المستقبيلية، بما يساعد على رسم صورة للفرص والمخاطر التي يواجهها المستثمرون الحاليون والمرتقبون وكل المستعملين الآخرين للقوائم المالية.[4]

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 11.

[2]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 104.

[3]- جمال العشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص 13.

[4]- سفيان بن بلقاسم، مرجع سابق، ص 66.

5- المصداقية:

تكون المعلومة ذات مصداقية إذا كان خالية من الأخطاء والغموض ويجب أن يتوافر فيها الميزات التالية:[1]

- **الصورة الصادقة:** على المعلومة أن تقدم الصورة الصادقة للأحداث التي وقعت خلال الفترة.

- **تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني:** على أن إظهار العمليات والأحداث وتسجيلها حسب حقيقتها الإقتصادية وليس فقط حسب شكلها القانوني.

- **الحياد:** ينبغي إظهار المعلومة بكل حياد بحيث لا يؤثر هذا على متخذ القرار في إصدار حكم في إتجاه محدد مسبقا.

- **الحذر:** أخذ الإحتياطات اللازمة عند إعداد تقديرات في حالات اللايقين وعدم المبالغة بالزيادة والنقصان في قيم الأصول والإيرادات وفي قيم الخصوم والأعباء.

- **الشمولية:** ينبغي أن تكون المعلومة المالية الظاهرة في القوائم المالية شاملة ووافية ما أمكن، أخذا في الحسبان الأهمية النسبية والتكلفة.

وقد نصت المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 " أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن إحترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية ونجاعة الكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية".[2]

6- القابلية للمقارنة:

نعني بمعلومة أنها قابلة للمقارنة عندما يتم إعدادها وعرضها بصفة متجانسة حتى يسمح لمستخدمي القوائم المالية من إجراء مقارنات ذات دلالة بين قوائم مالية لفترة معينة وقوائم مالية لفترات مالية أخرى سابقة لنفس الكيان، أو مقارنة القوائم المالية لكيان معين بقوائم مالية لكيانات أخرى من أجل إتخاذ القرارات المتعلقة بالإستثمار والتمويل او التعرف على المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة، ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها وفقا لمفهوم الثبات والإتساق لكافة السياسات وطرق التقييم والبدائل المحاسبية وأي تغيير يجب الإفصاح عنه.[3]

---

[1]- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص 38.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص13.

[3]- خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 55.

- التكلفة التاريخية:

طبقا لهذا المبدأ يتم قياس تكلفة الأصول بمقدار التضحيات الإقتصادية أو المبالغ الفعلية التي دفعتها المؤسسة لإقتناء هذه الأصول بالقيم المثبتة في المستندات المؤيدة[1]، وقد نصت المادة (16) من المرسوم 08-156 على: "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، عل أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة ".[2]

8- أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني:

نصت المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 على هذا المبدأ بقولها: " تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني"،[3]ولم يكن هذا المبدأ معمولا به في الجزائر فيما قبل، حيث كانت الممارسات المحاسبية تضبط إستنادا للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج عنها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الإستثمارات) عن طريق القرض الإيجاري، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الإستثمار في الملحق، وتبني هذا المبدأ يعالج هذا الإشكال بتسجيل الإستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الإيجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان، وتسجل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم.[4]

ثالثا: تنظيم المحاسبة

ينص القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي من المادة 10 إلى 24 التي تنظم المحاسبة، على ما يلي: [5]

- يجب أن تستوفي المحاسبة إلتزامات الإنتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية المسك المحاسبي ومعالجة المعلومات ورقابتها والإفصاح عنها. حيث تحدد الهيئة الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء؛

- كل العمليات بالعملات الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية وفقا للشروط المحددة في المعايير المحاسبية؛

- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري)؛

---

[1]- حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2012، ص 08.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص12.

[3]- نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[4]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 110.

[5]- القانون رقم 07-11، المادة 10، مرجع سابق، ص 4.

– تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، بحيث يعكس الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛

– تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ " القيد المزدوج " وبدون مقاصة؛

– تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛

– تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.؛

– تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات إبتداءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛

– دفتر اليومية ودفتر الجرد يجب أن يكون مرقم وموقع من طرف رئيس محكمة؛

– تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي حيث يشترط في مسك المحاسبة حسب هذا الأخير، أن تلبي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية وسهولة إسترجاع المعطيات.

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

بعد قانون النظام المحاسبي المالي صدرت عدة قرارات ومراسيم وتعليمات توضح كيفيات التطبيق وتبين المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب إتباعها والقوائم المالية الواجب نشرها.

أولا: القانون رقم 07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

إشتمل القانون على سبعة فصول إحتوت على الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية، واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبة المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية بإعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (تفسير). واحال هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين

[1]– مداني بن بلغيث، **تسيير الإنتقال نحو NSCF**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول لكلية العلوم الإقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول **NSCF** في ظل المعايير الدولية تجارب: تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص 2.

الذي نص عليه التنظيم.[1]

أما بالنسبة للكشوف أو القوائم المالية فقد ألزم القانون الكيانات عدا الكيانات الصغيرة بضرورة إعداد سنويا على الأقل كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة والملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة على الميزانية وحساب النتائج[2]، وقد نص القانون على ضرورة أن توفر كل هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع السنة المالية السابقة.

وقد تأجل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 1 جانفي 2010 م بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009 م دون أي تبرير أو عرض للأسباب والحيثيات التي كانت وراء عملية التأجيل.

كما تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط الآتية:

- المادة رقم 05: تعالج المحاسبة المالية المبسطة؛
- المادة رقم 07: تناول الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المادة رقم 08: حول المعايير المحاسبية؛
- المادة رقم 09: حول مدونة الحسابات مضمونها وقواعد الحسابات؛
- المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي؛
- المادة رقم 24: حول مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- المادة رقم 25: حول محتوى وطرق إعداد القوائم المالية؛
- المادة رقم 30: حول الحالات الإستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية إثنى عشر (12) شهرا؛
- المادة رقم 36: حول شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- المادة رقم 40: كيفيات أخذ تغيرات التقدير والطرق المحاسبية بعين الإعتبار ضمن القوائم المالية.

ثانيا: المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11

تطبيقا لأحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 26 ماي 2008، الذي حدد هدف المحاسبة في إجراء المقارنات الدورية وتقدير تطور المؤسسة بهدف إستمرارية نشاطها في المستقبل.[3]

إحتوى هذا المرسوم على 44 مادة تضمنت كيفية تطبيق القانون 07-11، مع إعطاء شرح مفصل ومعلومات وافية تخص العناصر الآتية:

---

[1]- بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 77.

[2]- القانون 07-11، المادة 25 ، مرجع سابق، ص 5.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مرجع سابق، ص 11.

- الإطار التصوري للمحاسبة؛
- تغيير التقديرات المحاسبية؛
- فرضيات المحاسبة والخصائص النوعية للمعلومات المالية؛
- المبادئ المحاسبية؛
- القوائم المالية؛
- تعريف وشرح عناصر القوائم المالية.

كما تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم وقواعد التقييم والمحاسبة، معايير ذات صفة خاصة.

ولقد تضمن هذا المرسوم كذلك ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.

ثالثا: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

جاء هذا القرار ليبين كيفية تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المذكور سابقا، والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي. حيث يحدد الملحق الأول قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ويحدد الملحق الثاني نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، أما الملحق الثالث فيتضمن معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.[1]

وقد تطرق القرار لمختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة في المؤسسة، من خلال أربعة أبواب، احتوت بدورها على عدة أقسام وفصول فرعية:

الباب الأول: قواعد تقييم الأصول، الأعباء والنواتج وإدراجها في الحسابات؛

الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛

الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها؛

الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

رابعا: القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال

[1]- القرار رقم 08-71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، المواد رقم 2،3، 4، الجريدة الرسمية رقم 19 صادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 3.

سنتين ماليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي:[1]

1- بالنسبة للنشاط التجاري:

- رقم الأعمال: 10 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال: 6 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

3- بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

- رقم الأعمال: 3 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

خامسا: المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 الذي تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في ست وعشرين (26) مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير وإستغلال هذه البرامج،[2] وتطبيق أحكام هذا المرسوم على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق القانون 07-11 المذكور سابقا عند ما تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي، عندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة.[3]

سادسا: التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

جاءت هذه التعليمة لتوضح الطرق والإجراءات الواجب إتخاذها للإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وقد تضمن هذه التعليمة مختلف التغيرات والمفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الإنتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها إستنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب:[4]

---

[1] - القرار رقم 08-72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 **المتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، المادة 02، العدد 19، 2008 ، ص 03.

[2] - مداني بن بلغيث، **تسيير الإنتقال نحو NSCF**، مرجع سابق، ص 5.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009، **المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي**، المادتان رقم 1 و2، ج ر العدد 21، الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009، ص 4.

[4] -Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 **portant premiére application du systémé comptable financier** 2010, p 3.

– إعداد ميزانية إفتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد؛

– الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الإنتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة؛

– الأخذ بالإعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي؛

– إستبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛

– إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009؛

– إستثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛

– التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية.

أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي وإختتمت التعليمة بالتاكيد على أن الإحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الإنتقال نحو النظام المحاسبي الجديد، مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الإنتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.[1]

سابعا: مذكرات منهجية وآراء صادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة

من أجل تفصيل أكثر حول تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة إجراءات الإنتقال للنظام المحاسبي المالي وتطبيقه أول مرة في 2010، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة عذة مذكرات منهجية، تضمنت شروحات حول التسجيلات المحاسبية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق، وذلك لمختلف العناصر الموضحة فيما يلي:[2]

– مذكرة منهجية رقم 01 مؤرخة في 19 أكتوبر 2010، توضح كيفية تطبيق التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009؛

– مذكرة منهجية رقم 02 مؤرخة في 28 ديسمبر 2010، تخص التثبيتات المعنوية؛

[1] – Idem, p 6.

[2]– الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/regement.asp اطلع عليه بتاريخ 2017/04/30.

- مذكرة منهجية رقم 03 مؤرخة في 28 ديسمبر 2010، تخص المخزونات؛
- مذكرة منهجية رقم 04 مؤرخة في 20 مارس 2011، تخص التثبيتات العينية؛
- مذكرة منهجية رقم 05 مؤرخة في 26 مارس 2011، تخص منافع الموظفين؛
- مذكرة منهجية رقم 06 مؤرخة في 5 ماي 2011، تخص الأعباء والنواتج خارج الإستغلال وحسابات تحويل الأعباء الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة؛
- مذكرة منهجية رقم 07 مؤرخة في 24 ماي 2011، تخص العقود طويلة الأجل؛
- مذكرة منهجية رقم 08 مؤرخة في 7 جوان 2011، تخص الأصول والخصوم المالية.

كما يصدر المجلس الوطني للمحاسبة دوريا، آراء وإشعارات حول عدة مسائل محاسبية، منها ما يلي:

- إشعار خاص بالضرائب المؤجلة، صادر بتاريخ 10 جوان 2010؛
- إشعار خاص بمنافع الموظفين، صادر بتاريخ 23 أفريل 2013؛
- إشعار خاص بمحاسبة الضرائب على النتيجة الجبائية المجمعة، صادر بتاريخ 17 أفريل 2013؛
- إشعار حول مشاركة العمال في الربح، صادر بتاريخ 11 مارس 2013.

ثامنا: الإشعار رقم 89 المؤرخ في 10 مارس 2011، المتضمن مدونة وقواعد سير الحسابات وعرض الكشوف المالية لمؤسسات التأمين وإعادة التأمين

يحتوي هذا الإشعار الصادر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، على خمس مواد وملحق، ويتمثل موضوعه في تحديد مخطط الحسابات والقوائم المالية والقواعد المحاسبية لشركات التأمين وإعادة التأمين حيث يحتوي الملحق الأول على الترتيبات الخاصة بقواعد وطرق التسجيل المحاسبي والتقييم، ومدونة الحسابات وطريقة سيرها لشركات التأمين وإعادة التأمين، أما الملحق الثاني فيتضمن نماذج القوائم المالية الواجب إعدادها، إضافة إلى معجم للمصطلحات المستعملة.[1]

تاسعا: مرسوم تنفيذي رقم 14-106 مؤرخ في 12 مارس 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة

يهدف هذا المرسوم الذي يحتوي على ست مواد، إلى وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى مسيري المؤسسات العمومية للصحة، الذي يحتوي على مدونة حسابات وقواعد سيرها وكذا كشوف مالية، زيادة على مسك محاسبة عامة تقيد فيها العمليات المتعلقة بالوضعية المالية والذمة المالية والخزينة، ومسك موازنة ومحاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة.[2]

[1] – Conseil National de la Comptabilité, Avis N° 89, **portant plan et régles de fonctionnement des comptes et presentation des états financiers des entités d'assurances et /ou de reassurances**, Alger, 2011, pp 1-2.

[2]– عبد القادر بكحيل، **النظام المحاسبي المالي ومدى تأثره على دعم الشفافية والإفصاح لبورصة الجزائر**، مرجع سابق، ص 71.

عاشرا: قوانين المالية، الضرائب والتجارة

يلجأ المشرع عادة إلى قوانين المالية السنوية والتكميلية لإجراء تعديلات أو إضافات لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي، وتتعلق في أغلبها بالعناصر التي لها علاقة بالضرائب المباشرة، مثل كيفية إختيار طريقة الإهتلاك، الإيجار التمويلي والإعانات. فعلى سبيل المثال تضمنت المادة الثامنة من قانون المالية لسنة 2010 تعديل المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بتحديد المبلغ الأدنى للتسجيل ضمن التثبيتات، والذي يجب أن يتجاوز مبلغ 30.000 دينار خارج الرسم، وتسجيل العناصر ذات القيمة الضعيفة التي تقل عن هذا المبلغ ضمن الأعباء، حيث أشار إلى ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ولكن لم يحدد الحد الأدنى للمبلغ.[1]

كما يمكن أن يتم اللجوء للقانون التجاري في إضافة بعض التعديلات، ويشار هنا إلى أنه في فترة سابقة عندما كان المخطط الوطني للمحاسبة مطبقا، ومن أجل تكييفه مع تجميع الحسابات، تم تعديل المادة 732 من القانون التجاري بموجب الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، من أجل وضع إطار قانوني للحسابات المجمعة التي تعدها الشركات القابضة، وفق المادتين 732 مكرر 3 و732 مكرر 4.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 14-106 مؤرخ في 12 مارس 2014، **المتضمن لوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة**، المواد رقم 1، 2، 3، 4، ج ر العدد رقم 15، الصادر بتاريخ 19 مارس 2014، ص 9.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم والإدراج في الحسابات

حدد النظام المحاسبي المالي المفاهيم للأصول والخصوم والأعباء و النواتج، و وضع شروط و قواعد لتقييم و إدراج هذه العناصر في الحسابات، وتعالج بعض الحالات الخصة للتقييم و التحليل المحاسبي

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لقواعد الإدراج والتقييم

حدد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للإدراج والتقييم في الحسابات لعناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء.

أولا: مفاهيم حول الأصول والخصوم والنواتج والأعباء

حدد النظام المحاسبي المالي من خلال ما ورد في القانون 07-11 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي لكل من الأصول، النواتج، الأعباء ونتيجة الدورة الصافية من خلال مواد المرسوم التنفيذي 08-156، وفيه: [1]

1- الأصول:

الأصول هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع إقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع إقتصادية للكيان. ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أن الأصول التي يستأجرها الكيان لهدف ما تعتبر ضمن عناصر الأصول وتدرج في الميزانية، وتنقسم الأصول إلى:

- أصول غير جارية؛
- أصول جارية؛

فرقت المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بين الأصول الجارية وغير الجارية بقولها " تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، وأما الأصول التي ليس لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية " وتحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي:

- الأصول الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية إحتياجات الكيان، مثل الأموال العينية الثابتة أو الأموال المعنوية؛
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال إثني عشر (12) شهرا إبتداء من تاريخ الإقفال.

أما الأصول الجارية فتحتوي على ما يأتي:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الإستغلال العادية؛
- الأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال إثني عشر شهرا؛

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156، المواد من 20 إلى23، مرجع سابق، ص 13.

– السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع إستعمالها لقيود.

2– الخصوم:

الخصوم هي الإلتزامات الراهنة للكيان الناجمة عن أحداث إقتصادية ماضية والتي يتمثل إنقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع إقتصادية، إذا فالخصوم تشمل الإلتزامات الحالية التي تقع على عاتق الكيان والناتجة عن الأحداث الإقتصادية الماضية والتي يتم الوفاء بها مقابل نقصان في الموارد التي من المنتظر أن تحقق للكيان منافع إقتصادية، وتنقسم الخصوم إلى:

– خصوم غير جارية؛

– خصوم جارية؛

فرق المشرع الجزائري بين الخصوم الجارية وغير الجارية من خلال ما جاء في الفقرة الثانية من المادة 22 من المرسوم التنفيذي 08–156: تصنف الخصوم خصوما جارية عندما: [1]

– يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية؛

– يجب تسديدها خلال إثني عشرة (12) شهر الموالية لتاريخ الإقفال؛

– وتصنف باقي الخصوم خصوما غير جارية.

كما جاء في الفقرة الثانية من المادة 23 من المرسوم التنفيذي 08–156، الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الإثني عشر (12) الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان:

– إستحقاقها الأصلي أكثر من إثني عشر (12) شهرا؛

– الكيان ينوي إعادة تمويل الإلتزام على المدى الطويل؛

– وكانت هذه النية مؤكدة بإتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

3– النواتج (الإيرادات):

تتمثل نواتج السنة المالية في تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم نتيجة نشاط الكيان، كما تشمل إستعادة خسائر القيمة والإحتياطات، إذا النواتج هي منافع إقتصادية أو مداخيل حققها الكيان نتيجة نشاطه خلال الدورة المحاسبية وتظهر في شكل زيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم.

4– الأعباء:

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور أو إرتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو

[1]– نفس المرجع السابق، المادة 22، ص 13.

الإحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل إنخفاضا في المنافع الإقتصادية أثناء الدورة المحاسبية، ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج:

- الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم ⟸ نواتج أو إيرادات.
- النقصان في الأصول أو الزيادة في الخصوم ⟸ أعباء

5- النتيجة الصافية:

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج، وتكون النتيجة الصافية ربحا عندما يكون هناك فائض في النواتج مقارنة بالأعباء وخسارة في الحالة العكسية.

- النتيجة الصافية = النواتج – الأعباء.
- النواتج > الأعباء ⟸ النتيجة الصافية ربح.
- النواتج < الأعباء ⟸ النتيجة الصافية خسارة.

ثانيا: إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات

تدرج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الحسابات عندما تكون لها كلفة أو قيمة يمكن تحديدها بطريقة صادقة، ومن المحتمل أن تعود منها أو عليها منافع إقتصادية مستقبيلة، فلم يعد عامل ملكية عناصر الذمة المحدد الرئيسي في إدراج هذه الأخيرة في الميزانية **(PCN)**، بل أصبح الشرط الأساسي للإدراج هو أن هذه العناصر يمكن تقييمها ومن المنتظر أن تحقق منافع إقتصادية مستقبيلة، وعليه يجب إدراج عناصر الأصول التي يسيطر عليها الكيان ولا تمتلكها كالأصول التي يتحصل عليها الكيان عن طريق القرض الإيجاري أو عن طريق الكراء.

يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما:[1]

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة إقتصادية مستقبيلة مرتبطة بالكيان؛
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

إن المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتوجات والأعباء كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقيد في المحاسبة، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في ملحق.

- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع السلع مدرجة في الحسابات عند توفر الشروط الآتية:
- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع العامة لملكية السلع؛

[1]- القرار رقم 08-71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 06.

– أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما عادة على المالك بصورة صادقة ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛

– أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛

– أن يكون من المحتمل أيلولة منافع إقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛

– أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق لا تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في أرض الوطن؛

– يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب إستلامه في تاريخ إبرام المعاملة؛

تتمثل المنتوجات الناتجة عن إستعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في الآتي:

– فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المستعمل؛

– إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم إكتسابها تبعا للإتفاقات المبرمة؛

– حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص؛

– يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الإحتمال تكوين إحتياطات؛

– تحول الإحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها؛

– في حالة إفتراض حدث له علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويثبت حصوله بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية، فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة؛

– يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج منفعة إقتصادية مستقبيلة، أو كانت هذه المنافع الإقتصادية المستقبلية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل، أو توقفت عن موافقة هذه الشروط؛

ثالثا: قواعد عامة للتقييم

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم، وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى: [1]

* القيمة الحقيقة (الكلفة الراهنة)؛

* قيمة الإنجاز؛

[1]– نفس المرجع السابق، المادة 1.112، ص، ص 06–08.

* القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

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

* بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛

* بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛

* بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقة في تاريخ دخولها؛

* بالنسبة إلى السلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛

* بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.

– تساوي تكلفة شراء أصل، سعر الشراء الناتج عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي غير القابلة للإسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الإستخدام.

تشكل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المعماريين والمهندسين مصاريف مقدمة بشكل مباشر.

تستثني من كلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة، والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ إيقاف الجمع لتكاليف الدخول) وإستخدامه بقدرته العادية.

– تساوي تكلفة سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

– تستبعد الأعباء المرتبطة بالإستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

– يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

– تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية:

* ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج؛

* القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به؛

في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية؛

وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة **(UGT)** هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات إستقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه النقطة.

– عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة.

– تثبت خسارة قيمة أي أصل بإنخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات.

– يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها إنخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل.

– يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية.

وحينئذ، يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

– وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات بإعتبارها أصلا، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في النقاط 20– 121 إلى 27– 121 فيما يخص إعادة التقييم، يتم إدراج عملية التثبيت العيني والمعنوي في الحسابات بكلفة منقوصة من مجموع كل من الإهتلاكات والخسارة في القيمة.

والجدول الآتي يوضح قيمة قياس عناصر الأصول:

الجدول رقم (2.2) : أساس قياس عناصر الأصول

الأصل	أساس القياس
النقدية	القيمة الجارية
حسابات المدينين	القيمة المتوقعة مستقبلا
الأوراق المالية القابلة للتسويق	القيمة العادلة أو التكلفة المستنفدة
المخزون	القيمة الجارية أو التاريخية
الإستثمارات	القيمة العادلة أو التكلفة المستنفدة
العقارات والآلات والمعدات	القيمة التاريخية معدلة بالإهتلاك

المصدر: ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، سنة 2006، ص 271 .

المطلب الثاني: قواعد التقييم والإدراج في الحسابات لعناصر الأصول والخصوم

حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج كما أعطى مدونة للحسابات تشكل بنية النظام المحاسبي المالي، وحدد قواعد الإدراج وسير الحسابات وعالج القواعد الخاصة للإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم، كما تطرق للقواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدمجة والمجمعة وهي: [1]

أولا: قواعد التقييم والإدراج لعناصر الأصول

1- التثبيتات العينية والمعنوية:

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الإستعمال لأغراض إدارية، والذي من المنتظر أن يستعمل إلى ما بعد السنة المالية، أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان مثل المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية، رخص الإستغلال، الإعفاءات ورخص تنمية الحقول المنجمية الموجهة للإستغلال التجاري.

تقيم وتدرج التثبيتات العينية والمعنوية في الحسابات كأصول وفقا للقاعدة العامة للتقييم والإدراج إذا كان من المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع إقتصادية مستقبلية ومن الممكن تقييم تكلفتها بصورة صادقة، مع مراعاة الأحكام والقواعد الآتية:

- لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات العناصر ذات القيم الضعيفة، وتعتبر كما لو كانت مستهلكة تمام في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها؛
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية في الحسابات في شكل تثبيتات إذا كان إستعمالها

[1]- نفس المرجع السابق، المواد من 1.121 إلى 3.126، ص، ص 08-18.

مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعتزم إستخدامها لأكثر من السنة المالية الواحدة؛

– تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الإنتفاع بها مختلفة أو توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛

– تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الإقتصادية المستقبلية لأصول أخرى، قياسا بما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم إستخدامها؛

– تدرج التثبيتات في الحسابات بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، والمتمثلة بتكلفة الإقتناء ومصاريف النقل والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، أو تكلفة الإنتاج والمتمثلة في تكلفة العتاد وتكلفة اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى بالنسبة للتثبيتات التي ينتجها الكيان لنفسه؛

– تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند إنقضاء مدة الإنتفاع أو تكلفة التجديد إلى كلفة إنتاج أو إقتناء التثبيت المعني إذا كان التفكيك أو التجديد يشكل إلتزام على الكيان؛

– تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل النفقات الملحقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات حسب طبيعتها في شكل أعباء السنة المالية المستحقة، إذا كانت تمكن من إسترجاع مستوى الأصل أو إذا كانت ترفع من قيمته المحاسبية ومن المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع مستقبلية تفوق المستوى الحالي لنجاعته؛

– تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كل على حدى حتى لو تم إقتناؤها معا، فالبنايات هي أصول قابلة للإهتلاك بينما الأراضي فهي أصول غير قابلة للإهتلاك؛

– تشكل نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها؛

– تدرج العقارات في الحسابات الأولية بإعتبارها تثبيت عيني، ويمكن القيام بتقييمها مع نهاية كل سنة مالية إما بتكلفتها التاريخية منقوصا منها مجموع الإهتلاكات أو بتكلفتها السوقية، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات إلى حين خروجها أو تغيير وجهة تخصيصها، وفي حالة إختيار طريقة التكلفة السوقية تدرج الخسائر أو الفوائد الناجمة عن تغيير القيمة الحقيقة للعقار في الحسابات ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– تقيم الأصول البيولوجية في الحسابات لإدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ كل إقفال بقيمتها الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في حالة البيع، وإذا لم يتم تقييم القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم التقييم بكلفتها منقوص منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، وتدرج الخسائر والأرباح الناجمة عن تغيير القيمة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية؛

– يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية التي يحددها مسبقا بمبلغها المعاد تقييمه منقوص منه الإهتلاكات، بعد إدراجها الأولي بإعتبارها أصلا بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، وتتم عملية إعادة التقييم بإنتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت العيني إختلافات كبيرة، ويصحح مجموع الإهتلاكات في تاريخ التقييم مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل؛

– إذا إرتفعت القيمة المحاسبية للأصل عند إعادة تقييمه، فإن الزيادة تسجل في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان (فارق إعادة التقييم)، وإذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى لنفس الأصل سلبية أدرجت سابقا كعبء يتم إدراجها كنواتج، أما إذا إنخفضت فإن هذه الخسائر تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم التي سبق إدراجها في الحسابات كرؤوس أموال خاصة للأصل، ويقيد الرصيد السلبي المحتمل كعبء؛

– الإهتلاك هو التوزيع المنتظم لقيمة الأصول على مدار عمرها الإقتصادي، وهو إستهلاك للمنافع الإقتصادية للأصول العينية والمعنوية، ويحتسب كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، وهناك ثلاث طرق لحساب أقساطه وهي الطريقة الخطية والطريقة المتزايدة والمتناقصة، ويفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عام وإذا كان العكس فيجب على الكيان تقديم كل المعلومات الخاصة بهذا التثبيت في ملحق الكشوف المالية؛

– يحذف أي تثبيت معنوي أو عيني من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عند وضعه خارج الإستغلال بصورة دائمة، وتحدد الأرباح والخسائر المتأتية عن طريق الفارق بين نتيجة الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية، وتدرج في الحسابات كنواتج في حسابات النتائج.

2– التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية):

التثبيت المالي هو أصل يمثل ديون مستحقة يجب سدادها في أجل سنة واحدة أو سندات أو قيم مماثلة قرر الكيان الإحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة، وتظهر التثبيتات المالية في الميزانية على أنها أصول مالية غير جارية وتأخذ إحدى الأشكال الآتية:

– سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيد للكيان ويسمح له بممارسة نفوذه على الشركات التي تصدر السندات أو يمارس الرقابة عليها؛

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لأن توفر للكيان مردودية مرضية على المدى الطويل، دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛

–السندات المماثلة الأخرى التي تمثل أقساطا من رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها، أو ينوي الإحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

– القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان، والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.

وتدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غبر الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي إقتناءها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة، مع مراعاة الأحكام والقواعد الآتية:

– تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها الحقيقية بما فيها مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة والمصاريف البنكية؛

– تسجل في الحسابات الدائنة للكشوف المالية الفردية المشاركات في فروع المؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة والتي لم يتم حيازتها لغرض التنازل عنها في المستقبل القريب بتكلفتها المهتلكة، وتخضع عند تاريخ إقفال السنة المالية لإختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة؛

* التكلفة المهتلكة للأصول = قيمة الأصل المالي عند الإدراج _ التسديدات + الإهتلاكات _ خسائر القيمة أو الديون المعدومة (غير القابلة للتحصيل).

* الإهتلاكات = المبلغ الأصلي _ المبلغ عند الإستحقاق.

– تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية المتمثلة في:

* السندات التي تم تسعيرها ⟸ السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.

* السندات التي لم يتم تسعيرها ⟸ بقيمتها التفاوضية المحتملة.

ويدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل إرتفاع أو إنخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أمول خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية.

– يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان حتى حلول أجل إستحقاقها بتكلفتها المهتلكة.

وتخضع لإختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة وفقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

– في حالة التنازل الجزئي عن التوظيفات المالية يتم تقييم الجزء المحتفظ به بالتكلفة المتوسطة المرجحة.

3– المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

تمثل المخزونات أصولا وتأخذ إحدى الأشكال الآتية:

– منتجات يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستغلال الجاري.

– منتجات نصف مصنعة أو قيد التصنبع بقصد مماثل.

– مواد أولية ولوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

تصنف الأصول في شكل مخزونات (أصول جارية) أو تثبيتات (أصول غير جارية) على أساس وجهتها وإستعمالاتها في إطار نشاط الكيان، وتدرج وتقييم المخزونات وفقا للقواعد العامة لتقييم وإدراج الأصول مع مراعاة ما يأتي:

– تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية، وتشمل تكلفة الشراء (سعر الشراء + مصاريف الشراء)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين، الأعباء المباشرة وغير المباشرة)، المصاريف العامة (المصاريف المالية) والمصاريف الإدارية المنسوبة له بشكل مباشر، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكلفة الحقيقية أو التكلفة الموحدة القياسية (تكاليف محددة مسبقا) والتي يتم مراجعتها بإنتظام تبعا للتكاليف الحقيقية؛

– عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول؛

– في حالة ما إذا كان أي تقييم على أساس التكاليف ينجر عنه قيودا بالغة الإفراط أو غير قابلة للتحقيق، فإن المخزونات من غير التموينات تقيم بتطبيق تخفيض يتناسب مع هامش الربح الذي يطبقه الكيان عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية؛

– تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافي (سعر البيع المقدر _ تكلفة التسويق) عملا بمبدأ الحيطة والحذر، وتدرج خسائر القيمة في حساب النتائج كعبء؛

– تقيم المخزونات عند خروجها من المخزون أو عند الجرد إما بطريقة الصادر أولا وارد أولا **(FIFO)** أو بالسعر المرجح؛

– تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كنواتج أو أعباء.

ثانيا: قواعد التقييم والإدراج لعناصر الخصوم

1– الإعانات:

الإعانات العمومية هي عملية تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد بفعل إمتثاله للشروط المرتبطة بأنشطته الماضية أو المستقبلية، وتدرج الحسابات الخاصة بالكيان وفقا لما يأتي:

– تدرج الإعانات كنواتج في حساب النتائج للسنة المالية أو لعدة سنوات حسب وتيرة التكاليف التي تلتحق بها والمفترض بالإعانة تعويضها، والإعانة المرتبطة بالتثبيتات أو الأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كنواتج حسب ما يتناسب وقسط الإهتلاك المحتسب، أما الإعانة فتشكل نواتج مؤجلة في عرض الميزانية؛

– تدرج الإعانات الموجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر التي حصلت سابقا والتي تشكل دعما ماليا غير مرتبط بتكاليف في الحسابات كنواتج في تاريخ إكتسابها؛

– تدرج الإعانة الموجهة لتمويل تثبيت غير قابل للإهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها هذا التثبيت غير قابل للتصرف، وفي حلة عدم وجود شرط عدم القابلية للتصرف فتسجل الإعانة في شكل نواتج على مدى 10 أعوام حسب الطريقة الخطية؛

– لا تدرج الإعانة العمومية في شكل نواتج أو أصول إلا إذا توفر ضمان مقبول (إمتثال الكيان للشروط الملحقة بالإعانة أو أن الإعانة سيتم إستلامها فعلا)؛

– في الحالات الإستثنائية التي يضطر الكيان فيها لسداد قيمة الإعانة، تدرج هذه التسديدات بإعتبارها تغييرا لتقدير حسابي فترجع التسديدات في المقام الأول إلى كل منتوج مهتلك مرتبط بالإعانة ويدرج الفائض في الحسابات كعبء؛

2- مؤونات المخاطر والأعباء:

مؤونات المخاطر والأعباء هي خصوم يكون إستحقاقها غير مؤكد، تدرج في الحسابات مع نهاية السنة المالية بالمبلغ الذي يمثل أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها لتفادي هذا الإلتزام، وتدرج في الحالات الآتية:

- عندما يكون للكيان إلتزام راهن ناتج عن أحداث ماضية؛
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد لإطفاء هذا الإلتزام؛
- عندما يمكن تقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوق به؛

فلا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محل مؤونات أعباء ولا تستعمل أي مؤونة إلا للنفقات التي من أجلها يتم إدراجها أصلا في الحسابات.

3- القروض والخصوم المالية الأخرى:

تقيم القروض والخصوم الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة بالقيمة الحقيقية للمبلغ الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الإقتناء يعمد إلى إعادة تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بتكلفتها المهتلكة، وتوزع التكاليف الملحة المترتبة عن تنفيذ القرض وعلاوة الإصدار أو التسديدات بصورة حسابية على مدة القرض؛ وتشمل التكاليف الملحقة ما يأتي:

- الفوائد المترتبة عن الكشوف المصرفية والقروض؛
- إهتلاك علاوات الإصدار والتسديد؛
- فوارق الصرف الناجمة عن القروض بالعملة الأجنبية؛

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إلا إذا أدمجت في كلفة أصل.

المطلب الثالث: قواعد التقييم والإدراج في الحسابات للعناصر الأخرى

حدد القرار السالف الذكر بعض الحالات الأخرى والتي تتمثل في:

أولا- عقود الإيجار التمويلي:

عقد إيجار التمويل هو عقد مبرم بين طرفين، مؤجر ومستأجر، يعطي بمقتضاه المؤجر للمستأجر الحق في إستخدام الأصل محل العقد لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار، مع تحويل كلي للمنافع والمخاطر وتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد، وإنطلاقا من مبدأ تغليب الواقع العملي على الظاهر القانوني،[1] ويدرج هذا الأصل في الحسابات وفقا لما يأتي:

- **عند المستأجر**: يدرج الأصل محل العقد في أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بقيمته المحينة أيهما أقل، ويدرج إلتزام دفع الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم بنفس المبلغ، كما تدرج التسديدات المدفوعة خلال مدة العقد.

- **عند المؤجر غير المنتج وغير الموزع:** يدرج مبلغ الأصل موضوع عقد إيجار التمويل في أصول الميزانية

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS**، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 84.

في الحسابات الدائنة على عقود إيجارالتمويل، في مقابل الديون الناجمة عن إقتناء هذا الأصل التي تشمل أيضا المصاريف المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ.

– **عند المؤجر المنتج والموزع:** الأصل المعني بالقرض الإيجاري يجلب للمؤجر إيرادين إيراد عملية البيع العادية والإيراد المالي المرتبط بالقرض الإيجاري، أما الدين المرتبط بعقد الإيجار التمويلي فيدرج في الحسابات بالمبلغ الحقيقي وفقا لقواعد التقييم التي يعتمدها الكيان، والأرباح والخسائر الناجمة عن البيع تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، وتثبت المصاريف المباشرة التي إلتزام بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء عند تاريخ إبرام العقد.

ثانيا– العقود طويلة الأجل:

العقود طويلة الأجل هي عقود خاصة بإنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة من السلع أو الخدمات تقع تواريخ الإنطلاق والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة (عقود بناء، عقود إصلاح، عقود تقديم خدمات،...)، وتدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخصها حسب وتيرة تقدم العمليات عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع (طريق التقدم)، إلا إذا كانت طبيعة العقد أو العملية لا تسمح بذلك ولا يمكن تحديد النتيجة النهائية للعقد فيمكن أن لا تسجل كنواتج إلا المبالغ المعادلة للأعباء المثبتة والتي يكون تحصيلها ممكن (طريقة الإتمام).[1]

ثالثا– الضرائب المؤجلة:

– فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها.

– الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:[2]

* إختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

* عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

* ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي.

[1]– نفس المرجع السابق، المادة 1.133، ص 18.

[2]– نفس المرجع السابق، المادة 1.134، ص 18.

وفي مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون الضريبة الجارية.

– تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

رابعا– الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين:[1]

– تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء، عندما يؤدي المستخدم العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع الإلتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة؛

– يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ إلتزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب الإنصراف إلى التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد المستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة؛

وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع إلتزامات الكيان حيال المستخدمين لديها بإستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة؛

[1]– نفس المرجع السابق، المواد من 1.121 إلى 1.136، ص 20.

خلاصة الفصل:

إن إختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة في مختلف الدول، كان عائقا كبيرا أمام إنتقال رؤوس الاموال خارج الحدود الإقليمية، وأثر على حجم التجارة الدولية وعلى أسواق المال الدولية. كذلك حاولت العديد من المنظمات المهنية والهيئات الحكومية إيجاد توافق محاسبي دولي للتقليل من هذه الإختلافات، وتوجت هذه المجهودات بظهور المعايير المحاسبية الدولية والتي تحظى بقبول عام. وقد قامت الجزائر كغيرها من الدول بإصلاح نظامها المحاسبي حيث صدر النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية في سنة 2007 والذي دخل حيز التطبيق في 2010 وقد جاء بمفاهيم وقواعد جديدة للتقييم والإدراج في الحسابات. قادرة على إنتاج معلومات مالية موثوق فيها تساعد المستثمرين على إتخاذ القرارات المالية السليمة.

الفصل الثالث:

إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

تعتبر العلاقة بين المحاسبة والجباية علاقة وطيدة وقديمة، حيث كان الهدف الأساسي من المحاسبة هو حساب الحصيلة الضريبية المفروضة من الحكام على الرعية، وقد كان لظهور قوانين الضرائب على الدخل في الولايات المتحدة وفي بريطانيا في بداية القرن العشرين فضلا كبيرا على تطور علم المحاسبة وزيادة الطلب على هذه الخدمة من طرف دافعي الضرائب، وترجع أسباب نشأة الإختلاف بين المحاسبة والجباية إلى تباين أهداف كل منهما فالمحاسبة تهدف إلى إعطاء الوضعية المالية الحقيقية عن المؤسسة للمستثمرين، بينما تهدف الجباية إلى زيادة الحصيلة الضريبية، والتأثير في بعض الأحيان على بعض النواحي الإقتصادية والإجتماعية كمنح بعض الإعفاءات وتشجيع بعض الصناعات.

والجزائر كغيرها من الدول الفرنكفونية تعتمد في تحديد الضرائب على الأرباح على النتيجة المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات المفروضة من القوانين والتشريعات الجبائية حيث تضاف بعض الأعباء غير المقبولة جبائيا وتطرح بعض الحواصل والدخول المعفية من الضريبة من النتيجة المحاسبية، وتعالج هذه التعديلات خارج المحاسبة، ومنذ دخول النظام المحاسبة حيز التطبيق سنة 2010، ظهرت بعض الصعوبات، وعمق هذا الإختلاف المفاهيم الجديدة التي جاء بها هذا النظام والتي تختلف كثيرا عن القواعد الجبائية، لذلك قامت السلطات المالية بجهود معتبرة للتقليل من هذا الإختلاف، ومحاولة تكييف النظام الجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المالي المحاسبي والمستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: العلاقة بين المحاسبة والجباية وأهم الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

تتميز العلاقة بين المحاسبة والجباية بأنها وطيدة وقديمة جدا، فقد أرتبط ظهور المحاسبة بالجباية، حيث كان الهدف الأول من المحاسبة هو عد وتحصيل الضرائب المفروضة على الرعية من طرف الحكام.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية

ظهرت المحاسبة أول مرة عند الأشوريين حوالي سنة 3500 ق.م. وكان الهدف الأساسي من مسك السجلات المحاسبية هو تسجيل الضرائب العينية المحصلة كالماشية ومختلف المحاصيل الزراعية.

أولا: تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية

في العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة إنطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد إجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى إلى موظفين في الدولة.[1]

وهكذا إستمر التطور في إستعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وإنتشارها في أوروبا، ومع بزوغ عصرالتجارة ظهرت فئات من التجار بإمكانات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشيا مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لإقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحنى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.[2]

وقد ساهمت الضرائب مساهمة كبيرة في تطور المحاسبة، ويتفق أغلب المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة على أن فرض الضرائب على الدخل كان من الأسباب الرئيسة التي ساهمت في تطور

---

[1]– محمد براق، تسعديت بوسبعين، "**علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية وتطبيق النظام المحاسبي المالي**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول **النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية**، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد إبن باديس، مستغانم، الجزائر، يومي 13 و14 جانفي 2014، ص 2.

[2]– تسعديت بوسبعين، " **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010، ص ص 30،31.

المحاسبة خلال القرنين الماضيين.[1]

وفي هذا المجال أشار الشيرازي إلى أن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان أحد العوامل التي تقف وراء تطور مهنة المحاسبة وعلمها وقد ساعدت هذه القوانين على توسع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها، وكان لضرائب الدخل تاثيركبيرا على الفكر المحاسبي، إذا ازداد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي بإعتباره الأساس، أو نقطة البداية في حساب الدخل الخاضع للضريبة.[2]

وأوضح Backer أن هناك عدة عوامل ساعدت في تطور المحاسبة، وركز في إستعراضه لجوانب تأثير ضريبة الدخل على المحاسبة وأهميتها، بسبب إرتفاع معدلاتها على دخل الشركات والأفراد، وإتساع عدد المكلفين بدفعها، مما جعلها تخلق طلبا كبيرا على خدمات مهنة المحاسبة، بسبب التعقيدات التي إتسمت بها التشريعات الضريبية، والمشاكل الناتجة عند إحتساب وتقدير الضريبة، فضلا عن مساهمة المحاسبة في تقديم المقترحات لتعديل وتطوير التشريعات الضريبية.[3]

تزايد إهتمام الحكومات بإختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها بدور الضريبة في النشاط الإقتصادي، إذ تعد الضرائب من أهم وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف إقتصادية، وإجتماعية أخرى، بالإضافة إلى الأهداف المالية، وقد أدى هذا الإهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل التي تساعد في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد عن الخزينة العامة، وعدم إجحاف المكلفين وظلمهم، وتصنف الإدارة الجبائية ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية لذلك ينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات الإدارة الضريبية بما يجعلها تعتمد على تلك المعلومات في عملية حساب الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المثمر بين الفكر المحاسبي والتطبيقات الضريبية.[4]

وبالرغم من هذا فإن المحاسبة لم تقدم للضريبة ما ينبغي أن تقدمه، الأمر الذي أدى إلى وجود فجوة كبيرة بين الفكر المحاسبي والتطبيقات الضريبية، وهي ليست فجوة ضيقة يمكن أن ينظر إليها من خلال عدم الثقة بين المكلفين والسلطة المالية او في حالات التهرب الضريبي التي يمارسها بعض المكلفين، وإنما هي أبعد من ذلك، ناتجة بشكل أساسي من وجود خلل معرفي يتعلق بالأهداف الأساسية للمحاسبة التي على ضوئها تم بناء الإطار الفكري لهذا العلم ممثلا بالمبادئ، والسبب أن بناء الفكر المحاسبي إبتداء من وضع الأهداف الأساسية من إعداد القوائم المالية التي على ضوءها تصاغ النظريات

---

[1]– عبد الله محمود أمين، **تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، 2001، ص20.

[2] – عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص ص 21،22.

[3]– عبد الرحيم عبد الجبار، **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية " حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص 30.

[4] - عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 170.

والفروض والمبادئ المحاسبية عبر السنين المتعددة ينطلق من عقيدة خدمة المستثمر، وفي ذلك تعارض مع أهداف السلطة المالية والتي تنحصر بشكل أساسي في خدمة الصالح العام، من ثم فإن الهدف يتمثل في تفعيل العلاقة بين المحاسبة والضريبة بالشكل الذي يجعل المحاسبة تقدم خدماتها للضريبة من منظور مصلحة المجتمع والإبتعاد عن النظرة الضيقة أو القصيرة التي تعني إستخدام المحاسبة للتحايل أو التهرب الضريبي.[1]

غير أن التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي شهدها مجال المحاسبة، أدى بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي شهدتها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة، هذه التغيرات لها أثر على حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على السواء. [2]

ثانيا: تأثير ضرائب الدخل على تطور المحاسبة

إن ظهور الممارسات الضريبية كان سببا في تطور كل من الفكر والتطبيق المحاسبي، فالهدف الرئيسي لإمساك الدفاتر في أغلب الشركات هو تحقيق عنصر الإلزام القانوني المفروض من قبل السلطات الضريبية، كما أن القرارات الضريبية ذات أثر بالغ في تحديد الإجراءات العامة في المحاسبة، إذ ساعدت هذه الإجراءات على تطوير المحاسبة، كما أدت الإختلافات بين المفاهيم الرئيسة والأهداف المبتغاة إلى وجود إختلافات متعددة في تحديد الدخل للأغراض الضريبية وتحديده للأغراض المالية.[3]

في بداية القرن العشرين بدأت دول العالم وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا في فرض الضرائب على دخول الأفراد والشركات، وخاصة المساهمة منها، وصدر القانون العام في 1918 م في الولايات المتحدة لجمع القوانين المحاسبية المالية المتعارف عليها كأساس لتحديد الدخل الضريبي، ومنذ عام 1918 م وحتى الآن والإختلافات قائمة ومتعددة بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية، وهذه الإختلافات ظهرت نتيجة لتعديل المفاهيم العامة للدخل، وبهدف سد الثغرات في القوانين الضريبية، وترجع هذه الإختلافات إلى إستخدام القوانين الضريبية للتأثير على الجوانب الإقتصادية والإجتماعية مثل منح الإعفاءات لفئات معينة ولنشاطات ومناطق محددة. وقد ساهمت القوانين الضريبية مساهمة كبيرة في تطور المحاسبة.[4]

فالتشريعات الضريبية فرضت قواعد، وتدخلت بصورة جلية في علم المحاسبة مما جعل هذا العلم

---

[1] – محمد حلو، عبد الخالق ياسين، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة البصرة، العراق، العدد 24، المجلد السادس، 2009، ص 122.

[2] – محمد براق، تسعديت بوسبعين، **علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص 04.

[3] – عبد الرحيم عبد الجبار، مرجع سابق، ص 33.

[4] - فؤاد محمود الليثي، **نظرية المحاسبة المدخل المعاصر**، ط 2، دار النهضة العربية، مصر، 2003، ص 40.

يفقد جزءا من خصائصه، وتدخل المشرع الضريبي في تحديد قواعد حساب الإهتلاكات والمخصصات والإحتياطات، ورفض بعض النفقات والأعباء، وشمول مفهوم الربح لتسجيل الإيرادات الرأسمالية، والإيرادات العرضية، كل هذا يدل على أن الضوابط والقواعد المحاسبية تخضع للقواعد والضوابط الضريبية، ومن هنا نشأ ما يسمى الربح الضريبي والربح المحاسبي.[1]

ثالثا: علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الضريبية في الدول

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي:[2]

1- المقاربة الأولى: العلاقة قوية ومباشرة

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات وهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليه لإعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

2- المقاربة الثانية: العلاقة قوية وغير مباشرة

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية ومن أمثلة هذه الدول، دول الإتحاد السوفياتي سابقا.

3- المقاربة الثالثة: تضم النوع الأول والثاني أي علاقة وسطية

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، بإستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة ذلك (الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ، ...)

4- المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين

أي ليس هناك علاقة بين النظامين، فعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا.

أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة. ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

---

[1] – خالد الخطيب، **الأصول العلمية في المحاسبة والضريبة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 25.

[2] – محمد براق، تسعديت بوسبعين، **علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي** مرجع سابق، ص07.

المطلب الثاني: آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي (تجارب دولية)

في بداية تطبيق معايير المحاسبة ظهرت عدة مشاكل في مختلف الشركات بسبب الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، لذلك حاولت العديد من الدول بتكييف نظامها الجبائي مع المفاهيم الجديدة لمعايير المحاسبة الدولية.

أولا: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الأمريكي

بدأت تظهر إختلافات كبيرة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي في نتائج الشركات الأمريكية منذ منتصف الثلاثينيات، وإزدادت حدتها في منتصف الثمانينات وفي عام 2002 قام **(FASB)**، بتبني وإصدار معيار جديد(**FAS133**) والخاص بالمشتقات المالية وكان لهذا المعيار أثر واضح على قانون الضرائب فعدم الأخذ به سيؤدي حتما إلى وجود إختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، حيث يتطلب هذا المعيار إدراج قيمة المشتقات كأصل أو إلتزام في حين أن قانون الضرائب الأمريكي لا يسمح بالإعتراف بقيمة المشتقات وإنما يعترف فقط بالأرباح او الخسائر الناتجة عن بيعها أو إستخدامها،مما أدى ذلك لوجود إختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.[1]

رفض واضعوا القانون الجبائي في البداية تعديل وتكييف النظام الضريبي ليتلاءم مع المعيار بحجة أن القانون الجبائي الأمريكي يسمح بوجود فروقات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، إلا أنهم بعد ذلك عملوا على تكييف النظام الجبائي ليتلائم مع هذا المعيار.

في سنة 2007 سمح القانون الجبائي بإستخدام التقارير المالية **(IFRS)** بعد أن لاقت قبولا واسعا على المستوى الدولي، ومنذ ذلك التاريخ بدأت البورصة الأمريكية وكذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية بعمل مشروع مشترك للتقارب بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية،[2] وبعد الموافقة النهائية على إستخدام المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الأمريكية، قامت على أثرها مصلحة الضرائب الأمريكية بعدة إجراءات لتعديل وتكييف قانون الضرائب ليصبح متوافقا مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

وعلى الجانب الأخر، أقرت مصلحة الضرائب بأن هناك ثمة إختلافات قليلة ستكون موجودة بين كل المعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي، وكان وجهة نظر مصلحة الضرائب هو وجود اختلافات بين بعض المواد في النظام الجبائي ومعايير المحاسبية الدولية، بهدف تحقيق أهداف إقتصادية والتي تعمل على دفع التنمية الإقتصادية في أمريكا. وقد قامت مصلحة الضرائب الأمريكية بحصر الإختلافات بين كلا من المعايير المحاسبية الدولية وبين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وتحديد ما يمكن السماح به من الناحية الجبائية، ويمكن توضيح هذه الاختلافات في الجدول التالي:

---

[1] – جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 101.

[2] - Andrews, **International Financial Reporting Standards For U.S.Companies** : Tax Implications of an Accelerating Global Trend, The Professional Journal of Tax Executives Institute, Inc, Vol.60, No.5,2008, p 8.

جدول رقم (1:3) الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ومعايير المحاسبية الدولية والجباية

التعيين	حسب قواعدU.SGAAP	حسب قواعد IFRS/IAS	الأثر الجبائي
المصاريف والإيرادات	يجب الإعتراف بها فقط عندما تخص السنة المالية.	يجب الإعتراف بها (أي إتباع أساس الإستحقاق حتى وإن كانت لا تخص السنة المالية الحالية).	يجب حدوث التوافق وإتباع أساس الإستحقاق، ودراسة المنافع الضريبية الناتجة عن تطبيق أو الأخذ بهذا المعيار.
	حسب قواعدU.SGAAP	**حسب قواعد IFRS/ IAS**	**الأثر الجبائي**
تكاليف البحث والتطوير	جميع نفقات البحث والتطوير يتم معالجتها على أنها نفقات إيرادية (أي في نفس سنة حدوثها)	إعتبار النفقات الخاصة بالبحث نفقات إيرادية (أي الإعتراف بها في نفس سنة حدوثها) إعتبار النفقات الخاصة بالتطوير نفقات رأسمالية (أي رسملتها وتحميلها على عدد معين من السنوات)	إعتبار كلا من نفقات البحث والتطوير (نفقات رأسمالية) أي يتم رسملتها على عدد معين من السنوات بغض النظر عن السنة التي تم إنفاقها فيها. لا يوجد التوافق بالنسبة لنفقات البحث
	حسب قواعدU.SGAAP	**حسب قواعد IFRS/ IAS**	**الأثر الجبائي**
المخزون	السماح بإستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا **(LIFO)**. عدم الإعتراف مطلقا بقيمة الهبوط في أسعار المخزون	تمنع إستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا **(LIFO)** لتسعير المخزون. تسمح بالإعتراف بقيمة الهبوط في أسعار المخزون.	قام الرئيس أوباما في الموازنة الخاصة بالدولة بإلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) تطوير العمليات بالنسبة لنظام المعلومات الجبائي الخاصة بجمع المعلومات الضرورية المتعلقة بـ تخفيض قيمة المخزون بالنسبة للمعالجات البديلة الأخرى لتسعير المخزون.
	حسب قواعدU.SGAAP	**حسب قواعد IFRS/ IAS**	**الأثر الجبائي**
الأصول الثابتة	تحتوي هذه الأصول على أجزاء يتم إهتلاكها طبقا للمتوسط المرجح لحماية الأصل. لا تسمح بإستخدام مدخل العنصر وذلك بالنسبة لبند الإهلاك (أي لا يتم حسابه بشكل منفصل) عدم السماح بإستخدام نموذج إعادة التقييم للأصل الثابت.	يجب إهتلاك جزء من هذه الأصول بشكل منفصل مثل مخصص الإهتلاك (للسنة الواحدة) أو مجمع الإهلاك وذلك لعدة سنوات منذ الإستخدام. تجيز إستخدام نموذج إعادة التقييم وذلك للقياس اللاحق للأصل الثابت.	في المستقبل سوف يتم النظر في إمكانية أخذ متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ودراسة التكاليف الناشئة عن فصل عنصر الإهتلاك عن قيمة الأصل وكذلك المنافع (الميزة) الجبائية. لا تسمح مصلحة الضرائب بحدوث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي بخصوص نموذج إعادة التقييم.

المصدر: جليلة ايمان حمدي، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتورة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر،2015، ص 105.

ثانيا: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على الأنظمة الجبائية في دول الإتحاد الأوروبي

حاول الإتحاد الأوروبي تطبيق معايير المحاسبة الدولية عام 2005 في جميع دوله. وكان محور الإهتمام منصب على المستثمر ومعرفة ما إذا كانت بعض القواعد والطرق الخاصة بإعداد القوائم المالية تلبي إحتياجات المستثمر أولا، وقد وجد عدة قواعد ومداخل تأخذ بعين الإعتبار رغبات المستثمر وأهم مدخلين أساسين وهما إستخدامات القيمة العادلة، ومدخل الجوهر فوق الشكل.

وفي سنة 2007 حاول فرض معايير المحاسبة الدولية على كل دولة بعد أن قام بالعديد من الإجراءات والدراسات كما يلي:[1]

1- التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة وذلك من خلال الفهم لمتطلبات تطبيقها ومدى تأثير إستخدامها على الشركات وكذلك دراسة جميع تكاليف تطبيقها، وذلك من خلال دراسة عينة على بعض الشركات في الإتحاد الأوروبي، وقد ركز لتطبيق القيمة العادلة على كلا من: الأصول والإلتزامات المالية، الممتلكات، الآلات والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأصول البيولوجية.

2- معرفة وتحديد المسؤوليات الجديدة والتي ستكون ملقاة على عاتق المراجعين، وذلك من خلال متطلبات المعرفة والدراسة الجيدة لجميع جوانب المعايير المحاسبية الدولية، من خلال المراجعين والتي يجب أن يكونوا ملمين بها.

3- دراسة المتطلبات الجديدة للإفصاحات المحاسبية في ضوء هذه المعايير والتي يجب أن تشمل: العرض والإفصاح العادل للمعلومات المحاسبية، الإفصاح عن السياسات المحاسبية، الإفصاح عن تغييرات السياسات المحاسبية.

4- التركيز على الإختلافات الحالية الموجودة بين كلا من المعايير المحاسبية الدولية وبين المعايير المحاسبية المحلية الموجودة في كل دولة، وقد قام الإتحاد الأوروبي بحصر بعض الإختلافات التي تتعلق بالأدوات والمشتقات المالية وتقييم الأصول.

قام الإتحاد الأوروبي بتحليل تلك النتائج التي توصل إليها من خلال جميع الدراسات التي قام بها وأصبحت المعايير المحاسبية الدولية ملزمة لجميع دول الإتحاد الأوروبي، وبدأ في الأخذ بها وتطبيقها وذلك على مراحل مختلفة بعد أن تم معرفة التكاليف الناشئة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وبدأ الإتحاد الأوروبي في عام 2006 في التفكير لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع القوانين الجبائية ولكن كانت المشكلة في أنه لا يمكن التأكد عما إذا كانت القواعد والفروض المحاسبية تصلح كأساس ضريبي، وبعد ذلك قام الإتحاد الأوروبي بالإستعانة بذلك التحليل، بخصوص ثلاث مداخل هامة والمتعلقة بالتركيز على المستثمر وربطها بالقواعد الضريبية ومعرفة مدى وجود إتساق بينهما من عدمه وذلك كما يلي:

[1] – جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 108.

رقم الجدول (2.3): اهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية

المداخل	القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
مدخل الميزانيات	وضح الإتحاد الأوروبي أن العلاقة بين هذه المداخل وبين المستثمر هو أن المعايير المحاسبية الدولية تركز على عمل الميزانية بهدف توفير قائمة عن الوضع أو المركز المالي للشركة عند لحظة معينة من الوقت (أخر السنة المالية) وبالتالي تمكين المستثمر من إتخاذ قرارته الإستثمارية حيث أنه ينظر إلى الأرباح والخسائر وكذلك الأرباح الموزعة الخاصة بالشركة.	يعتمد هذا المدخل على التكلفة التاريخية، وقدوجد الإتحاد الأوروبي أيضا أن الأساس الجبائي يعتمد على التكلفة التاريخية. على الجانب الأخر إن هذا المدخل من الناحية المحاسبية يهتم بما يتم عرضه في القوائم المالية (وليس في كيفية إحتساب الربح او الخسارة فقط)، بينما تهتم الضرائب بكيفية إحتساب الربح أو الخسارة بغض النظر عن محتوي القوائم المالية، ولا يمكن إدراك إلى أي مدى سوف يكون محتوى هذه القوائم مناسبا لإرضاء السلطات الجبائية
إستخدامات القيم العادلة	عند تقييم الوضع المالي للشركة تكمن العلاقة بين إستخدام القيم العادلة وبين المستثمر في أن تقييم قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية سوف يكون من الأفضل عندما يتم قياسه بالقيمة العادلة بدلا من قياسه بالتكلفة التاريخية وفي ضوء ذلك يستطيع المستثمر الحكم على مدى كفاءة الشركة في توليد هذه التدفقات النقدية.	سوف تثير هذه الطريقة الشكوك لدى الإدارة الجبائية، حيث أن بعض الشركات من الممكن أن تتلاعب بهذه القيم إلى المدى الذي يجعلها تكون في وضع " غير قادرة على دفع الضرائب". ترى الإدارة الضريبية أن القيم العادلة تعمل على إظهار النتائج بصورة غير دقيقة أو غير صحيحة
مدخل الجوهر فوق الشكل	حيث يهتم المستثمر بالوضع الإقتصادي للشركة أكثر من الشكل القانوني، حيث أن الوضع الإقتصادي هو نتيجة العمليات التي قامت بها الشركة وبالتالي يوضح للمشتثمر قدرتها على الإستمرارية من عدمها.	يتم صياغة القانون الجبائي في ضوء النظر إلى الكيان القانوني للشركة وليس إلى الواقع الإقتصادي لها.

المصدر: جليلة ايمان حمدي، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتورة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2015، ص 109.

المطلب الثالث: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

نظرا للإختلافات في النهج ومعايير قياس النتائج، فمن الطبيعي أن هناك إختلافات بين المحاسبة والجباية، ولكن هذا الإختلاف لا يعني عدم التوافق بينهما[1]، وعليه فإن الإختلاف بين الدخل الجبائي والدخل المحاسبي يرجع بالأساس إلى أن الدخل المحاسبي تحكمه القواعد والمبادئ المحاسبية بينما ترتبط الجباية بالقوانين والتشريعات، ويعتبر التشريع الجبائي أو قواعد القياس الجبائي أحد المتغيرات التي يمكن أن تؤثر وبدرجات متفاوتة على الممارسات المحاسبية، وفي هذا الصدد يمكن أن نميز حالتين: [2]

– **الحالة الأولى**: إستقلالية كل من أسس القياس المحاسبي وأسس القياس الضريبي، إذ أن القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف إختلافا جوهريا على تلك المتعلقة بالقوانين والتشريعات الجبائية، كما أن الإختلافات بين قواعد القياس المحاسبي وبين قواعد القياس الضريبي قد تؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة في القوائم المالية والتي تصل قيمتها أحيانا لمبالغ كبيرة.

– **الحالة الثانية**: وجود تأثير قوي لقواعد القياس الضريبي على القياس المحاسبي، الذي قد يصل للإرتباط الكامل بينهما، فالقوانين والتشريعات الضريبية يكون لها تأثير قوي جدا على ممارسات القياس المحاسبي، نتيجة لما تطلبه تلك القوانين والتشريعات من تطابق الأعباء المستقطعة، لتحديد الربح مع المصروفات المحملة محاسبيا.

أولا: أسباب نشأة الإختلاف بين المحاسبة والجباية

تتمثل العوامل التي ساهمت في نشأة الإختلاف بين المحاسبة والجباية فيما يلي:

1– **إختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية** : يعد هذا العامل مهم نسبيا،ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الإقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي وبالتالي فقد يؤخذ في الإعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا، أو العكس حيث يؤخذ بها ضريبيا دون الأخذ بها محاسبيا، وفي ضوء ذلك نجد أن إختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الإقتصادية من جانب أحدهما، وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر، مما يؤدي إلى وجود إختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.[3]

2– **إختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية :** تختلف القوانين الضريبية عن مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم

---

[1] - Rédha Khelassi, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition Berti**, 2013, P 145.

[2] – عمر تركي هزاع العجيلي، **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية– دراسة إختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2013، ص 14.

[3] - رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية**، دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، فلسطين، العدد 32، 2014، ص 345.

الإيراد ضريبيا، كما أنها تتدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية، فهي تعد وسيلة للإقتصاد السياسي والإجتماعي للدولة لتحفيز الإستثمار وتحسين الظروف الإجتماعية للعمال، مما يجعل القواعد الضريبية تتجه نحو تحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية للدولة، ومساعدة مصلحة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، والإفصاح عن المعلومات المالية للشركة، وبذلك نرى أن إختلاف الأهداف يؤدي في النهاية إلى إصدار القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية الدولية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما، مما يعمل على وجود التضارب بينهما، ويؤدي إلى إختلاف بين النظام الضريبي والمحاسبة.[1]

3- **عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية:** تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو متأثرة بهذه المصالح. فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الوضعية الحقيقة بكل موضوعية. فمن الجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة مثل (المتعلقة بالمؤونات) فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية بإعتبارها وسيلة للإقتصاد السياسي، أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر، كما أن هذه المعايير تصدر عن هيئة دولية تتميز بتبعيتها لهيئة أمريكية تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى.[2]

4- **إختلاف الإعتراف ببعض عناصر الأعباء والإيرادات:** قد يتطلب في كثير من الأحيان الإعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الإعتراف به ضريبيا، وكذلك على عناصر الأعباء، وبالتالي فإن إختلاف توقيت الإعتراف في هذه الحالة يؤدي إلى حدوث إختلاف بين المحاسبة والنظام الضريبي.[3]

5- وجود الإعفاءات الضريبية: المقصود بالإعفاءات الضريبية هي التخفيضات والتنزيلات من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزينة العامة كأداة من أدوات "الحوافز الضريبية" والتي تهدف إلى تشجيع الإستثمارات، وفي ضوء ما سبق يتضح أن الإعفاءات

---

[1] – تسعيديت بوسبعين، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي**، مرجع سابق، ص 106.

[2] – مبارك علاق، نور الدين بعيليش، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، 2014، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 620.

[3] – جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 83.

الضريبية تعتبر إحدى الأسباب لوجود الإختلاف بين الربح الجبائي والربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.[1]

6- **صعوبة إشراك الدول النامية ومنها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية:** لم يتم إشراك الدول النامية في إعداد المعايير المحاسبية الدولية لإفتقادها للبيئة المحاسبية السليمة، وهذا قد يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة هذه الدول النامية (ومنها الجزائر)، وبالتالي عدم تكيف النظام الضريبي مع هذه المعايير المحاسبية الدولية، وهذا أحد العوامل المؤدية لوجود الإختلاف بين النظام الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية.[2]

ثانيا: أهم نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة مثل طرق القياس وقواعد التقييم وأولوية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، وهذه المفاهيم أدت إلى إختلافات كبيرة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ويمكن تلخيص أهم الإختلافات فيما يلي:

1- الإهتلاك: يختلف الإهتلاك المحاسبي عن الإهتلاك الجبائي في عدة نقاط وهي كما يلي:

1-1- تعريف الإهتلاك: الإهتلاك هو إنخفاض قيمة الإستثمارات نتيجة الإستخدام أو التآكل أو القدم[3]. أما النظام المالي المحاسبي فقد عرفه حسب المادة (121-7) كالتالي: "الإهتلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل الكيان نفسه".[4]

بينما لم يقدم القانون الجبائي أي تعريف للإهتلاك فحسب المادة (174) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تناولت نظام الإهتلاك المالي فقد إقتصرت على تحديد أنواع الإهتلاك المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية وشروط الإستفادة منها فقط.

1-2- مدة الإهتلاك: تحسب مدة الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على أساس مدة الإنتفاع أي المدة التي تقرر فيها المؤسسة الإنتفاع بالأصل ابتداءا من تاريخ الإستغلال وليس تاريخ حيازة الأصل. على أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي عشرون سنة. أما الإدارة الجبائية فإنها تعتمد على مدة وحياة الأصل في الواقع وتحدد هذه المدة عن طريق تعليمات ومذكرات داخلية. مثل المركبات (05 سنوات)، البنايات الصناعية (20 سنة) ... وهذا ما يؤدي إلى الإختلاف بين مخصصات الإهتلاك المحاسبي والجبائي ويؤثر هذا على الوعاء الضريبي.

---

[1] – جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 83.

[2] – رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سابق، ص 346.

[3] - عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، بدون دار النشر، الجزائر، 2011، ص 13.

[4] – القرار رقم 08-71، مرجع سابق، ص9.

1-3- طرق حساب الإهتلاك: حدد النظام المحاسبي المالي طرق حساب الإهتلاك المعتمدة وتتمثل حسب المادة (7-121) كما يلي « إن طريقة اهتلاك أي اصل هي انعكاس تطور اهتلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي تدرها ذلك الأصل : الطريقة الخطية ، الطريقة التناقصة ووحدات الانتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة »[1]، في حين ان النظام الجبائي وحسب المادة (174) من ق، ض.م.ر.م فإنه حدد ثلاث طرق للإهتلاك وهي الطريقة الخطية، المتناقصة، التصاعدية، اذا أن طريقة الاهتلاك حسب وحدات الانتاج غير معترف بها جبائيا وهذا ما يؤدي الى وجود اختلاف بين النتيجة الجبائية والمحاسبية.

1-4- مراجعة مخطط الإهتلاك: يسمح النظام المحاسبي المالي بمراجعة طريقة الإهتلاك وتعديل مخصصات الإهتلاك والمدة النفعية سنويا حيث تنص المادة (121-8) على مايلي:« يجب أن تدرس دوريا، طريقة الإهتلاك، المدة النفعية و القيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية: ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الاصول تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغيير في الوتيرة [2]» بينما لا يسمح القانون الجبائي بذلك و هذا ما يؤدي الى تباين وإختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

1-5- القيمة المتبقية: يشير النظام المحاسبي المالي إلى أن المبلغ القابل للإهتلاك هو المبلغ الإجمالي لإقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل. بينما لا يزال أساس حساب الإهتلاك حسب القواعد الجبائية هو تكلفة إقتناء الأصل دون الأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية.[3]

2- الإيجار التمويلي:

هو عقد إيجار تتم بموجبه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد أولا،[4] وقد عرفته المادة 135-1 من (ن.م.م) كما يلي«عقد الايجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستاجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة او دفوعات عديدة وايجار التمويل هو عقد ايجار ترتبت عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع بملكية أصل الى مستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد او عدم تحويلها»[5]، وحسب هذا التعريف فإن (ن.م.م) أعطي الأولوية للواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، وتتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود عن طريق تسجيل الاصل محل التاجير لدى المستاجر ضمن عناصر الاصول بالقيمة العادلة اوالمدفوعة وتكوين مخصصات الاهتلاك الخاصة

---

[1] – نفس المرجع السابق، ص 9.

[2] - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

[3]– صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، **النظام المحاسبي والقواعد الجبائية الجزائرية**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول **دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات**، جامعة ورقلة، الجزائر، نوفمبر 2014، ص635.

[4] – عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 174.

[5] –القرار رقم 08-71، مرجع سابق، ص19.

به بشرط تحويل المخاطر والمنافع الاقتصادية لهذا لهذا الأصل حتى تصبح هذه العقود عقود ايجار تمويل أما من الناحية الجبائية فلا يعترف إلا بملكية الأصل حتى يسجل ضمن الاصول. وهذا ما يباعد بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

3- تكاليف الإقراض:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف الإقراض إذا كانت تؤدي إلى توليد منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن رسملتهاوإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الإعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.[1]

4- مصاريف البحث والتطوير:

تسجل مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية بإعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الإقتصادية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به وبالتالي فإن تسجيلها لا يتم إلا بتحقق الشروط سابقة الذكر ما من شأنه التأثير على الوعاء الضريبي، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير ونفس الشيء كذلك بالنسبة للإدارة الجبائية.[2]

5- تاريخ إدخال الأصل في الميزانية:

تسجل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي في تاريخ تحويل المنافع والأخطار بينما القواعد الجبائية لا تعترف إلا بالملكية القانونية للأصل لكي يسجل ضمن الأصول.[3]

6- التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

يتم تحميل التغيرات وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الإفتتاحية دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء والنواتج وبالتالي إبعاده عن النتيجة المحاسبية التي هي منطلق تحديد النتيجة الجبائية وهذا الأمر سيكون له أثر واضح على وعاء ومبلغ الضريبة.[4]

---

[1] – رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، "**آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، ماي2013، ص 08.

[2] – مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، مرجع سابق، ص 617.

[3] – جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 178.

[4] – مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، مرجع سابق، ص 622.

7- إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة:

يعتبر إعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا ومهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي مازالت لحد الآن تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية. حيث سمحت المادة (121-20) من (ن.م.م) بعملية إعادة التقييم كما يلي: "غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقديمه"[1]، ويسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فإن كل الأجزاءالمشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم إحتساب الإهتلاك إنطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية او القيمة المحددة من طرف الخبراء إنطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التاكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الإهتلاكات وكذلك في حساب فوائض القيمة الخاصة بالتنازل عن الإستثمارات.[2]

8- خسارة قيمة الأصل:

يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند نهاية الدورة، وهو ما يعرف بإختبارات نقصان القيمة، لذا فعلى المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بأن الأصل سيفقد جزء من قيمته على إثرها كتغيرات في معطيات المحيط الثقافي، التكنولوجي...الخ.

تسجل خسارة القيمة ضمن الأعباء من أجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل وبالتالي، سيؤثر على القاعدة الجبائية للأصل المتناقص لأنها تؤدي إلى تغييرات متكررة في مخططات الإهتلاك، بإعتبار أن الخسارة في القيمة تؤثر على المبلغ القابل للإهتلاك وتخفض من قاعدة إهتلاك الأصل، والتي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقا، محولة من جديد حساب مخصصات الإهتلاكات، إذ يعتبر هذا العنصر جديدا على القواعد الجبائية الحالية.[3]

إن هذه الإختلافات المذكورة أعلاه بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في المفاهيم وطرق التقييم والقياس تؤثر كلها على النتيجة المحاسبية، والتي هي منطلق حساب النتيجة الجبائية، وهذا ما يباعد بين النتيجتين ويؤثر على وعاء ومبلغ الضريبة بالزيادة والنقصان.

[1] – القرار رقم 08-71، مرجع سابق، ص 10.

[2] – جليلة إيمان حمدي، مرجع سابق، ص 178.

[3] – تسعيديت بوسبعين، مرجع سابق، ص 108.

المبحث الثاني: الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

يلزم القانون التجاري ولا سيما المواد من 09 إلى 11 على المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية، والتي يجب أن تكون مؤشرة من طرف القاضي المختص إقليميا، وتسجل فيها العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يوم بيوم أو مرة واحدة على الأقل كل شهر، وهذا ما يمكن الإدارة الجبائية المحافظة على أموال الخزينة العمومية وتحصيل الضرائب المفروضة على المؤسسات، حيث تسعى هذه الأخيرة في غالب الأحيان الاستفادة من الامتيازات الضريبية وتخفيض مبلغ الضريبة بالطرق المشروعة، وأحيانا أخرى تلجأ إلى الطرق غير المشروعة كالتهرب والغش الضريبين وهذا ما يستدعي على إدارة الضرائب إدخال بعض التعديلات على الأرباح المصرحة وفقا للقوانين الجبائية لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المحاسبية

تعتبر النتيجة المحاسبية نقطة الانطلاق لحساب النتيجة الخاضعة للضريبة ولحساب هذه النتيجة لا بد من المرور على بعض الخطوات والتي تعتبر ضرورية لتحديد هذه النتيجة.

أولا- تعريف النتيجة المحاسبية

تعرف النتيجة المحاسبية على أنها الفرق بين كل الإيرادات وكل التكاليف الخاصة بالدورة المعنية. بحيث تمثل ربحا في حالة وجود فائض في الإيرادات على التكاليف وتمثل خسارة في الحالة العكسية. وتعرف أيضا بأنها المقارنة من جهة بين حسابات الأصول وحسابات الخصوم، ومن جهة أخرى بين حسابات النواتج والأعباء.[1]

وتعرف النتيجة المحاسبية كذلك بأنها تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فالإيرادات المحققة من وراء هذه الأحداث والأعباء التي تترتب عنها تتفاعل فيما بينها للخروج في الأخير بما يسمى النتيجة النهائية المحاسبية للسنة المالية، علما أن هذه الأحداث تتعلق بالعمليات العادية المخول للمؤسسة القيام بها، والعمليات غير العادية التي تقوم بها المؤسسة في إطار ما تمليه الظروف الاقتصادية، مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي يمليها السوق أو المحيط على أصول وخصوم المؤسسة[2]. وقد عرفت النتيجة المحاسبية حسب الأمر رقم 35-75 الصادر في 29 أفريل 1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني على أنها: "الحصيلة السنوية لنشاط المؤسسة أي ما حققته من ربح أو خسارة، فبعد كل دورة استغلالية يتم تحديد نتيجة الدورة وذلك من خلال إجراء الفرق بين مجموع الاستخدامات (الأصول) ومجموع الموارد (الخصوم)، فإذا كان مجموع الموارد أكبر من مجموع الاستخدامات، فهذا يعني أن المؤسسة حققت خسارة

[1] - ناصر دادي عدون، يوسف مامش، **أثر التشريع الحبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 122.

[2] - حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حساني، بوعلام صالحي، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني**، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 278.

قيمتها مساوية لقيمة الفرق وتسجل في جهة الخصوم، أما إذا كان مجموع الاستخدامات أكبر من مجموع الموارد فهذا يعني أن المؤسسة حققت ربحا يسجل في جهة الأصول".[1]

مما سبق يمكن القول أن النتيجة المحاسبية تحدد بطريقتين. إما عن طريق حسابات النتائج (الإيرادات والأعباء)، أو عن طريقة الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة.

ثانيا– تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول حسابات النتائج

تحدد النتيجة المحاسبية عن طريق جدول النتائج وهو أحد القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وقد عرفه هذا الأخير كما يلي: «حساب جدول النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة".[2]

ومما سبق يمكن القول بأن جدول النتائج عبارة عن قائمة مالية تحتوي على مختلف إيرادات وأعباء الدورة والتي إذا تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية:[3]

إيرادات النشاط – أعباء النشاط

+/– تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية؛

+/– تغيرات المخزون؛

+/– التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة؛

+/– التصحيحات الخاصة بالقروض.

= نتيجة الدورة.

يكتسي جدول النتائج أهمية كبيرة فمن خلاله يمكن من معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال فترة معينة وتكمن هذه الأهمية في:[4]

- التعرف على نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- يساعد على التنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛
- التمييز بين الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة أو غير العادية؛
- تقييم كفاءة التسيير في المؤسسة من خلال الأداء المالي حيث يستخدم الربح كمعيار للقياس؛
- معرفة ربحية السهم الواحد للمساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

[1]- **الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني المحاسبي، ج ر**، العدد 37، ص 12.

[2]- القرار رقم 08-71، مرجع سابق، ص24.

[3]- حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حساني، بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 278.

[4]- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 203 .

- يساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

على عكس جدول حسابات النتائج الوارد في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 الذي جاء في شكل حساب له جانبين أحدهما مدين والآخر دائن. فإن حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي جاء في شكل قائمة ذات عمود وحيد يظهر فيها المنتوجات والأعباء بالإضافة إلى ثلاث خانات أخرى واحدة مخصصة للملاحظات والآخرتين للمقارنة بين السنة ن والسنة (ن –1)[1]. ويتكون حساب النتائج من عنصرين أساسيين وهما المنتوجات والأعباء وقد عرفها النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- **المنتوجات:** عرف (ن.م.م) في الملحق 3 المنتوجات او الايرادات كما يلي: «تتمثل في مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقليص الخصوم، ويكون من أثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقديم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة ».[2]
- **الأعباء:** عرف (ن.م.م) في الملحق 3 الأعباء كما يلي: «نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل إستهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين».[3]

كما فرض النظام المحاسبي المالي، معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حساب النتائج حسب المادة (230–1) كما يلي: [4] تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

- الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة».

[1] – حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حساني، بوعلام صالحي، مرجع سابق، ص 432.
[2] – القرار رقم 08-71، مرجع سابق، ص 88.
[3] – نفس المرجع السابق، ص 82.
[4] – نفس المرجع السابق، ص 24.

ثالثا- مراحل تحديد النتيجة المحاسبية حسب جدول النتائج

لقد سمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بعرض جدول حسابات النتائج حسب الوظيفية مكيف مع خصوصياتهاواحتياجاتها زيادة عن عرضه حسب الطبيعة، ومن هنا يمكن عرض جدول حسابات النتائج بطريقتين:

- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة؛
- جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

1- تحديد النتيجة حسب جدول النتائج بالطبيعة:

حدد النظام المحاسبي المالي شكل النموذج المعتمد لجدول النتائج حسب الطبيعة، والتي من مدخلاته يمكن الوصول إلى النتيجة المحاسبية الصافية، ولتحديد هذه الأخيرة لابد من المرور بالمراحل التالية:

لتحديد النتيجة الصافية حسب جدول النتائج بالطبيعة لابد من تحديد النتائج الجزئية الخاصة بالدورة والتي تعتبر ضرورية للوصول إلى النتيجة الصافية وهي كما يلي:[1]

- **إنتاج الدورة** = رقم الأعمال (ح/70) + إنتاج مخزن (ح/72) + إنتاج مثبت (ح/73) + الاعانات (ح/74).
- **إستهلاك الدورة** = المشتريات (ح/60) + الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى (ح/61 + ح/62).
- **القيمة المضافة للاستغلال** = انتاج الدورة –استهلاك الدورة
-
- **الفائض الإجمالي للإستغلال** = القيمة المضافة للإستغلال – أعباء المستخدمين (ح/63) – الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة (ح/64).
- **النتيجة العملياتية** = الفائض الإجمالي للإستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (ح/75) + إسترجاع خسارة القيمة والمؤونات (ح/78) – الأعباء العملياتية الاخرى (ح/65) – المخصصات للإهتلاكات والمؤونات (ح/68).
- **النتيجة المالية** = المنتوجات المالية(ح/76) –الأعباء المالية (ح/66)
- **النتيجة العادية قبل الضرائب** = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

[1] - يوسف مامش، ابراهيم بوطالب، **المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة**، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول **الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، أفريل 2017، ص 07.

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** = النتيجة العادية قبل الضرائب – الضرائب عن الارباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية والضرائب الأخرى عن النتائج (حـ/695 +حـ/698) – ضرائب أصول مؤجلة وضرائب خصوم مؤجلة (حـ/692 +حـ/693).
- **النتيجة غير العادية** = نواتج غير عادية (حـ/77) – أعباء غير عادية (حـ/67).
- **النتيجة الصافية للسنة المالية** = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

2- تحديد النتيجة المحاسبية حسب جدول النتائج بالوظيفة:

لتحديد النتيجة المحاسبية الصافية حسب جدول النتائج بالوظيفة (ملحق رقم 07) يقتضي حسب النظام المحاسبي المالي المرور على عدة مراحل وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:[1]

- **هامش الربح الإجمالي:** وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الإستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.
- **هامش الربح الإجمالي** = رقم الأعمال – كلفة المبيعات.
- **النتيجة العملياتية**= هامش الربح الإجمالي+ المنتجات العملياتية الأخرى– التكاليف التجارية– الأعباء الإدارية – الأعباء الأخرى العملياتية.
- **النتيجة العادية قبل الضريبة** = النتيجة العملياتية – مصاريف المستخدمين ومخصصات الإهتلاكات + نواتج مالية – أعباء مالية.
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية**= النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية – الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.
- **النتيجة الصافية للسنة المالية**= النتيجة الصافية للأنشطة العادية – الأعباء غير العادية + النواتج غير العادية.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية

يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية المحققة خلال السنة المالية مع إجراء بعض التعديلات الضرورية المنصوص عليها في القوانين والتشريعات الجبائية وتتم معالجة هذه التعديلات خارج إطار المحاسبة وتظهر بصفة مفصلة في الملحق التاسع للميزانية الجبائية والذي يطلق عليه ملحق تحديد النتيجة الجبائية.

[1]- منور أوسرير، محمد حمو، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، جامعة سعد دحلب، البليدة، أكتوبر 2009، ص 10.

أولا- تعريف النتيجة الجبائية

لم يتطرق المشرع إلى تعريف النتيجة الجبائية لكن حسب قانون ض م ر م يمكن استنتاج تعريفين الأول يتعلق بحسابات الميزانية والثاني يتعلق بحسابات التسيير.

1- تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية:

تعرف النتيجة الجبائية أو الربح الخاضع حسب المادة (140-2) من ق.ض.م.ر.م كما يلي:

«يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف اليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات والأرصدة المثبتة»[1]، ومن هذا التعريف نستنتج أن:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة – قيم الأصول في نهاية السنة

الأصول الصافية = الأصول – الاهتلاكات – المؤونات

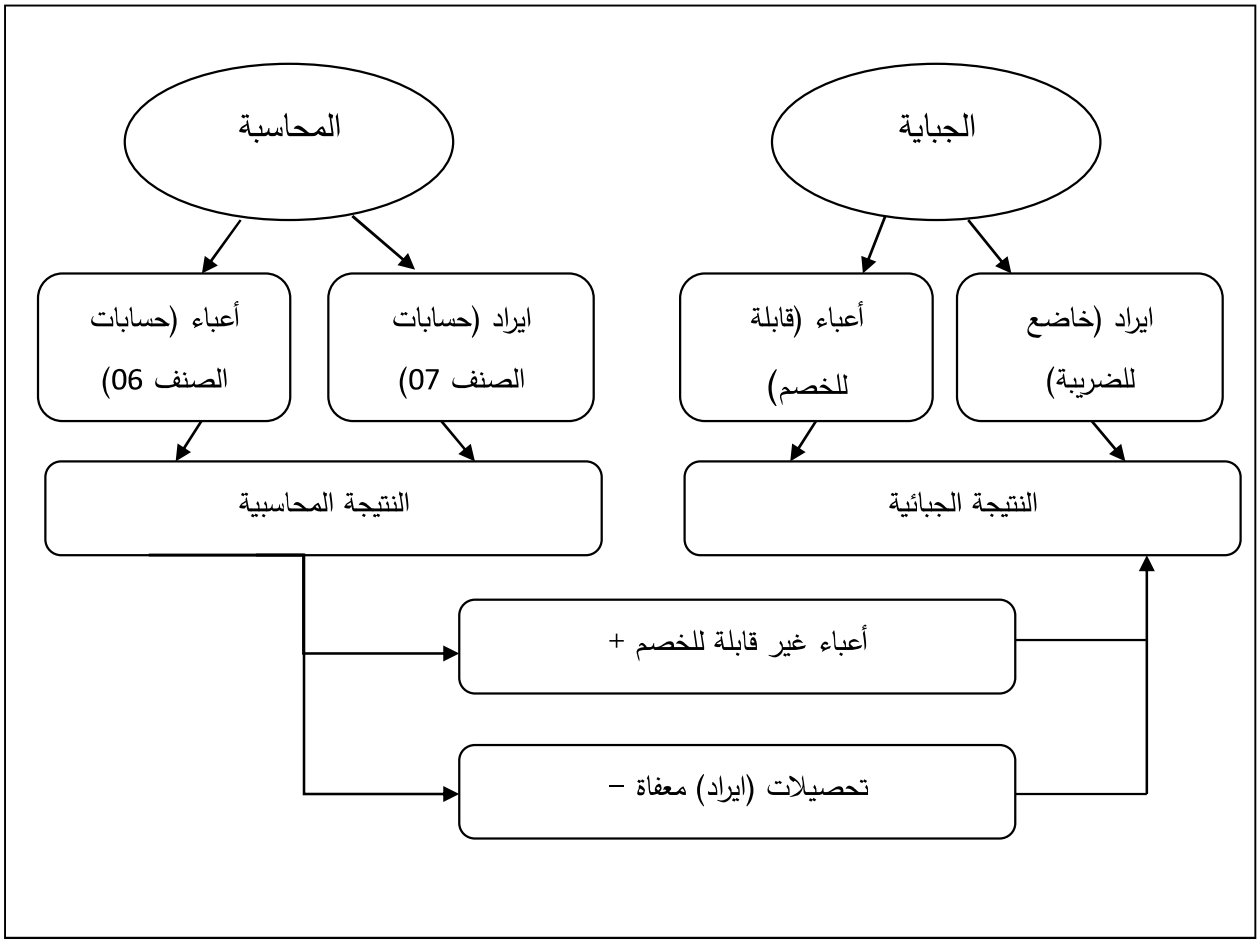
2- تعريف النتيجة من خلال حسابات التسيير:

تعرف النتيجة الجبائية حسب المادة (140-1) من ق ض م ر م بأن: «مع مراعاة احكام المادتين 172و173، فان الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو نهايته».[2]

ومما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين الجبائية السارية المفعول. ويمكن أن نوضحها في الشكل التالي:

[1]- **ق.ض.م. ر.م**، 2017، مرجع سابق، ص 60.
[2]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

شكل رقم (1.3): الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حساني، بوعلام صالحي، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية**، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 280.

ثانيا: الأعباء القابلة للخصم والشروط الواجب توافرها

للأعباء أهمية كبيرة في تحديد ربح المؤسسة، فالأعباء التي تتحملها المؤسسة تسجل محاسبيا إذا ما توفرت الوثائق الثبوتية المبررة، أما من وجهة النظر الجبائية فإن قابلية خصم الأعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية والموضوعية، وفي حالة عدم وجود نصوص جبائية متعلقة بالأعباء تطبق القواعد المحاسبية.

1- **الشروط العامة لخصم الأعباء**: ويمكن تقسيمها إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية وهي كما يلي:

1-1- الشروط الشكلية: ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:

أ- **أن يكون العبء فعليا ومبررا**: يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه سواء كان مدفوع أو مستحق الدفع وأن يكون مبررا بالوثائق الثبوتية والسندات القانونية التي تبرر حدوثه وتثبت قيمته وتؤكد

علاقته بالدورة المعنية مثل الفواتير والعقود ووصولات التسديد.[1]

ب- تسجيل العبء في محاسبة المؤسسة: حتى يكون العبء محل خصم من الربح الخاضع للضريبة لابد من تقييده في محاسبة المؤسسة وأن يكون مصرح به في التصريحات الجبائية.

ت- اعداد الكشوف الخاصة: يفرض القانون الجبائي على المكلفين بالضريبة ضرورة إبراز بعض المصاريف مثل الاهتلاكات والمؤونات في جداول خاصة ترفق بالتصريح السنوي للنتيجة حتى تكون قابلة للخصم وهذا طبقا للمادة (152) من ق.ض.م.ر.م التي تنص على أن :« المكلفين بالضريبة ملزمون بان يسجلوا على الاستمارات التي تعدها وتقدمها الادارة مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولاسيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الارباح مع الاشارة بدقة الى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة....».[2]

1-2- الشروط الموضوعية: يمكن تلخيصها فيما يلي: [3]

أ- **يجب أن يترتب على العبء تخفيض في الأصول الصافية:** لكي يتسنى خصم العبء لابد أن يحدث نقصا في قيمة الأصول الصافية، ويترجم هذا النقص إما عن طريق انخفاض عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة في قيمة الخصوم من دون أن ينتج ذلك أي مقابل في الميزانية، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات.

ب- **يجب استخدام العبء لمصلحة المؤسسة:** لكي يكون العبء قابل للخصم يجب أن يستخدم في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولتحقيق ذلك الهدف الاقتصادي الذي أنشئت من أجله، وعليه تستبعد كل النفقات المستحقة للمسيرين والشركاء والتي ليس لها علاقة بالتسيير العادي للمؤسسة مثل مصاريف السفر والايجارات الشخصية تعتبر غير قابلة للخصم.

- أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها: حسب هذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي الأعباء المتعلقة بالدورة المالية بغض النظر عن تاريخ دفعها، وهذا وفقا لمبدأ استقلالية الدورات المالية، وعليه فإن الأعباء المتعلقة بالدورات المستقبلية أو لسنوات القادمة فيجب تأجيل خصمها إلى الدورات المتعلقة بها.[4]

ث- الأعباء القابلة للخصم في حدود معينة:

وضع قانون الضرائب المباشرة ولاسيما المواد من 168 إلى 171 شروط معينة وأسقف محددة لبعض الأعباء لكي تكون مقبولة جبائيا وقابلة للخصم من الربح الخاضع مثل الهدايا الاشهارية، التبرعات، الإشهار المالي والجدول التالي يوضح ذلك:

---

[1] -Ministere de finances, D.G.I, **Guide du verificateur**, 1994, p 129.

[2] - ق.ض.م.ر.م، 2017، مرجع سابق، ص 40.

[3] -Ministere de finances, DGI, **Instruction impot sur le revenu global**,OPU,Algerie, 1992, p 42.

[4] - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 131.

الجدول رقم (3.3): شروط خصم بعض الأعباء

طبيعة العبء	شروط خصم العبء
الهدايا ذات الطابع الإشهاري	**يجب أن لا تتعدى قيمة الواحدة 500 دج لكل مستفيد**
مصاريف الاستقبال والإطعام	**يجب أن تكون مبررة ومرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.**
الإشهار المالي، الرعاية والكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية أو الثقافية	**يقبل خصمها في حدود 10% من رقم الأعمال في حد أقصاه 30.000.000 دج**
الإعانات، التبرعات الممنوحة عينا أو نقدا لصالح المؤسسات أو الجمعيات ذات الطابع الإنساني.	**يجب أن لا تتعدى قيمتها السنوية 1.000.000 دج**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم والمماثلة لسنة2017.

لكي تكون المؤونة قابلة للخصم لا بد من توافر بعض الشروط الشكلية والموضوعية نذكر أهمها:[1]

- **التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة:** يجب تقييد عبء المؤونة في حساب من حسابات الأعباء، وفي حالة عدم تسجيلها يترتب عليه إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- **تسجيل المؤونة في كشف المؤونات:** يجب إبراز المؤونة في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات وخسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي مع إثبات تسجيلها حسب طبيعة المؤونة والمبالغ التي شكلت لأجلها بحسب نص المادة 152 من ق.ض.م.ر.م لسنة2017.
- **يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر:** والتي لو حدثت فعلا خلال الدورة لتم خصمها من الربح، وعليه لا يقبل خصم مؤونات متعلقة بأعباء غير قابلة للخصم كالغرامات الجبائية أو غير المستوفية للشروط العامة لخصم الأعباء، وأيضا لا يسمح بخصم مؤونات مخصصة لمواجهة أعباء ينتج في مقابلها زيادة في قيمة الأصول أو لمواجهة أعباء أو خسائر غير متعلقة بنشاط المؤسسة.
- **يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة وبوضوح:** هذا يعني بأنه يجب أن تشكل المؤونة على أعباء بطبيعة محددة ودقيقة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإنه ينبغي أن تكون قيمة المؤونة محددة بصفة دقيقة غير مبالغ فيها، وعليه تستبعد المؤونات المقدرة جزافيا.
- **يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتمل الوقوع:** يجب أن تكون المؤونة مكونة على أساس احتمال الوقوع أي احتمال حدوثها أكبر من احتمال عدم حدوثها، وعليه فالمؤونات المشكلة لمواجهة مخاطر متوقعة فقط يستبعد خصمها من الربح الخاضع للضريبة، كما هو الحال بالنسبة لمؤونة شكلت لمواجهة

[1] -Ministere de finances, DGI,**Traitement fiscal des provisions,** 1997, P 10.

نزاع متوقع حدوثه مع زبون بدون أن يرفع هذا الأخير دعوى أمام القضاء ويبلغ للمؤسسة عن طريق شكوى.

- **يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة:** بمعنى أن المؤونة تشكل لتغطية خسارة أو أعباء ناتجة عن حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية، وعليه يستبعد خصم مؤونة كان موضوع تشكيلها نشأ بعد إقفال الحسابات الختامية للسنة المالية حسب مبدأ استقلالية الدورات.

3- الأعباء القابلة للخصم: يتحدد الربح الخاضع للضريبة بعد طرح كل الأعباء القابلة للخصم وقد تناولت المادة 141 من ق.ض.م.ر.م مجموع هذه الأعباء وتتضمن ما يلي:

3-1- شراء المواد والسلع المستهلكة: تشمل مشتريات السلع والمواد المستهلكة القابلة للتخزين ومشتريات المواد المستهلكة غير القابلة للتخزين ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

أ- تكلفة البضائع المباعة: تضم تكلفة السلع والمواد واللوازم التي خرجت من المخازن بغرض البيع على حالتها دون إجراء عملية التحويل.

ب- تكلفة المواد واللوازم المستخدمة في عملية التصنيع.

ت- تكلفة التموينات الأخرى التي تضم المواد واللوازم المستخدمة في عملية التصنيع.

ث- تكلفة مشتريات الدراسات والخدمات الأخرى: تشمل تكلفة الدراسات والخدمات المطلوبة بما في ذلك اقتناء التجهيزات والأشغال، فإنها تدمج مباشرة في تكلفة الأعمال والأشغال والمنتوجات المصنعة من طرف الكيان.

3-2- المصاريف العامة: تشمل مصاريف الإيجار وأجور العمال وأتعاب الوسطاء والمستخدمين الخارجون عن المؤسسة وكذلك مصاريف الصيانة والتطبيقات والتنقلات والاشتراكات...الخ. وتعتبر هذه المصاريف قابلة للخصم من الناحية الجبائية إذا كانت ضرورية ولها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة وقد اشترط المشرع الجبائي توافر بعض الشروط لمصاريف المستخدمين حتى تكون قابلة للخصم وهي كما يلي:[2]

أ- يجب أن تتعلق بعمل تم فعليا؛

ب- يجب عدم المبالغة بقيمتها مقارنة بالعمل المؤدى؛

ت- يجب أن يدفع عليها اشتراكات التأمينات الاجتماعية.

3-3- المصاريف المالية: وتشمل كل الفوائد والمصاريف الملحقة بعملية الاقتراض المبرمة داخل الجزائر تعتبر قابلة للخصم إذا كانت لصالح المؤسسة ومدفوعة خلال الدورة، أما فيما يتعلق بالاقتراضات

[1] - **Instruction impot sur le revenu global**, Op cit, p 42.
[2] - **Guide du verificateur**, Op cit, p 131.

المبرمة خارج الجزائر يقبل خصمها شرط تقديم اعتماد التحويل التي تسلمه السلطات المالية المختصة وارتباطها بالدورة الذي دفعت فيها.[1]

3-4- الضرائب والرسوم: كل الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني قابلة للخصم مثل الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري ما عدا الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة. كما أنه لا يقبل تخفيض الغرامات والزيادات والمصادرات أيا كانت طبيعتها والواقعة على مخالفة الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة. [2]

3-5- الاهتلاكات: يعرف الاهتلاك من الناحية الجبائية على أنه اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة للأخذ بعين الاعتبار الخسارة أو النقص الذي يلحق بأحد عناصر الأصول الثابتة بفعل الإستعمال أو عامل الزمن، بشرط أن يكون مقيد محاسبيا خلال الدورة وبارزا في الجداول الملحقة للاهتلاكات والمرفقة بالتصريح السنوي للنتيجة، يطبق الاهتلاك الخطي بقوة القانون على كل التثبيتات[3] غير أنه يمكن للمؤسسات أن يختاروا الاهتلاك الخطي أو المتنازل أو المتصاعد حسب الشروط المحددة في المادة 174 ق.ض.م.ر.م وقد حددت المادة 141 من نفس القانون سقفا لحساب الاهتلاك كما يلي :[4]

يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنحفضة التي لا يتجاوز مبلغا 30.000 دج خارج الرسم تعتبر كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتعلقة بها.

إن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء 000 000 1 دج لا يطبق، لا يطبق هذا السقف إذا كانت تشكل الأداة الرئيسية لممارسة النشاط.

3-6- المؤونات: تعرف المؤونة من الناحية المحاسبية بأنها: مبالغ مالية ذات طابع غير أكيد فيما يخص قيمتها ووقت حدوثها مرادفة لأعباء محتملة تنشأ خلال الدورة وتستمر إلى غاية نهايتها أو تطرأ عند نهاية الدورة المحاسبية، مما تستوجب تحميلها محاسبيا وفقا لقيود عند نهاية الدورة المحاسبية من أجل الوصول إلى نتيجة محاسبية دقيقة بقدر الإمكان[5]، أما من الناحية الجبائية، فإن المؤونات تعرف على أنها اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة لمعالجة أعباء أو خسائر محددة ومحتملة الوقوع في المستقبل.

---

[1] - **Instruction impot sur le revenu global**,Op cit, p 44.

[2] - **Guide du verificateur**, Op cit, p 133.

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

[4] - ق ض م ر م، 2017، ص 138.

[5] - Khafrabi Med Zine, **Techniques comptable**, 5 eme Edition, Berti Editions, Alger, 2002, P 85.

وهذا بناءا على أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة شرط أن تكون مسجلة محاسبيا خلال الدورة وظاهرة في الجداول الملحقة للمؤونات.[1]

ثالثا- الحواصل (الإيرادات) الخاضعة للضريبة

هي تلك النواتج والايرادات المحققة والخاضعة للضريبة من مختلف العمليات والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة سواء كانت ناتجة من النشاط العادي للمؤسسة أو من نشاطات ثانوية أو عرضية.

1- **الحواصل العادية:** وتتكون من رقم الأعمال المحقق من المؤسسة خارج الرسم ويشمل مبيعات البضائع ومبيعات المنتجات المصنعة. ومبلغ الخدمات المقدمة والأشغال المنجزة مع استبعاد كل التخفيضات التنزلات والحسومات المقدمة للزبائن وتدرج في الحواصل كما يلي:

1-1- مبيعات البضائع: وتدرج ضمن النواتج عندما يتم التسليم القانوني أو المادي وتستبعد كل المحصل عليها من الزبائن.

1-2- الأشغال المنجزة والخدمات المقدمة: تعتبر ايرادا محققا عند تقديم الخدمة والإنتهاء من انجاز الأشغال بغض النظر عن تاريخ التسديد.

2- الحواصل الاستثنائية: وهي الحواصل والايرادات التي لا تتميز بصفة الدورية وتتحقق بصفة، عرضية ونذكر أهم الحواصل الاستثنائية كما يلي:

2-1- مداخيل العقارات المدرجة في أصول المؤسسة: كل المداخيل الايجارية للعقارات المدرجة في أصول المؤسسة تدرج ضمن الايرادات وتضاف الى الربح الخاضع للضريبة وتستفيد بالمقابل من مخصصات الاهتلاكات بالنسبة للبنايات.

2-2-الحواصل المالية: وتتمثل في حواصل الأسهم والسندات وحواصل الديون والودائع والكفالات وتضاف إلى الربح الخاضع للضريبة.

2-3-الأتاوي المحصلة من أجل التنازل عن حقوق الملكية: ويقصد بها جميع الحقوق التي تحصل عليها المؤسسة مقابل التنازل عن حقوق استعمال براءات اختراع أو ترخيص باستخدام علامات تصنيع، فإن هذه الحقوق تدرج ضمن الحواصل وتخضع للضريبة.

2-4- فوائض القيمة المهنية: يعتبر فائض القيمة ناتج استثنائي تحصل عليه المؤسسة عند التنازل عن بعض عناصر الأصول، فقد تتعلق عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو حصص اجتماعية أو أسهم، ويمثل فائض القيمة الفرق الايجابي بين ثمن التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عنه. فمن وجهة النظر المحاسبية يضاف كل مبلغ فائض القيمة الى الربح، أما من وجهة النظر الجبائية فالأمر يختلف، فالمعالجة الجبائية تختلف حسب نوع فائض القيمة وحسب ما إذا قررت المؤسسة اعادة استثمار هذا الفائض في المؤسسة أولا.

[1] - **Instruction impot sur le revenu global**,Op cit , p 53.

أ- أنواع فوائض القيمة: ميزت المادتين 172 و173 من قانون ض م.ر.م بين نوعين من فائض القيمة حسب مدة الاحتفاظ بهذه الأصول المتنازل عنها وهي كما يلي:

- فائض القيمة قصير المدى: وهو فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر من التثبيتات المكتسبة أو المنجزة منذ مدة ثلاث سنوات أو أقل ويخضع للضريبة بنسبة 70% من هذا الفائض.
- فائض القيمة طويل المدى: وهو فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر من التثبيتات المكتسبة أو المنجزة منذ مدة أكثر من ثلاث سنوات ويخضع للضريبة بنسبة 35% من هذا الفائض.

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (4.3): النظام الجبائي المطبق على فوائض القيمة المهنية

الوحدة: %

نوع فائض القيمة	مدة حيازة الأصل المتنازل عنه	فائض القيمة الخاضع	فائض القيمة المعفى
فائض القيمة قصير المدى	**أقل أو يساوي ثلاث سنوات**	**%70**	**%30**
فائض القيمة طويل المدى	**أكثر من ثلاث سنوات**	**%35**	**%65**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادتين 172 و173 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** لسنة 2017.

ب- حالة إعادة استثمار فوائض القيمة: إذا التزمت المؤسسة بإعادة استثمار فوائض القيمة المحققة في شكل تثبيتات في المؤسسة فإن هذه الفوائض تعفى من الضريبة إذا توافرت الشروط التالية:[1]

- المبلغ المعاد استثماره مساوي لفائض القيمة المحقق.
- إعادة استثمار فائض القيمة في أجل أقصاه ثلاث سنوات ابتداءا من اختتام السنة المالية التي تحقق فيها فائض القيمة.
- تقديم التزام بإعادة الاستثمار مع التصريح السنوي.

2-5- الإعانات: تمثل الإعانات أحد مصادر التمويل التي بموجبها تستفيد المؤسسة من موارد مالية في شكل مساعدات مالية غير قابلة للسداد بغض النظر عن مصدر تمويلها الذي يمكن أن تكون الدولة، الجماعات المحلية أو أي طرف أخر وتمنح للمؤسسة لأغراض محددة ولأسباب متعددة.[2]

وقد عرفها (ن.م.م) حسب المادة (124-1) كما يلي: «الاعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيدين من الاعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطة ماضية او مستقبلية»[3]، وقد صنفت المادة 144 من ق.ض.م.ر.م الإعانات إلى ثلاث أصناف: إعانات التجهيز وإعانات الاستغلال وإعانات التوازن.

[1] -Ministere de finances, DGI, **Le guide de contrôle sur pieces,** 2003, P 134.

[2] - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 196.

[3] - القرار رقم 08-71، مرجع سابق، ص 13.

أ- **إعانات التجهيز:** عرف (ن.م.م) إعانات التجهيز كمايلي: "إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من اجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها"[1]، أما النظام الجبائي فقد قدمت المادة (144) من ق. ض. م .ر.م المعالجة الجبائية لها كما يلي:" تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ويتم ربط هذه الإعانات بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمسة الموالية"[2]. مما سبق نستنتج أن الإعانة خاضعة للضريبة حيث يتم إضافة كل سنة خمس مبلغ الإعانة إلى الربح الخاضع.

ب- إعانات الاستغلال: هي إعانات ممنوحة من الدول أو من الجماعات المحلية للمؤسسات بغرض تغطية النقص في بعض نواتج الاستغلال أو بهدف تحقيق سياسة دعم الأسعار.[3]

ج- إعانات التوازن: وهي الإعانات التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية للمؤسسات الخاسرة وتهدف هذه الإعانة إلى مساعدة المؤسسة لتغطية خسارتها وتشجيع المؤسسة على مواصلة نشاطها الاقتصادي والاجتماعي.[4]

ومن الناحية الجبائية تضاف إعانة الاستغلال والتوازن إلى الربح الخاضع حين تحصيلها، فحسب المادة (144) من ق. ض.م. ر.م والتي تنص على ما يلي: «تدخل اعانة الاستغلال والتوازن المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها».[5]

المطلب الثالث: مراحل تحديد النتيجة الجبائية

يعتمد في تحديد الربح الجبائي على الربح المحاسبي مع إدخال بعض التعديلات وفقا للقوانين الجبائية السارية المفعول، ونحصل على الربح المحاسبي بعد إعادة ادماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية وتخفيض بعض الحواصل والنواتج المعفاة وكذلك خفض العجز المرحل ويحدد الربح الجبائي بالعلاقة التالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاسترادات – التخفيضات – العجز المرحل

وتتم عملية الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفقا للمراحل المحددة في الملحق رقم (9) المرفق بالتصريح السنوي والذي يسلم إلى إدارة الضرائب سنويا، ويحتوي هذا الملحق على ما يلي:

[1] - نفس المرجع، ص 54.
[2] -قانون.ض.م.ر.م ،2017، مرجع سابق، ص 38.
[3] - يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 198.
[4] -عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 208.
[5] -قانون ض.م.ر.م ،2017، مرجع سابق، ص 38.

رقم الجدول (5.3): جدول تحديد النتيجة الجبائية

I- النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)	ربح	
	خسارة	
II- الاسترددات		
أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم		
حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم		
الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم		
مصاريف البحث والتطوير غير قابلة للخصم		
الاهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (ملك المستأجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)		
الايجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)		
الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
خسائر القيمة غير القابلة للخصم		
الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم		
إستردادات أخرى (*)		
مجموع الإستردادات		
III- الخصومات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.ر.م)		
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم والأوراق المماثلة وكذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة		
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.ر.م)		
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المقرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)		
الايجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)		
تكملة الاهتلاكات		
خصومات أخرى (*)		
مجموع الخصوم		
IV- العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق.ض.م.و.ر.م)		
عجز سنة ..20		
عجز سنة ..20		
عجز سنة ..20		
عجز سنة ..20		
المجموع القابل للخصم		
النتيجة الجبائية (I+II-III-VI)	ربح	
	خسارة	

Source : Site internet: **www.mfgi.gov.dz , consulte le 30-01-2017**

أولا: الاستردادات

وهي الأعباء المرفوضة أو غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية ويجب على المؤسسة في حالة تسجيل هذه الأخيرة كعبء في محاسبتها ثم إعادة إدماجها للربح، وتتم المعالجة في الملحق رقم (9) المرفق بالتصريح السنوي، قد ترفض مصلحة الضرائب بعض الأعباء رفضا كليا وبصفة نهائية لكونها لا تتعلق بنفقات الاستغلال وليست لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة، وقد ترفض بعض الأعباء جزئيا لكونها تجاوزت الحد الأقصى المسموح له من القوانين والتشريعات الجبائية.

1- الاستردادات الكلية: قد يرفض المشرع الجبائي بعض الأعباء رفضا كليا لأنها لا تتعلق بنفقات الاستغلال العادية ونذكر أهمها:

1-1- أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال: تنص المادة (169-1) من ق.ض.م.ر.م على مايلي: «لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف التكاليف والأعباء وايجار المباني غير مخصصة للاستغلال»[1]. حسب هذه المادة فإن كل مصاريف الإيجار والصيانة المتعلقة بعقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال ترفض ويعاد دمجها في الربح».

1-2- مصاريف حفلات الاستقبال والإطعام والفندقة: تنص المادة (169-1) من ق.ض.م.ر.م على مايلي: «لا تكون قابلة للخصم مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة»،[2] حسب هذه المادة لا تقبل هذه المصاريف إلا إذا توفر فيها شرطين وهما:

- أن تكون هذه المصاريف ضرورية لنشاط المؤسسة وصرفت لمصلحتها.
- أن تكون هذه المصاريف مدعمة ومبررة بوثائق ثبوتية.

1-3- الضرائب والرسوم: لا يقبل خصم إلا الضرائب والرسوم المهنية التي تحمل عبئها المكلف خلال السنة المالية مثل: الرسم على النشاط المهني والرسم على العقارات والرسوم الجمركية وحقوق التسجيل،[3] أما الضرائب والرسوم الأخرى مثل الضرائب على الربح والرسم على القيمة المضافة والضرائب على الأجور والمرتبات تعتبر غير قابلة للخصم وترفض ويعاد دمجها في الأرباح إذا سجلت كعبء وتصبح خاضعة للضريبة.

1-4- المؤونات: لقد وضع النظام الجبائي شروط صارمة لقبول المؤونات. فكل المؤونات المخصومة والتي لا تستوفي للشروط الشكلية والموضوعية وكذلك التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لتخصيصها أو أصدرت بدون غرض يعاد إدماجها إلى الربح الخاضع للضريبة.[4]

[1] - ق.ض.م.ر.م ،2017 مرجع سابق، ص 43.
[2] - نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3] - **Instruction impot sur le revenu global**, Op cit, P 45.
[4] - **Le guide de contrôle sur pieces**, Op cit, P 33.

1-5- الاهتلاكات: حددت المادتين 141 و174 من ق.ض.م.ر.م الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها لقبول الاهتلاك، وكذلك أنواع الاهتلاك المعتمدة من طرف القانون الجبائي وطريقة حساب الاهتلاك، والتي تختلف في بعض الأحيان عن طريقة حساب الاهتلاك المحاسبي. لذلك نجد بعض الفروقات بين مخصصات الاهتلاك المحاسبي والجبائي. فحسب المادة (141-3)، «يتم حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة بدون الرسم على القيمة المضافة. أما قاعدة الاهتلاك للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة»[1]، مما سبق نستنتج أن كل مخصصات الاهتلاكات والتي لا تستوفي للشروط المنصوص عليها في المادتين المذكورتين أعلاه يعاد دمجها في الربح وتصبح خاضعة للضريبة.

1-6- الاهتلاكات المتعلقة بعمليات القرض الإيجاري (المقترض المستأجر): لقد خالف النظام الجبائي النظام المحاسبي المالي في ما يخص عمليات القرض الايجاري حيث تنص المادة الثالثة والخمسون من قانون المالية السنوي لسنة 2014 كما يلي: «إن المؤجر يعتبر مالك للعين المؤجرة في عمليات الاعتماد الايجاري ويتعين تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي. ويعد المستأجر جبائيا مستأجر للعين المؤجرة وتسجل المبالغ المدفوعة للمؤجر كتكلفة»،[2] فمنذ سنة 2014 يعاد إدماج كل الاهتلاكات المطبقة من طرف المستأجر إلى الربح الخاضع للضريبة.

1-7- الضريبة على الأرباح: كل الضرائب المستحقة على الأرباح غير قابلة للخصم مثل الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي صنف (الأرباح المهنية) وكذلك الضرائب المؤجلة وإذا ما تم خصمها من الربح يعاد دمجها للربح الخاضع للضريبة.

1-8- خسائر القيمة: تنص المادة (141-5) من قانون ض.م.ر.م على ما يلي: "يقبل خصم الأرصدة المشكلة بغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية"[3]. حسب نص هذه المادة فإن خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات غير قابلة للخصم وفي حالة تسجيلها محاسبيا كعبء يعاد إدماجها إلى الربح الخاضع.

1-9- الغرامات والعقوبات والزيادات: تفرض بعض الإدارات والمصالح الجبائية مثل مصالح الضرائب ومصالح الضمان الاجتماعي بعض الغرامات والعقوبات المالية على المكلفين الذين لم يلتزموا بالآجال القانونية لإيداع تصريحاتهم وتسديد مستحقاتهم. وحسب المادة (141-6) من ق.ض.م.ر.م والتي تنص على مايلي: «لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات ايا كانت طبيعتها، والواقعة

[1] - ق. ض.م.ر.م ،2017، ص35.
[2] - **الأمر 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية السنوي لسنة 2014**، ج.ر، العدد 49، ص 11.
[3] - ق. ض.م.ر.م ،2017، ص 36.

على كاهل مخالفة الاحكام القانونية من الارباح الخاضعة للضريبة».[1]

1-10- استردادات أخرى: لم يحدد المشرع بدقة هذه الاستردادات وبصفة عامة هي كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة والتي لا تتعلق بنفقات الاستغلال العادي للمؤسسة مثل المصاريف والضرائب الشخصية للشركاء والمسيرين والمدراء، ترفض هذه الأعباء كليا ويعاد إدماجها ضمن الربح الخاضع للضريبة.

2- الاستردادات الجزئية:

يقبل المشرع الجبائي بعض الأعباء والمصاريف في حدود معينة ويرفض المبالغ التي تتجاوز السقف المحدد المسموح به وهذا من أجل المحافظة على أموال الخزينة العمومية ومكافحة كل أشكال التهرب الجبائي، ويعاد إدماج المبالغ التي تتجاوز السقف المحدد إلى الربح، ونذكر أهم هذه الاستردادات الجزئية:

2-1- مبالغ الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم: تعتبر كل الهدايا المقدمة من طرف المكلف للغير مرفوضة جبائيا وغير قابلة للخصم، ما عدا الهدايا الاشهارية إذا لم تتجاوز قيمتها 500 دج للهدية الواحدة ولكل مستفيد. وقد نصت المادة (169-1) من قانون ض.م.ر.م على: «لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي، الهدايا المختلفة ما عدا تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 500 دج».[2]

2-2- حصص الإشهار المالي والرعاية غير قابلة للخصم: تنص المادة (169-2) من ق.ض.م.ر.م: على مايلي «يمكن خصم المبالغ المحققة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة اثباتها في حدود بنسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)،[3] حسب ما جاءت به هذه المادة فإن مبالغ الإشهار المالي والرعاية تكون قابلة للخصم إذا توفر فيها الشرطين التاليين:

- أن لا يتجاوز مبلغها نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية؛
- أن لا يتجاوز مبلغها في كل الحالات مبلغ 30.000.000 دج.

2-3- الاشتراكات والهبات: تنص المادة (169-1) من ق.ض.م.ر.م على ما يلي: " لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليون دينار (1.000.000 دج) سنويا"،[4] وعليه فإن كل الإعانات والتبرعات التي تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج يعاد دمج الفرق بين المبلغ الممنوح والمبلغ المسموح به جبائيا إلى الربح الخاضع للضريبة.

---

[1] - نفس المرجع، نفس الصفحة.
[2] - نفس المرجع، ص 43.
[3] - نفس المرجع، نفس الصفحة.
[4] - نفس المرجع، نفس الصفحة.

2-4- إهتلاك السيارات السياحية: تنص المادة (141-3) من ق.ض.م.ر.م على: "... إن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهتلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة موحدة قدرها 1.000.000 دج، كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة"[1]. حسب هذه المادة فإن الفرق بين الاهتلاك المحاسبي المحسوب على أساس تكلفة الحيازة بكل الرسوم والاهتلاك الجبائي المحسوب على أساس 1.000.000 دج يعاد إدماجه في الربح الخاضع للضريبة شرط أن لا تكون هذه السيارة تمثل الإدارة الرئيسية لممارسة النشاط.

2-5-مصاريف البحث والتطوير: تنص المادة 171 من ق.ض.م.ر.م على ما يلي: "تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ الدخل أو الربح. في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار 100.000.000 دج، النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة شريطة استثمار المبلغ المرخص في إطار البحث"[2]. مما سبق نلاحظ أن الدولة تستعمل الضريبة كأداة لتشجيع ولتطوير الاقتصاد وتشجيع البحث العلمي وربطه بالقطاع الاقتصادي، وكل المبالغ التي لا يتوفر فيها الشرطين السابقين يعاد دمجها في الربح وتصبح خاضعة للضريبة.

ثانيا: التخفيضات

وهي الحواصل أو النواتج المعفاة من الضريبة. حيث تسجل محاسبيا في أحد حسابات المجموعة السابعة وبذلك تضاف كليا إلى النتيجة المحاسبية. مثل فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أحد عناصر الأصول، بينما القانون الجبائي أعفى بعض النواتج كليا أو جزئيا لذلك تطرح عند حساب الربح الخاضع للضريبة وأهم هذه الخصومات تتمثل في:

1- **فائض القيمة الناتج التنازل عن أحد عناصر الأصول الثابتة:** يسجل كل فائض القيمة محاسبيا في أحد حسابات النواتج (حـ/752) وبذلك يضاف كل مبلغ فائض القيمة إلى النتيجة المحاسبية، إلا أن القانون الجبائي فقد أعفى جزء من فائض القيمة من الضريبة وحسب المادة 173 من ق.ض.م.ر.م فقد أعفت جزء فائض القيمة كما يلي:

- 30% من فائض القيمة القصير المدى.
- 65% من فائض القيمة الطويل المدى.

يطرح الجزء المعفى من النتيجة المحاسبية للوصول للنتيجة الجبائية، وتعالج هذه التعديلات في الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية (خارج المحاسبية) أي بدون إجراء أي قيود محاسبية.

2- **حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل عن الأسهم والسندات المسعرة بالبورصة:** تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة المسعرة في البورصة والتي يتم تداولها في سوق منظمة.

[1] - نفس المرجع، ص 35.
[2] - نفس المرجع، ص 43.

لأجل مدته خمس سنوات ابتداءا من أول جانفي 2014،[1] وعليه فإن هذه الحواصل والفوائض المدرجة كنواتج في محاسبة المكلف له الحق من تخفيضها من الربح الخاضع لأنها معفية من الضريبة.

3- **المداخيل الناتجة من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة :** إذا كانت الشركة تمتلك حصص أو أسهم في شركات أخرى، وتحصلت على مداخيل من الأرباح الموزعة، فإن هذه الأرباح معفاة من الضريبة على أرباح الشركات وفقا لمبدأ عدم إزدواجية الضريبة، فلا يمكن تطبيق نفس الضريبة على نفس الوعاء مرتين وقد أعفت المادة 147 مكرر من ق.ض.م.ر.م صراحة هذه المداخيل حيث تنص على مايلي: «لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل االمتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة، ولا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة»،[2] وعليه فإن المداخيل غير المصرح بها لا تستفيد من هذا الإعفاء وتخضع للضريبة.

4- **الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المقرض المؤجر):** تختلف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية فيما يخص معالجة عمليات القرض الايجاري فحسب المادة 135-2 من (ن.م.م) تسجل العين المؤجرة لدى المستأجر كأصل ويستفيد من الاهتلاك وتسجل عند المؤجر كدين في حساب القروض والحسابات الدائنة في (حـ/274)، بينما القانون الجبائي لا يعترف إلا بالملكية القانونية للأصل وعليه تعتبر العين المؤجرة كأصل عند المؤجر وله الحق الاستفادة من الاهتلاك، فإذا سجلت كدين في محاسبة المؤجر حسب (ن.م.م) فله في هذه الحالة الحق في تخفيض الربح بمبلغ الاهتلاك المطبق.

5- **تكملة الاهتلاك:** وهو عبارة عن الفرق بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي وقد يكون الاهتلاك الجبائي أكبر من المحاسبي، ويحدث هذا في بعض الحالات خاصة عندما تكون مدة الاهتلاك الجبائي أقل من مدة الاهتلاك المحاسبي فمثلا مدة إهتلاك المركبات حسب التعليمات والمذكرات الجبائية يحدد بخمس (05) سنوات، فإذا طبق المكلف مدة أطول ففي هذه الحالة يكون الاهتلاك الجبائي أكبر من الاهتلاك المحاسبي، وعليه فإن المكلف يستفيد من تخفيض الفرق بين الاهتلاكين. لأنه لا يستفيد من تخفيض مبلغ الاهتلاك بعد مدة الاهتلاك الجبائي المحدد بخمس سنوات.

6- **العجز السابق:** يسمح القانون الجبائي بترحيل العجز حيث يطرح هذا العجز من أرباح السنوات الموالية إلى غاية السنة الرابعة حيث تنص المادة 147 من ق.ض.ر.م كما يلي: "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز".[3]

---

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2017، ص 23.

[2]- ق.ض.م.ر.م ،2017، ص38.

[3] - نفس المرجع، نفس الصفحة.

ثالثا: الوصول الى النتيجة الجبائية

بعد كل هذه المراحل من استرداد بعض الأعباء غير القابلة للخصم وتخفيض بعد المداخيل المعفاة وكذلك تخفيض العجز المرحل نحصل على النتيجة الجبائية ونعبر عنها بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات – النخفيضات – العجز المرحل

تتم كل هذه التعديلات على النتيجة خارج المحاسبة أي بدون إجراء أي تسجيلات محاسبية وتعالج فقط في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي وتحسب الضريبة على أساس هذه النتيجة.

المبحث الثالث: الجهود المبذولة والإقتراحات المقدمة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي

إن هذه الإختلافات في المفاهيم وطرق التقييم والقياس بين القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية تؤثر كلها على النتيجة المحاسبية، والتي هي منطلق حساب النتيجة الجبائية، وهذا ما يباعد بين النتيجتين ويؤثر على وعاء ومبلغ الضريبة بالزيادة والنقصان.

المطلب الأول: الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي

يسعى المشرع الجزائري ومنذ صدور القرار الرسمي ببداية العمل بالنظام المحاسبي المالي منذ 2010 على بذل جهود معتبرة من أجل ضمان انتقال سليم وواضح المعالم، وقد قامت وزارة المالية بمتابعة ودراسة مختلف الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال إعداد موظفيها وتشكيل لجنة تعمل مع المجلس الوطني للمحاسبة بهدف متابعة ودراسة الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق هذا النظام الجديد، مثل طرق القياس وأسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والتي لها تأثير مباشر على النتيجة المحاسبية، والتي لا تتطابق مع القواعد الجبائية، وقد ظهرت هذه الجهود من خلال قوانين المالية المختلفة وخاصة قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية السنوي لسنة 2010.

أولا: التدابير المتخذة في قانون المالية السنوي لسنة 2008

شرعت السلطات المالية منذ صدور قانون المالية السنوي لسنة 2008 في إيجاد بعض التدابير كمرحلة أولية للتكيف مع المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبية الدولية، إلا أن هذه التدابير كانت قاصرة وغير كافية ولم تعالج الاختلافات الكبيرة الموجودة بين التشريعات الجبائية والنظام المحاسبي المالي وأهم هذه التدابير ما يلي:

1- **النظام الجبائي المبسط:** أضافت المادة الثالثة من ق.م السنوي نظاما جديدا إلى النظامين الجبائيين القديمين وهما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة ويسمى النظام المبسط ويخضع له المكلفين الذين تتجاوز أرقام أعمالهم ثلاثة (03) مليون دينار ولا يزيد عن عشرة (10) مليون دينار. ويلزم الخاضعين لهذا النظام باكتتاب تصريح سنوي يتضمن: الربح الخاضع للضريبة وإيداعه قبل الفاتح من أفريل من السنة الموالية لسنة النشاط لدى مصالح الضرائب، ويشمل هذا التصريح الوثائق التالية:[1]

- ميزانية ملخصة؛
- حسابا مبسطا للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء؛
- جدول الاهتلاكات؛
- كشف المؤونات؛
- جدول تغيرات المخزون.

[1] - القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن لقانون المالية السنوي لسنة 2008، ح ر، 82، ص 4.

تسلم إلى الادارة الجبائية الجداول أعلاه، يهدف هذا الإجراء إلى تبسيط الإجراءات والالتزامات المحاسبية الجبائية على المؤسسات الصغيرة التي لا تتجاوز رقم أعمالها عشرة (10) مليون دينار، ويهدف كذلك إلى إحداث نوع من الانسجام مع النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي. حيث حدد القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين للأنظمة المختلفة للمؤسسات الصغيرة التي بإمكانها مسك محاسبة مالية ومبسطة.

2- خصم مصاريف المقر:

ويقصد بها المصاريف التي تتحملها المديرية العامة للمؤسسة أو المقر الاجتماعي للشركة والمتعلقة بمختلف الفروع الموجودة في مختلف الدول. وتشمل تكاليف مصالح المحاسبة المالية ومصالح الإدارة العامة والموارد البشرية وكذلك مكافئات أعضاء مجالس الإدارة، وحسب المادة الثامنة من نفس القانون فإن هذه مصاريف تكون مقبولة وقابلة خصم إذا توفر فيها شرطين وهما:

- أن تكون في حدود 1% من رقم الأعمال.
- أن تكون متعلقة بنفس السنة المالية.

يهدف هذا الإجراء إلى تحفيز الشركات الأجنبية على الاستثمار وفتح فروع لها في الجزائر والتكيف مع الممارسات المحاسبية الدولية.

3- خصم المصاريف المالية:

عدلت المادة الثامنة من هذا القانون المادة (141) من قانون ض.م.ر.م وتنص على مايلي :« يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوي المستحقة على البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غيرالعملة الوطنية فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل التي تسلمه السلطات المالية المختصة»،[1] يهدف هذا الاجراء على تشجيع وتمركز الشركات الأجنبية في الجزائر ويسهل تدفق روؤس الأموال إلى الداخل ويساهم في تطوير وانفتاح الإقتصاد الوطني على الخارج.

4- ممارسة الاهتلاك في إطار القرض الايجاري: أشارت المادة الحادية عشر من القانون المذكور أعلاه والمعدلة للمادة 171 الفقرة الأولى من ق.ض.م.ر.م لأول مرة وبصفة صريحة إلى الاهتلاك المطبق في إطار القرض الايجاري حيث سمحت للبنوك والمؤسسات المالية بخصم الاهتلاك من الربح الخاضع حيث تنص المادة المذكورة أعلاه على[2]: "يرخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الايجاري بتطبيق نظام الاهتلاك المالي للقرض عند حساب الاهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في

[1] - نفس المرجع، ص 05.
[2] - نفس المرجع، ص 06..

إطار القرض الايجاري". نلاحظ أن النظام الجبائي اعترف بالاهتلاك المطبق على القرض الايجاري إلا أنه تمسك بالملكية القانونية للأصل ولم يحترم مبدأ غلبة الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني وهذا يخالف ما جاءت به المعايير المحاسبية والنظام الجبائي المالي.

ثانيا: التدابير المتخذة في قانون المالية التكميلي لسنة 2008

من أهم التدابير التي جاء بها هذا القانون ما يلي:

1- إعادة التقييم من طرف البنوك والمؤسسات المالية: تنص المادة (45) من القانون المذكور أعلاه على مايلي:« يمكن إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير قابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2007 للبنوك و المؤسسات المالية هو أجل اقصاه ثلاثة (03) أشهر بعد صدور هذا الأمر، تقيد مع اعفاء من الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن هذه العملية في حساب فرق اعادة التقييم في خصوم الميزانية»،[1] لقد منح هذا الاعفاء فرصة للبنوك والمؤسسات المالية لاعادة تقيم أصولها مع إعفاء فائض إعادة التقييم صراحة من الضريبة، وذلك في أجل اقصاه ثلاثة أشهر بعد صدور القانون.

2- تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 2010/01/01: جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة وتغيرات كبيرة في المجال المحاسبي ولم تكن المؤسسات الجزائرية والإدارة الجبائية مستعدة لتطبيق النظام الجديد في بداية سنة 2009، لذلك قررت السلطات المالية حسب المادة 62 من نفس القانون تأجيل تطبيق هذا القانون لإعطاء فرصة للمؤسسات لتحضير عملية الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد لتحضير وتكوين موظفيها وإعداد البرمجيات الخاصة بالنظام الجديد وإعطاء فرصة كذلك للإدارة الجبائية لتكوين إطاراتها، وقد شرعت في ذلك منذ سنة 2008 على يد خبراء أجانب.

ثالثا- التدابير المتخذة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009

يتضمن هذا القانون عدة مواد قانونية تهدف إلى تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي وأهم هذه المواد ما يلي:

1- العقود طويلة الأجل:

عدلت المادة الرابعة من هذا القانون المادة (140) من ق.ض.م.ر.م، حيث تنص على مايلي: « أن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي يمتد تنفيدها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بعض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو مسيرة»[2]، نلاحظ أن المشرع الجبائي تبنى طريقة التقدم بالأشغال، وتعني هذه الأخيرة أن تسجيل الأشغال المنجزة والأعباء المقابلة لها

[1] - الأمر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2009، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 89، ج ر ،64، ص 14.
[2] - الامر 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن القانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر،44، ص04.

سنويا وتسدد الضريبة على الربح الناتج سنويا خلاف النظام المحاسبي المالي والذي يعتمد على طريقتين هما التقدم في الأشغال وطريقة الإتمام وتعني هذه الأخيرة أن تحدد الأرباح وتسدد الضريبة مرة واحدة عند إنتهاء المشروع.

2- الإهتلاك:

تنص المادة الخامسة من هذا القانون والمعدلة لأحكام المادة (141) من ق.ض.م.ر.م على ما يلي: « يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، تسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية »،[1] نلاحظ أن هذه المادة جاءت موافقة للمادتين (121-4) و(112-2) من النظام المحاسبي المالي، إلا أن المادة الأولى لم تحدد بشكل دقيق مبلغ العناصر ذات القيمة المنخفضة التي تسجل كأعباء تخصم من الدورة المالية المتعلقة بها، عكس المادة الثانية التي جاءت متطابقة مع ما جاء في المادة الخامسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

3- خضوع قواعد النظام المحاسبي المالي للتشريعات الجبائية:

تشير المادة السادسة إلى مايلي «يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة»،[2] حسب هذه المادة فإن الإدارة الجبائية تقبل بكل قواعد النظام المحاسبي المالي شريطة عدم تعارضها مع القوانين الجبائية وفي حالة وجود تعارض بين القاعدتين فالأولوية لتطبيق القواعد الجبائية.

4- إعادة تقييم الأصول:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون والتي تعدل المادتين (185) و(186) من ق.ض.م.ر.م على ما يلي « يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات »،[3] يلاحظ هنا أن المشرع لم يعف فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة التقييم من الضريبة، وإنما أجل ضم هذا الفائض إلى الربح الخاضع إلى غاية السنة الخامسة كحد أقصى، وبذلك يسمح للمؤسسات من الإستفادة من فائض مخصصات الإهتلاك الناتجة عن عملية التقييم من أجل تخفيض الربح وتخفيض عبء الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى تأجيل دفع الضريبة الناتجة عن عملية إعادة التقييم إلى أجل أقصاه خمس سنوات.

رابعا- التدابير المتخذة في قانون المالية لسنة 2010

جاء قانون المالية لسنة 2010 بمجموعة من المواد القانونية تهدف للتكيف مع قواعد النظام المحاسبي المالي وأهم هذه المواد كما يلي:

---

[1]- نفس المرجع، ص 05.

[2]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] - نفس المرجع، ص 06.

1- معالجة الإعانات:

تنص المادة التاسعة من هذا القانون والمعدلة للمادة (144) من ق.ض.م.ر.م على ما يلي: «تدخل إعانات الإستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها »،[1]لقد ربط المشرع الجبائي إعانات الاستغلال والتوازن بالنتيجة أي تضاف للربح وقت قبضها وتكون بذلك خاضعة للضريبة خلافا للنظام المحاسبي المالي والذي ربطها بالنتيجة وقت إستلام الإشعار بالإستفادة.

2- العجز المالي:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون والمعدلة لأحكام المادة (147) من قانون ض.م.ر.م على أنه: « في حالة تسجيل عجز في سنة مالية فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز»،[2] يعتبر هذا أول تغيير لهذه المادة منذ صدور القانون رقم (90-36) المؤرخ في 1990/12/31 والمتعلق بقانون ض.م.ر.م، حيث خفضت المدة من خمس إلى أربع سنوات.

خامسا- التدابير المتخذة في قانون المالية التكميلي لسنة 2010

أهم ما جاء في هذا القانون هو تأجيل تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإيجار التمويلي إلى غاية الفاتح 31 ديسمبر 2012، حيث تنص المادة السابعة والعشرين من هذا القانون على ما يلي: « يستمر تطبيق الاحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010 والمتعلقة بقواعد الاهتلاك في اطار عقود القرض الايجاري بصفة انتقالية الى غاية 31 ديسمبر 2012، وعليه يستمر بصورة استثنائية وفي اطار عمليات القرض الإيجاري، في إعتبار المقرض المؤجر، من الناحية الجبائية يتوفر على الملكية القانونية للملك المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الملك، ويستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة في اهتلاك حق قابلية خصم الربح الخاضع للضريبة المطبق على الايجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة».[3]

حسب نص هذه المادة فإن النظام الجبائي أجل قبول المعالجة المحاسبية لعمليات القرض الإيجاري التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، والتي تأخذ بمبدأ غلبة الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، والتي تعتبر أن المالك الإقتصادي (المستأجر) له الحق في تسجيل الأصل المؤجر ضمن الأصول وله الحق كذلك من الإستفادة من الإهتلاك أما المالك القانوني فله الحق من الإستفادة من الفوائد المدفوعة عن القرض الإيجاري. في حين أن النظام الجبائي تمسك بالأحكام السابقة لقانون المالية لسنة 2010 والتي تعرف المؤجر والمستأجر من الناحية الجبائية كما يلي:

[1] – القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن لقانون المالية السنوي لسنة 2010، ج ر، العدد 78، ص 06.

[2] – نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] – الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر، العدد 49، ص 11.

المؤجر: يعتبر المؤجر المالك القانوني للعين المؤجرة وبذلك عليه تسجيل هذا الأصل ضمن الأصول وله الحق في الإستفادة من تطبيق الإهتلاك وخصمه من الربح الخاضع.

المستأجر: يعتبر المستأجر المالك الإقتصادي للعين المؤجرة ويستفيد من خصم الدفعات المسددة للمؤجر من الربح الخاضع.

سادسا– التدابير المتخذة في قانون المالية لسنة 2014

نلاحظ أن المشرع قد تراجع عن قبول المعالجة المحاسبية لعمليات القرض الإيجاري الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي وأبقى على المعالجة الجبائية لعمليات القرض الإيجاري السارية المفعول قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010 حيث تنص المادة الثالثة والخمسين من هذا القانون على ما يلي : « دون الإخلال بالنظام المحاسبي المالي، يعد المؤجر جبائيا مالكل للعين المؤجرة، في عمليات الإعتماد الإيجاري التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، ويتعين عليه تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الإهتلاك الجبائي على أساس الإهتلاك المالي للقرض الإيجاري وتسجيل مبالغ الإيجار المقبوضة كناتج، يعد المستأجر جبائيا مستأجرا للعين المؤجرة، وتسجل المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة ».[1]

بالرغم من الجهود المبذولة من وزارة المالية من خلال قوانين المالية المختلفة ابتداءا من قانون المالية لسنة 2008 للتقليل من هذه الإختلافات وتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك الكثير من النقاط ما زال يشوبها الكثير من الغموض وتحتاج إلى المزيد من الدراسة، وما نلاحظه ان هنالك حالة من التردد من طرف المشرع الجبائي في قبول بعض المفاهيم الجديدة الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي وخاصة ما يتعلق بالإيجار التمويلي، فقد أجل تطبيقه في البداية ثم رفضه تماما في قانون المالية سنة 2014 وأبقى على المعالجة المحاسبية المطبقة قبل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

المطلب الثاني: الحلول المقترحة للتقليل من أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية

العلاقة بين المحاسبة والجباية علاقة قديمة ووطيدة، وقد ساهمت الجباية في تطور المحاسبة وخاصة منذ ظهور ضرائب الدخل، وتختلف درجة هذه العلاقة من دولة إلى أخرى. حيث أن هذه العلاقة قوية جدا في بعض الدول مثل فرنسا، البرتغال وإيطاليا، ومعظم الدول الفرنكفونية ومنها الجزائر. حيث تحدد النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات وفقا للقوانين الجبائية. فبالرغم من هذه العلاقة القوية إلا أن هناك إختلافات في المفاهيم بين المحاسبة والجباية وخاصة منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي، لهذا يجب على الباحثين والمتخصصين في مجال المحاسبة والجباية

[1] – القانون رقم 13–08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، ج ر، العدد 68، ص 17.

تكثيف أبحاثهم للتقليل وتضييق الإختلاف إلى أضيق نطاق هذا في المدى الطويل أما في المدى القصير فتوجد على الأقل ثلاث حلول ممكنة وهي:

– تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي؛

– المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتجسيد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات؛

– السماح للمؤسسات بمسك محاسبة حسب قواعد النظام المحاسبي ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية.

أولا: تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، إلى إلغاء أو تعديل بعض القواعد الجبائية. وحتى يكون التكييف مقبولا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. وقد حاولت السلطات المالية إحترام قواعد النظام المحاسبي حسب المادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 لكن بشرط عدم تعارضها مع القواعد الجبائية، لهذا يجب تعديل بعض النصوص حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي.[1]

1- أهم المواد الواجب إعادة النظر فيها وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي:

تتمثل هذه المواد في:

1-1- المادة 141: يجب تكييف هذه المادة والمتعلقة بتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة مع قواعد النظام المالي المحاسبي خاصة فما يتعلق ببعض التكاليف والتي ليس لها أثر على الوعاء الضريبي على المدى الطويل مثل الإهتلاكات.

1-2- المادة 144: يمكن أن تعدل هذه المادة والمتعلقة بإعانات التوازن والإستغلال حيث تتكيف مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي فحسب هذا الأخير تضاف إلى الأرباح حين وصول الإشعار بالموافقة على الإعانة، بحيث تصبح خاضعة للضريبة حسب القانون الجبائي وقت إستلام مبلغ الإعانة، فهذا الإختلاف ليس له أثر على الوعاء الضريبي على المدى الطويل.

1-3- المادتين 172 و173: حسب نص هذين المادتين يعفى جزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المكتسبة وفي هذه الحالة يصبح الربح المحاسبي أقل من الربح الجبائي، فيمكن تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية وذلك بإلغاء هذين المادتين وبذلك يصبح كل فائض القيمة خاضع للضريبة

1-4- المادة 174: يمكن تكييف هذه المادة مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص طرق الإهتلاك بدون أن تكون لها أثر على الوعاء الضريبي في المدى الطويل بحيث يلغى الإهتلاك التنازلي ويعوض بالإهتلاك حسب وحدات الإنتاج وبذلك تتطابق طرق الإهتلاك في النظامين.

[1] - جليلة ايمان حمدي، مرجع سابق، ص 185.

رغم الجهود المبذولة لتعديل بعض المواد إلا أن هناك بعض القواعد الجبائية الواجبة التعديل ونذكر منها مايلي:

2- قاعدة تسجيل التثبيتات: تسجل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس إمكانية مراقبة الأصل وتظهر هذا جليا في حالات القرض الإيجاري، بينما لا يعترف القانون الجبائي إلا بالملكية القانونية لتسجيل التثبيتات ضمن الأصول، فيمكن إتباع القواعد الجبائية بدون أن يكون هناك أثر على الوعاء الضريبي على المدى الطويل، فعوض أن يستفيد المالك الإقتصادي من الإهتلاك يستفيد من خصم الدفعات المقدمة للمقرض (المؤجر) من الربح الخاضع وبذلك يتساوى مبلغ الإهتلاكات مع مبلغ الدفعات في نهاية مدة القرض.

3- قواعد تسجيل بعض الأعباء: يجب أن يسمح للمؤسسات بحساب مبلغ الإهتلاك على حسب مدة إستعمال الأصل في المؤسسة وليس على أساس المدة المحددة من طرف إدارة الضرائب فهذا الإختلاف بين الإهتلاك المحاسبي والجبائي ليس له أثر على الوعاء الضريبي في المدى الطويل، لأن مبلغ مجموع الإهتلاكات المطبقة تتساوى بالطريقتين.

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

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، بإعتباره مبررا قانونيا من خلال نص المادتين 3 و26 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. حيث تنص وتحث هاتين المادتين بصفة واضحة المؤسسات على إنتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثرها على الحسابات حيادية، كحالة بعض الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا إستثمارات وجبائيا تعتبر كأعباء، وستتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات بإستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 (أعباء مسجلة مسبقا)، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء، وتطبيقيا يمكن عرض هذا الحل لبعض الحالات كما يلي: [1]

1- مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة:

هذا النوع من المصاريف يضم محاسبيا إلى الإستثمارات المتعلقة به عند توفر مجموعة من الشروط المنصوص عليها في الأمر رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، أما جبائيا فلم يتم الرجوع إليها، وبالتالي يبقى الخيار مطروحا للمؤسسات، إما بأن تخصص لها مؤونات للإصلاحات الكبيرة، وفي هذه الحالة ستخفض العبء الضريبي على المؤسسة إعداد مخطط إهتلاك خاص بكل مكون

[1] - تسعديت بوسبعين، مرجع سابق، ص 125.

من مكونات الأصل إلى حد الأن ليس هناك أي إشكال من الناحية الجبائية ولكن في حالة ما صنفت هذه الأخيرة كأعباء من الجانب الجبائي هنا يمكن أن يقع إشكال يصحح على النحو الآتي: تسجيل النفقة مبدئيا في الأعباء ثم تحول من حساب 79 إلى حساب الإستثمار المعني، وبالتالي تكون هذه النفقة قد عدلت بواسطة حساب يدخل في النتيجة المحاسبية ولا يؤثر على الخصائص النوعية للحسابات وبعد ضمه للإستثمارات يحسب الإهتلاك بصفة عادية ولا تخفض جبائيا لأنها أخذت كنفقة سابقا.

2- تاريخ إنتقال الملكية ومراقبة الأصول:

يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ إنتقال الملكية الذي يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول وبين تاريخ إمكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي. ففي حالة إذا ما كان هناك اختلاف بين تاريخ انتقال بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ امكانية المراقبة من طرف المؤسسة سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث إختلافات يمكن معالجتها بتسجيل الأصل جبائيا في حساب إستثمارات خاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه إهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب أن تحول من حساب 79 إلى حساب 48 وتخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية. أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للإستثمار المعني بوضع 68 مدين وحساب 48 دائن.

ثالثا: السماح للمؤسسات بمسك محاسبة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية

ساهم التطور التكنولوجي في مجال الإعلام الآلي في تسهيل العمل المحاسبي ويمكن المؤسسات من الحصول على المعلومات المحاسبية في أي لحظة، فهذا العنصر يمكن أن يساعد المؤسسات على مسك محاسبتين واحدة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي والأخرى حسب القواعد الجبائية وبذلك يمكن القضاء على الإختلافات الكبيرة بين النظامين مثل عمليات القرض الإيجاري والإهتلاكات والإعانات والتي تؤثر على النتيجة الجبائية.

المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات كل مقترح

لكل حل من الحلول المقترحة والمذكورة سابقا إيجابيات وسلبيات ولا يوجد حل أمثل وقد يصلح حل لحالات معينة ولا يصلح لأخرى ونلخص إيجابيات وسلبيات كل حل من الحلول المقترحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (6.3): إيجابيات وسلبيات الحلول المقترحة

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي	يعتبر بسيط، لأنه يتطلب دراسة نقاط الاختلاف ومحاولة تكييف القواعدالجبائية مع القواعد المحاسبية.	يؤثر هذا على الوعاء الضريبي وبالتالي يقلص مداخيل الخزينة العمومية
المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي.	– ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح حسابات ذات بعد جبائي. – تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. – في بعض الحالات، يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.
السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الإختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.	تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

المصدر: جليلة إيمان حمدي، **أثر تبني المعالجة المحاسبية الدولية على النظام الجزائري**، اطروحة دكتورة غيرمنشورة، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2015، ص 190.

خلاصة الفصل:

ارتبطت القواعد المحاسبية بالقواعد الجبائية في معظم دول العالم، وكانت المحاسبة ولاتزال تخدم أغراض جبائية محددة، والجزائر كغيرها من من الدول الفرنكوفونية حافظت على العلاقة بين المحاسبة والجباية منذ صدور المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975، حيث كان هذا المخطط موجه لخدمة أغراض جبائية، حيث يعطي الأولية للقواعد الجبائية على القواعد المحاسبية.

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة المستثمرين من خلال توفير معلومة مالية موثوق فيها تساعد المستثمرين والأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة بإتخاذ القرارات المالية السليمة، إلا أن تطبيق هذا النظام واجهته بعض المشاكل والصعوبات وخاصة الجبائية فالمفاهيم والقواعد التي جاء بها تختلف كثيرا عن القواعد الجبائية لذلك قامت السلطات المالية من خلال قوانين المالية المختلفة منذ سنة 2008 بمحاولة تكييف النظام الجبائي مع القواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، ورغم هذه الجهود المبذولة إلا أن هناك الكثير من النقاط مازال يشوبها الغموض ويتطلب إيجاد حلول لها لتقليل هذه الإختلافات، وخاصة وأن المفاهيم المحاسبية الجديدة لها أثر على النتيجة الجبائية وعلى الحصيلة الضريبية.

الفصل الرابع:

معالجة الإختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية بسكرة

تمهيد:

بعد التطرق للجانب النظري في الفصول السابقة لطبيعة العلاقة بين الجباية والمحاسبة وللمفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والتي تختلف عن القواعد والتشريعات الجبائية وجهود السلطات المالية للتكيف مع هذه المفاهيم، من خلال اتخاذ جملة من التدابير الجبائية التي صدرت في قوانين المالية السنوية والتكميلية، حيث جاءت بتعديلات لبعض الأحكام الجبائية أو استحداث لقوانين وتشريعات جديدة، وهذا ما يفسر رغبة الدولة في المحاولة للوصول إلى انسجام مقبول بين المحاسبة والجباية وتضييق الفجوة بين الربحين المحاسبي والجبائي إلى حد يضمن استقرار الوعاء الضريبي ولا يضر بالحصيلة الجبائية لخزينة الدولة.

ولقد واجهت المؤسسات الجزائرية عدة مشاكل وصعوبات في ما يخص الجانب الجبائي وطريقة معالجته لبعض المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، مثل مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني (عمليات الإيجار التمويلي)، سنقوم من خلال هذا الفصل بدراسة هذه الاختلافات في ثلاث مؤسسات صادفت هذه المشاكل وهي:

- شركة إعمار تنشط في مجال البناء والترقية العقارية (ولاية بسكرة)؛
- شركة الإخوة حوحو يتركز نشاطها الأساسي في طحن مادتي السميد والفرينة (ولاية بسكرة)؛
- شركة الزيبان للبسكويت تنشط في مجال الصناعات الغذائية (ولاية بسكرة).

اطلعنا عن التسجيلات المحاسبية لدى هذه الشركات لبعض العمليات التي تختلف فيها المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية مثل الإيجار التمويلي، الإعانات، فائض القيمة، والتبرعات، العجز المرحل والغرامات والعقوبات، وسنتطرق في دراستنا هاته بشيء من التفصيل للمعالجة الجبائية لهذه العمليات وكذلك لطريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم الشركات (شركة إعمار، شركة مطحنة الإخوة حوحو، شركة الزيبان للبسكويت)

نحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة على الشركات عينة الدراسة من خلال التعريف بهم، من الناحية القانونية والتنظيمية، إضافة إلى إبراز دورهم، في المجال الاقتصادي، وأهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

المطلب الأول: تقديم شركة إعمار للترقية العقارية

نحاول في هذا المطلب التعرف على الناحية القانونية والتنظيمية لشركة (إعمار)، وكذلك إبراز أهميتها ومساهمتها في النشاط الاقتصادي، وأهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: نشأة الشركة ومجال نشاطها

أسست الشركة في 2013/02/14 حسب العقد التأسيسي رقم 2013/154 على شكل شركة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة إعمار، برأس مال قدره 10 مليون دج، يقع مقرها ببلدية بسكرة ومدة حياتها 99 سنة، وموضوع نشاطها الرئيسي هو الترقية العقارية، حيث تقوم بشراء الأراضي وبناء المساكن والمحلات التجارية وتبيعها للخواص في مختلف أنحاء القطر الوطني، وقد توسعت الشركة وازدهر نشاطها وأضافت إلى نشاطها الأساسي عدة أنشطة أخرى كلها في مجال البناء وتتمثل هذه الأنشطة في:

- أشغال الري؛
- الأشغال العمومية؛
- جميع أشغال الغابات والفلاحة؛
- هيئة المساحات الخضراء وأشغال النظافة؛
- أشغال الكهرباء والغاز.

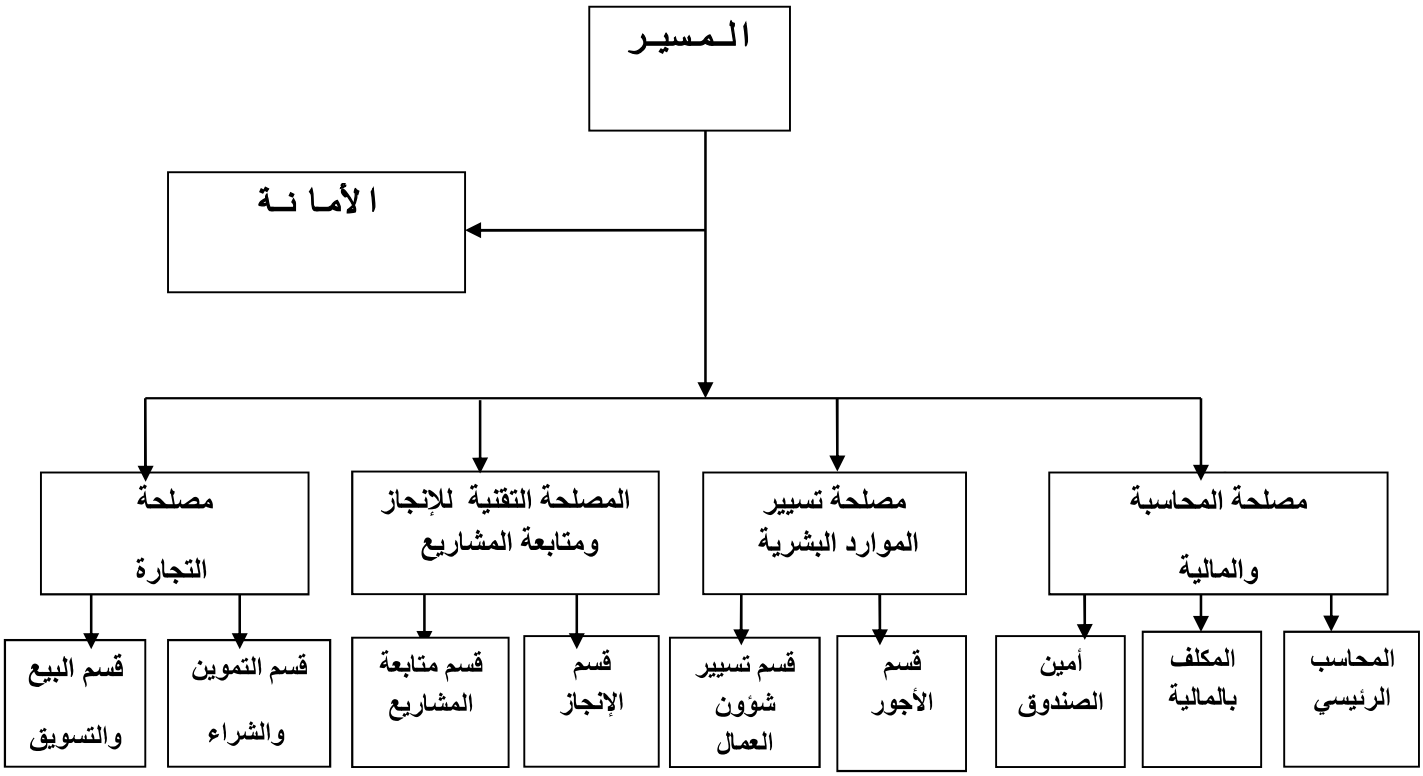
أما من الناحية الجبائية فإن الشركة تخضع للنظام الحقيقي، ولذلك فهي مجبرة على مسك محاسبة حقيقية وفق ن.م.م وتخضع إلى الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات (الترقية العقارية) بمعدل (26%)؛
- الضريبة على الدخل المتعلقة بالأجور والمرتبات حسب الجدول **(IRG/S)**؛
- الرسم على النشاط المهني بمعدل (1%)؛
- الرسم على القيمة المضافة بكل ما يتعلق بالسكن (9%)؛
- الرسم على القيمة المضافة على النشاطات الأخرى (19%)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء على الأرباح الموزعة بمعدل (15%).

ثانيا: الهيكل التنظيمي للشركة

تضم الشركة عدة مصالح رئيسية تتضافر لتحقيق أهداف الشركة وتشغل الشركة 70 عاملا دائما منهم 10 إطارات وتلجأ إلى العمال المؤقتين في حالات الضرورة، والهيكل التنظيمي للشركة يوضح لنا مختلف المصالح والأقسام كما يلي:

الشكل (4-1): الهيكل التنظيمي لشركة " إعمار"



المصدر: مصلحة تسيير الموارد البشرية.

فيما يلي توضيح للمهام التي تقوم بها مصالح الشركة

1- المسير: يعتبر المسير المسؤول الأول في الشركة من الناحية القانونية، ومن مهامه ما يلي:

- وضع إستراتيجية العمل وكشف مواطن القوة والضعف بالشركة؛
- الإدارة والتنسيق بين المصالح المختلفة؛
- حسن التسيير والتخطيط؛
- التنظيم والرقابة؛
- اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة.

2- الأمانة: ويتمثل دورها في:

- تسيير مواعيد المسير؛
- استقبال المتعاملين الخارجيين للشركة؛
- استقبال وتوزيع البريد؛

- استقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها إلى مختلف المصالح؛
- تبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

3- مصلحة المحاسبة والمالية: يقوم هذا القسم بتسجيل كل العمليات المحاسبية والمالية، ويتكون هذا القسم من:

3-1- المحاسب الرئيسي: وهو موظف داخلي في الشركة، يقوم بالتقييد المحاسبي لجميع العمليات المالية وإعداد الكشوف والقوائم المالية، وكذلك التصريحات الجبائية وشبه الجبائية المطلوبة من مختلف المصالح والإدارات العمومية.

3-2- المكلف بالمالية: يقوم بتسيير أموال الشركة ويعتبر المسؤول الأول عن كل العمليات المالية، ويتمثل دوره في:

- مسؤول عن الإيرادات والمصاريف ومراقبة كل الأعمال المحاسبية داخل المصلحة؛
- تسيير أموال الشركة؛
- تسيير ومتابعة الديون البنكية والفوائد المترتبة عليها؛
- المشاركة في أعمال الميزانية في نهاية السنة.

3-3- أمين الصندوق: يقوم بتسديد مختلف المشتريات والمصاريف وجرد هذه العمليات يوميا.

4- مصلحة تسيير الموارد البشرية: تهتم هذه المصلحة بتسيير الشؤون الاجتماعية للمستخدمين، وتتفرع هذه المصلحة إلى القسمين التاليين:

4-1- قسم الأجور: يختص هذا القسم بحساب الأجور وإعداد كشوف الأجر وجميع التصريحات شبه الجبائية (الاجتماعية) لمختلف الصناديق والهيئات الاجتماعية.

4-2- تسيير شؤون العمال: يسهر هذا القسم على تطبيق سياسات وقواعد الشركة حسب عقود العمل ويقوم كذلك بتعيين العمال، ومراقبة حضور العمال، حفظ ملفات المستخدمين، معالجة النزاعات وحوادث العمل والتسريح.

5- مصلحة التجارة: تضم هذه المصلحة قسمين رئيسيين وهما:

5-1- قسم التموين والشراء: يقوم هذا القسم بتوفير كل احتياجات الشركة من المواد الأولية واللوازم ومختلف المشاريع. كما يحرص هذا القسم على اختيار أحسن الموردين من حيث الجودة والسعر المناسبين، ويقوم كذلك باستقبال فواتير الموردين والتأكد منها من حيث الكمية والجودة.

5-2- قسم البيع والتسويق: يقوم هذا القسم بتسويق منتجات الشركة المتمثلة في الشقق السكنية والمحلات التجارية ومحاولة جذب أكبر عدد ممكن من المشترين وتقديم عروض مغرية للمشترين من حيث السعر ومدة التسديد.

6- المصلحة التقنية للإنجاز ومتابعة المشاريع: تقوم هذه المصلحة بالإشراف على كل مراحل الإنجاز منذ استلام المشروع إلى غاية تسليم المشروع، حيث تقوم بتحديد المواد الأولية المستعملة والكميات

المطلوبة وعدد العمال والسهر على احترام معايير البناء والعمران المطبقة، وتقوم كذلك بمتابعة إنجاز كل المشاريع المختلفة.

ثالثا: أهمية وأهداف الشركة

تساهم شركة إعمار في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال المشاركة في قطاع البناء والإسكان والبنية التحتية، فقد أولت الدولة أهمية كبيرة لهذه المشاريع ورصدت لها ميزانيات ضخمة خاصة خلال فترة البحبوحة المالية التي عرفتها الدولة نتيجة ارتفاع أسعار النفط، كما تساهم هذه الشركة في تقليص البطالة من خلال تشغيل عدد كبير من العمال من مختلف مناطق الوطن.

كما تهدف هذه الشركة إلى تحقيق عدة أهداف ومن أهمها ما يلي:

- الانتشار على مستوى القطر الوطني؛
- تلبية الحاجات المتزايدة في مجال البناء والإسكان؛
- توفير مساكن بأسعار تنافسية من خلال نشاط الترقية العقارية.
- رفع حجم المبيعات لتحقيق أكبر ربح ممكن.

المطلب الثاني: تقديم شركة مطحنة الإخوة حوحو

في هذا المطلب سنحاول إلقاء نظرة عامة على شركة مطحنة الإخوة حوحو، وذلك من خلال التعريف بها من الناحية القانونية والتنظيمية، إضافة إلى إبراز أهميتها في المجال الاقتصادي والاجتماعي، وأهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: نشأة وتعريف الشركة

تأسست مطحنة الإخوة حوحو بتاريخ 2002/05/20 على شكل شركة تضامن برأس مال قدره 2.000.000 دج، ببلدية بسكرة ويتمثل نشاطها الرئيسي في طحن القمح اللين وإنتاج أغذية الأنعام لمدة حياة 99 سنة، وقد مرت هذه الأخيرة بعدة مراحل، حيث تم تغيير الشكل القانوني للشركة في سنة 2005 من شركة تضامن إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة، وتم رفع رأس مالها ليتوافق مع متطلبات تأسيس هذا النوع من الشركات.

في سنة 2010 تم تغيير الشكل القانوني للشركة من شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة، في سنة 2013 تم تغيير الشكل القانوني للشركة ليستقر تحت شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة مطحنة الإخوة حوحو، وتم رفع رأسمالها ليصبح 100 مليون دج، وتم كذلك تحويل مقرها ببلدية بسكرة إلى منطقة النشاطات ببلدية لوطاية ولاية بسكرة، وتقوم هذه الأخيرة بعدة أنشطة وتتمثل في ما يلي:

- طحن القمح والفرينة؛
- صناعة منتجات تغذية الحيوانات؛
- كراء معدات وأدوات البناء والأشغال العمومية؛

- كراء السيارات مع أو بدون سائق؛
- نقل البضائع على كل المسافات؛
- كراء الآلات والمعدات المختلفة.

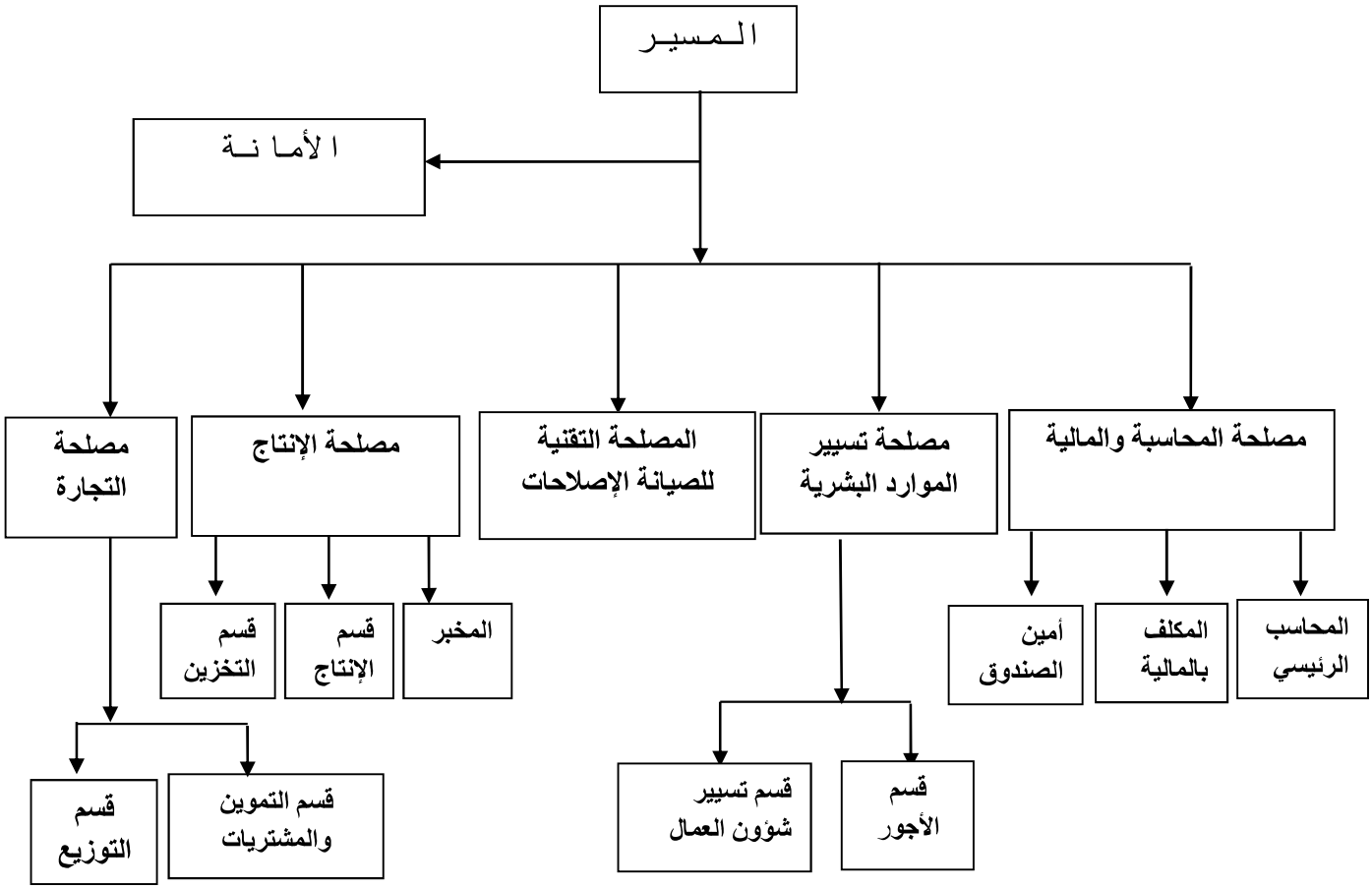
أما من الناحية الجبائية، فإن الشركة تخضع للنظام الحقيقي كغيرها من شركات الأموال وهي بذلك مجبرة على مسك محاسبة حقيقية حسب ن.م.م وتخضع للضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات بمعدل (19%)؛
- الضريبة على الدخل المتعلقة بالأجور والمرتبات حسب الجدول **(IRG/S)**؛
- الرسم على النشاط المهني معفية بالنسبة لمادتي السميد والفرينة؛
- الرسم على القيمة المضافة معفية بالنسبة لمادتي السميد والفرينة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء على الأرباح الموزعة بمعدل (15%).

ثانيا: الهيكل التنظيمي للشركة

تضم شركة الإخوة حوحو عدة مصالح تتظافر لتحقيق أهداف الشركة، وتشغل الشركة 98 عاملا منهم 14 إطارا، والهيكل التنظيمي يوضح مختلف المصالح والأقسام داخل الشركة كما يلي:

الشكل (4-2): الهيكل التنظيمي لشركة الإخوة حوحو



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية للشركة.

تتشابه مهام ووظائف بعض المصالح في معظم المؤسسات مثل مهام المسير والأمانة ومصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير الموارد البشرية، وقد تعرضنا لها بالتفصيل في المطلب السابق، لذلك لا نكرر نفس المهام في هذا المطلب، ونكتفي بشرح وتوضيح مهام المصالح الأخرى كما يلي:

1- المصلحة التقنية للصيانة والإصلاحات: تهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج ووسائل النقل وكل تجهيزات الشركة.

2- مصلحة الإنتاج: تشرف هذه المصلحة على منتجات الشركة من ناحية الجودة والنوعية ومراقبة الوزن الحقيقي وتتكون هذه المصلحة من الأقسام التالية:

2-1- قسم الإنتاج: يقوم هذا القسم بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية؛
- تحضير وتنظيف القمح لطحنه؛
- استقبال الأكياس؛
- تخزين وتصريف المنتج؛
- الصيانة الوقائية والفنية؛
- مراقبة النوعية والجودة.

يتابع مدير الإنتاج كل مراحل الإنتاج، منذ دخول المادة الأولية حتى الوصول إلى المرحلة النهائية من الإنتاج وهي خروج المنتج النهائي، حيث يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية.

2-2- المخبر: تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المادة الأولية (القمح)، وكذلك المنتج النهائي وتحديد الخصائص التحليلية للمنتج النهائي، حيث تتم المراقبة والتأكد من:

- احترام مواصفات الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- إمكانية التخزين؛
- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة الماء)؛
- الوزن النوعي للقمح؛
- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للفرينة؛
- نسبة المواد المعدنية؛
- نسبة الحلوتين؛
- تصفية الشوائب من القمح (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن ...).

بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى مدير الإنتاج لاتخاذ القرار بشأن طريقة إنتاج هذه النوعية، كما يتم إرسال عينة من المنتج النهائي للمخبر لمراقبة مدى

مطابقته للمواصفات والمقاييس المعمول بها.

2-3- قسم التخزين: يتكفل هذا القسم بالمتابعة اليومية لتحركات المواد الأولية والمنتجات والبضائع (دخول وخروج)، وإعداد كشف للمبيعات وجدول للشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات، والسهر على توفير المعايير الوقائية لعملية تخزين المواد بهدف حمايتها والمحافظة عليها.

3- مصلحة التجارة: تضم هذه المصلحة قسمين وهما كما يلي:

3-1- قسم التموين والشراء: يقوم هذه القسم بتوفير كل ما تحتاجه الشركة للقيام بعملية الإنتاج مثل (المواد الأولية، والتجهيزات والمواد واللوازم المختلفة.....الخ)، واستقبال فواتير الموردين ومتابعة كمية الشراء، ولهذا فإن للقسم علاقة جد مباشرة بقسم التخزين حتى يتسنى له معرفة حجم الكمية الواجب إرسال طلبية الشراء حولها.

3-2- قسم التوزيع: يقوم هذا القسم باستقبال الزبائن والإشراف على عمليات البيع وتحرير الفواتير ومتابعة حقوق الشركة بالنسبة لكل عميل، وكذلك البحث عن أسواق جديدة ومواجهة المنافسين وتحقيق أكبر حجم مبيعات ممكن للشركة.

ثالثا: أهمية وأهداف الشركة

تقوم مطحنة الإخوة حوحو بإنتاج مادتي السميد والفرينة وتقوم كذلك بتسويق بقايا المنتجات كأعلاف لتغذية الأنعام، ويعتبر الديوان الوطني للحبوب المورد الوحيد لمادة القمح وتساهم بذلك بتوفير المادتين الغذائيتين الأساسيتين للمستهلك الجزائري (السميد والفرينة)، وتقوم كذلك ببيع مخلفات الإنتاج (النخالة) كغذاء للأنعام وبذلك تساهم مساهمة فعالة في تلبية حاجيات السوق المحلية من هذه المادتين الأساسيتين، وبالتالي الحد من اللجوء إلى الإستيراد، وقد ساهمت هذه المؤسسة في استقطاب اليد العاملة وتقليص نسبة البطالة المرتفعة في هذه البلدية (لوطاية).

كما تهدف الشركة إلى تحقيق عدة أهداف ومن أهمها ما يلي:

- في ما يتعلق بالنتائج التجارية: رفع المبيعات؛
- في ما يتعلق بالنتائج المالية: رفع رقم الأعمال و المردودية؛
- في ما يتعلق بنتائج رضا المستهلك والمنافسة: عرض منتجات عالية الجودة، العمل على تحقيق معايير الجودة، تحقيق المنافسة في السوق المحلية.

المطلب الثالث: تقديم شركة الزيبان للبسكويت

نحاول في هذا المطلب إلقاء نظرة على شركة " الزيبان للبسكويت " وذلك من خلال التعريف بها من الناحية القانونية والتنظيمية، بالإضافة إلى إبراز أهميتها في المجال الاقتصادي والاجتماعي وأهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: نشأة وتعريف شركة " الزيبان للبسكويت"

تعتبر شركة " الزيبان للبسكويت" حديثة النشأة حيث تأسست في سنة 2015 في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال قدره 12 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة التجهيزات ببلدية بسكرة، يتمثل النشاط الرئيسي للشركة في إنتاج البسكويت والحلويات، أما من الناحية الجبائية فهي تخضع للنظام الحقيقي في تحديد الربح ومجبرة بذلك على مسك محاسبة حسب ن.م.م وتخضع كذلك إلى جميع الالتزامات الجبائية المتعلقة بشركات الأموال وتسدد الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات **(IBS)** بمعدل (19%)؛
- الضريبة على الدخل المتعلقة بالأجور والمرتبات **(IRG/S)**؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء على الأرباح الموزعة بمعدل (15%)؛
- الرسم على النشاط المهني **(TAP)** بمعدل (1%)؛
- الرسم على القيمة المضافة **(TVA)** بمعدل (19%).

استفادت الشركة من مزايا جبائية بموجب مقررتين صادرتين عن الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار لولاية بسكرة، خلال مرحلة الإنجاز ومرحلة الاستغلال.

* **الامتيازات الممنوحة خلال مرحلة الإنجاز:** وتتمثل في:

- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛
- الإعفاء من الحقوق الجمركية للسلع التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

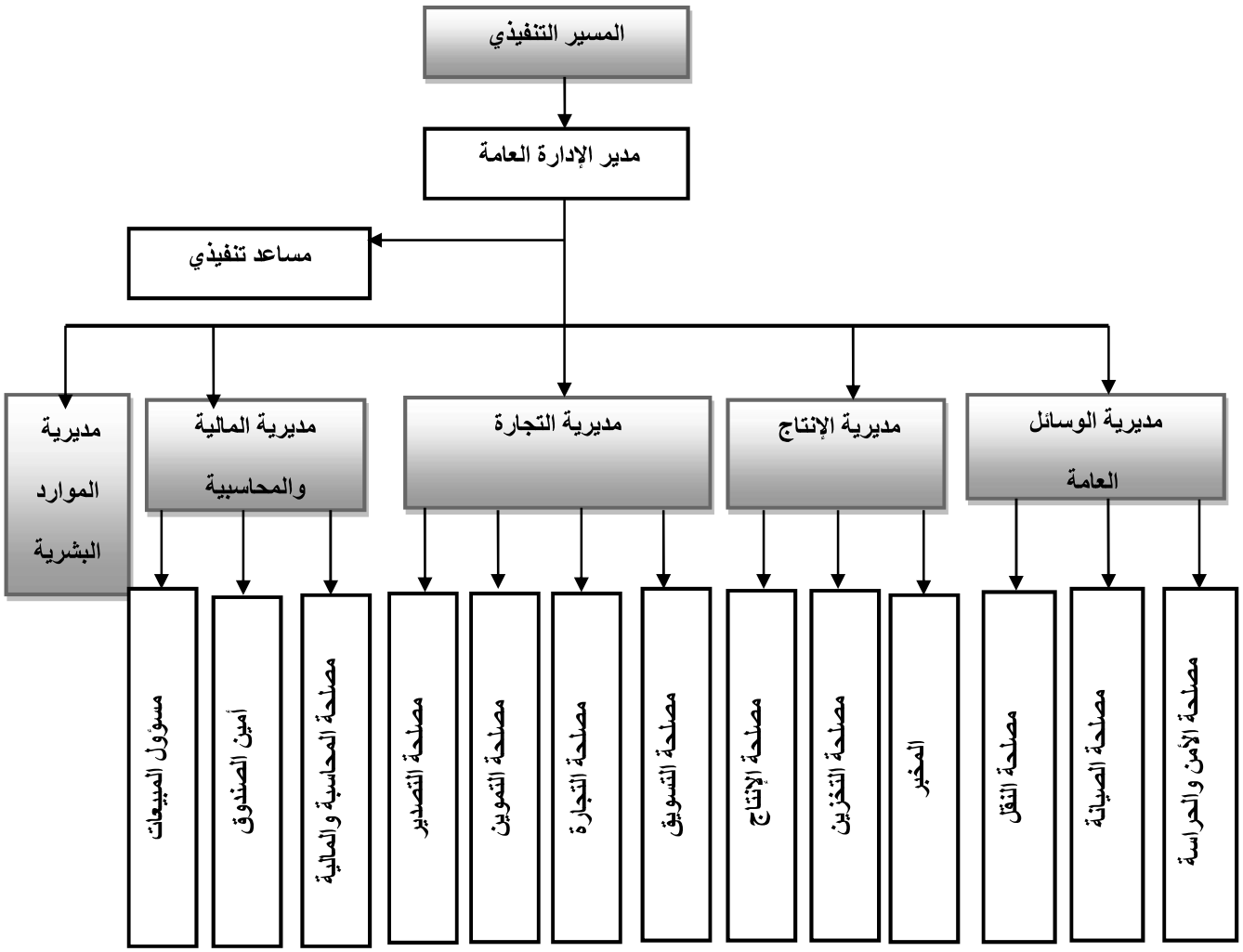
* **الامتيازات الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال:** وتتمثل في:

- إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 10 سنوات؛
- إعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة 10 سنوات.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لشركة " الزيبان للبسكويت "

تضم الشركة عدة مديريات تحتوي كل مديرية على العديد من المصالح بشكل يضمن السير الحسن للشركة، وسهولة إجراء عمليات الرقابة، يبلغ عدد عمالها 75 عامل منهم 10 إطارات والهيكل التنظيمي للشركة يوضح لنا مختلف الوظائف والمستويات الإدارية في الشركة كما يلي:

الشكل رقم (4-3) الهيكل التنظيمي لشركة " الزيبان للبسكويت "



المصدر: مديرية الإدارة العامة

تقوم الشركة بالعديد من الوظائف داخل مديريات متنوعة النشاطات وفق الهيكل التنظيمي للشركة وتتمثل هذه المهام في ما يلي:

1- المسير التنفيذي: يعتبر المسؤول الأول في الشركة ويعمل على تخطيط وتنظيم ومراقبة كل ما يتعلق بالشؤون الإدارية للشركة ويشارك في رسم سياسات الشركة ويشرف على الموظفين ويعمل على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة حرصا على السير الحسن للشركة.

2- مدير الإدارة العامة: يعتبر مدير الإدارة العامة مسؤولا عن كافة الأنشطة والمصالح بالشركة من إنتاج، تسويق وتمويل من خلال السلطة التي يمتلكها ويحرص على تطبيقها بطريقة صحيحة لا تخالف توجهات السياسة العامة للشركة.

3- مساعد تنفيذي: وهو المسؤول الذي يحرص على تقديم الدعم للأعوان التنفيذيين وتتمثل أهم مهامه في ما يلي:

- المساهمة في حل مشاكل العمل الإدارية والتشغيلية؛
- جدولة وتنسيق الاجتماعات والمقابلات؛
- تنسيق اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة، ومتابعة تنفيذ ما يصدر من قرارات.

4- مديرية الوسائل العامة: تعمل هذه المديرية على تلبية احتياجات مصالح الشركة من الوسائل المادية واللوازم الضرورية وتوفير الأمن داخل الشركة، من أجل السير الحسن لجميع مصالح الشركة وتضم هذه المديرية عدة مصالح وهي كما يلي:

4-1- مصلحة الصيانة: تعمل هذه المصلحة على صيانة جميع الآلات والمعدات ووسائل النقل وجميع التجهيزات التابعة للشركة.

4-2- مصلحة الأمن والحراسة: تعتبر هذه المصلحة مسؤولة عن توفير الأمن والسلامة داخل الشركة، حيث تقوم بمراقبة دخول وخروج الشاحنات إلى الشركة والتأكد من مطابقة حمولتها مع الكميات المدونة في وصولات الشراء والبيع.

4-3- مصلحة النقل: تهتم هذه المصلحة بتوفير خدمات النقل لجميع عمال الشركة، كما تقوم في بعض الأحيان بإيصال طلبيات الزبائن.

5- مديرية الإنتاج: تشرف هذه المديرية على عمليات الإنتاج من ناحية الجودة وتضم هذه المديرية المصالح التالية:

5-1- المخبر: تتمثل مهمة المخبر في مراقبة واختبار كل المواد الأولية والمنتوج النهائي للشركة والتأكد من مدى مطابقتها لمعايير الجودة المعمول بها.

5-2- مصلحة الإنتاج: تقوم هذه المصلحة بمتابعة العملية الإنتاجية من بدايتها إلى نهايتها، أي منذ دخول المواد الأولية إلى مخازن الشركة إلى خروج المنتوج النهائي، وتقوم كذلك بمراقبة نوعية المنتوج والمحافظة على مستوى الجودة حيث تحرص على إرسال عينات من المنتوج النهائي للمخبر لمراقبة النوعية والجودة قبل تسويقه.

5-3- مصلحة التخزين: تتولى هذه المصلحة متابعة ومراقبة عملية التخزين والتأكد من توفر جميع الشروط الأساسية للتخزين.

6- مديرية التجارة: تعمل هذه المؤسسة بالتنسيق مع مديرية الإنتاج، حيث تقوم باستقبال المنتوج النهائي من مديرية الإنتاج، لتقوم بتوزيعه حسب الطلب وتضم عدة مصالح وهي كما يلي:

6-1- مصلحة التسويق: تعمل هذه المصلحة على ترويج منتجات الشركة وجعلها في متناول المستهلكين، من خلال دراسة السوق وسلوك المستهلك.

6-2- مصلحة التجارة: تقوم هذه المصلحة بدراسة جميع طلبيات الشراء وترتيبها، حيث يتم تسجيلها في دفتر الطلبيات، ويحتوي هذا الأخير على المعلومات المتعلقة بالطلبية التاريخ، حجم الطلبية والمبلغ الإجمالي للطلبية.

6-3- مصلحة التموين: تقوم هذه المصلحة بتحديد احتياجات الشراء من المواد واللوازم الضرورية لسير العملية الإنتاجية والتسيير المادي لهذه الاحتياجات، كما تحرص على اختيار أحسن الموردين من حيث الجودة والسعر المناسبين، وبذلك تساهم هذه المصلحة في رفع الكفاءة الإنتاجية للشركة كونها تلتزم دوما بتوفير جميع الاحتياجات بالكميات المطلوبة في الوقت المناسب.

لقد قمنا بالشرح والتوضيح لأهم الوظائف والمهام لمختلف المديريات في الشركة ماعدا مديرية المالية والمحاسبة ومديرية الموارد البشرية والتي تتشابه في كل الشركات، وقد تعرضنا لها بالتفصيل في المطلب الأول.

ثالثا: أهمية أهداف الشركة

يعتبر نشاط الشركة ذو أهمية اقتصادية متميزة حيث تقوم بإنتاج منتجات ذات طابع استهلاكي لتلبية احتياجات فئات واسعة من المستهلكين، وتسعى دائما إلى تقديم مستوى عالي من الجودة لتتمكن من منافسة المنتجات المشابهة لها في السوق.

وتتجلى أهمية الشركة في ما يلي:

- إنتاج عدة أصناف من البسكويت لتلبية مختلف أذواق المستهلكين؛
- الاهتمام بتطوير منتجاتها بشكل مستمر؛
- تسعى لتغطية جزء من حاجيات السوق الوطنية؛
- توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة.

نتيجة للمنافسة الشديدة الموجودة في هذا القطاع من النشاط سطرت الشركة مجموعة من الأهداف على المدى الطويل والقصير وذلك للحفاظ على زبائنها وجذب أكبر عدد ممكن من الزبائن، وتتمثل أهم الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها في ما يلي:

- تلبية احتياجات وأذواق المستهلكين المختلفة والمتنوعة؛
- تحقيق أكبر حجم ممكن من المبيعات؛
- تخفيض تكاليف الإنتاج؛
- تحقيق أكبر ربح ممكن؛
- تخفيض استيراد هذه المادة من الخارج؛
- تسعى لإيجاد أسواق خارجية لمنتجاتها في المستقبل.

المبحث الثاني: التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، الإعانات وفائض القيمة لدى مختلف الشركات

نتعرض بالتفصيل للتسجيل المحاسبي لمختلف المراحل لعمليات الإيجار التمويلي لشركة إعمار، وكذلك كيفية تسجيل الإعانة المسلمة لشركة الإخوة حوحو، وكذلك إلى كيفية تسجيل فائض القيمة عند شركة الزيبان للبسكويت.

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي لدى شركة إعمار للترقية العقارية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مراحل إعداد ملف الإيجار التمويلي والتسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي عند الشركة المستأجرة.

أولا- دراسة ملف الإيجار التمويلي عند الشركة المستأجرة:

تمر عملية إعداد وتحضير ملف الإيجار التمويلي على عدة مراحل وهي:

1- إعداد ملف الإيجار التمويلي:

يتم إعداد وتحضير ملف الإيجار التمويلي في شركة إعمار كما يلي:

1-1- إختيار المؤجر: عندما تقرر الشركة اقتناء أصل معين عن طريق اللجوء إلى تقنية الإيجار التمويلي، فإنها تقوم أولا باختيار المؤجر، وقد وقع اختيارها على المؤسسة المالية المسماة المغاربية للإيجار التمويلي الجزائر، وهي شركة مساهمة جزائرية رأس مالها يبلغ 3.5 مليار دج، يقع مقرها بالجزائر العاصمة.

1-2- إختيار المورد: من أجل الحصول على العين المؤجرة والمتمثلة في خلاط مركزي للإسمنت تم إختيار الشركة " **ELKON BETON MARKINALARI SANAYI** " ، يوجد مقرها في بإسطنبول وتختص هذه الشركة في إنتاج معدات وتجهيزات البناء والأشغال العمومية، وقد أرسلت الشركة فاتورة شكلية رقم 2013/981012 بتاريخ 2013/09/11 إلى الشركة المستأجرة.

1-3- إرسال طلب التمويل إلى الشركة المؤجرة: بعد دراسة الملف والموافقة عليه من طرف المسير، تقوم الشركة بطلب تمويل مرفوقا بجميع الوثائق المطلوبة من الشركة المؤجرة (المغاربية للإيجار التمويلي) مثل (نسخة من السجل التجاري، نسخة من الوضعية الختامية، شهادة أداء المستحقات الضريبية، ميزانيات السنوات الثلاث الأخيرة، العقد التأسيسي للشركة..... الخ).

1-4- استلام الشركة المؤجرة لطلب التمويل: بعد استلام الشركة المؤجرة "المغاربية للإيجار التمويلي الجزائر" لطلب التمويل، مرفقا بكل الوثائق المطلوبة، تقوم هذه الأخيرة بدراسته وفي حالة الموافقة تقوم بإعداد عقد التمويل الإيجاري.

2- تقديم العقد: تحصلت الشركة إعمار على "خلاط مركزي للإسمنت" بتقنية الإيجار التمويلي من المؤسسة المغاربية للإيجار التمويلي الجزائر، وأهم ما جاء في بنود هذا العقد ما يلي:

- نوع الأصل: خلاط مركزي للإسمنت؛
- تاريخ استلام الأصل: 20 ديسمبر 2013؛
- مبلغ الأصل: 15.112.734,39 دج؛
- مدة عقد الإيجار التمويلي: 04 سنوات؛
- العمر الاقتصادي للأصل: 04 سنوات؛
- عدد الدفعات: (48) دفعة شهرية؛
- أول دفعة تستحق في 2013/12/25 بمبلغ 4.533.820,32 دج وتمثل 30% من القيمة الأصلية للأصل؛
- الدفعات الباقية: (47) دفعة شهرية تدفع في اليوم الخامس والعشرين من كل شهر بداية من شهر جانفي 2014 بمبلغ 337.479,16 دج؛
- تكلفة ممارسة خيار الشراء لم تذكر في العقد.

ثانيا: التسجيل المحاسبي للإيجار التمويلي في دفاتر الشركة المستأجرة (إعمار)

تتم المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي على عدة مراحل كما يلي:

1- المرحلة الأولى: يتم في هذه المرحلة جمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالأصل محل عقد الإيجار التمويلي من طرف مصلحة المحاسبة والمالية، وبعد ذلك يتم تحديد معدل الفائدة الضمني للتمكن من إعداد جدول إهتلاك القرض وحساب الفوائد التي تتحملها الشركة على أقساط الإيجارات المسددة، حيث يتم حساب معدل الفائدة الضمني باستخدام المعادلة التالية:

$$V = \sum_{1}^{n} \mathrm{L}\,(1+t)^{-\mathrm{n}} + \mathrm{a}(1+t)^{-\mathrm{n}}$$

حيث:

v = المبلغ الإجمالي الأصلي.

n = عدد دفعات الإيجار.

t = معدل الفائدة الضمني.

L = مبلغ دفعات الإيجار.

a = مبلغ الدفعة الأخيرة + قيمة خيار الشراء.

بالنسبة للعقد موضوع دراستنا فإن معدل الفائدة الضمني المطبق يحدد بـ:

(t) معدل الفائدة الضمني الشهري يساوي = 0,018333331 أي 1,8333331 %

(t) معدل الفائدة الضمني السنوي يساوي = 0,177859339 أي 17,7859339 %

بعد تحديد معدل الفائدة الضمني تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بحساب القيمة المحينة للحد الأدنى للمدفوعات ومقارنتها مع القيمة الأصلية للأصل المؤجر، وقد حددت القيمة المحينة لأقساط الإيجار المدفوعة بمبلغ 15 206 681,32 أكبر من القيمة الحقيقية للأصل موضوع العقد والتي تساوي 15 112 734,39 دج وبالتالي تسجل قيمة الأصل (الخلاط المركزي) في دفاتر المؤسسة بمبلغ 15 112 734,39 دج لأنه المبلغ الأدنى.

2- المرحلة الثانية: في هذه المرحلة يتم إعداد جدول الإهتلاك المالي للأصل موضوع عقد الإيجار التمويلي (الخلاط المركزي للإسمنت) بالاعتماد على المعطيات التالية:

- المبلغ الإجمالي للأصل: 15 112 734,39 دج؛
- مبلغ الدفعة الأولى: 4 533 820,32 دج؛
- مبلغ الدفعات الشهرية: 377 749,16 دج؛
- معدل الفائدة الضمني الشهري: 1,8333331 %؛
- معدل الفائدة الضمني السنوي: 17,7859339 %.

ومن المعلومات المذكورة سابقا نتحصل على جدول الإهتلاك كما يلي:

جدول رقم (4-1) جدول الإهتلاك المالي لقرض التمويل الإيجاري

التاريخ	قرض غير مسدد	الدفعة	الفائدة	إهتلاك القرض	القيمة المتبقية
2013/12/25	15 112 734,00	4 533 820,32	193 946,76	4 339 873,56	10 772 860,80
2014	107 728 620,80	4 052 989,92	2 107 245,24	1 945 744,68	8 827 116,15
2015	8 827 116,15	4 052 989,92	1 633 268,51	2 419 721,41	6 407 394,74
2016	6 407 394,74	4 052 989,92	1 043 832,65	3 009 157,27	3 398 237,47
2017	3 398 237,47	3 715 240,76	3 170 004,29	3 398 236,47	0,00
المجموع	0,00	20 408 030,80	5 295 297,45	15 112 733,40	/

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الاستحقاقات الشهرية

3- المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة يتم إعداد جدول الإهتلاك المحاسبي للأصل موضوع عقد الإيجار، حسب مبادئ النظام المحاسبي المالي، بالرغم أن الشركة ليست المالك القانوني للأصل، تطبق الشركة الإهتلاك الخطي، ومدة إهتلاك الأصل 04 سنوات.

جدول رقم (4-2): تحديد أقساط الإهتلاك السنوي (الخلاط المركزي)

السنوات	مبلغ الأصل	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	مجموع الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2014	15 112 734,39	%25	3 778 183,60	3 778 183,60	11 334 550,79
2015	15 112 734,39	%25	3 778 183,60	7 556 367,20	7 556 367,19
2016	15 112 734,39	%25	3 778 183,60	11 334 550,80	3 778 183,59
2017	15 112 734,39	%25	3 778 183,60	15 112 734,39	0

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

4- المرحلة الرابعة: تقوم الشركة بتسجيل كل القيود المتعلقة بعقد الإيجار التمويلي: الاقتناء، الإهتلاك، والدفعات المسددة، بالاستعانة بالبرنامج المحاسبي **(PC. COMPTA)** لتسجيل هذه القيود.

4-1- مرحلة الاقتناء:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2013/12/20	مدين	دائن
218000		من حـ/ التثبيتات العينية الأخرى(شراء الخلاط المركزي)	15 112 734,39	
	167000	الى حـ/ ديون مترتبة عن عقود الإيجار التمويلي		15 112 734,39
		(إقتناء خلاط مركزي عن طريق الإيجار التمويلي)		

4-2- التسجيل المحاسبي لقسط الإيجار الأول:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2013/12/25	مدين	دائن
167000		من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	4 339 873 ,56	
661000		حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي	193 946 ,76	
	512000	الى حـ/ البنك		4 533 820,32
		(تسديد القسط الأول من الإيجار)		

4-3- التسجيل المحاسبي لأقساط الإيجار الشهرية :

تتم عملية تسديد الأقساط الشهرية المستحقة وعددها (47) دفعة في اليوم الخامس والعشرين من كل شهر ونكتفي بتسجيل القسط الأول من هذه الدفعات لتفادي التكرار.

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2014/01/25	مدين	دائن
167000 661000	512000	من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي الى حـ/ البنك (تسديد القسط الثاني من الإيجار)	143 820,42 193 946,74	337 749,16

4-4- التسجيل المحاسبي (المجمع) لأقساط الإيجار السنوية المسددة:

لتفادي تكرار تسجيل نفس القيد لأقساط الإيجار المسددة في كل شهر نقوم بتجميع أقساط الإيجار المسددة سنويا في قيد واحد وتكون كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
167000 661000	512000	سنة 2013 من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي الى حـ/ البنك (مجموع أقساط الإيجار المسددة لسنة 2013)	4 339 873 ,56 193 946 ,76	4 533 820,32
167000 661000	512000	سنة 2014 من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي الى حـ/ البنك (مجموع أقساط الإيجار المسددة لسنة 2014)	1 945 744,68 2 107 245,24	4 052 989,92
167000 661000	512000	سنة 2015 من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي الى حـ/ البنك (مجموع أقساط الإيجار المسددة لسنة 2015)	2 419 721,41 1 633 268,51	4 052 989,92
167000 661000	512000	سنة 2016 من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي الى حـ/ البنك (مجموع أقساط الإيجار المسددة لسنة 2016)	3 009 157,27 1 043 832,65	4 052 989,92

167000 661000	512000	سنة 2017 من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي حـ/ أعباء الفوائد على عقد الإيجار التمويلي الى حـ/ البنك (مجموع أقساط الإيجار المسددة لسنة 2017)	3 398 236,47 317 004,29	3 715 240,76

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للإعانات لشركة مطحنة الإخوة حوحو

نحاول في هذا المطلب التعريف بالإعانات المقدمة من طرف الوكالات الولائية للتشغيل في إطار البرنامج الوطني لدعم التشغيل لمختلف المؤسسات الاقتصادية والإدارات العمومية، وكذلك التعرض للتسجيل المحاسبي لهذه الإعانات في دفاتر الشركة المستفيدة.

أولا: تعريف إعانة الاستغلال

وهي الإعانة التي تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى المؤسسات التي امتثلت لدى ممارسة نشاطها إلى شروط محددة من قبل السلطات، مثل بيع منتجات بسعر محدد، أو تشغيل عدد معين من خريجي الجامعة الجدد، إن هدف إعانة الاستغلال هو مساعدة المؤسسة على تغطية التكاليف الناجمة عن تطبيق الشروط المعروضة عليها من قبل السلطات العمومية.

ثانيا: تقديم عقد العمل المدعم

استفادت شركة الإخوة حوحو من برنامج دعم مناصب الشغل من الوكالة الولائية للتشغيل، ويهدف هذا البرنامج إلى تشجيع الشباب على الولوج إلى عالم الشغل وخاصة في القطاع الاقتصادي للشباب الجامعي حديث التخرج وعديم التجربة، حيث تتكفل الدولة بدفع 12.000 دج شهريا لرب العمل عن كل عامل، ويتكفل هذا الأخير بالباقي من الأجر بشرط أن لا يقل على الأجور المطبقة في السوق، ويتكفل رب العمل كذلك بالأعباء الاجتماعية المتمثلة في اشتراكات التأمينات الاجتماعية.

في الفاتح من أكتوبر من سنة 2013، تم إشعار الشركة على الموافقة على تدعيم عقود العمل لأربع (04) مناصب شغل من طرف الوكالة الولائية للتشغيل بداية من الفاتح نوفمبر 2013 وأهم ما أتفق عليه الأطراف ما يلي:

- عدد المناصب المستفيدة من الدعم: 04 (أربع)؛
- تتكفل الوكالة بتسديد مبلغ 12.000 دج شهريا لكل منصب شغل؛
- مدة العقد: 03 سنوات؛
- يتكفل رب العمل بالأعباء الاجتماعية المتمثلة في دفع اشتراكات التأمينات الاجتماعية مع الاستفادة من بعض التخفيضات؛
- يتكفل رب العمل بدفع أجرة شهرية للعمال تتناسب مع الأجور المطبقة في السوق وتتكون بمحض اتفاق مع الأطراف؛

- تدفع هذه الإعانات من طرف الوكالة الولائية للتشغيل كل ثلاثة أشهر في الشهر الموالي للثلاثي.
- يبدأ سريان العقد من الفاتح نوفمبر 2013.

وقد اتفق الأطراف على الأجر الشهري المبين في الجدول أدناه لكل عامل كما يلي:

جدول رقم (4-3) كشف الأجر لشهر نوفمبر 2013

الوحدة: دج

الرقم	عناصر الأجر	المبالغ
1	الأجر القاعدي	16.800,00
2	تعويض المنطقة الجغرافية	3.528,00
3	اشتراكات التأمينات (9%)	- 1.829,52
4	الأجر الصافي	18.498,48

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

ثالثا: التسجيل المحاسبي للإعانة

حسب المادة (124-3) من قانون ن.م.م فإن إعانة الاستغلال تسجل محاسبيا في تاريخ الإشعار بالاستفادة، وعليه فإن التسجيلات المحاسبية للإشعار بالاستفادة لمختلف السنوات تكون كما يلي:

1- سنة 2013: استفادت الشركة من إعانة الاستغلال لأربع (04) عمال لمدة شهرين نوفمبر وديسمبر، وعليه فإن مبلغ الإعانة المستحقة يكون كما يلي:

المبلغ الإجمالي للإعانة المستحقة = 12.000 × 04 × 02 = 96.000 دج، ويسجل محاسبيا في دفاتر الشركة كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2013/10/30	مدين	دائن
441000		من ح/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى المطلوب إستلامها	96 000,00	
	748000	الى ح/ إعانة الإستغلال الأخرى		96 000,00
		(إشعار الإستفادة من الإعانة لشهر نوفمبر وديسمبر 2013)		

2- سنة 2014: استفادت الشركة من الإعانة لأربع (04) عمال لسنة كاملة كما يلي:

المبلغ الإجمالي للإعانة = 12.000 × 04 × 12 = 576.000 دج.

وتسجل محاسبيا في دفاتر المؤسسة كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2014/01/02	مدين	دائن
441000	748000	من حـ/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى المطلوب إستلامها الى حـ/ إعانة الإستغلال الأخرى (إشعار الإستفادة من الإعانة لسنة 2014)	576 000,00	576 000,00

3- سنة 2015: إست فات الشركة من الإعانة لأربع (04) عمال لسنة كاملة كما يلي:

المبلغ الإجمالي للإعانة المستحقة = 12.000 × 04 × 12 = 576.000,00 دج.

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2015/01/02	مدين	دائن
441000	748000	من حـ/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى المطلوب إستلامها الى حـ/ إعانة الإستغلال الأخرى (إشعار الإستفادة من الإعانة لسنة 2015)	576 000,00	576 000,00

4- سنة 2016: إستفادت الشركة من الإعانة لأربع (04) عمال لعشرة أشهر كما يلي:

المبلغ الإجمالي للإعانة المستحقة = 12.000 × 04 × 10 = 480.000,00 دج.

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2016/01/02	مدين	دائن
441000	748000	من حـ/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى المطلوب إستلامها الى حـ/ إعانة الإستغلال الأخرى (إشعار الإستفادة من الإعانة لسنة 2016)	480 000,00	480 000,00

5- تسجيل استلام الإعانة: في العادة تدفع وكالة التشغيل الإعانات في الشهر الموالي للفصل المعني، وقد استلم مبلغ الإعانة الأولى المتعلقة بشهري نوفمبر وديسمبر 2013 في شهر جانفي 2014 وتسجل في دفاتر الشركة كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	جانفي 2014	مدين	دائن
512000	441000	من حـ/ البنك الى حـ/ الدولة والجماعات العمومية الأخرى المطلوب إستلامها (إثبات إستلام إعانة الأولى لشهري نوفمبر وديسمبر 2013)	96 000,00	96 000,00

لتفادي التكرار نكتفي بتسجيل الإعانة الأولى المحصلة فقط.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لفائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات في دفاتر شركة الزيبان للبسكويت

نتناول في هذا المطلب مختلف التسجيلات المحاسبية الخاصة بالأصل المتنازل عليه من أصول الشركة والمتمثل في شاحنة من الوزن الكبير منذ تاريخ الاقتناء إلى تاريخ التنازل وتستعمل الشركة برنامج **(PC. COMPTA)** لتسجيل القيود المحاسبية، وتتم هذه التسجيلات المحاسبية على عدة مراحل كما يلي:

أولا: تقديم معلومات عن الأصل المتنازل عنه

قامت الشركة في 2015/08/09 باقتناء شاحنة من الوزن الكبير لاستعمالها في نقل البضائع في الشركة، وبعد مدة قررت الشركة الاستغناء عنها بسبب كثرة الأعطال، وقد تنازلت عنها بتاريخ 2016/11/30 بمبلغ 5.580.000 دج وقد قامت مصلحة المالية والمحاسبة الشركة بإعداد كشف تفصيلي يحتوي على المعلومات المتعلقة بالأصل المتنازل عنه كما يلي:

جدول رقم (4-4) كشف الأصل المتنازل عنه(الشاحنة)

التعيين	المبالغ/التواريخ
النوع	شاحنة الوزن الثقيل
تاريخ الحيازة	2015/08/09
ثمن الحيازة	6.450.000 دج
الإهتلاك المطبق	الخطي
مدة الإهتلاك	(05)
تاريخ التنازل	2016/11/30
مبلغ التنازل	5.580.000 دج
الإهتلاك المجمع	1.720.000 دج
القيمة الصافية المحاسبية	4.730.000 دج

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة

ثانيا: التسجيل المحاسبي لعملية الاقتناء والإهتلاك والتنازل عن الأصل (الشاحنة)

1- التسجيل المحاسبي لعملية الإقتناء:

إستفادت الشركة بالشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة خلال فترة الإنجاز لمدة 10 سنوات حسب مقررة منح مزايا الإنجاز رقم 2015/07/0048، المؤرخة في 10 فيفري 2015، لكل السلع والتجهيزات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار، لذلك سددت الشركة المبلغ 6.450.000 دج **(HT)** خارج الرسم ، فقط عن إقتناء الشاحنة وتسجل محاسبيا في الدفتر المساعد للتثبيتات كما يلي :

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2015/08/09	مدين	دائن
218000		من حـ/ تثبيتات عينية أخرى	6 450 000,00	
	404000	الى حـ/ موردو التثبيتات		6 450 000,00
		(اقتناء شاحنة)		

2- إعداد جدول الإهتلاك المحاسبي للشاحنة

عند شراء أي أصل من الأصول تقوم الشركة بتحديد المدة الإستعمالية ونوع الإهتلاك المطبق على هذا الأصل، وقد قررت الشركة تحديد المدة الإستعمالية بخمس سنوات وتتطابق هذه المدة مع المدة المعتمدة من طرف مصالح الضرائب بالنسبة لجميع المركبات والمحددة بـ 5 سنوات، وقررت كذلك تطبيق الإهتلاك الخطي، وبناءا على ذلك قامت مصلحة المحاسبة والمالية بإعداد جدول الإهتلاك المحاسبي كما يلي:

جدول رقم (4-5) تحديد أقساط الإهتلاك المحاسبي للشاحنة

الوحدة: دج

السنة	قيمة الأصل	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك	مجموع الإهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2015	6.450.000	% 20	537.500 (05 أشهر)	537.500	5.912.500
2016	6.450.000	% 20	1.290.000	1.827.500	4.622.500
2017	6.450.000	% 20	1.290.000	3.117.500	3.332.500
2018	6.450.000	% 20	1.290.000	4.407.500	2.042.500
2019	6.450.000	% 20	1.290.000	5.697.500	752.500
2020	6.450.000	% 20	752.500 (07 أشهر)	6.450.000	0

3- التسجيل المحاسبي لأقساط الإهتلاك

يتم تسجيل قسط الإهتلاك السنوي في نهاية كل سنة، قامت الشركة بتسجيل أقساط الإهتلاك لمدة (05) أشهر لسنة 2015 ومدة (11) شهرا لسنة 2015 كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681000		2015/12/31		
	281800	من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	537 500,00	
		الى حـ/ إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (شاحنة)		537 500,00
		(إثبات قسط إهتلاك الشاحنة لسنة 2015)		
681000		2016/11/30		
	281800	من حـ/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1 182 500,00	
		الى حـ/ إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (شاحنة)		1 182 500,00
		(إثبات قسط إهتلاك الشاحنة لسنة 2016)		

4- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الأصل:

قامت الشركة بالتنازل عن الشاحنة في 2016/11/30، وقد قامت بالتسجيل المحاسبي لعملية التنازل كما يلي:

الحساب		البيان	المبلغ	
مدين	دائن	2016/11/30	مدين	دائن
512000		من حـ/ البنك	5 580 000,00	
281800		حـ/ اهتلاك تثبيتات عينية أخرى	1.720.000,00	
	218000	الى حـ/ تثبيتات عينية أخرى(شاحنة)		6 450 000,00
	752000	حـ/ فوائض القيمة عن خروج الأصول المتبقية		850.000,00
		(إثبات التنازل عن الشاحنة)		

المبحث الثالث: المعالجة الجبائية لعمليات الإيجار التمويلي، الإعانات وفائض القيمة وتحديد النتيجة الجبائية لدى مختلف الشركات

نتطرق في هذا المبحث إلى المعالجة الجبائية لعمليات الإيجار التمويلي والإعانات وكذلك فائض القيمة على التنازل عن التثبيتات لمختلف السنوات للشركات محل الدراسة، وسنقف على أهم التعديلات الواجب القيام بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية.

المطلب الأول: المعالجة الجبائية لعقد الإيجار التمويلي وتحديد النتيجة الجبائية لدى شركة إعمار للترقية العقارية

سنتعرض في هذا المطلب إلى المعالجة الجبائية لعقد التأجير التمويلي وإلى مختلف التصحيحات الواجب القيام بها على النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الجبائية.

أولا: المعالجة المحاسبية لعمليات التأجير التمويلي

تختلف المعالجة الجبائية عن المعالجة المحاسبية لعمليات التأجير التمويلي، فحسب المادة السابعة والعشرين من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، فإن المشرع أجل تطبيق أحكام المادة 2-135 من قانون النظام المحاسبي المالي المتعلق بالإيجار التمويلي والتي تنص على أن: "كل أصل يكون محل إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني إلى أجل لاحق"، بينما قانون المالية السنوي لسنة 2014 تراجع نهائيا عن قبول المعالجة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي لعمليات الإيجار التمويلي ورفض بصفة صريحة قبول مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وأبقى على المعالجة السائدة قبل سنة 2010 أي قبل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، وعليه يعتبر كل من المؤجر والمستأجر من الناحية الجبائية كما يلي:

- **المؤجر:** يعتبر المالك الأصلي والقانوني للعين المؤجر، وعليه يسجل هذه العين كأصل، وله الحق في الاستفادة من الإهتلاك.
- **المستأجر:** يسجل مبالغ دفعات الإيجار التمويلي المسددة كتكلفة وتخصم من الربح.

يعالج هذا الاختلاف بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية في الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية، وهو جدول تحديد النتيجة الجبائية ويتم ذلك بإدخال تعديلات للوصول إلى النتيجة الجبائية وهي كما يلي:

- تدمج كل الإهتلاكات المطبقة المتعلقة بعمليات الإيجار التمويلي لدى المستأجر وتضاف إلى الربح.
- تخصم كل الدفعات المسددة من طرف المستأجر والمتعلقة بعمليات الإيجار التمويلي من الربح.

1- تحديد أقساط الإهتلاك الواجب إدماجها للربح

لا يعترف القانون الجبائي إلا بالملكية القانونية للأصل ولذلك يرفض استفادة المستأجر من خصم الإهتلاك، ويعتبر الإهتلاك كعبء غير قابل للخصم ويسترد في الملحق رقم (09) المرفق للتصريح

السنوي ويعاد إدماجه للربح لكل سنة وأقساط الإهتلاك الواجب إدماجها كل سنة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-6): مبالغ إهتلاك العين المؤجرة المستردة

الوحدة: دج

السنوات	المبالغ
2013	/
2014	3.778.183,60
2015	3.778.183,60
2016	3.778.183,60
2017	3.778.183,60
المجموع	15.112.734,40

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة للشركة

2- تحديد مبالغ دفعات الإيجار التمويلي الواجب خصمها من الربح

لا يعتبر النظام المحاسبي المالي الجزائري الدفعات المسددة من طرف المستأجر كعبء يخفض من الربح، حيث تسجل في **حـ/167**، بينما القانون الجبائي يعتبرها كعبء يخفض من الربح في الملحق رقم:(09) خارج المحاسبة أي بدون أي قيود وتسجيلات محاسبية، ومجموع هذه الدفعات الواجب خفضها كل سنة موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-7): مبلغ دفعات الإيجار التمويلي السنوي الواجب خصمها.

الوحدة: دج

السنوات	المبالغ
2013	4.339.873,56
2014	1.945.744,68
2015	2.419.721,41
2016	3.009.157,27
2017	3.398.236,47
المجموع	15.112.733,40

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة للشركة

3- تحديد النتيجة الجبائية:

حسب الوثائق المقدمة لنا فإن الشركة حققت النتائج المحاسبية التالية:

جدول رقم (4-8): تحديد النتائج المحاسبية (الفترة من 2012 إلى 2017)

الوحدة: دج

السنوات	المبالغ
2012	864.200 - خسارة
2013	6.770.496 + ربح
2014	3.233.039 + ربح
2015	3.989.134 + ربح
2016	5.022.658 + ربح
2017	5.631.961 + ربح

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من الشركة

قامت الشركة بإدخال بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية في الملحق رقم:(09) للوصول إلى النتيجة الجبائية لمختلف السنوات حسب العلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإسترددات – التخفيضات – العجز المرحل

ويمكن حصر هذه التعديلات في ما يلي:

- **الإسترددات:** وتتمثل فيما يلي:
- أقساط الإهتلاك للأصل المؤجر حيث يعاد دمجها إلى الأرباح لمختلف السنوات.
- الضريبة على الأرباح يعاد دمجها لأنها غير قابلة للخصم.
- **التخفيضات:** تتمثل في دفعات الإيجار المسددة للشركة المؤجرة **(حـ/167)**.
- **العجز المرحل:** نلاحظ أن الشركة قامت بترحيل عجز السنة المالية سنة 2012 بمبغ 864.200 دج للسنة 2012.

مما سبق يمكن تحديد النتائج الجبائية للسنوات من 2013 إلى 2017 كما يلي:

3-1- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013:

تحدد النتيجة الجبائية لسنة 2013 بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإسترددات – التخفيضات – العجز المرحل

النتيجة المحاسبية:	**6.770.496 دج**	**+**
الضريبة على أرباح الشركات:	**550.364 دج**	**+**
الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي (حـ/167):	**4.339.873 دج**	**-**
العجز المرحل:	**864.200 دج**	**-**
النتيجة الجبائية:	**= 2.116.787 دج**	

ويمكن تلخيص طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-9) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
1- النتيجة المحاسبية	ربح	6.770.496
	خسارة	
2 – الإسترادات أقساط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي - الضريبة على أرباح الشركات - غرامات التأخير		550.364
مجموع الإستردادات		550.364
3- التخفيضات الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي		4.339.873
4- عجز مرحل خسارة سنة 2012		864.200
النتيجة الجبائية	ربح	2.116.787
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية لسنة 2013

3-2- تحديد التتيجة الجبائية لسنة 2014:

تحدد النتيجة الجبائية لسنة 2014 بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات – العجز المرحل

النتيجة المحاسبية :	**3.233.039 دج**	**+**
قسط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي	**3.778.183 دج**	**+**
الضريبة على أرباح الشركات:	**1.779.762 دج**	**+**
الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي (حـ/167)	**1.945.744 دج**	**-**
النتيجة الجبائية:	**= 6.845.240 دج**	

ويمكن تلخيص طريقة الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-10) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2014

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
1- النتيجة المحاسبية	ربح	3.233.039
	خسارة	
2 – الإسترادات أقساط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي - الضريبة على أرباح الشركات - غرامات التأخير		 3.778.183 1.779.762
مجموع الإستردادات		5.557.945
3- التخفيضات الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي		 1.945.744
4- عجز مرحل		
النتيجة الجبائية	ربح	6.845.240
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية لسنة 2014

3-3- تحديد التتيجة الجبائية لسنة 2015:

تحدد النتيجة الجبائية لسنة 2015 بالعلاقة التالية:

النتجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات – العجز المرحل

النتيجة المحاسبية :	3.989.134 دج +
قسط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي	3.778.183 دج +
الضريبة على أرباح الشركات:	1.878.884 دج +
الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي (حـ/167)	2.419.721 دج -
النتيجة الجبائية:	= 7.226.480 دج

ويمكن تلخيص طريقة الإنتقال من النتيجة الحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-11) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
1- النتيجة المحاسبية	ربح	3.989.134
	خسارة	
2 – الإسترادات أقساط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي - الضريبة على أرباح الشركات - غرامات التأخير		 3.778.183 1.878.884
مجموع الإستردادات		5.657.067
3- التخفيضات الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي		2.419.721
4- عجز مرحل		
النتيجة الجبائية	ربح	7.226.480
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية لسنة 2015

3-4- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016:

تحدد النتيجة الجبائية لسنة 2016 بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات – العجز المرحل

النتيجة المحاسبية :	5.022.658 دج +
قسط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي	3.778.183 دج +
الضريبة على أرباح الشركات:	2.034.916 دج +
الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي (ح/167)	3.009.157 دج -
النتيجة الجبائية:	**= 7.826.600 دج**

يمكن تلخيص طريقة الإنتقال من النتيجة الحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-12) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
1- النتيجة المحاسبية	ربح	5.022.658
	خسارة	
2 – الإسترادات أقساط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي - الضريبة على أرباح الشركات - غرامات التأخير		 3.778.183 2.034.916
مجموع الإستردادات		5.813.099
3- التخفيضات الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي		3.009.157
4- عجز مرحل		
النتيجة الجبائية	ربح	7.826.600
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية لسنة 2016

3-5- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017:

تحدد النتيجة الجبائية لسنة 2017 بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات – العجز المرحل

النتيجة المحاسبية	5.631.961 دج	+
قسط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي:	3.778.183 دج	+
الضريبة على أرباح الشركات:	2.112.292 دج	+
الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي(حـ/167) :	3.398.236 دج	-
النتيجة الجبائية:	= 8.124.200 دج	

ويمكن تلخيص طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-13) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
1- النتيجة المحاسبية	ربح	5.631.961
	خسارة	
2 – الإسترادات أقساط الإهتلاك لعقد الإيجار التمويلي - الضريبة على أرباح الشركات - غرامات التأخير		3.778.183 2.112.292
مجموع الإستردادات		5.890.475
3- التخفيضات الدفعات المسددة لعقد الإيجار التمويلي		3.398.236
4- عجز مرحل		
النتيجة الجبائية	ربح	8.124.200
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالميزانية الجبائية لسنة 2017

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لإعانة الاستغلال وتحديد النتيجة الجبائية لدى شركة الاخوة حوحو

نحاول في هذا المطلب توضيح المعالجة الجبائية لإعانة الاستغلال الأخرى وكذلك التعرض إلى مختلف مراحل تحديد النتيجة الجبائية.

أولا: المعالجة الجبائية لإعانة الإستغلال الأخرى

تسجل الإعانة في (ن.م.م) حين وصول الإشعار بالموافقة من السلطات إلى المؤسسة العمومية، بغض النظر عن تاريخ استلامها، أما من الناحية الجبائية فإن الإعانة لا تسجل ضمن المنتوجات إلا حين تحصيلها ودخولها إلى أحد حسابات النقديات في المؤسسة.

فحسب المادة التاسعة من قانون المالية السنوي لسنة 2010 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والتي تنص على ما يلي: " تدخل إعانات الاستغلال والتوازن في الموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها " ، وحسب هذه المادة لا تضاف هذه الإعانة للربح إلا حين تحصيلها وفي حالة تسجيلها وقت وصول الإشعار بالاستفادة ولم تحصل خلال نفس السنة المالية، فيجب خصمها من الربح وتعتبر كتخفيضات وتخفض من الربح، وتظهر هذه التصحيحات في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي.

يتم دفع مبلغ الإعانة من الوكالة الولائية للتشغيل كل ثلاثة أشهر أخرى وتستلم الشركة مبلغ الإعانة في الشهر الموالي لكل فصل، وبذلك ينشأ اختلاف في التوقيت بين تاريخ الاستفادة من الإعانة وتاريخ استلامها، وقد يكون في سنتين ماليتين مختلفتين والجدول التالي يوضح لنا ذلك.

جدول رقم (4-14) تحديد الفرق بين الإعانات المستحقة والإعانات المحصلة لمختلف السنوات

الوحدة: دج

السنوات	الإعانة المستحقة (1)	الإعانة المحصلة (2)	الفرق 2-1 =(3)
2013	96.000	/	96.000
2014	576.000	528.000	48.000
2015	576.000	576.000	0
2016	480.000	576.000	-96.000
2017		48.000	-48.000
المجموع	1.728.000	1.728.000	0

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة بالشركة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك إختلاف بين مبالغ الإعانات المستحقة والمحصلة للسنوات 2013، 2014، 2016 و2017 وقد قامت الشركة بإجراء بعض التعديلات على النتائج المحاسبية للسنوات المذكورة أعلاه للوصول إلى تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة استجابة للتشريعات والقواعد الجبائية، وتجرى هذه التعديلات خارج المحاسبة أي بدون إجراء أي قيود محاسبية وتظهر هذه التعديلات في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي، وقد قامت الشركة ببعض التعديلات لمختلف السنوات كما يلي:

1- سنة 2013: المؤسسة استفادت فعلا من الإعانة المتعلقة بسنة 2013 بمبلغ 96.000 دج لكن لم يحصل هذا المبلغ إلا في سنة 2014، وعليه قامت المؤسسة بخصم هذا المبلغ من الربح ويظهر هذا في الملحق (09) في خانة تخفيضات أخرى.

2- سنة 2014: المؤسسة قبضت الإعانة المتعلقة بسنة 2013، وتحصلت على مبلغ الإعانة لتسعة أشهر الأولى لسنة 2014، ولم يتبق في ذمة الوكالة الولائية للتشغيل في الشركة إلا مبلغ الإعانة الثلاثي الرابع لسنة 2014 بمبلغ 144.000 دج، وعليه تظهر لنا فرق بمبلغ 48.000 دج كما هو موضح في الجدول السابق بين مبلغ الإعانة المستحقة والإعانة المحصلة ويخصم هذا المبلغ من الربح، ويظهر في خانة تخفيضات أخرى في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي.

3- سنة 2015: حسب الجدول السابق لا نلاحظ أي فرق بين مبلغ الإعانة المستحقة ومبلغ الإعانة المحصلة ويرجع هذا إلى أن الشركة استلمت مبلغ 576.000 دج يعادل مبلغ الإعانة السنوية الممنوحة والموضح كما يلي:

الإعانة المستحقة = 12000 × 04 × 12 = 576.000 دج

الإعانة المحصلة = إعانة الثلاثي الرابع (2014) + إعانة 9 أشهر (2015)

= (12000 × 04 × 3) + (12000 × 04 × 9) = 576.000 دج

وعليه لا يوجد فرق بين الإعانة المستحقة والإعانة المحصلة في لسنة 2015

4-سنة 2016: خلافا لسنتي 2013 و2014 نلاحظ من الجدول السابق أن مبلغ الإعانة المحصلة أكبر من مبلغ الإعانة المستحقة بمبلغ 96.000 دج، ويدرج هذا المبلغ في خانة إستردادات أخرى ويضاف إلى الربح كما يلي:

5- سنة 2017: خلال هذه السنة استلمت الشركة آخر مبلغ من الإعانة والمتعلق بشهر أكتوبر 2016 والمحدد بـ 48.000 دج، يعتبر هذا المبلغ كإسترداد يضاف إلى الربح في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي.

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية

تعتبر النتيجة المحاسبية نقطة الانطلاق لتحديد النتيجة الجبائية حيث تقوم الشركة بإدخال بعض التصحيحات على النتيجة المحاسبية وفقا للتشريعات والقواعد الجبائية السارية المفعول، وتحسب النتيجة الجبائية بالعلاقة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات – العجز المرحل

حققت الشركة خلال السنوات موضوع الدراسة النتائج المحاسبية الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-15) تحديد النتيجة المحاسبية

(للفترة من 2013 إلى 2017)

الوحدة: دج

السنوات	المبالغ
2013	21.171.281 ربح
2014	27.899.256 ربح
2015	32.216.770 ربح
2016	41.567.491 ربح
2017	42.059.543 ربح

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من مصلحة المالية والمحاسبة بالشركة

قامت الشركة بتحديد النتائج الجبائية لمختلف السنوات موضوع الدراسة كما يلي:

1- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013:

خلال هذه السنة استلمت الشركة إشعار بالاستفادة من إعانة من الوكالة الولائية للتشغيل لفائدة أربع عمال لشهري نوفمبر وديسمبر لنفس السنة بمبلغ 96.000 دج، لكن الشركة لم تستلم مبلغ الإعانة إلا في شهر جانفي 2014 وعليه يدرج هذا المبلغ في التخفيضات ويخفض من الربح، ونحصل على النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة المحاسبية:	**21.171.281 دج**	**+**
الضريبة على أرباح الشركات:	**4.943.584 دج**	**+**
الإعانة المستحقة غير المحصلة:	**96.000 دج**	**-**
النتيجة الجبائية:	**= 26.018.865 دج**	

يعتبر مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المحدد بـ 4.943.584 دج غير قابل للخصم حسب المادة (141- 6) من ق.ض.م.ر.م لذلك يدرج ضمن الإسترادات ويعاد إدماجه في الربح ويمكن تلخيص عملية تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013 في الجدول التالي:

جدول رقم (4-16) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2013

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
I- النتيجة المحاسبية	**ربح**	**21.171.281**
	خسارة	
II - الإستردادات الضريبة على أرباح الشركات		**4.943.584**
مجموع الإستردادات		**4.943.584**
III- التخفيضات تخفيضات أخرى (إعانة مستحقة وغير محصلة)		**96.000**
النتيجة الجبائية	**ربح**	**26.018.865**
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي (الميزانية الجبائية) لسنة 2013

2- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2014:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4- 12) أن مبلغ الإعانة المستحقة أكبر من الإعانة المحصلة بمبلغ 48.000 دج، وحسب التشريعات الجبائية فإن الإعانات التي تأخذ بعين الإعتبار هي الإعانات المحصلة فقط، وعليه فإن الفرق بمبلغ 48.000 دج يعتبر كتخفيضات ويخصم من الربح، ونحصل على النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة المحاسبية: 27.899.256 دج +
الضريبة على أرباح الشركات: 6.533.010دج +
الإعانة المستحقة غير المحصلة 48.000 دج –
النتيجة الجبائية: = 34.384.266 دج

يمكن تلخيص طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-17) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2014

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
I- النتيجة المحاسبية	ربح	27.899.256
	خسارة	
II – الإستردادات الضريبة على أرباح الشركات		6.533.010
مجموع الإستردادات		
III- التخفيضات تخفيضات أخرى (إعانة مستحقة وغير محصلة)		48.000
النتيجة الجبائية	ربح	34.384.266
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي (الميزانية الجبائية) لسنة 2014

3- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4-12)، أن مبلغ الإعانة المستحقة تعادل مبلغ الإعانة المحصلة، وبالتالي لا توجد أي تعديلات في ما يخص الإعانات، أما العبئين الآخرين فهما غير مقبولين جبائيا والتي يتطلب إستردادهما وإعادة دمجها في الربح يتمثلان في:

الضريبة على أرباح الشركات بمبلغ: 7.567.768 دج +
العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم بمبلغ: 45.820 دج +
مجموع المبالغ المستردة = 7.613.588 دج

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات غير مقبولة جبائيا، وقد تعرضنا لها سابقا، أما العبء الثاني والذي يتمثل في العقوبات والغرامات المالية المترتبة عن مخالفة الأحكام التشريعية من طرف المكلفين بالضريبة، تعتبر هذه العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم بموجب أحكام المادة 141 من ق.ص.م.ر.م ، ونحصل على النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة المحاسبية : 32.216.770 دج +
الضريبة على أرباح الشركات : 7.567.768 دج +
العقوبات والغرامات غير قابلة للخصم : 45.820 دج +
النتيجة الجبائية : = 39.830.358 دج

يمكن تلخيص طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-18) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2015

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
I- النتيجة المحاسبية	ربح	32.216.770
	خسارة	
II - الإسترددات		
- الضريبة على أرباح الشركات		7.567.768
- الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم		45.820
مجموع الإسترددات		7.613.588
III- التخفيضات		
النتيجة الجبائية	ربح	39.830.358
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي (الميزانية الجبائية) لسنة 2015

4- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016:

نلاحظ من الجدول (4-12) وخلافا للسنوات السابقة أن مبلغ الإعانة المحصلة أكبر من مبلغ الإعانة المستحقة بمبلغ 96.000 دج، وعليه يجب أن يسترد هذا المبلغ حسب التشريعات الجبائية والتي أشرنا إليها سابقا، أما المبلغين الآخرين الواجب إستردادهما يتمثلان في:

- الإشتراكات والهبات غير قابلة للخصم: 300.000 دج.
- الضريبة على أرباح الشركات: 9.843.287 دج.

حسب المادة (169-1) من ق.ض.م.ر.م والتي تنص على ما يلي: " تقبل الهبات والتبرعات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 1000.000 دج " وعليه فإن المبالغ التي تتجاوز السقف المحدد بـ 1 مليون دج تسترد ويعاد إدماجها في الربح، ولقد قامت الشركة بمنح مبلغ 1.300.000 دج إلى عدة جمعيات ذات طابع إنساني والتي تهتم برعاية الأيتام والأسر المعوزة، وحسب التشريعات الجبائية فإن المبلغ المسترد يحسب كما يلي:

مبلغ التبرعات الممنوحة: 1.300.000 دج +
مبلغ التبرعات القابلة للخصم : 1.000.000 دج –
المبلغ المسترد: = 300.000 دج

ونحصل على النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة المحاسبية: 41.567.491 دج +
الإشتراكات والهبات غير قابلة للخصم: 300.000 دج +
الضريبة على أرباح الشركات 9.843.287 دج +
إعانات محصلة: 96.000 دج +
النتيجة الجبائية: = 51.806.778 دج

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

جدول رقم (4-19) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
I- النتيجة المحاسبية	ربح	41.567.491
	خسارة	
II – الإسترادات		
الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم		300.000
- الضريبة على أرباح الشركات		9.843.287
- إستردادات أخرى (إعانة محصلة)		96.000
مجموع الإستردادات		10.239.287
III- التخفيضات		
مجموع التخفيضات		
النتيجة الجبائية	ربح	51.806.778
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي لسنة 2016

5- تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017:

من خلال الجدول رقم (4- 12) لا نلاحظ إلا مبلغ الإعانة المحصلة (48.000 دج) والمتعلق بشهر أكتوبر 2016، يعتبر هذا المبلغ كإسترداد ويضاف إلى الربح بالإضافة إلى مبلغ الضريبة على أرباح الشركات ويصبح المبلغ الإجمالي المسترد كما يلي:

الإعانة المتحصلة: 48.000 دج +
الضريبة على أرباح الشركات: 9.877.077 دج +
مجموع المبلغ المسترد: = 9.925.077 دج

وبذلك تصبح النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة المحاسبية :	**42.059.543 دج**	**+**
الضريبة على أرباح الشركات :	**9.877.077 دج**	**+**
إعانات محصلة :	**48.000 دج**	**+**
النتيجة الجبائية:	**= 51.984.620 دج**	

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي:

جدول رقم (4-20) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
I- النتيجة المحاسبية	**ربح**	**42.059.543**
	خسارة	
II – الإستردادات **- الضريبة على أرباح الشركات** **- إستردادات أخرى (إعانة محصلة)**		**9.877.077** **48.000**
مجموع الإستردادات		**9.925.077**
III- التخفيضات **تخفيضات أخرى (إعانة مستحقة وغير محصلة)**		
مجموع التخفيضات		
النتيجة الجبائية	**ربح**	**51.984.620**
	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي لسنة 2017

مما سبق نلاحظ أن هناك اختلاف بين النتائج المحاسبية والنتائج الجبائية ويرجع هذا الإختلاف إلى إختلاف الأهداف بين القواعد المحاسبية والجبائية.

المطلب الثالث: المعالجة الجبائية لفائض القيمة وتحديد النتيجة الجبائية لدى شركة الزيبان للبسكويت

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية المعالجة الجبائية لفائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات والتعرض كذلك إلى مختلف التعديلات الواجب القيام بها للوصول إلى تحديد النتيجة الجبائية.

أولا: المعالجة الجبائية لفائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات

تختلف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لفائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات، فقد منح القانون الجبائي بعض الإعفاءات لفائض القيمة المحقق أثناء التنازل عن التثبيتات، وحسب المادتين

172 و 173 من قانون.ض.م.ر.م فقد فرق المشرع بين نوعين من فائض القيمة كما يلي:

– فائض القيمة قصير الأجل ويقصد به التنازل عن التثبيتات المكتسبة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات ويخضع للضريبة بنسبة (70%).

– فائض القيمة طويل الأجل ويقصد به التنازل عن التثبيتات المكتسبة لمدة تزيد عن ثلاث سنوات ويخضع للضريبة بنسبة (35%).

إن مدة الإحتفاظ بالتثبيت (الشاحنة) في دراستنا حوالي 16 أشهر من 2015/08/09 إلى 2016/11/30 فنوع فائض القيمة في هذه الحالة قصير المدى ويخضع للضريبة بمعدل 70% ويحسب فائض القيمة من الناحية الجبائية بالعلاقة التالية:

فائض القيمة = ثمن التنازل – القيمة المحاسبية الصافية

ولدينا المعلومات التالية والتي أشرنا إليها في المطلب الثالث من المبحث السابق عن التثبيت المتنازل عنه كما يلي:

- ثمن الحيازة: 6.450.000 دج
- تاريخ الحيازة: 2015/08/09
- تاريخ التنازل : 2016/11/30
- مدة الإحتفاظ بالأصل: 16 شهرا
- الإهتلاك المجمع : 1.720.000 دج
- القيمة المحاسبية الصافية : 4.730.000 دج
- ثمن التنازل 5.580.000 دج
- نوع فائض القيمة : قصير المدى
- نسبة فائض القيمة الخاضع : 70 %
- نسبة فائض القيمة المعفى : 30 %

ويحدد فائض القيمة كما يلي:

فائض القيمة = 5.580.000 – (6.450.000 – 1.720.000)

= 5.580.000 – 4.730.000

= 850.000 دج

فائض القيمة الخاضع= 850.000 X 70 % = 595.000 دج

فائض القيمة المعفى= 850.000 X 30% = 255.000 دج

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية

قامت الشركة بتسجيل فائض القيمة وهو الفرق الموجب بين ثمن التنازل والقيمة المحاسبية الصافية في حـ/752 (فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة)، بذلك فإن كل مبلغ فائض القيمة

أضيف إلى الربح، هذا من الناحية المحاسبية أما من الناحية الجبائية فقد قامت الشركة بتخفيض الجزء المعفى من فائض القيمة بمبلغ 255.000 دج ويتم معالجة هذه الاختلافات في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي وقد لاحظنا من خلال هذا الجدول أن الشركة قامت بتخفيض المبلغ 255.000 دج والذي يمثل الجزء المعفى من فائض القيمة من الربح، ويمكن تلخيص عملية تحديد النتيجة الجبائية في الجدول التالي:

جدول رقم (4-21) تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2016

الوحدة: دج

البيان		المبالغ
I- النتيجة المحاسبية	ربح	9.500.800
	خسارة	
II - الإسترادات		
مجموع الإستردادات		
III- التخفيضات		
- فائض القيمة المعفى		255.000
مجموع التخفيضات		255.000
عجز مرحل	ربح	9.245.800
النتيجة الجبائية	خسارة	

المصدر: الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي (الميزانية الجبائية) لسنة الإعانة 2016

ملاحظة: لا نلاحظ في هذا الجدول في حالة الإستردادات مبلغ الضريبة على أرباح الشركات، لكون الشركة استفادت من الإعفاء من الربح لمدة 10 سنوات لمرحلة الاستغلال إبتداءا من سنة 2015.

مما سبق، نلاحظ أن القانون الجبائي أعفى بعض المداخيل بصفة جزئية، مثل فائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات، لذلك يظهر اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل حوصلة لما تم التطرق إليه في الفصول النظرية وتجسيدها على أرض الواقع، ففي ظل الصعوبات العديدة التي صادفتنا أثناء الدراسة التطبيقية عند إختيار المؤسسات محل الدراسة، فالكثير من المؤسسات رفضت التعاون بدافع المحافظة على أسرار الشركة وعدم رغبة إطلاع الغير على ما يجري داخل الشركة.

من خلال إطلاعنا على الوثائق والدفاتر المحاسبية والميزانيات المحاسبية والتصريحات السنوية الجبائية للشركات محل الدراسة، لاحظنا أن هذه المؤسسات طبقت القواعد والمبادئ المحاسبية وجميع المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، خاصة في ما يتعلق (الإيجار التمويلي ، الإعانات فائض القيمة ، التبرعات.....)، وطبقت كذلك القواعد والتشريعات الجبائية من خلال إدخال تعديلات على النتائج المحاسبية مثل خفض بعض المداخيل مثل فائض القيمة المعفي ودمج استرداد بعض الأعباء غير المقبولة جبائيا مثل قسط الإهتلاك للأصل المؤجرة لعقد الإيجار التمويلي وبعض الغرامات والعقوبات والهبات والتبرعات للجمعيات ذات الطابع الإنساني التي تتجاوز الحد المسموح به وتظهر هذه التعديلات بصورة جلية في الملحق رقم (09) المرفق بالتصريح السنوي، وتسمح لنا هذه التصحيحات بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتحديد الربح الخاضع للضريبة، حسب هذه الدراسة لاحظنا أن هناك تباين بين الربح المحاسبي والربح الجبائي لهذه المؤسسات محل الدراسة ويرجع هذا التباين إلى اختلاف الأهداف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، ورغم الجهود المبذولة من السلطات المالية لتكييف النظام الجبائي مع المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مازالت توجد الكثير من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية، وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي ويباعد بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

الخـــــــاتمـــــــــة

العلاقة بين المحاسبة والجباية علاقة قديمة ووطيدة في معظم دول العالم، وقد كان الهدف الأساسي من المحاسبة هو عد وتحصيل الحصيلة الضريبية المفروضة من الحكام على الرعية، وقد شهد العالم عدة تطورات وتحولات اقتصادية نتيجة انفتاح الأسواق المالية الدولية وترابط البورصات ونمو حجم الشركات المتعددة الجنسيات وانتقال نشاطها إلى خارج الحدود الإقليمية وإزالة الحدود في بعض الدول الأوروبية، إلا أن هذا التطور واجهته العديد من العراقيل والمشاكل وخاصة المشاكل المحاسبية، فالقوائم المالية المعدة في كل دولة غير قابلة للقراءة والمقارنة، وذلك لاختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة في كل دولة، وهذا ما دفع بعض الهيئات الحكومية والمنظمات المحاسبية العاملة في مجال المحاسبة ببذل الكثير من الجهود من أجل إيجاد نوعا من التوافق المحاسبي الدولي بين الأنظمة المحاسبية المتباينة والمطبقة في مختلف دول العالم.

وقد توجت هذه الجهود بظهور معايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى تقريب الممارسات المحاسبية في العالم. ولم تكن الجزائر في منأى عن هذه التطورات والتحولات، قد شرعت بإصلاح نظامها المحاسبي ليستجيب لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، فقد كلفت لجنة من وزارة المالية للإشراف عن هذه العملية وقد توجت أعمال هذه اللجنة بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي في سنة 2007 وشرع في تطبيقه سنة 2010. إلا أن تطبيق هذا النظام واجهته العديد من المشاكل والتحديات ومن بينها المشاكل الجبائية، فالمفاهيم الجديدة التي جاء بها هذا النظام المستوحى من معايير المحاسبة الدولية تختلف كثيرا عن القواعد الجبائية وقد عمقت هذا الإختلاف، وقد قامت السلطات المالية ببذل جهود معتبرة لمحاولة تكييف النظام المحاسبي الجبائي مع المفاهيم الجديدة، وقد ظهرت هذه الجهود من خلال قوانين المالية الصادرة منذ سنة 2008.

1- نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق الإشارة إليه من خلال هذه الدراسة، فقد توصلنا إلى جملة من النتائج نبدأها باختبار فرضيات الدراسة ثم النتائج العامة للدراسة ككل:

اختبارات الفرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدت في البحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية لبعض الشركات من جهة أخرى، توصلنا أثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: المتمثلة في أن المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تتناسب مع القواعد الجبائية في الجزائر، تم تأكيد الفرضية في بعض المفاهيم مثل الإيجار التمويلي حيث لا يعترف النظام الجبائي بمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

الفرضية الثانية: والتي مفادها أن التعديلات الواجب القيام بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية كافية لمعالجة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، تم تأكيدها من خلال الدراسة التطبيقية فمن خلال التعديلات على الربح المحاسبي والتي تتضمن الإستردادات والتخفيضات نتمكن من الوصول إلى النتيجة الجبائية واحترام القواعد والتشريعات الجبائية.

الفرضية الثالثة: والتي مفادها أن الجهود المبذولة من السلطات المالية غير كافية لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي تم تأكيدها بالرغم من الجهود المبذولة لتضييق الفجوة بين المحاسبة والجباية إلا أنها مازالت توجد الكثير من الاختلافات بين المحاسبة والجباية وخاصة فيما يتعلق بالإيجار التمويلي وطرق وأنواع ومدة الإهتلاك وقواعد التقييم للقيمة العادلة وإعادة التقييم.

وفيما يتعلق بنتائج الدراسة بشكل عام فقد كانت كمايلي:

- وجود اختلافات كثيرة في المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية خاصة فيما يتعلق بقواعد التقييم وأنواع ومدة الإهتلاك والقيمة العادلة والإيجار التمويلي...، وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان ويؤثر كذلك على الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية.
- مازالت التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، ففي حالة وجود تعارض بين القواعد المحاسبية والجبائية تعطى الأولوية للقواعد والتشريعات الجبائية، حيث ترفض القواعد الجبائية الاعتراف ببعض القواعد المحاسبية مثل مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني مثل الإيجار التمويلي.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية يمكن المؤسسات الجزائرية من الولوج إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من شروطها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ولذلك تتمكن من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.
- الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ناتج إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة مثل الهبات والتبرعات المقبولة في حدود معينة، وأما عن فروقات مؤقتة تنتج بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الإعتراف بالإيراد أو العبء مثل الإعانات.
- رغم الجهود المبذولة من طرف السلطات المالية لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، إلا أنها غير كافية، فالمشرع الجبائي لم يفصل في بعض النقاط العالقة مثل نواقض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات هل هي مقبولة جبائيا أو لا وكذلك في حالة تطبيق المؤسسة لأحد أنواع الإهتلاك

حسب وحدات الإنتاج. فكيف تكون التسوية والمصالحة من طرف مصالح الضرائب؟ هل ترفض مخططات الإهتلاك أو تطبيق أحد أنواع الإهتلاك المعتمدة؟ هذا الغموض يفسح المجال لتعسف أعوان الإدارة الجبائية.

- إن التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والتي تتم خارج إطار المحاسبة أي بدون إجراء أي قيود أو تسجيلات محاسبية ليست كلها سلبية أي لصالح خزينة الدولة. ففي بعض الحالات تكون التسويات ايجابية في صالح المكلف بالضريبة مثل استبعاد بعض الإيرادات المعفية مثل فائض القيمة المعفى وفي هذه الحالة يكون الربح الجبائي أقل من الربح المحاسبي.
- يتأكد ويتعزز الإرتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال وضعهما تحت سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية حيث تقوم المديرية العامة للضرائب بتسيير الجباية ويختص المجلس الأعلى للمحاسبة في تنظيم المحاسبة وهذا ما يسهل التكييف والانسجام بينهما.

2- الإقتراحات:

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكن استخلاص التوصيات التالية:

- الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكيفية معالجتها لمختلف الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق هذه المعايير وخاصة الدول التي تشبه نظامنا الجبائي والتي تربط المحاسبة بالجباية مثل الدولة الفرنكوفونية.
- ضرورة وضع هيئات مختصة من وزارة المالية ومن المهنيين والمتمرسين في المجال المحاسبي والمالي والأكاديمي لدراسة ومتابعة الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي مما يسمح من التقليل من الآثار السلبية غير المرغوبة فيها الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية لما لها من خصائص عديدة في سهولة التعامل والتقليل من التهرب والغش الضريبيين وكشف التلاعبات وتوفير للوقت والجهد.
- يجب أن تتميز النصوص الجبائية بالبساطة والوضوح والابتعاد عن التعقيد والغموض وكثرة التأويلات والتقليل بقدر الإمكان من التعديلات حيث لا تخلو قوانين المالية السنوية والتكميلية من التعديلات، وهذا ما يؤثر على استقرار التشريع الجبائي ويصعب استيعابه وفهمه من طرف المهنيين والمكلفين وأعوان الضرائب.
- يجب على الإدارة الجبائية تنظيم أيام دراسية ودورات تكوينية لتحسين مستوى أعوان الإدارة الجبائية في الميدان المحاسبي خاصة قواعد النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

- ضرورة تضييق الفجوة إلى أقصى حد ممكن بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والتقليل من الإختلافات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي خاصة فيما يتعلق ببعض الأعباء ذات الفروقات المؤقتة والتي تساوى في نهاية المدة مثل أقساط الإهتلاك والدفعات لعقد الإيجار التمويلي.
- تنظيم دورات تكوينية وخرجات ميدانية للطلبة بغرض تكوينهم في الجوانب التطبيقية في الميدان المحاسبي والجبائي والوقوف على المشاكل المحاسبية والجبائية التي يمكن أن تصادفهم مستقبلا.

3- آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا أن هناك جوانب عديدة يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة ومن بينها:

- آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على الحصيلة الضريبية.
- معوقات تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.
- آفاق تطبيق الضرائب على الدخل (IAS12) في ظل التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

قـــائمـــة المـــراجـــع

I- باللغة العربية

- **أولا: الكتـــــب**

1- أحمد طرطار، عبد العالي منصر، " **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**"، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

2- أمين السيد أحمد لطفي، " **المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

3- ثناء القباني، " **المحاسبة الدولية** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

4- جمال العشيشي، " **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**"، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

5- حامد عبد المجيد دراز، " **النظم الضريبية**"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999.

6- حسن القاضي، " **نظرية المحاسبة**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2007.

7- حميد بوزيدة، " **جباية المؤسسات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

8- حنيفة بن ربيع، " **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**"، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2010.

9- حنيفة بن ربيع، حساني عبد الحميد، " **الواضح في المحاسبة المالية وفقا SCF والمعايير الدولية**"، الجزء الثاني، منشورات عليك، الجزائر ،2013.

10- حواس صلاح، " **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي**"، بدون دار النشر، الجزائر 2012.

11- خالد الخطيب، " **الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**"، ط1، دار الحامد، عمان، 1998.

12- خالد جمال الجعارات، " **معايير التقارير المالية الدولية 2007**"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.

13- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، " **أسس المالية العامة**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.

14- رضوان حلوة حنان، " **النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير**"، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

15- رضوان حلوة حنان، " **تطور الفكر المحاسبي**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

16- ريتشارد شرويدر وآخرون، " **نظرية المحاسبة**"، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، سنة 2006، ص 271 .

17- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، " **النظم الضريبية**"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1998.

18- سوزي عدلي ناشد، " **الوجيز في المالية العامة**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر،2000.

19- شعيب شنوف، " **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الأول، الجزائر، 2008.

20- صباح نعوش، " **الضرائب المباشرة في المغرب (الإصلاح)**"، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، الدار البيضاء، 1987.

21- طارق الحاج، " **المالية العامة**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

22- عادل أحمد حشيش، " **أساسيات المالية**"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992.

23- عادل أحمد حشيش، " **أصول الفن المالي للإقتصاد العام**"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992.

24- عباس مهدي الشيرازي، " **نظرية المحاسبة**"، دار السلاسل، الكويت، 1990.

25- عبد الحي مرعي، " **النظام المحاسبي الموحد**"، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1985.

26- عبد الرحمان عطية، " **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**"، بدون دار نشر، الجزائر، 2011.

27- عبد الكريم صادق بركات، عبد المجيد دراز، " **علم المالية العامة**"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر.

28- عبد المجيد دراز، " **النظم الضريبية**"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999.

29- عبد المجيد قدى، " **دراسات في علم الضرائب**"، دار الجرير، الأردن، 2011.

30- عبد المطلب عبد الحميد، " **اقتصاديات المالية العامة**"، الدار الجامعية، مصر، 2005.

31- فتحي أحمد زياد، " **اقتصاديات المالية العامة**"، دار الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2003.

32- فريدريك تشوي وآخرون، " **المحاسبة الدولية**"، ترجمة محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.

33- فؤاد محمد الليثي، " **نظرية المحاسبة المدخل المعاصر**"، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 2003.

34- لخضر علاوي، " **معايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS**"، دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.

35- لطفي شعباني، " **جباية المؤسسة**"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017.

36- محفوظ لعشب، " **سلسلة القانون الإقتصادي**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.

37- محمد المبروك أبو زيد، " **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية**"، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

38- محمد بلقاسم حسن بهلول، " **الجزائر بين الأزمة الاقتصادية والأزمة السياسية**"، مطبعة دحلب، الجزائر ، 1993.

39- محمد حمو، منور أوسرير، " **جباية المؤسسة**"، الشركة الجزائرية بوداد، الجزائر، 2009.

40- محمد دويدار، " **مبادئ الاقتصاد السياسي**"، الجزء الرابع، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2001.

41- محمد عباس محرزي، " **اقتصاديات الجباية والضرائب**"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

42- محمد عباس محرزي،" **اقتصاديات المالية العامة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

43- محمد مطر، " **مبادئ المحاسبة المالية**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

44- محمود المرسي لاشين، " **التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدول الإسلامية**"، دار الكتاب المصري، القاهرة، 1997.

45- مداني بن بلغيث، " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**"، سنة 2004.

46- مفيد عبد اللاوي، " **النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (المحاسبة المالية، الإطار التصوري)**"، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، سنة 2008.

47- منصور ميلاد يونس، " **مبادئ المالية العامة**"، منشورات الجامعة المفتوحة، 1994.

48- منور أوسرير، محمد حمو، " **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية**" جامعة سعد دحلب، البليدة، أكتوبر 2009.

49- ناصر دادي عدون، يوسف مامش، " **أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي**"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

50- ناصر مراد، " **الإصلاح الضريبي في الجزائر**"، منشورات البغدادي، الجزائر، دون تاريخ النشر.

51- نعيم دهمش وآخرون، " **مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية**"، الطبعة الثالثة، الجزء الأول، مركز شباب الجامعة، عمان، 2000.

52- وليد زكرياء وآخرون، " **الضرائب ومحاسبتها**"، دار الصفاء، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1997.

53- وليد ناجي الحيالي، " **نظرية المحاسبة**"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

54- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، " **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2001.

55- يونس أحمد البطريق، " **النظم الضريبية**" الدار الجامعية، مصر، 2003.

- **ثانيا: المجـــلات**

56- جبار محفوظ، " **العولمة المالية وانعكاساتها على الدول النامية**"، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد رقم 07، جامعة باتنة، 2002.

57- رضا جاوحدو، حمدي جليلة إيمان، " **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية**"، دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثاني والثلاثون، 2014.

58- علي بطاهر، " **سياسات التحرير والإصلاح الاقتصادي في الجزائر**"، مجلة شمال إفريقيا. العدد الأول، جامعة الشلف، الجزائر.

59- محمد حلو، عبد الخالق ياسين، " **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، العراق، 2009.

60- مداني بن بلغيث، "إشكالية التوحيد المحاسبي"، الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.

- **ثالثا: الملتقيات والتقارير**

61- اسماعيل بوخاوة، دومي سمراء، " **الإصلاح الجبائي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي**"، مداخلة في الملتقى الدولي حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، ماي 2003.

62- تيجاني بالرقي، " **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**"، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2007.

63- رضا جاوحدو، جليلة ايمان حمدي، " **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، ماي 2013.

64- صالح مرازقة، فتيحة بوهرين، " **كفاءة معايير المحاسبة الدولية (معايير التقارير المالية الدولية في الرقابة المصرفية)**"، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 25-26 ماي 2010.

65- صالح مرزاقة، عبد الكريم فرحات، " **النظام المحاسبي والقواعد الجبائية الجزائرية: الواقع والآفاق**"، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية (IAS, IFRS, IPS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2014.

66- عاشور كتوش وبلعوز بن علي، "**المحاسبة العامة والمعايير المحاسبية الدولية**"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية أيام 13 و 14/12/2009، المركز الجامعي الوادي.

67- عبد المجيد قدي، رابح شريط، "**الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق والمضمون**"، مداخلة في الملتقي الدولي حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، ماي .2003.

68- فاطمة بوخاري، " **أثر الإصلاحات الجبائية في دعم الاقتصاد الجزائري**"، مداخلة مقدمه في الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة السيدة،2014.

69- كمال رزيق، " **تقييم إصلاح النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة**"، جامعة البليدة، ماي 2003.

70- مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش،" **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**"، مداخلة في الملتقي الدولي حول معابير المحاسبة الدولية (IAS.IFRS.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، نوفمبر 2014 .

71- محمد براق ، تسعديت بوسبعين، " **علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية وتطبيق النظام المحاسبي المالي**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، يومي 13 و 14 جانفي 2014.

72- محمد براق، تسعديت بوسبعين، " **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي المالي**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، جامعة سعد دحلب، البليدة، ديسمبر 2011.

73- محمد براق، تسعديت بوسبعين، "**علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية IAS-IFRS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر**"، ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، جامعة مستغانم.

74- مداني بن بلغيث،" **تسيير الانتقال نحوNSCF** "، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول NSCF في ظل المعايير الدولية تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010.

75- مصطفى بلمقدم وآخرون، " **التمويل عن طريق قرض الإيجار كإستراتيجية لتغيير العمل المصرفي**"، ملتقى دولي حول إستراتيجية الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 15-16 مارس 2005.

76- يوسف مامش، إبراهيم بوطالب، " **المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة المحاسبية للمؤسسة**"، مداخلة في الملتقى الوطني حول الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة 2، افريل 2017.

- **رابعا: الرسائل والأطروحات**

77- أحمد رجراح، " **النظام الجبائي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.

78- بدرة بن تومي، "**أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر ،2013.

79- بوسبعين تسعيديت، " **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2010.

80- بوعلام صالحي، " **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

81- جليلة إيمان حميدي، " **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2005.

82- حسين جواد كاظم، " **واقع السياسة الضريبية في العراق ومتطلبات الإصلاح الضريبي** "، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد في جامعة البصرة، العراق 2006.

83- راضية بختاش، "**الجباية وعلاقتها بالنمو الإقتصادي** "، دراسة اقتصادية وقياسية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2005.

84- رفيق يوسفي، " **النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق** "، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، سنة 2011.

85- سفيان بلقاسم، " **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأهداف المالية**"، أطروحة دكتوراه، 2010، جامعة الجزائر.

86- شعيب شنوف، " **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007.

87- صبيحة محمدي، " **دور وأهمية الإصلاح الجبائي في الجزائر** "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005.

88- عادل بولجنيد، " **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014.

89- عبد الحميد الصيح، " **المعايير المحاسبية الدولية**"، دراسة في مدى استخدامها وملائمتها للتطبيق في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1998.

90- عبد الرحيم عبد الجبار، " **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2006.

91- عبد القادر بكحيل، " النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره على دعم الشفافية والافصاح لبورصة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بوعلي، الشلف، الجزائر، 2012.

92- عبد القادر بكحيل، " **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS)**"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشلف، 2009.

93- عبد الله محمود أمين، " **تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد ،2001.

94- عبد المجيد قدي، " **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 1999.

95- عمر تركي هزاع العجيلي، " **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية**"، دراسة إختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على الماجستير تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2013.

96- فتيحة بكطاش، " **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)**"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2011.

97- محمد حمو، منور أوسرير، " **محاضرات في جباية المؤسسة** ".

98- محمد قبايلي، " **آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي** "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013.

99- محمد لعلاوي، " **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بسكرة، 2015.

100- مداني بن بلغيث، " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** "، أطروحة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

101- مراد آيت محمد، " **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2014.

102- ناصر مراد، "**فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب** "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.

103- هيثم ممدوح حمدان، " **مدى ملائمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.

- **خامسا: القوانين والمراسيم:**

104- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن القانون المالية لسنة 1991، ج ر، العدد 57.

105- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي، ج ر، العدد 74.

106- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن لقانون المالية السنوي لسنة 2008، ج ر، العدد 82.

107- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن لقانون المالية السنوي لسنة 2010، ج ر، العدد 78.

108- القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، ج ر، العدد 68.

109- قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (من سنة 2010 إلى 2017).

110- قوانين الرسوم على رقم الإعمال (من سنة 2010 إلى 2017).

111- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975، المتضمن المخطط المحاسبي الوطني.

112- الأمر 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر، العدد 42. الصادرة بتاريخ 27 جويلية 2008.

113- الامر 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن القانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر، العدد 44. الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009.

114- الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر، العدد 49. الصادرة بتاريخ 29 أوت 2010.

115- الأمر 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية السنوي لسنة 2014، ج ر، العدد 68. الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

116- المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008 ، المتضمن لأحكام تطبيق القانون 07-11، ج ر، العدد 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

117- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009، المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر، العدد 21، الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009.

118- المرسوم التنفيذي رقم 14-106 مؤرخ في 12 مارس 2014، المتضمن لوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، ج ر، العدد رقم 15، الصادرة بتاريخ 19 مارس 2014.

119- القرار رقم 21-99 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 م، المتضمن لتوافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاطات الشركات القابضة وتوحيد حسابات المجمعات، ج ر، العدد 91، الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1999.

120- القرار رقم 08-71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

121- القرار رقم 08-72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ج ر، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

122- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة،2017.

123- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري،2017.

124- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2017.

- ســـــادسا: المـــــــــواقـــــع

125- الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة: www.cnc.dz/regement.asp اطلع عليه بتاريخ 30/04/2017.

II- باللغة الأجنـــبيـــة:

- **Les ouvrages**

126- Amar A. Kaddouri et Ahmed Mimeche, **Cours de Comptabilité Financière Selon les Normes IAS/HFRS et le SCF 2007**, Enag Edition, Algérie, 2009

127- Andrews, 2008, International Financial Reporting Standards For U.S.Companies : Tax Implications of an Accelerating Global Trend, The Professional Journal of Tax Executives Institute, Inc, Vol.60, No.5.

128- Bouderbala.A, «la réforme fiscale, évaluation et perspectives », revue Mutation n°7, éditée par chambre nationale de commerce d\'Algérie, 1994.

129- C.Decock Good, F.Dosne, **Comptabilité International les IAS/IFRS en Pratique**, Economica, Paris, 2005

130- Ghali Abdelhamid, **La taxe sur la valeur ajouté (expérience tunisienne),** annales EIDF N°5, 1989

131- Heem Gregory**, Lire les Etats Financier en IFRS**, Edition D'organisation, Paris, 2004

132- Hoarau Christian : **L'harmonisation Comptable Internationale**, Revue de C.C.A, PARIS, Septembre 1995, Vol 2

133- IFRS Tax Implications for the EU Financial services industry, "ARE YOU Ready", IFRS – Global Reporting Revolution, November 2006.

134- Khafrabi Med Zine, **Techniques comptable**, 5 éme Edition, Berti Editions, Alger, 2002

135- Pierre Beltrane, « la fiscalité en France », 6éme édition, Hachette, Paris, 1998.

136- Rédha Khelassi, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Edition Berti**, 2013.

137- Rochat M.Autre, **L'Audit des entreprises multinationales, in comptabilité internationale**, Viubert édition, Paris, 1997

138- Rousse Francis, **Normalisation Comptable : Principes et Pratiques, Méthodologie**, Paris, 1990

139- SACI Djelloul, **Comptabilité de L'entreprise et système économique**, l'expérience Algérienne, O.P.U Alger,1991

- **Les thèses**

140- Mohamed Chérif Ainouche, La fiscalité instrument de développement économique, thèse de doctorat d\'état, université d'Alger, Alger, 1991.

141- Nassiba Bouraoui, Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de L'économie planifie à l\'économie de marché, mémoire de magistère, école supérieure du commerce, Alger, 1998/1999.

- **Revues et Périodiques** :

140- Conseil National de la Comptabilité, Avis N° 89, **portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et /ou de réassurances**, Alger, 2011.

141- CIRCULAIRE du 24 MAI 1989 N° : 185/F/DC/CE/89/047

142- INSTRUCTION N° : 001/95 du 02 Octobre 1995

143- INSTRUCTION N°02 du 29 Octobre 2009 **portant première application du système comptable financier** 2010.

144- Ministère de finances, DGI, **Guide du vérificateur**, 1994.

145- Ministère de finances, DGI, **Instruction impôt sur le revenu global**, OPU, Algérie.

146- Ministère de finances, DGI, **Traitement fiscal des provisions,** 1997.

147- Ministère de finances, DGI, **Le guide de contrôle sur pièces,** 2003.

148- Ministère des finances, D.G.I, - **Guide pratique de la TVA**,2017

149- Ministère des finances, D.G.I, **dépliant relatif aux opération et personnes imposables a la TVA**,2017

150- Ministère des finances, D.G.I, **dépliant relatif aux revenues des exploitations agricoles**, 2017

151- Ministère des finances, D.G.I, **dépliant relatif aux traitements salaires pensions et viagères**, 2017.

152- Ministère des finances, D.G.I, **la fiscalité des produits financiers**, 2017

153- Ministère des finances, DGI**, Guide pratique contribuable**, 2017

154- Ministère des finances, DGI, **Impôt sur le revenu global**, opu, Algerie,1992.

- WEB SITE :

155- www.mfgi.gov.dz, consulte le 30-01-2017

الملاحق

الملحق رقم (01)

تدابير قوانين المالية للسنوات 2009، 2010 و2014

COMMUNIQUE GENERAL RELATIF AUX PRINCIPALES DISPOSITIONS DE LA LOI DE FINANCES COMPLEMENTAIRE POUR 2009

II. MESURES D'HARMONISATION ET D'ADAPTATION FISCALE INDUITES PAR LA MISE EN ŒUVRE DU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER À PARTIR 01 JANVIER 2010

La connexion des règles fiscales et comptables d'une part, et la convergence du droit comptable algérien vers le référentiel comptable universel, par l'institution du nouveau système comptable et financier d'autre part, a pour conséquence la nécessaire adaptation des règles fiscales, qui a été engagée dans le cadre de la loi de finances complémentaire pour 2009 par l'adoption des mesures suivantes :

Limitation de la prise en charge des produits réalisés dans le cadre d'un contrat à long terme, à la seule méthode de l'avancement (art.4):

Dans le but d'inciter les entreprises activant dans le domaine de la construction à tenir une comptabilité de coût, les dispositions de la loi de finances complémentaire pour 2009 a retenu pour ce qui est de la détermination du résultat des contrats à long terme portant sur la réalisation de biens, de services ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend au moins sur deux périodes comptables à la seule méthode d'avancement.

La prise en charge au plan fiscal des éléments d'actif immobilisé dont la valeur HT n'excède pas le seuil arrêté (art.5) :

Cette mesure tend à simplifier la prise en charge des éléments de faible valeur afin d'aboutir à une meilleure gestion aux plans comptable et fiscal des biens amortissable, ainsi il est prévu dans les dispositions de l'article 5 de loi de finances complémentaire pour 2009 l'admission des éléments d'actif immobilisé dont la valeur HT n'excède pas le seuil arrêté, directement comme charge déductible.

L'entrée en vigueur du système comptable et financier (SCF) (art.6) :

Afin d'écarter tout ambiguïté quant à l'adoption du nouveau système comptable et financier, la loi de finances complémentaire pour 2009 a rendu obligatoire le respect des définitions apportées par le nouveau référentiel comptable, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec la législation fiscale.

Il demeure entendu qu'en l'absence de dispositions fiscales spécifiques, la législation et la réglementation comptable trouvent à s'appliquer qu'il y ait ou non une disposition expresse.

Résorption des frais préliminaires (art.8) :

Par mesure de prudence, et pour ne pas faire supporter l'exercice 2010 l'intégralité des charges relatives aux frais préliminaires, la loi de finances complémentaire pour 2009 a prévu la déductibilité du résultat fiscal suivant la plan initial de résorption, des frais préliminaires inscrits avant l'entrée en vigueur du nouveau système comptable et financiers.

Réévaluation des immobilisations (art.10):

Pour la prise en charge des plus-values d'immobilisations ainsi que des dotations supplémentaires des amortissements résultants de l'opération de réévaluation, la loi de finances complémentaire pour 2009 a prévu la réintégration au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq (05) ans, des plus-values réalisés sur les immobilisations à la date d'entrée en vigueur du nouveau système comptable et financier d'une part, et d'autre part, rapporté au résultat de l'année le supplément des dotations aux amortissements résultant des opérations de réévaluations.

COMMUNIQUE GENERAL RELATIF AUX PRINCIPALES DISPOSITIONS DE LA LOI DE FINANCES POUR 2010

III.MESURES D'HARMONISATION ET D'ADAPTATIONS FISCALES INDUITES PAR LA MISE EN ŒUVRE DU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER À PARTIR DU 01 JANVIER 2010

Adaptation des règles fiscales en matière des amortissements des biens acquis en crédit bail et des provisions des établissements financiers avec les normes adoptées par le nouveau système comptable et financier (Art.8) :

Les aménagements apportés par la loi de finances pour 2010 à l'article 141 du code des impôts directs, visent dans le cadre des mesures d'adaptation avec le nouveau système comptable et financier à :

- conférer dans le cadre d'une opération de leasing au preneur le droit de comptabiliser le bien comme actif aux lieu et place du bailleur.

- réintroduire le paragraphe relatif au plafond d'amortissement applicable aux véhicules de tourisme, omis lors de la rédaction de la loi de finances complémentaire pour 2009 et à relever ce plafond de 800.000 DA à 1.000.000 DA;

- interdire la cumulation des provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux opérations de crédit à moyen ou à long terme avec les autres formes de provisions.

Rattachement des subventions d'exploitation et d'équilibre à l'exercice de leur encaissement (Art 9) *:*

Pour la prise en charge au plan fiscal des subventions d'exploitation et d'équilibre, la loi de finances pour 2010 a prévu le rattachement desdites subventions à l'exercice de leur encaissement.

Réduction du délai du report déficitaire de cinq (05) à quatre (04) années (Art 10) :

En vue d'harmoniser le délai du report déficitaire avec celui de la prescription, la loi de finances pour 2010 a réduit ledit délai en le ramenant de cinq (05) à quatre (04) ans.

Autorisation d'opérer la résorption des frais préliminaires sur la déclaration fiscale annuelle correspondante (Art 11) :

Afin de ne pas faire supporter l'exercice 2010 la totalité des frais préliminaires, la loi de finances pour 2010 a prévu de procéder à leur résorption en extra comptable (réintégration et déduction).

الجـــــمهورية الجـزائـــرية الديمقـراطية الشـــــعبية
وزارة الـــــمالية

المـــــديرية العـــــامة للضـــــرائب

بـــــلاغ يتعـــلق بالأحـــكام الرئيسـية لـقانون الـمالية التـــكمـــيلي لسنة 2010

سبتمبر 2010

III- تـدابير ترمي إلى تخفيف، إحداث انسجام و تبسيط النظام الجبائي

إنشاء تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على المداخيل التي تفوق 20.000 دج والمحصلة من طرف المعوقين حركيا، عقليا، المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام (المادتان 2 و3) :

للتخفيف من عبء الضغط الجبائي على فئة الأجراء من المعوقين حركيا، عقليا، المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام ، نص قانون المالية التكميلي لسنة 2010، على تأسيس نظام للتخفيضات التنازلية يكون على النحو الآتي:

- 80٪، بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه و أقل من 25.000 دج؛
- 60٪، بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه و أقل من 30.000 دج؛
- 30٪، بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه و أقل من 35.000 دج؛
- 10٪، بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه و أقل من 40.000 دج.

حدد سقف هذه التخفيضات في 1.000 دج شهريا .

يطبق هذا النظام بأثر رجعي، ابتداء من 1 جانفي 2010.

إلغاء الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط والتصريح المراقب(المادة 10):

عدل قانون المالية التكميلي لسنة 2010، كيفيات التصريح ودفع الضريبة النسبية بحيث أصبح المكلفين بالضريبة التابعين للنظام المبسط والتصريح المراقب خاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل بـ 20 %، محررة من الضريبة.

يرتكز هذا التعديل على إلغاء الجدول التصاعدي المطبق على هذه الفئة من المكلفين بالضريبة وتعويضه بالأحكام المنصوص عليها في ما يخص المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.

طبقا لهذا التعديل، يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظامين الضريبيين المذكورين أعلاه، الالتزام بالواجبات التالية:

- حساب ودفع بدون إنذار مسبق لتسبيقين لدى قابض الضرائب المختص إقليميا. يساوي كل تسبيق 30% من مبلغ الضريبة المتعلقة بالربح الخاص للسنة المالية الأخيرة المغلقة عند تاريخ أجل الاستحقاق أو ربح السنة المالية الأخيرة عندما لا يتم غلق أي سنة مالية خلال سنة واحدة .
- تصفية ودفع مبلغ رصيد الضريبة من قبل المكلفين بالضريبة بأنفسهم وبدون إنذار مسبق مع حسم التسبيقات المسددة من قبل في أجل أقصاه يوم تسليم التصريح السنوي والذي يعتبر ظهره كشف إخطار للدفع .

غير أنه، حددت تدابير قانون المالية التكميلي لسنة 2010، بصفة استثنائية لهذه السنة، دفع تسبيق واحد للضريبة على الدخل الإجمالي من 15 أكتوبر 2010 إلى 15 نوفمبر 2010، يطبق على ربح المدة الأخيرة الخاضعة للضريبة بنسبة 20 % مع خصم، بالطبع، التسبيقات المسددة لنفس السنة المالية 2010.

تأجيل تطبيق الأحكام الجبائية الجديدة المطابقة للنظام المحاسبي المالي المؤسس بموجب قانون المالية لسنة 2010، والمتعلقة بقواعد الاهتلاك المالي في إطار عقود القرض الإيجاري بصفة مؤقتة إلى غاية الفاتح جانفي 2013، (المادة 27) :

للتسهيل أكثر وبالخصوص للبنوك والمؤسسات المالية ، التكيف مع النظام المحاسبي والمالي، الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من أول جانفي 2010، وتطبيقا للأحكام الجديدة المتعلقة خاصة، بمبدأ تكريس الملكية الاقتصادية على حساب الملكية القانونية، نص قانون المالية التكميلي لسنة 2010، على تأجيل إلى غاية أول جانفي 2010، تطبيق الأحكام المتعلقة باهتلاكات الأملاك المقتناة في إطار عقود القرض الإيجاري، المنشأة بموجب قانون المالية لسنة 2010.

تأسيس اقتطاع على المؤسسات الأجنبية يساوي مبلغه ذلك المطبق من طرف الدولة الأجنبية على المؤسسات الجزائرية (المادة 29):

تطبيقا لقاعدة المعاملة بالمثل وقصد تحقيق العدالة الجبائية، أسس قانون المالية التكميلي لسنة 2010، اقتطاع يطبق على المؤسسات الأجنبية يساوي مبلغه ذلك المطبق من طرف الدولة الأجنبية على المؤسسات الجزائرية.

تعفى الشركات المشكلة في شكل شراكة من هذا الإجراء.

تحدد كيفية تطبيقه بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

بلاغ عام يتعلق بالتدابير الرئيسية لقانون المالية لسنة 2014

إعادة تعديل النظام الجبائي المطبقة على إعانات التجهيز (المادة6) :

قصد جعل المعالجة الجبائية للإعانات أكثر ملاءمة، أُعيد تعديل هذه الأخيرة بحيث يتم ربط إعانات التجهيز بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة، ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس (5) سنوات، يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه، بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك.

وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق تلك الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد، بأسس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.

تدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها".

الإبقاء الدائم على المعالجة الجبائية لعمليات القرض الإيجاري المطبقة قبل دخول النظام المحاسبي والمالي حيز التنفيذ (المادة 53):

رغبة في تطوير صيغة القرض الإيجاري وجعله أكثر جاذبية، نص قانون المالية لسنة 2014 على الإبقاء على المعالجة الجبائية للاهتلاكات على الأملاك المقتناة في إطار عقود القروض الإيجارية، المطبقة قبل دخول النظام المحاسبي والمالي حيز التنفيذ.

تنص هذه المادة أنه في إطار عمليات القروض الإيجارية المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، يُعَد المؤجر جبائيا مالكا للعين المؤجرة. لهذا يتم تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي وهذا على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري. تُسجَل مبالغ الإيجار المقبوضة كنتائج.

ومن جهة أخرى، يُعَد المستأجر جبائيا مستأجر للعين المؤجرة، وتُسجل المبالغ التي يسددها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة.

إلغاء إلزامية تقديم كشف يتضمن المعلومات المتعلقة بوضعية كل مورد للاستفادة من حسم الرسم على القيمة المضافة (المادة18):

من أجل تسهيل أكثر لإجراءات الرسم على القيمة المضافة فيما يخص المدينين به، ألغى قانون المالية لسنة 2014 الإلزامية المفروضة على المدينين بالرسم على القيمة المضافة من أجل الاستفادة من خصم هذا الرسم، بتقديم كشف بما في ذلك نسخة الكترونية منه، تتضمن المعلومات المتعلقة بوضعيته ونشاطه ورقم سجله التجاري و مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها و مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

تبني مبدأ "التعسف" في المجال الجبائي، بغية التشكيك في المستندات أو الاتفاقيات التي قدمها المكلفين بالضريبة، التي تخفي مضمونها الحقيقي، والتي سيتم برمجتها في التحقيق المصوب (المادة 24، 25 و26):

من أجل تعزيز جهاز المكافحة ضد ممارسات التهرب الجبائي، الذي ينتهجه بعض المتعاملين الاقتصاديين من خلال الإدراج في عقودهم أو في الاتفاقيات والشروط التي تخفي الأعمال الوهمية الموجهة إلى تضليل الغير أو التحايل على قاعدة مالية ملزمة، نص قانون المالية لسنة 2014 على التشكيك، خلال مراقبة التصريحات وكذا العقود المستعملة من أجل إعداد الضرائب والرسوم، في صحة المستندات والاتفاقيات التي يتم إبرامها مع المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، عن طريق أحكام تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

وفضلا عن هذا، يجد المكلفين بالضريبة أنفسهم خاضعين للتحقيقات المصوبة.

إدراج الفرق بين المعلومات والوثائق المطلوبة من طرف أعوان المراجعة للمؤسسات محل المراجعة وتلك المطلوبة من المؤسسات الأعضاء في مجمع الشركات (المادة27):

بموجب الأحكام الجديدة لقانون المالية لسنة 2014، يتعين على المؤسسات التي لا تكون تابعة لمجمع الشركات والتي تمت مراقبتها بسبب حالة الشبهة في وجود تحويلات غير مباشرة لأرباحها، أن تقدم لأعوان المراجعة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقة بين هذه المؤسسة وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية أو التجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، وإذا اقتضى الحال، الأطراف الموافقة والنشاطات الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر المرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات.

فيما يخص المؤسسات الأعضاء في تجمع الشركات، فإن المراجع المبررة لسياسة مبالغ التحويل المطبقة، لا يمكنها أن تكون مختلفة عن تلك المشترطة من طرف الإدارة الجبائية على الشركات الخاضعة لمديرية كبيرات المؤسسات وفقا لأحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

تحديد الاختلالات التي تؤدي إلى رفض المحاسبة في إطار عملية رقابة جبائية (المادة28):

من أجل تجنب حالة رفض المحاسبة على أساس نقائص شكلية، نص قانون المالية لسنة 2014 على مراجعة الشروط التي يمكن أن تؤدي إلى رفض المحاسبة وذلك بتحديده في حالة ما إذا كانت هذه النقائص التي تبرر هذا الرفض والتي تجعل مصداقية المعلومات المالية المنتقاة من الكشوف المالية على المحك.

ولهذا، لا يمكن رفض المحاسبة إلاّ إذا بيَّنت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك في حالة:

الملحق رقم (02)

وثائق عقد الإيجار التمويلي لشركة إعمار للترقية العقارية

حفظ باسم: EURL MELLAOUIBACHIRAIMAR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المكتب العمومي للتوثيق
الأستاذ/ عبد السلام بشير
شارع سلمي احمد شعبان - بسكرة -

أمام الأستاذ/ بشير عبد السلام الموثق بشارع سلمي أحمد شعبان ببسكرة، الممضي أسفله.

حضر

القانون الإساسي للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة "ملاوي بشير إعمار" EURL "MELLAOUI BACHIR AIMAR"

السيد/ ملاوي بشير بن بلقاسم المولود بمشونش خلال سنة تسعة وسبعين وتسعمائة وألف، دون مهنة، الساكن بالتعاونية العقارية المسماة "الاهل" بالمنطقة الحضرية الشرقية رقم 60 بسكرة بلديتها دائرتها وولايتها، حسب تصريحه وشهادة ميلاده ــ نسخة من سجلات الاحكام الجماعية للمواليد ــ رقم 08 مستخرجة من بلدية مشونش، الحامل لرخصة السياقة رقم 102912 الصادر من ولاية بسكرة في 2008/05/15. **من جنسية جزائرية**----------

وصرح بموجب هذا العقد بأنه قد أنشا مؤسسة تجارية والتي تكون منسجمة ومطابقة للقوانين السارية المفعول وللأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بنصوص قانونية لاحقة.----------

وقد وضع قانونها الأساسي كما يلي:----------

رقم/2013/154

في/2013/02/14

القانون الأساسي

الباب الاول

الشكل ــ الموضوع ــ التسمية ــ المدة ــ المقر

***المادة الاولى:* الشكل**

بموجب هذا العقد تم إنشاء مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، تخضع للتشريع الجزائري الساري المفعول ولاسيما محتويات القانون التجاري المعدل والمتمم وعلى الخصوص أحكام مواده 564 ومايليها ولكافة النصوص اللاحقة ولهذا القانون الاساسي.----------

***المادة الثانية* :الموضوع**

موضوع هذه المؤسسة هو: **مؤسسة الترقية العقارية**، وما يتبع ذلك حسب القوانين والأنظمة السارية المفعول.----------

=/= وبصفة عامة كل العمليات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعها والتي قد تسهل عملية توسيعها وتطويرها في حدود القوانين السارية المفعول.----------

***المادة الثالثة:* التسمية**

تحمل هذه المؤسسة التسمية الآتية: المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة المسماة: " **ملاوي بشير إعمار** "----------

ويرمز لها بالأحرف اللاتينية: **"EURL" MELLAOUI BACHIR AIMAR**.--------

ــ ولابد أن يتبع أو يسبق اسم الشركة بعبارة: شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية محدودة مكتوبة بوضوح وبأحرف كاملة مع بيان رأسمالها في كافة العقود والمراسلات والمذكرات والفواتير والاعلانات والمناشير وكل الوثائق المعدة من طرف الشركة مهما كانت طبيعتها.----------

***المادة الرابعة:* المقر**

حدد مقر المؤسسة: **بالتعاونية العقارية المسماة "الاهل" بالمنطقة الحضرية الشرقية رقم 60 بسكرة بلديتها دائرتها وولايتها**.----------

ويمكن أن تتخذ لها فروعا في أي مكان آخر على مستوى البلديات أو الدوائر أو الولايات مع مراعاة الاوضاع المنصوص عليها قانونا ويجوز تحويل هذا المقر الي أي مكان بنفس المدينة او بمدينة اخرى بقرار من صاحب المؤسسة مع مراعاة الاحكام التشريعية والتنظيمة السارية المفعول .----------

***المادة الخامسة:* المدة**

حددت مدة هذه المؤسسة بـ: تسعة وتسعون (99) سنة إبتداء من تاريخ قيدها بالسجل التجاري، ما لم يتم حلها مسبقا أو يمدد أجلها.----------

الباب الثاني

التقديمات ـ رأس المال ـ الحصص

***المادة السادسة:* التقديمات**

قدم المُؤَسِس للمُؤَسَسَة المنشأة المبلغ المالي المقدر بـ: **عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000,00 دج)**. أودع نصف (2/1) التقديمات والمقدرة **بخمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000,00 دج)** بحساب الزبائن بخزينة ولاية بسكرة كما هو محلل أعلاه. ولا يمكن سحب هذا المبلغ إلا بعد إتمام جميع الإجراءات القانونية.----------

المادة السابعة :رأس مال المؤسسة ـــ الحصص

من التقديمات المبينة آنفا، حدد رأسمال المؤسسة المنشأة بمبلغ قدره: **عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000,00 دج)** وقد تم تقسيمه إلى عشرة آلاف (10000) حصة ذات قيمة اسمية مقدرة بألف دينار جزائري (1.000,00 دج) للحصة الواحدة مرقمة من واحد 01 الى عشرة آلاف 10000، مسندة تماما لصاحب المؤسسة مقابل تقديماته.----------

ووفقا لأحكام المادة 567 من القانون التجاري، صرح صاحب المؤسسة بأن عشرة الاف حصة اشتراك السالفة الذكر هي مطلقة تمام الإطلاق.----------

المادة الثامنة: رفع وتخفيض رأسمال المؤسسة

يمكن رفع رأسمال المؤسسة مرة واحدة او مرات عديدة بإنشاء حصص جديدة تمثيلا لتقديمات عينية او نقدية او بتحويل كامل الاحتياطات او جزء منها الي حصص جديدة او بتخصيص هذه الاحتياطات لرفع القيمة الاسمية للحصص الموجودة، وذلك بقرار استثنائي من صاحب المؤسسة.----------

لايمكن بتاتا بفتح الاكتتابات العمومية.----------

ويجب ان تكون الحصص الجديدة مطلقة تمام الاطلاق ومسندة عند إحداثها، ويمكن أيضا تخفيض رأسمال المؤسسة لسبب وبكيفية ما، لاسيما عن طريق الاسترداد او إعادة شراء الحصص او تقليص عددها او تخفيض قيمتها، غير أنه لا يمكن أن يخفض رأسمال المؤسسة الى أقل من الحد الأدنى المنصوص عليه في المادة 566 ـ الفقرة 01 من القانون التجاري.----------

ويتعين تقسيمه دائما الى حصص متساوية القيمة، ولا يجوز أن تخفض قيمة الحصة الي أقل من الحد الادنى المنصوص عليها قانونا.----------

وقبل اتخاذ قرار التخفيض، يجب إعداد تقرير عن وضعية المؤسسة من طرف خبير معتمد وفقا لاحكام المادة 587 من القانون التجاري .----------

المادة التاسعة :حقوق وتمثيـــــل الحصص

تخول كل حصة الحق في ملكية أصول المؤسسة وفي الأرباح المخصصة تمثيلا لراس المال حسب عدد الحصص الموجودة.----------

ولا يجوز إطلاقا تمثيل الحصص بموجب سندات قابلة للتداول، اسمية كانت او لحاملها، وتنتج ملكية الحصص من هذا العقد ومن العقود اللاحقة التي تبين رفع رأسمال المؤسسة او تعديل القانون الاساسي.-

المادة العاشرة :التنازل عن الحصـــص وانتقالها

01) يجب ان يتم التنازل عن الحصص، سواء كان عوض او مجانا في شكل رسمي.----------

02) يؤدي كل تنازل عن الحصص الى تعديل القانون الاساسي للمؤسسة ويخضع إلزاميا الي الاجراءات المنصوص عليها قانونا.----------

03) يؤدي كل تنازل عن عدد معين من الحصص تعديل القانون الاساسي والي تحويل المؤسسة الى شركة ذات مسؤولية محدودة اوشركة من نوع اخر ويخضع كل ذلك الزاميا الى الاجراءات المنصوص عليها قانونا.----------

04) ويعد كل تنازل عن نسبة من الحصص بمثابة التنازل عن عدد معين من الحصص يؤدي ذلك الي تعديل القانون الاساسي وتحويل المؤسسة الي شركة ذات مسؤولية محدودة او شركة من نوع اخر ويخضع كل ذلك الزاميا الي الاجراءات المنصوص عليها قانونا.----------

05) ويعد كل تنازل عن حق انتفاع او عن ملكية الرقبة في الحصص بمثابة شيوع الحصص بين مالكيها غير مجزأة تجاه المؤسسة التي هي ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، ويخضع ذلك إلزاميا إلى الاجراءات المنصوص عليها قانونا.----------

وفي الحالة تمثل الحصص تجاه المؤسسة في القرارات العادية من قبل صاحب حق الانتفاع وفي القرارات غير العادية من طرف صاحب ملكية الرقبة، الكل تحت مراقبة ومسؤولية صاحب ملكية الرقبة الذي يعد صاحب المؤسسة مثقلة حصصه بحق انتفاع.----------

06) في حالة وفاة صاحب المؤسسة تنتقل حصصه عن طريق الارث لفائدة ورثته وذوي الحقوق بالتضامن والتكافل وعلى الشيوع بينهم.وفي هذه الحالة، يعد هؤلاء بمثابة الشخص الوحيد الذي حل محل صاحب المؤسسة ويتعين عليهم تفويض شخص واحد من بينهم للسهر على شؤون المؤسسة باسم الورثة. وان لم يحصل الوفاق بين الورثة وذوي الحقوق على ذلك أو وقع اتفاق مخالف، فيعين القضاء وكيلا من بين المشتركين في الحصص بناء على طلب الطرف الذي يعنيه التعجيل.ويمكن لهؤلاء الورثة وذوي الحقوق تحويل هذه المؤسسة الي شركة ذات مسؤولية محدودة او شركة من نوع اخر، مع مراعاة الاجراءات المنصوص عليها قانونا.----------

مسجلة ... 2013 فيفري 26

07) وتطبيق الاحكام السابقة في جميع الاحوال بما في ذلك التنازل الذي يتم بالمزاد العلني بامر من القضاء او بطريقة اخرى .----------

المادة الحادية عشر : **الحجـــر ـــ الافلاس ـــ الوفـــاة**

لا تنحل المؤسسة بوقوع الحجر على صاحب المؤسسة او افلاسه او وفاته. في حالة وفاة صاحب المؤسسة يحتفظ ورثته وذوي الحقوق بملكية حصص مورثهم بالتضامن والتكافل وعلى الشيوع بينهم، ويعدون بمثابة الشخص الوحيد الذي حل محل صاحب المؤسسة.وفي هذا الصدد يتعين عليهم تفويض شخص واحد من بينهم للسهر على شؤون المؤسسة باسم الورثة مع مراعاة الاحكام القانونية السارية المفعول في هذا الشأن. وإن لم يحصل الوفاق بين الورثة وذوي الحقوق على ذلك او وقع اتفاق مخالف فيعين القضاء وكيلا من بين المشتركين في الحصص بناء على طلب الطرف الذي يعنيه التعجيل.----

المادة الثانية عشر: **عدم قابلية تجزئة الحصص ـــ حقوق المشتركين في الحصص**

تكون الحصص غير قابلة للتجزئة تجاه المؤسسة التي لاتعترف الا بمالك واحد لكامل الحصص.-----
ولممارسة حقوقهم يستوجب على المشتركين في الحصص بتمثيلهم لدى المؤسسة بواحد منهم يتم اختياره من بينهم، وان لم يحصل الوفاق او التفاهم بينهم على ذلك او قوع اتفاق مخالف فيعين القضاء وكيلا من بين المشتركين في الحصص بناء على طلب الطرف الذي يعنيه التعجيل.----------
أن الحقوق والواجبات المرتبطة بالحصص تتبعها في اي يد كانت وتؤدي ملكية الحصص بصفة تلقائية وبقوة القانون الي الانضمام للقانون الاساسي للمؤسسة وللتعديلات الاخرى اللاحقة ولكافة القرارات المتخذة بصفة قانونية.----------
ولا يمكن لورثة او دائني صاحب المؤسسة باي حجة كانت طلب وضع الاختام على اموال واوراق المؤسسة او طلب فصل الشيوع والقسمة ولا التدخل باي كيفية كانت في ادارة المؤسسة ويتعين عليهم لممارسة حقوقهم الامتثال فقط الي الجرود السنوية وقرارات هيئة التسيير وصاحب المؤسسة.-------

المادة الثالثة عشر : **المسؤوليـــــــــة**

يبقى صاحب المؤسسة مسؤولا في حدود الحصص التي قدمها للمؤسسة ويحظر طلب الاموال خارج عن ذلك.----------

البـــــــاب الثـــــــالث
هيئـــــــــة التسييـــــــر

المادة الرابعة عشر : ***هيئة التسيير***

تسير المؤسسة من طرف مسير واحد او عدة مسيرين يتم تعيينهم من قبل صاحب المؤسسة، وقد تولى تسيير المؤسسة السيد/ **ملاوي بشير** (صاحب المؤسسة) لمدة غير محدودة، حيث أعلن بأنه قد قبل ذلك صراحه.ووفقا للقانون يكون للمسير او المسيرين (في حالة تعددهم) الصلاحيات الواسعة للقيام باسم المؤسسة واتمام كافة العمليات المرتبطة بموضوعه.----------
غير ان في علاقاتهم مع صاحب المؤسسة وعلى سبيل التنظيم الداخلي فقط غير قابل للإحتجاج به ازاء الغير يمكن للمسير الحالي الذي هو صاحب المؤسسة او المسيرين الذين يختارهم لاحقا القيام، دون حصول على ترخيص بقرار من صاحب المؤسسة باقتراض اموال باسم المؤسسة وبيع ومبادلة أموالها العقارية ومحلاتها التجارية او رهنها رهنا رسميا او حيازيا والمساهمة في تأسيس اي شركة وتقديم حصص في شركة مؤسسة او في طور التأسيس، كلا او جزءا.----------
ويبقى المسير او المسيرون مسؤولين وفقا لقواعد القانون العام تجاه المؤسسة وتجاه الغير، سواء في مخالفات احكام القانون التجاري اوفي اختراق القانون الاساسي اوفي الاخطاء التي يرتكبونها اثناء قيامهم بمهامهم، مجرد وكلاء المؤسسة فلا يمكن للمسير او المسيرين القيام بأي التزام شخصي بتعهدات المؤسسة ويبقون مسؤولين في حدود تنفيذ مهامهم ويمكن لهم ان يخولوا الصلاحيات التي يرونها مناسبة لمدير او عدة مديرين، قصد السهر على الادارة التقية والتجارية للمؤسسة والقيام مع هؤلاء بظبط التعهدات التي تحدد اختصاصهم وصلاحياتهم ومدة مهامهم ومدى الامتيازات الثابتة اوالنسبية المخصصة لهم والتي تقيد ضمن حساب مصاريف المؤسسة.----------
كما يمكن كذلك للمسير او المسيرين تحت كامل مسؤوليتهم تعيين مفوض واحد او عدة مفوضين لمهمة او مهام محددة.----------
ويتعين على المسير اوالمسيرين تخصيص كامل اوقاتهم للؤسسة والسهرعلى حسن سير اعمالها.ويحظر عليهم صراحة الاهتمام بصورة مباشرة او غير مباشرة بأي مؤسسة صناعية او تجارية مماثلة لهذه المؤسسة.----------

المادة الخامسة عشر: عـــزل المسيريـــــن

يمكن عزل المسير او المسيرين بقرار من صاحب المؤسسة، ويمكن ان يؤدي هذا العزل الى جبر الضرر اللاحق إذا وقع دون مبرر،ويكون الحق لكل مسير في التخلي عن مهام التسيير،على ان يخطر صاحب المؤسسة بذلك ستة 06 أشهر قبل حصول ذلك، برسالة موصى عليها أو بكافة الطرق القانونية.غير انه يمكن لصاحب المؤسسة قبول إستقالة المسير قبل التاريخ المحدد، ويتم اثبات تغيير المسير بعقد يشهر طبقا للقانون.----------

ولا يمكن أن يؤدي عزل المسير أو إحالته على التقاعد لسبب من الاسباب او وفاته الى حل المؤسسة.-- وإن أحيل المسير على التقاعد الاختياري يجوز له تقديم خلفا له يخضع تعيينه الى موافقة صاحب المؤسسة.----------

وفي حالة وفاة المسير او استحالة قيامه بمهامه بسبب عجز او مرض مزمن ثابت تسير المؤسسة من طرف المسير او المسيرين الاخرين الباقين الا ان لصاحب المؤسسة الحق في تعيين مسير جديد او يتولى تسيير المؤسسة شخصيا.وفي حالة استقالة المسير او احالته على التقاعد الاختياري، يحظر عليه خلال مدة سنة كاملة من تاريخ ذلك القيام بشراء او اكتساب أو استغلال أو تسيير أي مؤسسة مماثلة للمؤسسة التي كان يسيرها أو يحتمل أن يؤدي ذلك إلى منافستها كما انه لا يجوز له الاهتمام بهذا الموضوع بصورة مباشرة أو غير مباشرة بأي كيفية كانت الكل تحت طائلة دفع التعويضات للمؤسسة دون المساس بحق هذه الأخيرة في مطالبة وضع حد لهذه المخالفة غير انه يمكن لصاحب المؤسسة التخلي عن هذا الشرط .----------

المادة السادسة عشر :أجـــرة هيئة التسييـــــــر

يتقاضى كل مسير مقابل عمله وعلى أساس المسؤوليات المرتبطة بتسييره أجرة ثابتة أو نسبية أو نسبية وثابتة في آن واحد، حيث يتم تحديد مبلغها وكيفية تسديدها بقرار من صاحب المؤسسة.---------- وتقيد هذه الأجرة ضمن المصاريف العامة.----------

البـــاب الرابـــع
القـــــــــــــــــرارات

المادة السابعة عشر: طبيعـــــة القـــــــرارات

توصف قرارات صاحب المؤسسة بعادية وغير عادية.----------

وتعتبر قرارات غير عادية تلك التي تهدف إلى تعديل القانون الأساسي أو التنازل عن الحصص.----- وتعتبر قرارات عادية في كافة الحالات الأخرى.----------

ووفقا لأحكام المادة 584 ــ الفقرة 03 من القانون التجاري المعدل والمتمم تحظر صاحب المؤسسة تفويض سلطتها وتدوين قراراتها المتخذة عوض الجمعية العامة ومكانها في سجل.----------

المادة الثامنة عشر :القـــرارات العاديـــــة

إن القرارات العادية هي تلك التي يكون موضوعها على الخصوص إعطاء الترخيصات اللازمة لهيئة التسيير لاتمام الأعمال التي تتجاوز صلاحيتها أو المخولة لها في المادة 15 أعلاه وعلى العموم في المسائل التي لا يكون موضوعها تعديل القانون الأساسي أو التنازل عن الحصص.----------

المادة التاسعة عشر :القـــرارات غير العاديـــــة

يمكن لصاحب المؤسسة بقرارات غير عادية تعديل القانون الأساسي في مجمله ولاسيما اتخاذ القرارات الآتي بيانها على سبيل المثال لا الحصر.----------

ــ تغيير موضوع المؤسسة، على ألا يؤدي ذلك إلى تغيير كاملا أو المساس بماهيته .----------

ــ تخفيض مدة المؤسسة أو تمديد أجالها.----------

ــ تغيير تسمية المؤسســة.----------

ــ تحويل مقر المؤسسة إلى مكان خارج المدينة الموجود بها.----------

ــ رفع رأسمال المؤسسة أو تخفيضه دون المساس بالحد الأدنى المنصوص عليه قانونا والمبين في المادة 09 أعلاه.----------

ــ إدماج المؤسسة كليا أو جزئيا في مؤسسة أخرى.----------

ــ تعديل مدة السنة المالية للمؤسسة وتوزيع وتخفيض الأرباح.----------

ــ تحويل المؤسسة إلى مؤسسة من نوع آخر.----------

ــ حل المؤسسة قبل إنقضاء مدتها.----------

ــ تعديل طريقة التصفية.----------

2013 . 26

وعلاوة على ذلك يعد التنازل عن نسبة مشاعة معينة في حصص المؤسسة من بين القرارات غير العادية.----------

وباستثناء التنازل عن الحصص كلها أو عن نسبة مشاعة فيها ووفقا لأحكام المادة 587 من القانون التجاري يتعين أن يقوم خبير مختص معتمد بإعداد تقرير عن وضعية المؤسسة قبل اتخاذ إي قرار غير عادي من قبل صاحب المؤسسة.----------

المادة العشرون: **المحاضر ـــ الصـــور ـــ الملخصـــات**

تدون القرارات المتخذة من قبل صاحب المؤسسة في سجل، ويصادق ويوقع المسير على الصور والمستخرجات من القرارات المتخذة لاستظهارها لدى الجهات القضائية أو الغير.----------

وبعد حل المؤسسة وأثناء مهلة التصفية، تتم المصادقة على القرارات المتخذة من طرف المصفى المعين.----------

المادة الواحدة والعشرون : **أثـــار القـــــــرارات**

إن القرارات المتخذة بصفة قانونية تلزم صاحب المؤسسة وحده.----------

البـــاب الخـــامـــس

مراقبـــــــــة المؤسســـــــة

المادة الثانية والعشرون: **المراقبة التي تتم من طرف صاحب المؤسسة**

تتم مراقبة المؤسسة مباشرة من قبل صاحبها، ولم تحدد أي طريقة خاصة لهذا الغرض باستثناء الواجبات الملقاة على عاتق هيئة التسيير.----------

المادة الثالثة والعشرون: **منـــدوب الحسابـــــــــات**

ـ تعيين مندوب الحسابات: وفي هذا الخصوص ومراعاة للاحكام القانونية السارية المفعول ألفت الموثق الممضي أسفله انتباه الشريك الوحيد لضرورة تعيين محافظ حسابات وفق القوانين المعمول بها والسارية المفعول.----------

وعلاوة على أحكام المادة 22 من هذا القانون الأساسي يجب على صاحب المؤسسة اتخاذ قرار تعين مندوبا واحدا أو عدة مندوبين للحسابات مكلفين بمراقبة المؤسسة.----------

يجب اختيار مندوب أو مندوبي الحسابات ضمن قائمة الخبراء المعتمدين مع مراعاة حالات التنافي المنصوص عليها في المادة 715ـ مكرر6 ـ من القانون التجاري المعدل والمتمم.----------

وتحدد مدة مهامهم وحالات استخلافهم من طرف صاحب المؤسسة في قرار تعيينهم إلا انه لا يمكن أن تكون هذه المدة أقل من سنة مالية للمؤسسة، ويجوز إعادة تعيينهم عند انقضاء مدة مهامهم ويكون لهم الحق في اجرة تحدد صاحب المؤسسة مقدارها في قرار التعيين وتبقى سارية المفعول هذه الأجرة ضمن المصاريف العامة.----------

وفي حالة تعيين عدة مندوبين للحسابات يمكن لهم القيام بالمهام معا أو كل واحد على حدى ما لم ينص قرار التعيين بخلاف ذلك .----------

ويوكل إلى مندوبي الحسابات القيام بفحص الدفاتر والصندوق ومحفظة وأموال المؤسسة ومراقبة دقة المعلومات المقدمة عن حسابات المؤسسة في تقرير هيئة التسيير.----------

ويجوز لهم في أي وقت من السنة،القيام بالتفتيشات والمراقبات التي يرونها ضرورية كما يجوز لهم دائما القيام باستدعاء صاحب المؤسسة في حالة الاستعجال.----------

يعد مندوب الحسابات تقريرا يبلغون من خلاله صاحب المؤسسة بتنفيذ المهام الموكلة لهم ويجب عليهم أن يشيروا إلى المخالفات وعدم صحة المعلومات التي اكتشفوها.----------

وفي حالة اتخاذ قرارات غير عادية من طرف صاحب المؤسسة عدى التنازل عن الحصص وقبل حصول ذلك يعد مندوبو الحسابات تقريرا خاصا عن وضعية المؤسسة، يبلغونه لصاحب المؤسسة بمقره.----------

البـــاب الســـادس

سنة المؤسسة ـ الجرد ـ تخصيص وتوزيع الارباح

المادة الرابعة والعشرون: **سنة المؤسسة**

تبدأ السنة المالية للمؤسسة من تاريخ 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر من كل سنة، واستثناء لذلك تبدأ السنة المالية الأولى للمؤسسة من تاريخ قيدها بالسجل التجاري وتنتهى في 31 ديسمبر الموالي .----

المادة الخامسة والعشرون :الجـــــــــــــرد

تمسك محاسبة قانونية لعمليات المؤسسة وفقا للقوانين السارية المفعول واعراف التجارة.----------
وعلاوة على ذلك، عند إقفال كل سنة مالية، يقوم المسير أو المسيرون بجرد مختلف عناصر أصول المؤسسة وخصومها، الموجودة عند هذا التاريخ.----------
ويضبطون كذلك حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والموازنة ويقومون بإعداد تقرير كتابي عن وضعية المؤسسة ونشاطها خلال السنة المنصرمة، وفي حالة وجود مندوبي الحسابات يجب ان توضع الوثائق المشار إليها آنفا تحت تصرفهم خلال الأربعة اشهر على الأكثر التي تلي اقفل السنة المالية.----------
ويتم ضبط حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والموازنة لكل سنة مالية على الاشكال نفسها وطرق التقويم ذاتها المطبقة خلال السنوات المنصرمة.----------
غير انه في حالة اقتراح إدخال تعديل فلصاحب المؤسسة الفصل في ذلك بعد اطلاعه على الحسابات المعدة طبقا للأشكال والطرق القديمة منها والجديدة وبناء على تقرير المسيرين ومندوبي الحسابات.----
وحتى في حالة عدم وجود كفاية أرباح، تجرى الاستهلاكات والتموينات اللازمة لاعطاء الموازنة مصداقيتها.----------
إن انخفاض قيمة الأصول الثابتة، سواء أكان ذلك بسبب تكرار الاستعمال أو بتغيير التقنيات أو بسبب آخر من الأسباب يجب إثباته بالاستهلاكات ونقص القيمة في عناصر الأصول الأخرى والخسائر والأعباء المحتملة يستوجب تغطيته بالتمويلات تستوفي مصاريف تأسيس المؤسسة قبل توزيع الأرباح وتستوفي مصاريف الزيادة في رأس المال خلال إقفال السنة المالية الخامسة، على الأكثر التي تلي السنة المالية التي تمت فيها هذه الزيادة.----------

المادة السادسة والعشرون: تخصيص وتوزيـــــــع الأرباح

إن الناتج الصافي للسنة المالية بعد طرح المصاريف العامة والأعباء الأخرى المترتبة على المؤسسة بما فيها الاستهلاكات والتمويلات يشكل أرباحا صافية، وبعد تغطية الخسائر السابقة إن وجدت يخصم من هذه الأرباح الصافية.----------
ـ01) جزء من عشرون(20/01 جزء) من مقدارها يخصص لتكوين مال احتياط يسمى الاحتياط القانوني ولا يصير هذا الخصم إلزاميا إن بلغ مقداره عشر رأسمال المؤسسة ويعاد تكوينه من جديد إن وقع انخفاضه لسبب مالي اقل من عشر (10/01) رأسمال المؤسسة .----------
ـ02) والمبالغ التي تحددها هيئة التسيير لتكوين مال احتياطي عادي والفائض بعد هذا الخصم يعود لصاحب الحصص غير انه يمكن لصاحب المؤسسة وباقتراح من هيئة التسيير مع مراعاة أحكام المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائلة الجديد توظيف جزء أو كل من الفائض السالف الذكر لتكوين احتياطات خاصة أو اختيارية أو لأي غرض آخر يقرره بكل حرية.----------
وكذلك مع مراعاة الأحكام القانونية يمكن لصاحب المؤسسة أيضا وباقتراح من هيئة التسيير اتخاذ قرار بترحيل هذه الأرباح أو جزء منها إلى السنة المالية الموالية.----------
وتحسم الخسائر إن وجدت بالدرجة الأولى من الأرباح التي لم توزع بعد ثم من احتياطات المؤسسة والباقي من رأسمال المؤسسة إلا انه لا يمكن مطالبة صاحب المؤسسة بأكثر من مقدار حصصها.----

المادة السابعة والعشرون :تسديد الأرباح ـــ استفاء الحصص

تتكون الأرباح القابلة للتوزيع من الربح الصافي للسنة المالية مضاف إليه الترحيلات الايجابية ويخصم منه الاحتياط القانوني وحصة الأرباح العائدة للعمال والخسائر السابقة.----------
وعلاوة على ذلك يمكن لصاحب المؤسسة اتخاذ قرار يضع بموجبه حيز التوزيع مبالغ مالية من الاحتياطات المتقطعة ـ وفي هذه الحالة يبين القرار صراحة مراكز الاحتياطات التي تم الخصم منها.--
وبعد المصادقة على الحسابات والتأكد من وجود مبالغ قابلة للتوزيع يمكن لصاحب المؤسسة اخذ الأرباح العائدة له.----------
ـ وكل ربح موزع اختراقا لهذه القواعد، يعد ربحا صوريا. غير انه يمكن لهيئة التسيير القيام بتوزيع تسبق من أرباح السنة المالية التي تم إقفالها أو الجارية قبل ان تتم المصادقة على حسابات هذه السنوات المالية وذلك :----------
ـ01) عندما يتوفر لدى المؤسسة احتياط آخر غير الاحتياط القانوني يفوق مقداره مقدار التسبيق وذلك بحد اتمام التوزيع المقرر للسنة المالية المنصرمة.----------

الصفحة السادسة ★06-

التوثيق بسبر
عبد السلام

—02) أو عندما يتبين من خلال الموازنة المعدة أثناء السنة المالية أو عند نهايتها ومؤكد ذلك من قبل مندوب الحسابات بأن المؤسسة قد حققت أرباحا صافية يتجاوز مقدارها مقدار التسبيقات بعد تكوين الاستهلاكات والتمويلات اللازمة وطرح الخسائر السابقة إن كانت وكذا اقتطاع الأوراق التجارية أو السندات الأخرى التي بقيت غير مسددة والمقدمة من قبل أصحابها لتحصيلها أو قصد تخصيصها لدفعات معينة.----------

يتم توزيع الأرباح المصادق عليها من طرف صاحب المؤسسة في الأوقات وبالكيفية المحددة في قرار المصادقة بناء على اقتراح هيئة التسيير وفي غياب ذلك فمن المسيرين. غير انه يجب القيام بتوزيع الأرباح خلال مهلة تسعة اشهر على الأكثر بعد إقفال السنة المالية ويمكن تمديد هذه المهلة بمقتضى قرار قضائي.----------

الباب السابع
الحل ـ التصفية

المادة الثامنة والعشرون: الحل

في حالة خسارة ثلاثة أرباع(4/3) رأسمال المؤسسة يجب على المسيرين استشارة صاحب المؤسسة قصد البث بقرار استثنائي فيما إذا كان يستوجب إعلان حل المؤسسة.----------

وينشر في كل الأحوال قرار صاحب المؤسسة في جريدة مؤهلة لتلقي الإعلانات القانونية في ولاية مقر المؤسسة وتودع نسخة منه بمصلحة السجل التجاري المحلي حيث توجد المؤسسة مقيدة فيه.---------

وفي حالة عدم قيام المسيرين باستشارة صاحب المؤسسة كما في حالة عدم اتخاذ قرار من طرف صاحب المؤسسة قبل انقضاء مدتها بقرار استثنائي من صاحب المؤسسة باقتراح من هيئة التسيير خارج عن حالة خسارة ثلاثة أرباع رأسمال المؤسسة.----------

المادة التاسعة والعشرون :التصفية

عند انقضاء مدة المؤسسة أو في حالة حلها المسبق لسبب من الأسباب تتم تصفيتها من طرف المسير أو المسيرين الممارسين للمهام ويمكن إضافة مصف وعدة مصفين لهم إن قرر ذلك صاحب المؤسسة.ويحتفظ صاحب المؤسسة خلال مدة التصفية وفي حدود حاجات التصفية بالصلاحيات نفسها الجارية خلال مدة حياة المؤسسة وله على الخصوص السلطة بموجب قرارات عادية بعزل المصفيين الممارسين لمهامهم وتعيين مصفيين جدد والمصادقة على حسابات المصفيين وإعطائهم الإبراء، وبمقتضى قرارات غير عادية القيام بتعديل القانون الأساسي للشركة إن كان من الضروري إدخال هذه التعديلات لحاجات التصفية.ويستشار صاحب المؤسسة من طرف المصفى أو المصفيين في جميع باستثناء حالة القوة القاهرة ويتمتع المصفى أو المصفيين بالصلاحيات الواسعة لغرض تحقيق أصول المؤسسة كلا أو جزءا حتى بالتراضي والقيام بتسديد الخصوم.وعلاوة على ذلك يجوز للمصفيين بقرار استثنائي من صاحب المؤسسة القيام بتقديم أموال المؤسسة كلا أو جزءا في شكل حصص لمؤسسة أخرى ذات مسؤولية محدودة أو لشركة مساهمة وقبول تسليم الحصص أو الأسهم مطلقة تمام الإطلاق مقابل هذه المقدمات.----------

الباب الثامن
المنازعات

المادة الثلاثون: المنازعات

كل المنازعات التي يمكن أن تطرأ خلال مدة المؤسسة أو أثناء تصفيتها بين صاحب المؤسسة وهيئة التسيير والمتعلقة بشؤون المؤسسة، يتم الفصل فيها وفقا للقانون وتسند إلى الجهات القضائية المختصة بمقر المؤسسة.----------

وفي هذا الصدد يجب على صاحب المؤسسة في حالة النزاع أن يختار موطنه القانوني بدائرة اختصاص مقر المؤسسة وتوجه له بصفة قانونية الإشعارات أو التبليغات في هذا الموطن المختار بغض النظر عن موطنه الحقيقي.----------

الباب التاسع
الاشهار ـ المصاريف

المادة الواحدة والثلاثون: الإشهار

لإتمام كافة إجراءات الإشهار المنصوص عليها قانونا تخول الصلاحيات لحامل نسخة أو مستخرج من هذا العقد.----------

المادة الثانية والثلاثون :المصاريـــــــف

تكون مصاريف هذا العقد وتوابعه على عاتق المؤسسة.----------

-*- الـتـصـريـحـــات: صرح السيد/ ملاوي بشير صاحب المؤسسة ومسيرها بأنه يتمتع بكامل أهليته لتسيير مؤسسة تجارية أو صناعية وأنه بريء مما نصت عليه القوانين الجاري بها العمل الخاصة بذلك.-

إثباتـــا لمـــا ذكـــــر

حرر هـذا العقـد بمكتـــب التوثيق الواقع بشارع سلمي أحمد شعبان بسكـــرة.----------

سنـــة ألفين وثلاثة وعشر وفـــي:الرابع عشر فيفري.----------

وبعد التحرير والتلاوة أمضاه صاحب المؤسسة مع الموثق في اليوم والشهر والسنة

الصفحة الثامنة -08- والأخيرة

هذا ما وجد في الاصل وعلى اثره تتابع الامضاءات وعلامة التسجيل: سجل بمفتشية التسجيل والطابع ببسكرة بحقوق مقبوضة قدرها 50.000,00 دج بتاريخ 2013/02/18 رقم 01301541 امضاء رئيس المفتشية بجهارة.----------

الموثق : عبد السلام بشير

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

لولاية .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

تصريح بالوجود

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

(1) { - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي }

تاريخ الإستلام 2013-04-07

AE50701810772001

سلسلة G. رقم 2013 الجريدة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية : صيش وذمم ملاوي بشير إعمار

اسم الشهرة التجاري : .....

عنوان المقر الإجتماعي : 60 تعاونية عقارية "الأمل" المنطقة الحضرية الشرقية بسكرة

رقم السجل التجاري : ..... ح.ج. البريدي أو البنكي : .....

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : ..... الهاتف : .....

ر.ت. الاحصائي : [ ] ر.ت. الجبائي : [ ]

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) .....

صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) : .....

تاريخ بدء النشاط : 2013/02/24

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- ☐ مؤسسة فردية.
- ☐ شركة فعلية.
- ☐ شركة التضامن.
- ☐ شركة مدنية مهنية.
- ☐ جمعية بالمشاركة.
- ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة.
- ☐ شركة المساهمة.
- ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : .....
- ☐ شركة تعاونية.
- ☐ مؤسسة عمومية (شركة).
- ☐ مؤسسة عمومية.
- ☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط.
- ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية).
- ☐ أخرى : .....

طبيعة النشاط الرئيسي : مؤسسة الترقية العقارية

نشاطات ثانوية أخرى : .....

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : .....

مكان مسك المحاسبة : .....

إسم وعنوان المحاسب : .....

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

2013/04/02

بـ .....

الإمضاء :

60 تعاونية عقارية الأمل - بسكرة

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.

MINISTERE DES FINANCES

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la Wilaya

d .....

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Date de Réception

.....

DECLARATION D'EXISTENCE

Souscrite par un contribuable relevant de :

(1) { — Impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S.)
— Impôt sur le revenu global (I.R.G.)

Série G 8 (2012) - Imp. Officielle, Alger

Nom et prénoms ou raison sociale : .....

Dénomination commerciale : .....

Adresse du siège social : .....

N° Registre du Commerce : ..... N° C.C.P. ou bancaire : .....

N° de la carte d'artisan ou N° d'agrément : ..... Tél. : .....

NIS : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Adresse de l'établissement en Algérie (Sociétés étrangères) (2) : .....

Qualité du déclarant : propriétaire - Locataire - Gérant libre - Gérant (1) : .....

Date de début de l'activité : .....

FORME JURIDIQUE DE L'ENTREPRISE

(Cocher la case correspondante)

- ☐ Entreprise individuelle.
- ☐ Société de fait.
- ☐ Société en nom collectif.
- ☐ Association en participation.
- ☐ Société civile professionnelle.
- ☐ Société à responsabilité limitée.
- ☐ Société par actions.
- ☐ Société coopérative.
- ☐ Entreprise publique.
- ☐ Etablissement public.
- ☐ Société d'économie Mixte.
- ☐ unité économique locale (Wilaya ou Commune).
- ☐ Autres : .....
- ☐ Société étrangère : (indiquer la forme juridique) : .....

Nature de l'activité principale : .....

Autres activités secondaires : .....

Adresses des autres établissements secondaires : .....

.....

.....

.....

Lieu où est tenue la comptabilité : .....

Nom et adresse du comptable : .....

(1) Rayer les mentions inutiles.

(2) Pour les sociétés étrangères, joindre une copie conforme à l'original du ou des contrats de travaux ou d'études

Certifié exact par le déclarant soussigné qui reconnait avoir été mis au courant de ses obligations fiscales.

A ....., le .....

(Signature),

la présente déclaration doit être déposée dans les trente (30) premiers jours qui suivent le début de l'activité, auprès de l'inspection des Impôts compétente.

ELKON
ELKON BETON MAKİNALARI SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ

MAGHREB LEASING ALGERIE SPA
31 AVENUE MOHAMED BELKACIMI
EL MADANIA ALGER 16000 ALGERIA
POUR LE COMPTE DE MELLAOUI BACHIR

Date : 11.09.2013
Number : 981012

COMMERCIAL INVOICE

Quantity	Description of Goods and/or Services	Unit Price	Total Price
01	(01) CENTRALE A BETON COMPACTE ELKOMIX-35 QUICK MASTER SELON PRO FORMA NO 19991 DU 17/07/2013.	EUR113000,00	EUR113000,00
	TOTAL CFR AMOUNT		**EUR113000,00**

SALES TERMS : 'LETTER OF CREDIT'
DOCUMENTARY CREDIT NUMBER : 5972600126
DATE OF ISSUE OF DOC. CREDIT : 19.08.2013
TERMS OF SALE : CFR ALGER PORT
LOCATION QUANTITY : 41 PLACES (31 PIECES)
TOTAL GROSS WEIGHT : 25.340,000 KGS
COUNTRY OF ORIGIN OF THE GOODS : TURKEY
THIS INVOICE COVERS THE GOODS AS PER FIELD DATA

CHEMIN DE WILAYA N°4 ALGERIA
3 16 00532
15/08/2013

BENEFICIARY : ELKON BETON MAKINALARI SANAYI VE TICARET LIMITED SIRKETI.
GAZETECILER SITESI DERGILER SOK.N13 34394 ESENTEPE ISTANBUL TURKEY

BENEFICIARY'S BANK DETAILS : CITIBANK A.S.
ISTANBUL TR

= OneHundredThirteenThousand EUR =

ELKON BETON MAKİNALARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.

Merkez (Head Office): Esentepe Mahallesi Gazeteciler Sitesi Dergiler Sok. No:13 34394 Esentepe - İSTANBUL / TÜRKİYE
Tel: +90 (212) 288 96 33 (pbx) Fax: +90 (212) 274 63 10 - +90 (212) 267 24 53
Tic Sicil No: 495503 - 443085
Fabrika (Factory): ELKON-1, Organize Sanayi Bölgesi İsmet Paşa Mah. 4. Sok. No:14 Kapaklı - Çerkezköy - TEKİRDAĞ / TÜRKİYE
Tel: +90 (282) 758 15 68 - 69 Fax: +90 (282) 758 15 70
Web: www.elkonmix.com e-mail: info@elkonmak.com

CONTRAT DE CREDIT-BAIL (LEASING) N° 101524

En conformité principalement des dispositions de l'Ordonnance n° 96-09 du 19 Chaâbane 1416 correspondant au 10 janvier 1996 relative au crédit-bail et du Code Civil, aux conditions générales ci-après et aux conditions particulières ci-dessous,

* La société MAGHREB-LEASING-ALGERIE, Société par actions au capital social de DA 3 500 000 000,00, ayant son siège social à 31 avenue Mohamed Belkacémi 16075 El Madania Alger - Algérie, RC : 06 B 0973294, MF : 000616097329491, représentée par Monsieur Chedly ZAOUN, Membre du Directoire, ou par les personnes dûment habilitées par le Directoire.

  Ci-après dénommée "le CREDI-BAILLEUR", donne en location financière

  M. MELLAOUI BACHIR (000839)

* Ayant son adresse à :
  84, RUE EL AZIZIA CITE LEMSID
  7000 BISKRA BIZERTE

  Titulaire du Permis de conduire n° 102912 délivré le 15/05/2008 à BISKRA
  Registre de commerce n° 99 A 1215190 à BISKRA, Matricule fiscal n° 798107120000832

  Ci-après dénommée "le CREDIT-PRENEUR"

Le(s) matériel(s) ou le(s) véhicules ci-dessous sommairement décrits, avec les accessoires qu'il(s) comporte(nt), génériquement appelé(s) "le MATERIEL".

CONDITIONS PARTICULIERES

ARTICLE 1er – Description du MATERIEL

Est donné en location au CREDIT-PRENEUR le MATERIEL ci-dessous désigné, acheté au prix et condition de règlement ci-dessous indiqué :

DESCRIPTION	PRIX EN DINARS
02 MALAXEURS STETTER 10M3 FH SUR CAMIONS MAN TGS 41.400 conforme à la facture profoma numéro DZ-4-148/2013/DT du 10/06/2013, Prix en devises : 230000.0 EUR	27 772 500,00
TOTAL Hors TVA	27 772 500,00
Taxe à la valeur ajoutée	0,00
PRIX TOTAL T.T.C	27 772 500,00

ARTICLE 2 – Livraison du MATERIEL

La livraison a lieu dans les conditions ci-dessous :

Date de livraison prévue	Date limite de livraison	Lieu d'installation
01/12/2013	10/12/2013	Tout lieu d'installation du Crédit-Preneur

La livraison effective du matériel est soumise à l'autorisation préalable et expresse de MAGHREB LEASING ALGERIE.

ARTICLE 3 – Paiement du prix du MATERIEL

Le prix est payé au fournisseur suivant les modalités ci-dessous :

SCHWING STETTER S.A.S - Lettre de crédit

ARTICLE 4 – Durée du contrat-loyers

4.1 : La location prend effet à la date de livraison pour se terminer 48 mois après la période de prélocation.

4.2 : La présente location est conclue pour une période de 48 mois outre la période de prélocation séparant la date de livraison de la date de mise en force (le 25 du même mois ou du mois suivant).

4.3 : Le loyer est payé à terme Avance ou à échoir. Le premier loyer est payable à la commande du matériel.

4.4 : Les loyers suivants sont payables le 25 de chaque mois d'échéance.

4.5 : La périodicité des loyers est indiquée à l'article 4.6 des présentes conditions particulières.

4.6 : Les caractéristiques des loyers sont les suivantes :

Echéancier (En DINARS Hors TVA)	
1 loyer à périodicité Mensuelle	8 331 750,00
47 loyer(s) à périodicité Mensuelle	620 677,80

La TVA au taux en vigueur est facturée en sus.

ARTICLE 5 – Révision des loyers

Le montant des loyers arrêté à l'article 4.6 ci-dessus étant calculé d'une manière provisoire sur la base du prix du MATERIEL communiqué par le CREDIT-PRENEUR ou par le fournisseur choisi par lui, Il sera révisé à chaque fois que l'un des éléments le composant variera et ce, par application des articles 3.42 et 3.43 des Conditions Générales.

ARTICLE 6 – Intérêts

6.1 : Le taux des intérêts de retard visés aux Conditions Générales est de 1,75 % par mois.

ENTREPRISE DE BANQUE ET D'ASSURANCE MELLAOUI BACHIR RC N- 99/A/1215190.07/00 * BISKRA *

CONDITIONS GENERALES

CONTRAT DE LOCATION FINANCIERE CREDIT-BAIL(LEASING) REGI PAR L'ORDONNANCE 96-09 DU 10 JANVIER 1996

Contrat N° 101524

ARTICLE 1er –CHOIX ET ACHAT DU MATERIEL

1.1. – Le CREDIT-PRENEUR, agissant en toute liberté et se déterminant, sans aucune intervention du CREDIT-BAILLEUR, en considération de ses propres besoins et impératifs, notamment d'exploitation, de rendement, de productivité, de rentabilité, choisit discrétionnairement le matériel – y compris les véhicules- ci- après appelé génériquement MATERIEL- le mieux à même de lui assurer la satisfaction recherchée, chez tel fournisseur solvable et compétent de son choix avec lequel, en substance, il fixe les prix, délais et conditions de paiement dudit MATERIEL, définit les conditions, lieu, délais et autres modalités de livraisons, décide des améliorations et transformations techniques à y apporter, et, à cet effet, négocie et arrête les termes du cahier des charges, s'il y a lieu. Le crédit-preneur assume pleinement la responsabilité de son choix à l'égard du crédit-bailleur.

1.2. - Le CREDIT-BAILLEUR - dont la neutralité dans le domaine technique est ici reconnue et affirmée - achète, aux conditions fixées, le MATERIEL ainsi choisi, chez le fournisseur désigné et le donne en location au CREDIT-PRENEUR dans les conditions définies en les présentes conditions générales et aux conditions particulières de ce contrat de crédit-bail.

ARTICLE 2 -DELIVRANCE DU MATERIEL

A- Mandat dans la réception du MATERIEL

2.1. - LE MATERIEL est délivré au CREDIT-PRENEUR dans les conditions et au lieu librement convenus entre lui et le fournisseur.

2.2. - Toutefois, si le MATERIEL est mis à disposition en un lieu autre que celui de son exploitation, le CREDIT-PRENEUR, agissant à ses frais et risques, mais en qualité de mandataire de l'acheteur – CREDIT-BAILLEUR en assure la réception.

2.3. - En qualité de mandataire du CREDIT-BAILLEUR, mais également en sa qualité de CREDIT-PRENEUR, celui-ci, doit, à la livraison ou au retirement du MATERIEL ou de chaque groupe de MATERIELS, en cas de livraison échelonnée dans le temps, attester, en un procès-verbal contradictoire dit de livraison (PVL), que celui livré est conforme en tout point à la commande, qu'il est en parfait état de fonctionnement, que fournisseur et CREDIT-BAILLEUR ont valablement exécuté leur obligation de délivrance et que la location peut prendre effet.

Le procès–verbal établi est adressé au CREDIT-BAILLEUR dans les 48 heures de la date de sa rédaction soit directement contre décharge soit par pli recommandé avec demande d'avis de réception.

2.4. – En aucun cas, un matériel non conforme, avarié, impropre à l'usage auquel il est destiné ou livré hors le délai limite arrêté par le BON de COMMANDE ne doit être accepté par le CREDIT-PRENEUR, sauf, pour cette dernière éventualité, accord express et préalable du CREDIT-BAILLEUR.

Si, néanmoins, pour des considérations légitimes, le CREDIT-PRENEUR doit conserver le MATERIEL livré, obligations lui sont faites, d'une part, de ne point l'exploiter, d'autre part, de dresser immédiatement, en les mêmes qualités que celles définies en l'article 2.3. ci-dessus, un procès–verbal contradictoire et circonstancié des difficultés qu'il doit dénoncer, accompagné de toutes pièces justificatives, au fournisseur, transporteur, compagnie d'assurance s'il y a lieu et CREDIT-BAILLEUR, dans les délais, notamment de déchéance, forme et par les moyens légalement exigés par le code des procédures civiles et le code civil, suivant la nature du vice relevé ou les usages ou, à défaut, dans les 48 heures, par pli recommandé avec demande d'avis de réception ou acte extrajudiciaire, enfin, d'en faire constater l'état, sans délai et à ses frais, par tel expert désigné en référé, au besoin en exécution du mandat d'ester que le CREDIT-BAILLEUR lui donnera dans les formes légales. Les personnes sus désignées devant être dûment appelées à l'instance et à l'expertise.

2.5.- Le paiement du prix du MATERIEL au fournisseur n'intervenant qu'au vu du procès-verbal visé à l'article 2.3. ci-dessus, et la défaillance dudit fournisseur étant susceptible de fonder une action en résolution de vente ou en réfaction du prix. Toute signature imprudente ou complaisante dudit procès-verbal engage la responsabilité du CREDIT-PRENEUR-mandataire vis-à-vis du CREDIT-BAILLEUR-mandant.

2.6. –Le défaut d'établissement de l'un quelconque des procès-verbaux ci-dessus mentionnés implique que le MATERIEL a été accepté et qu'il est conforme à la commande, qu'il est en parfait état de fonctionnement et que de ce fait, le CREDIT-BAILLEUR est valablement autorisé, 8 jours après la date de livraison ou de retirement prévue, à en payer le prix conformément au Bon de COMMANDE, à considérer que son obligation de délivrance comme celle du vendeur sont valablement exécutées et que la location peut prendre effet.

2.7. – Les procès-verbaux visés aux articles 2.3 et 2.4 ci-dessus sont établis par le seul CREDIT-PRENEUR et sous sa responsabilité. Si, pour quelque cause que ce soit, le fournisseur, son représentant, et/ou le transporteur refusent d'y procéder ou ne peuvent valablement pas le faire, notamment en cas d'importation du MATERIEL. Ils obéissent, suivant le cas, aux prescriptions desdits articles 2.3. et 2.4. ci-dessus.

B- Exonération de responsabilité du CREDIT-BAILLEUR

2.8. – En raison des libres initiatives qu'il a prises et des prérogatives, notamment dans les choix du MATERIEL et de son fournisseur, qu'il a discrétionnairement exercés, ainsi que cela est stipulé en l'article 1 ci dessus, et garanties dont il bénéficie en exécution de l'article 3.13. ci-dessous, le LOCATAIRE,CREDIT-PRENEUR, d'une part, s'interdit de différer ou d'interrompre le paiement de ses loyers, d'en réduire le montant ou de les retenir en tout ou partie, de solliciter la résiliation du contrat de location, de rechercher la responsabilité du CREDIT-BAILLEUR pour inexécution ou mauvaise exécution de son obligation de délivrance et de lui réclamer quelques dommages et intérêts de ce fait. D'autre part, renonce expressément à exercer contre lui quelque recours que ce soit.

2.9. – En outre, si le CREDIT-BAILLEUR s'est valablement acquitté de tout ou partie du prix du MATERIEL, des frais annexes et/ou des taxes et impôts, le CREDIT-PRENEUR s'engage, pour les raisons invoquées à l'article 2.8 ci-dessus, à l'en couvrir, sur justificatif, à première demande de sa part, sans préjudice de l'éventuelle application de l'article 2.5 ci-dessus.

2.10. - Cependant, la présente location financière est résiliée de plein droit dès lors que les conditions suivantes sont cumulativement accomplies :

a) Le fournisseur a amiablement accepté par écrit la résolution de la vente du MATERIEL ou, à défaut, une décision judiciaire passée en force de chose jugée a prononcé la résolution de ladite vente.

b) Le MATERIEL livré a été effectivement restitué au fournisseur en son état d'origine, aux frais et risques du CREDIT-PRENEUR, si les parties ou le tribunal n'en ont disposé autrement.

c) Toutes sommes versées au fournisseur à l'occasion de la vente considérée en principal et accessoires sont effectivement remboursées au CREDIT-BAILLEUR, majorées d'un intérêt décompté au taux indiqué aux conditions particulières du présent contrat.

d) Toutes dépenses engagées pour la réalisation de la présente opération de location financière et sa résiliation et tous frais, y compris les honoraires d'avocat, sont remboursés au CREDIT-BAILLEUR, augmentés d'un intérêt décompté au taux indiqué aux conditions particulières du présent contrat.

2.11. – La compensation est de droit entre toutes sommes réciproquement dues par le CREDIT-BAILLEUR et le CREDIT-PRENEUR.

ARTICLE 3 - JOUISSANCE DU MATERIEL

A- Propriété du matériel

3.1 – Le MATERIEL baillé est et reste la propriété exclusive du CREDIT-BAILLEUR pendant toute la durée de la présente location financière.

3.2 – Lors de la délivrance, le CREDIT-PRENEUR doit, dans l'intérêt des tiers et pour la sécurité de la présente opération de location financière, s'assurer que le MATERIEL livré comporte une plaque de propriété et d'identification du CREDIT-BAILLEUR, inamovible, de dimensions raisonnables et aisément visible. Si la législation en vigueur ou même le CREDIT-BAILLEUR le requiert, il doit, sans délai, et à ses frais entiers et exclusifs, procéder à toute autre publicité que celui-ci arrêtera.

3.3. – Le CREDIT-PRENEUR doit informer le bailleur de l'immeuble dans lequel le MATERIEL sera entreposé et/ou exploité et ce, avant même son introduction dans les lieux, qu'il ne peut exercer sur lui son privilège et en justifier prés le CREDIT-BAILLEUR.

3.4. – Le CREDIT-PRENEUR s'interdit, sous peine d'action pénale, notamment en abus de confiance, de donner tout ou en partie du MATERIEL en gage, de l'affecter en tout ou partie en nantissement et, plus généralement, d'en faire un élément de sa solvabilité apparente.

3.5. – La sous-location, le prêt, le dépôt, de tout ou partie du MATERIEL et la cession des droits de la présente location sont interdits, sauf autorisation écrite et expresse du CREDIT-BAILLEUR.

3.6. – Le CREDIT-PRENEUR doit, en toutes circonstances et particulièrement à l'occasion de toutes actions de ses créanciers et/ou des autorités légitimes ou de fait, défendre, à ses frais, entiers et exclusifs, le droit de propriété du CREDIT-BAILLEUR qu'il doit informer de tout incident, dans les 48 heures de sa survenance, par pli recommandé avec demande d'avis de réception ou contre décharge, et des diligences exercées.

3.7. – Le CREDIT-PRENEUR ne peut nullement poursuivre la résiliation de la présente location financière si le MATERIEL, en tout ou partie, lui est soustrait par le fait du prince, la violence, la voie de fait ou pour cause d'utilité publique. Cependant, les indemnités éventuellement perçues en conséquence par CREDIT-BAILLEUR lui sont versées dans la limite des loyers qu'il a payés durant la période de la privation totale ou partielle de jouissance. Le CREDIT-PRENEUR doit procéder de même vis-à-vis du CREDIT-BAILLEUR si lesdites indemnités sont versées entre ses mains.

3.8. – Il est procédé comme il est dit en l'article 3.7. ci-dessus, pour tout fait de l'administration publique légalement accompli diminuant notablement la jouissance du CREDIT-PRENEUR.

B- Conditions d'exploitations du matériel

3.9. – Le CREDIT-PRENEUR doit jouir du MATERIEL avec les prudence et diligence du bon père de famille, conformément à sa destination, aux instructions des fournisseurs, constructeurs ou fabricants, relatives notamment à son installation, sa mise en ordre de marche, son utilisation, son entretien, ses réparations...et dans le respect des prescriptions légales et des usages particulièrement en matière de protection de l'environnement, de la santé, d'hygiène, de sécurité et de police.

3.10. – Le CREDIT-BAILLEUR est expressément exonéré de son obligation d'entretien et n'est jamais tenu à aucune réparation qu'elle soit menue ou grosse.

Cependant, le CREDIT-BAILLEUR peut, après avoir fait constater l'urgence et prévenu le CREDIT-PRENEUR, entreprendre les réparations nécessaires que celui-ci n'a pas voulu effectuer. La privation de jouissance du MATERIEL, même pendant plus de 3 jours, ne peut justifier ni la résiliation de la présente location, ni une réduction de loyer, ni encore l'allocation de « dommage et intérêts ».

Le CREDIT-PRENEUR doit maintenir le MATERIEL en bon état d'entretien et de fonctionnement, et n'y apporter aucune modification, notamment de structure, sans l'autorisation écrite du CREDIT-BAILLEUR.

Toute pièce incorporée au MATERIEL, quelle qu'en soient l'importance et la nature, devient immédiatement, de plein droit et sans aucune indemnité, la propriété du CREDIT-BAILLEUR.

3.11. – Toutes sommes engagées pour l'installation et la mise en ordre de marche du MATERIEL ou à l'occasion de son exploitation, notamment pour en assurer l'entretien, les réparations et transformations commandées par sa mise en conformité aux prescriptions légales et réglementaires, sont à la charge entière et exclusive du CREDIT-PRENEUR.

3.12. – Le CREDIT-BAILLEUR dispose de la faculté, à tout moment, de s'assurer, en personne ou par mandataire, du respect, par le CREDIT-PRENEUR, des stipulations contractuelles des articles 3.2. et suivants ci-dessus.

C – Exonération de responsabilité du CREDIT-BAILLEUR

3.13. – En raison des libres initiatives qu'il a prises, des prérogatives qu'il a discrétionnairement exercées sans immixtion / intervention que ce soit du CREDIT-BAILLEUR dont la neutralité au plan technique est, au besoin, ici reconnue et réaffirmée, le CREDIT-PRENEUR l'exonère expressément et d'une manière non équivoque de toute responsabilité et de toute obligation de garantie, et renonce de ce fait à exercer contre lui quelque recours que ce soit.

ENTREPRISE NATIONALE MEHAROUA BACHIR RC N- 99/A/1215190407/00 BISKRA

3.48. – Sur Toutes sommes payées par anticipation au titre et/ou à l'occasion de l'achat du MATERIEL, y compris les frais et taxes, le CREDIT-PRENEUR doit verser au CREDIT-BAILLEUR les intérêts intercalaires majorés des taxes correspondantes, calculés au taux indiqué aux conditions particulières. Ces intérêts sont portables et non quérables et payés avec le premier loyer.
En cas de non payement, ils seront également capitalisés et produiront eux mêmes de nouveaux intérêts au taux des intérêts de retard, à compter du jour où ils seront dus.
3.49. – Dans le cas où le non payement des loyers à leur échéance a généré des intérêts de retard, le locataire autorise, dès à présent, CREDIT-BAILLEUR à imputer tout payement qu'il aura effectué en priorité aux intérêts de retard.
De même qu'il autorise, dès à présent, le CREDIT-BAILLEUR, en cas de pluralité de contrats et qu'un seul de ces contrats génère des intérêts de retard, à imputer tout règlement qu'il aura effectué en priorité aux intérêts de retard.

ARTICLE 4 - PROMESSE UNILATERALE DE VENTE

4.1. – Par les présentes, le CREDIT-BAILLEUR offre au CREDIT-PRENEUR, qui n'y est nullement obligé d'acheter indivisiblement le MATERIEL loué à la date et au prix dit VALEUR RESIDUELLE éventuellement modifié en application de l'article 3.43. ci-dessus convenus, fixés aux conditions particulières.
4.2. – Cependant, le CREDIT-PRENEUR ne peut lever l'option d'achat visée à l'article 4.1 ci-dessus que s'il a, d'une part, satisfait à toutes ses obligations contractuelles, d'autre part, informé le CREDIT-BAILLEUR par pli recommandé avec demande d'avis de réception de sa décision de ce faire quinze (15) jours avant la fin de la période de location, enfin, adressé au CREDIT-BAILLEUR, au même moment et accompagnant le même susdit pli, un BILLET A ORDRE du montant de la VALEUR RESIDUELLE à l'échéance de la date de la vente.
4.3. – La vente intervient à la date de paiement effectif du billet à ordre prévu ci-dessus et porte sur le MATERIEL ainsi anciennement baillé, en l'état et au lieu où il se trouve, sans que le CREDIT-PRENEUR-acheteur puisse rechercher le CREDIT-BAILLEUR-vendeur en responsabilité au titre de la violation de l'une quelconque de ses obligations notamment de délivrance et de garantie.
4.4. – A défaut de respect de l'une quelconque des conditions définies à l'article 4.2 ci-dessus, la promesse unilatérale de vente est frappée de caducité. Dans cette éventualité, le MATERIEL est restitué au CREDIT-BAILLEUR, à l'expiration de la présente location financière, ainsi qu'il est dit à l'article 5.2 ci-dessous.

ARTICLE 5- EXPIRATION DE LA LOCATION

5.1. – La présente location financière, étant à durée déterminée, expire par l'arrivée du terme fixé aux conditions particulières.
5.2. – En conséquence, et en cas de caducité de la promesse de vente, le MATERIEL, en bon état d'entretien et de fonctionnement, les pièces le composant n'ayant subi qu'une usure consécutive à un usage normal, et, le cas échéant, les documents administratifs nécessaires à sa détention, sa circulation et son exploitation, sont, à ses frais (démontage, emballage, transport, assurance...) et risques, immédiatement restitués par le CREDIT-PRENEUR au CREDIT-BAILLEUR en tout lieu indiqué par celui-ci.
5.3. – Pour toute restitution tardive, le CREDIT-PRENEUR doit paiement, par jour de retard, d'une indemnité de jouissance égale à 1/30ème du dernier loyer mensuel facturé, sans préjudice de tous dommages et intérêts auxquels il pourrait être condamné pour perte, vol, destruction ou détérioration du MATERIEL ainsi abusivement retenu, même dû à un cas fortuit.
5.4. – Nonobstant l'article 5.3 ci-dessus, et en cas de résistance dans la restitution de l'ensemble du MATERIEL anciennement loué, le CREDIT-PRENEUR peut y être contraint par simple ordonnance rendu à pied de la requête par le Président du Tribunal du lieu du siège social du CREDIT-BAILLEUR, sans préjudice de toutes autres actions judiciaires, notamment pénale en abus de confiance.
5.5. – Le CREDIT-PRENEUR dispose, cependant, de la faculté de demander au CREDIT-BAILLEUR quinze (15) jours avant la date d'expiration de la présente location par arrivée du terme, la conclusion d'un nouveau contrat de location portant sur le même MATERIEL dans des conditions nouvellement et librement débattues.

ARTICLE 6- RESILIATION DE LA LOCATION

6.1. – La présente location financière, étant conclue intuitu personae, est résiliée de plein droit en cas, notamment, de décès, déconfiture du CREDIT-PRENEUR, dépôt de son bilan, cessation de son activité, cession ou apport de son fonds de commerce...
6.2. – Au cas où le CREDIT-BAILLEUR et le CREDIT-PRENEUR auraient conclus plusieurs contrats de leasing, il est expressément convenu qu'il y aurait solidarité et indivisibilité entre tous les contrats, de telle sorte que le CREDIT-BAILLEUR tient un compte unique régissant toutes les opérations relatives à ces contrats. En outre, toute diminution des garanties, insolvabilité avérée, défaillance du CREDIT-PRENEUR dans la bonne exécution de l'une quelconque des obligations mises à sa charge par l'un de ces contrats entraîne de plein droit, sans nul besoin de recourir à une quelconque procédure, la résiliation de tous les contrats, quinze (15) jours francs après notification de la décision intervenue au CREDIT-PRENEUR.
6.3. – En cas d'inexécution ou de mauvaise exécution de l'une quelconque des conditions générales et/ou particulières, de leurs suites ou annexes, la présente location est résiliée de plein droit, quinze (15) jours francs après envoi au CREDIT-PRENEUR d'un pli recommandé avec demande d'avis de réception de mise en demeure restée infructueux.
6.4. – Dans cette éventualité, CREDIT-PRENEUR doit, d'une part, restituer au CREDIT-BAILLEUR l'ensemble du MATERIEL loué, dans les conditions fixées aux articles 5.2 et 5.4 ci-dessus, d'autre part, à titre de pénalité, lui payer une somme égale à la totalité des loyers initialement prévus et de la valeur résiduelle dont le CREDIT-PRENEUR se serait acquitté si la présente location était exécutée normalement, augmentée de tous frais engagés notamment pour la récupération du MATERIEL, sa remise en état, sa vente ou relocation, diminuée, à due concurrence, des loyers perçus, cependant majorés, suivant le cas, soit du prix dudit MATERIEL, alors vendu par le CREDIT-BAILLEUR, soit des loyers reçus du nouveau locataire, sans que le CREDIT-PRENEUR puisse contester ou même discuter de quelque manière, à quelque titre et pour quelque motif que ce soit, la vente ou la location intervenue ou encore alléguer, à l'égard de l'une ou de l'autre, d'un quelconque droit.
Le produit de la vente ou de la relocation du matériel sera imputé au règlement de toutes dettes découlant du présent contrat ainsi que de tous autres contrats conclu entre le Crédit-Preneur et le CREDIT-BAILLEUR.
6.5 – Toutes sommes dues et non payées à leur échéance, notamment et y compris les loyers et autres dettes ayant motivé la résiliation des présentes, portant intérêt décompté au taux des intérêts de retard fixé aux conditions particulières.

ARTICLE 7 – CONDITIONS SUSPENSIVES

7.1. – La présente location est soumise, le cas échéant, à la ou aux conditions suspensives fixées aux conditions tant générales que particulières.
7.2. – Si, suite au défaut d'accomplissement de l'une quelconque desdites conditions, la présente location ne peut prendre effet et que, néanmoins, le CREDIT-BAILLEUR est tenu, pour quelque motif que ce soit, hormis sa faute, de payer le prix de tout ou partie du MATERIEL, le CREDIT-PRENEUR, en raison des libertés et initiatives qu'il a prises ainsi qu'il est dit notamment en l'article 1 ci-dessus, s'engage à acheter le bien considéré en tout lieu et en l'état où il se trouve, à première demande du CREDIT-BAILLEUR, cependant formulée par pli recommandé avec demande d'avis de réception, pour un prix équivalent à toutes sommes payées ou à payer par le CREDIT-BAILLEUR en principal, accessoires, frais et honoraires, tant au fournisseur qu'à tout prestataire de service s'il y a lieu, majoré, le cas échéant de tous impôts et taxes et sur lès sommes déboursées, d'un intérêt décompté au taux des intérêts fixés aux conditions particulières, de telle sorte qu'il ne subisse aucun préjudice de ce fait.
7.3. – Si, nonobstant le paiement des sommes prévues en l'article 7.2. ci-dessus, le CREDIT-BAILLEUR subit un quelconque préjudice, le CREDIT-PRENEUR est tenu de l'en indemniser sur justificatifs, à première demande de sa part.

ARTICLE 8 – CESSION - DELEGATION

8.1. – Pour ses besoins de financement, le CREDIT-BAILLEUR dispose d'ores et déjà de la faculté de céder ou nantir le présent contrat. Par conséquent, le CREDIT-PRENEUR ne peut lui opposer une quelconque exception découlant de ses rapports personnel avec le CREDIT-BAILLEUR.

ARTICLE 9 – FRAIS ET IMPOTS

9.1. – Tous impôts directs et indirects dus et/ou à devoir au titre de la détention et/ou de l'exploitation de tout ou partie du MATERIEL baillé, sont à la charge exclusive du CREDIT-PRENEUR, et ce quand bien même le propriétaire-CREDIT-BAILLEUR en serait le redevable légal.
9.2. – Tout frais, taxes et honoraires engagés à l'occasion de la présente location sont à la charge entière et exclusive du CREDIT-PRENEUR, à moins qu'il n'en soit disposé autrement.

ARTICLE 10 – ELECTION DE DOMICILE–COMPETENCE- FRAIS ET HONORAIRES

10.1. – Tous litiges relatifs à l'interprétation et à l'exécution de la présente location financière relèvent de la compétence exclusive du Tribunal de Bir Mourad Raies Alger et ce, même en cas de pluralité de défendeurs.
10.2. – Pour l'exécution de la présente location financière, les parties font élection de domicile respectivement en leur siège social, pour les personnes morales, et domicile, pour les personnes physiques.
10.3. – Tout frais, y compris les honoraires d'avocat, engagés par le CREDIT-BAILLEUR, à l'occasion de toute instance relative à la présente location financière et dans laquelle il n'a point succombé, sont supportés par le seul CREDIT-PRENEUR et par lui remboursés au CREDIT-BAILLEUR, à première demande de sa part.

Le CREDIT-PRENEUR
Cachet et Signature

مزات ومداومة

ENTREPRISE DE BATIMENT ET HYDRAULIQUE
MELLAOUI BACHIR
RC N- 99/A/1215190.07/16
BISKRA

MAGHREB LEASING ALGERIE
PLUS PROCHES POUR ALLER PLUS LOIN

Etablissement financier
Spa au capital de 3500000000 DA
R.C. Alger 06 B 0973294
Imm. Fiscale. 000616039010258
Art. Imposition. 16038416131
N.I.S : 0 006 1603 00601 68

Client : MELLAOUI BACHIR
Contrat N° : 101522
Matériel : 01 CENTRALE A BETON COMPACTE ELKOMIX-35 QUIK MASTE
Montant financé (HTVA) : 15 112 734,39 DA

Clt N° : 000839
Ctr N° : 101522
Edité le : 06/01/2014

(Montant en DA)

N°	Date Echéance	Loyer TTC	TVA	Loyer HT	Marge	Amortissement	
22	25/09/2015	337 749,16	0,00	337 749,16	127 150,65	210 598,51	X
23	25/10/2015	337 749,16	0,00	337 749,16	123 289,68	214 459,48	X
24	25/11/2015	337 749,16	0,00	337 749,16	119 357,92	218 391,24	X
25	25/12/2015	337 749,16	0,00	337 749,16	115 354,08	222 395,08	X
26	25/01/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	111 276,84	226 472,32	X
27	25/02/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	107 124,84	230 624,32	X
28	25/03/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	102 896,73	234 852,43	X
29	25/04/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	98 591,10	239 158,06	X
30	25/05/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	94 206,54	243 542,62	X
31	25/06/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	89 741,59	248 007,57	X
32	25/07/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	85 194,78	252 554,38	X
33	25/08/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	80 564,62	257 184,54	X
34	25/09/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	75 849,57	261 899,59	
35	25/10/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	71 048,08	266 701,08	
36	25/11/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	66 158,56	271 590,60	
37	25/12/2016	337 749,16	0,00	337 749,16	61 179,40	276 569,76	
38	25/01/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	56 108,95	281 640,21	
39	25/02/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	50 945,55	286 803,61	
40	25/03/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	45 687,48	292 061,68	
41	25/04/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	40 333,02	297 416,14	
42	25/05/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	34 880,39	302 868,77	
43	25/06/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	29 327,79	308 421,37	
44	25/07/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	23 673,40	314 075,76	
45	25/08/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	17 915,35	319 833,81	
46	25/09/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	12 051,73	325 697,43	

MAGHREB LEASING ALGERIE
PLUS PROCHES POUR ALLER PLUS LOIN

Etablissement financier
Spa au capital de 3500000000 DA
R.C. Alger 06 B 0973294
Imm. Fiscale. 000616039010258
Art. Imposition. 16038416131
N.I.S : 0 006 1603 00601 68

Client : MELLAOUI BACHIR
Contrat N° : 101522
Matériel : 01 CENTRALE A BETON COMPACTE ELKOMIX-35 QUIK MASTE
Montant financé (HTVA) : 15 112 734,39 DA

Clt N° : 000839
Ctr N° : 101522
Edité le : 06/01/2014

(Montant en DA)

N°	Date Echéance	Loyer TTC	TVA	Loyer HT	Marge	Amortissement
47	25/10/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	6 080,61	331 668,55
48	25/11/2017	337 749,16	0,00	337 749,16	0,02	337 749,14
TOTAUX		20 408 030,84	0,00	20 408 030,84	5 295 297,45	15 112 733,39

_ Loyer HT = Marge + Amortissement
_ Loyer TTC = Loyer HT + TVA
_ L'assurance n'est pas incluse dans cet échéancier
_ Montant de la facture = Loyer TTC + Assurance

ECHEANCIER CLIENT

Client : MELLAOUI BACHIR
Contrat : 101522
Durée : 48 Mois
Matériel: 01 CENTRALE A BETON COMPACTE ELKOMIX-35 QUIK MASTE

N° Echéance	Date Echéance	Montant H.T	TVA	Montant T.T.C
1	25/12/2013	4 533 820,32	0,00	4 533 820,32
2	25/01/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
3	25/02/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
4	25/03/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
5	25/04/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
6	25/05/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
7	25/06/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
8	25/07/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
9	25/08/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
10	25/09/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
11	25/10/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
12	25/11/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
13	25/12/2014	337 749,16	0,00	337 749,16
14	25/01/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
15	25/02/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
16	25/03/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
17	25/04/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
18	25/05/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
19	25/06/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
20	25/07/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
21	25/08/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
22	25/09/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
23	25/10/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
24	25/11/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
25	25/12/2015	337 749,16	0,00	337 749,16
26	25/01/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
27	25/02/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
28	25/03/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
29	25/04/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
30	25/05/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
31	25/06/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
32	25/07/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
33	25/08/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
34	25/09/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
35	25/10/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
36	25/11/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
37	25/12/2016	337 749,16	0,00	337 749,16
38	25/01/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
39	25/02/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
40	25/03/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
41	25/04/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
42	25/05/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
43	25/06/2017	337 749,16	0,00	337 749,16

ECHEANCIER CLIENT

Client : MELLAOUI BACHIR
Contrat : 101522
Durée : 48 Mois
Matériel: 01 CENTRALE A BETON COMPACTE ELKOMIX-35 QUIK MASTE

N° Echéance	Date Echéance	Montant HT	TVA	Montant TTC
44	X 25/07/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
45	X 25/08/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
46	X 25/09/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
47	25/10/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
48	25/11/2017	337 749,16	0,00	337 749,16
TOTAUX		20 408 030,84	0,00	20 408 030,84

الملحق رقم (03)

فاتورة شراء الشاحنة لشركة الزيبان للبسكويت

AMOURI

CONCESSIONNAIRE VÉHICULES INDUSTRIELS,CAMIONS,TRACTEURS
REMORQUES, ENGINS T.P. BUS ET AUTOCARS

Email:sarl_soframimex@yahoo.fr

SARL SOFRAMIMEX

AU CAPITAL DE: 53 500 000 DA
RC N° : 09B0242840
NIF N°: 000907024284090
NIS N°: 000907010001081
ART N°: 07016012841
ADRESSE: 6 Avenue Zaatcha - Biskra
N° CPTE AGB BISKRA : 032 00104 3109601208 15
N° CPTE BADR BISKRA: 003 00393 0131663000 85

Date : 09/08/2015

CLIENT C3138	
Adresse	
Code Fiscal	191070101229748
Article d'Imposition	07013107473
N.I.F	
N° de Registre	14A 1248403

FACTURE N° 0618/2015

Code produit	Designation	Quantite	Prix Unitaire	Montant Total
370	CAMION A BENNE HOWO 8X4 AC Marque: CNHTC — Modèle: N° Série: LZZ5EXSA2DN847617 — Immat: 011661-00-07	1	5 950 000.00	5 950 000.00

TOTAL H.T 1	5 950 000.00
REMISE	
TOTAL HT 2	5 950 000.00
TVA 17% (Exonoré)	
TSV (ART 147)	500 000.00
Net à payer	6 450 000.00

Arretee la presente facture a la somme de
EN ANDI

SIX MILLION QUATRE CENT CINQUANTE MILLE DINARS ET ZERO CENTIMES

Reste
6 450 000.00

Décision ANDI N° : 2014/07/0050/0 du 15-06-2014, délivrée par guichet unique décentralisé de la wilaya de BISKRA.

Attestation de Franchise TVA n°: 1534050 du 23-06-2014,délivrée par inspection des impôts de VIEUX BISKRA wilaya de BISKRA.

Vidange Mobil Super 2T Deux Ans ou 100 000 KM ou Premier Atteint

الملحق رقم (04)

وثائق محاسبية خاصة بشركة إعمار للترقية العقارية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 8 6 4 7 0 6 0 0 2 5 9 1 3 0

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **LOT N04 ZONE URBAIN EST N03 BISKRA**

Exercice clos le **31/12/13**

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	35 360 268	268 766	35 091 501	
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**35 360 268**	**268 766**	**35 091 501**	
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	7 320 207		7 320 207	
Créances et emplois assimilés				
Clients	6 841 545		6 841 545	
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés	3 977 889		3 977 889	
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	298 069		298 069	
TOTAL ACTIF COURANT	**18 437 711**		**18 437 711**	
TOTAL GENERAL ACTIF	**53 797 979**	**268 766**	**53 529 213**	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 8 6 4 7 0 6 0 0 2 5 9 1 3 0

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **LOT N04 ZONE URBAIN EST N03 BISKRA**

Exercice clos le **31/12/13**

BILAN (PASSIF)

	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	5 000 000	
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	6 770 496	
Autres capitaux propores - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**11 770 496**	
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	29 545 721	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**29 545 721**	
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	9 539 850	
Impôts	1 622 890	
Autres dettes	205 902	
Trésorerie passif	844 352	
TOTAL III	**12 212 995**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**53 529 213**	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états finan

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 1 8 6 4 7 0 6 0 0 2 5 9 1 3 0

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **LOT N04 ZONE URBAIN EST N03 BISKRA**

Exercice du | **15/01/13** | au | **31/12/13**

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		47 863 333		
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			47 863 333		
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			47 863 333		
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		32 571 208			
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		568 623			
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance	848 333			
	Primes d'assurances	226 000			
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	50 000			
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		3 246 376			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		37 510 540			
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			10 352 792		

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 1 8 6 4 7 0 6 0 0 2 5 9 1 3 0

Désignation de l'entreprise: EURL IMMAR MELLAOUI

Activité: PROMOTION IMMOBILIERE

Adresse: LOT N04 ZONE URBAIN EST N03 BISKRA

Exercice du	15/01/13	au	31/12/13

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	1 802 606			
Impôts et taxes et versements assimilés	572 664			
IV-Excédent brut d'exploitation		7 977 520		
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements	268 766			
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		7 708 754		
Produits financiers				
Charges financières	387 893			
VI-Résultat financier	387 893			
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		7 320 860		
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	550 364			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		6 770 496		

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 8 6 4 7 0 6 0 0 2 5 9 1 3 0

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **LOT N04 ZONE URBAIN EST N03 BISKRA**

Exercice du	15/01/13	au	31/12/13

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	**6 770 496**
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**550 364**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**550 364**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		**4 339 873**
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	**4 339 873**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2009		
Déficit de l'année 2010		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		**864 200**
	Total des déficits à déduire	**864 200**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**2 116 786**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **ZONE URBAIN EST BISKRA**

Exercice du	01/01/14	au	31/12/14

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	**3 233 039**
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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)		**3 778 183**
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**1 779 762**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**5 557 945**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		**1 945 744**
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	**1 945 744**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2010		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**6 845 240**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **ZONE URBAIN EST BISKRA**

Exercice du	01/01/15	au	31/12/15

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	**3 989 134**
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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)		**3 778 183**
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**1 878 884**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**5 657 067**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		**2 419 721**
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	**2 419 721**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**7 226 480**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **ZONE URBAIN EST BISKRA**

Exercice du	01/01/16	au	31/12/16

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	**5 022 658**
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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)		**3 778 183**
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**2 034 916**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**5 813 099**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		**3 009 157**
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
	Total des déductions	**3 009 157**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**7 826 600**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **EURL IMMAR MELLAOUI**

Activité: **PROMOTION IMMOBILIERE**

Adresse: **ZONE URBAIN EST BISKRA**

Exercice du	01/01/17	au	31/12/17

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	**5 631 961**
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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)		**3 778 183**
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**2 112 292**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		**5 890 475**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		**3 398 236**
Complément d'amortissements		
Autres déductions *		
Total des déductions		**3 398 236**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**8 124 200**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (05)

وثائق محاسبية خاصة بشركة الإخوة حوحو

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULINS**

Adresse: **ZONE D'ACTIVITE EL OUTAYA BISKRA**

Exercice clos le **31/12/13**

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	5 664 725	2 147 874	3 516 850	
Autres immobilisations corporelles	29 400 637	19 933 493	9 467 143	
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	2 700 754		2 700 754	
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**37 766 116**	**22 081 368**	**15 684 748**	
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	15 971 646		15 971 646	
Créances et emplois assimilés				
Clients	26 797 718		26 797 718	
Autres débiteurs	6 551 287		6 551 287	
Impôts et assimilés	2 936 084		2 936 084	
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	15 334 463		15 334 463	
TOTAL ACTIF COURANT	**67 591 200**		**67 591 200**	
TOTAL GENERAL ACTIF	**105 357 317**	**22 081 368**	**83 275 948**	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULINS**

Adresse: **ZONE D'ACTIVITE EL OUTAYA BISKRA**

Exercice clos le **31/12/13**

BILAN (PASSIF)

	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	20 100 000	
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	21 171 281	
Autres capitaux propores - Report à nouveau	1 131 861	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**42 403 142**	
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	24 868 190	
Impôts	7 849 797	
Autres dettes	8 154 818	
Trésorerie passif		
TOTAL III	**40 872 806**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**83 275 948**	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états finan

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU

Activité: MOULINS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE EL OUTAYA BISKRA

Exercice du 01/01/13 au 31/12/13

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		237 000 400		
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**237 000 400**		
Production stockée ou déstockée		**1 765 500**			
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			**192 000**		
I-Production de l'exercice			**235 426 900**		
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		**195 511 305**			
Autres approvisionnements		**99 995**			
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		**1 968 299**			
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations				
	Entretien, réparations et maintenance	**96 223**			
	Primes d'assurances	**74 672**			
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	**226 731**			
	Publicité	**89 507**			
	Déplacements, missions et réceptions	**91 980**			
Autres services		**133 623**			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**198 292 340**			
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**37 134 559**		

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULINS**

Adresse: **ZONE D'ACTIVITE EL OUTAYA BISKRA**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	7 272 044			
Impôts et taxes et versements assimilés	421 512			
IV-Excédent brut d'exploitation		29 441 002		
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles	210 337			
Dotations aux amortissements	2 295 063			
Provision	820 736			
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		26 114 865		
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		26 114 865		
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	4 943 584			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		21 171 281		

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULINS**

Adresse: **ZONE D'ACTIVITE EL OUTAYA BISKRA**

Exercice du	01/01/13	au	31/12/13

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	**21 171 281**
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**4 943 584**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**4 943 584**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement 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 *		**96 000**
	Total des déductions	**96 000**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2009		
Déficit de l'année 2010		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**26 018 865**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULIN**

Adresse: **ZONE D ACTIVITE EL OUTAYA BISK**

Exercice du	**01/01/14**	au	**31/12/14**

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	**27 899 256**
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**6 533 010**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**6 533 010**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement 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 *		**48 000**
	Total des déductions	**48 000**
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2010		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**34 384 266**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULIN**

Adresse:

Exercice du	01/01/15	au	31/12/15

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	**32 216 770**
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**7 567 768**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		**45 820**
Autres réintégrations *		
	Total des réintégrations	**7 613 588**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement 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	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2011		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**39 830 358**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULIN**

Adresse:

Exercice du	01/01/16	au	31/12/16

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	**41 567 491**
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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		**300 000**
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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**9 843 287**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		**96 000**
	Total des réintégrations	**10 239 287**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement 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	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**51 806 778**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F

Désignation de l'entreprise: **SARL MOULIN DES FRERES HOUHOU**

Activité: **MOULIN**

Adresse:

Exercice du	01/01/17	au	31/12/17

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	**42 059 543**
(Compte de résultat)	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	**9 877 077**
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		**48 000**
	Total des réintégrations	**9 925 077**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement 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	
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
Déficit de l'année 2016		
	Total des déficits à déduire	
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	**51 984 620**
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (06)

وثائق محاسبية خاصة بشركة الزيبان للبسكويت

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 9 8 5 0 7 0 1 0 4 5 3 2 3 8

Désignation de l'entreprise: **SARL BISCUITERIE DES ZIBANS**

Activité: **BISCUITERIE**

Adresse: **Zone d equipement biskra BISKRA**

Exercice clos le **31/12/16**

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	7 315 163	2 576 156	4 739 007	
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**7 315 163**	**2 576 156**	**4 739 007**	
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	8 455 722		8 455 722	
Créances et emplois assimilés				
Clients	56 561 632		56 561 632	
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 084 441		6 084 441	
TOTAL ACTIF COURANT	**71 101 795**		**71 101 795**	
TOTAL GENERAL ACTIF	**78 416 958**	**2 576 156**	**75 840 802**	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 9 8 5 0 7 0 1 0 4 5 3 2 3 8

Désignation de l'entreprise: **SARL BISCUITERIE DES ZIBANS**

Activité: **BISCUITERIE**

Adresse: **Zone d equipement biskra BISKRA**

Exercice clos le **31/12/16**

BILAN (PASSIF)

	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 925 627	
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	9 500 803	
Autres capitaux propores - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**11 426 430**	
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	6 268 418	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**6 268 418**	
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	57 298 122	
Impôts	458 304	
Autres dettes	389 528	
Trésorerie passif		
TOTAL III	**58 145 954**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**75 840 802**	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états finan

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION | N.I.F 1 9 8 5 0 7 0 1 0 4 5 3 2 3 8

Désignation de l'entreprise: **SARL BISCUITERIE DES ZIBANS**

Activité: **BISCUITERIE**

Adresse: **Zone d equipement biskra BISKRA**

Exercice du	01/01/16	au	31/12/16

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		48 766 373		
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			48 766 373		
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			48 766 373		
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		37 511 698			
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		112 400			
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	54 000			
Autres services		569 500			
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		38 247 598			
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			10 518 775		

../.. la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 9 8 5 0 7 0 1 0 4 5 3 2 3 8

Désignation de l'entreprise: **SARL BISCUITERIE DES ZIBANS**

Activité: **BISCUITERIE**

Adresse: **Zone d equipement biskra BISKRA**

Exercice du	01/01/16	au	31/12/16

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	375 543			
Impôts et taxes et versements assimilés	131 000			
IV-Excédent brut d'exploitation		10 012 232		
Autres produits opérationnels		850 000		
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements	1 361 432			
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		9 500 800		
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier				
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		9 500 800		
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		9 500 800		

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 1 9 8 5 0 7 0 1 0 4 5 3 2 3 8

Désignation de l'entreprise: **SARL BISCUITERIE DES ZIBANS**

Activité: **BISCUITERIE**

Adresse: **Zone d equipement biskra BISKRA**

Exercice du	01/01/16	au	31/12/16

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal:

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	9 500 800
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectées 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 LFC2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur résultat	
	Impôts différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations *		
Total des réintégrations		
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		255 000
Les produits et les plus valus 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)		
Amortissement 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		255 000
IV. Déficits antérieurs (à déduire) (cf.art 147 du CIDITA)		
Déficit de l'année 2012		
Déficit de l'année 2013		
Déficit de l'année 2014		
Déficit de l'année 2015		
Total des déficits à déduire		
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	9 245 800
	Déficit	

(*) A détailler sur état annexe à joindre

الملحق رقم (07)

جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة، حسب الوظيفة)

حساب النتائج
حسب الطبيعة
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1 - إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2 - استهلاك السنة المالية			
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات			
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			
5 - النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6 - النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)			
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)			
9 - النتيجة غير العادية			
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة