



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة عينة من المؤسسات

إشراف الأستاذ:

زكريا دمدوم

إعداد الطالبة:

سارة ميسي

لجنة المناقشة

رئيسا

استاذ مساعد أ بجامعة الوادي

لخضر يحيى

مشرفا ومقررا

استاذ مساعد أ بجامعة الوادي

زكريا دمدوم

ممتحنا

استاذ مساعد أ بجامعة الوادي

عبد الحق بوقفة

السنة الجامعية: 2015/2014



بادئ ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى علينا وامدنا بالقوة والارادة لاتمام هذا العمل،
وامتثالا لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم ﴿من لا يشكر الناس لا يشكر الله﴾.
فاهدي ثمرة جهدي الى:

الى ملاكي في الحياة، الى معنى الحب والحنان والتفاني، الى بسملة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها
سر نجاحي حنانها بلسم جراحي، الى مصدر قوتي، الى المكان الذي الجأ اليه عندما تغمرني الاحزان، الى
من تقف الحروف عاجزة عن وصفها الى *امي الحبيبة* اطال الله في عمرها.
الى الذي عمل وكد وجد في سبيلي وعلمي معنى الكفاح واوصلني الى ما انا عليه، الى من كلله الله
بالهيبة والوقار، الى من احمل اسمه بكل افتخار، الى من علمني العطاء بدون انتظار، الى الذي اعتبره قدوة
لي في هذه الحياة، الى الذي افتخر اني ابنته، اليك *والدي العزيز* اطال الله عمره.
الى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة اخواني وازواجهن وابنائهن والى اخي الوحيد.
والي اعمامي وعمتي واخوالي وابنائهن والى كل من يحمل لقب ميسي وعثماني.
والي صديقاتي ورفيقاتي دربي ومشواري الدراسي: اسماء كعكع ، اسماء هيمة، وخديجة غضبان
والى كل طلبة دفعة سنة ثانية ماستر تدقيق محاسبي.
الى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.

شكراً وإعترافاً

أتوجه بالشكر والحمد لله عز وجل الذي أمدني بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل وإتمامه.
وأتقدم بجزيل الشكر وكامل العرفان للأستاذ الكريم /دمدوم زكريا على إشرافه المميز وتوجيهاته
المفيدة وملاحظاته القيمة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى عميد كلية العلوم الاقتصادية كل
لكن من ساعدني وشجعني على إتمام هذا العمل واحص بالذكر: الأساتذة، زميلاتي في الدراسة وفي
الحياة الاجتماعية، الأهل وغيرهم.
وأتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مدّ لي يد العون من قريب أو من بعيد.
والى كل من لم تسعفني الذاكرة لذكرهم.

يدخل تبني الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، ما يؤدي إلى إحداث انعكاسات وآثار معتبرة على عدة جهات تربطها علاقة بالمحاسبة، ومن أهم تلك الجهات النظام الجبائي الذي يعتمد أساسا على المخطط الوطني للمحاسبة المعد في ظل الاقتصاد المخطط، وهو ما جعل من المحاسبة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقواعد الجبائية، ولكن مع تغيير المرجع المحاسبي المستمد من واقع محاسبي (النموذج الانكلوسكسوني) وبالضبط من المعايير المحاسبية الدولية، ففانون النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجهاته ومضمونه عن قوانين وقواعد النظام الجبائي الجزائري الحالي، والتي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة القيام بملائمة وتكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغيير المرجع المحاسبي من خلال إيجاد حلول موضوعية ووسطية للإشكاليات التي يطرحها هذا التباين، وسنحاول في هذه الدراسة إبراز أهم تلك الصعوبات والمتعلقة بالضرائب المؤجلة والإهلاكات.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي الجزائري، نقاط الاختلاف، التكيف والجهود المبذولة.

Abstaract:

Enters the adoption of Algeria's financial accounting system application in the context of an attempt Algerian organization of various international economic changes, leading to creation of repercussions and the effects of linking arguing on several points linked by a relationship accounting, and most important of these entities tax system which is mainly based on the national plan for accounting prepared under the planned economy , which made the accounting is closely linked to the rules of the tax, but with the change of the reference accounting derived from the reality of accounting) model Alankulosksona (and exactly of international accounting standards, law of financial accounting system distance and as clear in its direction and content of all the laws and rules of the current tax system Algerian, and that directly affect the elements of the tax on corporate profits determine, what imposed on the Algerian state need to do Tailor-conditioning tax rules with the new reality of accounting, allowing modernizing tax system and reduce the effects of the reference accounting change through the creation of objectivity and moderation solutions to the problems posed by this gap, we will try in This study highlighting the most important of these difficulties related to deferred taxes and Depreciation. **Key words:** financial accounting system, the Algerian fiscal system, points of difference, air-conditioning and efforts.

الفهارس

فهرس اختويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس الختويات.....
V	فهرس الجداول.....
VI	فهرس الاشكال البيانية.....
VII	قائمة الملاحق.....
VIII	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ- هـ	المقدمة.....
	الفصل الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي.....
08	المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومفهومه.....
08	الفرع الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر.....
09	الفرع الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي.....
12	المطلب الثاني: الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي.....
12	الفرع الأول: القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.....
14	الفرع الثاني: النصوص التنظيمية.....
16	المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي وامتيازاته.....
16	الفرع الأول: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي.....
18	الفرع الثاني: امتيازات النظام المحاسبي المالي.....

19	المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.....
20	المطلب الأول: مجال تطبيق وفرضيات النظام المحاسبي المالي والخصائص النوعية للمعلومة المالية.....
20	الفرع الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.....
21	الفرع الثاني: فرضيات النظام المحاسبي المالي والخصائص النوعية للمعلومة المالية.....
23	المطلب الثاني: المبادئ والمفاهيم المختلفة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.....
23	الفرع الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي.....
26	الفرع الثاني: المفاهيم المختلفة في النظام المحاسبي المالي.....
28	المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة ومدونة الحسابات.....
28	الفرع الأول: تنظيم المحاسبة.....
30	الفرع الثاني: مدونة الحسابات.....
32	المبحث الثالث: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.....
32	المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري.....
32	الفرع الأول: مفهوم النظام الجبائي الجزائري وخصائصه.....
34	الفرع الثاني: دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري وأهدافه.....
37	المطلب الثاني: بعض أنواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري.....
37	الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.....
38	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS.....
40	المطلب الثالث: بعض الرسوم في النظام الجبائي الجزائري والأنظمة التصريحية.....
40	الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني TAP.....
42	الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة TVA.....

43	الفرع الثالث: الأنظمة التصريحية.....
44	خلاصة.....
	الفصل الثاني: الملائمة بين الإطار المحاسبي والجبايي في الجزائر
46	تمهيد.....
47	المبحث الأول: فك الارتباط بين المحاسبة والجباية.....
47	المطلب الأول: العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية.....
47	الفرع الأول: تاريخ وحدود علاقة المحاسبة بالجباية.....
49	الفرع الثاني: إمكانية الفصل بين المحاسبة بالجباية.....
52	المطلب الثاني: علاقة النظام المحاسبي الدولي بالأنظمة الجباية في الدول.....
52	الفرع الأول: الأنظمة المحاسبية والضريبية
54	الفرع الثاني: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبايي في الدول.....
56	المطلب الثالث: القواعد الجباية والمحاسبة وعلاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبايي الجزائري
56	الفرع الأول: القواعد الجباية والمحاسبية.....
58	الفرع الثاني: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبايي الجزائري.....
60	المبحث الثاني: ملامح الفروقات بين المحاسبة والنظام الجبايي الجزائري.....
61	المطلب الأول: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبايي الجزائري مع التركيز على المؤونات.....
61	الفرع الأول: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبايي الجزائري.....
63	الفرع الثاني: المؤونات.....
66	المطلب الثاني: التقييم بالقيمة العادلة والتأثيرات الأخرى الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجباية.....
66	الفرع الأول: التقييم بالقيمة العادلة.....
68	الفرع الثاني: التأثيرات الأخرى الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجباية.....

71	المبحث الثالث: الإهتلاكات والضرائب المؤجلة والتقريب بين الفكرة المحاسبية والفكرة الجبائية.....
71	المطلب الأول: الإهتلاكات محاسبيا وجبائيا.....
71	الفرع الأول: الإهتلاكات وفق النظام المحاسبي المالي.....
73	الفرع الثاني: اختلاف الإهتلاكات محاسبيا وجبائيا.....
75	المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا.....
75	الفرع الأول: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.....
79	الفرع الثاني: اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا.....
80	المطلب الثالث: التقريب بين الفكرة المحاسبية والفكرة الجبائية.....
80	الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....
81	الفرع الثاني: الجهود المبذولة في الجزائر لدراسة بعض القوانين الضريبية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي.....
84	الفرع الثالث: الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري - إيجابيات وسلبيات كل حل.....
85	خلاصة.....
	الفصل الثالث: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة
87	تمهيد
88	المبحث الأول: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهتلاكات.....
88	المطلب الأول: تحديد اختلاف تاريخ بداية الإهلاك محاسبيا /جبائيا للسيارة السياحية.....
89	الفرع الأول: جدول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي للسيارة السياحية.....
93	الفرع الثاني: حساب الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الإهلاك محاسبيا/جبائيا للسيارة السياحية.....
98	المطلب الثاني: تحديد اختلاف مدة الإهلاك محاسبيا/ جبائيا للآلة.....
98	الفرع الأول: جدول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي للآلة.....
99	الفرع الثاني: الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الإهلاك محاسبيا/ جبائيا للآلة.....
101	المبحث الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة.....
101	المطلب الأول: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف ومصاريف

	التنمية.....
101	الفرع الأول: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف.....
104	الفرع الثاني: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مصاريف التنمية.....
108	المطلب الثاني: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال الخسائر القابلة للترحيل.....
110	خلاصة.....
112	الخاتمة
116	قائمة المراجع.....
	الملاحق.....

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	صفحة وروده
(01 - 01)	فصول القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007	13
(02 - 01)	الإحالات الواردة في القانون 07-11	14
(03 - 01)	السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2008	38
(01 - 02)	الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية بالنسبة للاهلاك	74
(02 - 02)	الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري مع إيجابيات وسلبيات كل حل	84
(01 - 03)	بطاقة معلومات شاملة	88
(02 - 03)	الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية	89
(03 - 03)	الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية	91
(04 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك محاسبيا/جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب الميزانية	93
(05 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك محاسبيا/جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج	96
(06 - 03)	ترصيد حساب 134/الالتزام الضريبي المؤجل	98
(07 - 03)	الاهتلاك المحاسبي للآلة	99
(08 - 03)	الاهتلاك الجبائي للآلة	99
(09 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الاهتلاك محاسبيا/ جبائيا للآلة حسب أسلوب الميزانية	99
(10 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الاهتلاك محاسبيا/ جبائيا للآلة حسب أسلوب جدول حسابات النتائج	100
(11 - 03)	ترصيد حساب 133/ الاصل الضريبي المؤجل	101
(12 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا / جبائيا حسب أسلوب الميزانية	102
(13 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا / جبائيا حسب أسلوب جدول حسابات النتائج	103
(14 - 03)	الاهتلاك المحاسبي للأصل المعنوي	105
(15 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية محاسبيا / جبائيا حسب أسلوب الميزانية	105
(16 - 03)	تحليل الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية محاسبيا / جبائيا حسب أسلوب جدول حسابات النتائج	105
(17 - 03)	إجراء مقاصة الضرائب المؤجلة	106
(18 - 03)	ترصيد حساب 134/الالتزام الضريبي المؤجل	108
(19 - 03)	حساب الضريبة على أرباح الشركات والأصل الضريبي المؤجل	108

فهرس الأشكال البيانية

صفحة وروده	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	مكونات النظام المحاسبي المالي	(01 - 01)
59	الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	(01-02)
76	مفهوم الضريبة المؤجلة واصنافها	(02-02)
78	التحليل حسب اسلوب الميزانية	(03-02)
78	التحليل حسب اسلوب جدول حسابات النتائج (الأثر المنتظر من العمليات)	(04-02)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	Tableau de dètermination du résultat fiscal

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
CNC	Conseil <i>National</i> de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الاجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على ارباح الشركات
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

المقدمة

تمهيد:

تعد المحاسبة المالية ذات أهمية بالغة لكونها المصدر الأول للمعلومة المالية المطلوبة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية، إضافة إلى تلبية احتياجات الأطراف ذات الصلة وجعلها كرهان لتطوير نظرية المحاسبة بغض النظر عن استخدامات مخرجات الأنظمة المحاسبية، تلك المرتبطة منها بالممارسة الجبائية (المنهج الفرانكفوني) أو التي ترتبط بالسوق المالي (المنهج الانجلوسكسوني)، وفي ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي التي شهدتها العالم وضع الدول أمام واقع جديد، يفرض عليها زيادة الاهتمام بالتوحيد المحاسبي الذي يؤدي إلى لغة اتصال موحدة وتكييفها مع المتطلبات الدولية، تسمح بتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف الكيانات والدول، من أجل تطوير نظامها المحاسبي لمواكبة متطلبات العصر.

وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية والاتجاه المتنامي لعولمة المحاسبة، تفاعلت الجزائر بشكل ايجابي للقيام بجملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي من أجل تكييفه مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، والتي نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، بحيث تم تطبيق هذا الأخير ابتداء من 2010 .

وبما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للكيان الاقتصادي، وكما عرف النظام المحاسبي مجموعة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي نصيبا كافيا منها، وهذا الأخير حاليا ما هو إلا عبارة عن نتيجة تطورات مستمرة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري، وبالتالي فإن نتائج التطبيق الميداني لهذا النظام المحاسبي المالي سيكون له أثر كبير على الجانب الجبائي، أدى إلى وجود عراقيل في تكييفه مع هذا المرجع الجديد والتي من أهمها الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، وهو ما جعل من الضروري العمل على ملائمة متطلبات البيئة الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي.

المشكلة الرئيسية:

وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

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

الأسئلة الفرعية:

وللإمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو محتوى النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

- ما هي نقاط الاختلاف والتباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والجهود المبذولة لتقليل ذلك التباين؟

- كيف يتم إثبات الاختلاف محاسبيا وجبائيا في جانب الإهلاكات والضرائب المؤجلة في شق دراسة الحالة؟

فرضيات الدراسة:

ولمعالجة إشكالية هذا البحث سوف نحاول اختبار صحة الفرضيات:

- إذا كان محتوى الإطار العام للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن مفاهيم أساسية موحدة في عرض معلومات مالية تتميز بالشفافية لمستخدميها، فإن محتوى النظام الجبائي الجزائري يتعلق بالقوانين والسياسات المطبقة، وتختلف هذه الأخيرة من بلد إلى بلد.

- هنالك عدة نقاط اختلاف وتباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري خاصة تلك المتعلقة بتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومنها الضرائب المؤجلة والإهلاكات، المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة.

- يتم إثبات اختلاف الإهلاكات محاسبيا وجبائيا من عدة جوانب والمتمثلة في مدة الإهلاك وطريقته وتاريخ بدايته، كما تثبت الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات الزمنية في حدوث العمليات محاسبيا وجبائيا، ومنها الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية مثلا .

مبررات اختيار الموضوع:

تجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق في الجزائر بداية 2010، بسبب الانفتاح الاقتصادي والعولمة .

- دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة الجبائية في الجزائر .

أهداف الدراسة وأهميتها:

تكمّن أهداف وأهمية الدراسة في النقاط التالية :

- تسليط الضوء على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري.
- محاولة التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة الجبائية من قوانين وتشريعات.
- تحديد نقاط التباعد والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.
- إبراز أهم الجهود الدولية المبذولة للتقليل من نقاط التباعد من أجل تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري.
- التركيز في الدراسة على تبيان أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة.

الدراسات السابقة :

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

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

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

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

وتناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة القائمة بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري من خلال توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إضافة إلى عرض مختلف الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مروراً بتكليف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي .

الإطار الزمني والمكاني:

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

المنهج والأدوات المستخدمة:

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

صعوبات البحث:

تكمن أهم صعوبات الدراسة في :

- صعوبة جمع المعلومات حول الدراسة الميدانية التي تخص الموضوع .
- قلة المراجع التي تربط بين المحاسبة والجباية.

محتوى البحث :

تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث وللمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول.

- الفصل الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وسنحاول في هذا الفصل عرض المفاهيم العامة حول النظام المحاسبي المالي ثم التطرق إلى الإطار التصوري له، وأخيرا التطرق إلى تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.

- الفصل الثاني: الملائمة بين الإطار المحاسبي والجبائي في الجزائر يهتم هذا الفصل بشرح فك الارتباط بين المحاسبة والجبائية، مروراً بتحديد ملامح الفروقات بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري، والتركيز على الإهلاكات والضرائب المؤجلة، وأخيرا تقريب الفكرة المحاسبية بالفكرة الجبائية.

- الفصل الثالث: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة - مؤسسة اقتصادية بالوادي ، وذلك بإثبات الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الإهلاك ومدته محاسبيا وجبائيا ، مروراً بحالات إثبات الضرائب المؤجلة التي من أهمها مؤونات التكاليف ومصاريف التنمية، الخسائر القابلة للترحيل .

الفصل الأول

مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام

الجبائي الجزائري

تمهيد:

نظرا للمتغيرات الاقتصادية المتسمة بعدم التأكد والمخاطرة التي أفرزتها العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، كانت جلها من العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم حيث أخذت عدة منظمات وهيئات على عاتقها مهمة إصدار وبلورة معايير المحاسبة الدولية، تهدف إلى التوحيد والتقريب بين الممارسات المحاسبية الدولية وبالتالي معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية، كان له الأثر الكبير بضرورة الالتزام بتطبيق نظم محاسبية فعالة وذات مصداقية وشفافية عالية وموحدة على الصعيدين المحلي والدولي.

ولعل اختيار الجزائر لفتح اقتصادها باندماجه في الاقتصاد العالمي كالتوقيع على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي بالانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، فإن ذلك يؤدي إلى حتمية استجابة الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية، مع الإشارة أن هذا التطبيق سوف يصدر عنه عدة تأثيرات وتغيرات تمس جوانب كثيرة لها علاقة بالمحاسبة من أهمها النظام الجبائي .

كما مر النظام المحاسبي في الجزائر إلى جملة من الإصلاحات كان نصيب النظام الجبائي جملة من الإصلاحات المعتبرة التي شملت التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي، فاعتبار النظام المحاسبي المالي تطورا هاما في جانب الممارسات المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى العمل على إحداث إصلاحات في الجانب الجبائي تمس القوانين والتشريعات الجبائية في الجزائر بغية مواكبة هذا التوجه الجديد.وسنعرض هذا الفصل في ثلاث مباحث هامة هي :

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي .

المبحث الثالث: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا النظام إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الإقتصادية الجديدة في ظل متطلبات إقتصاد السوق وعولمة الإقتصاديات، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الإقتصادية على عكس المخطط الوطني للمحاسبة والذي يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية والإقتصاد المخطط.

وستنطرق في هذا المبحث إلى توضيح أسباب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي، وعرض المفهوم والإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي مروراً بأهميته وأهدافه والإمكانيات التي جاء بها .

المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومفهومه

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف المؤسسات الجزائرية وذلك لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي أحدث تغيرات جذرية على نظامها المحاسبي وهو أفضل خيار كما يعتبره مجلس المحاسبة الوطني .

الفرع الأول : أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي تم إعتماده في الإقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975، وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، إمتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية... الخ، ولا يمكن لهذا المخطط مواكبة الأدوات الإقتصادية والمالية الجديدة التي انبثقت عن العولمة المالية والإقتصادية، ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستخدمين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في إتخاذ مختلف القرارات¹ .

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أسباب خارجية وأخرى داخلية وهي²:

أولاً : الأسباب الخارجية

¹ عاشور كوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IFRS/IAS)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، 2009، الشلف، ص: 295.

² جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص: 10، 11.

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ؛
- ظهرت في عدة بلدان إحتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات إحتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الإمتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- يستلزم التفتح الإقتصادي إستعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك لتسهيل نقل المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

ثانيا : الأسباب الداخلية

- تحول دور الدولة في الميدان الإقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتمشى والتوجه الإقتصادي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الإقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

الفرع الثاني : مفهوم النظام المحاسبي المالي

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

وطبقا لهذا القانون فإن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

من خلال المفهوم السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص مميزات المحاسبة المالية في ما يلي²:

- إختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الإقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية IAS/IFRS، إختيار هذه الأخيرة؛
- إحتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل ولطرق التقييم وإعداد القوائم هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي وهو نفسه الإطار التصوري لـ IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في :

✓ الإتفاقيات المحاسبية؛

✓ الخواص النوعية للمعلومة المالية؛

✓ المبادئ المحاسبية الأساسية؛

لذا فهذا النظام يسهل ويساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني

✓ إعطاء نماذج القوائم المالية : الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول

تدفقات الخزينة والملحق؛

✓ تقديم قائمة الحسابات؛

¹ وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 74، 2007/11/25، الجزائر، المادة 3، ص: 3.

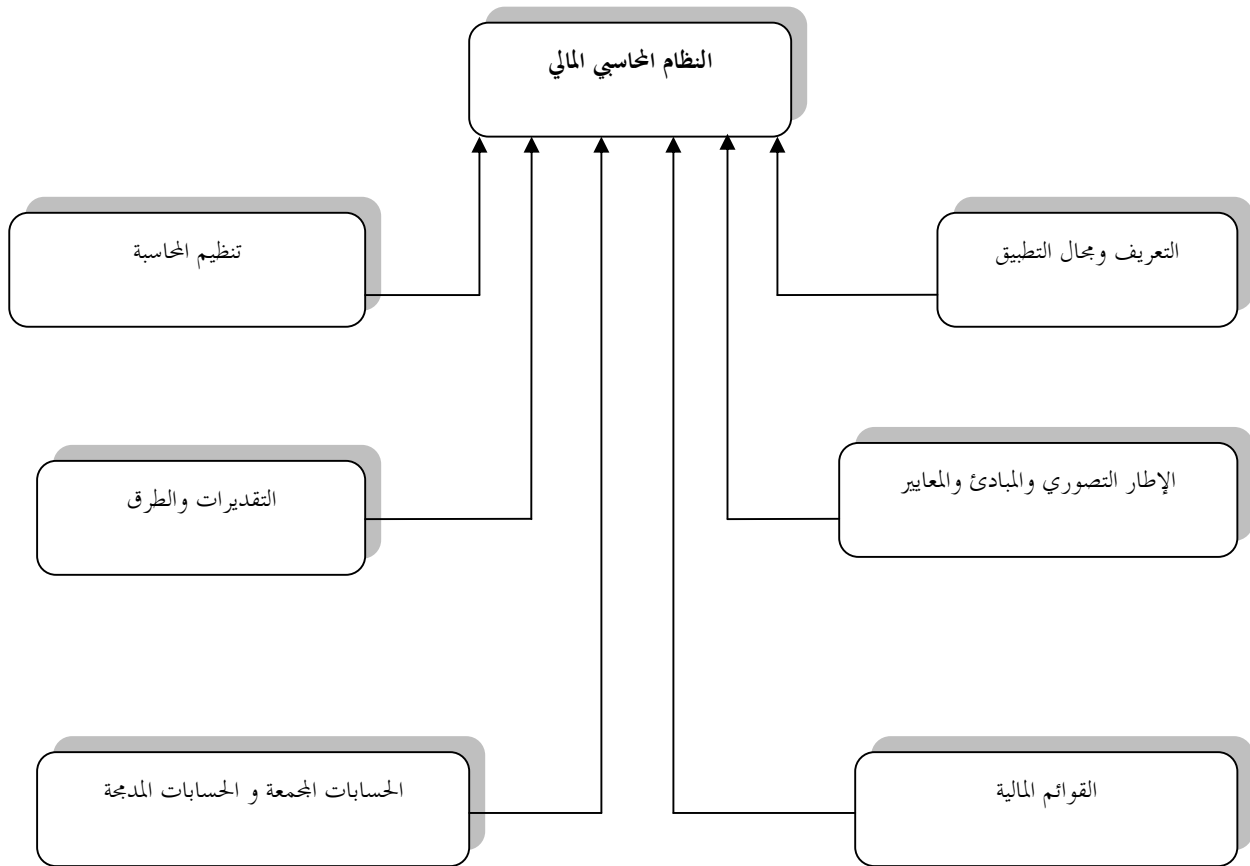
² حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2010، ص: 22، 23.

❖ قواعد سير الحسابات؛

❖ النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا.

يهدف القانون 11-07 إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكميات تطبيقه، ويشتمل على المكونات الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01 - 01) : مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر : إيتسام ساعد، مدى ملاءمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص: 4.

المطلب الثاني : الإطار التشريعي المتضمن النظام المحاسبي المالي

الدولة الجزائرية ويهدف الإستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية من جهة، وكذا بهدف تفادي سلبيات المخطط المحاسبي من جهة ثانية، قامت بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يمكن من تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية بفعالية¹.

الفرع الأول: القانون رقم 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

قد حدد المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي وفق القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ويهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكميافيات تطبيقه².

حيث إشتمل هذا القانون على سبعة فصول إحتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية على الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية³.

كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى معالجة بموجب معيار أو تفسير، وكما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم⁴.

¹ محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، ديسمبر 2009، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص: 77.

² محمد الحبيب مرحوم، إستراتيجية تبنى النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2011/2012، ص: 23.

³ مداني بن بلغيث، استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، دروس في المحاسبة المالية، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أكتوبر 2010، ص: 1.

⁴ بوعلام صالح، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبنى وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2009/2010، ص: 71.

الفصل الأول: مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

ويمكن تلخيص محتوى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجدول الآتي:

جدول رقم (01 - 01) : فصول القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية ومجال تطبيق النظام المحاسبي والاستثناءات من مجال التطبيق	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية المعترف بها عامة والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإلزامية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشف المالية	محتوى الكشف المالية، هدف الكشف المالية، وكيفية إعداد وعرض الكشف المالية.	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدججة	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدججة والحسابات المركبة.	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية.	من 41 إلى 43

المصدر : محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

حيث دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2010 وهذا وفقا للأمر 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008، بحيث ظهر في صورته النهائية في 25 مارس 2009 في الجريدة الرسمية رقم 19، ويبدأ سريان مفعوله ابتداء من أول جانفي سنة 2010¹.

¹ وزارة المالية، الأمر رقم 08 - 02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية عدد 42، 2008، الجزائر، المادة 62، ص: 19.

الفصل الأول:مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط المبينة في الجدول التالي :

جدول رقم (01 - 02) : الإحالات الواردة في القانون 11-07

رقم الإحالة	القانون	محتوى الإحالة	المرسوم التنفيذي المحال إليه	المواد
01	5	المحاسبة المالية المبسطة	156/08	43
02	7	الإطار التصوري	156/08	من 02 إلى 28
03	8	المعايير المحاسبية	156/08	29 و 30
04	9	مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها	156/08	31
05	22	الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156/08	43
06	24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	110/09	من 01 إلى 26
07	25	محتوى وطرق إعداد وعرض الكشف المالية	156/08	من 32 إلى 37
08	30	الحالات تختلف فيها السنة عن 12 شهر	156/08	38
09	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدججة والحسابات المركبة	156/08	من 39 إلى 41
10	40	كيفية اخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشف المالية	156/08	42

المصدر : محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

الفرع الثاني : النصوص التنظيمية

وكما ينظم النظام المحاسبي المالي نصوص تنظيمية التي تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في شكل مراسيم تنفيذية وقرارات، أنظمة ونصوص أخرى تهدف إلى شرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن بين هذه النصوص ما يلي¹ :

أولاً: المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 إلى تحديد كيفية تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، تطرق المرسوم إلى أهمية الإطار التصوري وأهدافه، شرح الطرق والمبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية، تعريف الأصول والخصوم والأموال الخاصة، الأعباء

¹ مداني بن بلغيث، إستعراض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 1 - 5.

والمنتجات والمعايير المحاسبية التي تعالجها، عناصر القوائم المالية وكيفية عرضها وحالات عرض الحسابات المدبجة والمركبة، المحاسبة المبسطة وعناصر قوائمها المالية¹.

ثانيا: المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ بتاريخ 7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

احتوى المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات وذلك عندما تكون محاسبتها ممسوقة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما في الحالة العادية (عدم إدخال الأنظمة)، سواء من حيث وجوبية الدعامة الثبوتية والإجراءات الشكلية الأخرى (عدم الشطب والتعديل والحذف وتعريف الكيان...)، وكذلك إجراءات حفظ البيانات والمعطيات المحاسبية².

ثالثا: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت :

- الباب الأول : قواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات؛
- الباب الثاني: عرض الكشف المالية؛
- الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها؛
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

رابعا: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

¹ أم الخير دشاش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2009، ص: 72.

² عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الجزائر، 2014، ص: 125، 126.

حدد هذا القرار الأسقف التي تسمح للكيانات بتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي التي تعتمد على محاسبة مالية مبسطة تستند على فرضية الخزينة، على عكس المحاسبة المالية التي تستند على فرضية الالتزام، وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة النشاط الممارس من طرف الكيان، عدد مستخدميه المؤجرين بوقت كامل ومبلغ رقم الأعمال المحقق سنويا، وسيتم توضيح هذه الأسقف في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي¹.

خامسا : التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

تتضمن هذه التعليم الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ويكون قد تم التأكد من وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة - على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010، ولقد تضمنت التعليم بالخصوص مبادئ عامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها إستنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة فإن هذا النظام يطبق بأثر رجعي².

المطلب الثالث : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي وإمتهاداته

سننظر في هذا المطلب إلى أهداف النظام المحاسبي المالي وأهميته، وتوضيح أهم الامتهادات التي جاء بها.

الفرع الأول : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح ومنسجم ضمن قواعد ومبادئ المرجع الجديد بما في ذلك النقاط التالية³:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

¹ محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

² Instructions n° 02 du 29/10/2009, Ministère des finances, portant 1^{ère} application du SCF.

³ مراد آيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "، مداخلة في المنتدى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009، ص: 5.

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- يساعد في فهم أحسن لإتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تنسم بالموضوعية والمصداقية؛
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

ثانيا: أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي

- من أجل الدخول في الإقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها في ما يلي¹ :
- يؤدي إلى إقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالإعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا؛
 - النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات العالمية المتطورة ومتكيف مع الإقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الإعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملائمة مع الإقتصاد المعاصر؛

¹ محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلته في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص:3، 4.

- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والإختلاسات ومحاولات الفساد من خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري؛

- يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ والفرضيات والإتفاقيات، وكذلك على قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة؛

- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالإرتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية؛

- سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الإقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة وإقتصاد السوق؛

- يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، مما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الإقتصاد الوطني على حساب إحتكار البنوك في تمويل الإقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخصوصية وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات؛

- يشجع الإستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين.

الفرع الثاني : إمتيازات النظام المحاسبي المالي

يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الإمتيازات يمكن سردها في ما يلي¹ :

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي؛
- يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص: 297.

- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية؛
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛
- يشجع الإستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين؛
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال؛
- يحسن الحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية؛
- يسهل رقابة الحسابات التي يستند من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح؛
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا آمنا ماليا يشارك في استرجاع الثقة؛
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية؛
- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الإستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

المبحث الثاني : الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري إطارا تصوريا الذي يمكن إعتباره حسب (FASB) على أنه " عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها تؤدي معايير فنية ، وتبين طبيعة ودور وحدود المحاسبة والقوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهائية التي تصبو إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الإستفادة من إمتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة مهيكّل بطريقة جيدة"¹.

¹ محمد عجيلة وآخرون، أجيديات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص: 3، 4.

إحتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجال التطبيق ومجموعة الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومة المالية أثناء إعداد القوائم المالية، إضافة إلى المبادئ والإتفاقيات المحاسبية الواجب إحترامها والتي تشكل في مجموعها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول العام، وتضمن كذلك مفاهيم لكل من الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، وحدد مجموعة من القواعد التنظيمية للمحاسبة وسير الحسابات والتي يجب الإلتزام بها ومراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا لهذا النظام.

المطلب الأول: مجال تطبيق وفرضيات النظام المحاسبي المالي والخصائص النوعية للمعلومة المالية

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام، ونص الإطار التصوري على أن الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد على أساس فرضيات وخصائص نوعية يجب أن تتوافر في المعلومات المالية الواردة في تلك الكشوف.

الفرع الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام نظام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية¹. حيث نصت المادة (4) من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية²:

- 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؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي .

¹ مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مزار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008، ص: 55.

² لجنة منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، النظام المحاسبي المالي الجديد، متاحة للطباعة، براق، الجزائر، 2010، ص: 10.

يمكن للكيانات الصغيرة أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية، وذلك خلال سنتين متتاليتين وأن لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الأسقف التالية¹ :

1.النشاط التجاري:

- رقم الأعمال 1 ملايين دينار.
- عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2.النشاط الإنتاجي والحرفي :

- رقم الأعمال 6 ملايين دينار.
- عدد المستخدمين 9 أجراء .

3.نشاطات الخدمات ونشاطات أخرى :

- رقم الأعمال 3 ملايين دينار.
- عدد المستخدمين 9 أجراء .

كما نصت المادة 02 من القانون 11/07على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية² .

الفرع الثاني : فرضيات النظام المحاسبي المالي والخصائص النوعية للمعلومة المالية

أولا : فرضيات النظام المحاسبي المالي

تعتبر فرضيات نظرية المحاسبة الإطار العام الذي يوجه هذه العملية في التعامل مع المشاكل المرتبطة ببيئة المحاسب أو التي تتفاعل مع المحاسبة، بحيث يحتوي الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي على فرضيتين لإعداد القوائم المالية هما¹ :

¹ وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، احدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 19، 2009، الجزائر، المادة2، ص:91.

² وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 02، ص 3.

1. محاسبة التعهد (أساس الاستحقاق) :

تشتت القوائم المالية المعدة وفق هذه الفرضية أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.

مع مراعاة الأحكام النوعية المتعلقة بالوحدات الصغيرة وتتم محاسبة آثار المبادلات وغيرها من الأحداث على أساس الحقوق المثبتة عند حدوث المبادلات أو الأحداث وليس عند تدخل التدفقات النقدية الموافقة، والتي تعرض في البيانات المالية الخاصة بالسنوات المالية التي تلحق بها².

2. إستمرارية الإستغلال :

يتم إعداد القوائم المالية إنطلاقاً من فرضيتين، الأولى أن النشاط يعتبر مستمراً والثانية المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور.

ثانياً : الخصائص النوعية للقوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل القوائم المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، من بين أهم خصائص المعلومات نذكر ما يلي³ :

1. الدقة :

يقصد بالمعلومة الدقيقة أن تكون حقيقية وخالية من الأخطاء حيث أن المعلومات الناتجة عن بيانات غير صحيحة أو من مصادر غير موثوق في دقتها، فسوف تكون مضللة لكل من المستفيد والمدير، وبالتالي ينتج عنها توجيه الأعمال وصنع القرارات في اتجاهات خاطئة.

2. الملاءمة:

تعني الملاءمة أن المعلومات تكون ذات تأثير على القرار الذي سيتم اتخاذه، وبعبارة أخرى فإنه إذا كان للمعلومة تأثير على عملية إتخاذ القرار فإن هذه المعلومة تكون ملائمة لذلك، أما إذا غيرت المعلومة توقعات متخذ القرار فإن المعلومة تؤدي إلى تغيير الاحتمالات بالنسبة للنتائج المتوقعة والتي سبق لمتخذ القرار تحديدها⁴.

¹ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص: 12، 13.

² سعيدة عيساوي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2012، ص: 04.

³ محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، شفافية النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الاقتصادية - مفاهيم و تصورات، مداخلة في المنتدى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و البات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009، ص: 3.

⁴ محمد سليم وهبه، البيانات المالية و معايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، الفصل الثالث، 2005، لبنان، ص: 21.

3.الوقتية:

بمعنى أن تتاح المعلومات حينما نحتاج إليها فعلا في إتخاذ قرار معين وأن لا تكون المعلومات متقدمة حين إستلامها أو حين الرغبة في إستخدامها.

4.المصدقية:

ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأنها تنطوي بصدق على الخصائص والسمات المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه.

5.القابلية للفهم :

إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولتحقيق هذا الهدف فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة.

6.القابلية للمقارنة:

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الإتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا بمراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي¹.

7.الثبات:

تشير خاصية الثبات إلى تطبيق المؤسسات نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث من فترة إلى أخرى.

المطلب الثاني : المبادئ والمفاهيم المختلفة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية التي تحظى بالقبول العام، والواجب مراعاتها أثناء إعداد الكشوف المالية لضمان ملائمة ومصدقية المعلومات المحاسبية

¹ بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 14، 2013، السودان، ص : 94.

المقدمة لمستعملها، كما إحتوى النظام كذلك على مفاهيم لكل من الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء والنتيجة الصافية .

الفرع الأول : مبادئ النظام المحاسبي المالي

تبني النظام المحاسبي المالي ضمنا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي¹ :

1.مبدأ إستمرارية النشاط:

يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعدد إلى أساس مختلف في مثل هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك.

2.مبدأ الدورة المحاسبية:

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 و تنتهي في 31/12، كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 31/12 إذا كان نشاطها مقيد بدورة إستغلال مختلفة للسنة المدينة، وفي الحالات الإستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

3. مبدأ إستقلالية الدورات :

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

4.مبدأ الوحدة النقدية (ثبات وحدة النقود) :

رغم الإنتقادات الموجهة لهذا المبدأ باعتماده التقييم على أساس القيمة الإسمية للنقود دون الأخذ بعين الإعتبار التغيرات في قدرتها الشرائية، وكذلك إهماله لكل الأحداث والعلاقات التي قد تجري خارج مجال السلع والخدمات مثل العلاقات الإجتماعية والإنسانية وتجارة المقايضة، إلا أن النقود مازالت وحدة القياس الوحيدة في مجال المحاسبة² .

5.مبدأ إستمرارية الطرق :

¹ عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، ديسمبر2014، الجزائر، ص:87، 88.

² رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق،دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012، ص:04.

يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرق المحاسبية (المداومة) بحيث يتم إستعمال نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية¹.

6. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة:

يعني هذا المبدأ مراعاة إستقلالية الدورات المالية من خلال إحترام الدورة المالية المقفلة، وعدم المساس بالحسابات الإفتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذا لمصادقية المحاسبة².

7. مبدأ الصورة الصادقة:

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، ولكي تتوفر هذه الصورة لابد من إحترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق.

8. مبدأ الأهمية النسبية :

إن هذا المبدأ يشكل حدا لشمولية المعلومات المحاسبية فإن الأهمية النسبية لمعلومة يتم إعدادها عندما يكون تركها أو عدم دقتها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية ، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة، غير أنه لا يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة³.

9. مبدأ الحيطة والحذر:

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، لكن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها⁴.

10. مبدأ عدم المقاصة :

¹ شبيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودوا، الجزائر، 2008، ص: 30.

² لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية - سير الحسابات و تطبيقها، متبعة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص: 14.

³ هوام جمعة، المحاسبة العميقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص : 35.

⁴ بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009، ص: 5.

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع أو على أساس صاف.

11. مبدأ التكلفة التاريخية :

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) وفي حالات خاصة، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية. لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الإرتفاع في مستويات التضخم.

12. مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني :

يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب المظهر القانوني، وإظهار الكشوف المالية لكل الأصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها قانونا¹.

الفرع الثاني : المفاهيم المختلفة في النظام المحاسبي المالي

هناك مفاهيم جديدة جاء بها النظام المحاسبي الجديد من خلال مواد المرسوم التنفيذي 08-156 أهمها² :

أولا:الأصول

هي عبارة عن الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول، وتكون الأصول من³ :

1.الأصول الجارية (المتداولة) : وتحتوي على:

¹ عبد الرحمان عطية، الخاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، برج بوعرييج، الجزائر، 2009، ص: 7.

² وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27، 2008، المواد 20-28، ص: 13، 14.

³ سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص: 66، 67.

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الإستغلال العادية؛
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات التجارية أو لمدة قصيرة والتي يتوقع تحقيقها خلال 12 شهرا؛

- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع إستعمالها لقيود.

2.الأصول غير الجارية (غير المتداولة) : وتحتوي على:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا من تاريخ الإقفال.

ثانيا : الخصوم

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

ثالثا : الأموال الخاصة

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

رابعا: الإيرادات

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

خامسا: الأعباء

تمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو شكل ظهور أو إرتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهلاكات أو الإحتياطات وخسائر القيمة، أي أن الأعباء تمثل إنخفاض في المنافع الإقتصادية أثناء الدورة المحاسبية.

سادسا: النتيجة الصافية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات¹.

المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة ومدونة الحسابات

ينص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد والإجراءات الواجب إحترامها والإلتزام بها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفق هذا النظام عند تسجيل العمليات والأحداث الإقتصادية وإعداد الكشوف المالية وعرضها².

الفرع الاول : تنظيم المحاسبة

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة وإحترام المبادئ والقواعد التالية³:

- المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصادقية والشفافية والإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
- ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية؛
- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

² مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 23-26.

- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين والآخر دائن، يجب أن تكون المبالغ المدينة مساوية للمبالغ الدائنة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛

- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم إنطلاقاً من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصادقية؛
- دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثوق بصفة واضحة في كل مؤسسة؛
- كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان، مع مراعاة المؤسسات الصغيرة في حالة مسك الدفاتر المساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة؛

- يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء ومنتجات الكيان؛
- يتضمن دفتر الأستاذ مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج للكيان خلال فترة محاسبية معينة؛
- كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة 10 سنوات على الأقل؛
- يرقم ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الإجتماعي للكيان، وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛
- تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحتفظ لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛

- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق الإعلام الآلي؛
- تشمل الكشوف المحاسبية الميزانية وحسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة والملاحق؛

- يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان؛
- تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛
- كما يجب أن تتوفر الكشوف المحاسبية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛

- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة صفية عددية وتشمل كل التعديلات في الطرق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛
- كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنوياً؛
- يمكن أن يلجأ الكيان إلى إعادة التقدير بغرض تحسين مستوى ونوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها الكشوف المالية؛
- تركز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية والتي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية؛
- لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية.

الفرع الثاني : مدونة الحسابات

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات طبقات حسابات الوضعية وطبقات حسابات التسيير، وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري، وتتكون مدونة الحسابات من سبعة أصناف هي¹:

الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال

- 10 رأس المال، الإحتياطات وما يماثلها؛ 11 الترحيل من جديد؛ 12 نتيجة السنة المالية؛
- 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الإستغلال؛ 14 متاح؛
- 15 المؤونات والأعباء - الخصوم غير التجارية؛ 16 الإقتراضات والديون المماثلة؛
- 17 الديون المرتبطة بالمساهمات؛ 18 حسابات الإرتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة؛
- 19 متاح.

الصنف 2: حسابات الشبثات

¹ لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص: 23-26.

20 التثبيتات المعنوية؛ 21 التثبيتات العينية؛ 22 التثبيتات في شكل إمتياز؛ 23 التثبيتات الجاري إنجازها؛
24 متاح، 25 متاح؛ 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات؛ 27 تثبيتات مالية أخرى.

الصف 3: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

30 مخزونات البضائع؛ 31 المواد واللوازم؛ 32 التموينات الأخرى؛ 33 سلع قيد الإنتاج؛
35 مخزونات المنتجات؛ 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات؛ 37 المخزونات في الخارج؛ 38 المشتريات
المخزنة؛

39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

الصف 4: حسابات الغير

40 الموردون والحسابات الملحقة؛ 41 الزبائن والحسابات الملحقة؛ 42 المستخدمون والحسابات الملحقة؛
43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة؛ 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات
الملحقة؛ 45 الجمع والشركاء؛ 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين؛ 47 الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية؛
48 الأعباء أو المنتجات المعينة مسبقا والمؤونات؛ 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير.

الصف 5: الحسابات المالية

50 القيم المنقولة للتوظيف؛ 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها؛ 52 الأدوات المالية المشتقة؛ 53
الصندوق؛ 54 وكالات التسيقات والإعتمادات؛ 55 متاح؛ 56 متاح؛ 57 متاح؛ 58 التحويلات الداخلية؛
59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

الصف 6: حسابات الأعباء

60 المشتريات المستهلكة؛ 61 الخدمات الخارجية؛ 62 الخدمات الخارجية الأخرى؛ 63 أعباء المستخدمين؛
64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛ 65 الأعباء العملياتية الأخرى؛ 66 الأعباء المالية؛
67 العناصر غير العادية - الأعباء؛ 68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛
69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

الصف 7: حسابات المنتجات

70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة؛

72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن؛ 73 الإنتاج المثلث؛ 74 إعانات الإستغلال؛ 75 المنتوجات العملية الأخرى؛ 76 المنتوجات المالية؛ 77 العناصر غير العادية - المنتوجات؛ 78 الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات؛ 79 متاح.

تستعمل المؤسسات البحرية الطبقات 0، 8 و9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية وإلتزاماتها المالية خارج الميزانية أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الطبقات من 1 إلى 17 .

المبحث الثالث: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري

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

وستتطرق في هذا المبحث إلى عرض ماهية النظام الجبائي الجزائري أنواع الضرائب والرسوم وفق هذا النظام، مروراً بشرح الأنظمة التصريحية له.

المطلب الأول : ماهية النظام الجبائي الجزائري

يظهر النظام الجبائي الجزائري عبر تلك القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الدولة، لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات

¹ أم الخير دشاش، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

الإقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفاء بقدر المستطاع، فقد شهد مجموعة من الإصلاحات تقوم على أساس عقلنة الأداء الإقتصادي والتعامل مع منطق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد.

الفرع الأول : مفهوم النظام الجبائي الجزائري وخصائصه

أولا : مفهوم النظام الجبائي الجزائري

يعرف النظام الجبائي على أنه "الهيكلة المتفردة بملاحمه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية"¹.

كما يعرف أيضا على أنه " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مذكورة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية"².

كما أن المفكرين الإقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما³:

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

المفهوم الضيق: يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة⁴.

¹ عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2002، ص: 6.

² ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، 2012، ص: 137.

³ عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر - صعوبات الانقطاع وآفاق التحصيل، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، قسنطينة، 2013، ص: 90.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص: 17.

ثانيا : خصائص النظام الجبائي الجزائري

تتمتع النظم الجبائية في الدول النامية بعدة خصائص تميزها عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة، وذلك راجع الى اختلاف الأوضاع الاقتصادية والإجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول، وتتمثل تلك الخصائص في الآتي¹:

- انخفاض حصيللة الضرائب حيث أنها لا تزيد في المتوسط 15% من الدخل القومي، بالمقابل نجد أنها تصل في الدول المتقدمة أكثر من 30 % من الدخل القومي، ويرجع انخفاض الحصيللة الضريبية للأسباب التالية:
- انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي؛
- سيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى، لذا يستفيد القطاع الزراعي من تخفيض ضريبي؛
- ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيعها على الاستثمار.

- احتلال هيكل النظام الضريبي حيث تغطي الضرائب غير المباشرة والتي يبلغ معدل حصيلتها من 60 % إلى 80% من الحصيللة العامة للضرائب، بينما في الدول المتقدمة نجد الضرائب المباشرة تهيمن على هيكل النظام الضريبي؛

1. ضعف الضرائب المباشرة بسبب تدني الدخول وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي؛
2. صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري وأهدافه

أولاً: دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري

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

¹ نفس المرجع أعلاه، ص: 22، 23.

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

1.الأزمة البترولية:

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

2.عدم إستقرار النظام الضريبي:

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

60 % قبل تاريخ 1986/01/01؛

50% من تاريخ 1986/01/01 إلى 1986/12/31؛

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

50% من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

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

3.ضعف التشريع والإدارة الضريبية :

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

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

¹ كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 5، الشلف، 2008، ص: 325، 326.

4. نظام ضريبي غير متوازن :

عدم توازن النظام الجبائي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الجبائية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية العشوائية التي عرفها النظام، خاصة منذ أزمة البترول سنة 1986 إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الجبائي جعله غير قادر على مسيطرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق.

5. ضعف العدالة الضريبية:

- يتميز النظام الجبائي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:
- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة؛
 - إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة؛
 - إن النظام الجبائي السابق يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة؛
 - اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية، فنجد مثلا المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50%، بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8%، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات فتخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25%.

ثانيا: أهداف إصلاح النظام الجبائي الجزائري

من بين أهداف الإصلاح الجبائي ما يلي¹:

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار؛
- إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية؛
- إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته؛

¹ كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، ورقة بحثية، جامعة البليدة، 2002، ص: 4، 5.

- إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية؛
- تحقيق أهداف اجتماعية وتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:
 - ✓ التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة؛
 - ✓ التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية؛
 - ✓ توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف ولتقليل من الإعفاءات.
- تحقيق أهداف اقتصادية وتمثل في :
 - ✓ عدم عرقلة وسائل الإنتاج؛
 - ✓ توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات؛
 - ✓ تعبئة الادخار المحلي و توجيهه نحو المشاريع الإنتاجية.
- تحقيق أهداف مالية وتمثل في :
 - ✓ إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
 - ✓ جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.
- تحقيق أهداف تقنية وتمثل في :
 - ✓ عصرنة الإدارة الضريبية؛
 - ✓ تبسيط النظام الضريبي.

المطلب الثاني : بعض أنواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري

تعد الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب في النظام الجبائي الجزائري .

الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

لقد تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية 1991، والذي تنص عليه المادة الأولى من قانون المالية لسنة 2009 على أن : " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة"¹.

اولا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

¹ وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 2009 - 2010، المادة 1، ص : 17.

- حسب المواد 03 و04 و07 من قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعون للضريبة هم الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر وهم¹:
- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين لها أو منتفعين به أو مستأجرين له مدة على الأقل سنة؛
 - الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية في الجزائر؛
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا؛
 - يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم. ومن جهة أخرى يخضعون شخصا للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل حصتهم من الأرباح الإجتماعية المتعلقة بحقوقهم في الشركة، أعضاء شركات الأشخاص والشركاء في الشركات المدنية المهنية أو أعضاء في شركات مدنية خاضعة لنفس نظام شركات التضامن².
- أما المداخل التي تخضع لهذه الضريبة هي كل المداخل المحققة خلال سنة مدنية من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين تعتبر الجزائر موطنًا جبائيا لهم ، هذه المداخل تضم³:
- الأرباح الصناعية والتجارية؛ - الأرباح غير التجارية؛ - المداخل الزراعية؛
 - المداخل التجارية الناتجة عن تأجير العقارات و ريع رؤوس الأموال المنقولة؛
 - فوائض القيمة الناتجة عند التنازل عن عقارات مبنية أو غير مبنية؛ الأجرور و الرواتب و المعاشات والريع العمري.

ثانيا: معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي :

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب السلم التصاعدي التالي:

الجدول رقم (01-03) : السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2008

معدل الضريبة	شريحة الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة دج
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	360.000 - 120.000
30%	1.440.000-360.000

¹ رضا جلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج 1، دار هومة، بوزريعة، 2005، الجزائر، ص: 71.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 72.

³ راضية بن يزة، أثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، دراسات غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2011، ص: 62.

أكثر من 1.440.000	35%
-------------------	-----

المصدر : قانون المالية لسنة 2008.

وحسب المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي:

— الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 60000 دج.

— السفراء والأعوان الدبلوماسيون و القناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية ، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"¹.

أولا : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات IBS

يخضع لهذه الضريبة كل من :

شركات الأموال (شركات الأسهم ، شركات ذات مسؤولية محدودة) ، وكذا شركات الأشخاص التي اختارت طوعا الخضوع لهذه الضريبة ، والهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري وإتحادات الشركات التعاونية والشركات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة ، الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركات بالأسهم و التي اختارت الخضوع إلى IBS و في هذه الحالة يجب إرفاق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة ، ويعتبر الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة المشروع، والشركات المنجزة للعمليات و المنتوجات المذكورة في المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا : معدل فرض الضريبة وأساسها

يحدد معدل فرض الضريبة كالتالي² :

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع والبناء والأشغال العمومية وكذلك الأنشطة السياحية؛

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، ورقة، 2003، ص: 26.

² عبد الرحمن عطية، الخاسية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريج، الجزائر، 2011، ص: 137.

- 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمية؛

- 25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة إذا كان النشاط التجاري والخدمي يمثل أكثر من 50 % من رقم الأعمال الإجمالي.

ويتمثل أساس فرض الضريبة في النتيجة الجبائية سيتم توضيحها في الفصل الثاني .

ثالثا : الإعفاءات والتزامات الأشخاص المكلفين بالضريبة

يعفى من هذه الضريبة كل من¹:

- الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب تستفيد من إعفاء كلي من IBS لمدة ثلاث سنوات ، اعتبارا من تاريخ إنطلاق الإستغلال .
- التعاونيات الإستهلاكية التابعة للهيئات والمؤسسات العمومية.
- أرباح الأسهم التي تقبضها الشركات من مساهمتها في رأسمال شركات أخرى تنتمي لنفس المجموعة .
- الأرباح الخاضعة للضريبة المتأتية من أنشطة إنجاز السكنات الإجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الشروط والأعباء .

- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق الماثلة لها المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق المنظمة، لأجل أدنى مدته 05 سنوات ابتداء من 2003/01/01.
- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والأوراق الماثلة لها المسعرة في البورصة وكذلك واصل الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للأموال المنقولة ، لمدة 05 سنوات ابتداء من 2003/01/01.

يتعين على الأشخاص المعنويين المشار إليهم سابقا أن يصرحوا قبل 04/01 من كل سنة لدى مفتش الضرائب المباشر الموجود بمقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها عن مبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة للمالية السابقة ويرفق ذلك برقم الأعمال، رقم السجل التجاري ، لقب وعنوان المحاسبين المكلفين بمسك محاسبتهم ، نسخة عن جدول حسابات النتائج ، كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها ، الإستهلاكيات

¹ عتيقة بن طاطة، النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر، ورقة بحثية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008 - 2009، ص: 35.

* وفق القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 نصت المادة 12 على تعديل احكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة حيث " يحدد معدل الضريبة على ارباح الشركات بـ 23% " .

المالية والأرصدة وعند الإقتضاء التزاما بإعادة الإستثمار لفوائض القيمة المنصوص عليها في المادة 173-2 من قانون الضرائب المباشرة .

المطلب الثالث : بعض الرسوم في النظام الجبائي الجزائري و الأنظمة التصريحية

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى سمين أساسيين هما الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة في النظام الجبائي الجزائري، إضافة إلى توضيح الأنظمة التصريحية المطبقة .

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهنيTAP

الرسم على النشاط المهني هو عبارة عن رسم يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة والتابعين لنظام حقيقي والنظام المبسط وأصحاب المهن الحرة.

أولا : معدل الرسم على النشاط المهني وأساس فرضه

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني 2% من رقم الأعمال المحقق إلى 3 % فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب، ويوزع كالآتي : 0.59 لصالح الولاية و 1.3 لصالح البلدية و 0.11 لصالح الصندوق المشترك بين الجماعات المحلية.

يتمثل أساس فرض هذا الرسم في الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات¹ .

ثانيا : التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني

يحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي²:

- 30 % بالنسبة للنشاطات التالية:

رقم الاعمال المحقق ضمن نشاطات البيع بالجملة؛

مبلغ العمليات المحققة من عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمنتجات المتضمن سعر بيعها ما يزيد عن 50% من الحقوق المباشرة؛

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

² رضا جلاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 70، 71 .

عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

- 50 % بالنسبة لـ _____ :

✓ مبلغ عمليات البيع بالجملة المتعلق بالمنتجات التي يتضمن سعرها أكثر من 50% من الحقوق المباشرة.

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 - 31 المؤرخ في 15 جانفي 1996 وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30%.

- 75 % بالنسبة لـ _____ :

✓ مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبترين الممتاز والعادي والمازوت.

يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات، مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر. ترفع مدة الإعفاء إلى ستة سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقية، كما يعفى أيضا الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا، إضافة إلى مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص المرشحين لنظام دعم إنشاء نشاطات الإنتاج التي يديرها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة ثلاث سنوات¹.

كما يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات، وخمسة عشر ألف دينار إذا تعلق الأمر بالمهنة الحرة².

ثالثا : تسديد الرسم

¹ المديرية العامة للضرائب، الرسم على النشاط المهني، 18:21، 2015/04/19، www.mfdg.gov

² رضا جلاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 174.

إن تسديد الرسم يتم على أساس حساب المبيعات الفعلية او بواسطة التسبيقات في حالة اختيار المكلف لهذا النظام الأخير أما التسديد الفعلي للرسم فيتم خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي شهر أو فصل تبعا للحالة الذي يحقق خلاله رقم الاعمال¹.

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة TVA

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا².

أولا : معدلات الرسم على القيمة المضافة وتسديده

وهي المعدل العادي ونسبته 17% والمعدل المخفض ونسبته 7 %، يسدد الرسم على القيمة المضافة من خلال طرح الرسم القابل للاسترجاع (الرسم المسدد إلى المورد لدى عمليات شراء السلع والخدمات) من الرسم المحصل على المبيعات (الرسم المحصل من العملاء لدى عمليات بيع السلع والخدمات)³.

ثانيا : مجال تطبيق الرسم⁴:

يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجون، تجار الجملة، المستوردون، ويخضع ل TVA بصفة إلزامية :

العمليات ذات الطابع التجاري او الصناعي او الحر التي تجري في الجزائر بصفة عادية او استثنائية.

محمل القطاعات ما عدا تجارة التجزئة والأنشطة الفلاحية التعاملات التي تتم مع الجيش الوطني الشعبي.

عمليات البنوك و التأمين و العمليات التي تتم في إطار ممارسة عمل حر ما عدا العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي و البيطري.

عمليات بيع الكحول او الخمور و مشروبات أخرى مماثلة.

و يخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة اختيارية :

- العمليات الموجهة للتصدير

- العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية أو الخاضعين لهذا الرسم او المؤسسات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء .

¹ عبد الرحمان عطية، الخاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

² رضا جلاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 124.

³ عبد الرحمان عطية، الخاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، نفس المرجع أعلاه، ص: 124، 125.

⁴ راضية بن يزة، مرجع سبق ذكره، ص: 84 .

أما الإعفاءات فلا تخص حاليا سوى بعض القطاعات كالأنشطة البترولية ووزارة الدفاع وبعض المنتجات ذات الخصوصية (الأدوية، الحليب، السميد، أعمال معطوبي حرب التحرير...).

الفرع الثالث : الأنظمة التصريحية *

هناك ثلاث أنظمة تصريحية للمكلفين بالضريبة هي ¹ :

أولاً: النظام الحقيقي

بموجب أحكام المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، فيما يخص المكلفين بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام المبسط حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا، وبالتالي كل مكلف بالضريبة يتعدى رقم أعماله السنوي 30.000.000 دج يخضع وجوبا للنظام الربح الحقيقي.

ثانياً: النظام المبسط

وفقا لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

ثالثاً: النظام الجزافي

تنص المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء والأنشطة الأخرى المتمثلة في تادية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000 دج.

خلاصة الفصل:

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المال الجديد والذي كان بداية 2010 ، الذي يعتمد عليها في شكل كبير من حيث الإطار التصوري والمبادئ

¹ محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

* لقد تم تعديل الأنظمة التصريحية بموجب قانون المالية 2015 بحيث تم إلغاء النظام المبسط، وبقاء النظام الجزافي والنظام الحقيقي بحيث يتم الخضوع للضريبة التابعين لهذين النظامين على أساس رقم الأعمال فقط.

المحاسبية، القواعد المحاسبية للتسجيل والتقييم والقوائم المالية المطلوبة، وذلك استجابة لمتطلبات مختلف المستثمرين والمقرضين وغيرهم.

أما ما تعلق بالنظام الجبائي الجزائري قصد مواكبته للمستجدات والمتغيرات الجديدة الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى إجراء إصلاحات عميقة لهذا النظام، تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق، وباحتلاف الأنظمة الجبائية بين الدول انفراد النظام الجبائي الجزائري على غيره بمجموعة من التشريعات والسياسات التي تخص الدولة، وباعتبار أن الجباية الممول الأول لخزينة الدولة من خلال الإيرادات المتأتية من فرض الضرائب والرسوم على المكلفين بالضريبة والخضوع للأنظمة التصريحية.

وبحكم ارتباط الجانب المحاسبي بالجانب الجبائي في الجزائر فان تطبيق النظام المحاسبي سيكون له اثر كبير على القواعد والممارسات الجبائية، والتي سيتم تناولها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الملائمة بين الاطار المحاسبي والجبائي في
الجزائر

تمهيد:

نتيجة لإنتهاج الجزائر سياسة الإنفتاح نحو الخارج لم تكن بمنأى أو معزل عن التغيرات الدولية العالمية، التي أصبحت كضرورة حتمية أخذت الجزائر على عاتقها مهمة تكيف أنظمتها المحاسبية مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، أين قامت بإصلاحات محاسبية جديدة مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال إصدار نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، الذي بدأ تطبيقه سنة 2010 بدلا من النظام المحاسبي السابق كخطوة نحو توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية.

مع تبني النظام المحاسبي المالي الذي من المؤكد أن يحمل في طياته الكثير من الانعكاسات و الصعوبات التي تؤثر على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، التي من أهمها الجانب الجبايي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، فإذا كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية فان المرجع الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالقانون الجبايي، فتطلب ذلك تكيف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد بما يسمح بتقليل آثار هذا الأخير على النظام الجبايي وعصرنته من اجل تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية، مما دفع بالدولة الجزائرية لتكثيف جهودها من اجل دراسة وحل مختلف الإشكاليات التي يطرحها هذا التباعد، ما يسمح بالوصول إلى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية وإيجاد حلول موضوعية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية عن الأهداف المحاسبية. وسيعرض هذا الفصل ثلاث المباحث التالية:

المبحث الأول: فك الارتباط بين المحاسبة والجباية

المبحث الثاني : ملامح الفروقات بين المحاسبة والنظام الجبايي الجزائري

المبحث الثالث : الضرائب المؤجلة و الإهلاكات والتقريب بين الفكرة المحاسبية والفكرة الجبائية

المبحث الأول: فك الارتباط بين المحاسبة والجباية

إرتبطت المحاسبة في السابق إرتباطا وثيقا بالجباية، غير أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد حمل في طياته الكثير من الإنعكاسات والتأثيرات التي من أهمها إستقلالية المحاسبة عن مختلف التشريعات خاصة التشريع الجبايي، الذي يدفعها للقيام بمعالجات تتعارض مع متطلبات تطبيق مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني للمعاملات الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر بشكل كبير على النظام الجبايي ويفرض عليه الكثير من التحديات لتكييفه خاصة وأن الجباية تشكل مورد أساسي للدولة.

ومن أهم العناصر التي سيتم تناولها في هذا المبحث هي العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية مرورا بتحديد العلاقة بين النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبايي للدول ، وعلاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبايي الجزائري.

المطلب الأول: العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية

يعتبر تحقيق إستقلالية المحاسبة عن الجباية أمرا ليس سهلا أو هين التطبيق لأنه يشكل قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بأهداف ضريبية، وفرض قواعد وطرق جديدة غير مستوحاة ولا متأثرة بقواعد حساب الضريبة، لما يطرحه ذلك من مشاكل نظرية تقنية كبيرة تؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ووضع جسور تسمح بإستغلال البيانات المالية، المعدة بشكل مستقل عن الجباية في حساب الضريبة قبل تحصيلها، وهذا الهدف الذي لا زال وسيبقى أحد إهتمامات الدول والسلطات العمومية¹.

الفرع الأول: تاريخ وحدود علاقة المحاسبة بالجباية

أولا : تاريخ علاقة المحاسبة بالجباية

يرجع تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة، وإنعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على إمكانية قدرة السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغنة مصر على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف².

¹ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، دراسات غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص:123.

² تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS- IAS، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد إبن باديس، مستغانم، يومي 13- 14 جانفي 2013، ص: 2.

حيث أعتبر العهد الروماني نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، وبفعل تطور الإدارة المركزية ظهر نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، حيث كان ملوك الروم يقومون بعقد إجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

أما في العهد الإسلامي فلقد أخذت المحاسبة نصيبها من التطور بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

وهكذا إستمر التطور في إستعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وإنتشارها في أوروبا، ومع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانيات 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 منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما¹.

ثانيا : حدود علاقة المحاسبة بالجباية

أدت المحاسبة منذ ظهورها إلى اليوم دورا كبيرا في مجال الجباية والضريبة، إذ أنها تشكل الإطار القانوني والمصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي، وذلك من أجل تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة ، مراعية في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة حقيقية وعادلة عن وضعية المؤسسة لخدمة مستعملي هذه المعلومة.

إن الإخضاع الضريبي القائم على التصريح الحقيقي لا يمكن تحقيقه إلا إذ تم مسك محاسبة تسجل كل عمليات الذمة المالية التي تقوم بها المؤسسات كما تفرضه كثير من القوانين التجارية لكثير من الدول التي تعتمد على المحاسبة في حساب الضريبة².

¹ تسعديت بوسيعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبايي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر، 2010/2009، ص: 13.

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 126 .

حيث يتم إحتساب الربح الجبايي إنطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الإعتبار القواعد المحاسبية مثل الإهلاكات والمؤونات... إلخ، وبالتالي فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد إجراء تعديلات وتصحيحات بإتباع القواعد الجبايية المحددة في التشريعات الضريبية، تسعى هذه الأخيرة إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون سنة كما تعمل على حيادية التأثير على النشاط للمؤسسة، ويتضح أن علاقة المحاسبة بالجباية تركز على تحديد الضريبة على أرباح الشركات وطبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد¹.

الفرع الثاني: إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية

إن الواقع الإجتماعي والتاريخي لتطور كثير من المحاسبات في عدد من البلدان جعل منها محاسبات وطيدة الصلة بالجباية، بحيث قد يكون الارتباط في بعض الأحيان كاملا وتاما فتصبح المحاسبة جبايية بكل ما تحمله الكلمة من معنى، وقد يكون الارتباط في أحيان أخرى جزئيا يزيد أو ينقص في درجته حسب البلدان وحسب سياقاتها الإقتصادية والإجتماعية².

ولعل فصل المحاسبة عن الجباية يطرح التساؤل عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة كما هو الحال في الجزائر وفرنسا، لذلك فعلى القانون الجبايي الجزائري إحترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط الوطني المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا، وفي حالة عدم تطابق هذه الأخيرة مع القواعد الجبايية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فوجب أولا إجراء تصحيحات للأخطاء المحاسبية المرتكبة دون قصد أو عن جهل للقواعد المحاسبية، ومن ثمة تطبق القواعد الجبايية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة، وتوضح هذه العلاقة المترابطة والمتكاملة عدم إمكانية الفصل بينهما نظرا لإعتماد إحدهما على الأخرى بالرغم من إختلاف أهدافهما، إذ أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة³.

¹ تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 2، 3.

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

³ تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، نفس المرجع أعلاه، ص: 3.

رغم الارتباط الوثيق بين المحاسبة والجباية أدت التطورات الحديثة التي يشهدها المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي إنبثقت عن المعايير المحاسبية الدولية إلى تأثير العلاقة القائمة بينهما، من خلال حدوث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة، التي سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية نقطة الوصل والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبايي على حد سواء، بحيث تركز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت في السابق تخدم غايات ضريبية¹.

وحملت تلك التطورات في طياتها إشكالية فك الارتباط بين المحاسبة والجباية بكل ما يستدعيه ذلك من مخاوف وتحفظات قد تدفع بالكثير إلى إستبعاد تطبيق هذه المقاربة والعمل على الحفاظ على الطابع الجبايي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المنشآت بما يحيد من التهرب الضريبي ويمكن من تجنيد الموارد الجبائية كمصدر أساسي في تمويل الأنشطة ذات المصلحة العامة، فضلا عن التساؤل المشروع ربما عن موقف إدارة الضرائب من إصلاح بهذا الحجم وآثاره الممكنة على الموارد الجبائية وعلى فعالية أداء تلك الإدارة من جهة، ثم آثاره على منشآت الأعمال في حد ذاتها من حيث العبء الضريبي الذي ستتحمله مقارنة بالعبء الضريبي الذي يقع عليها في ظل محاسبة جبائية من جهة أخرى.

إلا أن الإشكالية المطروحة بهذا الشكل غير صحيحة لإفتقارها العناصر التي تصدر عن فهم عميق للمعاني التي تحملها المقاربة القائمة عن فك ارتباط المحاسبة بالجباية، لأننا نفرض بذلك إعادة صياغة التشريعات والأنظمة الضريبية لكي تتماشى مع المنطق المحاسبي الجديد القائم على مبادئ إقتصادية مستقلة عن المعالجات الضريبية التي قد تشوه مستوى إفصاح البيانات المالية، وهذه الفرضية غير صحيحة على الإطلاق وتنم عن عدم إستيعاب حقيقة معنى فصل المحاسبة عن الجباية وما يترتب عنه من آثار وذلك للأسباب التالية²:

¹ تسعديت بوسعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبايي الجزائري ، مرجع سبق ذكره، ص : 14.

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 141، 142 .

- فك إرتباط المحاسبة بالجباية يعني محافظة كل واحدة منهما بكيانها المستقل وقواعدها الخاصة، فبينما ترجع الجباية للقواعد الضريبية المتضمنة في التشريع الضريبي بما يهدف إلى تحقيق الحياد والملاءمة وكل أهداف الضريبة المعروفة، أما المحاسبة فتعتمد على قواعد الإفصاح عن المضامين الإقتصادية بما يخدم أهداف مستخدمي البيانات المالية؛

- فك إرتباط المحاسبة بالجباية لايعني إعادة صياغة الأنظمة والتشريعات الضريبية بل على العكس من ذلك، إذ يتضح من ملاحظة الفروقات الزمنية وتسجيل الضرائب المؤجلة أن عملية فك الإرتباط إعترااف صريح بطبيعة الاختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، ومن ثم يمكن القول أن المحاسبة الدولية لا تمنع من تحديد الأوعية الضريبية على أساس جبائي، ولكن في مقابل ذلك تدعو وتلزم بضرورة إستقلال المحاسبة بأهدافها الإبلاغية والإعلامية، ومن هنا فإن إعادة صياغة التشريعات الجبائية إن حدثت فهي لأسباب ترتبط بترشيد هذا النظام من حيث فعاليته في جمع الموارد وتلافي التهرب الضريبي وليس لأسباب تتعلق بفك الإرتباط السابق؛

- إن التشريع الجبائي كما هو أو معدلا لمقتضيات أخرى غير مقتضيات فك الإرتباط سيقى ساري المفعول ومطبقا وفق قواعده ومبادئه الخاصة التي ستكون مختلفة عن مبادئ وقواعد المحاسبة الدولية، مما سيتطلب دوما مسك محاسبة جبائية هدفها إعداد التصريحات الضريبية وتسديد مختلف الضرائب، ولكن المحاسبة الخاصة لا علاقة بها بالنظام المحاسبي المالي الموجه لإعلام المستثمرين، إلا من حيث أن هذا النظام سيدرج ضمن النفقات الأعباء الجبائية التي حددتها المحاسبة الجبائية السابقة ويوزعها على مختلف الدورات المالية بما تقتضيه قواعده الخاصة به، ومن ثم فإنه سيهتم بالآثار الضريبية على الأداء والوضعية المالية وليس من دوره تحديد قواعد معالجة الضريبة وحسابها، في المقابل يمكن للإدارة الجبائية التي تسهر على تطبيق التشريع الضريبي المستقل أن تستعمل البيانات المالية للنظام المحاسبي إن دعتها الحاجة لذلك لتحقيق أهدافها في الفهم والرقابة الجبائية، أي أنه لا مانع أن تتبادل المحاسبة والجباية الخدمات بينهما دون أن يستلزم ذلك عدم إستقلاليتها في القواعد والأهداف.

المطلب الثاني: علاقة النظام المحاسبي الدولي بالأنظمة الجبائية في الدول

اختلفت درجة إرتباط المحاسبة والجباية باختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة في الدول وكذا سياساتها الإقتصادية¹، وهذا راجع لكون هذه العلاقة ليست معيارا دوليا متفق عليه والتواصل بينهما قد يؤدي إلى تعقيدات وتحديات لا يمكن تفاديها في المستقبل، ولفهم العلاقة بين النظام المحاسبي الدولي والنظام الجبائي في الدول يجب شرح بعض المصطلحات المتعلقة بالربح المحاسبي والربح الضريبي كما يلي²:

الربح المحاسبي هو " وسيلة لقياس أداء المؤسسات و يحدد الربح المحاسبي بطرح النفقات من الإيرادات قبل احتساب الضريبة، وعليه فالإعتراف وقياس المداخل والنفقات لإحتساب وعاء الربح يتعلق بالقواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات بإستثناء ما إذا كانت هناك تطبيقات تتطلب المزيد من الدقة."

الربح الضريبي هو " الربح المحدد عن الفترة والذي يتم تحديده بالإستناد إلى القواعد التي تم وضعها من قبل السلطات الضريبية والذي بناء عليه تكون الضريبة واجبة الدفع."

الفرع الأول: الأنظمة المحاسبية والضريبية

تعتبر الأنظمة المحاسبية السائدة في مختلف الدول عن مجموع التطورات التاريخية والسياسية لها التي تعمل على مواكبة التغيرات الحاصلة في محيطها الاقتصادي، من أجل وضع أنظمة محاسبية جبائية مثلى تخدم الرؤية الاقتصادية لكل بلد، ومع إعتداد المعايير المحاسبية الدولية على مبادئ وقواعد تعزيز شفافية ومصادقية القوائم المالية للكيانات الاقتصادية، كان له أثر كبير في دفع الكثير من الدول لتبنيها والعمل بها ما نتج عنه شبه توحيد دولي للمعالجات المالية للحسابات أي توحيد النظام المحاسبي الدولي³.

تختلف الأنظمة الضريبية من دولة إلى أخرى وفقا لسياساتها الداخلية مع عدم وجود معايير دولية متفق عليها في العموم بين دول العالم، ولكن يجب أن تتوفر في هذه الأنظمة مجموعة من الخصائص حتى تحقق فاعليتها المتمثلة في ما يلي⁴:

¹ أمينة بوفرح، أثر المعالجة للإلتزام الإيجاري وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم

التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص: 46.

² خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 63.

³ تسعديت بوسبعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

⁴ تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 3، 4.

1. الحيادية:

يجب أن يتميز النظام الضريبي بحيادية تأثيره على النشاط الإقتصادي ما إستطاع خاصة ما يتعلق بتأثيره على القرارات الإستثمارية للأعوان الإقتصاديين، ولتحقيق هذا الحياد وجب النظر في مدى تناسق النظام المحاسبي الضريبي مع إيجابيات وسلبيات مكونات القاعدة الضريبية التي يجب أن تكون متناظرة المعالجة عندما تكون في نفس الطبيعة.

2. البساطة :

حتى يكون النظام الضريبي فعالا وتنافسيا وجب أن يتميز بالبساطة في تطبيقاته وقواعده، لكن الواقع غير ذلك فغالبا ما تتطلب الإدارة الجبائية تفصيلات وتعقيدات أكثر من أجل تحديد وتبرير الربح الضريبي ما ينتج عنه تكاليف معتبرة لمراقبة هذا النظام المعقد، في حين أن تسهيل وتبسيط تطبيق هذا النظام من طرف صناع القرار في البلد قد يؤدي إلى تسهيل سير الأعمال والنشاطات على المكلف بالضريبة من جهة وعلى الإدارة الضريبية من جهة أخرى.

3. قابلية التنفيذ:

على النظام الضريبي أن يكون قابلا للتطبيق كما يجب أن تتميز القواعد الصادرة عنه بالصرامة في التنفيذ بحيث لا يمكن تفاديها أو التهرب منها، كما عليه أن يوضح العناصر الواجب ضمها للربح الضريبي وتوضيح حدود المكلف بالضريبة في تنفيذ التقنيات المحاسبي التي تؤدي إلى تحديد الربح الضريبي.

4. إمكانية تحقيق الضريبة:

يمكن أن يجد المكلف صعوبات مالية في دفع مستحقات الضريبة في حالة عدم تحقيقه لأرباح خلال نشاطاته السنوية، وعليه فعلى الإدارة الجبائية توخي النصوص القانونية التي شأنها أن تكون وسطية، بحيث لا تثقل كاهل المكلف بالضريبة من جهة وتكون في نفس الوقت كافية لتغطية الإيرادات المرجوة جبائيا.

5. وضعية المداخيل:

وضع مختلف القواعد الضريبية يهدف لتغذية خزينة الدولة بالمداخيل ، ولهذا يجب أن توفر هذه المداخيل بطريقة كافية وموثوق بها من أجل تحديد قدرة المكلف بالضريبة وتوقع المداخيل والتكاليف المتعلقة بنشاطه لسنوات جبائية أخرى.

6. السياسات العامة:

يمكن أن يستعمل النظام الضريبي كأداة سياسية من شأنها تشجيع الإستثمارات أو نوع خاص منها، وكذا تشجيع الأبحاث وتطورها من خلال إصدار قواعد جبائية غير معقدة، مبررة وقابلة لتطبيق عمليا.

7. تكاليف الإصلاح:

على النظام الجبائي التكيف مع التطورات والتغيرات المستمرة في محيطه من خلل القيام بإصلاحات من شأنها تعديل محتوى قواعده في بعض الحالات، ولكن ما يجب مراعاته في هذا الصدد هو تكلفة الإصلاح التي يفترض أن تكون أقل من الربح متوقع الحصول عليه من جراء عملية الإصلاح.

الفرع الثاني: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، ولمعرفة طبيعة هذه العلاقة في العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي¹:

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 عليها لاعتبارات متعلقة بخضم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

حيث تكون المحاسبة مرتبطة إرتباطا تاما بالتشريع الجبائي في قواعد التقييم والعرض، غير أن وجود نظام محاسبي جبائي كليا ما هو إلا تصور نظري، بحيث أنه في التطبيق العملي يلاحظ أن إرتباط المحاسبة بالجباية ليس كليا وإنما يختلف في درجته حسب الظروف الاقتصادية².

المقاربة الثانية : العلاقة قوية وغير مباشرة

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا وسلوفينيا... الخ.

¹ محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011، ص: 3 .

² سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 125

المقاربة الثالثة: تضم النوع والثاني أي علاقة وسطية

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي بإستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة ذلك الجزائر، فرنسا، لو كسمبورغ...الخ.

حيث لا تتوافق المحاسبة في جميع مبادئها وقواعدها وطرق معالجتها مع القواعد الجبائية بسبب وجود أهداف معينة للمحاسبة، مثل هدف توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستعملة للبيانات المالية، لكنها تدرج كثيرا من القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق إهلاك الأصول (التثبيات) وتكوين المؤونات...الخ¹.

المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين

أي ليس هناك علاقة بين النظامين بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية و يعتبر هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا.

عملت الدول الأنجلوسكسونية دائما على الفصل بين النظامين فالمحاسبة على هذا الأساس لا تأخذ من الجباية سوى آثارها الإقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية، حيث تعتبر عبء من الأعباء الناشئة عن الدورات المحاسبية المختلفة، حيث تجسد معايير المحاسبة الدولية نظام محاسبيا يعتمد على فك الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الذي يستمد قواعده وطرق معالجته للمشاكل الجبائية من المحاسبة الأنجلوسكسونية التي تعمل على الفصل بين المحاسبة والجباية².

أما في ما تعلق بالولايات المتحدة الأمريكية فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات ايجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها بمحمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

¹ أمينة بوفرح، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 46، 47.

المطلب الثالث : القواعد الجبائية والمحاسبة وعلاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبايي الجزائري

سنتناول في هذا المطلب الحالات التي تعكس واقع العلاقة بين القواعد الجبائية والمحاسبة المالية مروراً بعلاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبايي الجزائري .

الفرع الاول: القواعد الجبائية والمحاسبة

هناك بعض الحالات العملية التي بإمكانها أن تعطي رؤية أكثر واقعية عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دولياً أهمها¹:

أولاً: تجميع حسابات الفروع

يتم معالجة تجميع حسابات الفروع بالرجوع إلى القاعدة المحاسبية و الجبائية على حد سواء.

1. القواعد المحاسبية:

تجمع نتائج فرع عالمي لوحدة إقتصادية على أساس واحد للمبادئ المحاسبية وذلك بإفتراض أن الإتفاقيات والعلاقات الداخلية بين الفروع متجاهلة، فهناك قواعد خاصة تسمح بتحديد ما إذا كانت الوحدة يجب أن تجمع حساباتها على أساس أي مدى إمكانية مراقبة المؤسسة الأم لفروعها، وإطار تلك المراقبة هل هي مراقبة كلية (التجميع الكلي لحسابات الفروع) أم الأثر البارز (طريقة الوضع المتكافئ) مثلاً حالة معالجة السيارات المستعملة لغرض واحد.

2. القواعد الجبائية:

تتعلق الضريبة على فروع الوحدة الاقتصادية بصفة عامة بالنظام المطبق في كل دولة، فهناك دول قليلة فقط تسمح بجباية الفرع وفقاً للفروع الأخرى فبعض الدول تسمح بتجميع الفروع الوطنية حتى تضمن حساب الأرباح على أساس واحد، وهنا يلاحظ إختلاف واضح في المقاربتين المحاسبية والجبائية حيث أن النتيجة المالية ستكون أكيد مختلفة عن الربح الضريبي المجموع .

¹ تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص : 6، 7.

ثانيا: الملكية الفكرية وفرق الاكتساب

يتم معالجة هذا العنصر على النحو التالي¹:

1. القواعد المحاسبية:

تعتبر الملكية الفكرية المكتسبة عن الأصول غير النقدية وغير المادية كالعلامة والشهادة، المعرفة... إلخ، والتي تحتفظ بقيمتها لمدة طويلة والتي يجب أن ترسم عندما تتوفر شروط معينة كتوقع منافع إقتصادية مستقبلية ناتجة عن إستعمال الأصل، والأصول المعنوية المنتجة داخليا يمكن أن تدخل في هذا الإطار أيضا حيث تهلك هذه الأخيرة على عدة سنوات.

أما فرق الإكتساب فيعبر عن الفرق في القيمة الهامشية بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحدد وتكلفة إكتسابه، ويعالج بنفس الطريقة المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية كما يجب أن يخضع لإختبارات نقصان القيمة سنويا.

2. القواعد الجبائية:

تختلف المعالجة الجبائية في هذا المجال من دولة إلى أخرى ففي أغلب الدول يخضع إهلاك هذه العناصر للقوانين الجبائية الخاصة بكل دولة، مثلا فالجزائر تحدد مدة إهلاك الأصول المعنوية بـ 20 سنة عكس المعايير الدولية التي تتركها مفتوحة، وهناك بعض الدول تمنع طرح حقوق الملكية الفكرية من الضريبة ما يعني أنه لا يسمح أصلا بإهلاك الأصول المعنوية وتكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة، فوفقا لمبدأ الحيطة والحذر التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا لا يمكن رسملتها كما لا يمكن خصمها جبائيا، ففرق الإكتساب من طرف شركة أخرى لا يمكن على الإطلاق خصمه من الضريبة في العديد من الدول.

ثالثا: معالجة الأصول المادية والمعنوية

يتم معالجة هذا العنصر على النحو التالي :

1. القواعد المحاسبية:

¹ تسعديت بوسيعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص : 19.

أدى توفر طرق تصنيف جديدة إلى حدوث تطورا كبيرا في تقييم ومعالجة الأصول المادية والمالية، ويعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أساسيا في هذه التسجيلات كقاعدة أولى للتسجيل، وبعدها التوجه نحو إستعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول، ولكن من أهم مميزات هذا المبدأ عدم إحترامه لمبدأ التحقق.

2. القواعد الجبائية:

تختلف طرق التقييم والإهلاك جبائيا من دولة إلى أخرى، وفي أغلب الأحيان ما يكون تقييم هذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية، أما إعادة التقييم فهي ممكنة ومسموح بها فقط لبعض الأصول ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة فقط عندما تتحقق فعلا، أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق وهو الحال كذلك بالنسبة للمؤونات حتى تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا، وبهذا فإن القاعدة المحاسبية تعمل على إعطاء الصورة الصادقة بإنتهاجها لمبدأ القيمة العادلة على عكس القاعدة الجبائية.

الفرع الثاني: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية، وعليه فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية و تتحدد كل منهما كالتالي¹:

النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي :

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو التالي:

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على تكاليف النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الإستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون إفتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض

النتيجة الجبائية حسب قانون الضرائب²:

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

² المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، الجزائر، المادة 140، ص : 66.

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 1 مع مراعاة المادتين 172 و173 على أن الربح الخاضع للضريبة هو " الربح الصافي المحدد حسب 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 في نهايته."

كما تنص الفقرة 2 من نفس المادة على أن النتيجة الجبائية هي " الفرق في قيم الأصول الصافية لدى إختتام وإفتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الإستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة." وعليه فإن:

$$\text{الأصول الصافية} = \text{الأصول} - \text{الإهلاكات} - \text{المؤونات}$$

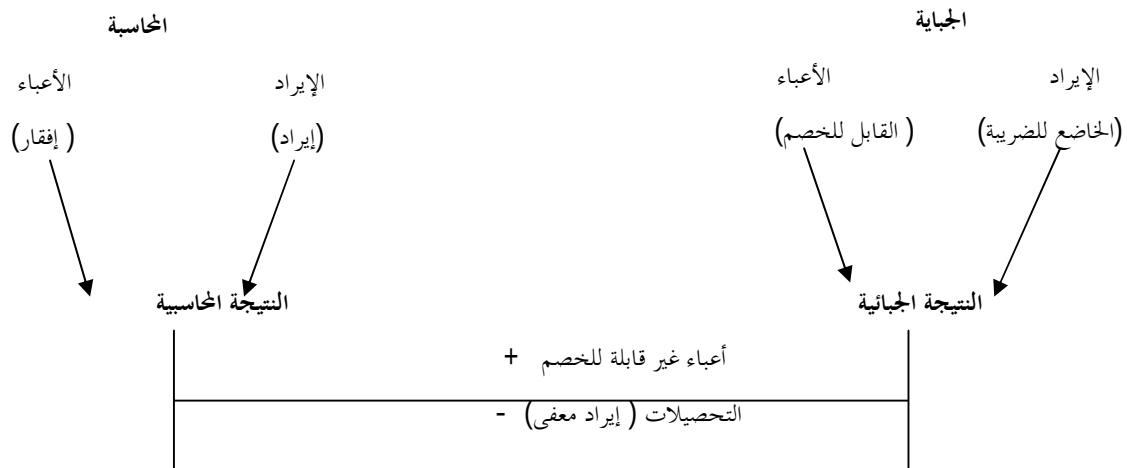
كما حدد المشرع الجبايي الأساس الخاضع للضريبة على أنه الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم،...)

ويمكن تلخيص العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية كالتالي :

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الأعباء المدجة} - \text{التخفيضات} - \text{العجز المالي السابق}$$

والشكل التالي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

الشكل رقم (02 - 01) : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: تسعديت بوسعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبايي الجزائري ، مرجع سبق ذكره، ص : 21.

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة إستغلال المؤسسة والتي عادة ما تكون سنة، ولكن وفقا للنظام الجديد فبإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفق للفترة التي تراها معتبرة، حيث يتم إعادة معالجة النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبايي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة¹.

كما يوجد العديد من المواد المتضمنة في القانون الجبايي الجزائري والتي تتعلق بربط القياس المحاسبي بالضريبة، ومن جملة تلك التطبيقات والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الجبايي الجزائري في تحديد الضريبة ما يتعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الإستثمارات المادية المهتلكة، حيث نصت المادتين 172 و 173 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المؤسسة أن تعلن عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة إستعمال المبلغ المتأني من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجب الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة، كما أن معالجة إعانات الإستغلال وإعانات الاستثمار محاسبيا وفق نص المادة 144 من نفس القانون يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقا لفترة العقد خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي، أما في ما يخص إعادة تقييم الاستثمارات فان النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصل القابل للاهلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة ومجمع الإهلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية وبالتالي النتيجة الضريبية².

المبحث الثاني : ملامح الفروقات بين المحاسبة والنظام الجبايي الجزائري

لقد كانت المحاسبة في السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية³، فالخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولاسيما الإدارة الجبائية، وبالتالي يجب دراسة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على فروع القانون الجزائري المتمثلة في القانون التجاري والقانون العام للضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية والقوانين التنظيمية، ومحاولة تحديث وتكييف هذه الأخيرة⁴.

¹ محمد براق، تسعديت بوسبعين، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

² تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 11، 12.

³ عاشور كوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري : إطاره العام آثاره وإنعكاسات تطبيقه، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 - 14 ديسمبر 2011، ص: 5.

⁴ بحينة ختروسي، تكيف الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة : واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07 - 08 ديسمبر، ص: 3.

المطلب الأول: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبايي الجزائري مع التركيز على المؤونات

سنعرض في هذا المطلب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبايي الجزائري مع التركيز على المؤونات، أما الاختلافات الأخرى فسيتم عرضها في المباحث الأخرى .

الفرع الأول: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبايي الجزائري

كما يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يتعلق بما يلي¹ :

- الانفصال والتباعد الملحوظ بين القانون الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات التي تقوم بها المؤسسات وقواعد النظام المحاسبي المالي، الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي والمالي لتلك المعاملات بالإضافة إلى الانفصال بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية، حيث يكون لها اثر يزيد في صعوبة استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛

- الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية والبعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية، وكمثال على ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني؛

- تعديل مختلف المواد من القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 1975/09/24 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المتعلقة بتنظيم ومسك المحاسبة والسجلات المحاسبية، والتي تشمل القوانين والأحكام المتعلقة بالالتزام بالمبادئ المحاسبية وقواعد التقييم، قواعد إعداد الحسابات السنوية والرقابة الخارجية.

و لعل من أهم أسباب الاختلاف القائمة بين القواعد الجبايية والمفاهيم المحاسبية في الجزائر ما يلي²:

1. اختلاف الأهداف الجبايية والمحاسبية:

تختلف القوانين الجبايية المحددة للقواعد الجبايية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبايية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبايية كما تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة ما يجعل القواعد الجبايية تتجه

¹ إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص: 122.

² تسعديت بوسيعين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبايي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص : 93.

نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، فمهما كان نوع وطبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا.

2. عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية:

تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح، فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، ما ينعكس ذلك عن عدم إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بموضوعية.

فمن الجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية مثل تلك المتعلقة بالمؤونات التي تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة غير عادلة، لأنها في الغالب ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي، أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات التي تتعدد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر، لكون أن هذه المعايير تنبع من هيئة دولية تتميز بتبعيتها هيئة أمريكية والتي تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى .

و منه فان إدخال التعديلات على النظام المحاسبي وضمان الطريق الصحيح لإكمال المشروع يتطلب إعادة النظر وتنقيح القانون التجاري، والذي سيكون له اثر واضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها¹، وحسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فانه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والعبء الضريبي الظاهر في جدول حسابات النتائج والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا ما يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل قاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، والعناصر التي يكون في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية تركز عموما في النقاط التالية²:

¹ أحمد زغدار، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدول IAS/IFRS، مجلة الباحث، عدد 7، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2009، ص: 86.

² علي عزوز، محمد متناوي، متطلبات تكيف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص: 10، 11.

- القواعد والتقنيات الجديدة للاهتلاك والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبايي الجزائري؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية الأجنبية؛
- تقنيات بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ اخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية؛
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج؛
- فوائد القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى؛
- الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة... الخ؛
- العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

الفرع الثاني : المؤونات

أولا: المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي

- عرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة 125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها مؤونات الأعباء والأخطار على أنها " خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد"¹.
- وتسجل مؤونة الأعباء بالحسابات في الحالات التالية²:
- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني او عقد مع الغير او ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضى؛

¹ وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، احدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 19، 2009، الجزائر، المادة2، ص: 14.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛

- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

نفس المادة السابقة نصت على تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات، كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة، وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها اصلا، ولقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء إلى الحساب 15 مؤونات للأعباء- خصوم جارية والحساب 481 مؤونات للأعباء خصوما جارية¹.

الحساب 15 مؤونات الأعباء- خصوم غير جارية² :

تثبت المؤونة في نهاية كل سنة مبلغ المؤونة في _____ / 15 مؤونات الأعباء، وتستمر المؤسسة عند الزيادة التي قد تتراوح لفترة ابرع او خمس سنوات حسب أهمية مبلغ المؤونة في تسجيل القيد:

تاريخ				
68X	15X	من _____ / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة إلى _____ / مؤونات الاعباء للخصوم غير الجارية اثبات المؤونة	XXX	XXX

في حالة استعمال المؤونة يجب على المؤسسة في كل الأحوال أن تلغي المؤونة أثناء الدورة التي تحقق فيها العبء أو المخطر الذي كونت لأجله، وهنا تكون المؤسسات أمام ثلاثة وضعيات:

- الوضعية الأولى: تكلفة الأعباء المثبتة أقل من قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة العبء؛

- الوضعية الثانية: تكلفة الأعباء المثبتة تساوي قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة العبء؛

- الوضعية الثالثة: تكلفة الأعباء المثبتة أكبر من قيمة المؤونة يثبت العبء وتسترجع المؤونة وتتحمل الدورة الفارق.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

² مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010، ص : 15.

XXX XXX	من / مؤونات الاعباء للخصوم غير الجارية ح / العبء المثبت إلى / البنك ح / الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	512 78X	15 6XX
------------	---	------------	-----------

الحساب 481 مؤونات الاعباء - الخصوم الجارية¹ :

عند اقفال الحسابات فان الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل ان يقع استحقاقها خلال 12 شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي فنجعل حساب 481 دائنا وحساب 685 (ح / مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر عن القيمة - الاصول الجارية) مدينا بقيمة المؤونة، وان المعالجة المحاسبية للمؤونة من حيث زيادة او تخفيض او استخدام المؤونة تكون كما راينا لدى دراسة حساب 15.

XXX	من / مخصصات الاهتلاكات ومؤونات - اصول جارية إلى / مؤونات - خصوم جارية تكوين المؤونة	481	685
XXX XXX	من / مؤونات - خصوم جارية ح / العبء المثبت إلى / البنك ح / الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	512 78X	481 6XX

ثانيا: اختلاف المؤونات محاسبيا وجبايا

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصيلحات الكبرى وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات

¹ عبد الرحمن عطية، الخاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

تؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وهناك عنصر جديد بخصوص المؤونات هي مؤونات التزامات المؤسسة تجاه عمالها والتي لم تكن موجودة من قبل في المخطط الوطني المحاسبي¹.

ينص النظام المحاسبي المالي ما يتعلق بمؤونات المخزونات على تسجيل الخسارة في القيمة الخاصة بالمخزونات عندما تكون تكلفتها اكبر من قيمة انجازها الصافية هذه الأخيرة تتناسب مع سعر البيع المقدر، بينما حسب المخطط الوطني للمحاسبة تسجل المؤونات تعوض بالخسارة في القيمة في النظام المحاسبي المالي، عندما تكون قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس تكلفتها اقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج، وتسجل الخسارة ضمن الأعباء، وتؤدي الطريقتين حتما إلى قيم متباينة².

أما ما يتعلق بمؤونات أعمال الصيانة الكبرى فيسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات، أما جبائيا فلا يسمح بذلك لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل ويجب أن تعالج محاسبيا كعنصر مستقل.

المطلب الثاني: التقييم بالقيمة العادلة و التأثيرات الأخرى الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية

يقوم النظام المحاسبي المالي على مجموعة مبادئ وأسس متفق عليها تشكل جوهر ومرجعية ذلك النظام وتنبت عليها قواعد التسجيل والتقييم والعرض التي تحكم صيغة وتقديم البيانات المالية، وهو ما يرجع بنا إلى أهم الإشكاليات الصعبة التي تطرحها المحاسبة الحديثة في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية الأولى المتمثلة في إشكالية القيمة، وذلك من حيث تقييم الأصول والخصوم القائم على مبدأ التكلفة التاريخية واستبداله بمبدأ القيمة العادلة، إضافة إلى إشكاليات أخرى سيتم توضيحها في هذا المطلب.

الفرع الأول: التقييم بالقيمة العادلة

أولا : التقييم بالقيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

¹ محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سبق ذكره، ص : 9.

¹ بوعلام صالح، مرجع سبق ذكره، ص : 110.

لقد تم إدخال مفهوم القيمة العادلة من قبل المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثين، حيث قدم لها مفهوما محددًا واستخدامها كبديل للتكلفة التاريخية، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون هو زاد في تكريس تطبيق القيمة العادلة على مستوى العديد من المعايير¹.

1. تعريف القيمة العادلة:

تعرف القيمة العادلة بأنها "المبلغ الذي يمكن تبادل أصل أو إطفاء خصم به بين أطراف متوفرة على معلومات كافية وجيدة وبرضاها التام في ظل الشروط العادية للمنافسة، أو تمثل المبلغ الذي يمكن أن يشتري أو يباع به الأصل أو الخصم في عملية جارية بين أطراف ترغب بالبيع والشراء"².

إعادة التقييم الأصول الثابتة:

إن إعادة تقييم التثبيتات التي تم تقييمها لدى حيازتها بتكلفتها الأصلية هي معالجة مرخص بها حسب النظام المحاسبي المالي، حيث تتمثل هذه العملية في قياس الأصل بالقيمة العادلة محل القيمة المحاسبية الصافية ويتم تحديدها بالنسبة للأصول التي لها سوق فاعل، وذلك عن طريق تقييم الخبرة الذي يعطيه خبراء التقييم لهذا الأصل انطلاقًا من معرفتهم به وبقيمتة السوقية وهو الحال بالنسبة للأراضي والمباني، أما بالنسبة للأراضي والمباني، أما بالنسبة للأصول الخاصة التي لا تكون موضوع صفقات منتظمة في أسواق فاعلة، فإن قيمتها تتحدد على أساس تكلفة الإحلال أو على أساس مردودية الأصل انطلاقًا من معطيات استعماله الحالي، تكتسي عملية إعادة التقييم الطابع الدوري أي انه لا يتم القيام بها في كل سنة، لكي لا تبتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة العادلة، ويمكن أن تتم عملية إعادة التقييم كل 3 أو 5 سنوات حسب ما يقترحه مجلس معايير المحاسبة الدولية³.

يظهر فارق إعادة التقييم الناتج عن هذه العملية ضمن الأموال الخاصة للمنشأة، وفي مقابل ذلك يتم اهتلاك الأصل على أساس القيمة الجديدة.

ثانيا: اختلاف تقييم الأصول الثابتة محاسبيا وجبايا

¹ سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي السابع حول : الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسين بن بوعلي، الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص: 6.

² طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية، ج 3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 115.

³ سفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 102، 103.

يعتبر التقييم بالقيمة العادلة من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، والتي تؤثر حتما على القواعد الجبائية المطبقة والتي تأخذ بالتكلفة التاريخية كقاعدة للقياس، فمثلا حسب النظام المحاسبي المالي فان المؤسسة في نهاية الدورة تقيم أدائها المالية بالقيمة العادلة، إذا كان هناك فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم إثبات الفرق وتسجيله كإيراد أو عبء رغم عدم تحققه ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة¹. يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فان كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم احتساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد تزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لان القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الإهلاكات أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات ، لان النظام الجبايي الجزائري يعتمد على التكلفة التاريخية ولا يقبل إعادة التقييم إلا في إطار تشريعي، وهذا سوف يخلق خلل ما بين الرزمة الجبائية والميزانية المحاسبية.

ففي حالة مباني التوظيف فيتم تسجيلها عمليا على أساس تكلفتها من أجل التقييمات اللاحقة ويمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة، وعليه فان كل ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط، أما إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن أن يكون هذا النموذج أكثر دقة إذا أخذت القيمة العادلة منها، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة، كما أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتصنيف الجديد لبعض الأصول والخصوم كسندات التوظيف فيما يتعلق بقواعد تقييمها عند كل إقفال والمعالجة الضريبية لها².

الفرع الثاني: التأثيرات الأخرى الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية

أولا: التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

¹ محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

² رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبايي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

حسب النظام المحاسبي فانه يمكن للكيان أن يلجأ إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشف المالية، ولا يتم إحداث تلك التغيرات إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشف المالية للكيان المعني¹.

تندرج التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، بدون تسجيلها ضمن الأعباء والنواتج في حساب النتائج، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية².

ثانيا : تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبايي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط³.

ثالثا : تكاليف الاقتراض

إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها إلى قيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أن القانون الجبايي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

رابعا : التسجيل المحاسبي لعمليات القرض التجاري

ينص المراجع الجديد على وجوب إدراج الأصل المؤجر في الأصول بأدنى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة المبينة لمبالغ الإيجار، كذلك يدرج ضمن الخصوم بنفس المبلغ ويتم اهتلاكه، في حين أن القواعد الجبائية لا تقبل بتسجيل الأصل المؤجر ضمن المؤسسة حسب المادة 112 من المرسوم رقم 95-27 المؤرخ في ديسمبر 1995، وبالتالي لا يسجل اهتلاك الأصل ضمن الرزمة الجبائية⁴.

خامسا : تكاليف البحث والتطوير

¹ مفيد عبد اللاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

² رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبايي والجهود المبذولة لتكييفه، نفس المرجع أعلاه، ص 8، 9.

³ محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

⁴ محمد العيد التجاني، رضوان عادل، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي تعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية وتطوير المؤسسة ينبغي رسملتها ومعالجتها ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها الشروط التالية¹:

- هذه التكاليف تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية؛
 - زيادة العمر الاقتصادي وتحسين أداء الأصل؛
 - التقييم الصادق لهذه التكاليف؛
 - امتلاك القدرة المالية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، والقدرة على استعمال الأصل أو بيعه.
- ويتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا وإلا تسجل ضمن أعباء الدورة، وهنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير وهو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب، بالإضافة إلى أن تكاليف التطوير تؤدي إلى زيادة قيمة الأصل المعنوي وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي، من خلال حساب قاعدة الاهتلاك ومخصصات الاهتلاك والخسائر في القيمة السنوية.

سادسا : فارق الاقتناء

فارق الاقتناء أو الشراء أو الشهرة الموجبة يعتبر من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتعني الفارق الذي ينشأ عن الحياة أو الاندماج أو التجميع بين المؤسسات، والذي يحسب بالفرق بين ثمن الحياة والقيمة العادلة للعناصر التي تم شراؤها، ويسجل هذا الفرق ضمن الأصول كعنصر منفصل عن التثبيتات المعنوية القابلة للتحديد باعتباره عنصر غير قابل للتحديد وذلك في الحساب 207، ويخضع للاهتلاك واختبار تناقص القيمة مثله مثل باقي الأصول الثابتة، وهي كلها عناصر تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة².

سابعا : تاريخ إدخال الأصل في الميزانية

تركز القواعد المحاسبية الجديدة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عند تسجيل المؤسسة للأصل على الواقع الاقتصادي وليس الشكل القانوني، فتسجل المؤسسة الأصل عند تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار

¹ رضا جاوحدو، جلييلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبايي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

² محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

المرتبطة بالأصل بغض النظر عن تحويل ملكية الأصل أو لا، بينما القواعد الجبائية تركز على تحقق وتحويل الأصل أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة وخاصة القابلة للاهلاك منها¹.

المبحث الثالث : الإهلاكات والضرائب المؤجلة والتقريب بين الفكرة المحاسبية والفكرة الجبائية

تمثل الإهلاكات والضرائب من أهم الصعوبات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي لما يحتويه هذين العنصرين من أهمية بالغة، مما دفع بالجزائر إلى بذل جهود كثيرة وإيجاد حلول تقلل من تلك الصعوبات.

المطلب الأول : الإهلاكات محاسبيا وجبائيا

سنحاول في هذا المطلب توضيح الإهلاكات وفق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى توضيح الاختلاف في هذا العنصر محاسبيا وجبائيا في الجزائر.

الفرع الأول : الإهلاكات وفق النظام المحاسبي المالي

أولا : تعريف الاهلاك

¹ نفس المرجع اعلاه، ص: 7.

عرف النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 121-7 الاهتلاك على انه "هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل نتيجة الكيان نفسه".¹

إذا فالاهتلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ما، ولا تطبق الإهلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير (ويعني الإيجار البسيط وليس التمويل) ولا على الاستثمارات التي لا تزال قيد الانجاز.²

ثانيا: أساليب وطرق الاهتلاك

تتمثل أساليب وطرق الاهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي في ما يلي³:

- طريقة الاهتلاك الثابت او الخطي : ينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد هذه الطريقة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة، ومن عيوب هذا النوع من طرق حساب الاهتلاك هو توزيع عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- طريقة الاهتلاك المتناقص : تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل؛
- طريقة الاهتلاك المتزايد : تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متزايد على مدة المنفعة للأصل؛
- طريقة وحدات الانتاج : تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

ثالثا: التسجيل المحاسبي للاهتلاك

تاريخ N/12/31				
XXX	XXX	من _____ / مخصصات الإهلاكات والمؤونات إلى _____ / اهتلاك التثبيتات القسط السنوي	68X	28x

إضافة إلى الاهتلاك التثبيتات فقد سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التثبيتات، والمادة 121-10 تنص على أنه إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة القيمة،

¹ وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص : 9.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص : 126.

³ مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، عدد 5، جامعة الوادي، 2012، ص: 126.

أي أنه وإضافة إلى الاهتلاك العادي للتجهيزات فإنه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة ويتم ذلك بتسجيل خسارة في القيمة، أهم المصطلحات الخاصة بالقيمة التي تساعد في فهم واستيعاب أحسن لموضوع الإهلاكات وخسارة القيمة ما يلي¹:

قيمة المنفعة: هي القيمة الحينة (الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها .

القيمة المحاسبية الصافية: هي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل ومجموع الإهلاكات الخاصة به.

القيمة القابلة للتحصيل : هي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع الصافي لأصل ما وقيمتها النفعية.

القيمة الحقيقية: هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو إنهاء خصوم (أي تسديدها)، بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

مدة الإهلاك : هي مدة الانتفاع بالأصل أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة إلى تاريخ استنفاد المنافع الاقتصادية لهذا الأصل على أن لا تتعدى مدة عشرون سنة بالنسبة للاستثمارات المعنوية.

الفرع الثاني : اختلاف الاهتلاكات محاسبيا وجبائيا

يكمن اختلاف الاهتلاك بين قواعد النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في النقاط التالية :

أولا : مدة الاهتلاك

تحسب مدة اهتلاك الأصول حسب النظام المحاسبي المالي على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل (مدة المنافع الاقتصادية)، في حين تحسب مدة الاهتلاك في النظام الضريبي على أساس العمر الإنتاجي للأصل (طبيعة الاستخدام) والمنصوص عليها في المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، وتناسب المدة الحقيقية مع وتيرة الاستعمال المحتملة والمحددة من طرف المؤسسة وهذا خلافا للقواعد

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

² رضا جاوحدو، جلية إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد 32، ج2، 2014، ص: 349.

الجبايئة والمحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني المحاسبي، التي تظهر بان المدة الجبايئة للاهلاك تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له¹.

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

ويكمن الاختلاف في هذه اهتلاك هذه الأصول في ما يلي² :

1. بالنسبة للأصول الغير مركبة :

من اجل تحديد النتيجة الضريبية يجب الأخذ لمدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة ما عدا مباني التوظيف (مبني حيز عليه لهدف واحد وهو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر)، والذي سوف يهتك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة اهتلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله⁴.

فمثلا إطفاء المصاريف الإعدادية التي تعتبر من الأصول المعنوية في المخطط المحاسبي الوطني لا يمكن ان تتجاوز خمسة سنوات، بينما الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي التي تحتوي جزاء من تلك المصاريف على أنها مصاريف التطوير، يمكن أن تصل مدة اهتلاكها حتى 20 سنة والتي تعبر عن المدة المفترضة لمنفعة الأصول الثابتة المعنوية، ولكن حسب النظام الجبايي فان التثبيتات المعنوية لا تخضع للاهلاك والتدهور.

2. بالنسبة للأصول المركبة :

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

¹ محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

³ رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبايي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص: 5، 6.

⁴ عمر ذكار، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري 12، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية جبايئة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2011، ص: 33.

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

كما يلزم النظام المحاسبي المالي في حالة ما تكون القيمة القابلة للاستيراد للأصل وهي القيمة الأكبر بين البيع الصافي وقيمة المنفعة المنتظرة اقل من النتيجة المحاسبية الصافية، هذه الأخيرة وجب إنزالها إلى القيمة القابلة للاستيراد والفارق يعتبر خسارة للقيمة تنقص من قيمة الأصل وتسجل كتكلفة، في حين أن النظام الجبايي يعتبر أن تدهور قيمة الأصل تدخل ضمن الاهتلاكات وهذا يظهر خلل ضمن الرزمة الجبائية¹.

والجدول التالي يوضح الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية للاهتلاك.

جدول رقم (01-02) : الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية بالنسبة للاهتلاك

المصدر:	القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
	- مدة الاهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل. - القيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك تساوي قيمة الحيازة على الاستثمار ناقص القيمة الباقية المتوقعة. - يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك.	- مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل - القيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك هي تكلفة الحيازة. - لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك.

جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبايي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص: 6

ثانيا : طريقة وتاريخ بداية الاهتلاك²

1. طريقة الاهتلاك:

في القواعد المحاسبية المتضمنة في المخطط الوطني المحاسبي فإن طريقة الاهتلاك الواجب تطبيقها من طرف المؤسسة تكون تستجيب لمتطلبات إدارة الضرائب، فمثلا حتى يمكن للمؤسسة استعمال طريقة الاهتلاك المتناقص في المخطط الوطني للمحاسبة هناك شروط قانونية يفرضها المشرع الضريبي بتحديد المؤسسات التي بإمكانها تطبيق هذه الطريقة وتحديد معاملات الاهتلاك، أما النظام المحاسبي المالي فإن الطريقة الواجب تطبيقها هي تلك التي تعكس بصدق استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، أي بدون تدخل القواعد الجبائية.

¹ محمد العيد التجاني، رضوان عادل، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالجزائر، مداخلة في المنتدى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي 17 - 18 جانفي 2010، ص: 12، 13.

² محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبايي، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

² رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 353، 354.

2. تاريخ بداية الاهتلاك:

يحسب الاهتلاك وفقا للنظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ بداية استعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت، أي في اللحظة التي يكون فيها الأصل جاهزا للاستعمال وتاريخ بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية، في حين يأخذ النظام الضريبي بتاريخ الحيازة.

المطلب الثاني: الضرائب المؤجلة محاسبيا وجباييا

يقتضي مبدأ الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي بان تسجل محاسبيا ضمن الأعباء الضريبة المستحقة على نتائج العمليات المتعلقة بالدورة فقط، مما يؤثر على القواعد الجبائية من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والجبائية حسب هذا المبدأ.

الفرع الأول: الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

أولاً: تعريف الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

حسب المادة 134. 2 من المخلق رقم 1 للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية."

من التعريف السابق نلاحظ أن الضرائب المؤجلة صنفان هما :

1. ضرائب مؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل) :

وتمثل مبالغ ضريبية "ستحصل" خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، وبعبارة "ستحصل" نعي أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع، ومن الأمثلة على ذلك نذكر¹ :

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المسددة خلال الدورات.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 139، 140.

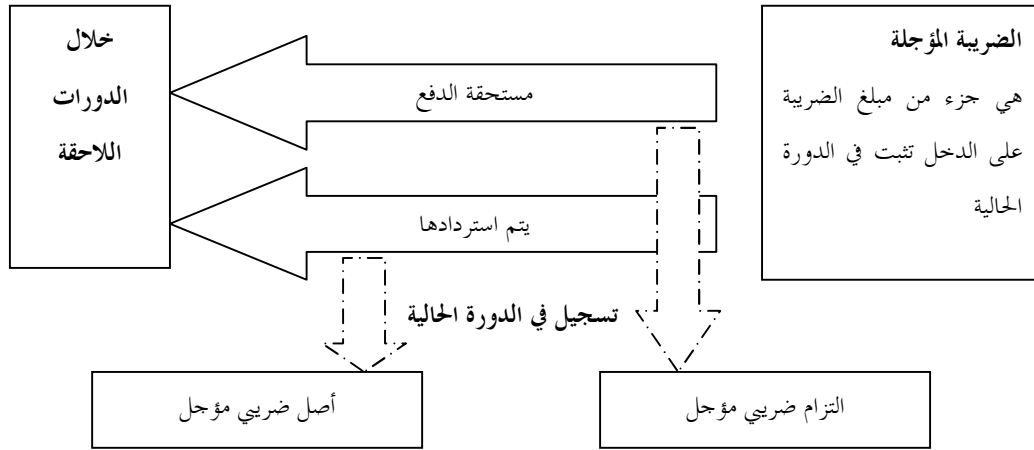
- بعض الأعباء مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة بحيث لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها، بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية معناه أن للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

2. ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل) :

يمثل إلزام ضريبة دخل مستقبلية متوقع نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة¹.

والشكل التالي يوضع هذين الصنفين :

الشكل رقم (02 - 02) : مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها



المصدر: تجاني بالرقبي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2012، ص:

3

ثانيا: بعض المصطلحات المتعلقة بالضرائب المؤجلة

لفهم مبدأ الضرائب المؤجلة يجب شرح بعض المصطلحات المتعلقة بها ومنها:

1. الفروق المؤقتة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

عناصر الأعباء والنواتج، هذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة¹.

2. الفروق الدائمة:

وتتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطراً مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجلة²، مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب³.

3. الضريبة المستحقة:

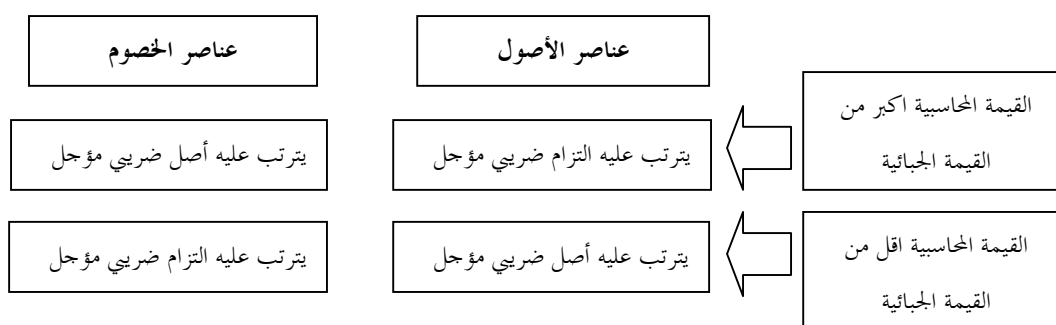
هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية⁴.

ثالثاً: حالات إثبات الضرائب المؤجلة

يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية، إضافة إلى التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج بمقارنة الربح المحاسبي والربح الجبائي المؤقت، بحيث تكون الفروقات الناتجة من كلا الأسلوبين متطابقة.

ويمكن توضيح إثبات الضريبة وفق هذين الأسلوبين من خلال الشكليين التاليين:

الشكل رقم (02 - 03) : التحليل حسب أسلوب الميزانية



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

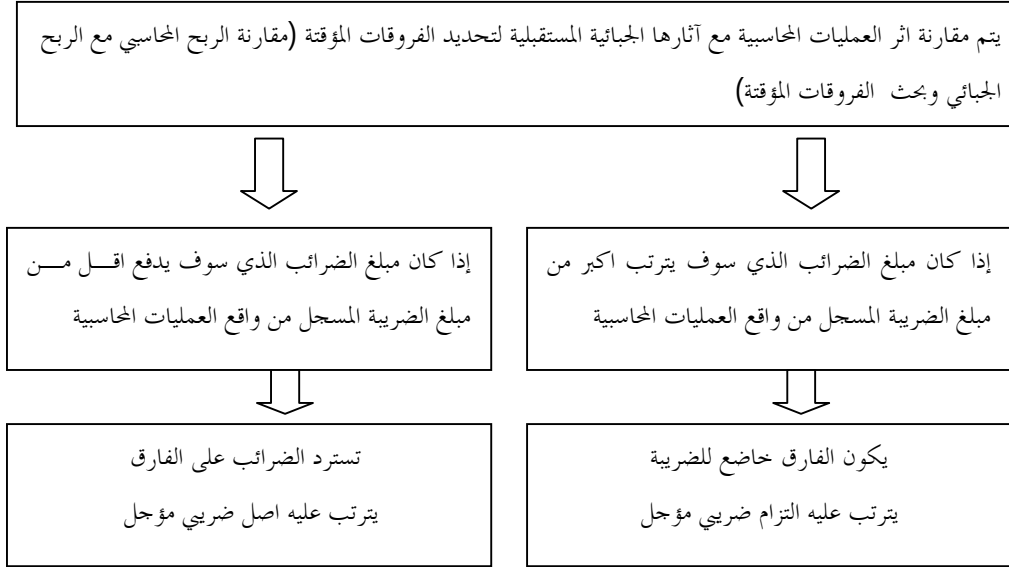
² عمر الفاروق زرقون، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص: 140.

المصدر: تجاني بالرقبي، الحاج حلقوم، مرجع سبق ذكره، ص : 5.

الشكل رقم (02-04): التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج (الأثر المنتظر من العمليات)



المصدر: تجاني بالرقبي، الحاج حلقوم، مرجع سبق ذكره، ص : 5.

هنالك حالات أخرى لإثبات الضريبة المؤجلة منها¹:

- الفروقات المؤقتة من أشهرها المؤونات الخاصة بالمخزونات أو الزبائن وطرق احتساب اهتلاكات التثبيات؛
- الخسائر المرحلة (الخسائر الجبائية إذا كان تحميلها إلى أرباح جبائية محتمل في المستقبل المنظور)، والقروض الضريبية (إذا كان تحميلها إلى ضرائب مستقبلية محتمل في المستقبل المنظور)؛
- الأشغال المتعلقة بإعداد كشوف مالية مدججة المتمثلة في الترتيبات والاقصاءات والمعالجة.

رابعاً: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائئا، هذا عند ادراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيذا معاكسا².

¹ تجاني بالرقبي، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

XXX	XXX	من _____ / الضرائب المؤجلة على الاصول إلى _____ / فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول اثبات الضريبة المؤجلة اصول	692	133
-----	-----	--	-----	-----

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند ادراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيда معاكسا¹.

XXX	XXX	من _____ / فرض ضرائب مؤجلة خصوم إلى _____ / الضرائب المؤجلة الخصوم اثبات الضريبة المؤجلة خصوم	134	693
-----	-----	---	-----	-----

الفرع الثاني: اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجباييا

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجباييا على فترات متباعدة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار².

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

² محمد امين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

المطلب الثالث: التقريب بين الفكرة المحاسبية والجبايية

دفع بالجزائر قصد تقليل الصعوبات التي يواجهها النظام الجبايي جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى القيام ببعض الجهود والحلول التي من شأنها تقريب الفكرة المحاسبية والفكرة الجبايية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبايي

بعد أن تبنت الولايات المتحدة الأمريكية المعايير المحاسبية الدولية أقرت مصلحة الضرائب أن هناك بعض نقاط الاختلاف أو التباعد بين النظام المحاسبي المالي وبين النظام الضريبي وأضافت بأنها سوف تجعل بعض المواد في القانون الضريبي مخالفة للنظام المحاسبي المالي، بهدف تحقيق أهداف اقتصادية وقامت بتحديد بعض النقاط التي يمكن القيام بتعديلها وبعضها الآخر يمكن السماح بها من الناحية الضريبية ومن ابرز هذه النقاط نذكر ما يأتي¹:

- إلغاء طريقة الوارد آخرا صادرأولا lifoحيث قام الرئيس اوباما في الموازنة الخاصة بالدولة لسنة 2009

بالغاء هذه الطريقة ولهذا قررت مصلحة الضرائب التخفيف من الخسائر الناتجة عن عدم الأخذ بها؛

- لا يسمح النظام الضريبي بحدوث تطابق أو توافق بالنسبة لاستخدام نموذج إعادة التقويم بالقيمة العادلة،

بحيث يجب الاعتراف بهذه الفروق الضريبية في قانون الضرائب الأمريكي؛

- ينص النظام الضريبي على رسملة كل من نفقات البحث والتطوير لتكلفة الأصل على عدد معين من السنوات بغض النظر عن السنة التي أنفقت فيها؛

- يجب أن يحدث النظام الضريبي توفقا وإتباع أساس الاستحقاق حيث ينص النظام المحاسبي المالي على الاعتراف بالمصاريف والإيرادات حتى وإن كانت لا تخص السنة المالية.

الفرع الثاني: الجهود المبذولة في الجزائر لدراسة بعض القوانين الضريبية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي

وفي هذا الإطار يمكن عرض الجهود المبذولة من قبل السلطات العمومية والهيئات التابعة لها (الوزارة المالية)، والمتمثلة في القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الاثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009 وقانون المالية المتعلق بسنة 2010 .

اولا: قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009:

يتضمن هذا القانون الصادر في جويلية 2009 العديد من المواد القانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة لتكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الاتي¹:

1. متابعة العقود طويلة الاجل:

حسب ما جاء في نص المادة الرابعة من القانون السالف فان تسجيل العقود طويلة الاجل والتي تمتد تنفيذها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بانجاز المواد والخدمات يتم وفقا لطريقة التسبيق، والتي تسمح بتسجيل الاعباء والنواتج تماشيا مع العمليات المتعلقة بالتسبيق وذلك بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

2. خصم الاهتلاكات والمؤونات:

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالاهتلاكات على انه يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كاعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتعلقة بها، كما يتم تسجيل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية.

وفيما يتعلق بالمؤونات فقد نصت المادة على انه يتم إعداد المؤونات لغرض مواجهة تكاليف او خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية و تبيانها في كشف الأرصدة، ويتعلق هذا النص بالاهتلاكات والهيئات المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تشير إلى إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك وإلغاء سقف الاهتلاك المحدد بـ 800.000 دج المطبق للسيارات السياحية²، لكن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأنه لحد الآن تشكيل المؤونات على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية قليل جدا، وهذا بسبب عدم تاطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية.

3. الإطار العام:

يتضمن نص المادة السادسة على انه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، ويشير نص هذه المادة إلى أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة للقاعدة الجبائية.

4. خصم المصاريف الإعدادية:

¹ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص: 107 - 109.

² تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجبائية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS- IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

يتضمن نص المادة الثامنة انه ينبغي خصم على أساس انتقالي المصاريف التعدادية المسجلة سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

5. إعادة تقييم الصول :

تنص المادة العاشرة على انه يضم فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه خمسة سنوات، ويقصد بذلك انه تحدد مدة خمس سنوات حتى يتم ضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، وهذا يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان SCF .

كما أشارت نفس المادة على انه يتم ضم فائض مخصصات الإهلاكات المتأني من عمليات إعادة التقييم على نتيجة السنة المتعلقة بها، ونجد أن هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي حيث أن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي.

ثانيا: قانون المالية المتعلق بسنة 2010:

يتضمن هذا القانون مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع النظام المحاسبي ومن بينها¹:

1. الاهتلاك المتعلق بالقرض التجاري ومؤونات المؤسسات المالية:

أحدثت المادة الثامنة من القانون السالف بعض التغيرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في اطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إذ أشارت هذه المادة إلى طريقة الاهتلاك المتعلقة بالقرض التجاري، على أنها تملك على أساس مدة عقد القرض التجاري، كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح بها في SCF، كما أشارت نفس المادة انه لا ينبغي جمع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى للمؤونات، كما تناول النص تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي فيما تعلق بتحديد سقف اهتلاك السيارات السياحية من 800.000 دج إلى 1000.000 دج.

2. معالجة الإعانات :

تنص المادة التاسعة بخصوص معالجة الإعانات على انه " تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها"، بحيث يشير النظام المحاسبي المالي إلى توجه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها

¹ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص : 110.

ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبايي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات¹.

3. العجز المالي:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون على انه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

4. خصم المصاريف الأولية:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون على انه "تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبايي السنوي الموافق"، بحيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء.

الفرع الثالث: الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبايي الجزائري - ايجابيات وسلبيات كل حل

هناك بعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة ولا تصلح لوضعيات أخرى، لان البحث عن الحل الأمثل يبقى دائما محل بحث وتطوير، وسيتم عرض سلبيات كل حل من الحلول المقترحة وايجابياته من خلال الجدول الاتي:

جدول رقم (02-02) : الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبايي الجزائري مع ايجابيات وسلبيات كل حل

الحلول المقترحة	الايجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي	يعتبر بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبايية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي	تزيد من إثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الجبايية التي تعتبر أصلا معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل للمؤسسات والتي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم .
المحافظة على القواعد الجبايية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من اجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبايي.	- ليست صالحة التطبيق في جميع الحالات لأنها تؤدي إلى غموض في الحسابات للمؤسسات لأنها تطرح الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح حسابات ذات بعد جبايي.

¹ محمد براق، تسعديت بوسبعين، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

- تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. - في بعض الحالات يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.		
تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبايية.	السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبايية.

المصدر: رضا جاوحدو، جلييلة إيمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 355، 356.

خلاصة :

لعل من أهم المميزات التي جاء بها تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من النموذج الانكلوسكسوني إضافة إلى إرضاء المستثمرين من المعلومات بالدرجة الأولى، هو الفصل بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبايية وتغليب الجانب الاقتصادي للمعاملات على الشكل القانوني لها، أحدث هذا اختلافا واضحا من حيث المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبايي، الذي يعد تحديا كبيرا أمام تكييف النظام الجبايي

والقواعد المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي التي لها علاقة باحتساب الضريبة والمتمثلة أهمها في الضرائب المؤجلة والاهتلاكات، المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة...الخ.

ومن اجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي قامت الجزائر ببذل العديد من الجهود المتضمنة في قانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية 2010، التي تعتبر خير دليل في الحرص على إزالة العقبات المتعلقة بتطبيق هذا النظام وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبايي، و التقليل من آثاره من خلال إيجاد جملة من الحلول للمساعدة على استيعاب وسرعة معالجة المعطيات الواقعية وتلافي أثرها.

الفصل الثالث

الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال
الإهتلاكات والضرائب المؤجلة دراسة
حالة مؤسسة اقتصادية بالوادي

تمهيد :

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي يعطي مصداقية وشفافية كبيرة للقوائم المالية، أدى إلى إحداث عدة انعكاسات وآثار على النظام الجبائي الجزائري كما رأينا سابقا والتي من أهمها الإهلاكات والضرائب المؤجلة، وتسليط الضوء على نقاط الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال هذين العنصرين، فحيث يختلف الإهلاك محاسبيا وجبائيا من خلال عدة نقاط والمتمثلة في مدته وطريقته وتاريخ بدايته، أما بالنسبة للضرائب المؤجلة من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فروقات زمنية بين الأحداث الاقتصادية والجبائية، وسنحاول في هذا الفصل توضيح مختلف الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة.

المبحث الأول : الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاكات

المبحث الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة

المبحث الأول : الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاكات

من أهم العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر هي الإهلاكات، حيث نجد الكثير من الاختلافات بين الإهلاك في الجانب المحاسبي والإهلاك في الجانب الجبائي والمتمثلة أهمها في مدته وتاريخ بدايته، والتي سيتم توضيحها في هذا المبحث من خلال إعداد جدول الإهلاك المحاسبي وجدول الإهلاك الجبائي، إضافة إلى التسجيل المحاسبي للأقساط السنوية للإهلاك وإظهار الفروقات الناتجة عن الاختلاف الإهلاك المحاسبي والجبائي .

المطلب الأول: تحديد اختلاف بداية تاريخ الإهلاك - محاسبيا/ جبائيا للسيارة السياحية

نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2010 على أن تحديد أسقف الإهلاكات للسيارات السياحية لا يتعدى 1.000.000 دج بعدما كانت 800.000 دج. وسيتم توضيح كيفية اختلاف الإهلاك محاسبيا وجبائيا للمؤسسة X الخاص باقتناء سيارة سياحية تقدر قيمتها المحاسبية (قيمة الاقتناء) بـ 1.000.000 دج هي نفسها السقف المحدد من طرف إدارة الضرائب، وسيتم توضيح ذلك الاختلاف من خلال بداية تاريخ تطبيق الإهلاك .

قامت المؤسسة X باقتناء سيارة سياحية بتاريخ 2010/07/04 وكانت قيمة الاقتناء 1.000.000 دج والتي تمتلك لمدة خمس سنوات وتخضع للإهلاك الثابت الخطي. **ملاحظة :** بدأت المؤسسة باستعمال السيارة السياحية في جانفي 2011.

ويمكن تلخيص هذه المعلومات في الجدول التالي :

جدول رقم (01-03) : بطاقة معلومات شاملة

البيان	اقتناء الثيبات (سيارة سياحية)				ملاحظة
	قيمة الاقتناء	معدل الإهلاك	المدة	قسط الإهلاك سنة 2011	اقتناء السيارة بتاريخ 2010/07/04
القيمة دج	1.000.000	20%	5 سنوات	200.000	

المصدر: من اعداد الطالبة.

معدل الإهلاك الثابت $n/1 =$ حيث n تمثل عدد السنوات

$$\text{معدل الإهلاك} = 5/1 = 20\%$$

قبل تحديد الاختلاف في الإهلاكات السيارة محاسبيا وجبائيا يجب أولاً إعداد كل من جدول الإهلاك المحاسبي والجبائي والتسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاكات.

الفرع الأول: جدول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي للسيارة السياحية

أولاً: جدول الإهلاك المحاسبي للسيارة السياحية

يوضح الجدول التالي الإهلاك المحاسبي للسيارة السياحية للمؤسسة X من خلال ما يلي:

جدول رقم (03 - 02) : الإهلاك المحاسبي للسيارة السياحية

السنة	القيمة المحاسبية الأصلية	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	1.000.000	20%	200.000	200.000	800.000
2012	1.000.000	20%	200.000	400.000	600.000
2013	1.000.000	20%	200.000	600.000	400.000
2014	1.000.000	20%	200.000	800.000	200.000
2015	1.000.000	20%	200.000	1.000.000	0

المصدر: من اعداد الطالبة.

تحليل الجدول:

تم اقتناء السيارة السياحية في تاريخ 2010/07/04 ولكن بداية استعمال تلك السيارة كان في جانفي 2011 ، فان الإهلاك في السنة الأولى سيكون في 2011 وذلك وفقاً للنظام المحاسبي المالي ابتداءً من تاريخ بداية استعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت، أي في اللحظة التي يكون فيها الأصل جاهزاً للاستعمال.

1. كيفية حساب قسط الإهلاك:

مثلاً قسط الإهلاك 2011 وتم حسابه كما يلي:

$$\text{قسط إهلاك سنة 2011} = 1.000.000 \times 20\% = 200.000 \text{ دج}$$

ونجد نفس قسط الإهلاك للسنوات الأخرى.

2. الإهلاك المتراكم:

$$\text{الإهلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط إهلاك السنة } n + \text{اقساط السنوات السابقة}$$

أو

$$\text{الإهلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط إهلاك السنة } n + \text{الإهلاك المتراكم للسنة } n-1$$

الاهتلاك المتراكم لسنة 2013 = 200.000 + 200.000 + 200.000 = 600.000 دج او

الاهتلاك المتراكم لسنة 2013 = 400.000 + 200.000 = 600.000 دج

3. القيمة المحاسبية الصافية:

ويتم حسابها بطريقتين :

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية الأصلية - الاهتلاك المتراكم

القيمة المحاسبية الصافية للسنة $n+1$ = القيمة المحاسبية الصافية للسنة n - قسط الاهتلاك للسنة n

ومن خلال الجدول تم حساب القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2012 كما يلي :

القيمة المحاسبية الصافية = 400.000 - 1.000.000 = 600.000 دج او

القيمة المحاسبية الصافية = 800.000 - 200.000 = 600.000 دج

ثانيا: التسجيل المحاسبي للاهلاك المحاسبي

يتم تسجيل أقساط الاهتلاك محاسبيا كل نهاية سنة يجعل الحساب 68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات مدين بقيمة قسط الاهتلاك للسنة والحساب 28 دائن بنفس القيمة .

- التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2011:

2011/12/31				
6815		من / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	200.000	
	2815	إلى / اهتلاك معدات نقل		200.000
		قسط الاهتلاك السنوي		

- التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2012:

2012/12/31				
6815		من / مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	200.000	
	2815	إلى / اهتلاك معدات نقل		200.000
		قسط الاهتلاك السنوي		

- التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك لسنة 2013:

2013/12/31				
6815		من / مخصصات الإهلاكات والمؤونات	200.000	
	2815	إلى / إهلاك معدات نقل		200.000
		قسط الإهلاك السنوي		

- التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك لسنة 2014:

2014/12/31				
6815		من / مخصصات الإهلاكات والمؤونات	200.000	
	2815	إلى / إهلاك معدات نقل		200.000
		قسط الإهلاك السنوي		

- التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك لسنة 2015:

2015/12/31				
6815		من / مخصصات الإهلاكات والمؤونات	200.000	
	2815	إلى / إهلاك معدات نقل		200.000
		قسط الإهلاك السنوي		

ثالثا: جدول الإهلاك الجباي للسيارة السياحية

بالنسبة للنظام الجباي الجزائري فان تاريخ بداية إهلاك الأصل يبدأ من تاريخ حيازته او اقتنائه وليس على أساس استعماله، لذلك فان الإهلاك الجباي للسنة الأولى سيكون سنة 2010 ويمكن توضيحه في ما يلي :

جدول رقم (03-03) : الإهلاك الجباي للسيارة السياحية

السنة	القيمة الجباية الاصلية	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة الجباية الصافية
2010	1.000.000	20%	100.000	100.000	900.000
2011	1.000.000	20%	200.000	300.000	700.000
2012	1.000.000	20%	200.000	500.000	500.000
2013	1.000.000	20%	200.000	700.000	300.000
2014	1.000.000	20%	200.000	900.000	100.000
2015	1.000.000	20%	100.000	1.000.000	0

المصدر: من اعداد الطالبة.

تحليل الجدول:

تم الحصول على نتائج الجدول من خلال :

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{القيمة الجباية الاصلية} \times \text{معدل إهلاك}$$

1. كيفية حساب قسط الاهتلاك 2010:

- قسط الاهتلاك 2010:

بما ان تم اقتناء واستعمال السيارة في تاريخ 2010/07/04 فان الاهتلاك في السنة الأولى سيكون عبارة عن 6 أشهر فقط وتم حسابه كما يلي:

$$\text{قسط اهتلاك سنة 2010} = 12/6 \times 20\% \times 1.000.000 = 100.000 \text{ دج}$$

- قسط اهتلاك السنوات 2011-2012-2013-2014:

ويتم احتساب قسط الاهتلاك للسنوات من 2011 إلى 2012 على اساس قسط سنة كاملة فمثلا قسط اهتلاك سنة 2011 = 20% x 1.000.000 = 200.000 دج.

- قسط اهتلاك السنوات 2015:

تبقى 6 اشهر من مدة اهتلاك السيارة السياحية والتي تكون في سنة 2015. قسط اهتلاك سنة 2010 = 20% x 1.000.000 = 100.000 دج .

2. الاهتلاك المتراكم:

$$\text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط اهتلاك السنة } n + \text{اقساط السنوات السابقة}$$

او

$$\text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط اهتلاك السنة } n + \text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n-1$$

$$\text{الاهتلاك المتراكم لسنة 2012} = 100.000 + 200.000 + 200.000 = 500.000 \text{ دج او}$$

$$\text{الاهتلاك المتراكم لسنة 2012} = 300.000 + 200.000 = 500.000 \text{ دج}$$

3. القيمة المحاسبية الصافية:

ويتم حسابها بطريقتين :

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{القيمة الجباية الاصلية} - \text{الاهتلاك المتراكم}$$

$$\text{القيمة الجباية الصافية للسنة } n+1 = \text{القيمة الجباية الصافية للسنة } n - \text{قسط الاهتلاك للسنة } n$$

ومن خلال الجدول تم حساب القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2011 كما يلي :

القيمة الجباية الصافية = 1.000.000 - 300.000 = 700.000 دج او

القيمة الجباية الصافية = 900.000 - 200.000 = 700.000 دج

الفرع الثاني: حساب الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الإهلاك محاسبي وجبايا للسيارة السياحية

يتم إثبات الاختلافات في الإهلاكات من خلال الفروقات المؤقتة بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجباي وذلك عن طريق التحليل لتلك الفروقات بأسلوبين، أولا التحليل حسب أسلوب الميزانية وذلك من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجباية الصافية للأصل، وثانيا التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج من خلال المقارنة بين مخصص الإهلاك المحاسبي ومخصص الإهلاك الجباي .

وسنقوم حساب تحليل الفروقات حسب المعطيات التي لدينا الخاصة بتاريخ إهلاك السيارة السياحية من خلال توضيح التحليل بكلا الأسلوبين، وشرح كل أسلوب والنتائج المتوصل إليها.

أولا: الفروقات الناتجة عن اختلاف الإهلاك محاسبي / جبايا بالنسبة للسيارة السياحية حسب أسلوب الميزانية

استنادا إلى نتائج جداول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجباي والميزانية سنقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف إهلاك السيارة السياحية محاسبي وجبايا، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03-04) : تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الإهلاك محاسبي / جبايا للسيارة السياحية حسب أسلوب

الميزانية

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية	1.000.000	800.000	600.000	400.000	200.000	0
القيمة الجباية الصافية	900.000	700.000	500.000	300.000	100.000	0
الفارق المؤقت	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	0
تغيرات الفارق	100.000	0	0	0	0	-100.000
التزام ضريبي مؤجل	25.000	0	0	0	0	-25.000

المصدر: من اعداد الطالبة.

تحليل الجدول

تم إعداد جدول تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف إهلاك السيارة السياحية محاسبي وجبايا حسب أسلوب الميزانية، من خلال اخذ القيمة المحاسبية الصافية من الميزانية المحاسبية الصافية بالاستعانة بجدول الإهلاك المحاسبي للسيارة السياحية، واخذ القيمة الجباية الصافية من الميزانية الجباية و جدول الإهلاك الجباي لهذا الأصل.

وكقراءة لهذا الجدول يتضح لنا أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة الجبائية الصافية، ما يستلزم عن ذلك حدوث فروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا من خلال القيمة الصافية، والذي نتج من جراء اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك المحاسبي والجبائي وقد تم حساب نتائج الجدول كما يلي:

1. الفارق المؤقت :

تم الحصول على الفروقات المؤقتة في هذه الحالة نتيجة حدوث اختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجبائية الصافية، وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

$$\text{الفارق المؤقت} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة الجبائية الصافية}$$

مثلا الفارق المؤقت لسنة 2010 = 1.000.000 - 900.000 = 100.000 دج
وتحتسب الفروقات المؤقتة للسنوات الأخرى بنفس الطريقة.

2. تغيرات الفارق :

ويحتسب التغير في الفروقات المؤقتة وفق القانون التالي :

$$\text{التغير في الفارق المؤقت} = \text{الفارق المؤقت للسنة } n - \text{الفارق المؤقت للسنة } n-1$$

مثلا التغير في الفارق المؤقت لسنة 2012 = الفارق المؤقت لسنة 2012 - الفارق المؤقت لسنة 2011
التغير في الفارق المؤقت لسنة 2012 = 100.000 - 100.000 = 0

3. الالتزام الضريبي المؤجل :

ان اهتلاك السيارة السياحية يختلف تاريخه محاسبيا وجبائيا، جعلت من القيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل سنة أكبر من القيمة الجبائية الصافية لذلك الأصل وتكون الفروقات تعبر عن التزام ضريبي مؤجل، بمعنى انه على المؤسسة ملزمة في المستقبل أمام إدارة الضرائب بدفع ذلك الالتزام أو ما يسمى بالضريبة المؤجلة، ويتم حساب الالتزام الضريبي المؤجل كما يلي:

$$\text{الالتزام الضريبي المؤجل} = \text{التغير في الفارق} \times 25\%$$

مع العلم ان 25 % تمثل نسبة الضريبة على ارباح الشركات .

مثلا الالتزام الضريبي المؤجل 2010 = الفارق المؤقت لسنة 2010 $\times 25\%$

$$= 25.000 \times 100.000 \% = 25.000 \text{ دج}$$

ثانيا: التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل - الضرائب المؤجلة خصوم

يتم تسجيل الالتزام الضريبي المؤجل او الضريبة المؤجلة - خصوم كل نهاية سنة بجعل الحساب بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيда معاكسا، ويكون ذلك الالتزام في نهاية مدة حياة الأصل مساويا للصفر.

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2010:

2010/12/31				
693		من ——— / فرض ضرائب مؤجلة خصوم	25.000	
	134	إلى ——— / الضرائب المؤجلة الخصوم		25.000
اثبات الالتزام الضريبي المؤجل				

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2015

نسجل نفس القيد وذلك بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم مدينا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم دائنا.

2011/12/31				
134		من ——— / الضرائب المؤجلة الخصوم	25.000	
	693	إلى ——— / فرض ضرائب مؤجلة خصوم		25.000
ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل				

ثانيا : الفروقات الناتجة عن اختلاف الاهتلاك محاسبيا / جبائيا بالنسبة للسيارة السياحية حسب أسلوب

جدول حسابات النتائج

استنادا إلى نتائج جداول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي وجدول حسابات النتائج للمؤسسة نقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبايا، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03-05) : تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الإهلاك محاسبا/جبايا للسيارة السياحية حسب أسلوب

جدول حسابات النتائج

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
قسط الإهلاك المحاسبي	0	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
قسط الإهلاك الجباي	100.000	200.000	200.000	200.000	200.000	100.000
الفارق المؤقت	100.000	0	0	0	0	-100.00
تغيرات الفارق	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	0
التزام ضريبي مؤجل	25.000	0	0	0	0	-25.000

المصدر: من إعداد الطالبة .

أولاً: تحليل الجدول

تم اعداد جدول تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهلاك السيارة السياحية محاسبا وجبايا حسب اسلوب جدول حسابات النتائج، من خلال اخذ كل من قسط الإهلاك المحاسبي والقسط الجباي من جدول حسابات النتائج استعانة بجدول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجباي للسيارة السياحية.

وكقراءة لهذا الجدول يتضح لنا أن القسط المحاسبي اقل من القسط الجباي، ما يستلزم عن ذلك حدوث فروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف اهلاك السيارة السياحية محاسبا وجبايا من خلال قسط الإهلاك، وقد تم حساب نتائج الجدول كما يلي:

1. الفارق المؤقت :

تم الحصول على الفروقات المؤقتة في هذه الحالة نتيجة حدوث اختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجباية الصافية، وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

$$\text{الفارق المؤقت} = \text{قسط الإهلاك الجباي} - \text{قسط الإهلاك المحاسبي}$$

$$\text{مثلا الفارق المؤقت لسنة 2010} = 100.000 - 0 = 100.000$$

وتحتسب الفروقات المؤقتة للسنوات الأخرى بنفس الطريقة.

2. تغيرات الفارق :

ويحتسب التغير في الفروقات المؤقتة وفق القانون التالي :

$$\text{التغير في الفارق المؤقت} = \text{الفارق المؤقت للسنة } n + \text{التغير في الفارق للسنة } n-1$$

مثلا التغير في الفارق المؤقت لسنة 2011 = الفارق المؤقت لسنة 2011 + الفارق المؤقت لسنة 2010

التغير في الفارق المؤقت لسنة 2011 = 0 + 100.000 = 100.000 دج

3. الالتزام الضريبي المؤجل :

إن اقتناء المؤسسة للسيارة السياحية جعلت من قسط الاهتلاك المحاسبي في نهاية كل سنة اكبر من قسط الاهتلاك الجبائي لذلك الأصل وتكون الفروقات تعبر عن التزام ضريبي مؤجل، بمعنى انه على المؤسسة ملزمة في المستقبل أما إدارة الضرائب بدفع ذلك الالتزام أو ما يسمى بالضريبة المؤجلة، ويتم حساب الالتزام الضريبي المؤجل كما يلي:

$$\text{الالتزام الضريبي المؤجل} = \text{التغير في الفارق} \times 25\%$$

مع العلم ان 25 % تمثل نسبة الضريبة على ارباح الشركات .

مثلا الالتزام الضريبي المؤجل 2015 = التغير في الفارق لسنة 2015 x 25%

$$= -100.000 \times 25\% = -25.000$$

ثانيا: التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل - الضرائب المؤجلة خصوم

يتم تسجيل الالتزام الضريبي المؤجل او الضريبة المؤجلة - خصوم كل نهاية سنة يجعل الحساب يجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة اما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيда معاكسا.

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2010:

2010/12/31				
693	من / فرض ضرائب مؤجلة خصوم	25.000	إلى / الضرائب المؤجلة	25.000
134	الخصوم			
	اثبات الالتزام الضريبي المؤجل			

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2015

134	693	2015/12/31	25.000	25.000
		من _____ / الضرائب المؤجلة الخصوم		
		إلى _____ / فرض ضرائب مؤجلة		
		خصوم		
		ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل		

ملاحظة :

في نهاية حياة السيارة السياحية يكون حساب 134 الالتزام مؤجل مرصدا
جدول رقم (03 - 06) : ترصيد حساب 134/ الالتزام الضريبي المؤجل

البيان	مدین	دائن
2010/12/31		25.000
2011/12/31		
2012/12/31		
2013/12/31		
2014/12/31		
2015/12/31	25.000	
الجمالي	25.000	25.000

المصدر : من إعداد الطالبة.

أما ما يخص الفارق المؤقت الناتج فيتم تسويته وتسجيله في الجدول رقم 9 (انظر إلى الملحق) الذي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المطلب الثاني: تحديد اختلاف مدة الاهتلاك - محاسبيا/ جبائيا للآلة

ينتج اختلاف مدة الاهتلاك محاسبيا وجبائيا لأصل معين وما ينتج عنها من فروقات زمنية مؤقتة، وذلك باستعمال الأسلوبين المتمثلين في أسلوب الميزانية وأسلوب جدول حسابات النتائج.

الفرع الأول: جدول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي للآلة

قامت المؤسسة X باقتناء آلة في بداية جانفي 2011 بقيمة 9.000 دج والتي قررت أن تهلكها لمدة 3 سنوات فقط، ولكن وفق قانون الضرائب فيجب اهتلاك الأصول الثابتة لفترة لا تقل عن 5 سنوات.

جدول رقم (03 - 07) : الإهلاك المحاسبي للآلة

الوحدة: 1000

السنة	القيمة المحاسبية الاصلية	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	9.000	%33	3.000	3.000	6.000
2012	9.000	%33	3.000	6.000	3.000
2013	9.000	%33	3.000	9.000	0

جدول رقم (03 - 08) : الإهلاك الجبائي للآلة

الوحدة: 1000

السنة	القيمة المحاسبية الاصلية	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	9.000	%20	1.800	1.800	7.200
2012	9.000	%20	1.800	3.600	5.400
2013	9.000	%20	1.800	5.400	3.600
2014	9.000	%20	1.800	7.200	1.800
2015	9.000	%20	1.800	9.000	0

المصدر : من اعداد الطالبة.

الفرع الثاني: الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الإهلاك محاسبيا / جبائيا للآلة

اولا: الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الإهلاك محاسبيا / جبائيا للآلة حسب اسلوب الميزانية

استنادا إلى نتائج جداول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجبائي والميزانية سنقوم بتحليل الفروقات الناتجة

عن اختلاف مدة إهلاك الآلة محاسبيا وجبائيا، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03-09) : تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الإهلاك محاسبيا / جبائيا للآلة حسب أسلوب الميزانية الوحدة : 1000

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية	6.000	3.000	0	0	0
القيمة الجبائية الصافية	7.200	5.400	3.600	1.800	0
الفارق المؤقت	1.200	2.400	3.600	1.800	0
تغيرات الفارق	1.200	1.200	1.200	-1.800	-1.800
اصل ضريبي مؤجل	300	300	300	-450	-450

المصدر : من اعداد الطالبة .

يتضح لنا من الجدول أن القيمة الجباية الصافية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية ما نتج عنها فروقات مؤقتة أدت إلى إحداث أصل ضريبي مؤجل.

ثانيا: الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الإهلاك محاسبي / جبايا للآلة حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

استنادا إلى نتائج جداول الإهلاك المحاسبي والإهلاك الجباي والميزانية سنقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة إهلاك الآلة، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03-10) : تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف مدة الإهلاك محاسبي / جبايا للآلة حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

الوحدة : 1000

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
قسط الإهلاك المحاسبي	3.000	3.000	3.000	0	0
قسط الإهلاك الجباي	1.800	1.800	1.800	1.800	1.800
الفارق المؤقت	1.200	1.200	1.200	-1.800	-1800
تغيرات الفارق	1.200	2.400	3.600	1.800	0
أصل ضريبي مؤجل	300	300	300	-450	-450

المصدر: من إعداد الطالبة .

يتضح لنا من الجدول أن قسط الإهلاك المحاسبي أكبر من قسط الإهلاك الجباي ما نتج عنها فروقات مؤقتة أدت إلى إحداث أصل ضريبي مؤجل.

ثالثا: التسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل

في نهاية سنة 2011، 2012، 2013 نسجل القيد نفسه وذلك يجعل / 133 الضرائب المؤجلة لدينا و / 692 فرض الضريبة المؤجلة على الأصول، وعكس القيد بالنسبة للسنوات 2014، 2015.

- في نهاية سنة 2011، 2012، 2013 نسجل هذا القيد

133	692	من / الضرائب المؤجلة على الأصول إلى / فرض ضرائب مؤجلة عن الأصول	300	2011/12/31
300		اثبات اصل ضريبي مؤجل		

- في نهاية سنة 2014، 2015 نسجل هـ 2015/12/31

450	450	من — / فرض ضرائب مؤجلة عن الأصول إلى — / الضرائب المؤجلة على الأصول ترصيد أصل ضريبي مؤجل	133	692
-----	-----	---	-----	-----

ملاحظة :

في نهاية حياة الآلة يكون حساب 133 الأصل الضريبي المؤجل
جدول رقم (03 - 11) : ترصيد حساب 133/ الأصل الضريبي المؤجل

البيان	مدين	دائن
2011/12/31	300	
2012/12/31	300	
2013/12/31	300	
2014/12/31		450
2015/12/31		450
المجموع	900	900

المصدر: من اعداد الطالبة.

المبحث الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ اخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ اخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية. وهناك عدة حالات لإثبات الضرائب المؤجلة ولقد تطرقنا في المبحث السابق عن اختلاف الاهتلاك محاسبيا وجبائيا ما أدى إلى إحداث ضرائب مؤجلة إما أن تكون خصوم أو أصول، وسنحاول في هذا المبحث عرض حالات أخرى لإثبات الضرائب المؤجلة .

المطلب الأول : إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف ومصاريف التنمية

سيتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات في الاعتراف والتحقق الفعلي لمؤونة التكاليف إضافة إلى مصاريف التنمية.

الفرع الأول : إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف

تظهر الضريبة المؤجلة من خلال اختلاف اعتراف المؤسسة وإدارة الضرائب بمؤونات التكاليف، حيث أن المؤسسة تقوم بتكوين مؤونة تكاليف ويعترف بها، أما إدارة الضرائب فلا تحتسب مؤونة التكاليف إلا إذا تحققت المؤونة فعلا، وسيتم توضيح الفرق من المثال التالي :

قامت المؤسسة X في نهاية سنة 2011 بتكوين مؤونة التكاليف بمبلغ 5000 والتي سوف تتحقق في سنة 2012 فقط، مع افتراض ثبات رقم الاعمال 20.000 ومعدل الضريبة 25%

اولا: اثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمؤونات التكاليف حسب اسلوب الميزانية

يتم اثبات الضريبة المؤجلة لمتعلقة بمؤونات التكاليف حسب اسلوب الميزانية انطلاقا من تحقق تلك المؤونة، فنجد أن المؤسسة تكون مؤونة تكاليف وتقوم بتسجيلها حتى ولو لم تتحقق، اما ادارة الضرائب فالعكس.

ويتم اثباتها حسب هذا الأسلوب من الفروقات المؤقتة الناتجة عن القيمة المحاسبية للالتزام والقيمة الجبائية له.

جدول رقم (03 - 12) : تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا /جبائيا حسب أسلوب الميزانية

الوحدة : 1000

السنوات	2012	2013
القيمة المحاسبية الصافية للالتزام	5.000	0
القيمة الجبائية للالتزام	0	5.000
الفارق المؤقت	5.000	-5.000
اصل ضريبي مؤجل	1.250	-1.250

المصدر: من إعداد الطالبة .

الأصل الضريبي المؤجل = الفارق المؤقت X 25%

يتضح لنا من الجدول أن المؤسسة سجلت مؤونة التكاليف في نهاية 2012، أما إدارة الضرائب قامت بتسجيلها إلا بعد تحققها فعلا في السنة الموالية، ما نتج عن ذلك أصل ضريبي مؤجل.

ثانيا: إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمؤونات التكاليف حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

يتم إثبات الضريبة المؤجلة لمتعلقة بمؤونات التكاليف حسب أسلوب جدول حسابات النتائج انطلاقا من حساب الربح المحاسبي والربح الجبائي بعد طرح المؤونة من رقم الأعمال.

جدول رقم (03-13) : بتحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا /جبائيا حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

الوحدة : 1000

السنوات	2012	2013
رقم الاعمال	20.000	20.000
المؤونة المكونة	5.000	0
الربح الجبائي	20.000	15.000
الربح المحاسبي	15.000	20.000
مبلغ الضريبة المستحقة= الربح الجبائي x 25%	5000	3750
الفارق المؤقت= الربح الجبائي - الربح المحاسبي	5.000	-5.000
اصل ضريبي مؤجل= الفارق المؤقت x 25%	1.250	-1.250

المصدر: من إعداد الطالبة .

وتسجل المؤسسة في نهاية كل سنة مبلغ الضريبة المستحقة والأصل الضريبي المؤجل حسب كل أسلوب كما يلي :

- في نهاية سنة 2012 : تسدد المؤسسة الضريبة على أرباح الشركات وذلك يجعل حساب الدولة - الضرائب على النتائج دائما وحساب 695 أرباح الأنشطة العادية مدينا، إضافة إلى ذلك تقوم المؤسسة بإثبات الأصل الضريبي المؤجل الناتج عن حالة مؤونات التكاليف.

2012/12/31				
695	من /	الارباح على الأنشطة العادية	5000	
444	إلى /	الدولة - الضرائب على النتائج	5000	
تسديد الضريبة على ارباح الشركات				

2012/12/31

133	692	من — / الضرائب المؤجلة على الاصول إلى — / فرض ضرائب مؤجلة عن الاصول إثبات أصل ضريبي مؤجل	1.250	1.250
-----	-----	---	-------	-------

في نهاية سنة 2013 : نقوم بتسديد الضريبة على ارباح الشركات وترصيد الأصل الضريبي المؤجل

695	444	من — / الارباح على الانشطة العادية إلى — / الدولة - الضرائب على النتائج تسديد الضريبة على ارباح الشركات	3.750	3.750
-----	-----	--	-------	-------

2013/12/31

692	133	من — / فرض الضرائب المؤجلة على الاصول الى — / الضرائب مؤجلة عن الاصول ترصيد اصل ضريبي مؤجل	1.250	1.250
-----	-----	---	-------	-------

الفرع الثاني : إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مصاريف التنمية

تظهر الضريبة المؤجلة من خلال اختلاف اعتراف المؤسسة وإدارة الضرائب بمصاريف التنمية القابلة للتثبيت، حيث أن المؤسسة تعتبرها كأصل معنوي، أما إدارة الضرائب فتعتبرها كمصاريف استغلال عادية. وسيتم توضيح الفرق من المثال التالي :

قامت المؤسسة X في نهاية سنة 2012 بتسديد مصاريف التنمية والتطوير بقيمة 9.000 دج على ان يتم اهلاكها على مدار 3 سنوات.
ملاحظة: مديرية الضرائب اعتبرتها كمصاريف استغلال عادية وحملتها كليا لدورة 2012 .

أولاً: إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب الميزانية

يتم إثبات الضريبة المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب الميزانية انطلاقاً من اعتراف المؤسسة بمصاريف التطوير وإدخالها في تكلفة الأصل المعنوي ويكون قابل للإهلاك، أما إدارة الضرائب فتعدها أعباء تحمل كلياً في نهاية الدورة.

ويتم إثباتها حسب هذا الأسلوب من الفروقات المؤقتة الناتجة عن القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعنوي والقيمة الجباية له.

جدول رقم (03 - 14) : الإهلاك المحاسبي للأصل المعنوي الوحدة : 1000

السنة	القيمة المحاسبية الأصلية	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	9.000	%33	3.000	3.000	6.000
2014	9.000	%33	3.000	6.000	3.000
2015	9.000	%33	3.000	9.000	0

المصدر: من إعداد الطالبة .

جدول رقم (03 - 15) : تحليل الفروقات الناتجة عن مصارف التنمية محاسبياً/جبايياً حسب أسلوب الميزانية الوحدة : 1000

السنوات	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية — /	9.000	6.000	3.000	0
203				
القيمة الجباية	0	0	0	0
الفارق المؤقت	9.000	6.000	3.000	0
تغيرات الفارق	9.000	-3.000	-3.000	-3.000
التزام ضريبي مؤجل	2250	-750	-750	-750

المصدر: من إعداد الطالبة

يتضح لنا من الجدول أن القيمة الجباية الصافية مساوية للصفر وذلك راجع لاعتبار إدارة الضرائب المصاريف على أنها مصاريف استغلال عادية، ولكون أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة الجباية الصافية نتج عن ذلك حدوث التزام ضريبي مؤجل يرصد في نهاية مدة حياة التثبيت المعنوي.

ثانياً: إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

يتم اثبات الضريبة المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج انطلاقاً من حساب مخصص الإهلاك المحاسبي والمصرف.

جدول رقم (03-16) : بتحليل الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية محاسبياً/جبائياً حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

الوحدة : 1000

السنوات	2012	2013	2014	2015
مخصص الإهلاك المحاسبي	0	3.000	3.000	3.000
المصرف خسارة	9.000	0	0	0
الفارق المؤقت	9.000	-3.000	- 3.000	- 3.000
التغير في الفارق المؤقت	9.000	6.000	3.000	0
الالتزام ضريبي مؤجل	2.250	-750	-750	-750

المصدر: من إعداد الطالبة .

وتسجل المؤسسة في نهاية كل سنة الالتزام الضريبي كما يلي:

- في نهاية سنة 2012:

2012/12 / 31

693	134	من / فرض ضرائب مؤجلة خصوم إلى / الضرائب المؤجلة الخصوم اثبات الالتزام الضريبي المؤجل	2.250	2.250
-----	-----	---	-------	-------

- في نهاية سنة 2013، 2014، 2015:

نسجل نفس القيد في السنوات الثلاثة وذلك وفق القيد التالي:

2013/12 / 31

134	693	من / الضرائب المؤجلة الخصوم إلى / فرض ضرائب مؤجلة خصوم ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل	750	750
-----	-----	---	-----	-----

ملاحظة:

يمكن للمؤسسة ان تجري مقاصة للضرائب المؤجلة في الحالات التي تم اثباتها سابقا، الا اذا كانت الحسابات تابعة لنفس الادارة الجبائية وهناك حق نافذ من الناحية القانونية باجراء تلك المقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشأها.

جدول رقم (03-17) : اجراء مقاصة الضرائب المؤجلة

السنوات	2012	2013	2014	2015
اصل ضريبي مؤجل	1.250	-1.250	0	0
التزام ضريبي مؤجل	2.250	-750	-750	-750
المحصلة التزام ضريبي مؤجل	1.000	500	-750	-750

المصدر: من إعداد الطالبة .

تسجيل القيود:

- في حالة وجود إمكانية إجراء المقاصة :

نسجل القيود التالية لإثبات الالتزام الضريبي المؤجل .

- نهاية سنة 2012

2012/12 / 31				
693	134	من حـ / فرض ضرائب مؤجلة خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة الخصوم	1.000	1.000
إثبات الالتزام الضريبي المؤجل				

- نهاية سنة 2013

2013/12 / 31				
693	134	من حـ / فرض ضرائب مؤجلة خصوم إلى حـ / الضرائب المؤجلة الخصوم	500	500

		إثبات الالتزام الضريبي المؤجل		
--	--	-------------------------------	--	--

- نهاية سنة 2014

2014/12 / 31				
134	693	من _____ / الضرائب المؤجلة الخصوم إلى _____ / فرض ضرائب مؤجلة خصوم ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل	750	750

- نهاية سنة 2015

2015/12 / 31				
134	693	من _____ / الضرائب المؤجلة الخصوم إلى _____ / فرض ضرائب مؤجلة خصوم ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل	750	750

في نهاية الفترة يكون حساب 134 الالتزام الضريبي المؤجل مرصدا

جدول (03 - 18) : ترصيد حساب 134 / الالتزام الضريبي المؤجل

البيان	مدین	دائن
2012/12/31		1.000
2013/12/31		500
2014/12/31	750	
2015/12/31	750	
الجمالي	1.500	1.500

- في حالة عدم وجود إمكانية إجراء المقاصة :

إذا كانت المقاصة غير ممكنة فإن الالتزام الضريبي المؤجل والأصل الضريبي المؤجل يسجل في الحسابات المناسبة كل على حدى كما رأينا سابقا.

المطلب الثاني : إثبات الضرائب المؤجلة من خلال الخسائر القابلة للترحيل

سيتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات تتعلق بالخسائر القابلة للترحيل للسنوات السابقة، وسيتم توضيح ذلك كما يلي:

تتمثل نتائج المؤسسة X لستة السنوات الأخيرة على التوالي فيما يلي :

سنة 2008 النتيجة المحاسبية خسارة مقدرة بـ 8.000 دج، وكانت النتيجة المحاسبية ربح للسنوات 2009، 2010، 2011، 2012، 2013 على التوالي 4.000، 2.500، 1.000، 5.000، 3.000، سيتم إثبات التسويات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة

أولاً: حساب الضرائب على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة

يتم حساب الضرائب على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة المتعلقة بالخسائر المرحلة كما يلي:

جدول رقم (03 - 19) : حساب الضرائب على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة المتعلقة بالخسائر القابلة للترحيل الوحدة: 1000

البيان	2008	2009	2010	2011	2012	2013
النتيجة المحاسبية	-8.000	4.000	2.500	1.000	5.000	3.000
الخسائر المرحلة		8.000	4.000	1.500	500	0
النتيجة الجبائية	-8.000	-4.000	-1.500	-500	4.500	3.000
ضريبة على أرباح	0	0	0	0	1.125	750
أصل ضريبي مؤجل	2.000	-1.000	-625	-250	-125	0

المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانياً: تحليل الجدول والتسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل

تنتج خسائر المرحلة من خلال تحقيق المؤسسة في السنة 2008 خسارة بقيمة 8.000 دج وكانت النتيجة المحاسبية ربح بـ 4.000 ما ينتج عن ذلك نتيجة جبائية من خلال الفرق بين قيمة النتيجة المحاسبية مع الخسائر المرحلة، ما ينتج عن هذه الخسائر المرحلة أصل ضريبي مؤجل

2008/12 / 31				
133	من ——— / الضرائب المؤجلة الأصول	2.000	إلى ——— / فرض ضرائب	2.000
692	مؤجلة أصول			
	إثبات الأصل الضريبي المؤجل			

2009/12 / 31

692	من ——— / فرض ضرائب مؤجلة أصول	1.000		
-----	-------------------------------	-------	--	--

الفصل الثالث: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة - مؤسسة اقتصادية بالوادي

1.000		إلى _____ / الضرائب المؤجلة الاصول ترصيد الاصل الضريبي المؤجل	133	
-------	--	---	-----	--

625	625	2010/12 / 31 من _____ / فر إلى _____ / الضرائب المؤجلة الاصول ترصيد الاصل الضريبي المؤجل	133	692
-----	-----	--	-----	-----

250	250	2011/12 / 31 من _____ / فرض ضرائب مؤجلة اصول إلى _____ / الضرائب المؤجلة الاصول ترصيد الاصل الضريبي المؤجل	133	692
125	125	من _____ / فرض ضرائب مؤجلة اصول إلى _____ / الضرائب المؤجلة الاصول ترصيد الاصل الضريبي المؤجل	133	692

خلاصة:

تختلف القواعد المحاسبية عن القواعد والقوانين الجبائية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في العديد من النقاط التي من أهمها الإهلاكات والضرائب المؤجلة، فالنتائج التي تحققها المعاملات والقواعد المحاسبية تكشف عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة من خلال تحديد النتيجة المحاسبية، على خلاف النتيجة الجبائية التي يتم تحديدها بنظرة مختلفة في كثير من الأوقات عن نظرة النظام المحاسبي المالي.

يرجع كل ذلك إلى وجود فروقات مؤقتة في قياس كل من الأفعال المحاسبية وآثارها الجبائية خاصة تلك المتعلقة بالاهتلاكات مثل مدته وتاريخ بدايته، إضافة إلى حالات إثبات الضريبة المؤجلة المتمثلة في مؤونات التكاليف ومصاريف التنمية والخسائر المرحلة، والتي تؤدي إلى حدوث التزام أو أصل ضريبي مؤجل، إلا أن في الحالات العملية فإن هذه المعالجة للفروقات لا تكون بالأمر السهل بل تتطلب تحضير إطار عمل ملائم .

الخاتمة

من خلال ما تطرقنا اليه في الموضوع الدراسة سنحاول الاجابة على المتمثلة في : ما مدى ملائمة النظام

الحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري ؟

لعل تبني الجزائر للنظام الحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق، ما أدى هذا نوعا ما إلى إحداث اختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاسبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية والتي من أهمها الإهلاكات والضرائب المؤجلة، وتأثر العلاقة بينهما بحكم التغيرات الحاصلة في المفاهيم والمبادئ المحاسبية نتيجة تطبيق النظام الحاسبي المالي، بحيث تمس هذه التغيرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات.

وفي هذا الإطار بذلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة خاصة ما تعلق بتوضيح الرؤية للانتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد، المتمثلة في مجموعة النصوص القانونية الخاصة بقانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية 2010، التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة العوائق والعقبات المتعلقة بتطبيق النظام الحاسبي المالي وضرورة تكييفه وملائمته مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري.

ولتوضيح ذلك جاء موضوع الدراسة ليسلط الضوء على محتوى كل من النظام الحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وكذا عرض لأهم نقاط التباعد الموجودة بينهما سعيا للوصول إلى تكييف متطلبات تطبيق القوانين الجزائرية مع النظام الحاسبي المالي، إضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي من شأنها التقليل من هذا التباعد والرفع من حظوظ نجاح تطبيق النظام الحاسبي المالي.

اختبار فرضيات الدراسة:

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

- يسمح النظام الحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المالية والمحاسبية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المالية والمحاسبية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات ذات نوعية وأكثر شفافية، كما أن النظام الجبائي الجزائري يتمثل في مجموعة القوانين والقواعد التشريعية، التي تعمل على تحصيل الضريبة والذي يتحدد من خلال ثلاث عناصر مجتمعة ومتمثلة في الجانب الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة.

- تتمثل أهم نقاط الاختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والتي من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان، والمتمثلة أهمها في الإهلاكات والضرائب المؤجلة، المؤونات والتقييم بالقيمة العادلة، القرض الايجاري والتغير في السياسات المحاسبية... الخ، التي تجعل من مهمة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة.

- تمثل الإهلاكات من أهم النقاط التي تؤدي إلى وجود اختلافات محاسبية وجبائية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال مدة الاهتلاك وطريقته وبداية تطبيقه، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة التي يتم إثباتها من خلال عدة الحالات ما ينتج عنها فروقات مؤقتة.

النتائج:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- هنالك العديد من نقاط التعارض أو الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، لذلك يجب العمل على إزالتها لتفادي المشكلات المترتبة عنها.
- من خلال الجهود المبذولة وجملة الحلول المقترحة والتي من الممكن أن تقلل من اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يلاحظ أن الدولة تعمل على تكييف وملائمة قواعد وقوانين النظام الجبائي الجزائري وفقا للمفاهيم الجديدة، من اجل تحقيق النتائج المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- يتم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال الإهلاكات والضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية وآثارها الجبائية المستقبلية.

التوصيات:

بعد التطرق لنتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من التوصيات في ما يلي:

- بذل جهد أكثر لتعديل مختلف القوانين الضريبية بالقياس المحاسبي.
- الاستفادة من تجارب الدول في تطبيق النظام المحاسبي المالي من اجل تقليل آثاره الجبائية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، وضرورة توفير المتطلبات الضرورية لتكييف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي في الجزائر مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- سعي إدارة الضرائب للقيام باستراتيجيات طويلة المدى من اجل ترسيخ وفهم أكثر للثقافة المحاسبية الجديدة.

آفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، تبين انه يمكن فتح المجال لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة

بـ:

- تكييف القوانين الأخرى أهمها القانون التجاري مع النظام المحاسبي المالي.
- تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري.
- واقع التحقيق الجبائي في ظل تبني النظام المحاسبي المالي.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قائمة المصادر والمراجع

اولا - المراجع باللغة العربية:

1- الكتب :

- 1- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام اخاصي الجديد، متبعة للطباعة، براقى، الجزائر، 2010.
- 2- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، ج1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2010.
- 3- خالد جمال الجعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
- 4- رضا جلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2005.
- 5- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواد، 2008، الجزائر.
- 6- طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية، ج3، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 7- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام الخاصي المالي، دار جيطلي للنشر، برج بوعريش، الجزائر، 2009.
- 8- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام الخاصي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريش، الجزائر، 2011، ط1.
- 9- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام الخاصي المالي، مكتبة الوفاء القانونية، الجزائر، 2014، ط1.
- 10- لجنة منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، النظام الخاصي المالي الجديد، متبعة للطباعة، براقى، الجزائر، 2010.
- 11- لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2014.
- 12- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية - سر الحسابات و تطبيقاتها، متبعة للطباعة، براقى، الجزائر، 2010.
- 13- مفيد عبد اللاوي، النظام الخاصي المالي الجديد SCF، مزار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008.
- 14- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003.
- 15- هوم جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام الخاصي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2011.
- 2- الرسائل والأطروحات الجامعية :
- 16- إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد الخاصي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.
- 17- أم الخير دناش، متطلبات نجاح تطبيق النظام الخاصي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة متقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2009.
- 18- أمينة بوفرح، أثر المعالجة للإلتزام الإيجاري وفق النظام الخاصي المالي الجزائري على المؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.
- 19- بن بلقاسم، النظام الخاصي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، دراسات غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010/2009.
- 20- بوعلام صالح، أعمال الإصلاح الخاصي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام الخاصي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.
- 21- تسعديت بوسعين، أثر تطبيق النظام الخاصي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009.
- 22- راضية بن يزة، أثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، دراسات غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010.

- 23-رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.
- 24-سعيدة عيساوي، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.
- 25-سليم بن رحمون، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2012.
- 26-علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.
- 27-عمر الفاروق زرقون، انعكاس الإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجباية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والتسيير، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2010.
- 28-عمر ذكار، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري 12، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2010.
- 29-محمد الحبيب مرحوم، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة ومالية، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2012/2011.
- 3- الدوريات والمجلات :
- 30-أحمد زغدار، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدول (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، عدد 07، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010/2009.
- 31-بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 14، 2013، السودان.
- 32-رضا جاوحدو، جلييلة إيمان هدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد 32، ج2، 2014.
- 33-عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS)، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، 2009، الشلف.
- 34-عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر - صعوبات الاقتراع وآفاق التحصيل، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، قسنطينة، 2013.
- 35-عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، ديسمبر 2014، الجزائر.
- 36-كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 05، الشلف، 2008.
- 37-محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، ديسمبر 2009، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 38-محمد سليم وهبه، البيانات المالية و معايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، الفصل الثالث، 2005، لبنان.
- 39-مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات حسب النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، عدد 05، جامعة الوادي، 2012.

- 40- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 02، ورقلة، 2003.
- 41- ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، 2012.
- 4- التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات :
- 42- جريدة الرسمية وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2009 - 2010، الجزائر، المادة 1.
- 43- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، الجزائر، المادة 140.
- 44- وزارة المالية، الأمر رقم 08 - 02 مؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية، عدد 42، 2008، الجزائر.
- 45- وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام الخاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 74، 2007/11/25، الجزائر، المادة 3.
- 46- وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية، عدد 27، 2008، الجزائر، المواد 20-28.
- 47- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المتضمن النظام الخاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 19، 2009، الجزائر، المادة 2.
- 48- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن النظام الخاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، المادة 2.
- 5- المؤتمرات والملتقيات والندوات :
- 49- إبتسام ساعد، مدى ملائمة النظام الخاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام الخاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.
- 50- بورنان إبراهيم، مخلوف الطاهر، النظام الخاسبي المالي بين المبادئ الخاسبية ومعايير الخاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام الخاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير الخاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2009.
- 51- تجاني البرقي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2012.
- 52- تسعديت بوسبعين، علاقة الخاسبية بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IAS-IFRS وتطبيق النظام الخاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام الخاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013.
- 53- رضا جاوحدو، جلييلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام الخاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام الخاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.
- 54- سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، محاسبة شركات التامين من منظور معايير الخاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي السابع حول : الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي بالشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012.
- 55- عاشور كتوش، النظام الخاسبي المالي الجزائري : إطاره العام آثاره وإنعكاسات تطبيقه، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام الخاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

- 56- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلدة، ماي 2002 .
- 57- عتيقة بن طاطة، النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر، ورقة بحثية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008-2009.
- 58- علي عزوز، محمد متناوي، متطلبات تكيف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.
- 59- كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، ورقة بحثية، جامعة البلدة، 2002.
- 60- محمد العيد التجاني، رضوان عادل، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بالجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.
- 61- محمد أمين بربري، عبد القادر بكجيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.
- 62- محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- 63- محمد عجيلة وآخرون، أبعاد النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.
- 64- محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، شفافية النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الاقتصادية- مفاهيم و تصورات، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2009، ص:3.
- 65- مداني بن بلغيث، استعراض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، دروس في المحاسبة المالية، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أكتوبر .
- 66- مداني بن بلغيث، أعمال نهاية الدورة، دروس في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010.
- 67- مراد آيت محمد، سفيان أبجري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 2009.
- 68- بيمينه ختروسي، تكيف الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07-08 ديسمبر.
- 6- المواقع الالكترونية :

69- www.mfdg.gov.dz.

7- Rapports, Lois, Décrets et Arrêtés:

70- Instructions n° 02 du 29/10/2009, Ministère des finances, portant 1ère application du SCF.