قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	أ– ث
الفصل الأول: مدخل للنظام الضريبي	**01**
تمهيد الفصل	**02**
المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي	**03**
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي	**03**
المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي	**04**
المطلب الثالث: أهداف وخصائص النظام الضريبي	**05**
المبحث الثاني: ترقية فعالية النظام الضريبي الجزائري	**10**
المطلب الأول: مقومات فعالية النظام الضريبي	**10**
المطلب الثاني: محددات تصميم النظام الضريبي الفعال	**19**
المطلب الثالث: ترقية فعالية النظام الضريبي الفعال	**21**
المبحث الثالث: أهم أنواع الضرائب المطبقة في الجزائر	**23**
المطلب الأول: الضرائب المباشرة	**23**
المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة	**29**
المطلب الثالث: أساليب ربط الضريبة	**33**
خاتمة الفصل	**37**
الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول النظام المحاسبي المالي	**38**
تمهيد الفصل	**39**
المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	**40**
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	**40**
المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي	**43**
المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي	**45**
المبحث الثاني: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه وأهم مبادئه	**47**
المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام لمحاسبي المالي	**47**
المطلب الثاني: فروض ومبادئ النظام المحاسبي المالي	**48**
المطلب الثالث: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي	**53**
المبحث الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية	**54**

المطلب الأول: مكونات النظام المحاسبي المالي	**54**
المطلب الثاني: القوائم المالية	**58**
المطلب الثالث: متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر	**61**
خاتمة الفصل	**64**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مسايرة النظام الجبائي للتغيرات في للنظام المحاسبي(تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF)	**65**
تمهيد الفصل	**65**
المبحث الأول: العلاقة بين المحاسبة والجباية	**67**
المطلب الأول: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	**67**
المطلب الثاني: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي	**70**
المطلب الثالث: تكييف القواعد الجبائية الحالية مع النظام المحاسبي المالي	**78**
المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)	**81**
المطلب الأول: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	**81**
المطلب الثاني: نطاق تطبيق المعيار الدولي رقم 12	**85**
المطلب الثالث: متطلبات تطبيق المعيار الرئيسة	**85**
المبحث الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة	**94**
المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة	**94**
المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة	**95**
المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان	**100**
خاتمة الفصل	**110**
الخاتمة العامة	**112**
قائمة المراجع	
الملاحق	

عرفت نظرية المحاسبة تطورا مذهلا بفعل الفكر الناقد الهادف إلى تحسين المستمر للبحث عن الفعالية القصوى الممكنة من تلبية ومعالجة جميع الانشغالات المعبر عنها من قبل الأطراف ذات الصلة، بصرف النظر عن استخدامات مخرجات الأنظمة سواء المرتبطة منها بالممارسة الجبائية -المنهج الفرانكفوني–أو التي ترتبط بالسوق المالي – المنهج الأنجلوسكسوني- في ظل ذلك انبثق عن كلا المنهجين مجموعة معتبرة من الاجتهادات الداعمة إلى إعطاء الصورة الصادقة لمختلف عناصر المركز المالي للمؤسسة.

عمدت مجموعة من الهيئات الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية للدول والحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية ما بين المعايير الوطنية والدولية فضلا عن تطوير وتفعيل الأطر المرجعية للمحاسبة بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال ومن ثمة استصدار معايير ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي.

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

تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن المفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS/IFRS) من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية فمثل هذه القواعد تعمل على رفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة، لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة(تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة. في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة.

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

وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية:

مامدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي ؟

ويترتب عن الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية تتمثل في:

- ما هي علاقة المحاسبة بالجباية في الجزائر؟

- ما هي آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية الجزائرية؟

- ما حجم الجهود المبذولة لتكييف بعض قوانين النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

فرضيات الدراسة: يعتمد البحث على جملة من الفرضيات منها:

- ❖ علاقة المحاسبة بالجباية علاقة نشأت منذ الأزل متعارف عليها في أغلب دول العالم.
- ❖ قامت الجزائر في السنوات الأخيرة بإصلاحات محاسبية نتج عنها إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه وفلسفته من المعايير المحاسبية الدولية، وهي مغايرة لماعليه في المخطط المحاسبي الوطني.
- ❖ أي تعديل في النتيجة المحاسبية سوف يؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية.
- ❖ ضرورة القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية الجديدة المبنية على المعايير المحاسبية الدولية بهدف الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دون المساس بحجم الوعاء الخاضع للضريبة.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع للاعتبارات التالية:

-رغبة الطالبات للتطرق لهذا البحث، لما له أهمية خاصة أنه يتناول عنصرين هامين هما الجباية والمحاسبة؛

- هذا الموضوع في مجال التخصص الطالبات؛

- إضافة مساهمة علمية للمكتبة؛

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة الإلمام بالصعوبات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- إيجاد حلول لهذه الصعوبات.

صعوبات الموضوع:

- طبيعة الدراسة حيث أنها نقدية وتحليل علاقة كل نظام بالآخر لاستنتاج نقاط التلاقي والاختلاف،
- قلة المراجع التي لها علاقة مباشرة بالموضوع؛
- التغيرات المستمرة في النظام الضريبي الجزائري؛
- ضيق العامل الزمني ؛
- صعوبة الحصول على المراجع الجبائية المحينة.

المنهج والادوات المستخدمة في الدراسة:

تتطلب طبيعة الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الأجزاء المرتبطة بمدخل للنظام الضريبي الجزائري ومفاهيم أساسية حول النظام المحاسبي المالي، كما استعملنا استمارات الاستقصاء ببعض الأدوات الإحصائية، وبتطبيق البرنامج الإحصائي SPSS21و MC EXCEL في الدراسة الميدانية.

تحديد إطار الدراسة:

تعد الإطارات المحاسبية و الجبائية الجهات المخولة لتطبيق النظام المحاسبي المالي والجبائي والتعامل بهما، لهذا تم اختيار أفراد عينة الدراسة والمتكونة من إطارات جبائية ومحاسبية مالية، ومحافظي حسابات واكاديميين للإجابة على أسئلة الاستبيان المخصص لتحليل النتائج التطبيقية.

هيكلة البحث:

لقد تم دراسة الموضوع من خلال فصلين يتناولا الجانب النظري والثالث متعلق بالجانب التطبيقي. فيما يخص **الفصل الأول** فقد عنون بمدخل للنظام الضريبي، تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تطرقنا في المبحث الأول ماهية النظام الضريبي، من خلال التطرق إلى أهم مفاهيم النظام الضريبي، تعريف، مكونات، أهداف وخصائص النظام الضريبي. أما المبحث الثاني فنتحدث فيه عن فعالية النظام الضريبي الجزائري من خلال التطرق

إلى مقومات فعالية النظام الضريبي،محددات تصميم النظام الضريبي الفعال، ترقية فعالية النظام الضريبي الفعال. أما المبحث الثالث فاحتوى على أهم أنواع الضرائب المطبقة في الجزائر والمتمثلة في الضرائبالمباشرة وغير المباشرة مرورا إلى أساليب ربط الضرائب.

أما**الفصل الثاني**عنوانه مفاهيم أساسية حول النظام المحاسبي المالي، تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث. المبحث الأول يحتوي على مفهوم النظام المحاسبي المالي، مرورا إلى الأهمية والأهداف، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى أساليب الانتقال إلى النظام المحاسبي الماليثم إلى القوائم المالية ومتطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي.

وأما **الفصل الثالث** الذي عنوانه انعكاس النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، فقد تكون من ثلاثة مباحث. حيث أن أولها العلاقة بين المحاسبة والجباية، تناولنا فيه كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وأيضا آثار النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي وتكييف القواعد الجبائية الحالية مع النظام المحاسبي المالي، وثانيها تم التعرض قد عالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) من خلال مفهومه، نطاق ومتطلبات تطبيقه. وثالثها يحتوي على الإجراءات المنهجية للدراسة، من خلال التعرض إلى تحديد مجتمع الدراسة وخصائص عينة الدراسة.

تمهيد الفصل:

ان التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية أجبر مختلف دول العالم علي إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، و من بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة و وسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، و اعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية و فعالة للأزمات المالية و الاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة.

ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم و الذي هو لب حديثنا في هذا الفصل.

ومن هنا سيتم التطرق إلى هذا الفصل عبر المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي.
- المبحث الثاني: محددات النظام الضريبي في الجزائر.
- المبحث الثالث: أهم الضرائب المطبقة في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة، ومن ثم فان الضريبة هي وحدة بناء ذلك النظام، لذا كان لابد من اجل التسلسل المنطقي للمواضيع التعرض لمفهوم الضريبة:

1- تعريف الضريبة[1]:تعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل وذلك من اجل القيام بتغطية النفقات العامة. وقد كان التعريف الكلاسيكي يكتفي بعبارة "في سبيل تغطية النفقات العمومية ولكن المفهوم التدخلي للدولة ولجوءهاإلى فرض بعض الضرائب في سبيل غايات اقتصادية واجتماعية جعل من الضروري إضافة العبارة الأخيرة على تعريف الضريبة.

ويرى الأستاذ"ديفرجيه" زيادة في تحديد التعريف الحديث للضريبة أن تضيف عليهأن الضريبة مبلغ من المال " تقتطعه الدولة مباشرة " لكي نميزهاعن بعض الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى اقتطاع غير مباشر من أموالالأفراد كتخفيض قيمة النقود.

كما تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة[2].

2- مفهوم النظام الضريبي[3]:قدمت العديد من التعاريف للنظام الضريبي، حيث عرف بأنه"مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجمعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من اجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية".

كما يعتبر النظام الضريبي "الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية وإدارية"[4].

[1]- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 176.

[2]- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:8.

[3]- المرسى السيد الحجازي، النظم الضريبية الدار الجامعية الاسكندرية، 1998، ص:7.

[4]- صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000، ص:46.

وللنظام الضريبي مفاهيم عدة منها مايرتبط بالتنظيم الفني للضريبية وهو يمثل المفهوم الضيق، ومنها مايرتبط بمجموعة العناصر الأيديولوجية الاقتصادية والفنية وهو ما يشير إلى المفهوم الواسع للنظام الضريبي، انطلاقا من هذا سنتعرض إلى التعاريف التالية[1]:

التعريف الأول:"إن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين في زمن محدد تحقق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".

التعريف الثاني:"النظام الضريبي هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتتمثل في مجموعة برامج الضريبة المتكاملة تعمل من خلال طريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مذكرة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية ".

ومن خلال التعريفين يمكن صياغة التعريف التالي:" النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المحددة ومختارة من الصور الفنية والمراد تطبيقها في بيئة توافقها وذلك بواسطة قوانين وتشريعات مختلفة والتي تسعى في النهاية إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية ".

المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من مجموعة العناصر التي تتفاعل وتترابط وتتكامل معا لتحقيق أهداف النظام الضريبي ومن أهم هذه المكونات[2]:

أولا– التشريع الضريبي: يشمل التشريع الضريبي على القوانين التي تصدرها الدولة بفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها وإلغائها، إذا لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التي يجب أن يتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين.

ويرجع أهمية التشريع الضريبي في انه يرسم إطار التنظيم الفني للضريبة والذي يشمل العناصر الآتية:

– نطاق سريان الضريبة وذلك بتعيين الأشخاص والأموال التي تصيبها الضريبة؛

– وعاء الضريبة وذلك بتعيين الإيرادات التي تصيبها الضريبة والتكاليف التي يتعين خصمها من تلك الإيرادات؛

[1]–ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف الجزائر، العدد12، 2012، ص: 137.

[2]– وفاء يحي أحمد حجازي، المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر،ص:22–23.

- الإعفاءات الضريبية؛

- القواعد و إجراءات التحاسب الضريبي؛

- سعر الضريبة؛

- الإقرارات والدفاتر التي يلتزم الممولون بتقديمها وإمساكها.

ثانيا– الإدارة الضريبية: يقصد بالإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي يناط بها تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال التخطيط ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبي.

ثالثا– الممولون: هم دافعو الضرائب وهم العنصر الأساسي في النظام الضريبي ويمكن تصنيفهم إلى أشخاص طبيعيين أو أشخاص اعتباريين.

رابعا– المحاسبة الضريبية (التحاسب الضريبي): تتم المحاسبة الضريبية في اتجاهين، أولهما الطرف الممول حيث يتم إعداد الإقرارات الضريبية التي تتضمن عائد الضريبة وذلك من واقع المستندات ودفاتر الممول. وثانيهما طرف الإدارة الضريبية وبمعرفة خبرائها الذين يقومون بفحص إقرارات الممولين ومستنداتهم ودفاترهم وأنظمة الرقابة والضبط الداخلي الخاص بهم.

خامسا – القضاء الضريبي: يعتبر القضاء الضريبي احد الأنظمة الفرعية التي يتكون منها النظام الضريبي وهو عنصر أساسي يخص بالنظر في الخلافات والمنازعات الضريبية التي قد تنشا بين الممولين والإدارة الضريبية.ويبدأ القضاء الضريبي بلجان الطعن التي هي في حقيقتها لجان إدارية ذات تخصص قضائي فقراراتها واجبة التنفيذ من جهة كما يمكن لذوي الشأن الطعن فيها أمام المحاكم من جهة أخرى.

المطلب الثالث: أهداف وخصائص النظام الضريبي

1– أهداف النظام الضريبي[1]: تؤدي الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي:

- الأهداف المالية؛

- الأهداف الاقتصادية؛

- الأهداف الاجتماعية؛

[1]– حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005، ص:12.

-الأهداف السياسية.

1.1- الأهداف المالية: يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي إن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات ،وشق الطرق.....الخ).

2.1- الأهداف الاقتصادية:ويقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي وغير مشوب بالتضخم والانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي[1]:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا؛

- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات كليا أو جزئيا؛

- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من اجل تحقيق التشغيل الكامل؛

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من اجل توسيع الاستثمار.

3.1- الأهداف الاجتماعية[2]:تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها:

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة، وذلك بان تعتمد الدولة على زيادة الضرائب وأصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخول.

4.1- الأهداف السياسية:"أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة**"**[3]،ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى

[1]- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص:4.

[2]- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، نفس المرجع السابق، ص:13.

[3]- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1988، ص:108.

يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية،كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).

2- خصائص النظام الضريبي:ويمكن تمييز الخصائص الأساسية للضريبة كما يلي[1]:

1.2- الضريبة فريضة قانونية تفرض بالقانون: لايتم تأسيس وتحصيل الضريبة، إلا بموجب السلطة العمومية"الدولة". فهذه الخاصية تجعل الضريبة أداة من الأدوات التي تبرز سيادة الدولة، في فرض وتكليف إفراد المجتمع بالضريبة أو الإعفاء منها، فالضريبة بخاصيتها السلطوية، برغم من انه في بعض الأحيان تسمى بالمساهمة أو الاشتراك، وهذه التسميات ترجع إلى الرضى الجماعي بالضريبة، وبالفعل فهذه الأخيرة-الضريبة- لا يمكن أن تؤسس أو تحصل إلا عندما يكون القانون المتعلق بها مصادقا عليه من طرف البرلمان، الذي يتألف من ممثلي الشعب،وهو ما يعكس رابطة التضامن الاجتماعي بين الدولة والتابعين لها، لذا لا يمكن أن تفرض الضريبة، بأمر أو قرار إداري بل يجب أن تصدر بالقانون. أن هذه الخاصية قد أصبحت من مبادئ أعلى وثيقة قانونية تحكم الدولة، ألا وهي الدستور، حيث أصبح الآن مبدأ راسخا ومنصوصا عليه في كافة دساتير دول العالم، ولم يكن هذا مصاحبا لتاريخ الضريبة، لكنه بعد التطورات الهائلة في حياة الأفراد والدول. تم تحقيق خاصية القانونية الضريبة، بعد ثورات كبرى قامت في العديد من دول العالم، كفرنسا، بريطانيا، والولايات المتحدة الأمريكية، وقد كان إعلان حقوق الإنسان و المواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية (1789) في القرن الثامن عشر، يتضمن دستورية الضريبة، كما نجد كذلك دستور الولايات المتحدة الأمريكية (1787) "يمكن تأسيس الضرائب من طرف الكنغرس لغرض تسديد الديون والقدرة على الدفاع المشترك والرفاهية الولايات المتحدة الأمريكية".

إن هذا التطور القانوني للضريبة خاصة في الدول المتقدمة قد أفرزت في بعضها "فرعا جديدا من فروع القانون الدستوري، يسمى بالقانون الجبائي الدستوري، بل هناك أبحاث كبرى متواصلة في فقه القانون الفرنسي متعلقة أساسا في هذا الفرع من القانون"[2].

وفي الجزائر نجد الدستور الجزائري (2008)ينص على ما يلي: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"[3].

[1]- العياشي عجلان ، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التحليل الاقتصادي ، 2006/2005، ص:20.

[2]- العياشي العجلان، نفس المرجع أعلاه، ص:20.

[3]- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 64، ص:07.

2.2- الضريبة أداء نقدي[1]:هذه الخاصية للضريبة تعكس تطور فكر المالية العامة، وخاصة فكرة الضريبة بالتطور المالي في حد ذاته، فإذا كان عبر تاريخ الضريبة، قد تم الاقتطاع بصور وأشكال متعددة، كالأعمال المسخرة في شق الطريق وبناء الجسور وإقامة السدود وغيرها، والتي تعتمد على الاقتطاع من جهود المكلفين بالضريبة، أو من خلال الاستيلاء على جزء من الممتلكات، أو نسبة من المحاصيل، حيث أصبح هذا الشكل لا يلاءم النظام المالي الحديث الذي أصبحت فيه نفقات الدولة المتعددة والمتنوعة تتم نقدا، لذلك فإن الاقتطاع الضريبي لابد أن يكون متجانسا مع النفقات العامة.

3.2- الضريبة أداء محصل جبرا:لأن المكلف بها ليس له الاختيار في دفعها، أو تركها، وبما أنه عضو من أفراد المجتمع ويخضع لسيادة الدولة فإن خاصية السيادة القانونية، التي تطرقنا إليها سابقا تعطي للدولة الطابع الإلزامي في تحصيل الضريبة، ويتجلى هذا الإلزام في الإطار القانوني، الذي يحدد الضريبة ويعرفها، ويحدد وعائها ومعادلاتها، والكيفية التي تحصل بها دون اتفاق مع المكلف بها، كما يمنح للدولة الممثلة في المصالح الجبائية، المكلفة بالجباية حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري، في أداء وتحصيل الضريبة، وترتبط هذه الخاصية بدرجة الوعي الثقافي، وحقوق المواطنة وبدرجة راشدة في نشر الفكر الضريبي في المجتمع.

4.2- الضريبة أداء محصل بصفة نهائية:إن الأداء الجبري للضريبة، لا يترتب عليه أي رد لها، إلا من خلال النزاع القانوني، للاستفادة من نصتشريعي بالإعفاء الجزئي أوالكلي الدائم أو المؤقت، أو بتصحيح الأخطاء المادية في حساب وعائها، وتصفية دينها.

وهذه الصفة تؤشر على أن التحصيل النهائي للضريبة، يوجه لتغطية احتياجات أفراد المجتمع، بصفة عامة، مما يبرز العلاقة بين استقرار الإيرادات، و التحكم في النفقات وبقدر ما كانت الضريبة نهائية فإنها تؤشر على أن فرضها كان سليما وصحيحا، وإنها لم تلاق احتجاجا، أو تملص من قبل المكلفين بها، بل إن دعم الاحتجاج على الأداء المحصل نهائيا يسترشد به على القابلية والرضائية، في تحقيق أهداف المجتمع من قبل أفراده.

5.2- الضريبة أداء محصل دون مقابل خاص:حيث أن تقدير سعر الضريبة،لايتم على أساس حجم استفادة المكلف بها، من خدمات الضريبية والمرافق العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكليفية للفرد، وما يحصل عليه من دخل أو ثروة، بعد خصم مايمنحه القانون من نفقات للحصول على الدخل، ونفقات المحافظة على الثروة ، وأن هذه المقدرة التكلفية يحددها القانون الذي تفرضه الدولة بناءً على معطيات اقتصادية واجتماعية أو بيئية بل حتى شخصية أيضا.

[1]- العياشي عجلان، مرجع سابق، ص:20، 21.

إن قيام المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على منفعة خاصة، تعود عليه ذاتيا دون غيره إنما هي مساهمة منه في إظهار مواطنته الفعالة، كعضو داخل المجتمع ومدى مشاركته الايجابية في رفاهية وتطوير المجتمع الذي يعيش فيه وينتمي إليه، وفي الحقيقة هنالك استفادة غير مباشرة تنعكس على المجتمع من الخدمات والمرافق العامة.

6.2- الضريبة مطلوبة من أعضاء المجتمع العام[1]: إن هذه الخاصية تبرز إن الضريبة التي تفرض من قبل السلطة العامة، إنما من خلال ممثلي الأفراد في السلطة التشريعية كالبرلمان وغيره، وبالتالي فان الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تلغى أو نعد، إلا من قبل السلطة التشريعية فالمصالح الجبائية التي تقوم بتنفيذ أوامر السلطة العامة يجب إن تكون مجبرة بالالتزام بإحكام التشريعات المالية فالالتزام يقع على الدولة وممثليها كما يقع على أفراد المكلفين بالضريبة والقضاء يجب إن يكون رقيبا على ذلك، إحقاقا للعدل وإبرازا لخاصية المسالة والشفافية.

7.2- خاصية تحقيق النفع العام: هذه الخاصية تعبر على أهم أهداف الضريبة، وهو تحقيق النفع العام، ويختلف مفهوم النفع العام حسب التطور التاريخي للفكر الجبائي المرتبط بتطور فكر الدولة. قديما كان يقتصر على الحصيلة المالية، لتغطية النفقات العامة أما حاليا فالنفع العام متعدد بتعدد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فالرقابة على الثروات تحقق المنفعة العامة، وتضمن المنافسة الشريفة وتحفيز الاستثمار وحماية أفراد المجتمع من السلع الضارة وحماية البيئة تعد كذلك من النفع العام ...الخ.

8.2- خاصية الفرض وفقا للمقدرة التكليفية: إن الضريبة تفرض على شخص قادر على الدفع، تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي الطريقة السليمة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقا لمقدرتهم التكليفية.

[1]- العياشي عجلان ، نفس المرجع السابق، ص: 22-23.

المبحث الثاني: محددات النظام الضريبي في الجزائر.

المطلب الأول: مقومات فعالية النظام الضريبي.

أولا: مفهوم الفعالية وخصائصها

1- مفهوم الفعالية[1]: يعرف كل من (كان- kan) و(كاتز-katz) الفعالية كما يلي: "إن الفعالية تعني قدرة البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة ". ولتحديد مفهوم الفعالية بوضوح يجب أن نفرق بينها وبين الكفاءة، فالفعالية يراد بها تحقيق الهدف المطلوب انجازه، أما الكفاءة فهي تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات وعناصر المخرجات، أي الاستخدام الأمثل للموارد، لذا نرى أن كل من الكفاءة والفعالية عنصرين متلازمين، فالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يسمح بتحقيق الأهداف يعني حسن استخدام الموارد.

أما **فعالية النظام الضريبي**[2]؛ فتعني مدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذه الأهداف يجب على المشرع الضريبي أن يراعي كل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع حيث أن:

- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

- **مصلحة المجتمع:** تحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

2- خصائص الفعالية: ترتكز فعالية النظام الضريبي على الخصائص التالية[3]:

- **الفعالية الاقتصادية:** وذلك من خلال الاستخدام العقلاني للمواد المتاحة وتجنب جميع أشكال التبذير؛

---

[1]- عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة والاستثمار، الدار الجامعية، بيروت 1993، ص:109.

[2]- محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دون دار النشر، عمان 1996، ص15-16.

[3]- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي بالجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة ورقلة، ص:22.

– **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيط وبأقل التكاليف؛

– **الحساسية:** يجب على النظام الضريبي أن يستجيب بسهولة لمختلف التغيرات على مستوى الاقتصاد الكلي؛

– **الشفافية:** حتى يتمكن المكلف من معرفة واجباته الضريبية دون أي تعقد؛

– **العدالة:** يجب مراعاة العدالة في المعاملة الضريبية لجميع الفئات.

وتتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام ضريبي، وتتمحور هذه الاعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، وكذاك وجود تنظيم فني جيد للنظام الضريبي، وكذلك وجود تنظيم فني جيد للنظام الضريبي، بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفأة تسهر على تطبيق النظام الضريبي، إلى جانب الاعتماد على التحريض الضريبي الفعال والذي يدعم فعالية النظام الضريبي [1].

ثانيا: مبادئ الفعالية.

2-1 احترام المبادئ الضريبية: إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، وتتمثل هذه المبادئ في:

أ- مبدأ العدالة والوضوح[2]:

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

أما في وقتنا المعاصر فيحكم العدالة الضريبية مبدأين أساسيين هما: مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة العمودية. ونقصد بالعدالة الأفقية أن يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية

[1]- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012، ص:41.

[2]- علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1978، ص:38.

معاملة ضريبية متساوية، أما العدالة العمودية فتعني اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة[1].

– **تطبيق الضريبة التصاعدية**[2]: تعمل الضريبة التصاعدية على تحقيق العدالة الضريبية لأنها تفرض على المادة الخاضعة فتزداد كلما زادت هذه الأخيرة. أي أن المنفعة الحدية للثروة تتناقص مع ازدياد قيمة الثروة التي يحوزها الفرد، وهو ما يعني أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد هذه الثروة.

– **تطبيق الضريبة الشخصية**: تراعي هذه الضريبة التفاوت في الظروف الشخصية والاجتماعية والمالية لأفراد المجتمع. فمثلا الشخص الذي يكون أعزب يدفع ضريبة تفوق الضريبة التي يدفعها الشخص المتزوج، وذلك مراعاة لنفقات المتزوج التي تكون أكثر من نفقات الأعزب، ويستدعي تطبيق هذه الضريبة مراعاة ما يلي:

- تخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية؛
- إعفاءحدأدنى من الدخول والثروات.

– **مراعاة طبيعة مصدر الدخل**: لقد ميز الفكر المالي بين ثلاث أنواع من مصادر الدخل، وهذا ما جعل الاختلاف في المعاملة الضريبية، فيخضع أصحاب الدخل على الناتجة عن العمل لمعدلات ضريبية متدنية، وذلك نظرا لانخفاض مصدره مع تقدم السن وعدم القدرة على الكسب أما الدخل الناتج على رأس المال فيخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة لأن مصدر الدخل هنا مستديم بينما الدخل الناتج عن رأس المال والمجهود البشري فيخضع لمعدلات ضريبية متوسطة.

2. الوضوح (اليقين)[3]: يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة وبدون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

– الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

– يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة التي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة؛

[1]– ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة 2002، ص: 84، 85.

[2]– السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، ص:282 .

[3]–حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992 ،ص:45.

- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج إلى اجتهاد؛

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

ب- مبدأ الملائمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات التحصيل:

1. مبدأ الملائمة[1]: ويقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث" تجنى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول؛

2. مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل: يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا، فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج على الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة؛

ج- مبدأ البساطة والتنوع والمرونة:

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

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

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

[1]- عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظام الاقتصادي (دراسةمقارنة)، مذكرة ماجستير، الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1991 ، ص:36 - 37.

د- مبدأ الاستقرار والتنسيق:

1. مبدأ الاستقرار: نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب أي عدم تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام.

بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع ويجب على الإدارة أن تعلم المكلفين بأي تغيير حتى يتم تقبلهم له بدون أي معارضة؛

2.مبدأ التنسيق: إن الترابط والانسجام بين مختلف أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام وفي هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالي[1]:

- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكلفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها؛

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى اقتضت ظروف الحد من حصيلتها؛

- تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة، وذلك لتحقيق انسجام النظام الضريبي، لذلك يجب إخضاع جميع السلع ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة للضريبة؛

- مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعة حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذا الضريبة التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على حدة بل على مستوى النظام الضريبي ككل.

2.2 التنظيم الضريبي الجيد: ويتجلى في إتباع أفضل الأساليب في تحديد وتقدير وعاء الضريبة، بالإضافة إلى حساب الضريبة وعملية تحصيلها، وتتمثل تلك الأساليب في:

أ- الضريبة على الدخل ورأس المال وإنفاق الدخل: تصنف الضرائب تبعا لموضوع الضريبة إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وضرائب تفرض عند إنفاق الدخل، فأي أسلوب أنجع لفرض الضريبة؟

[1]- المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص:28.

1. الضريبة على الدخل[1]: يعرف الدخل على أنه "كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر دائم".

هذا حسب المفهوم التقليدي بينما المفهوم الحديث للدخل فيعتبر أن الدخل "كل زيادة في الجانب الإيجابي لذمة الممول خلال فترة زمنية معينة، أيا كان مصدر هذه الزيادة وسواء اتصفت هذه الزيادة بالدورية أو الانتظام أو لم تتصف بذلك"[2]:

بعد أن حددنا مفهوم الدخل سنواجه مفهوم آخر وهو أي دخل تفرض عليه الضريبة؟ فهل تفرض على الدخل الإجمالي، والذي يمثل كافة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مصدر معين، أم تفرض على الدخل الصافي، والذي هو عبارة عن الدخل الإجمالي محذوف منه التكاليف اللازمة للحصول على هذا الدخل، مثل تكاليف الصيانة والاستهلاك ونفقات الاستغلال؟

من خلال معرفتنا للدخل الإجمالي والدخل الصافي يتضح لنا أن الدخل الصافي هو أحسن أسلوب لفرض الضريبة، لأنه الأكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للممول كما أنه يراعي مبدأ العدالة.

2. الضريبة على رأس المال: هناك اختلاف بين وجهة النظر الضريبية ووجهة النظر الاقتصادية لرأس المال.

فالأولى تعتبر أن تعريف رأس المال يختلط بتعريف الثروة، بينما وجهة النظر الثانية فرأس المال يقتصر فقط على الأموال المنتجة للسلع والخدمات.

ونلاحظ أن أهم الضرائب التي تفرض على رأس المال هي ضريبة التركات، والتي تفرض عند انتقال رأس المال من مورث لورثته أو الموصى لهم، والضريبة على الثروة هي تفرض بمعدلات متصاعدة ضعيفة مع وجود حد أدنى معفى من الضريبة.

رغم وجود العديد من الاعتبارات التي تبرز فرض الضريبة على رأس المال، كتشجيع الاستثمار ومحاربة الاكتناز...الخ، إلا أنه وجهت لها العديد من الانتقادات، كصعوبة تقدير بعض رؤوس الأموال، بالإضافة إلى أن رأس المال يعتبر عاملا أساسيا من عوامل الإنتاج، ففرض الضريبة عليه ستؤدي إلى تخفيض القدرة الإنتاجية، وارتفاع سعر هذه الضريبة يشجع على هروب رؤوس الأموال إلى الخارج... الخ، ولذا تتخذ الضريبة على رأس المال كوعاء تكميلي إلى جانب الدخل.

[1]- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي بالجزائر، مرجع سابق، ص:26.
[2]- السيد عبد المولى، المالية العامة، مرجع سابق، ص:247.

3. الضريبة على إنفاق الدخل[1]: تفرض هذه الضريبة عند إنفاق الدخل، وهي تساهم في زيادة الإيرادات العامة، إلا أنها وجهت لها العديد من الانتقادات لابتعادها عن العدالة الضريبية، بحيث تفرض على السلعة الواحدة بمعدل واحد، بغض النظر عن دخل المستهلكين ووضعهم الاجتماعي، كما أنها تعاقب الأفراد التي تستهلك إجمالي الدخل.

ب- الضريبة على الدخل العام والضريبة النوعية:

1. الضريبة على الدخل العام[2]: في هذه الحالة تفرض ضريبة واحدة على الدخل رغم تعدد مصادره، ويتمتع هذا الأسلوب بعدة مزايا نذكر منها:

- يتميز بالبساطة والسهولة؛

- أنه ينسجم مع الضريبة التصاعدية، بحيث الضريبة تصيب الإيرادات المختلفة المجتمعة في وعاء ضريبي واحد، فكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة للضريبة.

2. الضريبة النوعية[3]: تفرض الضريبة تبعا لهذا الأسلوب على مختلف أنواع الدخل، حيث أن كل نوع من فروع الدخل بحسب طبيعة مصدره وخاصة فيما يتعلق بأسلوب التقدير وطريقة التحصيل ونوع المعاملة.

ولقد وجه لهذا الأسلوب العديد من الانتقادات كونها تتميز بالتعقيد نظرا لكثرة الضرائب التي تتطلب عدة إجراءات لتحصيلها، بالإضافة إلى أن تعدد الضرائب قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

نستنتج مما سبق أن الضريبة على الدخل العام هي الأسلوب الأفضل والأكثر تطبيقا في وقتنا المعاصر.

ج- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

1. الضريبة النسبية: هذه الضريبة غير مطبقة بشكل واسع لأنها لا تحقق العدالة الضريبية وتطبق إلى جانبها الضريبة التصاعدية.

2. الضريبة التصاعدية[4]: وتعتبر ضريبة قديمة فقد دعا إليها المفكر مكنتسيو في كتابه (روح القوانين) ونادى بها المفكر جان باتيستساي الذي اعتبرها ضريبة عادلة إلا أنها شهدت انتشارا واسعا منذ الثلاثينات من هذا القرن.

---

[1]- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي بالجزائر، مرجع سابق، ص:27.

[2]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص:140.

[3]- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية لعامة، الدار الجامعية، بيروت، 1989، ص:145.

[4]- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص:80.

د- التقدير الحقيقي والتقدير الجزافي:

1. التقدير الجزافي: حسب هذه الطريقة تقوم إدارة الضرائب بتقدير المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية يحددها المشرع الضريبي أو قد يتم التقدير الجزافي باتفاق بين الممول والإدارة الضريبية، ومن بين مزايا هذه الطريقة أنها بسيطة وسهلة إلا أنه يبتعد عن الحقيقة والعدالة لأنه قائم على أساس تقريبي فقط مما يخلق العديد من الاختلافات بين المكلف والإدارة الضريبية.

2. التقدير الحقيقي: ويعتمد هذا التقدير على تصريح ضريبي يلتزم بتقديره المكلف أو شخص آخر حيث يعتبر تصريح المكلف أفضل السبل في تقدير وعاء الضريبة، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، ويتوقف نجاحه على مدى كفاءة الإدارة الضريبية أيضا مدى انتشار الوعي الضريبي، أما الأسلوب الثاني في تقدير وعاء الضريبة والذي يعتمد على تصريح شخص آخر غير المكلف بالضريبة فتتخذه الإدارة الضريبية للتحقق من صدق تصريح المكلفين، ولهذه الطريقة أهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي وهي طريقة مطبقة بشكل واسع في التشريعات الضريبية.

نستخلص مما سبق أن التقدير الحقيقي أفضل أسلوب لتقدير وعاء الضريبة، لتميزه بالدقة والعدالة، لذا تطبقه كافة النظم الضريبية بشكل واسع، أما التقدير الجزافي فهو قليل التطبيق ويقتصر تطبيقه على النشاطات التي لا تمسك محاسبة.

و- الدفع المباشر والحجز من المنبع:

تتخذ الإدارة الضريبية أساليب مختلفة في تحصيل الضرائب وذلك بحسب طبيعة كل ضريبة، حيث أنه توجد عدة عوامل تؤثر على اختيار أسلوب التحصيل، تتمثل هذه العوامل في[1]:

- درجة الوعي الضريبي؛
- درجة التقدم الاقتصادي؛
- درجة كفاءة الإدارة الضريبية؛
- درجة التقدم الحضاري.

من بين مزايا طريقة الدفع المباشر كونها للممول بدفع الضريبة في شكل أقساط دورية خلال السنة وهذا ما يخفف العبء الضريبي عليه إلا أن هذه الطريقة تفتح المجال للتهرب الضريبي، لهذا السبب تلجأ الإدارة الضريبية

[1]-احمد فريد مصطفى وسمير محمد السيد حسين، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1989، ص:200.

إلى اقتطاع مبلغ الضريبة من دخل المكلف ومن بين مزايا هذه الطريقة أنها تحد من التهرب الضريبي بالإضافة إلى تخفيف حساسية الممول تجاه الضريبة، وتزويد الدولة بمبلغ الضرائب بصفة مستمرة لذا تعتبر هذه الطريق من أفضل الطرق في تحصيل الضرائب.

2-3 كفاءة الإدارة الضريبية[1]: تساهم الإدارة الضريبية بشكل كبير في فعالية النظام الضريبي حيث إن "النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه".

ولنجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها يجب توفر العديد من العناصر أهمها وضع نظام رقابة فعال يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومعاقبة مرتكبيها، كما يجب أن تتوفر الإدارة الضريبية على أجهزة الإعلام الآلي تسمح بربح الوقت وإتقان العمل، محاولة تبسيط القوانين الضريبية حتى يتسنى لموظفي إدارة الضرائب تأدية عملهم بشكل جيد، وأهم هذه العناصر محاولة كسب ثقة المكلفين وذلك عن طريق تقوية الحوار بينهم وبين إدارة الضرائب.

لذا فعلى الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردود يته التام[2].

2-4 التحريض الضريبي[3]: وهو "تخفيض في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس".

يتخذ التحريض الضريبي عدة أشكال في صورة تخفيضات أو إعفاءات ضريبية تستعملها الدولة من أجل حث المؤسسات على مبادرة الاستثمار وتوجيهه نحو القطاعات التي ترغب في تطويرها والحد من النشاطات التي لا ترغبها ففاعلية التحريض الضريبي تنعكس على فعالية النظام الضريبي.

2-5 تكيف النظام الضريبي مع الواقع المعاش: يقتضي على النظام الضريبي الفعال أن يواكب التغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لذا فيجب على القرار الضريبي أن يسعى إلى[4]:

- ضبط معدلات النمو المحلي من خلال تحريض الاستثمارات المنتجة؛

- تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال: توازن ميزانية الدولة، استقرار الأسعار وتوازن ميزان المدفوعات؛

[1]-واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي بالجزائر، مرجع سابق، ص:29.

[2]- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، 1985، ص:125.

[3]- واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي بالجزائر، مرجع سابق، ص:30.

[4]- مبروكة حجارة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بوضياف المسيلة، 2005-2006، ص:32.

- القضاء على الاختلافات الجهوية باستعمال الضريبة القطاعية؛

- الترقية الاجتماعية ورفاهية الأفراد بحيث تسمح الضريبة بتخفيض عدم المساواة في توزيع الدخل؛

وتتطلب فعالية النظام الضريبي وجود بيئة محفزة للاستثمار واستقرار عام يسمح للمستثمرين بالشروع في إنجاز وترقية مشروعاتهم، ويعبر هذا الوضع عن مدى توفر الظروف المساعدة للاستثمار.

المطلب الثاني: محددات تصميم نظام ضريبي فعال.

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد والمتمثلة في[1]:

1- مؤشرات فيتو تانزيvitotanzi للنظام الضريبي الجيد:

يحدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

أ- مؤشرات التركز: ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعتلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم من تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعتلات إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقيم آثار التغيرات السياسية وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة؛

ب- مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، مثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون له أثر على مردودية النظام؛

ج- مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن إشباع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معتلات منخفضة نسبيا. وإذا ابتعدت الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي. وهناك ما يدعو إلى رفع المعدلات طمعا لتعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا السعي من شأنه أن يخفض من التهرب الضريبي؛

د- مؤشرات تأخرات التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآجال التي تجعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم وهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات؛

[1]- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية(دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص-ص: 165-167.

ه- مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة وهذا لا ينفي الواقع إمكانية إخلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن الإخلال على الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروات ذات المعدل المنخفض؛

و- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يتضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزامهم الضريبي على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبوأ اليقين الذي يقص على حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل التقييم دوما. غموض أو تحكم بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته و المبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول أي لأي شخص آخر وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه من أي تعسف أو سوء استعمال السلطة من قبل الإدارة الضريبية؛

ي- المؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام بالكامل بفعالية وهذا ما يتعلق أيضا بسلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأصيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي؛

م- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

2. مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجديدة: يرى بعض الاقتصاديين أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين[1]:

الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي وهي كالتالي:

- العدالة؛
- الوضوح؛
- الملاءمة في الدفع؛
- الاقتصاد في التحصيل؛
- المحافظة على كفاءة جهاز السوق؛

[1]- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الاصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006. ص: 32.

- عدم التعارض بين الغرائب وأهداف النظام المالي.

الأسلوب الثاني: من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون الرفاهية لم تتطور وتتبين بالشكل الكافي. إلا أنه بالرغم من ذلك من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل من الرفاهية. هذه الأهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار؛

- تحقيق أعلى مستوى معيشة؛

- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل؛

- النمو الاقتصادي؛

- العدالة في توزيع الدخل؛

المطلب الثالث: ترقية فعالية النظام الضريبي الجزائري.

قصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الاقتراحات التالية[1]:

- رغم تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كاف بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري؛

- رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديل والتي تتمثل فيما يلي:

إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخيل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.

- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب ونشر الوعي الضريبي؛

[1]-واكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي بالجزائر، مرجع سابق، ص:33-34.

– ضرورة توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية، بالإضافة إلى ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتموين بالمواد الأولية وتوفر اليد العاملة المؤهلة؛

– ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح المتهربين و أصحاب الأنشطة غير الشرعية من الانتظام لدى إدارة الضرائب، وإعادة جدولة الضرائب المترتبة عليهم لصالح النظام الضريبي؛

– تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب، وفي هذا المجال نلح على ضرورة تعميم الإعلام الآلي في جميع الإدارات الضريبية وإدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصال (الانترنت)في التعاملات الضريبية (إيداع التصريحات والتسديد)؛

– تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم إحترامه؛

– إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين؛

– اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويتم ذلك من عقد اتفاقات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

– إجراء تكوين متخصص لأعوان الإدارة الجبائية.

– إنشاء مدارس متخصصة في تكوين أعوان الإدارة الجبائية على مستوى كل مدرية جهوية.

المبحث الثالث :أهم الضرائب المطبقة في الجزائر.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): تنص المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي[1]:

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الاجمالي"، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 الى 98.

ويتكون الدخل الصافي الاجمالي من مجموعة من المداخيل الصافية للأصناف التالية[2]:

- الأرباح الصناعية، التجارية، والحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات المستشارات الفلاحية؛
- الايرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص "المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والماشت والريوع العمرية؛

أولا: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي: يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص اللذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. والأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر، وهم عبارة على مايلي[3]:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو مقتنعين به، أومستأجرين له، وفي هذه الحالة الأخيرة يكون الإيجار قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنةواحدة على الأقل؛

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية؛

[1]- المادة 01، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.
[2]- المادة 02، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.
[3]- المادة 03، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا؛

- يعتبر كذلك أن وطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لايخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛

- الأشخاص الذين لايتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر ولهم عائدات من مصدرجزائري.

بالإضافة إلى ماسبق يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان مواطن تكليفهم الجزائر أم لا.

الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى[1]. كما يخضع أيضا للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدات من الشركات إلى فائدة الأشخاص الآتية[2] :

- الشركاء في شركات الأشخاص؛

- شركاء الشركات المدنية المشكلة من اجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية وغير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة؛

- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.

ثانيا: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي: لقد نص المشروع الضريبي على عدة إعفاءات الضريبة على الدخل الإجمالي سواء بصفة دائمة أومؤقتة ويندرج ذلك ضمن السياسة الاعفائية للنظام الضريبي، من أجل تخفيف العبء الضريبي للمؤسسة وحثها على توسيع أنشطتها.

1- الإعفاءات الدائمة[3]: تتمثل هذه الإعفاءات فيما يلي:

- الأشخاص الذين لايزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120.000 دج؛

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل وأعوان القنصليون من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات لأعوان الدبلومسيين والقنصليين الجزائريين في الخارج؛

[1]- المادة، 03، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.
[2]- المادة 07، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014
[3]- المادة 05، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

– المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛

– مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛

– المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

بالإضافة إلى ما سبق تحدد المادة رقم 68، الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بصنف المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية من بين هذه الإعفاءات نجد مايلي[1]:

– الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها اتفاق دولي.

– الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك.

– الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

– العمال المعوقين حركيا، عقليا، بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهريا وكذا العمال المتقاعدين الذين تقل معاشاتهم في النظام العام على هذا المبلغ.

2– الإعفاءات المؤقتة:

تتمثل هذه الإعفاءات فيما يلي[2]:

– تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من اعانة "الصندوق الوطني لتدعيم الشباب" من اعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات ابتداءً من تاريخ الشروع في الاستغلال، تحدد مدة الاعفاء 06 سنوات عندما تمارس هذه المؤسسة نشاطها في المناطق الواجب ترقيتها التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمتد هذه الفترة بسنتين 02 عندما يتعهد المستثمرين بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد؛

[1]– المادة 68، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

[2]– المادة 13، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

– يستفيد من الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات، الحرفيون التقليديون والأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

أولا– مفهوم الضريبة على أرباح الشركات[1] : تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا– مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات[2]: تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

1– الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

– شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، الا اذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلبا لاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولارجعة في هذا الاختيار مدى حياةالشركة؛

– الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

وفي هذه الحالة، يجب ان يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛

– هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

2– المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:

– الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

– الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار لها في المادة 138.

[1]– المادة 136 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

[2]– المادة 135، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

ثالثا: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات[1]:

– تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمرالمؤهل للاستفادة من اعانة الصندوق "الوطني لتدعيم تشغيل الشباب" من اعفاء كلي للضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال، ترفع مدة الاعفاء الى ستة 6 سنوات، اذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتمتد فترة الاعفاء بسنتين 2 عندما يتعهد المستثمرون توظيف ثلاثة 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة؛

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

كما تستفيد من اعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

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

– مبلغ الايرادات المحققة من قبل الفرق والاجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

– صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين و المحققة مع شركائها فقط؛

– التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا الاتحدات المستفيدة من الاعتماد تسلمه تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للاحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، باستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء؛

– الشركات التعاونية للانتاج، التحويل،حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا اتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيرها، باستثناء العمليات التالية:

- مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية؛
- عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الانسان و الحيوانات أو يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة؛
- عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.

– تستفيد من اعفاء لمدة عشر 10 سنوات، المؤسسات السياحية المحدثةمن قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلطة الناشطة في القطاع السياحي؛

[1]– المادة 138، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

– تستفيد من اعفاء لمدة ثلاثة 3 سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة؛

– تستفيد من اعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
- عمليات الخدمات الموجهة للتصدير.

الفرع الثالث: الرسم على النشاط المهني (TAP):

أولا– مفهوم الرسم على النشاط المهني[1]: يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر.

أنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من "الرسم على النشاط الصناعي والتجاري" و"الرسم على النشاط غير التجاري" في رسم واحد سمي "الرسم على النشاط المهني".

ثانيا– مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني[2]: يخضع لهذا الأخير حسب ما جاء في المادة 217 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ما يأتي:

– 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، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة؛

– رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ثالثا: أساس فرض الضريبة[3]: مع مراعاة احكام المواد 13و 138و221 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يؤسس الرسم على المبلغ الاجمالي للمداخيل المهنية الاجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

غير أنه يستفيد من تخفيض قدره 30%:

[1] – http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/fiscalite14062012/coursTAP.html.2014-04-29 تاريخ الإطلاع

[2] – المادة 217، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

[3] – المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

- مبلغ عمليات بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على مايزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- عمليات اليع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

يستفيد من تخفيض قدره 50%[1]:

- مبلغ عمليات بيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- مبلغ عمليات بيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، يشترط أن:

1- تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 جانفي1996.

2- وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع للبترين الممتاز والعادي و الغازوال.

المطلب الثاني : الضرائب غير المباشرة .

الرسم على القيمة المضافة (TVA) .

أولا : مفهوم الرسم على القيمة المضافة[2]: يعرف الرسم على القيمة المضافة بأنة ضريبة غير مباشرة، تفرض بنسب متفاوتة ومختلفة على انتاج السلع ومواد وتقديم خدمات منبثقة عن نشاط صناعي أو تجاري، وتقع هذه الضريبة على القيمة النقدية التي يضيفها تدخل المكلف بها إلى الإنتاج.

ويتميز الرسم باتساع وعائه فهو يفرض على السلع والخدمات المنتجة محليا، وكذلك السلع المستوردة حسب نص المادة 01 الأولى من قانون الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة[3]: تخضع للرسم على القيمة المضافة:

[1]- المادة 219، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2014.

[2] - http://www.onefd.edu.dz/cours_3as/fichiersPDF/Gestion-Econ/droit/ENVOI3/3as-loi3-L04.pdf.
تاريخ الإطلاع 29-04-2014

[3]- المادة 01، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2014.

1- عمليات البيع والعمليات العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسومالخاصة التي تكتسي، طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛

ويطبق هذا الرسم، أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص اللذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم ازاء جميع الضرائب الأخرى؛
- شكل أو طبيعة هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد.

ثالثا- العمليات الخاضعة للضريبة: وقد فرق المشرع العمليات الخاضعة للضريبة كما يأتي:

- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا[1]: حسب المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة:

1- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

2- الأشغال العقارية؛

3- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛

4- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛

5- التسليمات لأنفسهم:

أ- لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم؛

ب- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لا نجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 9.

6- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

[1] - المادة 02، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2011.

7- أ- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها؛

ب- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة؛

ج- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به؛

د- عمليات بناء العمارات ذات الإستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول به.

8- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة؛

9- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري والتي أخضعت للرسم على القيمة المضافة إلى أول يناير سنة 1997. كما تخضع للرسم على الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام التي تقدمها المؤسسات العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية؛

10- الحفلات الفنية والألعاب التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل؛

11- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛

12- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي؛

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

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع؛

- يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

13- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

- العمليات الخاضعة اختياريا [1]: يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناءا على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بالسلع أو خدمات:

- للتصدير؛

- للشركات البترولية؛

- للمكلفين بالرسم، الآخرين؛

- المؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42، يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي.

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة أو يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتسب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزءا منها.

لم تحصل تنازل أو توقف عن النشاط يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

ويجدد الاختيار ضمنيا، ما لم يحصل نقض صريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

رابعا: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة[2]: يحدد قانون الرسم على القيمة المضافة العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة (وهي قابلة للتعديل بموجب قوانين المالية)، ويشمل الاعفاء من الرسم حسب نص المواد القانونية من 8 إلى 13 المواد والبضائع والعمليات التالية:

1- المنتوجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة؛

2- أسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط؛

3- مصنوعات الذهب، والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان؛

4- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن مبلغ 130.000دج، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة؛

5- عمليات بيع الخبز والحليب؛

6- عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية؛

[1]- المادة 03، من قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2014.

[2]- المواد من 8 إلى 13، من قانون الرسوم على رقم الاعمال، سنة 2014.

7- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح؛

8- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهدا ء ثورة التحرير الوطني، أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية؛

9- عمليات بيع السيارات السياحية الجديدة حسب شروط تقنية معينة؛

10- عمليات القروض البنكية من أجل بناء مساكن فردية؛

11- البضائع المستوردة التي توضع تحت أحد أنظمة الحقوق الجمركية: العبور، والبضائع التي تستفيد من الإعفاء من الحقوق الجمركية؛

12- تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية و الأجنبية المجهزة للملاحة ما بين موانئ دولية محددة و طائرات شركات الملاحة الجوية عن أدائها لخدماتها المنجزة على خطوط دولية؛

13- الذهب والنقود الذهبية؛

14- عمليات البيع والصنع المتعلقة بالبضائع المصدرة؛

15- عقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث؛

16- السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري و الجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني؛

17- التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.

المطلب الثالث: أساليب الربط بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

إن تحديد الوعاء الضريبي لا يكفي لتنفيذ الضريبة بل لابد من معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء الضريبي، وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على الممول دفعه وهذا مايسطلح على تسميته بأساليب ربط الضريبة (أي تقدير الوعاء وحساب الضريبة)، ويمكننا التطرق له كالتالي[1]:

أولا: أساليب تقدير الوعاء الضريبي: الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

[1]- محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، ص: 37-38.

إن عملية تقدير المادة الخاضعة ليست بالأمر السهل، فهذا يتطلب قدرة الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتحديد سعرها للوصول إلى المبلغ الضريبي، وذلك حسب القوانين المعمول بها، وقد اعتمد علماء المالية عن طريقتين رئيسيتين للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، وهما بواسطة الإدارة أو التقدير بواسطة الأفراد.

1- التقدير بواسطة الإدارة:

أ- طريقة المظاهر الخارجية: وفقا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بطريقة تقديرية استنادا إلى بعض المظاهر الخارجية، مثل مقدار ما يدفعه الشخص كإيجار السكن، يمكن أن يعبر عن الدخل، أو تقدير أرباح العمل التجاري أو الصناعي بالاعتماد على نوع التجارة، عدد الآلات والعمال، وأجهزة المحل...إلخ.

تمتاز هذه الطريقة بالسهول والبساطة في تحديد المال الخاضع للضريبة، كما تساعد على الحد من التهرب الضريبي، لأن المظاهر الخارجية ليس من السهل إخفاؤها، ومن عيوبها ابتعادها عن العدالة لأنها تقدر بطريقة تقديرية، وقد تتغير الدخول دون أن يؤدي ذلك بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية، نظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية عن الأخذ بهذا الأسلوب وإن اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب من الضريبة من قبل أصحاب الدخول المرتفعة.

ب- التقدير الجزافي[1]: تبعا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقريبي بناءا على عدد من القرائن، كأن يتم تقدير الأرباح على أساس النشاط التجاري.
يمتاز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد وخاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير نتيجة أعمالهم، أما عيوبه فهي الخلافات المستمرة التي قد تحدث بين المكلف والدوائر الضريبية، إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق مختلف عن دخل المكلف الصحيح، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة.

ج- التقدير الإداري المباشر: حسب هذه الطريقة تقوم الدوائر الضريبية بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وتتمتع بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات والبيانات لمناقشة المكلف، للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، دون أن تكون الدوائر الضريبية ملزمة بإعلام المكلف عن الطرق التي اتبعتها في عملها، وتعطي للمكلف الحق في الاعتراض على المبلغ وذلك ضمن المدة التي يحددها المشرع الضريبي، وغالبا ماتستخدم هذه الطريقة كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم إقراره عن عمد أو إهمال.
تمتاز هذه الطريقة بسهولة تقدير ثمن المادة الخاضعة للضريبة وبعدالتها ووفرة حصيلتها، لذا تطبق في معظم التشريعات الضريبية، ولكن يعاب عليها بأن تكاليفها عالية وبحاجة إلى عدد كبير من الموظفين المهرة والمختصين، كما أنها طريقى لتدخل الدوائر الضريبية بشؤون المكلف لمعرفة حجم عمله.

[1]- محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سابق، ص-ص: 38-40.

2- التقدير بواسطة الافراد: حسب هذه الطريقة تعتمد الدواشر الضريبية على جهة أخرى للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، فإما أن تعتمد على إقرار المكلف نفسه أو إقرار الغير.

أ- إقرار المكلف نفسه: بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم كشف يصرح فيه عن نتائج أعماله ومع ذلك ليس شرطا أن تعتمد الدوائر الضريبية على ماقدمه المكلف بشكل مطلق ونهائي، بل يحق لها أن ترفضه أو تدخل بعض التعديلات عليه ومناقشة المكلف في ذلك.

ومما يميز هذا الأسلوب هو التعرف على الدخل الحقيقي للمكلف خاصة إذا كانت مستندات وأوراق المكلف صحيحة، كمل يقلل من تكاليف جباية الضرائب، لأن المكلف نفسه هو الذي صرح بحجم دخله وما على الدوائر الضريبية إلا المراقبة والتأكد من البيانات التي قدمها، ومما يعاب على هذا الأسلوب أن الدوائر الضريبية عند اطلاعها على مستندات ودفاتر المكلف للتعرف على طبيعة عمله قد يعتبر ذلك تدخلا مباشرا في خصوصيات عمله التي لا يرغب أن يطلع أي جهة عليها، ومع ذلك تعد هذه الطريقة من الأكثر إتباعا في معظم دول العالم.

ب- إقرار الغير: بمقتضى هذه الطريقة يتم الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من قبل شخص آخر غير المكلف، هذا الأخير تربطه بالمكلف علاقة قانونية، ويسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف وحقيقة دخله، فصاحب العمل يسمح له وضعه أن يقدم إقرار عن أجور العاملين لديه، أو المستأجر يسمح له وضعه أن يبلغ عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك...الخ.

تمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الحقيقة، ومن عيوبها صعوبة تقييم بعض الدخول وخاصة أصحاب المهن الحرة، ومع ذلك يتبع هذا الأسلوب في كثير من دول العالم.

ثانيا: حساب الضريبة[1]: نعني بذلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، من هنا قد تكون هذه النسبة ثابتة أو قد تتغير كذلك الضريبي، ويوجد هناك الأنواع التالية في حساب الضريبة.

1- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

أ- الضريبة التوزيعية: هي تلك الضريبة التي يحدد فيها المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله مقدما ثم يوزع على المكلفين حسب المناطق الجغرافية، هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي وبفترات متفرقة من التاريخ، وكانت تطبقه السلطات الاستبدادية التي تبحث عن المال بأي شكل كان، أما في الوقت فقد تخلت عن هذا الأسلوب جميع الدول المتقدمة وحتى الدول النامية.

ب- الضريبة القياسية: تسمى كذلك بالضريبة التحديدية، وهي تلك الضريبة التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد

[1]- محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سابق، ص:40-41.

الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعه.

2- الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

أ- الضريبة النسبية: ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 25 %، ولا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتزداد حصيلة الضريبة في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في تنمية المادة الخاضعة لها.

ب-الضريبة التصاعدية: تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي تزداد حصيلة الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، ومن التصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي.

خاتمة الفصل:

بعدما تطرقنا إلى هذا الفصل من خلال مباحثه الثلاثة يمكن القول أن:

إن فرض الدولة للضرائب على أفراد المجتمع إنما يعود إلى ممارسة سلطتها وسيادتها على إقليمها مستندة في ذلك إلى صك تشريعي، وفي هذا المجال يتاح أمام الدولة العديد من أنواع الضرائب التي تختار أفضلها بناءا على المعطيات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية فيظل اختيار نظام ضريبي معين؛

إن النظام الضريبي المختار من قبل الدولة تحكمه العديد من الإعتبارات ويخضع لتأثير النظام السياسي والإقتصادي ومدى التقدم الإقتصادي ووضع النظام الضريبي يكون بغرض تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة؛

هذه الأهداف قد تكون متعارضة في الكثير من الأحيان، فتحقيق الهدف المالي قد يتعارض مع تحقيق الهدف الإقتصادي وكذا الأمر بالنسبة للهدف الإجتماعي، وتوفيق النظام الضريبي في تحقيق الأهداف الموضوعة له والمتعارضة يوصل إلى الفعالية؛

الوصول إلى فعالية النظام الضريبي إنما يجب توفير المقومات اللازمة لها وتضييق مجال العوامل المعيقة لها والتي يمثل أساسها الإزدواج والتهرب والضغط الضريبي المرتفع.

وإجمال ما يمكن قوله في نهاية الفصل أن تصميم نظام ضريبي فعال هو فن الممكن المستحب وليس المستحيل الأمثل.

تمهيد الفصل:

في ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية ،تتفاعل البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية لمواكبة المستجدات الحادثة ،من خلال إجراء إصلاحات جذرية على النظام المحاسبي المعتمد منذ 1975، بجعله نظاما مرنا يستجيب للتحولات الاقتصادية الراهنة و التغيرات الحادثة و يعمل على تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر و متطلبات المعايير المحاسبية الدولية عبر تكييف النظام المحاسبي مع أسس و قواعد معايير المحاسبة الدولية.

على هذا الأساس كللت جهود الإصلاح من قبل السلطات الجزائرية بتبني نظام محاسبي و مالي في نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التنفيذ في 2010/01/01.

وعليه قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الاول :ماهية النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني :اسباب الانتقال الى النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه واهم مبادئه.

المبحث الثالث:مكونات النظام المحاسبي المالي وتقويم القوائم المالية متطلبات نجاحه في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

أ- **التعريف من الناحية الاقتصادية**[1]: لقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وحسب المادة رقم 03 من القانون 11/07 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم الملومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعرض صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

ب- **التعريف من الناحية القانونية**[2]: نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشمل على[3]:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي للمعايير المحاسبية الدولية "IFRS"؛

- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد؛

- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء والنواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل هذه الأصناف؛

- أشكال القوائم المالية؛

- مدونة الحسابات؛

- قواعد استعمال الحسابات؛

- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

---

[1]- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، المتضمن "النظام المحاسبي المالي" المادة 3.

[2]- صفاء بوضياف، مداخلة بعنوان مستجدات النظام المحاسبي المالي وآفاق تكييفه في البيئة المحاسبية الجزائرية، للملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 5-2013/5/6، جامعة الوادي، ص:4.

[3]- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، ص:289.

ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة، باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وآجال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتحدد رقم إعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم، أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول النتائج، جدولا لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية، ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.[1]

2- خصائص المحاسبة المالية:

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي نستخلص خصائص المحاسبة المالية كما يلي:

- نظام للمعلومة المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية، وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد التدفقات النقدية؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، وبالتالي تحقيق مبدأ الدورية.

[1]- ضيف الله محمد الهادي ومسعود درواسي وقوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، قياس وتقييم لبنود القوائم المالية، ص:2.

3- مدى تنميط النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية:

إن الوقوف على ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد يجعلنا ندرك مدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بالمقارنة بينهما في بعض النقاط.

جدول رقم (01) مدى تنميط النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية.

وجه المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي الجديد
طريقة عرض الميزانية	ترتب حسب درجة سيولتها وتصنف إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة -IAS1-	ترتب حسب درجة سيولتها وتصنف إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة
طريقة عرض جدول حسابات النتائج	تصنف الأعباء حسب طبيعتها -IAS1-	تصنف الأعباء حسب طبيعتها
طريقة عرض جدول تدفقات الخزينة	يعتبر عنصرا هاما من عناصر القوائم المالية-IAS7-	يعتبر عنصرا هاما من عناصر القوائم المالية
المخزون	يتم تقييم بطريقة FIFO أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة	يتم تقييم بطريقة FIFO أو طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة
الإهتلاك عند التنازل	يحسب إلى غاية عرض الاستثمار للتنازل	يحسب إلى غاية تاريخ التنازل
القيم الثابتة المعنوية	يعاد تقديره عند وجود سوق خاصة بالقيم المعنوية أو تقييم لنفس العناصر المتجانسة	يعاد تقديره عند وجود سوق خاصة بالقيم المعنوية أو تقييم لنفس العناصر المتجانسة
بيع السلع	منذ تاريخ تحول المنافع والأخطار المتوقعة	يعالج محاسبيا عند وجود وثيقة تثبت ذلك
تقديم الخدمات	طريقة التسبيقات الإجبارية	بطريقة التسبيقات
الجداول الملحقة	تقدم فيها البيانات القطاعية حسب القطاع الجغرافي	تقدم فيها البيانات القطاعية حسب القطاع الجغرافي

المصدر: السعيد قاسمي وفرحات عباس، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، للملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، بالمركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي ،2010، ص:12.

يستنتج من خلال الجدول وبناءا على أوجه المقارنة المعروضة، المدى الكبير في تطابق النظام المحاسبي المالي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية مما يعكس الدرجة الكبيرة المبذولة في التنميط بينهما[1].

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي فيما يلي[2]:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛

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

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

- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛

- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛

- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات؛[3]

- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛

- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛

---

[1]- السعيد قاسمي وفرحات عباس، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، للملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، بالمركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18جانفي 2010، ص:12.

[2]- http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/Archive%20Faculte%20des%20Sciences%20Economiques%20,%20de%20Gestion%20et%20des%20Sciences%20Commerciales/La%20reforme%20comptable%20en%20Algerie%20%20Ouargla%202011/19.pdf.2014-03-20 تاريخ التصفح

[3]- ناصر مراد، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSFC في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب تطبيقات وآفاق، يومي:17-18جانفي2010، المركز الجامعي الوادي، ص:9.

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

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

– يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛

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

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

يتضح مما سبق أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أننا نضع الملاحظات التالية:

– تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة اقتصاديات الدول المتقدمة واحتياجات الشركات المتعددة الجنسيات، لذاك يجب مراعاة خصوصية الاقتصاد الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95% من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني إستراتيجية تكييف هذه المعايير[1].

– يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر من شفافية، وكذا استقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

– يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد استيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الإفصاح والقياس.

– تكلفة العبور إلى النظام على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة[2].

[1]– بن بلغيث مدني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002، ص:57.

[2]– عزه الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص:214.

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي.

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، وسيساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عدة المتمثلة كالتالي[1]:

- إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية، والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات[2]؛

- توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها؛

- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، ومن بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛

- نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين؛

- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد[3]؛

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار أن النظام المحاسبي المالي الجديد متطابق مع معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛

- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية و التجارية الدولية؛

[1]- ناصر مراد، نفس المرجع السابق، ص:8.

[2]- بربري محمد أمين وبكيحل عبد القادر، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي، ص: 3.

[3]- سليم جابو وعبد القادر بن عيسى، متطلبات توافق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والنظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي، ص: 9.

– تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات؛

– المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛

– المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛

– هناك توافق كبير بين البرامج المعلوماتية للنظام المحاسبي المالي الجديد، مما يسمح بتدنيه التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها.

– ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية[1]؛

– قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛

– يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

– استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛

– يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر للكل الفاعلين في السوق؛

– يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛

– جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛

– إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني، وسد الثغرات التي كان يعاني منها؛

[1]– بودربالة سارة حدة وقربة معمر، النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: بين إلزامية ومحدودية الإمكانيات، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي، ص:9.

المبحث الثاني :أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه واهم مبادئه

المطلب الأول : أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

كما تم الإشارة إليه فيما سبق، فان الجزائر مند و أن تبنت النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي الحالي (المخطط المحاسبي الوطني) الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه لم تقم بأي تعديل يمس بمحتواه بغية تماشيه و التطورات و التحولات التي عرفها الاقتصاد و لا لســـد الثغرات.[1]

والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الايجاري، العمليات بالعملة الأجنبية .....الخ.

ولهدا كان من الضروري تدارك الوضع و دلك من خلال تبني نظاما جديدا يتماشى و التطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني.

ويمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه إلى النظام المحاسبي في ما يلي[2]:

- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛
- الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية و السماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- النقائص و الثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم و النظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق؛
- إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛
- الاعتماد على مبادئ و قواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري و غير الإداري بالقواعـــد، و تسهيل مراجعة الحسابات؛
- محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية، لان التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة، يمكن أن نذكر منها ما يلي[3] :

- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع و مؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيـــــها، و على

[1]–صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009،ص : 75،76.

[2]– قورين حاج قويدر، مقال بعنوان"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات" مجلة الباحث العدد10، سنة2012، ص272.

[3]– صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص: 75،76.

المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم و تقارير معدة حسب المعـــــــايير و المبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم.

- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين و بالتالي إلى ضعف جودة و نوعية المعـــلومات[1].

المطلب الثاني: فروض و مبادئ النظام المحاسبي المالي.

أولا: الفروض:

تعرف الفروض عموما بأنها تمثل مقدمات يفترض صحتها مسبقا وتكون أساسا لبناء الإطار الفكري للمحاسبة، كما تصلح للاستدلال والتوصل إلى نتائج هذه الأخيرة. فهي تمثل أساسا يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية التي تستعمل في إعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية ولكن الفروض نفسها لا تحتاج إلى برهان وبل يفترض صحتها مسبقا، فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لاشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة. وتتميز الفروض المحاسبية بالخواص التالية:

- يجب أن تقبل عموما على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي، لتكون بداية مفيدة للمشاركة في تطوير المعرفة المحاسبية؛
- يجب الفروض المعتمدة مستقلة عن بعضها البعض، إذن لا يجوز أن تستخدم فرض في تبرير فرض آخر؛
- يجب أن تكون عموما قليلة العدد، ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

ان الفرضيات الأساسية تتمثل في مبدئي محاسبة التعهد، واستمرارية الاستغلال[2].

أ- محاسبة التعهد (الالتزام):

يفرض على المؤسسات حسب هذا المبدأ، مسك محاسبة الالتزام. وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند التزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين. على العكس من ذلك، في المحاسبة المالية المبسطة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عندما يحدث التدفق النقدي، أي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام). وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)،

[1]- ايت محمد سفيان وايت مراد محمد ،النظام المحاسبي الجديد "تحديات واهداف "، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد واليات تطبيقه في ضل المعايير المحاسبية الدولية "LAS-IFRAS" ص:4،3.

[2]- لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الادارة المالية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011 ، 2012 ، ص: 27.

كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل، ولذا فالقوائم المالية توفر معلومات عن العمليات المنصرمة وغيرها من الأحداث التي تعتبر هامة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (الفقرة 22: الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية)[1].

أما النظام المحاسبي المالي فقد أشار إلي هذه الفرضية، حيث أكد على محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وعرضها في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها.

ب – استمرارية الاستغلال (النشاط):

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك. وعموما يفترض المحاسبون دائما، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى انه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

ثانيا :المبادئ المحاسبية الأساسية.

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي[2]:

الدورة المحاسبية:

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها. وقد

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 11 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27 ، المادة رقم 04 ، ص ك 11.

[2]- ابراهيم بورنان والطاهر مخلوف ، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، الجزائر ، 2009 ، ص: 4 ،6 .

اتفق المحاسبون على أن الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجها.

استقلالية الدورات:

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة. إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

قاعدة الوحدة الاقتصادية:

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك. والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك.

«يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائه ومنتوجات وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها. يجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملات المؤسسة دون معاملات مالكيها»

قاعدة الوحدة النقدية:

يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي.

نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

«تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية. يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة.كما انه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية. لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا. غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات اثر مالي».

مبدأ الأهمية النسبية:

تكون المعلومة ذات معنى، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم

مستعمليها تجاه المؤسسة، غير انه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة.

مبدأ الحيطة والحذر[1]:

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر، لان ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون. إن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

مبدأ استمرارية الطرق:

أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة في الدورة الحالية، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.

مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال.

أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أي المقاصة 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

[1]- حواس صلاح، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، ص: 7.

يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.

مبدأ التكلفة التاريخية[1]:

تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة. بخلاف فانه 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 والمحاسبيين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في مستويات التضخم.

الصورة الصادقة:

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبة، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي والأداء والتغييرات في الوضع المالي لها. وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق.

لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

مبدأ القيد المزدوج[2]:

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى « القيد المزدوج »، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي عرفتها المحاسبة، وقد ارساه الايطالي (Luc PACIOLI) سنة 1494، ويعرف لحد الساعة قبولا عالميا أصبح بمقتضاه ملزما للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية.

[1]- حواس صلاح، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر وتوزيع ،2008 ، ص: 7

[2]- حواس صلاح ،مرجع سبق ذكره ،ص: 7.

المطلب الثالث: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

يطبق النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص شرعي أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها يستثنى من هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

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

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

ويمكن للكيانات (المؤسسات) الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. وتحدد شروط وكيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

ويمكن تقديم الحد الأدنى لرقم الأعمال وعدد المستخدمين للمؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): شروط الخضوع للنظام المحاسبي المالي

قطاع النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال
الأنشطة التجارية	10 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
الأنشطة الإنتاجية والحرفية	06 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة
أنشطة تقديم الخدمات وأخرى	03 ملايين دج	09 عمال بصفة دائمة

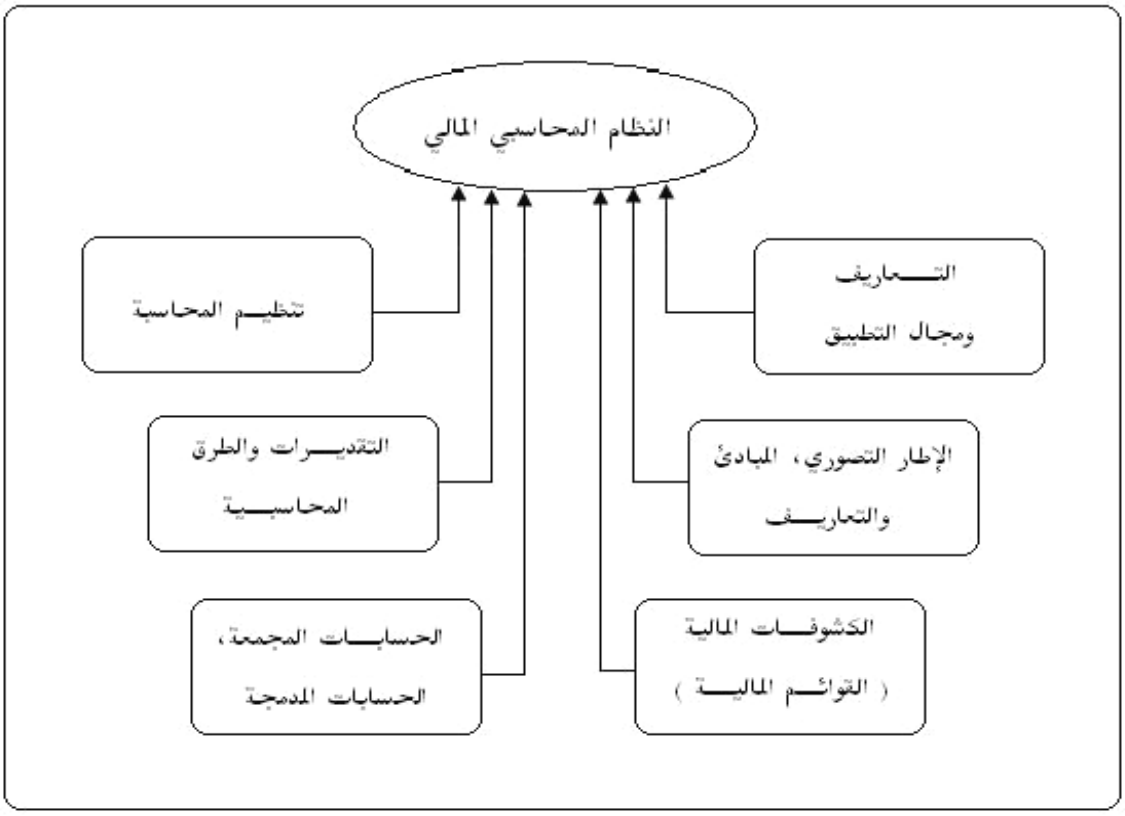
المصدر:من اعداد مهوات لعبيدي وحسيني منال وخليفة أحمد، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ونظامها المحاسبي المالي المبسط، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي، ص: 5.

المبحث الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي وتقييم القوائم المالية.

المطلب الأول: مكونات النظام المحاسبي المالي.

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل (01): يمثل مكونات النظام المحاسبي المالي.



المصدر: مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، ديسمبر 2008، كلية العلوم الاقتصادية و ع التسيير،جامعة باتنة، ص:209.

انطلاقا من الشكل الذي سبق يلاحظ إن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها، وإذا ما أردنا أن نستخرج النقاط المهمة في كل ركن، خاصة الجديد في النظام المحاسبي، فيمكن الإشارة إلى ما يلي[1]:

1- بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق: لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة ،وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأس المال وعدد المستخدمين (5).

2- بالنسبة للإطار التصوري: وهنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي، وهذا الإطار يعتبر جديد مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق ،وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة المادة (06) وهي:

- محاسبة التعهد؛
- قابلية الفهم؛
- الدلالة؛
- المصداقية؛
- قابلية المقارنة؛
- التكلفة التاريخية؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة (المادة 07) كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة (المادة 08) وهو تحديد كل من:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.
- محتوى الكشوف المالية (القوائم) وكيفية عرضها.

[1]- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، ديسمبر 2008، كلية العلوم الاقتصادية و ع التسيير،جامعة باتنة، ص: 209-210.

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم، وقد حددتها المادة (30) من المرسوم التنفيذي156/08، بعدد ثمانية عشر (18) معيار.

3- تنظيم المحاسبة[1]: في هذا الجانب لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء جديد ،لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني.

فنجد النظام المحاسبي المالي اوجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:

- ينبغي احترام المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح؛

- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛

- عناصر الأصول والخصوم ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛

- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع إلى قيد مزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛

- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

- 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.

4- الكشوف المالية: يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتمثل هذه الكشوف فيما يلي:

- الميزانية؛

- حسابات النتائج؛

- جدول سيولة الخزينة؛

- جدول تغير الأموال الخاصة؛

[1]- ضيف الله محمد الهادي ومسعود درواسي وقوادري محمد، مرجع سبق ذكره ص:5-6.

– ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

و بمقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين هما:

– جدول تغير الأموال الخاصة و سابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة.

– جدول سيولة الخزينة وهو الجدول الجديد فعلا، ووضع بهدف تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم الكيان (المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

5– الحسابات المجمعة والمدمجة[1]: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة ، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

6– تغير التقديرات والطرق المحاسبية: بالنسبة لهذه القاعدة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، في حين نجد النظام المحاسبي المالي يقر إمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:

الحالة الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني.

الحالة الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وهذا الاستثناء الثاني يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند الأخذ بطريقة إعادة التقييم، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط، وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

[1]– مختار مسامح ، مرجع سبق ذكره ، ص:211-212.

المطلب الثاني: القوائم المالية (الكشوفات المالية)

أولا– مفهوم القوائم المالية[1]: هي من أهم أنواع التقارير المحاسبية ،وتعتبر القوائم المالية ذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها هذا من جهة ومن جهة أخرى فان القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة، وتلخص القوائم المالية عمليات عن فترة زمنية محددة شهرا أو سنة، وتظهر القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة في وقت إعدادها ،كما توضح نتائج النشاط التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي.

وتعتبر الكشوفات المالية أهم وسيلة للإفصاح (أو الإبلاغ) المالي عن وضعية المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه الكشوفات من اتخاذ القرارات المناسبة. حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية[2]:

- ✓ **الوضوح**: إذ يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات وفقاً لواقعها ومضمونها الحقيقي وليس لشكلها القانوني فقط.
- ✓ **الملاءمة**: أي أن تكون المعلومات تفيد المستعملين في اتخاذ القرار.
- ✓ **الشفافية**: يتضمن هذا المبدأ الصورة الصادقة، أولوية المضمون على الشكل، الحياد، الحذر (إذ يتوجب الأخذ بالحسبان الخسائر المحتملة). وكذلك تخفيض الخيارات المحاسبية (طريقة وحيدة مفروضة في أغلب الحالات، إدماج جزء من خارج الميزانية، توزيع حسب قطاعات النشاط وحسب المناطق الجغرافية، تخفيض آجال بث المعلومات "ثلاثي"...إلخ).
- ✓ **قابلية المقارنة**: حيث يفترض وجود معلومات حول اختيار الطرق المطبقة وديمومتها. كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة الكشوفات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.
- ✓ **المادية (الأهمية النسبية)**: يجب أن تفصح البيانات المالية عن كافة العناصر التي تكون من الأهمية النسبية إلى حد تؤثر على عملية التقييم واتخاذ القرارات.
- ✓ **الاكتمال**: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة (استعمال القيمة العادلة، معلومات قطاعية).

[1]– عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير 2010/ 2011، ص: 56.

[2]– حسن القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008 ،ص:274.

وتشكل المعايير الدولية كلاً متكاملا، هذا ما يفرض تطبيقها بطريقة رجعية. حيث يجب على المؤسسات القيام بتقريب الأموال الخاصة، كما عليها إعادة تصنيف الأصول والخصوم والقيام بالتعديلات والتقييمات اللازمة عند تاريخ المقارنة (أي السنة التي تسبق تطبيق المعايير)، وتسجيلها في الميزانية الافتتاحية. ويجب أن تتضمن الملحقات أهم القواعد والطرق المعتمدة في إعداد الكشوفات المالية، كما تتضمن كل المعلومات التي من شأنها إضفاء الشفافية والمصداقية.

ثانيا – أنواع القوائم المالية[1]: وتتضمن الكشوفات المالية حسب النظام الجديد زيادة على الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول سيولة أو (تدفقات) الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة. وكذلك ملحق يتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة. وبالتالي هناك (05) خمس وثائق إلزامية لكل منها أهميته الخاصة:

1. **الميزانية**: تعتبر أهم وثيقة مالية، يتم التصنيف فيها حسب المصدر و الغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الاستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.
2. **جدول حسابات النتائج**: على عكس ما كان يتم سابقا بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر الاستثنائية. مع النظام الجديد لا تظهر المعطيات الاستثنائية بجدول حسابات النتائج ، لكن يتم التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية.
3. **جدول سيولة الخزينة**: الهدف من هذا الجدول هو إعطاء المستعملين أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة (أو التدفقات) المالية.

والتدفق النقدي ليس مؤشرا كاملا على أداء المؤسسة، فمعظم الدراسات تشير إلى أهمية الربح المحاسبي على التدفق النقدي رغم وجود علاقة ايجابية بينهما، ما يجعل الميزانية في المقام الأول.

4. **جدول تغيرات الأموال الخاصة[2]**: يعبر عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.
5. **ملحق الكشوف المالية**: يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات تكميلية (حيث أن كل معيار دولي يحدد ويعرف مستوي المعلومات الواجب تقديمها في الملحقات).

[1] – جودي محمد رمزي ، اصلاح النظام المحاسبي الجزائري لتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية ،مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد 06، 2009 ، ص : 79 ،80.

[2] – دحو معتصم، **افاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية "IAS/ IFRS" بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، الجزائر ، 2009.ص: 5،6.

ثالثا– العناصر الأساسية في القوائم المالية :

الأصول: هي منافع اقتصادية متوقعة في المستقبل حصلت عليها المؤسسة أو تخضع لسيطرتها نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية .

الخصوم: منافع اقتصادية متوقع التضحية بها مستقبلا في شكل الالتزام القائم بالفعل على المؤسسة بتحويل أصول تقديم خدمات إلى مؤسسة أخرى في المستقبل كنتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية.

حقوق الملكية: هي الحق المتبقي في أصول المؤسسة بعد خصم الالتزامات المستحقة عليها.

الاستثمارات بواسطة الملاك: هي الزيادة في صافي الأصول لمؤسسة معينة والناتجة من تحويل أشياء ذات قيمة من أطراف أخرى للحصول على أو زيادة الملكية، والأصول هي الأكثر شيوعا والتي تقدم من الملاك كاستثمارات.

الدخل الشامل: هو التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للمؤسسة خلال فترة معينة، والذي ينتج من عمليات وأحداث وظروف ليس مصدرها الملاك، فهو يتضمن كل التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة المعينة بخلاف الاستثمارات من الملاك والتوزيعات إليهم.

الإيرادات[1]: هي التدفقات الداخلة أو أي زيادة أخرى في أصول المؤسسة أو نقص في خصومها (أو أي خليط من ذلك)، والتي تحدث خلال فترة زمنية وذلك نتيجة بيع أو إنتاج السلع، تقديم خدمة، أو أي أنشطة أخرى تمثل العمليات الرئيسية للمؤسسة.

الأعباء: هي التدفقات الخارجة أو أي استخدام لأصول المؤسسة أو حدوث التزامات (أو أي خليط من ذلك)، والتي تحدث خلال فترة معينة نتيجة إنتاج أو بيع أو تقديم خدمات، أو انجاز أي أنشطة أخرى تمثل عمليات أساسية للمؤسسة.

المكاسب: هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) التي تنتج من العمليات العرضية أو الثانوية أو أية عمليات أخرى أو أحداث أو ظروف أخرى تؤثر في المؤسسة ماعدا تلك الزيادات الناتجة عن إيرادات أو استثمارات الملاك، أصحاب المؤسسة.

[1]– دحو معتصم، نفس المرجع، ص: 7.

الخسائر: هي النقص في الحقوق الملكية (صافي الأصول) الذي ينتج من العمليات العرضية أو الثانوية أو أية عمليات أخرى أو أحداث أو الظروف أخرى تؤثر في المؤسسة ماعدا ذلك النقص في الناتج عن مصروفات أو توزيعات الملاك.

النتيجة (الربح/ الخسارة): ويمثل الفرق بين الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المالية والمصروفات المستفيدة لاكتساب تلك الإيرادات فإذا كانت الإيرادات أكبر من المصروفات كان الربح وإذا كانت المصروفات أكبر من الإيرادات كانت خسارة.

المطلب الثالث: متطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر

سنتطرق فيما يلي إلى أهم النقاط التي يجب إتباعه الإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي[1]:

- إجراء تقييم واسع للعمل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي وفي ظل المشاكل التي تعاني منها البيئة المحاسبية وتحديد أهم احتياجات ممارسي المحاسبة ومعالجتها بصورة عاجلة.

- ضرورة الإسراع في مساعدة المؤسسات على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على الاتصال دائم بمحاسبي المؤسسات من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية.

- النهوض بالمهنة المحاسبية ورفع مستواه بتأهيل الخبراء المحاسبين، محا فضي الحسابات والمحافظين المعتمدين ليكونوا قادرين على القيام بمهامهم من خلال الاهتمام الجاد بالنظام التكوين الذي يجب أن يتوافق مع معايير التكوين المعمول بها علميا، إضافة إلى الانضمام إلى منظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم وتفعيل دورها في عملية الإصلاح المحاسبي والابتعاد عن الصراعات والمصالح الضيقة التي تؤثر سلبا على مساهمتها في إنجاح النظام المحاسبي المالي من خلال العمل على نشر المعرفة بالنظام والمساعدة على تطبيقه بتقديم شروحات والتفاصيل اللازمة خصوصا لمحاسبي المؤسسات.

- يجب على المؤسسات الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية و الاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق ومتطلبات نجاح النظام المحاسبي المالي.[2]

[1]- دربال سمية ودشاش أم الخير ، متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية ، ملتقى وطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي ، 05-06\ 05 \ 2013، ص: 12.

[2]- دربال سمية ودشاش أم الخير ، نفس المرجع السابق ص: 13.

– ضرورة القضاء على ظاهرة الفساد الإداري والمالي بالمؤسسات الجزائرية بإرساء إطار أخلاقي يضبط الممارسة المحاسبية وإعطائه قوة الإلزام ليكون أساس لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة مخالفته.

– ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها علاقة بالنظام المحاسبي وخصوصا المسؤولة على تطبيقه وإعطائه فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجيهات الضرورية وبالتالي تكون مسايرة وعلى دراية لما يجري من تغيرات على الساحة المحاسبية في الجزائر.

– مراجعة منظومة التعليم المحاسبي لتتوافق مع معايير التعليم المحاسبي المعمول بها دوليا.

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

– تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام لتكون في مستوى تكوين إطارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لإنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال إرسال بعثات إلى الخارج لتلقي التكوين اللازم في مجال المعايير المحاسبية الدولية.

– تطوير الأساليب التعليمية وضرورة العمل على دمج فترة التدريب الميداني والمهارات المطلوبة في سوق العمل في البرامج التعليمية من اجل الحصول على خريجين قادرين على تلبية متطلبات سوق العمل.

– ضرورة وجود اتصال فعال بين الجامعات، المؤسسات ومكاتب التدقيق لتحديد احتياجات وتنسيق الجهود لإعداد برامج لمختلف المقاييس المتعلقة بالمحاسبة بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي ومساعدة الباحثين في حصولهم على المعلومات التي يتطلبها البحث العلمي وبالتالي المساهمة في رفع مستوى التعليم والتكوين المحاسبين.[1]

– العمل على توفير البيئة الاقتصادية، المالية والقانونية التي تساعد على إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي بتنشيط الحركية الاقتصادية، المالية وجعل السياسات القانونية أكثر مرونة من خلال ما يلي:

- ضرورة الإسراع في اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفعيل نشاط السوق المالي؛
- محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الجزائرية والسعي نحو تحقيق الشفافية في القوائم المالية من اجل كسب ثقة المستثمر الأجنبي والمحلي؛
- محاولة التخفيف من حدة ظاهرة الاقتصاد الموازي؛

[1]– دربال سمية ودشاش أم الخير، نفس المرجع السابق ص: 14.

- تحفيز الاستثمار المحلي والمساهمة في نشر الثقافة البورصية؛
- الإسراع في تطبيق برنامج الخوصصة.

- وضع آلية تضمن الإصلاح والتحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي وفق تطور الوضع الاقتصادي الوطني ووفق تطور الممارسات المحاسبية الدولية.

- ضرورة توفير الإرادة السياسية في تحقيق كل ما سبق من أجل تهيئة البيئة الجزائرية.

خاتمة الفصل:

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS / IFRS.

حيث أن هذا النظام يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

إن النظام المحاسبي أملته عدة متغيرات منها ما تعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

تمهيد الفصل:

بعد التطرق للجانب النظري والذي تم التركيز فيه على مدخل للنظام الضريبي ومفاهيم أساسية حول النظام المحاسبي المالي، سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى إيجاد العلاقة بين المحاسبة والجباية، ودراسة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) ثم سنتطرق إلى الجانب التطبيقي، حيث سيتم تسليط الضوء على الواقع الميداني من خلال التركيز على محافظي الحسابات، والإطارات المحاسبية والجبائية، بصفتهم لديهم معرفة شاملة وخبرة في مجال المحاسبة والجباية، وذلك من خلال إجابتهم على الأسئلة المطروحة في الاستبيان لمعرفة مدى مسايرة النظام الضريبي الجزائري للنظام المحاسبي المالي (SCF)، وهل هناك تأثير على النظام الجبائي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ وهل يجب على الدولة الجزائرية القيام بإصلاحات على النظام الجبائي لكي يتلاءم مع النظام المحاسبي المالي؟.

سيتم التطرق إلى هذا الفصل عبر المباحث التالية:

- المبحث الأول: العلاقة بين المحاسبة والجباية.
- المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل).
- المبحث الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة.

المبحث الأول: العلاقة بين المحاسبة والجباية

المطلب الأول: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

أولا: النتيجة المحاسبية[1] :

النتيجة المحاسبية تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على الإيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فالإيرادات المحققة من وراء هذه الأحداث والأعباء التي تترتب عنها تتفاعل فيما بينها للخروج من الأخير بما يسمى النتيجة النهائية المحاسبية للسنة المالية، علما أن هذه الأحداث تتعلق بالعمليات العادية المخول للمؤسسة القيام بها، والعمليات غير العادية التي تقوم بها المؤسسة في إطار ماتمليه الظروف الاقتصادية ،مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي تمليها السوق المحيط على أصول وخصوم المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن القول أن تحديد النتيجة المحاسبية يكون إما عن طريق حسابات النتائج (إيرادات والأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي تغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة.

– تحديد النتيجة المحاسبية من خلال حسابات النتائج[2]:

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

إيرادات النشاط – أعباء النشاط

+ تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية

+تغيرات المخزون

+التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة

+التصحيحات الخاصة بالقروض

= نتيجة الدورة

[1]- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق "scf" والمعايير الدولية "IFRS /IAS"، الجزء 2، منشورات كليك، 2013، الجزائر، ص: 278.

[2]-القانون 11- 07،مؤرخ في 25 نوفمبر2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007.

ثانيا: النتيجة الجبائية[1]:

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

تعريف النتيجة الجبائية[2]:

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة رقم 2 على أنه " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير والاستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية".

والملاحظ هنا أن هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات الميزانية.

هذا وقد نصت أيضا المادة 140 من نفس القانون الفقرة 1 على أن" الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، والتي تنجزها وحدة أو مستثمرة ...، بما في ذلك على الخصوص التنزيلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته".

والملاحظ في هذا أيضا أن هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج، إذ حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة" الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة (–) الأعباء المحتملة في ٍطار ممارسة النشاط (التكاليف العامة، تكاليف مالية، ضرائب، رسوم...إلخ).

ثالثا: العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية[3]:

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين السارية المفعول والظاهرة في الوثيقة رقم2 (G02) أو ما يسمى بالحزمة الجبائية "Liasse fiscale".

[1]– بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق (scf) والمعايير الدولية "IAS/ IFRS"، الجزء 2، منشورات كليك، 2013،الجزائر، ص: 278.

[2]– المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2011.

[3]– بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 279.

إذا الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية، ويمكن تلخيص هذا التعديل في العلاقة التالية[1]:

الربح الجبائي= الربح المحاسبي+ الاسترادات _ (التخفيضات)

- **شرح مصطلح الاسترادات**[2]:

إن الاسترادات يقصد بها الزيادة في المبالغ التي يرصدها المحاسب في حساب من حسابات المجموعة السادسة، فأثناء اكتشافها تقتطع من ذلك الحساب وتضاف للربح المحاسبي، لأن المشرع الجبائي رفع بعض المصاريف وحدد سقفا لأخرى.

- **شرح مصطلح التخفيضات:**

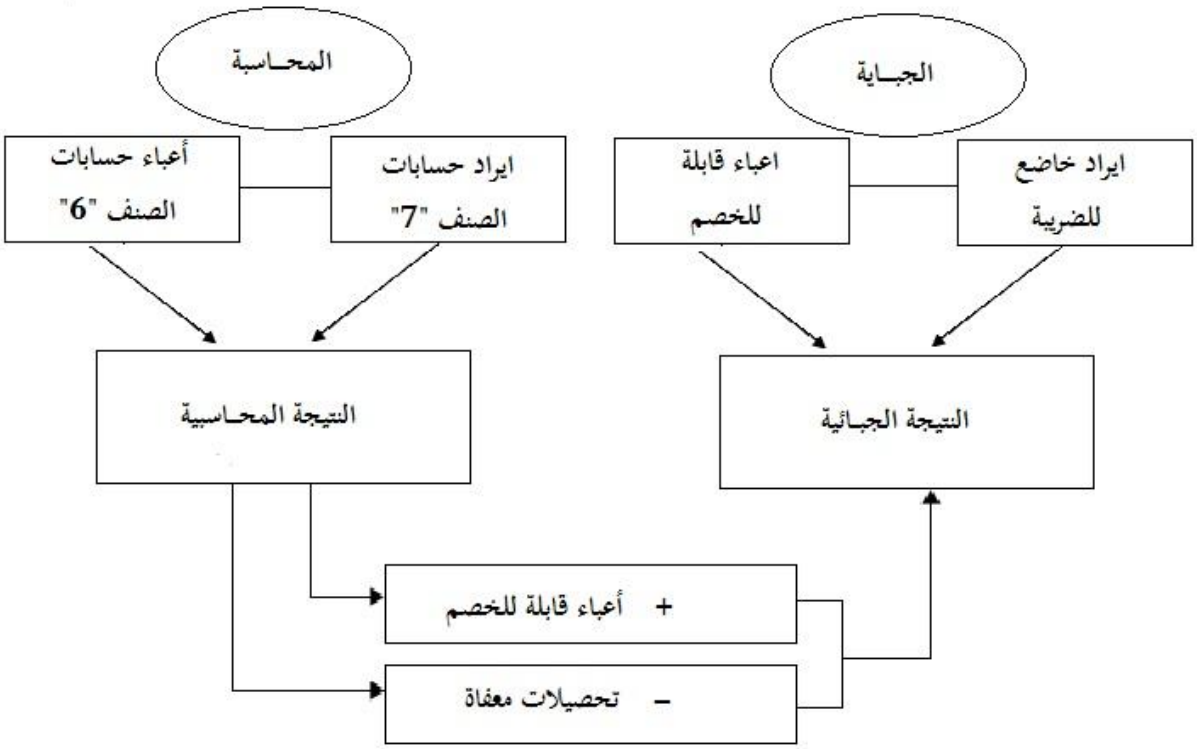
إن التخفيضات يقصد بها النقائص المسجلة في المبالغ التي يرصدها المحاسب في حساب من حسابات المجموعة السادسة، فأثناء اكتشافها تقتطع من الربح المحاسبي، أي وكأننا قمنا بتصحيح رصيد ذلك الحساب بطريقة غير مباشرة وأعطينا للمكلف حقه في خصم تكاليفه بدقة دون إلحاق ضرر بالربح المحاسبي.

[1]- القانون 11- 07، مؤرخ في 25 نوفمبر2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007.

[2]- رحال نصر وعوادي مصطفى، جباية المؤسسات بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى، الوادي، طبعة 2011/2010، ص: 80.

ويمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي[1]:

شكل رقم (02): الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.



المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء2، منشورات كليك، 2013،الجزائر، ص:280.

المطلب الثاني: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي ادى بالضرورة الى ظهور عناصر اضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين المعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) والنظام الجبائي الجزائري، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة للمحاسبية فان التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي.

فلذلك فان التطبيقات التي اتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أوجبت على المؤسسة على أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا يستلزم من المؤسسة اعداد جدول

[1]- بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص: 280.

الانتقال من النتيجة المحاسبية للنتيجة الجبائية وهذا ما سيشكل عائقا أمام المؤسسات وادارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي[1].

والعناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ترتكز عموما في النقاط التالية[2]:

1-قواعد وتقنيات الإهتلاك :

يعرف الإهتلاك في النظام المحاسبي المالي يختلف تماما عنه فهو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للأصول الثابتة المادية والمعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط الإهتلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، حيث يصبح الإهتلاك يمثل إثبات استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية والمعنوية، وبالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، أن تعيد تحديد مدة وطريقة اهتلاك الأصول القابلة للإهتلاك، وبتالي التأثير على أقساط الإهتلاك، وعلى الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة ضمن هذا الوعاء.

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

بالنسبة للأصول غير المركبة:

يعتمد احتساب مدة اهتلاك الأصل حسب النظام المحاسبي المالي على مدة الانتفاع به أي المدة المقدرة للاستعمال من طرف المؤسسة المالكة له، والتي تعكس بواقعية استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل. خلافا للقواعد الجبائية الحالية التي تحدد مدة الإهتلاك وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول المادية و المعنوية والتي تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له، فمثلا اطفاء المصاريف الاعدادية التي تعبر عن الأصول المعنوية في المخطط المحاسبي الوطني، لا يمكن تتجاوز خمسة (5) سنوات، بينما الأصول الثابتة المعنوية في النظام المحاسبي المالي التي تحتوي جزءا من تلك التكاليف (مصاريف التطوير)، يمكن أن تصل مدة إهتلاكها حتى 20سنة، والتي تعبر عن المدة المفترضة لمنفعة الأصول الثابتة المعنوية.

[1]- جاوحدو رضا، حمدي جليلة ايمان، مداخلة بعنوان آفار النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، يومي 05- 06 /2013/05، ص:05.

[2]- بوسبعين تسعديت، أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2010/2009، ص: 107- 108.

بالنسبة للأصول المركبة:

يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات التي بإمكانها تجزئة أصل معين الى عدة عناصر أخرى قابلة للتحديد، بحيث يمكن اعتبار كل عنصر كأصل منفرد بعينه يسجل محاسبيا على حدى وله مدة استعمال مختلفة وفي هذه الحالة، على المؤسسة اعداد مخطط الإهتلاك منفصل لكل عنصر بدلالة مدة استعماله الحقيقية. والعنصر الجديد كذلك يتمثل في القيمة المالية المتبقية المحتملة للأصل القابل للإهتلاك في تاريخ نهاية المدة منفعة التي تتمثل في سعر التنازل، والتي تأخذ بعين الاعتبار عند حساب الإهلاك بطرحها من القيمة الأولية للاستثمار، وهي غير مأخوذة بعين الاعتبار في القواعد الجبائية والمحاسبية الحالية، وبالتالي عنصر اخر مؤثر على حساب أقساط الإهتلاك.

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
- مدة الإهتلاك هي مدة الانتفاع بالأصل. - القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهتلاك تساوي قيمة الحيازة على الاستثمارناقص القيمة الباقية المتوقعة. - يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك .	- مدة الإهتلاك هي مدة حياة الأصل. - القيمة التي يتم على أساسها حساب الإهتلاك هي تكلفة الحيازة. - لا يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك.

المصدر: جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، الملتقى الوطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، يومي 05- 06 /2013/05،ص:06.

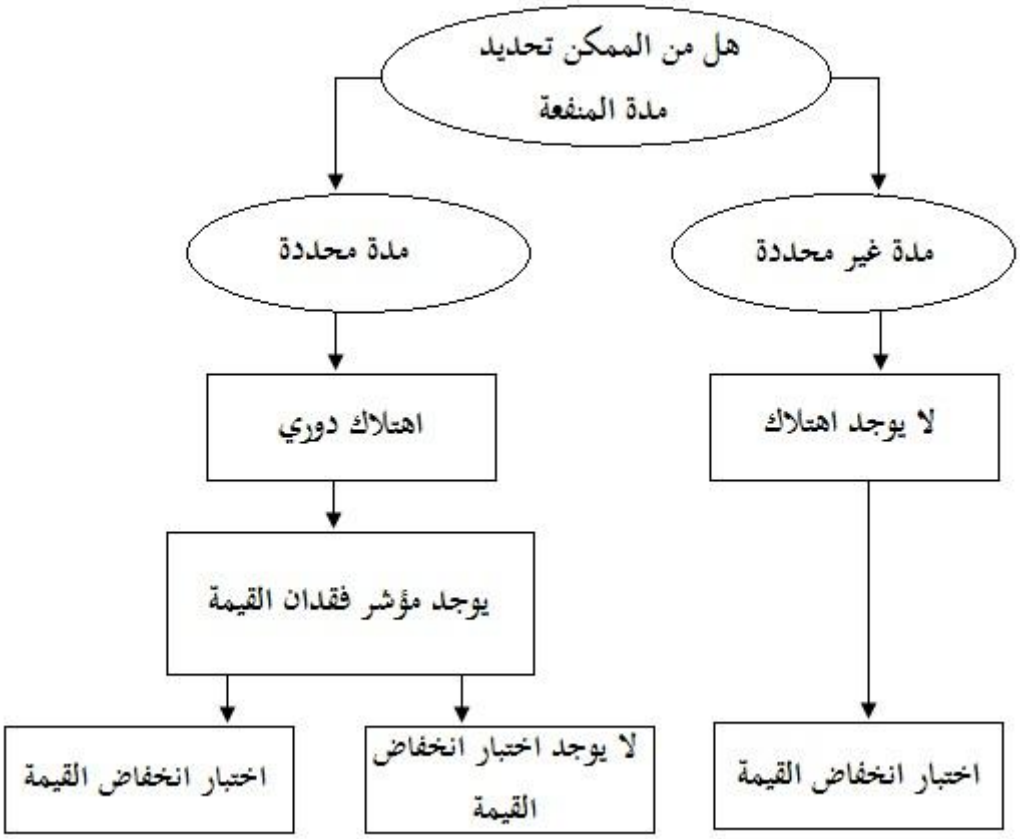
2-الخسارة في القيمة:

تنص المعايير المحاسبية الدولية وبالضبط المعيار رقم36 (الانخفاض في قيمة الأصول)، والنظام المحاسبي المالي حسب المادة 121-10 على إجبار المؤسسة لأن تقيد تقييم ممتلكاتها نهاية كل سنة، إذا كانت مؤشرات تدل على أن أصل من الأصول قد يفقد قيمته وتتمثل هذه المؤشرات في القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التراجع المادي....الخ، فيجب على كل مؤسسة أن تقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لكي نلاحظ هل هناك تدهور أو نقصان في القيمة[1]. نقوم باختبار نقصان القيمة عن طريق المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتحصيل أو مجموع التدفقات النقدية التي يمكن للأصل تحصيلها فاذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية، فهناك تدني أو خسارة في القيمة، وتسجل هذه القيمة في

[1]- عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جليطي، برج بوعريريج، الجزائر، طبعة 2008، ص: 126.

الأعباء، وبعبارة أخرى هذا النقص في القيمة يخفض من قاعدة الإهلاك، ويأخذ بعين الاعتبار عند حساب أقساط الإهلاك لاحقا ونلاحظ هنا أن الخسارة في القيمة عنصر جديد لم تتطرق له القوانين الجبائية في نصوصها، بحيث أن الخسارة في القيمة تأثر جبائيا على المبلغ القابل للإهتلاك، وبالتالي على حساب الأقساط الإهتلاك التي بإمكانها أن تتغير بالزيادة والنقصان لاحقا وهذا حسب اختبارات نقصان القيمة من سنة الى أخرى[1].

الشكل رقم (03): اختبار الخسارة في القيمة.



المصدر: جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، الملتقى الوطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، يومي 05– 06 /2013/05،ص:07.

3– تاريخ ادخال الأصل في الميزانية:

[1]- جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، مداخلة بعنوان آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص:06– 07.

تسجل الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسب المالي، في تاريخ المنافع والأخطار(تحت سيطرة ورقابة المؤسسة) بينما القواعد الجبائية لا تعترف بهذه الشروط وإنما ترتكز على ملكية المؤسسة للأصل ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة وخاصة القابلة للإهلاك منها.

4- تكاليف البحث والتطوير :

حسب المعيار الدولي رقم (IAS38 الأصول غير الملموسة) والنظام المحاسبي المالي، تعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية وتطوير المؤسسة، ينبغي رسملتها ومعالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها الشروط التالية :

- هذه التكاليف أو النفقات تؤدي الى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية؛
- زيادة العمر الاقتصادي وتحسين أداء الأصل؛
- التقييم الصادق لهذه التكاليف (موثوقية القياس)؛
- امتلاك القدرة المالية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، والقدرة على استعمال الأصل وبيعه.

وإذا تخلف شرط تسجل التكاليف ضمن أعباء الدورة، وبعبارة اخرى تتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا.

وهنا تواجه المؤسسة صعوبة في تفرقة بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير، وهو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب، بالضافة الى تكاليف التطوير تؤدي هذه الاخيرة الى زيادة حجم الأصل معنوي، وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال حساب قاعدة الإهلاك، مخصصات الإهتلاك والخسائر في القيمة السنوية.

5- التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء[1]:

يعتبر النظام المحاسبي المالي بأن التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق، تندرج مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية (المرحل من جديد) بدون تسجيلها ضمن الأعباء والنواتج، بعبارة أخرى تسجل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة، بدون تسجيلها في حساب النتائج(الأعباء والنواتج)، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية. كل التعديلات والتغيرات في الطريقة تعالج محاسبيا ضمن الأموال الخاصة وهذا ما يقودنا الى طرح الأسئلة التالية:

[1]-بوسبعين تسعديت، أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص:110.

- ❖ هل النظام الجبائي الحالي(إدارة الضرائب)، سيرضخ لهذه الاختيارات ويقبل بالتخلي عن جزء من الموارد الجبائية؟
- ❖ إذا كانت كل التغيرات تمس الأموال الخاصة، فكيف تكون تغيرات الأصل بالزيادة أو النقصان؟
- ❖ هل يجب وضع نظام جبائي جديد متعلق بأثر التغير في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء؟

6- تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية[1]:

مشروع النظام المحاسبي المالي يسجل الربح او الخسارة الناتج عن عملية تحويل الحقوق والديون بالعملة الاجنبية في نهاية الدورة حسب اتجاهين :

- أعباء: إذا كانت خسارة .

- النواتج: إذا كانت ربح.

بينما النظام الجبائي الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط. و لم يعالج الفروقات الناتجة عن عملية التحويل، وهذا سيؤثر على النتيجة الجبائية والوعاء الضريبي، وهو بمثابة ميزة تستفيد منها المؤسسات، فهل ستعدل إدارة الضرائب من نصوصها تماشيا مع النظام المحاسبي المالي ؟وستسمح بخسارة جزء من مواردها؟

7- عقود الإيجار – التمويل [2]:

عقود الإيجار هي عقود تتم بين طرفين مثل العقود التي تتم بين مؤجر ومستأجر، هذا العقد يعطي للمستأجر الحق في استخدام الأصل التأجير لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف، الإيجار، وكمثال على ذلك إذا قامت مؤسسة سوناطراك باستئجار طائرة لنقل عمالها من الجنوب الى الشمال لمدة خمس سنوات، فكيف تتم المعالجة المحاسبية؟ في السابق كانت الطائرة لا تظهر في الميزانية السنوية ويظهر فقط مصاريف الإيجار في حسابات النتائج. لكن من خلال النظام المحاسبي المالي وانطلاقا من تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، تتم المعالجة المحاسبية لهاذا النوع من العقود عن طريق تسجيل الأصل محل التأجير ضمن عناصر الأصول بالقيمة العادلة والقيمة المدفوعة. لكن بشرط أن يتم تحويل الأخطار والمنافع الاقتصادية الى الطرف المستأجر، حتى تصبح هذه العقود عقود إيجار- تمويل. فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل هذه الاستثمارات وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة الى تسجيل الإهتلاكات الخاصة به، وهذا غي معمول به في

[1]- جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، مداخلة بعنوان آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص:07.

[2]- بوسبعين تسعديت، أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص:110.

القواعد الجبائية، فهذه لا تعترف إلا بملكية الأصل، وهذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان.

8- تكاليف الاقتراض[1]:

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

9- تقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة :

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

❖ إعادة التقييم للأصول الثابتة:

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

❖ حالة مباني التوظيف:

عمليا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من اجل تقييمها لاحقا. ويمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة. وعليه، فإن كل ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط .أما إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن أن يكون هذا النموذج اكثر 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

[1]- جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، مداخلة بعنوان آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص:09/08.

بالتصنيف الجديد لبعض الأصول والخصوم كسندات التوظيف فيما يتعلق بقواعد تقييمها عند كل إقفال والمعالجة المحاسبية لها.

10- الضرائب المؤجلة[1]:

يمكن ان يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء الضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو الحال الضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية. حسب النظام المحاسبي المالي، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط الضريبة المستحقة هي المبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما أصول وخصوم الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي. و بالتالي، فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة.

11- المؤونات:

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات تؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وهناك عنصر جديد بخصوص المؤونات هو مؤونة التزامات المؤسسة تجاها عمالها.

12- مؤونات المخزونات

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة في القيمة الخاصة بالمخزونات، عندما تكون تكلفتها أكبر من قيمة إنجازها الصافية، هذه الأخيرة تتناسب مع سعر البيع المقدر، بينما حسب المخطط الوطني للمحاسبة، تسجيل المؤونات تعوض بالخسارة في القيمة في النظام المحاسبي المالي، عندما تكون قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس تكلفتها أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج، وتسجل الأعباء، وتؤدي الطريقتين حتما إلى فيم متباينة.

[1]- جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، مداخلة بعنوان آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

المطلب الثالث: تكييف القواعد الجبائية الحالية مع النظام المحاسبي المالي

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم و القواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، للإلغاء الكلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. و يوجد العديد من الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في هذا الإطار، كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 التي تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. ما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة في إطار جبائي.[1]

ومن جملة المواد والقوانين التي وجب إعادة النظر فيها من أجل من اجل تكييفها مع محتوى النظام [2]:

- المادة العاشرة: المتعلقة بالربح أو الدخل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين.
- المادة 138 مكرر: فروع الشركات؛
- المادة 139و 140: أرباح الشركات؛
- المادة 141: المصاريف القابلة للخصم؛
- المادة143: فوائض القيمة الناتجة عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الاجتماعية؛
- المادة 144: إعانات التجهيز التي تحصل عليها المؤسسات من طرف الدولة أو الجمعيات العمومية؛
- المادة 169: المصاريف القابلة للخصم؛
- المادة 170: مصاريف البحث العلمي؛
- المادة 172: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات؛
- المادة 173:فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات؛
- المادة 174 : نظام الاهتلاكات؛
- المادة 185 :إ عادة تقييم الاستثمارات المادية؛
- المادة 186 : فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

وبالنظر إلى الجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات، المصاريف القابلة للخصم، المصاريف الأولية،

[1]- جاوحدو رضا وحمدي جليلة ايمان، مداخلة بعنوان آثار النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مرجع سبق ذكره، ص:.09-10.

[2]- بوسبعين تسعديت، أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص:123- 124.

الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم ...الخ. إلا انه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح اكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها:

قواعد تسجيل الاعباء المقبولة وخصمها:

بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح باختيار مدة الاستعمال التي تسمح بالاهتلاك سريع لأصولها.

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

قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا:

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

قاعدة تسجيل الاستثمارات :

تسجل الاستثمارات حسب النظام على اساس إمكانية مراقبتها وتحقيقها لمنافع مستقبلية (تغليب الواقع الاقتصادي على الواقعة القانونية)، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار، يفترض في هذا الاطار أخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو أي ليس له أثر على موارد الخزينة الجبائية.

قاعدة التقييم على اساس القيمة العادلة:

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

تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقرر لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل).

تعتبر ضرائب الدخل أحد المكونات المهمة في أنشطة الضريبة المعاصرة، وتزداد أهمية هذا النوع من الضرائب في الدول المتقدمة بصفة خاصة كما يحتل أهمية بنسبة أقل في الدول النامية، وبدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق جعل من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والجباية وعليه فإن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل الخاص بالمؤسسة تكتسي أهمية كبيرة خاصة في ظل احترام المعيار المحاسبي الدولي رقم "12".

المطلب الأول: مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

أولا- تعريف الدخل الضريبي[1]: هو الدخل لأغراض ضريبية، يشير إلى المبلغ المستخدم لحساب الضريبة المستحقة، تزود ضريبة الدخل بالأموال لدعم الخيرات الحكومية.

ثانيا- المصطلحات أساسية:

1- الربح المحاسبي: وهو صافي الربح أو الخسارة قبل خصم مصروف الضريبة.

2- الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): والذي يمثل صافي الربح (أو الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها للسلطات الضريبية والذي تحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد).

3- الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

4- المصروف الضريبي: المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبية المؤجلة.

- يتكون المصروف الضريبي من[2]: ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية للجهات الحكومية والمحسوبة بناء على الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية (+) أو (-) المصروف الضريبي المؤجل.

- يتكون الدخل الضريبي من: الدخل الحالي (+) أو (-) الدخل الضريبي المؤجل.

[1]- سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي رقم 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل -http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1 8.pdf، تاريخ الإطلاع 25-05-2014.

[2]- محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، الطبعة الثانية، 2009، عمان/ الأردن، ص: 217-218.

5- الفروق المؤقتة[1]: هي الفروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية، وهي قد تكون:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام؛

- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: هي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة ضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام.

ويمكن أن نشاهد الفروق المؤقتة بشكل كبير وذلك لكثرة حالات الاختلاف بين أعداد البيانات لأغراض ضريبية عنها لأغراض محاسبية، فإن:

- الإيرادات أو المكاسب الخاضعة للضريبة وذلك بعد الاعتراف بها بالدخل المالي.

أصل (على سبيل المثال: حساب المدينين أو الاستثمار) ربما تعترف به وذلك بالإيرادات والمكاسب التي ستنتج كمبالغ خاضعة للضريبة في السنوات القادمة عندما الأصل يتم تغطيته على سبيل المثال:

1) ح/ المبيعات على أساس الاستحقاق للأغراض التقرير المالي ويتم تسويته على أساس النقدي للأغراض الضريبية؛
2) ح/ العقود وفق طريقة the percentage-of-completion، للأغراض المالية وطريقة جزء من إجمالي الربح المؤجل للأغراض الضريبية؛
3) ح/ الاستثمارات وفق طريقة حقوق الملكية للأغراض المحاسبية ووفق طريقة التكلفة للأغراض الضريبية؛
4) المكسب من التحويل الإجباري لأصل غير مالي والتي تتم للاعتراف بها وفق أغراض التقرير المالي، ولكنها مؤجلة للأغراض الضريبية؛
5) المكاسب غير المحققة تتضمن وفق (التقرير المالي استخدام جزء من القيمة العادلة) ولكن مؤجلة للأغراض الضريبية.

- مصروفات أو خسائر هي قابلة للاقتطاع بعد الاعتراف بها في الدخل المالي: التزام (أو أصل) ربما اعترف به لكن لكون مصاريف أو خسائر ستنتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع بالمستقبل عندما الالتزام يتحقق مثال:

[1]- سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي رقم 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل، مرجع سبق ذكره.

1) الالتزام بكفالة منتج؛
2) مصروف الدين السيئ يعترف باستخدام طريقة المخصص للأغراض المالية وطريقة الشطب مباشرةً للأغراض الضريبية.

- إيرادات أو مكاسب خاضعة للضريبة قبل الاعتراف بها في الدخل المالي: الالتزام ربما يعترف به لدفعة مستلمة مقدما لبضاعة أو خدمة ليتم تزويدها بالمستقبل، للأغراض الضريبية والدفعة متضمنة في الدخل الخاضع للضريبة حيث يتم استلام النقدية. الإجراءات المستقبلية لتزويد البضاعة أو الخدمة (أو إعادة التمويل المستقبلي لهؤلاء الذين تم إلغاء طلباتهم) ويتم تسوية الالتزام الذي سينتج بمبالغ قابلة للاقتطاع بالمستقبل، على سبيل المثال:
  - دفعات الإيجار المتقدم؛
  - اشتراكات مستلمة مقدما.
- مصروف أو خسارة قابلة للاقتطاع قبل ان يتم الاعتراف بها في الدخل المالي:

تكلفة الأصل ربما يتم اقتطاعها لأغراض ضريبية بشكل أسرع مما لو تم صرفها ودفعها للأغراض المحاسبية. المبالغ المستلمة حيث يتم تغطيتها المستقبلية لمبلغ الأصل لأغراض التقرير المالي (عبر الاستخدام أو البيع) سيتجاوز القاعدة الضريبية المتبقية للأصل وبذلك ينتج مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات القادمة. على سبيل المثال:

- مصروف مدفوع مقدما حيث أنه مقطوع من العوائد الضريبية في فترة الدفع.

6- القاعدة الضريبية: القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية، وتتمثل في:

- **القاعدة الضريبية لأصل:** المبلغ الذي سيقتطع لأغراض ضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة لضريبة ستتدفق للمشروع عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المرحل؛

- **القاعدة الضريبية للالتزام:** وهي عبارة عن القيمة المحملة للالتزام ناقص أي قيمة قابلة للاستقطاع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في المستقبل. في حالة الإيراد المستلم مقدما، تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي القيمة المرحلة، ناقص أي مبلغ للإيراد ولن يكون خاضعا للضريبة في فترات مستقبلية.

وهناك التزامات أخرى تتمثل كالتالي:

- القاعدة الضريبية= القيمة المرحلة- المبالغ القابلة للاستقطاع.

الالتزامات- الإيرادات المقبوضة مقدما:

- القاعدة الضريبية= القيمة المرحلة- مبالغ غير خاضعة للضريبة في المستقبل.

بعض الأحيان يكون هناك قاعدة ضريبية لا يعترف بها لا كأصل ولا كالتزام في قائمة المركز المالي.

مثـــــال: تكاليف البحث هي 10.000.000 معترف عليها كمصاريف عند تحديد الربح المحاسبي لهذه الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (خسارة) قد لا يسمح باقتطاعها حتى فترة لاحقة. وهنا القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ التي تسمح السلطات الضريبية باقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل هو لا شيء فرقا مؤقتا للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

ملاحظة:

1- القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عندما لا تكون واضحة حينها بأنه على المشروع الاعتراف بالالتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي استرداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية؛

2- أما بما يخص البيانات المالية الموحدة فإنه يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ المرحلة للأصل والالتزامات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة.

والقاعدة الضريبية الملائمة يتم تحديدها من خلال:

- بالرجوع للعائد الضريبي الموحد التي تم إقرارها في أي عائد تم إقراره؛
- أو من خلال الرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل مشروع في المجموعة.

7- الائتمان الضريبي[1]: التخفيضات في الالتزام الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءً على نظم ضرائب الدخل.

ثالثا- أهداف المعيار[2]: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل:

[1]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 218.

[2]- http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf.2014-05-25 تاريخ الاطلاع

1) الاسترداد (السداد) المستقبلي كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع.
2) العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بها بآثار الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.

المطلب الثاني: نطاق تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12.

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.[1]

لا يغطي هذا المعيار:

1. المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية")؛
2. الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، إلا أنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية.

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق المعيار الرئيسة.

1- المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل[2]: هناك طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما: طريقة الميزانية أو طريقة الالتزام الضريبي، وطريقة قائمة الدخل أو طريقة الضرائب المؤجلة.

يتطلب معيار الحاسبة المالي رقم (12) استخدام طريقة الالتزام الضريبي والتي تتبنى منهج قائمة المركز المالي من خلال **الأصول والالتزامات** حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وستنعكس خلال الفترات القادمة من خلال الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة.

[1]- محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 214

[2]- محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 219- 220.

في حين منع المعيار استخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل.

- **الاعتراف بالالتزامات والأصول الجارية:**

1. إذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن ضريبة دخل الفترة الحالية والفترات السابقة أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيجب الاعتراف بالفرق كمطلوبات. أما في حالة كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية، فيعترف بالزيادة كأصل (ضريبة مدفوعة مقدماً)؛
2. كما يعترف بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل إذا كان بالإمكان استخدامها بأثر رجعي لاستعادة ضريبة دفعت بفترات سابقة (تدوير الخسارة إلى الخلف)، أو يمكن استخدامها خلال الفترات القادمة (تدوير الخسارة للأمام). ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كأصل ضريبي في حالة تدويرها للأمام، وعدم إمكانية تدويرها للخلف أن يكون لدى المنشأة شبه تأكد من الاستفادة من تلك الخسارة المدورة خلال الفترات التالية، وذلك عن طريق وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشأة لأرباح ي المستقبل وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.

- **الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:**

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يجب الاعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة، إلا أن المعيار استثنى الحالتين التاليتين من عملية الاعتراف بالفروقات المؤقتة كمطلوبات[1]:

أ. في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية بإطفائها؛

ب. في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها:

- ليست اندماج أعمال؛
- عدم تأثير العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع للضريبة.

أما الفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل المتعلق بها.

[1]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 220- 221.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الفروقات المؤقتة تنتج عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في احتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة أي الناجمة عن فروقا التوقيت.

ومن الأمثلة على الفروقات المؤقتة لبنود ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة وأصول ضريبية مؤجلة ما يلي:

1. إيراد الفائدة والذي يعتبر جزء من الربح المحاسبي وبنسبة وتناسب مع المدة الزمنية التي أكسبت بها تلك الفوائد، إلا أن التشريعات الضريبية في بعض الدول تُخضِع إيراد الفوائد الضريبية عندما تقبضها، أي على الأساس النقدي. وفي هذه الحالة يعتبر الأساس الضريبي (القاعدة الضريبية) لأي فوائد مستحقة القبض بخصوص هذه الإيرادات (صفر)، نظرا لأن الإيرادات في هذه الحالة لا تؤثر على الربح الضريبي إلا بعد تحصيل قيمتها نقدا. وبناء عليه تعتبر الضريبة المستحقة عن تلك الفوائد التزامات ضريبية مؤجلة يتم سدادها في الفترات التالية عند القبض النقدي لتلك الفوائد؛
2. الفروقات المؤقتة الناجمة عن إستخدام المنشأة للغايات المحاسبية طريقة أو معدل إهتلاك للأصول غير المتداولة مختلف عن الطريقة المقبولة ضريبيا؛
3. الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتنزيلها من أرباح الفترة الجارية، وتأجيل الاعتراف بها لغايات ضريبة الدخل للفترات القادمة؛[1]
4. إخضاع بعض الإيرادات بموجب التشريعات الضريبية لضريبة الدخل في الفترة الحالية رغم أن معايير المحاسبة المالية توجب الاعتراف بتلك الإيرادات في السنة الحالية وتعتبر هذه ضريبة أصل (ضريبة مدفوعة مقدما) يتم خصمها من ضريبة دخل الفترات.

- **الآثار الضريبية لإعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة:**

كما هو معروف فإن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي قد بدأت بالسماح بإعادة تقييم الأصول غير المتداولة وبعض الأصول الأخرى وإظهارها بالقيمة العادلة لها، إلا أن التشريعات الضريبية في العديد من الدول لا تأخذ بالقيمة العادلة الناتجة عن إعادة التقييم، مما يترتب على ذلك ظهور فروقات ضريبية مؤقتة.

- **اختلافات معدلات الضريبة على مصادر الدخول المختلفة:**

تطبق بعض الدول معدلات ضريبية مختلفة تختلف باختلاف مصدر الدخل، ففي بعض الدول يخضع الدخل التشغيلي للشركات لمعدلات ضريبي تختلف عن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة. في مثل

[1]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 223-224.

هذه الحالة وفي ظل وجود فروقات ضريبية مؤقتة لبعض من الأصول التي قد تستخدم للغايات التشغيلية أو قد تباع وينتج عنها أرباح رأسمالية تبرز مشكلة تحديد معدل الضريبة الواجب استخدامه. هنا يتم اختيار المعدل الضريبي الملائم في ضوء توقعات الشركات المستقبلية بكيفية التصرف في الأصل.

- **الشهرة[1]:**

كما سبق وبينا قد تنشأ الشهرة نتيجة تملك المنشأة لمنشأة أخرى، وفي كثير من التشريعات الضريبية لا يتم السماح بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للخصم عند تحديد الربح الضريبي. وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة (صفر). وبالتالي فإن قيمة الشهرة هنا تعتبر فروقات دائمة. وبالتالي لا يسمح هذا المعيار الاعتراف بأي أثر ضريبي مؤجل للشهرة، إلا أن قيمة الشهرة المحتسبة في هذه الحالة قد تتأثر بوجود فروقات ضريبية مؤقتة ناتجة عن عملية التملك.

2- قياس الأصول والالتزامات الضريبية:

أ. يجب قياس الأصول (الالتزامات) الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، وبحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ الميزانية العمومية؛

ب. في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال الفترات الحالية أو الماضية فيجب في هذه الحالة قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الالتزام الضريبي المؤجل.

3- الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة:

يتوجب الاعتراف بالضرائب المؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها بالربح أو الخسارة الظاهر بقائمة الدخل. إلا أنه يستثنى من ذلك ما يلي:

أ. الدخول والأرباح التي لا تظهر محاسبيا بقائمة الدخل بل يتم الاعتراف بها بحقوق الملكية مباشرة ومن الأمثلة على هذه البنود ما يلي:

- تصحيح أخطاء سنوات سابقة؛

[1]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 226-229.

- فروقات إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب المعيار رقم (16)؛

- فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (معيار المحاسبة الدولي 21، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

ب. اندماج أعمال بطريقة التملك.

4- القوائم المالية الموحدة (الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة):

تنتج الفروقات المؤقتة عند اختلاف القيمة الدفترية للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة (الأساس) الضريبية للاستثمار التي غالبا ما تكون بالتكلفة. تنتج مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:

أ. وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة؛

ب. فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل المنشأة الأم ومنشأتها التابعة في بلدان مختلفة؛

ج. وجود تدني في قيم الاستثمار الزميلة وتخفيضها إلى القيمة المضافة القابلة للاسترداد.

وبموجب هذا المعيار يتوجب على المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة باستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين:

- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت استرجاع الفرق المؤقت؛
- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور؛

5- العرض[1]:

أ. الأصول والالتزامات الضريبية- المقاصة:

1. يجب إظهار الأصول والالتزامات الضريبية في الميزانية بشكل مستقل عن الأصول والالتزامات الأخرى لدى الشركة؛
2. في حالة وجود رصيد جاري لأصل ضريبي مؤجل ورصيد لالتزام ضريبي مؤجل فإنه يجوز عمل تقاص بينهما وإظهار الصافي شريطة توفر التالي:

- أن يكون للمنشأة الحق القانوني في إجراء تلك المقاصة، ويكون عادة للمنشأة حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد[2]؛

- أن يكون في نية المنشأة تسوية المبلغ المتعلق بتلك الأصول والالتزامات الضريبية على أساس الصافي، أو يكون بإمكانها الاستفادة وتزيل الأصل الضريبي في نفس الفترة المالية التي سيستحق فيها الالتزام الضريبي؛

- كانت الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والضريبة المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على ما يلي:

- نفس دخل المنشأة الخاضعة للضريبة؛
- منشآت مختلفة خاضعة للضريبة ترغب إما تسديد الالتزامات الضريبية الحالية والأصول الضريبية الحالية على أساس الصافي، أو جعل الأصول الضريبية تتحقق وسداد الالتزامات معا في نفس الوقت، وفي كل فترة مالية قادمة يتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبالغ جوهرية من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

ب. مصروف الضريبة:

يجب عرض مصروف (الدخل) الضريبة الخاص بالأرباح أو الخسائر من الأنشطة العادية في متن (وجه) قائمة الدخل.

[1]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 230.

[2]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 231- 232.

ج. فروق الصرف من الالتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الاعتراف بفروقات العملات الأجنبية كدخل أو مصروف ولكن لا يبين ذلك المعيار مكان عرضها في بيان الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروقات كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

6- الإفصاح:

أ. يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة: ويمكن أن تشمل مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

1) مصروف (دخل) الضريبة الحالي؛
2) التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة حالية من فترات سابقة؛
3) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الناتج عن وجود وانعكاس الفروق المؤقتة؛
4) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعزى لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة؛
5) مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقا أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري؛
6) مبلغ المنفعة الناتجة عن خسائر لم يعترف بها سابقا أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛
7) مصروف الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل؛
8) مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم معالجتها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية، بسبب عدم القدرة على معالجتها بأثر رجعي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية .

ب. يجب أيضا الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

1) مجموع الضريبة الحالية أو المؤجلة التي تتعلق ببنود أضيفت لحساب حقوق الملكية؛
2) شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الحالتين التاليتين:

- مطابقة مصروف (دخل) الضريبة والناتج عن ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة، مع الإفصاح عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق[1]؛
- مطابقة بين متوسط معدل الضريبة الفعال ومعدل الضريبة المستخدم، مع الإفصاح عن أساس احتساب معدل الضريبة المستخدم.

3) توضيح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المستخدمة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛
4) مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل متعلق بها في الميزانية العمومية؛
5) المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة متعلق بها؛
6) الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:
   - مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة المركز المالي لكل فترة معروضة؛
   - مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.
7) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة، الإفصاح عن مصروف الضريبة الذي يتعلق بما يلي:
   - ربح أو خسارة عدم الاستمرارية؛
   - الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة الحالية، مع المبالغ المقابلة لها لكل فترة سابقة معروضة.
8) مبلغ ضريبة الدخل على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي أعلنت توزيع أرباح قبل التصريح بإصدار البيانات المالية والتي لم يعترف بها في القوائم المالية.[2]

ج- كما يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن ماهية الأدلة المعززة للاعتراف به وذلك عند:

1) اعتماد الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناجمة من انعكاس فروقات ضريبية مؤقتة؛

[1]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 233.
[2]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص: 234.

2) تكون المنشأة قد تكبدت خسائر أما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة لدى الهيئات الضريبية التي ينتمي لها الأصل الضريبي المؤجل.

د- أرباح الأسهم:

يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة تبعات ضريبة الدخل المحتملة التي قد تنتج على دفع أرباح الأسهم لمساهميها إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة الإفصاح عن مبالغ ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عمليا وبيان إذا لم ممكنا تحديدها عمليا.

المبحث الثالث: الإجراءات المنهجية للدراسة

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة

تم تحديد مجموعة من الأسئلة الموجهة لعينة من الإطارات، وقد حاولنا جعل هذه الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على المعلومة اللازمة. وفيما يلي سنستعرض إطار مجتمع الدراسة وعينتها والأدوات المستخدمة:

أولا: مجتمع الدراسة واختبار العينة:

يتكون مجتمع البحث من محافظي الحسابات، إطارات محاسبية ومالية في المؤسسة، إطارات جبائيه وإطارات أكاديمية، حيث تم توزيع 60 استمارة استقصاء، تم استرداد 45 استمارة استقصاء، وبعد المعالجة تم الحصول45 استمارة قابلة للتحليل، وهي تعبر عن رأي 45 من إطارات العينة الذين يمثلون نسبة 75%من المجموع الكلي للإطارات. والجدول الموالي يبين الاستبيانات الموزعة والمستردة:

جدول رقم(03): يمثل عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة والصحيحة
60	45
النسبة	%75

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

ثانيا: أدوات الدراسة:

بغية التأكد من فرضيات البحث قمنا بتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، حيث يشمل الاستبيان على أربعة محاور، يحتوي المحور الأول على بيانات شخصية تتعلق بالإطارات المالية والمحاسبية والجبائية منها(الجنس، الشهادة، المنصب، الأقدمية...)، أما المحور الثاني الذي يتضمن 09 عبارات فاشتمل أسئلة خاصة بالنظام المحاسبي المالي(scf)، وفي المحور الثاني تضمنا 06 عبارات أدرجنا فيها أسئلة خاصة بمدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي(scf)، أما المحور الثالث الذي تضمن 11 عبارة خصصناها للأسئلة المتعلقة بانعكاس النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

بغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقياس الإجابات باستخدام مقياس "**ليكارت**" ذي الثلاث الدرجات لقياس الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم(04): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

1	2	3
غير موافق	محايد	موافق

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح Weighted Mean، ثم نحدد حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي:

الجدول رقم (05): معايير تحديد الاتجاه.

المتوسط المرجح	الرأي
من1 إلى 1.66	غير موافق
من1,67 إلى2.33	محايد
من 2.34 إلى3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

ثالثا: أساليب التحليل الإحصائي:

لتحليل البيانات قمنا باستخدام برنامج MC EXCEL وذلك لتفريغ البيانات وترميز الإجابات. كما استعملنا برنامج SPSS21 من اجل التحليل الإحصائي للبيانات ومن خلاله اعتمدنا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف الكشف على اتجاه أفراد العينة تجاه الأسئلة.

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة.

تتمثل خصائص العينة الديمغرافية فيما يلي:

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

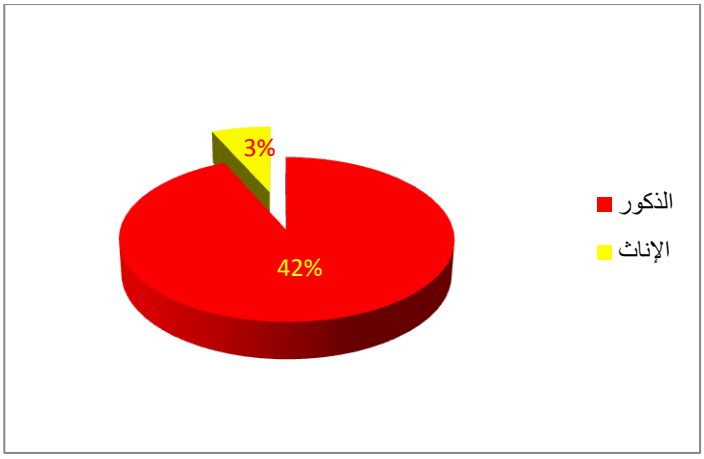
تتكون عينة الدراسة من 45 فرد منهم 42 ذكرا و3 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور حوالي93%، في حين قدرت نسبة الغناث بحوالي 07%.

جدول رقم(06): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
الذكور	**42**	**%93.3**
الإناث	**03**	**%6.7**
المجموع	**45**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب السن:

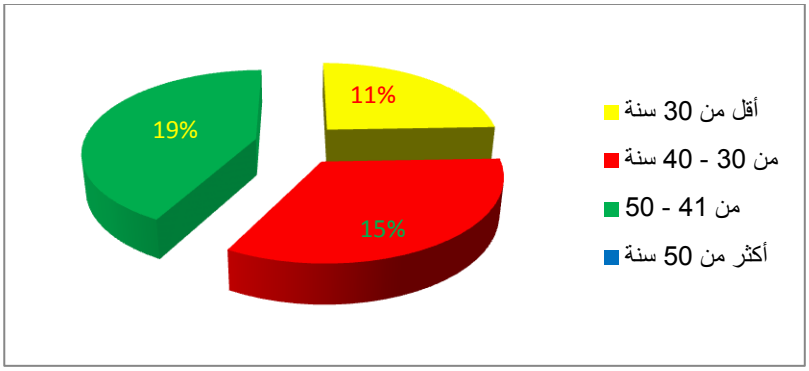
من خلال الجدول رقم(07): والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار افراد عينة الدراسة أن الفئة الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة مئوية 42%، تليها الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بنسبة مئوية 34 %، ثم تأتي فئة الأقل من 30 سنة بنسبة مئوية 24%، وفي الأخير الفئة العمرية الأكبر من 50 سنة بنسبة مئوية 0%، لذا فإن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة تميل إلى فئة الكهول.

جدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب السن

العمر	أقل من 30 سنة	30 – 40 سنة	41 – 50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	11	15	19	0	45
النسبة	%42	%34	%24	%0	%100

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان

ثالثا: توزيع أفراد الدراسة حسب الشهادة العلمية المتحصل عليها.

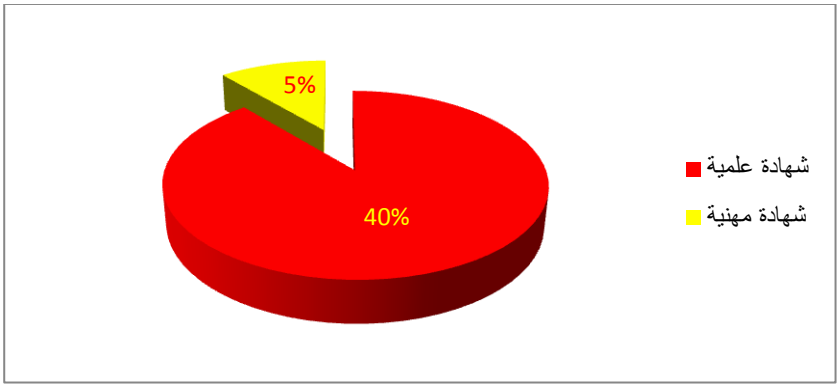
نلاحظ من خلال الجدول رقم (08) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المحصل عليها أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادات العلمية الجامعية بلغ عددهم 40 فرد بنسبة مئوية 90% وهي نسبة مرتفعة، في حين بلغت نسبة الشهادات المهنية 10%.

جدول رقم(08): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المتحصل عليها

الشهادة المتحصل عليها	التكرار	النسبة
شهادة علمية	40	90%
شهادة مهنية	05	10%
المجموع	45	100%

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(06): توزيع افراد عينة الدراسة حسب الشهادة المتحصل عليها



المصدر: من اعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب المنصب:

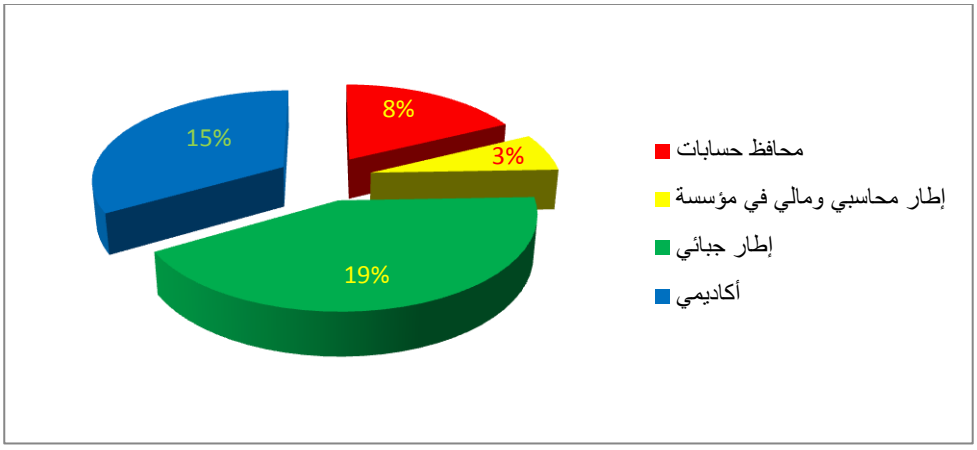
من خلال الجدول رقم(09) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة من وظيفة إطار جبائي حيث بلغ عددهم 19 فرد بنسبة مئوية 42 %، وتليها أفراد العينة من وظيفة أكاديمي حيث بلغ عددهم 15 فرد بنسبة مئوية 33%، ثم تأتي وظيفة فئة محافظ الحسابات وعددهم 08 أفراد بنسبة مئوية 18%، وفي الأخير وظيفة إطار محاسبي ومالي في مؤسسة والذي كان عددهم 03 أفراد بنسبة مئوية 07%.

جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب المنصب

المنصب	التكرار	النسبة
- محافظ حسابات	08	%18
- إطار محاسبي ومالي في مؤسسة	03	%07
- إطار جبائي	19	%42
- أكاديمي	15	%33
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب المنصب



المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الأقدمية:

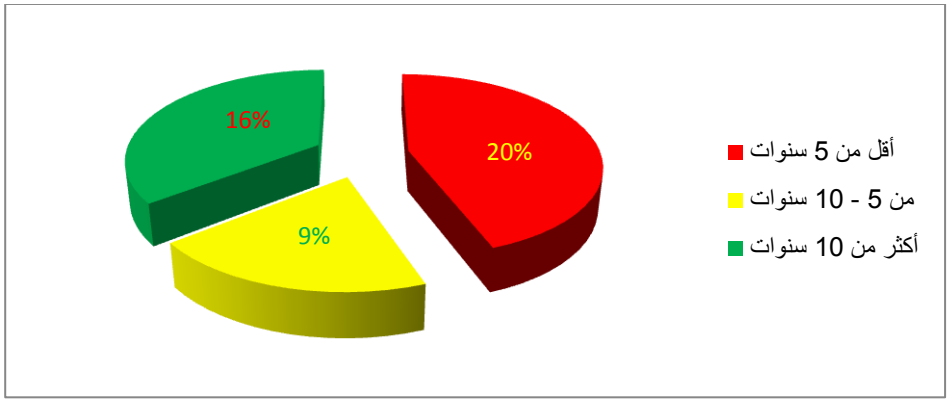
يمثل الجدول رقم(10) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن قرابة نصف العينة لديهم الخبرة في العمل أقل من 5سنوات بنسبة مئوية 45%، وأغلبيتهم لديهم شهادة علمية يعني أنه من الممكن تكون لديهم معرفة ودراية علمية للجوانب النظرية في المحاسبة والجباية في الجزائر، وكون معظم الأفراد عينة الدراسة تميل إلى فئة الكهول، ثم تأتي أفراد العينة الأكثر من 10 سنوات بنسبة مئوية 35%، أما أفراد العينة من 5-10 سنوات والبالغ عددهم 09 أفراد بنسبة مئوية 20 %، وهي نسب مهمة.

جدول رقم(10): توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية

الأقدمية	أقل من 5سنوات	05-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	20	09	16	45
النسبة	%45	%20	%35	%100

المصدر: إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

الشكل رقم(80): توزيع العينة حسب متغير الأقدمية.



المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

في هذا المطلب نقوم بدراسة وتحليل الاستبيان المقدم لأفراد العينة والمتمثل في مدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي وذلك من خلال تحليل المحاور الأساسية كما يلي:

أولا: الأسئلة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي (SCF) :

جدول رقم(11): أسئلة خاصة بالنظام المحاسبي المالي (SCF)

العبـــــارة	الاستجابات			أجوبة إحصائية			الاتجاه العام
	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الدرجة	
	العـــــدد						
	النسبـــــة %						
1.باستطاعتكم تطبيق كل ما ورد في النظام المحاسبي المالي	27	06	12	2,33	0,879	05	محايد
	%60	13,3%	26,7%				
2.يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجاتكم المهنية	32	7	6	2,58	0,879	02	موافق
	71,7%	15%	13,3%				
3.هناك اهتمام و إلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي	15	17	13	2,04	0,796	8	محايد
	33,3%	37,7%	30%				
4.هناك الحاجة لدورة تدريبية	42	01	02				

لممارسة النظام المحاسبي المالي	93,3%	2,2%	4,5%	2,89	0,438	1	موافق
5.يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح و سهولة التطبيق	29 64,4%	08 17,8%	08 17,8%	2,47	0,786	3	موافق
6.لا توجد صعوبات تعترض تطبيق النظام المحاسبي المالي	06 13,3%	08 17,8%	31 68,9%	1,44	0,725	9	غير موافق
7.المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في إتخاذ القرار	18 40%	22 48,9%	05 11,1%	2,29	0,661	6	محايد
8.المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي صالحة لاتخاذ القرار	29 64,4%	06 13,3%	10 22,2%	2,42	0,839	4	موافق
9.لا يوجد تضارب بين المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي	27 60%	04 8,9%	14 31,1%	2,29	0,920	7	محايد
المتوسط العام والانحراف المعياري العام				**2,305**	**0,751**	**-**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول (11) نلاحظ أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بمحايد على كل العبارات التي تحض النظام المحاسبي المالي (SCF)، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط المرجح الإجمالي 2,305بمحايد كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,751 وهذا يدل على التجانس على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة.

- **هناك الحاجة لدورة تدريبية لممارسة النظام المحاسبي المالي:**

أجمع أغلبية أفراد العينة على حاجة إلى الدورة التدريبية فكانت إجابات 93,3% أفراد الدراسة بموافق، و4,4 % بغير موافق، و2,2%بمحايد، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات ب 2,89 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري مقداره 0,438، ويرجع ذلك على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة حول الاقتراح الثالث ما يعني رضا غالبية أفراد العينة وقبولهم الطرح.

- **يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجاتكم المهنية:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع احتياجاتكم المهنية، فكانت إجاباتكم 71,7% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 15,10% بمحايد، 13,3% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,58 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,723 يدل على توافق أفراد العينة على الاقتراح الثالث.

- **يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق:**

نلاحظ أن أفراد العينة قد أجمعوا على أن النظام المحاسبي المالي يتميز بالوضوح وسهولة التطبيق، حيث كانت الإجابات على النحو التالي 64,4% موافق، 17,8% بمحايد وغير موافق، وكان المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,47، وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**"2,34- 3، وانحراف معياري0,796 يدل على توافق أفراد العينة على الاقتراح الثالث.

- **المخرجات المحاسبية في ظل المحاسبي المالي صالحة لاتخاذ القرار:**

نلاحظ في أن افراد العينة قد وافقوا على أن المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي صالحة للاتخاذ القرار، وذلك بنسبة مئوية 64,4%، وتليها غير موافق بنسبة 22,2% ،وأخيرا الإجابة بمحايد بنسبة مئوية قدرها 13,3%، وتبين أن المتوسط المرجح لهذه الإجابات هو 2,42، وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت" الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري0,839، يدل على توافق أفراد العينة على الاقتراح الثالث.

- **باستطاعتكم تطبيق كل ما ورد في النظام المحاسبي المالي:**

لاحظنا من خلال النتائج أن أفراد العينة باستطاعتهم تطبيق كل ما ورد في النظام المحاسبي المالي، حيث كانت إجاباتهم 60% بموافق، و13,3% بمحايد و26,7%غير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه2,33، وهو يبين أن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس " **ليكارت الثلاثي**" 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,879، يدل على إجماع أفراد العينة على الاقتراح الثاني.

- **المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار:**

كانت أغلبية إجابات أفراد العينة بمحايد حيث كانت نسبتهم 48,9%، فيما أجمع 40% من عينة الدراسة على أن المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار، فيما كانت نسبة 11,1% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الحسابات 2,29 وهو يعبر على اتجاه أفراد عينة الدراسة بالإجابة بمحايد كونه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس " **ليكارت الثلاثي**" 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,661 الذي يدل على إجماع أفراد العينة على الاقتراح الثاني.

- **لا يوجد تضارب بين المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي:**

نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة اجمعوا على أن لا يوجد تضارب بين المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، وكانت إجاباتهم 60% بموافق، وتليها 31,1% غير موافق، ثم تأتي 8,9% بمحايد، كما كان المتوسط المرجح2,29 ومن خلاله يمكن أن نستنتج أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة وهي بالإجابة محايد لأنه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس " **ليكارت الثلاثي**" 1,67- 2,33، وانحراف معياري قدره 0,920.

- **هناك إهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي:**

من الملاحظ أن أغلبية أفراد العينة كانت أجابتهم بمحايد وذلك بنسبة مئوية 37,3%، تليها الإجابة بموافق بنسبة مئوية 33,3%، ثم تأتي النسبة المئوية 28,9% والتي تمثل الإجابة بغير موافق، ولقد كان المتوسط المرجح 2,58 أي أنه في الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري قدره 0,723.

ثانيا: مدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي(scf):

جدول رقم(12): مدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي(scf).

العبارة	الاستجابات			أجوبة إحصائية			الإتجاه العام
	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الدرجة	
	العـــدد						
	النـــــسبة %						
1.لا يتوافق القانون الجبائي مع النظام المحاسبي المالي scf.	10	29	06	2,09	0,596	5	محايد
	%22,2	%65	%13,3				
2.يحتاج النظام الجبائي إلى تطوير	42	–	03	2,87	0,505	1	موافق

بالشكل الذي يسمح بالتوافق مع النظام المحاسبي المالي.				%93,3	%0	%7,6
3.يتلاءم نظام المعلومات المحاسبي مع متطلبات الجباية في ظل scf.	19 %42,2	22 %48,9	04 %8,9	2,33	0,640	6	محايد
4. يوجد تكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي.	38 %84,4	05 %11,1	02 %4,4	2,80	0,505	2	موافق
5.إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي بالالتزام الواضح والتطبيق السليم للمبادئ الجبائية.	36 %80	08 %17,8	01 %2,2	2,78	0,471	3	موافق
6.إن تطبيق scf يؤثر إيجابيا على صحة الأوعية الضريبية.	24 %53,3	06 %35,6	05 %11,1	2,78	0,690	4	موافق
المتوسط العام والانحراف المعياري العام				**0,567**	**2,608**	–	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ ان اغلبية الإجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص مدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي (**scf**)، فكان الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول هذه العبارات بناءا على المتوسط المرجح الإجمالي العام 2,608 بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري عام 0,567 للتجانس على مستوى إجابات أفراد العينة.

- **يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بالتوافق مع النظام المحاسبي المالي:**

أجمع أغلبية أفراد عينة الدراسة على ان النظام الجبائي يحتاج إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بالتوافق مع النظام المحاسبي المالي، حيث كانت إجاباتهم**93,3%**، من أفراد الدراسة بموافق، وتليها نسبة **6,7%** غير موافق، أما بالنسبة لاقتراح المحايد فامتنع أفراد العينة عن الإجابة عنه، وبلغ المتوسط المرجح**2,87**، ويدل على أن اتجاه أفراد العينة أجابوا بموافق لأنه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس" **ليكارت الثلاثي**"2,34-3، وانحراف معياري 0,505 للدلالة على ان أفراد عينة الدراسة أجمعوا على ان الاقتراح الثالث.

- **يوجد تكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي:**

هناك تكامل بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي وهذا ما اتفق أفراد عينة الدراسة حيث بلغت النسبة المئوية **84,4 %**، وبعدها الإجابة بمحايد بنسبة مئوية **11,1%**، وفي الأخير غير موافق بنسبة مئوية

4,4%، وظهر المتوسط المرجح 2,80 أي أنها تنتمي إلى فئة الموافق من مقياس **"ليكارت الثلاثي"** 2,34-3، وانحراف معياري 0,505.

- **إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي بالالتزام الواضح والتطبيق السليم للمبادئ الجبائية:**

نلاحظ أن **80%** من أفراد عينة الدراسة وافقوا على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي بالالتزام الواضح والتطبيق السليم للمبادئ **5,52%**للاقتراح محايد، وفي الأخير الإجابة بغير موافق بنسبة مئوية **2,2%**، واتضح أن المتوسط المرجح كان 2,78 أي أنها تنتمي إلى فئة الموافق من مقياس **" ليكارت الثلاثي" 2,34– 3**، وانحراف معياري **0,471**.

- **إن تطبيق النظام المحاسبي المالي scf يؤثر ايجابا على صحة الأوعية الضريبية:**

نعم أثر تطبيق **scf** ايجابا على صحة الأوعية الضريبية و هذا من حلال أجابات الأغلبية أفراد عينة الدراسة، حيث كانت النسبة المئوية **53,3%** بموافق، وبعدها الإجابة بمحايد بنسبة مئوية**35,6%**، وفي الأخير الإجابة بموافق بنسبة **11,1%**، وكان المتوسط المرجح يساوي 2,78 أي أنها تنتمي إلى فئة الموافق من مقياس **" ليكارت الثلاثي" 2,34– 3**، وانحراف معياري **0,690**.

- **لايتوافق القانون الجبائي مع النظام المحاسبي المالي (SCF):**

نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة أغلبهم كانوا محايدين، على هذه العبارة حيث تمثلت إجاباتهم ب 64,4% محايد، تليها موافق بنسبة 22,2%،وأخيرا 13,3% غير موافق، ظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,09 وهو يبين اتجاه أفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد كونه يقع في الفئة الثانية من مقياس " ليكارت الثلاثي" 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,596.

- **يتلائم نظام المعلومات المحاسبي مع متطلبات الجباية في ظل (SCF):**

نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة أغلبهم كانوا محايدين، على هذه العبارة حيث تمثلت إجاباتهم ب 48,9% محايد، تليها موافق بنسبة 42,2%، وأخيرا8,9% غير موافق، ظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,33 وهو يبين اتجاه أفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد كونه يقع في الفئة الثانية من مقياس **"ليكارت الثلاثي"** 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,460.

ثالثا: أسئلة خاصة بانعكاس النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي:

الجدول رقم(13): انعكاس النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

العبارة	الاستجابات			أجوبة احصائية			الاتجاه العام
	موافق	محايد	غير موافق	المرجح المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	
	العـــدد						
	النـــسبة%						
1.النظام المحاسبي المالي مساير للنظام الجبائي.	17	23	05	2,27	0,654	11	محايد
	37,38%	51,1%	11,1%				
2.توجد علاقة بين الجباية و المحاسبة.	42	02	01	2,91	0,358	1	موافق
	93,3%	4,4%	2,3%				
3.النتيجة المحاسبية تأثر على النتيجة الجبائية.	43	–	02	2,91	0,417	2	موافق
	95,6	0%	4,4%				
4.لا يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.	30	04	11	2,42	0,866	8	موافق
	66,7%	8,9%	24,4%				
5.يتلائم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.	29	13	03	2,58	0,621	7	موافق
	64,4%	28,9%	6,7%				
6.هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.	35	04	06	2,64	0,721	5	موافق
	77,8%	8,9%	13,3%				
7.هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.	37	01	07	2,67	0,739	4	موافق
	82,2%	2,2%	15,6%				
8.لقد أثرت الإصلاحات المحاسبية على النظام الجبائي الحالي.	26	07	12	2,31	0,774	10	محايد
	57,8%	15,6%	26,7%				
9.النظام المحاسبي المالي يؤثر على القواعد الجبائية الجزائرية.	25	12	08	2,38	0,777	9	موافق
	55,6%	26,7%	17,8%				

10.هناك جهود مبذولة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.	34	06	05	2,64	0,679	6	موافق
	75,6%	13,3	11,1				
11.ضرورة القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية.	40	03	02	2,84	0,475	3	موافق
	88,9%	6,7%	4,4%				
المتوسط العام والانحراف المعياري العام				**2,597**	**0,643**	–	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات حسب نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول (13) نلاحظ أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص النظام المحاسبي المالي (SCF)، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط المرجح الإجمالي 2,597 بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس **"ليكارت الثلاثي"** 2,34- 3، وانحراف معياري 0,643 وهذا يدل على التجانس على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة.

- **النظام المحاسبي المالي مساير للجبائي:**

أجمع غالبية أفراد العينة على عدم معرفة مسايرة النظام المحاسبي المالي للجبائي فكانت إجاباتهم 37,8% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 51,1% بمحايد، 11,1% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,27 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد كونه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس **"ليكارت الثلاثي"** 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,654 يدل على تحايد أفراد العينة على الاقتراح الأول.

- **توجد علاقة بين الجباية والحاسبة:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أنه توجد علاقة بين الجباية والمحاسبة، فكانت إجاباتهم 93,3% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 4,4% بمحايد، 2,2% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,91% وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس **"ليكارت الثلاثي"** 2,34- 3، وانحراف معياري 0,358 يدل على توافق أفراد العينة على الاقتراح الثاني.

- **النتيجة المحاسبية تؤثر على النتيجة الجبائية:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أن النتيجة المحاسبية تؤثر على النتيجة الجبائية، فكانت إجاباتهم 95,6% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 0% بمحايد، 4,4% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات أيضا 2,91 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,417.

- **لا يوجد تغير هيكلي على مستوى الوظيفة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أنه لا يوجد تغير هيكلي على مستوى الوظيفة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي، فكانت إجاباتهم 66,7% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 8,9% بمحايد، 24,4% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,42 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,866.

- **يتلاءم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أن نظام المعلومات المحاسبي يتلاءم مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي، فكانت إجاباتهم 64,4% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 28,9% بمحايد، 6,7% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,58 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,621.

- **هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أن هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية والجبائية، فكانت إجاباتهم 77,8% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 8,9% بمحايد، 13,5% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,64 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,721.

- **هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أن هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية والجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي، فكانت إجاباتهم 82,2% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 2,2% بمحايد، 15,6% بغير موافق، وظهر

المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,67 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,739.

- **لقد أثرت الإصلاحات المحاسبية على النظام الجبائي:**

أجمع أغلبية أفراد العينة على أن الإصلاحات الضريبية قد أثرت على النظام الجبائي، فكانت إجاباتهم 57,8% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 15,6% بمحايد، و26,7% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,31 وهو يعبر عن اتجاه معظم أفراد عينة الدراسة بعدم إبداء رأيهم على التساؤل. كونه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 1,67- 2,33، وانحراف معياري 0,774.

- **النظام المحاسبي المالي يؤثر على القواعد الجبائية:**

أجمع معظم أفراد العينة على أن هناك تأثير من النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية، فكانت إجاباتهم 55,6% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 26,7% بمحايد، 17,8% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,38 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,777.

- **هناك جهود مبذولة لتكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي:**

أجمع غالبية أفراد العينة على أن هناك جهود مبذولة لتكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، فكانت إجاباتهم 75,6% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 13,3% بمحايد، 11,1% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,64 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,679.

- **ضرورة القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية:**

أجمع الأغلبية الساحقة من أفراد العينة على ضرورة القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية، فكانت إجاباتهم 88,9% من أفراد عينة الدراسة بموافق، 6,7% بمحايد، 4,4% بغير موافق، وظهر المتوسط المرجح لهذه الإجابات 2,84 وهو يعبر عن القبول العام لأصحاب العينة على هذا الاقتراح، كونه يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس "**ليكارت الثلاثي**" 2,34- 3، وانحراف معياري 0,475.

خاتمة الفصل :

لقد تم التعرف في هذا الفصل على العلاقة بين المحاسبة والجباية، وذلك كون الجباية تتأثر بحكم تغير المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وهذا بعد قرار الدولة الجزائرية تبني إطار محاسبي دولي. ترتكز نقاط الاختلاف خاصة في القواعد المحاسبية ضمن الإطار المحاسبي الدولي التي من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان، حيث تجعل صورة المعالجات التي تسمح بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة في بعض الوضعيات كما هو شأن حالات إعادة تقييم الأصول، استعمال القيمة العادلة، حالة القرض الايجاري...إلخ

وفي هذا الإطار بذلت الدولة الجزائرية الجهود اللازمة لتكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية المتمثلة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010، والتي تعتبر هذه النصوص خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي.

وعلى ضوء الدراسات والتحاليل الميدانية الخاصة بمعرفة مدى مسايرة النظام الضريبي الجزائري للتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي (تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF) الموجه للإطارات المحاسبية والجبائية، تبين أن هناك توافق إلى حد ما بين محتوى القوانين الجبائية ومبادئ المحاسبة المالية.

بعد التطرق لموضوع دراسة مدى مسايرة النظام الضريبي الجزائري للتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي، وبتسليط الضوء على الجوانب النظرية من خلال معالجتها للنظام الضريبي والنظام المحاسبي المالي في الفصلين الأول والثاني على التوالي، فيما عالج الفصل الثالث الجانب التطبيقي لهذه الدراسة باستخدام الاستبيان بهدف معرفة مدى توافق وتأثر القوانين الجبائية بتبني الجزائر للمعايير المحاسبة الدولية وإلى أي مدى يكون النظام الضريبي الجزائري مساير للتغيرات المحاسبية الحاصلة.

ولطالما ارتبطت القواعد المحاسبية بالقواعد الجبائية في معظم دول العام. ومن خلال عرض العلاقة بين المحاسبة المالية والجباية،يلاحظ ذلك التواصل التكاملي الذي ظهر مع أول ظهور للممارسات المحاسبية، أين كانت المحاسبة المالية ولا زالت أغراضا جبائية محددة، موجهة من طرف سياسات الدولة بصفة عامة.

نتائج الدراسة:

– توجد علاقة بين المحاسبة والجباية، من خلال تأثير النتيجة المحاسبية على النتيجة الجبائية، كما أن هناك تكامل جزئي بينها في ظل النظام المحاسبي المالي؛

–يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق لأن معظم الإطارات المحاسبية والجبائية باستطاعتهم تطبيق كل ما ورد فيه وأن مضمونه يتوافق مع جميع احتياجاتهم المهنية؛

– لقد أثرت الاصلاحات المحاسبية على النظام الجبائي الحالي، وهذا ما استوجب ضرورة القيام ببعض الاصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية.

التوصيات والاقتراحات:

انطلاقا من دراسة موضوع البحث، وبعد التطرق لنتائجه المتوصل إليها يمكن تقديم جملة من الاقتراحات فيما يأتي:

– على الدولة الجزائرية القيام بدورات تدريبية للإطارات الجبائية والمحاسبية لممارسة النظام المحاسبي المالي لتطوير مهاراتهم المحاسبية، وإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

– يحتاج النظام الجبائي إلى التطوير بالشكل الذي يسمح بالتوافق مع النظام المحاسبي المالي؛

– الإهتمام أكثر بالمعايير المحاسبية الدولية خاصة تلك المتعلقة منها بضرائب الدخل؛

– العمل على تكييف التشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي حتى تتقلص درجة التعارض والتباعد؛

– ينبغي العمل على التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي ومواكبة التغيرات التي قد تطرأ في المعايير الدولية؛

– العمل على إجراء الدراسات المستمرة بعد التطبيق النظام المحاسبي المالي لمعرفة مدى المنفعة والجدوى الاقتصادية والمالية والضريبية التي تحققت.

آفاق ونقاط بحثية مستقبلية:

بعد دراسة موضوع البحث، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب، يمكن لها أن تكون محل اشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، وذلك بالتطرق لمواضيع المتعلقة بتكييف القوانين الأخرى مع النظام المحاسبي المالي كالقانون التجاري مثلا، وكذا أهمية تبني المعايير الدولية للمحاسبة وفي تعزيز الحوكمة بالمؤسسات.

–تأثير النظام المحاسبي المالي "scf" على مبادئ حوكمة الشركات.

– تأثير تطبيق القيمة العادلة على الممارسات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

الكتب:

1- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)**، الطبعة الثانية، عمان/ الأردن، 2009.

2- رحال نصر وعوادي مصطفى، **جباية المؤسسات بين النظرية والتطبيق**، مكتبة بن موسى، الوادي، طبعة 2011/2010.

3- زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، بيروت، 1989.

4- صالح الرويلي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 3، الجزائر.

5- صباح نعوش، **الضرائب في الدول العربية**، المركز الثقافي العربي، بيروت،1987.

6- صلاح زين الدين، **الاصلاح الضريبي**، دار النهضة العربية، الطبعة الاولى، القاهرة،2000.

7- عبد السلام أبو قحف، **اقتصاديات الادارة و الاستثمار**، الدار الجامعية، بيروت، 1993 .

8- عبد المجيد قدي، **المدخل الى السياسات الاقتصاديةالكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

9- عطية عبد الرحمان، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جليطي، برج بوعريريج، الجزائر، طبعة 2008.

10- على عباس عياد، **النظم الضريبية المقارنة**، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية، 1978.

11- محمد ابو نصار، **الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق**، دون دار نشر، الطبعة1، عمان، 1996.

12- السيد عبد المولى، **المالية العامة**، دار الفكر العربي، القاهرة،1977.

13- محمد حمو ومنور اوسرير، **محاضرات في جباية المؤسسات مع تمرين محلولة**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الاولى.

14- مصطفى الكثيري، **النظام الجبائي و التنمية الاقتصادية في المغرب**، دار النشر المغربية، الدار البيضاء،1985.

15- المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية الاسكندرية،1998.

16- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق (scf) والمعايير الدولية "IFRS /IAS"**، الجزء 2، منشورات كليك، 2013، الجزائر.

17- حسن القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008.

18- حسين مصطفى حسين، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، عنابة 1992.

19- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

20- حواس صلاح، **المحاسبة العامة**، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.

21- علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006.

مذكرات:

1- العياشي عجلان، **ترشيد النظام الجبائي في مجال الوعاء و التحصيل**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، 2005، 2006.

2- حميد بوزيد، **النظام الضريبي الجزائري و تحديات الاصلاح الاقتصادي في فترة (1992– 2004)**، أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2005،2006.

3- بوسبعين تسعديت، **أثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة الجزائر، 2010/2009.

4- صالحي بوعلام، **أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي**،مذكرةلنيلشهادةالماجستير، جامعة الجزائر، 2009، 2010.

5- عزه لزهر، **عرض و مراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة و المراجعة الدولية**، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة،2009.

6- عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد و متطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، مذكرةلنيلشهادة الماجستير في علوم التسيير،المركز الجامعي الوادي، 2010 ،2011 .

7- لابد لزرق،**ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012،ص:41.

8- لزعر محمد السامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**،مذكرةلنيلشهادةالماجستير في علوم التسيير الادارة المالية ،جامعة منتوري قسنطينة، 2011،2012.

9- مبروكة حجارة، **أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة**، مذكرة لنيلشهادةالماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجار و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2005،2006.

10- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب الضريبي**، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2002.

11- واكواك عبد السلام، **فعالية النظام الضريبي بالجزائر (دراسة حالة قباضة قمار)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.

المجلات والملتقيات:

1- السعيد قاسمي وفرحات عباس، **مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**، للملتقى الدولي الأول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، بالمركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18جانفي 2010.

2- سليم جابو و عبد القادر بن عيسى، **متطلبات توافق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والنظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي.

3- ابراهيم بورنان الطاهر مخلوف، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية** ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، الجزائر ، 2009.

4- ايت محمد سفيان وايت مراد محمد ،**النظام المحاسبي الجديد "تحديات واهداف** "، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد واليات تطبيقه في ضل المعايير المحاسبية الدولية LAS-IFRAS.

5- بن بلغبث مداني، **اشكالية التوحيد المحاسبي(تجربة الجزائر)**، مجلة الباحث، العدد الأول، مجلة تصدر عم كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامع ورقلة،2002.

6- بودربالة سارة حدةوقربة معمر، **النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: بين إلزامية ومحدودية الإمكانيات**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي.

7- جاوحدو رضا و حمدي جليلة ايمان، **مداخلة بعنوان آفاق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، يومي 05-06 /2013/05.

8- جودي محمد رمزي ، **اصلاح النظام المحاسبي الجزائري لتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية** ،مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد 06، 2009.

9- د.كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(LAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس،2008.

10- ناصر مراد، **مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد NSFC في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب تطبيقات وآفاق، يومي:17-18جانفي2010، المركز الجامعي الوادي.

11- ربري محمد أمين و بكيحل عبد القادر، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي.

12- دحو معتصم ، **افاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية LAS/ IFRS بالجزائر (النظام المحاسبي المالي الجديد)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، الجزائر ، 2009.

13- دربال سمية و دشاش أم الخير، **متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية**، ملتقى وطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-06\ 05 \ 2013.

14- صفاء بوضياف، **مداخلة بعنوان مستجدات النظام المحاسبي المالي و آفاق تكييفه في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي، يومي 5-6 ماي2013.

15- ضيف الله محمد الهادي والدكتور مسعود درواسي و قوادري محمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، قياس وتقييم لبنود القوائم المالية.

16- قورين حاج قويدر،**مقال بعنوان"أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"**، مجلة الباحث، العدد10، سنة2012.

17- مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، ديسمبر 2008، كلية العلوم الاقتصادية و ع التسيير، جامعة باتنة.

18- مهوات لعبيديوحسيني منال وخليفة أحمد، **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ونظامها المحاسبي المالي المبسط**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يومي 5-6 ماي2013، جامعة الوادي.

19- وفاء يحي أحمد حجازي، **المحاسبة الضريبية**، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

القوانين والتشريعات:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2014.

2- الجمهورية الديمقراطية الشعبية قانون الرسوم على رقم الأعمال سنة2014.

3- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية سنة 2008.

4- المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 11.

5- الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية 74 المتضمنة القانون07-11، المؤرخ في 25- 11-2007.

المواقع الالكترونية:

1-http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf

2- د/ سمير الريشاني، معيار المحاسبة الدولي رقم 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل
http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-1-8.pdf

3- http://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/Archive%20Faculte%20des%20Sciences%20Economiques%20,%20de%20Gestion%20et%20des%20Sciences%20Commerciales/La%20reforme%20comptable%20en%20Algerie%20%20Ouargla%202011/19.pdf

4 - http://www.onefd.edu.dz/cours_3as/fichiersPDF/Gestion-Econ/droit/ENVOI3/3as-loi3-L04.pdf.

5 - http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/fiscalite14062012/coursTAP.html.

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

و علوم التجارية

قسم: علوم التسيير

تخصص: محاسبة و ضرائب

استبيان

في إطار شهادة ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة و ضرائب و من خلال المذكرة الموسومة ب "**دراسة مدى مسايرة النظام الضريبي الجزائري للتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي (تطبيق النظام المحاسبي المالي scf)**"، قمنا بصياغة الاستبيان التالي الموجه إلى محافظي الحسابات و الإطارات المحاسبية و الجبائية بهدف معرفة مدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي، سيكون هذا الاستبيان الموجه أساسا لخدمة البحث العلمي في مجال محاسبة و ضرائب و من أجل ذلك نرجو من المستجوبين الإجابة بصراحة و موضوعية عن الأسئلة المطروحة لاستغلال المعلومات و الاستفادة منها لصالح البحث العلمي.

نقدم لكم جميعا الشكر لمساهمتكم في خدمة البحث العلمي و نعدكم بإفادتكم بالمعلومات الناتجة عند الانتهاء من إنجازه.

البيانات الشخصية:

1 - الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

2 - السن : أقل من 30 سنة ☐ 31 - 40 سنة ☐

41 – 50 سنة ☐ أكثر 50 سنة ☐

3- الشهادة المتحصل عليها: شهادة علمية ☐ شهادة مهنية ☐

4- نوع المنصب الحالي الذي تشغله:

محافظ حسابات ☐ إطار محاسبي و مالي في مؤسسة ☐

إطار جبائي ☐ أكاديمي ☐

5- الأقدمية في المؤسسة : أقل من 5 سنوات ☐ 5 – 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

المحور 01: أسئلة خاصة بالنظام المحاسبي المالي scf

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1. باستطاعتكم تطبيق كل ما ورد في النظام المحاسبي المالي			
2. يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجاتكم المهنية			
3. هناك إهتمام و إلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي			
4. هناك الحاجة لدورة تدريبية لممارسة النظام المحاسبي المالي			
5. يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح و سهولة التطبيق			
6. لا توجد صعوبات تعترض تطبيق النظام المحاسبي المالي			
7. المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في إتخاذ القرار			
8. المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي صالحة لاتخاذ القرار			
9. لا يوجد تضارب بين المخرجات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي			

المحور 02: مدى مسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي scf

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1. لا يتوافق القانون الجبائي مع النظام المحاسبي المالي scf			
2. يحتاج النظام الجبائي إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بالتوافق مع النظام المحاسبي المالي			
3. يتلاءم نظام المعلومات المحاسبي مع متطلبات الجباية في ظل scf			
4. يوجد تكامل بين المحاسبة و الجباية في ظل النظام المحاسبي المالي			
5. إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي بالالتزام الواضح و التطبيق السليم للمبادئ الجبائية			
6. إن تطبيق scf يؤثر إيجابا على صحة الأوعية الضريبية			

المحور 03: أسئلة خاصة بانعكاس بالنظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1. النظام المحاسبي المالي مساير للنظام الجبائي			
2. توجد علاقة بين الجباية و المحاسبة			
3. النتيجة المحاسبية تأثر على النتيجة الجبائية			
4. لا يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي			
5. يتلائم نظام المعلومات المحاسبي مع المتطلبات الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي			
6. هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية			
7. هناك فوارق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي			
8. لقد أثرت الإصلاحات المحاسبية على النظام الجبائي الحالي			
9. النظام المحاسبي المالي يؤثر على القواعد الجبائية الجزائرية			
10. هناك جهود مبذولة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي			
11. ضرورة القيام ببعض الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية			