

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

واقع النظام الجبائي الجزائري و تطبيقه في ظل النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة مؤسسة اقتصادية-

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: علوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية

الأستاذ المشرف:

ناصر مراد

إعداد الطالب:

شيكور مصطفى

السنة الجامعية: 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

واقع النظام الجبائي الجزائري و تطبيقه في ظل النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة مؤسسة اقتصادية -

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الطالب: شيكر مصطفى

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا	جامعة البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	ونادي رشيد
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	ناصر مراد
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر "أ"	قراش محمد
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر "أ"	يخلف عبد الرزاق
عضوا مناقشا	جامعة الجزائر 3	أستاذ محاضر "أ"	لجناف عبد الرزاق
عضوا مناقشا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر "أ"	مداحي محمد

السنة الجامعية: 2021/2022

الإهداء

الحمد لله الذي نفتح به الكلام و الشكر له ولي كل إنعام والصلاة والسلام على خير الأنام

أهدي ثمرة جهدي

إلى عماد البيت إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى من كان دعائها سر نجاحي وعطاؤها

بلسم جراحي "أمي" أطال الله في عمرها

إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار رباني و حرص على تدريبي

إلى من رسم لي طريق النجاح و أمدني بدعمه "أبي" أطال الله في عمره

إلى زوجتي الكريمة أدام الله عشتنا وعائلتها

إلى قرة عيني أبنائي الغاليين نعمة و محمد باديس

إلى عشرة عمري وسندي في الحياة إخوتي و أخواتي

إلى من قاسمني وشاركني عناء هذا البحث وإلى كل رفقاء الدرب الجامعي

إلى كل من قرأ هذا العمل وانتفع به

شيكرو مصطفى

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمه تتم الصالحات و بفضلہ تنزل البركات و بتوفيقه تتحقق الغايات

فتسهل أمامه كل الأعمال التي تصبح ملموسة بعدما كانت من قبيل الأمل

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق

معان التقدير والاحترام إلى أستاذي المشرف

"ناصر مراد"

الذي لم يخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في

انجاز هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة

الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير إلى من حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا

طريق العلم والمعرفة - أساتذتنا الأفاضل -

إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وتصويبها.

إلى من زودني بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث موظفي مجمع سيم

و أخص بالشكر "قوادي إبراهيم"

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد

على إتمام هذا العمل.

شكر مصطفى

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى تناول الواقع الحالي للممارسات المحاسبية و الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في ظل تبني الدولة للنظام المحاسبي المالي، و يكون ذلك من خلال التطرق إلى الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية في منظومتها المحاسبية، و التي توجت بتبني النظام المحاسبي المالي، و من ثم استخلاص أوجه الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية، ومدى سعي الدولة لتقليص هذه الاختلافات، ثم تقديم بعض التدابير المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، و لتحقيق أهداف الدراسة و اختبار الفرضيات، تم إسقاط الدراسة على إحدى أكبر المؤسسات الاقتصادية الخاصة في الجزائر و المتمثلة في شركة SIM AGRO.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن تبني النظام المحاسبي المالي أدى إلى ظهور فروقات بينه و بين النظام الجبائي الجزائري، و التي تؤثر بشكل مباشر في عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، هذه الفروقات تتمثل في الفروقات الدائمة الناتجة عن فرض بعض القواعد الجبائية، و فروقات مؤقتة و الناتجة عن الاختلاف في توقيت إدراج بعض الأعباء في النتيجة الخاضعة للضريبة.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي الجزائري، النظام المحاسبي المالي، نتيجة محاسبية، نتيجة جبائية، فروقات دائمة، فروقات مؤقتة، ضرائب مؤجلة.

فهرس المحتويات

	الموضوع
3	إهداء.....
4	شكر وتقدير.....
5	الملخص باللغة العربية.....
7	فهرس المحتويات.....
11	فهرس الجداول.....
13	فهرس الأشكال.....
14	فهرس المختصرات
15	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي.....
27	تمهيد.....
28	المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.....
28	المطلب الأول: مفهوم الضريبة، خصائصها و أساسها القانوني.....
34	المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة و أهدافها
39	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة.....
48	المبحث الثاني: النظام الضريبي، المفهوم، الأركان و المحددات.....
48	المطلب الأول: مفهوم و أهمية النظام الضريبي
51	المطلب الثاني: أركان النظام الضريبي.....
53	المطلب الثالث: محددات تصميم نظام ضريبي فعال.....
55	المبحث الثالث: تشخيص لأهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري.....
56	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

70	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
77	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة.....
87	المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني.....
91	المطلب الخامس: الضريبة الجزافية الوحيدة.....
95	خلاصة
	الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر.....
98	تمهيد.....
99	المبحث الأول: الإطار النظري للممارسات المحاسبية.....
99	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة (نشأتها، تعريفها، أهدافها).....
104	المطلب الثاني: الفروض و المبادئ و القيود المحاسبية.....
111	المطلب الثالث : المحاسبة نظام للمعلومات.....
117	المبحث الثاني: تكيف الأنظمة المحاسبية الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية.....
117	المطلب الأول: التوافق المحاسبي الدولي.....
122	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية كنموذج دولي للتوحيد المحاسبي.....
129	المطلب الثالث:الإصلاح المحاسبي في الجزائر والتوجه نحو تبني النظام المحاسبي المالي.....
134	المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي.....
134	المطلب الأول: الإطار القانوني و التنظيمي للنظام المحاسبي المالي.....
141	المطلب الثاني: قواعد التقييم و الإدراج في الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.....
153	المطلب الثالث: عرض و تقديم الكشوف المالية.....
157	المطلب الرابع: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية
163	خلاصة
	الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري
165	تمهيد.....
166	المبحث الأول: علاقة المحاسبة بالجباية في الجزائر.....

166	المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الجباية.....
171	المطلب الثاني: العوامل المتسببة في ظهور الاختلافات بين المحاسبة و الجباية.....
174	المطلب الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي.....
181	المبحث الثاني:أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري.....
181	المطلب الأول:الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي النظام الجبائي الجزائري.....
190	المطلب الثاني:الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري.....
196	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة كوسيلة لتجسيد الاستقلالية بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي....
200	المبحث الثالث: الجهود المبذولة من طرف الدول لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي
200	المطلب الأول: التدابير الجبائية المتخذة من سنة 2009 إلى غاية سنة 2010.....
207	المطلب الثاني: التدابير المتخذة من سنة 2011 إلى غاية سنة 2022.....
214	المطلب الثالث: الحلول المقترحة لتحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....
220	خلاصة
	الفصل الرابع: معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والجبائية في SIM AGRO
222	تمهيد.....
223	المبحث الأول: تقديم "المطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO
223	المطلب الأول: التعريف بالمطحنة الصناعية لمتيجة و طبيعة نشاطها.....
228	المطلب الثاني: عرض و تحليل الهيكل التنظيمي لشركة SIM AGRO.....
233	المطلب الثالث: عرض و تحليل الوضعية المالية والجبائية لشركة SIM AGRO.....
241	المبحث الثاني: أوجه الاختلاف بين الممارسات المحاسبية و الجبائية في SIM AGRO.....
241	المطلب الأول: تحليل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للشركة للفترة (2020-2016)
250	المطلب الثاني: معالجة أوجه الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية في SIM AGRO...
264	المطلب الثالث: تعديل معالجة بعض العناصر في شركة SIM AGRO.....
269	المبحث الثالث: تحديد الضريبة على أرباح الشركات و معالجتها المحاسبية في SIM AGRO
269	المطلب الأول: إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في SIM AGRO
272	المطلب الثاني: تحديد الضريبة على أرباح الشركات في شركة SIM AGRO.....

276	 خلاصة
277	 الخاتمة
283	 قائمة المراجع
294	 الملخص باللغة الأجنبية

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي.....	44
02	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.....	67
03	آجال دفع تسبيقات الضريبة على الدخل الإجمالي و مبالغها.....	69
04	آجال دفع الضريبة على أرباح الشركات و مبالغها.....	76
05	توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني.....	90
06	توزيع حصيلة الضريبة الجزافية.....	94
07	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ...	157
08	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من جوانب أخرى...	161
09	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة حسب النظام المحاسبي المالي.....	177
10	كيفية التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول و الضرائب المؤجلة خصوم....	200
11	إيجابيات و سلبيات الحلول المقترحة.....	219
12	توزيع عمال شركة SIM AGRO	226
13	ميزانية الأصول لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020).....	234
14	ميزانية الخصوم لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020).....	236
15	جدول حساب النتائج لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020).....	238
16	أهم الضرائب و الرسوم التي تحملتها شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	239
17	تطور استردادات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020).....	242
18	تطور التخفيضات لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	245
19	تطور النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لـ SIM AGRO للفترة (2016-2020)	247
20	أثر الاستردادات و التخفيضات على النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية.....	249
21	الإهلاك المحاسبي للسيارات السياحية لشركة SIM AGRO لسنة 2018	251
22	الإهلاك الجبائي المرخص به للسيارات السياحية لسنة 2018.....	252
23	إهلاك عقد الإيجار التمويلي رقم 180225 لشركة SIM AGRO لسنة 2018	253

24	المعدات المتنازل عنها في شركة "SIM AGRO"	260
25	برامج التكوين في شركة "SIM AGRO" خلال سنة 2018	265
26	مكونات وحدة إنتاج الكسكس لشركة SIM AGRO	267
27	تحديد الاستردادات لشركة SIM AGRO لسنة 2018	270
28	تحديد التخفيضات لشركة SIM AGRO لسنة 2018	271

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	المحاسبة كنظام للمعلومات	116
02	كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	181
03	تشكل الضريبة المؤجلة و إثباتها المحاسبي	199
04	الفروع الأساسية لمجمع سيم	225
05	الهيكل التنظيمي لشركة "SIM AGRO"	229
06	تطور ميزانية الأصول لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	235
07	تطور ميزانية الخصوم لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	237
08	أهم الضرائب والرسوم التي تحملتها شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	240
09	تطور العبء الضريبي الذي تحملتها شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	241
10	تركيبة استردادات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	243
11	تركيبة تخفيضات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	246
12	تطور النتيجة المحاسبية والجبائية لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)	248

قائمة المختصرات

الرمز	العبرة باللغة الأجنبية	العبرة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	American institute of certified public accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ANDI	Agence nationale de développement des investissements	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
ANGEM	Agence nationale de gestion du microcrédit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
DGI	Direction générale des impôts	المديرية العامة للضرائب
FASB	Financial Accounting Rules and Standards Board	مجلس قواعد و معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير الدولية للمحاسبة
IBS	Impôts sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IFU	Impôts forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
IRG	Impôts sur le revenu globale	الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TF	Taxe formation	الرسم على التكوين
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

المقدمة

المقدمة:

إن تنامي واتساع الأسواق العالمية، وانفتاح وتطور المبادلات والأنشطة الاقتصادية، وارتفاع عدد الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات، ومع تباين الأنظمة المحاسبية بين الدول، ظهرت عدة مشاكل في عدم تجانس الممارسات المحاسبية، وبالتالي عدم تجانس القوائم المالية، الأمر الذي دفع بالمهتمين بالمحاسبة إلى بذل مجهودات كبيرة، ترمي إلى تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول وإحداث توافق محاسبي دولي، حيث توجت هذه المجهودات بإصدار المعايير المحاسبية الدولية، والتي أصبحت بمثابة هيكل للممارسات المحاسبية، خاصة بعد مباشرة الكثير من الدول لتبنيها أو تكيف أنظمتها المحاسبية وفقها.

والجزائر كغيرها من الدول باشرت إصلاح منظومتها المحاسبية، والتي خلصت بتبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية سنة 2007، والذي تم تطبيقه ابتداء من جانفي 2010، إلا أن هذا الإصلاح المحاسبي قد يؤثر على النظام الجبائي الجزائري، باعتبار هذا الأخير يعتمد في تحديد النتائج الجبائية على المعطيات والنتائج المحاسبية، حيث أن بعض المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تختلف عن التشريعات الجبائية الواجب احترامها في تحديد الوعاء الضريبي، فالنظام المحاسبي يحمل في طياته استقلالية تامة عن النظام الجبائي، وهذا لإعطاء صورة صادقة وموثوقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بالشكل الذي يسمح لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات المناسبة، أما النظام الجبائي والذي يعتبر أداة من أدوات تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية للمؤسسات، من خلال تطبيق سياستها المالية، بفرض مجموعة من الضرائب والرسوم، المستندة على مخرجات النظام المحاسبي المالي، لتحقيق أهدافها المختلفة.

إن هذا الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي أدى إلى ظهور فروقات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية لبعض العناصر التي تؤثر على تحديد الضريبة على الأرباح.

1- إشكالية الدراسة:

يمكن حصر إشكالية الدراسة في السؤال الجوهرى التالي:

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

2- الأسئلة الفرعية:

و تندرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التي نوردتها كما يلي:

- ما هي العلاقة القائمة بين المحاسبة و الجباية في الجزائر؟
- ما هي أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي ؟
- هل الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية كافية لتكييف منظومتها الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من تطبيقه ؟
- ما هو واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في شركة SIM AGRO؟

3- فرضيات الدراسة:

-قد تكمن العلاقة بين المحاسبة و الجباية في الجزائر في أن الإدارة الضريبة هي إحدى مستخدمي المعلومات المحاسبية التي تقدمها المحاسبة.

- القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع القوانين والتشريعات الجبائية الجزائرية.

- الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لتكييف منظومتها الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي غير كافية.

- تجد شركة SIM AGRO صعوبة في الاستجابة للنظام المحاسبي المالي والخضوع للنظام الجبائي في نفس الوقت.

4- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، وإبراز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية و متطلبات تكييفهما، ومن بين الأهداف الرئيسية التي تسعى هذه الدراسة إلى تحقيقها ما يلي:

- التعرف على أهم مكونات النظام الجبائي الجزائري، و محتوى الإصلاح المحاسبي في الجزائر؛

- تسليط الضوء على العلاقة بين المحاسبة و الجباية في الجزائر؛

- إبراز أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؛

- شرح طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وإبراز درجة الترابط بين المحاسبة والجباية في الجزائر؛

- عرض الجهود المبذولة من طرف الدولة لتحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؛

- التعرف على واقع الممارسات الجبائية والمحاسبية في شركة SIM AGRO.

5- أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال ما يلي:

- وجود تساؤلات وإشكالات وصعوبات تواجه المؤسسات الاقتصادية في الاستجابة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- الآثار الجبائية الناتجة عن الاختلاف بين الممارسات المحاسبية والجبائية؛
- صعوبة التكيف بعض القواعد الجبائية مع المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

6- منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لعرض وشرح مختلف المفاهيم والقواعد المتعلقة بالجانب الجبائي والجانب المحاسبي ، وتحليل العلاقة بين المحاسبة والجبائية في الجزائر، و تحليل الانعكاسات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

7- حدود الدراسة:

من أجل التحكم في الدراسة، فقد تم تحديدها كما يلي:

-الحدود الزمنية:

سنتطرق من خلال هذه الدراسة إلى مختلف تطورات تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2007، وعرض المستجدات التي تضمنتها قوانين المالية الرامية إلى تكيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي إلى غاية قانون المالية لسنة 2022.

أما الجانب التطبيقي فكانت الدراسة محصورة في الفترة (2016-2020).

-الحدود المكانية:

سنتطرق من خلال هذه الدراسة إلى واقع النظام الجبائي الجزائري و تطبيقه في ظل النظام المحاسبي المالي، وذلك بإسقاطها على إحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثلة في شركة SIM AGRO.

8- الدراسات السابقة:

في حدود اطلعنا على موضوع البحث، تتمثل أهم الدراسات السابقة فيما يلي:

-يخلف إيمان: متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2018/2019

تناولت الدراسة العلاقة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، والوقوف على الاختلافات الواردة بين النظامين، والآثار الجبائية الناتجة عن هذا الاختلاف ، إضافة إلى عرض الجهود المبذولة لمسايرة النظام الجبائي للنظام المحاسبي المالي، وتقديم حلول مقترحة لتقليص الفجوة بين النظامين، وعرض أثر التكيف بين النظامين على الشفافية الجبائية وعلى الوعاء الضريبي، وفي الأخير عرض تغيرات الحصيلة الجبائية الناتجة عن محاولات تقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها أن الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي يبرز من خلال معالجة وتعديل النتيجة المحاسبية وفق القواعد الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية التي هي أساس حساب الضريبة على الأرباح، وعليه كان لزاما على التشريع

الجبائي الجزائري مسايرة التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه وأن التدابير الجبائية المستحدثة من خلال قوانين المالية دليل على أن الدولة لها رغبة في تكييف النظامين.

- صديق حسوس: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018/2017

تناولت الدراسة كل من النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي الجزائري، والعلاقة بينهما، والتطرق إلى الاختلافات الناتجة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي، حيث أن هذه الاختلافات أدت إلى ظهور فروقات دائمة تؤثر في السنة المالية الحالية ولا تنعكس آثارها إلى الفترات المالية الموالية، وفروقات مؤقتة ينشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم، حيث يمتد تأثيرها للسنوات اللاحقة. وتضمنت الدراسة مختلف الحالات التي تؤدي إلى ظهور الضرائب المؤجلة. ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها أن الضريبة المؤجلة هي تقنية محاسبية وليست مشكلة ضريبية، ولا تؤثر على قيمة الضريبة واجبة الدفع، وإنما تؤثر على إثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية، وأن أهم النقاط المثيرة لنشأة الضريبة المؤجلة تكمن في الإهلاكات ، مؤونات الأعباء، فارق إعادة التقييم وإعانات الاستغلال.

- جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان: "الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، 2014

البحث عبارة عن مقال تناول من خلاله الباحثان العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين معايير

المحاسبة الدولية والنظام الضريبي، مع إعطاء أهمية للتوافق الممكن بين هذين النظامين، إضافة إلى أثر ذلك على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي، مع عرض تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في ذلك ، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ضرورة تقليص الفجوة بين المعايير المحاسبية والنظام الضريبي من خلال تقادي العوامل المسببة لنشأة الاختلافات بينهما، وضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول في جعل معايير المحاسبة الدولية أساس في سن القانون الضريبي.

-بن توتة قندز، حكيم براضية: دراسة تحليلية لمسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 18، ديسمبر 2015

الدراسة عبارة عن مقال قام من خلاله الباحثان بالتطرق إلى التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي، والتي ألزمت الإدارة الجبائية باتخاذ تدابير لمرافقة تطبيق هذا النظام، ثم قاما في الأخير باقتراح تدابير لإحداث الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وخلصت هذه الدراسة عدة نتائج أهمها أن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية ناتجة إما عن فروق دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وو إما عن فروق مؤقتة ناتجة عن الاختلاف الزمني في إدراج بعض الأعباء لتحديد الربح الجبائي.

-ناصر مراد: واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 01، 2016.

الدراسة عبارة عن مقال تناول من خلاله الباحث إلى معرفة مدى توافق النظام الضريبي الجزائري مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إبراز أوجه الاختلاف ما بين النظامين، وعرض الجهود المبذولة لانسجامهما، وفي الأخير تقديم حلول مقترحة لتقليص الفجوة بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي، وتم التوصل إلى أنه يجب على النظام الضريبي مسايرة المستجدات التي جاء بها

النظام المحاسبي المالي من خلال مراجعة القانون الجبائي والذي سيكون له أثر واضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها.

9- مساهمة الدراسة:

تناولت الدراسة واقع النظام الجبائي الجزائري و تطبيقه في ظل النظام المحاسبي المالي، بالتركيز على المؤسسة الاقتصادية باعتبارها المتأثر الأول بالاختلافات بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي، و الوقوف على أهم الصعوبات الميدانية التي تواجه مسيري المؤسسة الاقتصادية في التوفيق بين الاستجابة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، و الخضوع للقانون الجبائي في نفس الوقت، و كذا متابعة مسار الاصلاحات التشريعية التي بادرت بها الجزائر، منذ 2010 إلى غاية 2022، لتحقيق الانسجام بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي.

10- هيكل الدراسة:

حتى نتمكن من بلوغ الأهداف المرجوة من خلال هذه الدراسة، وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول متكاملة فيما بينها، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي تسبقهم مقدمة وتعتبهم خاتمة كما يلي:

الفصل الأول بعنوان " الإطار النظري للنظام الجبائي"، يحتوى هذا الفصل على ثلاث مباحث، بحيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عموميات حول الضريبة ، حيث تم التطرق من خلاله إلى مفهوم الضريبة وخصائصها ومبادئها العامة والإطار القانوني لفرض الضريبة، و كذا التنظيم الفني لها، أما المبحث الثاني فتطرقنا من خلاله إلى النظام الجبائي وأركانه ومحددات تصميم نظام جبائي فعال، أما المبحث الثالث فقمنا بتشخيص لأهم الضرائب التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري من خلال

التطرق للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الضريبة الجزائية الوحيدة والرسم على النشاط المهني.

الفصل الثاني بعنوان "النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر"، يحتوى هذا الفصل على ثلاث مباحث، بحيث خصصنا المبحث الأول للإطار النظري للممارسات المحاسبية، حيث قمنا بالتطرق إلى نشأة المحاسبة وتعريفها وأهدافها، وكذا الفروض والمبادئ المحاسبية والتطرق أيضا للمحاسبة كنظام للمعلومات، أما المبحث الثاني تطرقنا من خلاله إلى تكيف الأنظمة المحاسبية الجزائرية وفق المعايير الدولية، حيث قمنا بالتعريف بالتوافق المحاسبي وضرورة تحقيقه والجهود المبذولة في هذا الإطار، والتي توجت بإصدار المعايير المحاسبية الدولية، ثم قمنا بعرض الإصلاح المحاسبي في الجزائر والتوجه نحو تبني النظام المحاسبي المالي، وفي المبحث الثالث قمنا بتقديم النظام المحاسبي المالي، وذلك بعرض الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي، ثم التطرق لقواعد التقييم والإدراج في الحسابات، ثم عرض وتقديم الكشف المالية.

الفصل الثالث بعنوان "متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي"، يحتوى الفصل على ثلاث مباحث، خصصنا المبحث الأول للعلاقة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، من خلال التطرق للعلاقة بين الجباية والمحاسبة وأسباب الاختلاف بينهما، ثم توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أما المبحث الثاني فقمنا من خلاله بعرض الفروقات الدائمة والمؤقتة الناشئة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي وحالات نشوء الضرائب المؤجلة، و في المبحث الثالث قمنا بعرض جهود الدولة لتكييف النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، ثم تقيد اقتراحات لتحقيق الانسجام بينهما.

الفصل الرابع بعنوان " واقع معالجة الفروقات بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية في شركة SIM AGRO، يحتوى الفصل على ثلاث مباحث، خصصنا المبحث الأول للتعريف بالشركة محل الدراسة، أما المبحث الثاني قمنا من خلاله بعرض المعالجة المحاسبية والجبائية لأوجه الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في شركة SIM AGRO ، كما قمنا بعملية تقييم لمعالجة بعض العناصر في الشركة، وإعادة معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي وإظهار الآثار الجبائية الناتجة عنها، أما المبحث الثالث فقمنا من خلاله بالتعرف على الإجراءات المعتمدة في شركة SIM AGRO للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وحساب الضريبة على أرباح الشركات.

الفصل الأول

الإطار النظري للنظام

الجبائي

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

تمهيد:

تحظى الضرائب بعناية بالغة من طرف الدولة، كونها من أهم المصادر المالية التي تغطي بها الدولة مختلف النفقات العامة، واقترن وجود الضريبة بوجود السلطة، حيث تستخدم الدولة سلطتها وقوتها في تحصيلها.

تسعى الدول لتصميم نظام ضريبي فعال ومحكم قادر على تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك من خلال سن قوانين وقواعد تضبط مختلف مكونات النظام الضريبي، ومع التطور السريع الذي يشهده العالم في مختلف المجالات، خاصة في المجال الاقتصادي، قد يصبح النظام الضريبي غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة، الأمر الذي يستدعي إصلاح هذا النظام الضريبي، وتعديله، ومحاولة تغطية الثغرات الموجودة فيه، من أجل زيادة فعاليته.

والجزائر كغيرها من الدول لجأت لإصلاح نظامها الضريبي، نظرا لوجود أسباب تدفعها لذلك، وأهداف تسعى لتحقيقها، فقامت بإصلاحات عميقة خاصة تلك التي كانت في سنة 1992.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التطرق لمختلف الجوانب النظرية والفنية للضريبة، من خلال دراسة مفهوم الضريبة وأهدافها والأساس القانوني لها، وتحليل التنظيم الفني للضريبة، ثم التطرق إلى مفهوم وأهمية النظام الضريبي و أركانه ومحددات تصميم نظام ضريبي فعال،

و في الأخير من خلال المبحث الثالث سنحاول تشخيص لأهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة، التي تعتمد عليها في تغطية نفقاتها، حيث تستخدم سلطتها في فرضها وتحصيلها، ومع تطور وظائف ومهام الدولة، أصبحت تستخدم الضريبة كأداة للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة، خصائصها وأساسها القانوني

أدى تطور الضريبة عبر التاريخ واختلاف وجهات نظر الباحثين لها، إلى وجود عدة تعريفات مختلفة للضريبة، وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب لمختلف تعريفها، إضافة إلى الخصائص التي تميزها عن باقي إيرادات الدولة، وكذلك الأساس القانوني لفرضها.

أولاً: مفهوم الضريبة

اختلفت وتعددت تعريف الضريبة باختلاف وجهات نظر الكتاب والاقتصاديين، ومن أهم التعاريف ما يلي:

" الضريبة عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام، وهي أيضاً أداة لتوزيع الأعباء العامة"¹

" الضريبة فريضة إلزامية، تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"²

¹ فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 49.

² يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، " المالية العامة ، الضرائب والنفقات" الدار الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة نشر، ص11.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

" الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على المكلفين، وفقا لقدراتهم التكاليفية، بطريقة نهائية، وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة، وتحقيق أهداف الدولة"¹

" هي اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العمومية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لقدراتهم التساهمية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية نفقات الدولة"²

أما عن أحدث تعريف للضريبة مضمونه هو التالي: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"³

مما سبق يمكن تعريف الضريبة على أنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين، جبرا وبصفة نهائية، وبدون مقابل، على حسب مقدرتهم التكاليفية، مساهمة منهم في تحمل جزء من الأعباء العامة للدولة.

ثانيا: خصائص الضريبة

من خلال ما سبق يمكن استخلاص خصائص الضريبة التالية:

1- الضريبة التزام نقدي

خلافًا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، وذلك لعدم سيادة الاقتصاد النقدي،

¹ PIERRE BELTRAME, LA FISCALITE EN FRANCE, hachette supérieur ; 20eme édition, 2014, P P 9,10.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2014، ص39.

³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر، 2003، ص14.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي أخذت الضريبة صفة النقدي من مال المكلف¹، أما الشكل العيني

فأصبح غير ملائم، وذلك للأسباب التالية²:

أ) تكبد الدولة تكاليف مرتفعة لجبايتها، وذلك بسبب ما تتحمله الدولة من نفقات لجمع هذه المحاصيل ونقلها وتخزينها؛

ب) كونها تتنافى مع مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي فالضريبة العينية حين تلزم المكلف بتقديم كمية من الإنتاج أو ساعات العمل، فإنها لا تراعي اختلاف نفقة الإنتاج من مكلف لآخر؛

ج) عدم ملائمة الضريبة العينية للنظام المالي الحديث، حيث أن الدولة تسدد نفقاتها في شكل نقدي لذلك فهي تضطر لبيع ما تحصلت عليه من ضرائب عينية.

2- الضريبة فريضة إجبارية

لما كان فرض ضريبة وجبايتها من أعمال السلطة العامة، فهي إذن تستند إلى الجبر من جهة وإلى الإكراه من جهة أخرى.

فهي تستند إلى الجبر لأن الدولة تتفرد في وضع النظام القانوني الضريبي، فتحدد بنفسها -دون أن تتفق أو تتفاوض مع المكلف- وعاء الضريبة وكيفية جبايتها، ومما يعزز جبرية الضريبة كونها نابعة من موافقة أعضاء السلطة التشريعية في الأنظمة البرلمانية الديمقراطية، وتجسد هذه الموافقة في نصوص قانونية ملزمة.

وهي تستند إلى الإكراه فيما إذا امتنع المكلف عن أدائها، حيث تستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل

¹ خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش ، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، 2008، ص 18.

² ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري، رسالة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص12.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

التنفيذ الجبرية لأجل تحصيلها.¹

3- الضريبة تفرض بصفة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها. وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه.²

4- الضريبة تفرض بدون مقابل مباشر

وذلك تأكيداً لبعد فكرة الضريبة عن العقد أو الثمن وإقامتها على أسس من التضامن الاجتماعي وفقاً للإيديولوجية السائدة في المجتمع، على نحو يمكن الدولة من التدخل لتحقيق تنمية متوازنة للاقتصاد الوطني، تكفل الاستقرار الاقتصادي من ناحية، وعدالة توزيع الدخل الوطني من ناحية أخرى.³

5- الغرض من الضريبة تحقيق النفع العام

إن الغرض من الضريبة تحقيق النفع العام ويختلف معنى النفع حسب الأزمنة، فقد اقتصر التقليديون مضمون المنفعة العامة على تغطية النفقات التقليدية (دفاع، أمن، عدالة)، وعلى ذلك فالضريبة محايدة هدفها جمع المال دون تدخل في آلية السوق، وعلى عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي، غير أن التطور الذي حدث في مفهوم النفقة العامة قد جعل الضريبة تؤثر في البنيان الاقتصادي والاجتماعي.⁴

¹ فوزي عطوي، مرجع سابق، ص53.

² محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص143.

³ يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1984، ص51.

⁴ خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، مرجع سابق، ص20.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

إن خصائص الضريبة تجعلها متميزة عن بعض الوسائل المالية التي تلجأ إليها الدولة كالرسوم، الأثمان ، الغرامات والقروض، فالرسم هو مبلغ من المال يدفعه الفرد مختاراً إلى الدولة مقابل خدمة خاصة من إحدى مرفقها العامة، فجوهر الاختلاف بين الرسم والضريبة يكمن في أن الرسم له صفة الاختيار وله مقابل مباشر خاص، وقيمته لا تساوي قيمة الخدمة، وهذه الخصائص تنعدم في الضريبة.

أما الفرق بين الضريبة والتمن يكمن في فقدان عنصر الإلزام في دفع الثمن، كما أن الثمن لا يفرض بقانون، وقيمته تعادل قيمة السلعة أو الخدمة المقدمة، بالإضافة إلى أن الثمن يتعلق بالمصلحة الفردية بعكس الضريبة التي لها نفع عام.

أما الفرق بين الضريبة والغرامة والقرض يكمن في أن الغرامة تفرض كعقوبة للمخالفة المرتكبة، بينما القرض هو اختياري يسترجع بعد انتهاء مدته، في حين الضريبة هي نهائية وإجبارية ومساهمة الفرد في تحمل الأعباء العامة.¹

ثالثاً: الأساس القانونية للضريبة

حاول المهتمين بالمالية العامة تلمس الأساس الذي يعطي للدولة حق في فرضها للضريبة، وإلزام الأفراد بأدائها، ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين تنمي كل منهما إلى حقبة تاريخية معينة. أولهما نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، وثانيها نظرية التضامن الاجتماعي.

1- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ونادى بها الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو وجون لوك وهوبرز ومونتيسكو، وتنطلق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي، وفسر أنصاره هذه النظرية،

¹ ناصر مراد، 1997 ، مرجع سابق، ص15.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

الأساس الذي تستند إليه السلطة في فرضها للضرائب بوجود عقد اجتماعي يبرم بين السلطة العامة والأفراد، وبموجبه يتم التنازل عن جزء من حرياتهم مقابل حماية الجزء المتبقي وكذلك تنازلهم عن جزء من أملاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم. وبتعبير أدق يقول أنصار هذه النظرية أنه تم بين الأفراد والسلطة عقد مالي يلزم الأفراد بموجبه أن يدفعوا الضريبة للدولة في مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهيئات العامة.¹

وحقيقة الأمر أن العلاقة بين الفرد والدولة، كعلاقة تعاقدية بالنسبة للضرائب، ظهرت في كتابات (هوبرز)، حيث وصف الضرائب بأنها ليست إلا أجورا مستحقة، لهؤلاء الذين بيدهم السيف لحماية الناس، في مسعاهم للرزق في شتى أنواع المهن والحرف. ويبرر (هوبرز) فرض الضريبة، بقوله "الغاية من قيام الدولة هي حماية الفرد، الذي له حق طبيعي بالتمتع بهذه الحماية ليعيش بسلام في المجتمع، وعلى الفرد أن يدفع ثمن هذه الحماية، وأن الضريبة ما هي إلا ثمن ما يشتريه الفرد من اطمئنان وأمان، ولما كان جميع الأفراد يتمتعون بالحماية، فإنهم جميعا مستهلكون، وعليه فإن الضريبة يجب أن تتميز بالعموم أي أن تفرض عليهم جميعا.²

2- نظرية التضامن الاجتماعي

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مفادها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود دولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحهم وتشبع حاجاتهم. ومن ثمة ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب قدرته التكليفية، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص254.

² محمد الكامل شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، مجلة العلوم القانونية والشرعية، العدد السابع، جامعة الزاوية، ليبيا، 2015، ص05.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

مدى مساهمتهم في تحمل الأعباء العامة. وأكثر من ذلك، فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العامة، رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو دفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخل المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات، رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج. بالإضافة إلى هذا فإن نظرية التضامن الاجتماعي تقترن بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها، ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة. وهذا ما يفسر إلزام الأجانب المقيمين في الدولة، إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة وأداء الضريبة المفروضة عليهم¹.

المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة وأهدافها

يجب على المشرع أن يأخذها بعين الاعتبار عند فرضه وتقنيته للضريبة، مجموعة من المبادئ أو القواعد، حتى يصبح النظام الضريبي محققاً للأهداف المرجوة، ومراعياً التوفيق بين مصلحة الفرد من جهة ومصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى. وعليه سنقوم بعرض المبادئ العامة للضريبة وأهدافها كما يلي:

أولاً: المبادئ العامة للضريبة

يعتبر آدم سميث أول من تعرض لتلك المبادئ التي تحكم النظام الجبائي وذلك في كتابه "ثروة الأمم" وتتلخص هذه المبادئ فيما يلي:

1- مبدأ العدالة والمساواة:

يقصد بهذا المبدأ أن يشترك كل أفراد الدولة في نفقات الحكومة، كل حسب مقدراته التكاليفية، ويقصد بالعدالة توزيع العبء الضريبي على كل أفراد المجتمع، ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2008، ص125.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

وعائها، وتعتبر الإعفاءات مناسبة للحالة الاجتماعية للأفراد. وقد ذكر آدم سميث في كتابه "ثروة الأمم" أنه يجب على كل أفراد المجتمع ومواطني الدولة أن يساهموا في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم التكاليفية دون تناسي دور الضريبة في تحقيق المساواة بين الناس في القدرة على أدائها.¹

2- مبدأ اليقين:

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها، ومن ثم يمكن أن تعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها. حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي.²

3- مبدأ الملائمة في التحصيل:

وبعني هذا المبدأ ضرورة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيد وأساليب تحصيلها، ملائمة للمكلف وتتلاءم مع ظروفه وأوضاعه، فمثلا تحصل الضرائب المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقق هذه الأرباح مباشرة، ذلك أن تحصيلها قبل ذلك سوف يثير الكثير من الإشكالات للمكلف ويجعله يشعر بشدة وطأتها وعدم استطاعته دفعها، بالمقابل إذا تمت مطالبة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على الأرباح بعد مضي مدة طويلة من تحقيقها فإن تحصيلها سيكون صعبا لأن المكلف يكون قد أنفق ما حصل عليه من دخل، وعليه فمن الأفضل تحصيل الضريبة

¹ شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017، ص20.

² محرز محمد عباس، 2008، مرجع سابق، ص161.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

مباشرة عند تحقق الربح، لأن المكلف لن يشعر عندها بثقل الضريبة، وإنما يعتبر دفعها بمثابة نفقة من النفقات الأخرى¹.

4- مبدأ الاقتصاد في النفقات:

ويقصد بهذا المبدأ أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق، التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيللة الضريبة ذاتها. ومراعاة هذا المبدأ يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل تحصيله².

و قد أضيف إلى المبادئ التي وضعها آدم سميث المبدأين التاليين³:

5- مبدأ الاستقرار:

ويقصد به ألا تتغير حصيللة الضرائب للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد المدخول والإنتاج، بينما نجد أن حصيللة الضرائب تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

6- قاعدة المرونة:

ويقصد بها أن يكون الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيللة

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار وائل، عمان، 2010، ص131.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 130.

³ بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص11.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر، فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها.

ثانياً: أهداف الضريبة

لا يزال الغرض الأساسي من فرض الضريبة هو تغطية الأعباء العامة، إلا أنه مع تطور أنظمة الدول أصبحت الضريبة إحدى أدوات السياسة المالية تستخدم لتحقيق أهداف اجتماعية سياسية واقتصادية.

1- الأهداف الاجتماعية:

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية التي تتمثل فيما يلي¹:

أ) تخفيض حدة التفاوت بين الدخل والثروات، حيث تعمل الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ويتم ذلك من خلال تطبيق ضريبة تصاعدية على الدخل وكذلك تطبيق الضريبة على التراكات، كما يتم إعادة توزيع حصيلة تلك الضرائب في شكل خدمات عامة يستفيد منها الفقراء وأصحاب الدخل المنخفضة؛

ب) تشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعياً وذلك بتطبيق معدلات ضريبية منخفضة، وتقليل استهلاك سلع أخرى غير مرغوب فيها اجتماعياً بتطبيق معدلات ضريبية مرتفعة.

2- الأهداف الاقتصادية:

يمكن تلخيص الأهداف الاقتصادية فيما يلي²:

أ) تحقيق الاستقرار الاقتصادي عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش، لزيادة الاستهلاك

¹ ناصر مراد، 1997، مرجع سابق، ص 14.

² شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 23.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

والرفع من معدلاتها في فترة التضخم، من أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة في الاقتصاد؛
(استعمال الضريبة كوسيلة لتشجيع وتوجيه النشاط الاقتصادي، وذلك بتوجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات والمشاريع التي ترغب الدولة في تطويرها، عن طريق منح فترة إعفاء لهذه المشاريع، بالإضافة إلى تحقيق التوازن الجهوي، وذلك من خلال إعفاء أو تخفيض الضرائب المستحقة على المؤسسات الاقتصادية في المناطق النائية؛

(العمل على حماية الصناعة الوطنية، ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات، وذلك عن طريق فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وإعفاء الصادرات جزئياً أو كلياً.

3- الأهداف المالية:

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن 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، المستشفيات، الجامعات وشق الطرق .. الخ).¹

4- الأهداف السياسية:

تتمثل الأهداف السياسية فيما يلي:²
- يؤدي فرض الضرائب إلى نشر الشعور بالانتماء الوطني، مما سيدفع المكلف إلى الاستفسار عن كيفية إنفاق هذه الأموال، وبذلك فإن روح المسؤولية ينتشر في المكلفين، وبهذا فإن الانحراف في استعمال النفقات العامة، يؤدي بالمكلفين إلى التلاعب بالتصريحات الجبائية لدفع أقل مبلغ ضريبي، والتقليل من المساهمة في أعباء الدولة.

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 12.

² شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 22.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

-قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية كتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها، وذلك عن طريق تخفيض الضرائب الجمركية على الواردات، أو حتى الإعفاء منها، أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، وتستخدم الدولة العديد من الوسائل الفنية لتحقيق هذه الأغراض الداخلية.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تلك الأحكام والإجراءات التي تتناول تحديد الأشخاص والأموال الخاضعة للضريبة، والأموال المعفاة من الضريبة، وكذلك السعر الذي تفرض به الضريبة وبيان كيفية تقديرها وإجراءات تحصيلها. وسنتطرق لهذا التنظيم من خلال تحديد وعاء الضريبة، تصفية الضريبة وتحصيل الضريبة.

أولاً: تحديد وعاء الضريبة

يعبر وعاء الضريبة عن مجموع العمليات الإدارية التي تهدف إلى معاينة وتقسيم المادة الخاضعة للضريبة وتحديد الواقعة المنشأة لها والشخص موضوع التكليف الضريبي، وبهذا سنتطرق إلى تحديد وعاء الضريبة من خلال ما يلي:

1- تحديد المادة الخاضعة للضريبة

وهو الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من المادة موضوع أو هدف الضريبة، بمعنى آخر هو القدرة التساهمية للمكلف أي مدى قدرة المكلف على تحمل العبء الضريبي دون الإضرار بوجوده وبقدرته الإنتاجية أو التأثير سلباً على القاعدة الخاضعة وهذا حتى تحافظ على استقرار واستمرارية موارد

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

الدولة. إن المقدرة التكليفية لا تقتصر على حجم الثروة التي يحوزها المكلف فقط بل أيضا تتعلق بعناصر أخرى ذات طابع شخصي¹:

1-1- مصدر الثروة: تختلف القدرة التساهمية بإظهار مصدر الثروة، الذي قد يكون راجع إلى عمل، أو رأسمال، أو كلاهما معا، كما تؤثر استمرارية كل مصدر على هذه القدرة.

1-2- القاعدة التي تمسها الضريبة: تفرض الضريبة على الدخل الصافي وليس على الدخل الخام، أي يكون فرض الضريبة بعد خصم التكاليف، بمعنى آخر تفرض الضريبة على الربح الصافي الناتج عن الفرق بين إيرادات المؤسسة ونفقاتها وهذا للمحافظة على مصدر الثروة ونموها.

1-3- الحد الأدنى اللازم للمعيشة: لمواجهة أعباء الحياة الشخصية والاجتماعية يري عند القيام بفرض الضريبة الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وذلك بإعفاء جزء من دخل الفرد والذي يعتبر كحد أدنى للإعفاء.

2- تقدير وعاء الضريبة

يتم تقدير الوعاء الضريبي تمهيدا لحساب الضريبة، ويكون هذا التقدير إما بواسطة الإدارة الضريبية أو بإقرار من المكلف أو بتبليغ من الغير كما يلي²:

2-1- التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: يمكن أن يتم هذا التقدير وفق مجموعة من الأساليب هي:

2-1-1- أسلوب المظاهر الخارجية: وفق هذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية باستنتاج مقدار قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أساس مجموعة المظاهر الخارجية التي تعتبر دالة على ثروة الشخص

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 186.

² قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص ص 51، 53.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

أو دخله. إلا أن هذا الأسلوب رغم سهولته يمكن أن يكون غير عادل لأنه ليس هناك بالضرورة ارتباط بين المظاهر الخارجية وثروة الشخص، ثم أن هناك بعض أنواع الدخل ليست لها مظاهر خارجية وأخرى مخالفة للحقيقة. ولهذا تم التخلي عن هذا الأسلوب وأصبح لا يعتمد إلا في حدود استعماله للمراقبة والاستئناس.

2-1-2- أسلوب التقدير الجزافي: في هذا الأسلوب يتم تقدير الوعاء الضريبي بالاعتماد على مجموعة من القرائن القانونية الدالة على مقدار الثروة أو الدخل. ووجه الاختلاف بين هذا الأسلوب وأسلوب المظاهر الخارجية، هو أنه يركز على العناصر ذات العلاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة، كأن يتم تقدير الدخل الناتج عن الاستغلال الزراعي على أساس متوسط إنتاج الهكتار. ونتيجة لعدم دقة التقدير الجزافي، نجد المشرع قد حصر هذا الأسلوب في نطاق محدود، كحالة التجار الذين لا يتوفرون على دفاتر محاسبية.

2-1-3- أسلوب التقدير المباشر: في هذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية بمعرفة قيمة الوعاء الضريبي بشكل مباشر سواء بمعاينتها أو بالتحري عنها بمعلومات موثوقة.

و تفاديا لوقوع التعسف، منح القانون للمكلفين حق الطعن في تقدير الإدارة. إلا أن هذا الأسلوب في التقدير، يجعل الإدارة الضريبية تتدخل في الشؤون الخاصة للمكلفين، وهذا ما جعل المشرع يلزم بمسك دفاتر محاسبية تمكن من الاطلاع على وضعيتهم المالية أو تقديمهم لإقرارات بوضعيتهم للإدارة الضريبية.

2-2- التقدير بإقرار المكلف: يقوم هذا الأسلوب -و هو السائد في معظم الأنظمة الضريبية- على قيام المكلف بالتصريح وفق نماذج إدارية محددة بوضعيته المالية المحددة للوعاء الضريبي، وذلك

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

بافتراض حسن النية للمكلفين من جهة، ومن جهة أخرى كونهم أكثر معرفة ودقة بما يملكون وبما يحصلون، ويبقى للإدارة الضريبية الحق في مراقبة هذه التصريحات.

2-3-التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير: يستعمل هذا الأسلوب سواء للتأكد من صدق تصريحات المكلفين، أو لتدقيق التقديرات، ويشترط في الذي يقوم بالإبلاغ، أن تكون له علاقة قانونية تربطه مع المكلف، كحال أرباب العمل مع الأجراء عند اقتطاع الضريبة على الدخل من المنبع، أو تجار الجملة، عن تبليغهم للإدارة الضريبية بمبيعاتهم لتجار التجزئة. ويتميز هذا الأسلوب أن الطرف الذي يقوم بالإبلاغ، ليس له مصلحة في إخفاء جزء من الوعاء الضريبي.

ثانيا: تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة، تحديد قيمة الضريبة وذلك بفرض المعدلات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، وتوجد عدة طرق لتصفية الضريبة أهمها:

1- الضريبة النسبية:

تعرف الضريبة النسبية بأن معدل سعرها يكون ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها، وبعبارة أخرى فهي التي يكون معدلها بنسبة ثابتة من وعاء الضريبة، ومهما كانت قيمة هذا الوعاء، كأن تفرض ضريبة على الدخل أو الأملاك بنسبة 10%، فيكون هذا المعدل ثابتا بالنسبة لجميع المداخل الصغيرة والكبيرة، الثابتة أو المتغيرة، فهي نسبة ثابتة من حجم الوعاء¹.
يلاحظ أن الضريبة النسبية غير عادلة ولا تراعي الفروقات بين المكلفين.

¹ أحمية فاتح، النظام الجبائي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2017، ص32.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

2- الضريبة التصاعدية:

تعتبر الضريبة تصاعدية إذا فرضت بمعدلات مختلفة تبعا لاختلاف حجم المادة الخاضعة للضريبة أي كلما زاد الوعاء الضريبي زادت معه معدلات الضريبة.

لقد توسع استعمال هذا النظام في كافة دول العالم، نظرا للمزايا التي يتمتع بها، حيث يحقق حصيلة وافرة، كما أنه يعد أداة فعالة للتقليل من حدة التفاوت بين دخول الأفراد، مما يحقق العدالة الضريبية.

لقد استند كثير من المفكرين في تبرير الضرائب التصاعدية إلى التساوي في التضحية وفق مبدأ المنفعة الحدية، ولتحقيق تساوي في التضحية، وجب تصاعدية الضريبة، أي معدل الضريبة المطبق على الوحدات الأولى من الدخل يكون منخفض حيث تكون منفعة تلك الوحدات كبيرة، ثم يرتفع ذلك المعدل كلما زاد عدد تلك الوحدات حيث تقل منفعتها تدريجيا.

لقد وجهت عدة انتقادات لمبدأ المنفعة الحدية، فمن الناحية العملية تواجهنا مشكلة التحديد الصحيح لدرجة التصاعد، بالإضافة إلى صعوبة تحقيق تساوي في التضحية لأن هذا الأخير يتأثر بالظروف الشخصية للمكلف.

رغم الانتقادات السابقة، يبقى نظام تصاعدية الضريبة أحسن أسلوب لتحقيق العدالة الضريبية، مما دفع إلى الأخذ به في مختلف الدول.¹

و من الناحية العملية يمكن التمييز بين شكلين للتصاعد وهما التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح :

- **التصاعد بالطبقات:** يقوم هذا الشكل على أساس تقسيم وعاء الضريبة إلى عدة طبقات، يطبق على

كل طبقة منها معدل واحد يرتفع هذا المعدل من طبقة إلى أخرى تعلوها، حيث يدفع المكلف معدلا واحدا وهو معدل الطبقة التي ينتمي إليها دخله.

¹ ناصر مراد، 1997، مرجع سابق، ص40.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

فإذا رجعنا مثلاً إلى تقسيم الدخل الشهري المطبق في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل

الإجمالي نجد:

جدول رقم 01: الجدول التصاعدي الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 20.000
23 %	من 20.001 إلى 40.000
27 %	من 40.001 إلى 80.000
30 %	من 80.001 إلى 160.000
33 %	من 160.001 إلى 320.000
35 %	أكثر من 320.000

المصدر: المادة 31 من القانون 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

إذا كان مقدار الدخل 50.000 دج ، فنجد أنه ضمن الطبقة الثالثة والتي تقابل معدل ضريبي

27%، وعليه فإن الضريبة المستحقة وفق هذا الأسلوب هو $50.000 \times 27\% = 13.500$ دج

- **التصاعد بالشرائح:** وفقاً لهذا الأسلوب يقسم وعاء الضريبة إلى عدة شرائح متصاعدة توافق معدلات

ضريبية متصاعدة، حيث يصبح المبلغ الخاضع للضريبة مركب من عدة شرائح والضريبة المستحقة

تساوي مجموع ناتج الشرائح في معدلاتها، فلو رجعنا إلى المثال السابق فإن مبلغ 50.000 هو متكون

من الشريحة الأولى 20.000 وهي معفاة بالإضافة إلى الشريحة الثانية (20.000-40.000) والموافقة

لمعدل 23% والشريحة الثالثة (40.000-50.000) والموافقة لمعدل 27%، وعليه فإن الضريبة

مستحقة الدفع هي: $23\% \times (20.000 - 40.000) + 27\% \times (40.000 - 50.000) = 7.300$

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

ثالثا: تحصيل الضريبة

هذه هي المرحلة الأخيرة من مراحل فرض الضريبة، وتأتي بعد أن تقرر الإدارة الضريبية كيفية ومقدار الاقتطاع الضريبي من الوعاء الذي تم تحديده وتقديره مسبقا. ومرحلة تحصيل الضريبة تتعلق بطرق والكيفيات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية.

و قد حدد المشرع الضريبي القواعد القانونية لتحصيل الضريبة، والتي نلخصها كما يلي:

1- الواقعة المنشأة للضريبة

تعبر الواقعة المنشأة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم إنشاء الدين العمومي، أي الوقت الذي يمكن فيه السلطات العمومية إلزام الأفراد على التنازل عن جزء من المادة التي تم اختيارها أساسا لفرض الضريبة وفق مبدأ الملائمة في التحصيل، حيث تكون الواقعة المنشأة للضريبة إما تصرفا قانونيا أو وضعية اقتصادية.¹

و فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة مثلا، تتمثل الواقعة المنشأة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة لها، أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما فيما يخص الأجور والمرتببات، فإن الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر.²

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلع للحدود الإقليمية للدولة، هي الواقعة المنشأة للضرائب الجمركية، كما يعتبر إنتاج السلعة، هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج،

¹ قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص 50.

² محرز محمد عباس، 2008، مرجع سابق، ص 258.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها، هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية، هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية ، وبالنسبة للضريبة على الدمغة فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة، هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

و تمثل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة، كما يؤثر كذلك في تحديد سعر الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغيير سواء بالزيادة أو النقصان، أو إلغاء كلي أو جزئي للضريبة، بعد تحقق الواقعة المنشئة لها، جراء صدور قانون جديد برفع السعر أو تخفيضه أو إلغائه.¹

2- طرق تحصيل الضريبة

هناك عدة طرق لتحصيل الضريبة أهمها:

2-1- الدفع المباشر: في ظل هذا الأسلوب يقوم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ ضريبية إلى الإدارة الضريبية، وعادة تعين الإدارة الضريبية موظفين مختصين بتحصيل الضريبة، يقومون بجبايتها من المكلف مباشرة. وهذه الطريقة من أكثر الطرق شيوعاً في الأنظمة الضريبية المعاصرة، حيث تمتاز بالسهولة والبساطة في التطبيق.²

2-2- الحجز من المنبع: حيث يقوم الغير بدفع الضريبة إلى مصلحة التحصيل وهذا بعد تحصيلها من المكلف بالضريبة، كالحالة التي يقوم فيها صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها

¹ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق، ص ص 201، 202.

² عبد الله الشيخ محمود الطاهر، مقدمة في اقتصاديات المالية العامة، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1992، ص 245.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

قبل توزيعه، بحيث يتسلم الشخص المعني دخلاً صافياً من الضريبة، أي أن تحصيل الضريبة هنا تكون عند نشوء الدخل وليس عند استلامه.¹

3- ضمانات التحصيل

لقد وضع المشرع عدة ضمانات تهدف من جهة إلى حماية المكلف وصيانة حقوقه، ومن جهة ثانية ضمان حقوق الدولة ومحاربة التهرب الضريبي، وفي هذا المجال نقسم هذه الضمانات إلى صنفين رئيسيين هما²:

3-1- ضمانات من أجل حماية المكلف:

حفاظاً لحقوق المكلف نظم القانون قواعد التحصيل وفي مقدمتها عدم تحصيل الضريبة إلى بعد تحقق الواقعة المنشئة لها مع تحديد مواعيد التحصيل مسبقاً، كما يحق للمكلف إبداء ملاحظاته على تقدير إدارة الضرائب، والطعن في تقديراتها إذا لم يتم الاتفاق حول ذلك التقدير، سواء لدى مصلحة الطعون أو بعد ذلك لدى القضاء.

3-2- ضمانات من أجل حماية أملاك الدولة:

في كافة الدول يلجأ المشرع إلى حماية حق الدولة في الضريبة، عن طريق وضع قواعد وضمانات أهمها ما يلي:

3-2-1- امتياز دين الضريبة: لقد اعتبر المشرع أن دين الضريبة ممتاز على جميع ديون المكلف، بحيث يحق للدولة تحصيل الضريبة قبل أي دين آخر.

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 201.

² ناصر مراد، 1997، مرجع سابق، ص 46.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

3-2-2- قاعدة الدفع أولاً ثم الاعتراض: بحيث يتعين على المكلف دفع الضريبة أولاً ثم بعد ذلك له الحق الاعتراض في صحة فرضها، وإذا تين فعلاً وجود خطأ أو إجحاف في حقه، فبإمكانه استرجاع جزء أو كل ما تم دفعه من قبل.

3-2-3- قاعدة عدم المقاصة في دين الضريبة: بحيث لا يحق للمكلف أن يطالب الجهة المختصة بالتحصيل بالوفاء بدين الضريبة عن طريق المقاصة من حق له بذمة الدولة، أي أن الجهة المختصة بالتحصيل تستوفي الضريبة كاملة، وللمكلف مطالبة الدولة بحقه. إن مبرر هذه القاعدة أن حق الدولة مستحق الأداء، بعكس حق المكلف قد يكون موضع نزاع.

3-2-4- متابعة الممتنع عن دفع الضريبة: ينص التشريع الضريبي على إجراءات متابعة المكلف الممتنع عن دفع الضريبة وقد يتم ذلك أمام القضاء، ومن بين تلك الإجراءات نجد إلقاء الحجز على ممتلكات المكلف وطرحها في المزاد العلني بالإضافة إلى العقوبات الجنائية والمدنية المسلطة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية.

المبحث الثاني: النظام الضريبي، المفهوم، الأركان و المحددات

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة لدى الباحثين والمفكرين، باعتبار أن النظام الضريبي يؤثر بصفة مباشرة على السياسة الضريبة والمالية، التي تستخدمها الدول في تحقيق أهداف المجتمع.

المطلب الأول: مفهوم و أهمية النظام الضريبي

يعتبر النظام الجبائي كأداة للتعبير عن العلاقة بين الدولة و المواطن، و ذلك من خلال توليد إيرادات تغطي الإنفاق الحكومي على السلع و الخدمات التي يحتاجها الأفراد.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

أولاً: مفهوم النظام الضريبي

للنظام الضريبي عدة مفاهيم، تتمحور عامة حول الإطار العام للسياسة الضريبية المطبقة في حدود جغرافية معينة، فقد يعبر عن النظام الضريبي بمفهومين، أحدهما واسع والآخر ضيق، فيقابل في مفهومه الواسع، أنه مجموعة من العناصر الإيديولوجية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة، بين مجتمع متقدم اقتصادياً و آخر متخلف. بينما يقابله في مفهومه الضيق، أنه مجموع القواعد القانونية والفنية، التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية، من التشريع إلى الربط والتحويل¹.

و أيضاً هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة، تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية الصادرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية صادرة، ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة، تمثل أهداف السياسة المالية بصفة عامة، وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.²

كما يرى البعض أن النظام الضريبي هو مجموعة من الضرائب، التي يراد باختيارها وتطبيقها في

مجتمع معين وزمن محدد، تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.³

¹ يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص19.

² رضا خلاصي، **مرجع سابق**، ص314.

³ حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003، ص19.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

وعليه فإن النظام الضريبي يرتبط ارتباطا وثيقا بالسياسة الضريبية للمجتمع، حيث أنه صياغة فنية لها، ويصمم من أجل تحقيق أهدافها، وقد تترجم السياسة الضريبية بعدة نظم ضريبية، لذا فإن اختلاف النظم الضريبية بين الدول، قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول. من جهة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر¹.

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول أن النظام الجبائي هو مجموعة من الضرائب، المحددة بقوانين و تشريعات، مختارة بطريقة فنية تتلاءم مع خصوصيات الدولة، تسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية و السياسية للمجتمع.

ثانيا: أهمية دراسة النظم الضريبية

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في المجتمع، كونها تلقى اهتماما من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف، تشمل مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي، ودارسي الضرائب وأفراد القطاع العائلي، حيث يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات العمالة والادخار والاستثمار، وتأثير هذه النظم على حجم الحصيلة الضريبية، التي تحتاجها الدولة لتمويل النفقات العامة، وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع الدخل، كما يهتم هؤلاء المسؤولون بعقد المعاهدات الضريبية الدولية، التي تتجنب الازدواج الضريبي، ودراسة التنسيق الضريبي الدولي، لإقامة التجمعات الاقتصادية، من أجل تشجيع معدلات النمو الاقتصادي وزيادة سرعته، وكذا دراسة مدى تأثير اتفاقيات التجارة الحرة، وتخفيض معدلات الضرائب الجمركية على المتغيرات الاقتصادية الكلية للمجتمع، بينما يهتم رجال الأعمال الوطنيون والأجانب، بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص20.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

أرباحهم، ومن ثمة على الحافز نحو الاستثمار، وعلى كيفية الاستفادة من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدولة، أما بالنسبة لدارسي الضرائب وباحثيها، فإن هذه دراسة تمكنهم من تقييم هذه النظم، ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها، والبحث على كيفية تحسين فعاليتها، بينما يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم على مستويات المعيشة وعلى مدخراتهم، ومن ثمة على مدى رغبتهم في زيادة أو تخفيف ساعات عملهم.¹

المطلب الثاني: أركان النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين رئيسيين هما الهدف والوسيلة:

أولاً: الهدف: تختلف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للأنظمة الضريبية، من دولة إلى أخرى، حسب فلسفة الدولة من الناحية السياسية، الاقتصادية والاجتماعية وحتى الثقافية، فتختلف أهداف النظم الضريبية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، وفي الدول الرأسمالية عنها في الدول الاشتراكية، فالنظم الضريبية في الدول المتقدمة، تعتبر أحد المصادر الرئيسية للتمويل، ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو توجه معين. كما تتحدد صور تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، من خلال المعاملة الضريبية التفضيلية للأنشطة التي تكتسي أهمية خاصة للاقتصاد الوطني، أو بالنسبة للحياة الاجتماعية، من خلال إعادة توزيع الدخل، بفرض ضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، وإعادة توزيعها على محدودي الدخل في شكل خدمات عامة، وكذا تسطير سياسات ضريبية تعمل من خلالها على دعم وتيرة التنمية، بتشجيع

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص35.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

وتحفيز الادخار والاستثمار.¹

ثانيا: الوسيلة: يركز النظام الضريبي على إيجاد الوسيلة أو مجموعة من الوسائل لتحقيق أهدافه.

وتقوم هذه الوسائل على عنصرين أحدهما فني والآخر تنظيمي كما يلي:

1-العنصر الفني: يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة من الضرائب المختلفة

المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام.

و تختار الدولة عادة، من الوسائل الفنية، ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة، تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كتوسيع مجال فرض الضريبة، كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة، في إطار القانون الضريبي الذي يركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب، عن طريق التشريع الضريبي، ومساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان.²

2-العنصر التنظيمي: يكتسي العنصر التنظيمي أهمية بالغة في النظام الضريبي، ذلك أن الصور

الحديثة لهذا النظام في جميع الدول، تقوم على أساس نبذ الضريبة الوحيدة، وفرض ضرائب متعددة أو موحدة، بما يقتضيه ذلك من ضرورة تباين أسس الإخضاع الضريبي، وتعدد الأحكام التشريعية المقررة واللوائح الإدارية المفسرة لهذا الإخضاع، فضلا عما يتطلبه كل ذلك من تنظيمات إدارية متعددة ومتشعبة، تنهض بمهام الربط والتحصيل. وتبرز أهمية هذا العنصر التنظيمي عند اقتراح فرض أي ضريبة جديدة، أو عند اختيار عناصر وعائها، إذ يتطلب التنسيق بين الضرائب المختلفة التي

¹ وسان أحمد، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، كلية

العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2016/2017، ص32.

² ناصر مراد، 2016، مرجع سابق، ص 21.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

يتضمنها النظام الضريبي، وضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض الضرائب، وذلك ضمانا للحفاظ على وحدة الهدف، التي يتعين توافرها للنظام الضريبي، حيث يعتمد تحقيق هذه الوحدة على ما يتوافر لهذا النظام من إمكانيات التنسيق بين عناصره.¹

المطلب الثالث: محددات تصميم نظام ضريبي فعال

لضمان فعالية أي نظام ضريبي وقدرته على تحقيق الأهداف المحددة له، لا بد أن يستجيب لمجموعة من المعايير المستخدمة في تصميم النظم الضريبية، حيث يمكن على ضوءها تقييمه، ومن بين هذه المعايير نذكر²:

أولاً: مؤشرات فيتو تانزي VITO TANZI:

يقترح ثمانية مؤشرات لتحديد النظام الضريبي الجيد كما يلي:

1-مؤشر التركيز: وقيس هذا المؤشر مدى قدرة النظام الضريبي على ضمان أن يأتي جزء من إجمالي الحصيلة الضريبية من عدد قليل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك يعمل على تقليص نفقات وتكاليف الإدارة والتحصيل الضريبي، فيمكن أن يقود تجنب وجود عدد كبير من الضرائب، التي تنتج إيرادات محددة، إلى تسهيل تقييم آثار السياسة الضريبية، وتقادي خلق الانطباع بأن الضريبة مفرطة.

2-مؤشر التشتت: وقيس هذا المؤشر ما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وفي حالة وجودها، هل عددها قليل؟ لأنه يجب التخلص من هذا النوع من الضرائب، بهدف تبسيط النظام الضريبي.

¹ يونس أحمد البطريق، 2001، مرجع سابق، ص 27.

² قدي عبد المجيد، مرجع سابق، ص ص 101، 102.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

3-مؤشر التآكل: يقيس هذا المؤشر ما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء يمكن من زيادة الحصيلة الضريبية، رغم اعتماد معدلات ضريبية منخفضة. وعندما تبتعد الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة نتيجة الإفراط في منح المزايا والإعفاءات للأنشطة والقطاعات الاقتصادية، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهو ما يقود إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، الأمر الذي قد يؤدي إلى التهرب والغش الضريبي.

4-مؤشر تأخر التحصيل: يقيس هذا المؤشر مدى وجود الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في مواعيدها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

5-مؤشر التحديد: يقيس هذا المؤشر مدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، في ظل إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرائب أخرى، فيمكن مثلا تعويض الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بخريبة واحدة على مجمل الثروة ذات معدل منخفض.

6-مؤشر الموضوعية: يقيس هذا المؤشر ما إذا كانت جباية الضرائب، تتم من أوعية تم قياسها بموضوعية، وهو ما يسمح للمكلفين بالتقدير الواضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء ما يخططونه من أنشطة. ويندرج هذا المؤشر ضمن مبدأ اليقين الذي قدمه آدم سميث.

7-مؤشر التنفيذ: يقيس هذا المؤشر مدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، ويتعلق هذا بسلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها المسؤول الأساسي على التنفيذ. كما يتعلق ذلك على معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاقتصادي والاجتماعي.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

8- مؤشر تكلفة التحصيل: يقيس هذا المؤشر مدى ارتفاع أو انخفاض تكلفة تحصيل الضرائب، إذ أن ارتفاعها سوف ينعكس سلبا على الحصيلة الجبائية من جهة، وعلى المكلف من جهة أخرى.

ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجديدة

إن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

1- الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي كالعدالة ، الوضوح، الملائمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة التحصيل، المحافظة على كفاءة جهاز السوق وعدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي؛

2- الأسلوب الثاني: من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون نظرية الرفاهية لم تطور وتبين بالشكل الكافي، إلا أنه لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهية، كتوفير الحد الأدنى من حرية الاختيار، تحقيق أعلى مستوى معيشة، توظيف عوامل الإنتاج الرغبة في العمل والنمو الاقتصادي والعدالة في توزيع الدخل¹.

المبحث الثالث: تشخيص لأهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري

يتميز النظام الجبائي الجزائري بمجموعة من الضرائب المكونة له، سواء المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث لأهم هذه الضرائب، كالضرائب على الأرباح ، والضرائب على رقم الأعمال، الخاصة بالنظام الحقيقي، و الضريبة الجزافية الوحيدة الخاصة بالنظام الجزافي.

¹ رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 380.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991، و تصنف ضمن الضرائب المباشرة، التي يقوم المكلف بتسديدها مباشرة إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا.

أولا: مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

عرفت IRG كما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"¹.

من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

- ضريبة سنوية لأنها تفرض مرة واحدة في السنة؛
- ضريبة وحيدة بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الإجمالي للمكلف وتقرض عليه ضريبة واحدة في السنة؛
- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنويين؛
- تفرض على الدخل الصافي أي بعد طرح الأعباء القانونية من الدخل الإجمالي الخام.

ثانيا: الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:

يحدد الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي²:

1- مداخل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر وهم:

¹ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له ، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل؛

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

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا؛

2- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ولهم عائدات من مصدر جزائري.

يخضع كذلك للضريبة على الدخل الإجمالي، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، والذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى¹.

كما يخضع أيضا للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسيبا مع حقوقهم فيها²:

- الشركاء في شركات الأشخاص؛

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا

تشكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير

المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة؛

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

¹المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

²المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

ثالثاً: المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية¹:

1- الأرباح الصناعية و التجارية:

هي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها²، كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية و التجارية لتطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين³:

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها، أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها؛

- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو بالتقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم؛

- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا، وكذا الذين يؤجرون القاعات المخصصة لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات؛

- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية؛

- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح؛

¹المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

²المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

³المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- التجار الصيادين، أو مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

2- أرباح المهن غير التجارية:

هي المداخل والأرباح المحققة من ممارسة مهنة غير تجارية، كأرباح المهن الحرة، و الوظائف التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، و كذا أرباح كل المهن و المستثمرات، التي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح و المداخل.¹

3- الإيرادات الفلاحية:

هي المداخل المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، مهما كان طابعها، عسريا أو تقليديا، والأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، النحل والأرانب و الحلزون، واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض، و المنتجات الغابية، المتعلقة بالفلين و لحاء الشجر، و استخراج المادة الصمغية، و استغلال المشاتل التي تمارس حصريا انتاج النباتات الشجرية و زراعة الكروم.²

4- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية:

هي المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذلك إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعقارها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية، والتي تدرج في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي.³

¹ المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022.

² المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

³ المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

5- ربيع رؤوس الأموال المنقولة:

تتفرد الضريبة على ربيع رؤوس الأموال المنقولة بجملة من الخصائص تميزها عن غيرها، إذ أنها ضريبة تحتجز عند المنبع، وأنها غير سنوية فيتم فرضها على جملة الفوائد التي تستحق خلال السنة، كما أنها تفرض على الدخل بمعناه الواسع، حيث نجدها تفرض على الفوائد العرضية المتقطعة، والتي لا تتوفر فيها خصائص الدخل من دورية وقابلية المصدر للبقاء، كما تفرض تطبيقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية والتوطن وبذلك فهي تفرض على الفوائد المحققة في الجزائر من طرف شخص وطني أو أجنبي على حد سواء¹. ويصنف هذا النوع من المداخل إلى صنفين هما:

5-1- ربيع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: وتتمثل في الإيرادات التي توزعها شركات الأسهم، بمفهوم القانون التجاري، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، والشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم، وكذا شركات الأشخاص، وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال².

تتمثل المداخل الموزعة على وجه الخصوص في³:

- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو رأس المال، والمبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح؛
- إيرادات الأموال المستثمرة، والقروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة، والمكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها، والمكافآت المدفوعة

¹قاشي يوسف، واقع النظام الجبائي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، سنة 2015 ص 65.

²المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

³ المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

للمشركاء أو المدراء، غير المعوضة، أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغاً فيه؛

-أتعاب مجلس إدارة الشركة، والنسب المئوية من الربح، الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم، والأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

5-2- إيرادات الديون والودائع والكفالات: تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى¹:

- الديون الرهنية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض

الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض؛

- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة؛

- الكفالات نقدا والحسابات الجارية وسندات الصندوق.

تستحق الضريبة بمجرد دفع الفوائد مهما كانت الطريقة التي تتم بها، أو تسجيلها في الجانب

المدين أو الدائن لحساب ما، وفي حالة رسلة الفوائد الناتجة عن ثمن بيع محل تجاري، يؤجل

استحقاق الضريبة إلى تاريخ دفع الفوائد.²

6- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية:

تتمثل المداخل الخاضعة للضريبة حسب هذا الصنف في المرتبات والتعويضات والأتعاب

¹المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

²المادة 57 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

والأجور والمنح والريوع العمرية¹، وتعتبر أجورا لتأسيس الضريبة كل من²:

- المداخل المدفوعة للشركاء والمسيرين لشركات ذات مسؤولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة، والمبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم؛

- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم؛

- علاوة المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين، والمبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كنشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

7-فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية:

وتتمثل في فوائض القيمة المحققة فعلا من الأشخاص الذين يتنازلون، خارج نطاق النشاط المهني، عن عقارات مبنية أو غير مبنية، غير أنه لا تدخل ضمن العناصر الخاضعة للضريبة على الدخل كل من³:

-فوائض القيم المحققة بمناسبة التنازل عن عقار تابع لتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود؛

-فوائض القيمة المحققة عن تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد

قرض إيجاري من نوع "ليزاك" LEASE BACK.

¹المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

²المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

³المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

رابعاً: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

وضع المشرع الجبائي عدة إعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي، سواء بصفة دائمة أو مؤقتة، حيث يندرج ذلك ضمن سياسة الإعفاء للنظام الجبائي، قصد تخفيف العبء الضريبي على المكلف، وكذا تشجيعه على الاستثمار في أنشطة مخصصة أو مناطق معينة.

1- الإعفاءات الدائمة:

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقنصليون من جنسية أجنبية بشرط المعاملة بالمثل.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة والهيكل التابعة لها.
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.¹
- الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.²
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي.
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب.
- العمال المعوقون والمتقاعدون الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000 دج شهرياً.
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية، وعن مصاريف التنقل والمهمة.

¹ المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- المنح ذات الطابع العائلي ومنح البطالة، معاشات المجاهدين وذوي الحقوق وتعويضات التسريح.¹
- تعفى شريحة من الدخل المحقق سنويا والتي تقل أو يساوي عن 240.000 دج.

2- الإعفاءات المؤقتة:

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المستفيدين من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم المقاوالتية" و"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" والصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال، وإعفاء لمدة ست (6) سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. وإعفاء لمدة عشر (10) سنوات إذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب".

- يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.²

- تعفى من الضريبة على الدخل لمدة عشر (10) سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية.³

خامسا: التخفيضات في الضريبة على الدخل الإجمالي

تتمثل التخفيضات فيما يلي:

- تخفيض قيمة 10% من الدخل الصافي الإجمالي الخاضع للضريبة، لما يكون فرض الضريبة مشترك بين الزوجين.

¹المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

³المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- يطبق تخفيض بنسبة 35%، على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه.
- يطبق تخفيض بنسبة 25% على الربح المحقق خلال سنتين النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء والذين يخضعون لنظام الربح الحقيقي.
- يطبق تخفيض 30% على الأرباح المعاد استثمارها وفق الشروط المحددة قانونا.¹
- يطبق تخفيض قدره 50.000 دج من المبلغ الإجمالي الخاضع للضريبة الخاص بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيمة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص.²
- وحسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 تستفيد المداخل صنف المرتبات والأجور من:
 - تخفيض نسبي بـ 40% من الضريبة الإجمالية على ألا يقل هذا التخفيض عن 1000 دج ولا يزيد عن 1500 دج شهريا.
- تستفيد المداخل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 35.000 شهريا من تخفيض إضافي وفق الصيغة:

$$IRG = IRG \text{ (وفقا للتخفيض الأول)} \times (51/137) - (8/27925)$$

- تستفيد المداخل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.500 شهريا، والتي يتقاضاها العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو المكفوفين، أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدون الخاضعون للنظام العام، من تخفيض إضافي على ألا يتراكم مع التخفيض السابق، وذلك وفق الصيغة:

$$IRG = IRG \text{ (وفقا للتخفيض الأول)} \times (61/93) - (41/81.213)$$

¹المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

²لمادة 58 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- يطبق تخفيض قدره 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد للخبرة أو التكوين.

سادسا: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وطرق دفعها:

1- تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي، حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي، الذي يتوفر عليه المكلف بالضريبة، ويحدد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها، والمرتبات والأجور، والمعاشات، والريع العمري التي يتقاضاها، وكذا كل أرباح العمليات التي يقوم بها، بعد خصم التكاليف التالية¹:

- فوائض القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة؛

- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛
- نفقات الإطعام؛

- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

2- معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي وفق جدول تصاعدي أو معدلات أخرى حسب طبيعة المداخل أو الأرباح كما يلي:

1-2- الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي: وفق هذا الجدول يتم تقسيم الدخل إلى

شرائح ، بحيث كل شريحة تخضع لمعدل معين كما يلي:

¹المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

الجدول رقم 02: الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 240.000
23 %	من 240.001 إلى 480.000
27 %	من 480.001 إلى 960.000
30 %	من 960.001 إلى 1.920.000
33 %	من 1.920.001 إلى 3.840.000
35 %	أكثر من 3.840.000

المصدر: المادة 31 من القانون 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

أما بالنسبة لصنف المرتبات والأجور يعتمد الجدول التصاعدي الشهري والمستمد من الجدول التصاعدي السنوي، و ذلك بقسمة الدخل السنوي الخاضع على اثني عشر شهر (أنظر الصفحة 16)

2-2- معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي الأخرى :

تخضع المداخل المتأتية من الإيجار، بصفة مدنية، للأحكام العقارية ذات الطابع السكني،

أو المهني، التي تساوي أو تقل عن 600.000 دج، لمعدل محرر من الضريبة، بنسبة¹:

- 7%، هذه النسبة تحسب من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخل المتأتية من إيجار ذا طابع سكني؛

- 15%، من المبلغ الإجمالي للمداخل المتأتية من إيجار ذي طابع تجاري أو مهني. كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات؛

¹ المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 .

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- 15%، بالنسبة لإيجار الأملاك غير المبنية، و يخفض هذا المعدل إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية.

و إخضاع مؤقت للضريبة بمعدل 7% ، لمبلغ الإيجارات السنوية الإجمالية التي تتجاوز 600.000 دج، و الذي يتم خصمه من الإخضاع الضريبي النهائي.

- 24 % اقتطاع من المصدر، المداخل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين يقيمون جبائيا خارج الجزائر.

- 10% اقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل هذا الاقتطاع قرضا ضريبيا يتم خصمه من الإخضاع النهائي، غير أن هذه النسبة تحدد ب 50% محررة من الضريبة بالنسبة لحواصل السندات غير الاسمية أو لحاملها.

- 1%، محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل عن 50.000 دج أو يعادلها.

- 10%، فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 50.000 دج.

- 10%، محررة من الضريبة، بدون تخفيض على علاوات المردودية والمكافآت التي تمنح لفترة غير شهرية، وكذا الأجور الخاصة بأنشطة البحث والتدريس والمراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة.

- 15% بدون تطبيق تخفيض بالنسبة لجميع الأجور الناجمة عن كل النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري.

- 15% محررة من الضريبة بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أ الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين، و بنسبة 20% لغير المقيمين.

- 15%، محررة من الضريبة، فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، و بنسبة مخفضة تقدر ب 5% في حالة إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

3- آلية دفع الضريبة على الدخل الإجمالي:

تختلف طرق ومواعيد دفع الضريبة على الدخل الإجمالي باختلاف أصناف المداخل الخاضعة لها، حيث يتم ذلك كما يلي:

- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية و التجارية، تسدد حسب طريقة التسبيقات، وذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم 03: آجال دفع تسبيقات الضريبة على الدخل الإجمالي ومبالغها

التسبيقات	الآجال	المبالغ
التسبيق الأول	20 فيفري إلى 20 مارس	30% من ضريبة السنة الماضية
التسبيق الثاني	20 ماي إلى 20 جوان	30% من ضريبة السنة الماضية
التصفية	اليوم الأول من الشهر الثالث التالي لشهر إدراج الجداول في التحصيل	الضريبة المستحقة للسنة مطروح منها مجموع التسبيقات المدفوعة

المصدر: الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة لسنة 2021 ص93.

حيث يتم تسديد تسبيقين متساويين على أساس نتيجة (ن-1)، وبعد تحديد الضريبة المستحقة للسنة يتم خصم منها مجموع التسبيقات المدفوعة، وفي حالة ما إذا كانت نتيجة السنة (ن-1) غير محدد، خلال تسديد التسبيق الأول، يتم اعتماد نتيجة السنة (ن-2) كأساس لحساب التسبيق الأول، على أن يعدل الفارق الناتج في التسبيق الأول، عند تسديد التسبيق الثاني والذي يحدد على أساس السنة (ن-1).

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- بالنسبة للمداخيل الناتجة عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية فإنه يتم دفع الضريبة إلى قباضة الضرائب التابع لها العقار المؤجر خلال 30 يوم الموالية لتاريخ إيداع عقد الإيجار للتسجيل.
- بالنسبة لريوع الأموال المنقولة فإنه يتم دفع الضريبة إلى قباضة الضرائب التابعة لها مكان تحقق الفائدة خلال 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي دفع الفوائد وتحققها.
- بالنسبة للمرتبات والأجور فإن الضريبة تدفع من قبل رب العمل إلى قباضة الضرائب لمكان دفع المرتب أو الأجر، أي مكان العمل، خلال العشرين يوم الأولى الموالية للشهر الذي دفع فيه الأجر أو الراتب.

نستنتج مما سبق أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة تصاعدية، لأنها تخضع للجدول التصاعدي، وأنها ضريبة شخصية، لأنها تأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل الشخصية للمكلف، وبالتالي فهي تقترب إلى العدالة ، إلا أن معدلاتها لا تزال مرتفعة، الأمر الذي أثقل كاهل المكلف، خاصة الأجراء أصحاب الدخل المتوسط.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب قانون المالية لسنة 1991، وهذا في إطار الإصلاحات الجبائية المعمقة، مدعما لوضع نظام خاص بالشركات يفرق بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

أولا: مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".

من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص للضريبة على أرباح الشركات والتي نذكر منها:

- ضريبة سنوية، حيث تفرض مرة واحدة خلال السنة المالية على الأرباح المحققة في تلك السنة؛
- ضريبة عامة، كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها؛
- ضريبة نسبية فهي تفرض بنسب ثابتة و ليست تصاعدية ؛
- ضريبة تصريحية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة تقديم تصريح لمداخله السنوية، لدى قباضة الضرائب المختصة إقليميا؛
- ضريبة مباشرة، إذ يقوم المكلف بدفعها مباشرة لقباضة الضرائب المختصة إقليميا.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تخضع للضريبة على أرباح الشركات ¹:

- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، حيث يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى الحياة. ويستثنى أيضا هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة وفق القوانين المعمول بها.

¹ المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

-الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها.

تخضع كل الأرباح المحققة في الجزائر للضريبة على أرباح الشركات بما فيها¹:

-الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري

أو فلاحية عند عدم وجود إقامة ثابتة؛

-أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه

المؤسسات، وأرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة

مباشرة أو غير مباشرة، نشاط يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي

تحققه من العمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما

عدا في حالة مسك محاسبتين متباينتين.

ثالثا: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

وضع المشرع الجبائي عدة إعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات نذكر منها²:

1- الإعفاءات الدائمة:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية ؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛

¹ المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركائها فقط؛
- التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقاً لأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها؛
- الشركات التعاونية لإنتاج وتحويل وحفظ وبيع المنتجات الفلاحية بما فيها الحبوب؛
- المداخل المحقة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة.

2- الإعفاءات المؤقتة:

-تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المستفيدين من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم المقاولاتية" و"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" والصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال، وإعفاء لمدة ست (6) سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. وإعفاء لمدة عشر (10) سنوات إذا تواجدت هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب".

- إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وشركات الاقتصاد المختلطة الناشطة في القطاع السياحي؛

-إعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية النشاط، بالنسبة لوكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق للعملة الصعبة؛

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

-إعفاء لمدة (5) سنوات ابتداء من انطلاق نشاطها بالنسبة لشركات رأسمال المخاطرة.¹

رابعاً: حساب الضريبة على أرباح الشركات وطرق دفعها

1-تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:

يخضع الأشخاص الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، لنظام فرض الضريبة حسب الربح

الحقيقي، مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، حيث يحدد الربح الحقيقي، على أساس محاسبة تمسك طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.²

تحتسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الجبائي ، والذي يتحصل عليه من

معالجة الربح المحاسبي، الظاهر في جدول حساب النتائج، وذلك وفق العلاقة:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

2-معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

يحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:³

2-1-النظام العام: و الذي يعتمد فيه على نوع النشاط

-19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

-23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء

وكالات الأسفار؛

¹المادة 138 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

³المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

-26% بالنسبة للأنشطة الأخرى (التجارة و الخدمات)؛

-10% معدل إضافي، يطبق على شركات إنتاج التبغ علاوى على المعدل العادي 19%؛

-10% يطبق على الأرباح المعاد استثمارها المحققة من طرف الشركات الإنتاجية.

2-2- الاقتطاع من المصدر: و الذي يعتمد فيه على نوع المداخل و مصدرها

-10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل هذا الاقتطاع قرضا ضريبيا يتم خصمه من

الإخضاع النهائي ؛

-40%، بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها، ويكتسي

هذا الاقتطاع طابعا تحرريا؛

-20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى

الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحرريا؛

-30% بالنسبة:

ج) المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة بالجزائر في إطار

صفقات تأدية الخدمات؛

ج) للمبالغ الدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛

ج) للحوصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال

براءتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

- 10%، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية على أن تكون المعاملة بالمثل.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

3- آلية دفع الضريبة على أرباح الشركات:

تدفع الضريبة على أرباح الشركات، إما وفق نظام الاقتطاع من المصدر، حيث تدفع الضريبة إلى قبضة الضرائب التابع له المسير أو الشركاء، خلال 20 يوم الأولى التي تلي تحقق اقتطاع الضريبة من المصدر. أو وفق النظام العام، وذلك بدفع ثلاث (3) تسبيقات متبوعة برصيد تسوية وذلك وفق الجدول التالي:

04: آجال دفع الضريبة على أرباح الشركات -مبالغها

التسبيقات	آجال الدفع	المبالغ
التسبيق الأول	20 فيفري إلى غاية 20 مارس	30% من ضريبة السنة (ن-1) أو (ن-2)
التسبيق الثاني	20 ماي إلى غاية 20 جوان	30% من ضريبة السنة الماضية
التسبيق الثالث	20 أكتوبر إلى غاية 20 نوفمبر	30% من ضريبة السنة الماضية
رصيد التسوية	30 من الشهر الذي يلي إيداع الميزانية	الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات المدفوعة

البيانات التطبيقية للمكلف بالضريبة لسنة 2021 □ 96.

حيث يتم تسديد ثلاث تسبيقات متساوية، على أساس نتيجة السنة (ن-1)، وبعد تحديد الضريبة المستحقة للسنة، يتم خصم منها مجموع التسبيقات المدفوعة، وفي حالة ما إذا كانت نتيجة السنة الماضية غير محدد، خلال تسديد التسبيق الأول، يتم اعتماد نتيجة السنة (ن-2)، كأساس لحساب التسبيق الأول، على أن يعدل الفارق الناتج في التسبيق الأول عند تسديد التسبيق الثاني، والذي يحدد على أساس السنة (ن-1). وفي حالة ما إذا كانت الشركة حديثة النشأة، فتحسب التسبيقات على أساس ربح جبائي افتراضي قدره 5% من رأس مال الشركة.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

نستنتج مما سبق أن الضريبة على أرباح الشركات، هي ضريبة سنوية، و نسبية، تفرض على الأشخاص المعنويين، حيث يعتمد في فرضها على معيار الشكل القانوني للمؤسسة، و لا يعتمد على معيار الحجم أو النشاط، كما تتيح لبعض الأشخاص الطبيعيين اختيار الخضوع لها، كما نرى أن معدلات الإخضاع لل IBS مرتفعة، تدفع بالمؤسسات إلى التملص و التهرب منها قدر الإمكان.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة على الاستهلاك، و يتم تأسيسه على أساس الفرق بين رقم الأعمال و مبلغ المشتريات المحقق خلال فترة،¹ تأسس بموجب قانون المالية لسنة 1991.

أولاً: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية²:

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للسوم الخاصة، والتي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- و يطبق هذا الرسم أياً كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى، وشكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.
- عمليات الاستيراد.

ثانياً: الأشخاص الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

تتشأ صفة الخاضع للرسم من تحقيق العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، أي يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجون والشركات وفروعها وعمليات البيع بالجملة.

¹ Hervé Kruger, **les principes généraux de le fiscalité**, édition ellipse, paris, 2000, P46.

² المادة 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

حيث يقصد بالمنتجون¹:

- الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعا أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا.

- الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا محل الصانع للقيام، في مصانعها أو حتى خارجها، بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبها التجاري النهائي، مثل التزيم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتجات وذلك سواء أبيع تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا.

- الأشخاص أو الشركات الذين يسندون، القيام بالعمليات المشار إليها سابقا، للغير.

ثالثا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

1- العمليات الخاضعة للرسم وجوبا:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

¹ المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- التسليمات لأنفسهم، والتي تتعلق بعمليات تثبيت القيم المنقولة، والأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم، لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم، على أن لا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تلك المعفاة.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- الأشغال العقارية، وبيع العقارات أو المحلات التجارية، التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها، والعمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء هذه الأملاك، وكذا عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية، عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة، أو التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والشبه طبي والبيطري.
- الحفلات الفنية وألعاب التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- العمليات التي تتجزأ البنوك وشركات التأمين، وعمليات البيع المنجزة إلكترونياً¹.

2- العمليات الخاضعة للضريبة اختيارياً:

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات موجهة للتصدير، للشركات البترولية، للمكلفين بالرسم الآخرين، لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة، ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال، التابعة لمكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتباراً من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه الاختيار، ويمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات أو جزء منها.

يغطي الاختيار وجوباً فترة تنتهي في يوم 31 ديسمبر، من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار، ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط، ويحدد الاختيار ضمناً، ما لم يحمل نقص التصريح، يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة².

رابعاً: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

يمنح المشرع الجبائي إعفاءات مختلفة من الرسم على القيمة المضافة باختلاف العمليات ومكان حدوثها كما يلي:

¹ المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

² المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

1- العمليات التي تتم في الداخل:

- المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم الحمراء المجمدة، وأسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط؛
- مصنوعات الذهب، و الفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان، باستثناء المجوهرات الفاخرة.
- العمليات المنجزة من طرف الأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- عمليات البيع الخاصة بالخبز والدقيق المستعمل في صنع الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسמיד.
- عمليات بيع الحليب، قشدة الحليب غير المركزين وغير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى.
- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
- 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.
- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني، أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعات عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية.
- السيارات السياحية الجديدة أو ذات أقديمة ثلاث سنوات على الأكثر التي لا تفوق سعة اسطواناتها 2000 سم³ بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس □ إيقاد شرارة (بنزين)، □ 2500 سم³ بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد بمكبس (الديزل)، وكذا السيارات النفعية الجديدة أو ذات أقديمة ثلاث سنوات على الأكثر التي يقل وزنه حمولتها أو يساوي 3500 كلغ، المقتناة على خمس سنوات من طرف معطوبي حرب التحرير الوطني الذين تتعدى نسبة عطبهم 60% أو تساويها، وكذا السيارات

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

السياحية من نوع 4×4 التي لا تفوق سعة أسطوانتها 2500سم³، المقتناة من طرف المجاهدين ومعطوبي حرب التحرير الوطني المقيمين فر ولايات الجنوب الكبير الذين تساوي أو تفوق نسبة عطبهم 60%.

و يستفيد المعطوبون الآخرون الذين تقل نسبة عطبهم 60%، من تخفيض من الرسوم المستحقة

يساوي نسبة أسطوانتها 2000 سم³ بالنسبة للسيارات ذات محرك ٤٠٠٠ سم³ إيقاد شرارة (بنزين)، 2500سم³ بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد بمكبس (الديزل)، المقتناة كل خمس سنوات من طرف أشخاص مدنيين مصابين بالشلل أو بترت أطرافهم السفلى، وكذا المعوقين حركيا الحائزين على رخصة سياقة من صنف "و" ومهما كان الطرف أو الأطراف المعوقة.

-المقاعد المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع، والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي، المهيأة خصيصا للعاجزين.

-المواد والخدمات وكذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع والموجهة لتحويلها ولاستعمالها بصورة حصرية للأنشطة المذكورة أعلاه، وكذا المواد والخدمات والأشغال الموجهة لبناء منشآت التكرير، التي تفتتها أو تتجزها مؤسسة "سونطراك" وكذا تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها وكذا الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع.

-العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بمهمته في إصدار النقود وكذا المهام التي يختص بها.

-السلع المقتناة محليا أو المرسلة، على سبيل الهبات، للهلال الأحمر الجزائري وللجمعيات أو الأعمال

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

ذات الطابع الإنساني، عندما تكون موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسات العمومية.

-التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات

الوطنية أو الدولية للتعاون، حيث يمنح الإعفاء بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

-عمليات اقتناء الأراضي الموجهة للدول الأجنبية لبناء مقرات لممثلياتها الدبلوماسية أو القنصلية.

-عمليات الأشغال العقارية وأداء الخدمات المتعلقة بالاتصالات السلكية واللاسلكية والمياه والغاز

والكهرباء وتأجير المحلات المؤثثة أو غير المؤثثة، المنجزة لحساب البعثات الدبلوماسية أو القنصلية

المعتمدة بالجزائر أو لصالح أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين، وكذا مصاريف الاستقبال والحفلات

التي تنظمها هذه البعثات بمناسبة الاحتفال بأعيادها الوطنية.

-المنتجات المقتناة محليا من طرف البعثات الدبلوماسية أو القنصلية أو أعوانها الدبلوماسيين أو

القنصليين.

-تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية والأجنبية المجهزة للملاحة ما بين الموانئ الدولية

وطائرات شركات الملاحة الجوية التي تقوم برحلات على متن الخطوط الدولية.

-عقود تأمين الأشخاص، وعقود التأمين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية، عمليات إعادة التأمين.

-عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات، من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية، والعمليات

البنكية للصيرفة الإسلامية بصيغة "المرابحة"، و"الإجارة المنتهية بالملكية".

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

-عمليات البيع المتعلقة بالجيوب الخاصة بأمراض المعدة.

-الفوائد التأخيرية، الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية، مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية، وعمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية، في إطار عمليات القرض الإيجاري وصيغة الإجارة المنتهية بالتمليك، وكذا الحصادات الدراسة المصنوعة بالجزائر.

-الورق الموجه بصورة حصرية لعمليات إنتاج وطبع الكتب طبقا للمواصفات المحددة في القرار المشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالثقافة.¹

2- العمليات التي تتم عند الاستيراد:

- يعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم، وذلك وفقا لنفس الشروط ونفس التحفظات.

-البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية كالاستيداع والقبول المؤقت والعبور والمناقلة والإيداع.

-البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية.

-الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية.

-المواد والمنتجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في صناعة وإعدادة تجهيز وإصلاح أو التحويلات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة.

-ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.

¹ المادة 08، 09 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

-الذهب ذو الاستعمال النقدي، والنقود الذهبية.

-البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط والقوانين المعمول بها.

-السفن الموجهة لشركات الملاحة البحرية .¹

3- العمليات التي تتم عند التصدير:

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة وفق الشروط المحددة في المادة 13 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.²

خامسا: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من:³

- من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة فيما يتعلق بالمبيعات، غير أنه بخصوص مبيعات الماء الصالح للشرب من طرف هيئات التوزيع، فيتمثل الحدث المنشئ للرسم من التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن.

- من قبض الثمن كليا أو جزئيا فيما يتعلق بالأشغال العقارية، وبالتسليم القانوني أو المادي للملك إلى المستفيد فيما يخص الأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية.

¹المادة 10، 11 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

²المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

³المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- من التسليم، بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية.
- من إدخال البضاعة عند الجمارك، بالنسبة للواردات، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- من تقديمها للجمارك، بالنسبة للصادرات من المنتجات الخاضعة للرسم، والمدين بالرسم هو المصرح لدى الجمارك.
- بقبض الثمن جزئيا أو كليا، بالنسبة للخدمات عموما.

سادسا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

حدد المشرع معدلين للرسم على القيمة المضافة هما:

1) المعدل عادي 19%¹؛

2) المعدل المخفض بمعدل 9% حيث يطبق على المنتجات والمواد والأشغال والعمليات والخدمات المبينة كما يلي:²

- العمليات المنجزة من طرف مؤسسات الكهرباء والغاز والطبيعي على أن الاستهلاك أقل من 2500 كواط/ساعي بالنسبة للكهرباء وأقل من 2500 وحدة حرارية لكل ثلاثي بالنسبة للغاز الطبيعي.
- العمليات المنجزة من طرف ورشات بناء السفن والطائرات.
- أعمال الطبع التي يقوم بها المؤسسات الصحفية أو التي تنتج لصالحها، وكذا عمليات بيع الجرائد والنشريات والدوريات ونفايات الطباعة.

¹المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

²المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات، وإيجار المساكن الاجتماعية المقبوضة من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها، والمنتجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

- المهن الطبية، وعمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.

- بائعو الأملاك وما شابهها، ومستغلو سيارات الأجرة، والمستفيدون من الصفقات.

- الوكلاء بالعمولة والسماصرة، وعمليات نقل المسافرين بالسكة الحديدية. المازوت، غاز أويل الثقيل والبولتان والبروبان وخليطهما المستهلك على شكل غاز البترول المميع.

- العروض المسرحية والبالاي والحفلات الموسيقية والسيرك والعروض والألعاب والتسلية.

- خدمات التعليم والتربية والتكوين والتعليم التحضيري من طرف المؤسسات المعتمدة من الدولة.

- الأدوات الطبية وأجهزة الجبارة، والخدمات العلاجية في المحطات الاستشفائية المعدنية وبمياه البحر، والكتب المطبوعة والمنشورة في صيغة رقمية، وعمليات البيع المنجزة إلكترونيا.

سابعا: آلية حساب الرسم على القيمة المضافة

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة، بحساب الفرق بين الرسم المستحق على المبيعات،

(والذي ينتج بحاصل ضرب معدل الرسم في رقم الأعمال)، و الرسم القابل للخصم على المشتريات.

المطلب الرابع: الرسم على النشاط المهني TAP

يعتبر الرسم على النشاط المهني، من الضرائب المباشرة، تأسس بموجب قانون المالية لسنة

1996، ليعوض كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC)، و الرسم على النشاط غير

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

التجاري (TANC).

أولاً: مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يفرض هذا الرسم على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً، حيث لا تراعي حالة المؤسسة ولا النتيجة التي حققتها، أي أن المكلف مطالب بدفع الرسم سواء حقق ربح أو خسارة، حيث يستحق على المداخل التالية:¹

- رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق الرسم.

- بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية، حيث يجب تسوية الحقوق المسجلة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

ثانياً: التخفيضات على الرسم على النشاط المهني

يستفيد الخاضعون للرسم على النشاط المهني من تخفيضات كما يلي:²

- يستفيد من تخفيض قدره 30%:

أ) مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

ب) مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشمل بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

ج) في حدود السنتين الأوليتين فقط من بداية النشاط العمليات التي يقوم بها تجار التجزئة الذين لهم

¹ المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

ل صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء.

- يستفيد من تخفيض قدره 50%:

ل مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

ل مبلغ مبيعات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

✓ تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في

15 يناير 1996؛

✓ يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

- يستفيد من تخفيض قدره 75%:

ل مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والمازوت.

ثالثا: الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم على النشاط المهني¹:

- مبلغ عمليات البيع المنجزة من طرف المنتجين؛

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع، المدعمة من قبل ميزانية الدولة، أو التي تستفيد من التعويض؛

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة، المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير، بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية، الموجهة مباشرة للتصدير؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والخاصة بالمواد الإستراتيجية، وفقا للتشريع ساري المفعول، المتضمن

¹ المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

كيفية تحديد أسعار بعض المواد والخدمات، عندما لا يتجاوز هامش البيع بالتجزئة نسبة 10%؛

- الجزء المتعلق بتسديد القرض، في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي؛

- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة، مثلما تحدده المادة 138 مكرر

من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- المبلغ المحقق من العملة الصعبة، في النشاطات السياحية والفندقية، والحمامات والإطعام المصنف

والأسفار.

رابعاً: معدلات الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 1.5%، باستثناء نشاطات المحروقات نشاطات نقل

المحروقات بواسطة الأنايبب فتخضع لمعدل 3 %¹.

يوزع ناتج الرسم على النشاط المهني وفق الجدول التالي:

جدول رقم 05: توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

البلدية	الولاية	الضمان والتضامن للجماعات المحلية
66 %	29 %	5 %

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

بالنسبة للبلديات التي تشكل دوائر حضرية التابعة لولاية الجزائر، تدفع نسبة 5% من حصتها من

الرسم على النشاط المهني إلى خزينة الولاية، أما باقي البلديات التابعة لولاية الجزائر فتدفع نسبة

50% من حصتها من الرسم على النشاط المهني لخزينة الولاية مقابل خدمات غير مأجورة للبلديات

المعنية والمسجلة في اتفاقية بين الولاية والبلدية.²

نلاحظ مما سبق أن الرسم على النشاط المهني، يجبى لصالح الجماعات المحلية، دون غيرها،

¹ المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

² نفس المرجع السابق.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

عكس الضرائب الأخرى التي تجبى لصالح الخزينة، أو توزع على الخزينة و الجماعات المحلية.

يجدر الإشارة إلى أن الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني يتشكل¹:

- من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة بالنسبة للبيع؛
- من القبض الكلي أو الجزئي للثمن بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات.

المطلب الخامس: الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

استحدثت الضريبة الجزافية الوحيدة، بموجب قانون المالية لسنة 2007، لتحل محل الدفع الجزافي

للضريبة على الدخل.

أولاً: مفهوم الضريبة الجزافية الوحيدة

"تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة

والرسم على النشاط المهني².

ثانياً: الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني

التي تمارس نشاطاً صناعياً وتجارياً وحرفياً، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا

يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية ثمانية ملايين دينار (8.000.000 دج)، ما

عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي. ويستثنى منها³:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة شراء وإعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة؛

¹ المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

³ المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء، و أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين و كذا الأشغال العمومية والري والبناء.

يبقى نظام الضريبة الجزائية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويظل قابلا للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية.

ثالثا: الإعفاءات من الضريبة الجزائية الوحيدة

تعفى من الضريبة الجزائية الوحيدة¹:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية، والحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين نشطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط المحدد قانونا؛
- كما تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم "الوكالة الوطنية لدعم المقاولاتية" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" من إعفاء كامل من الضريبة الجزائية الوحيدة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها، وتمدد هذه المدة إلى ست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيةها، وتمدد بستين (2)، عندما يتعهدون بتوظيف ثلاث (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة.

¹المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

غير أنهم يبقون خاضعين لدفع الحد الأدنى للضريبة والمقدر بـ 10.000 دج.¹

رابعاً: حساب الضريبة الجزافية الوحيدة وطرق دفعها

1- تحديد الوعاء الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة وطرق دفعها

يتعين على المكلفين بالضريبة، والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية، اكتتاب تصريح تقديري لرقم

أعمالهم، تحدد الإدارة نموذجها، وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له/ مكان ممارسة النشاط، والذي

يجب أن يتم قبل 30 جوان من كل سنة كحد أقصى.² ويتعين عليهم أن يشرعوا في حساب الضريبة

المستحقة الموافقة لقم الأعمال الصرح به، ودفعها لدى قابض الضرائب التابع لمكان إقامتهم.

يمكن لهؤلاء المكلفين بالضريبة، اللجوء إلى الدفع بالتقسيط للضريبة المستحقة، وذلك بتسديد

50% منها عند إيداع التصريح المؤقت، أما الباقي فيتم تسديده على دفعتين متساويتين، من 1 إلى

15 سبتمبر، ومن 1 إلى 15 ديسمبر.

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي، على الأكثر من السنة

(ن+1)، تصريحاً نهائياً، يتضمن رقم الأعمال المحقق فعلياً، وفي حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال

المحقق رقم الأعمال المصرح به بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد

الضريبة التكميلية الموافقة، عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي.³

¹المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021.

³المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

2- معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي¹:

-5%، بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛

-12%، بالنسبة لأنشطة الأخرى.

توزع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة حسب الجدول التالي:

جدول رقم 06: توزيع حصيلة الضريبة الجزافية IFU

ميزانية الدولة	غرف التجارة والصناعة	الغرفة الوطنية للصناعات التقليدية	غرف الصناعات التقليدية والمهن	البلديات	الولاية	الضمان و التضامن للجماعات المحلية
% 49	%0.5	% 0.01	% 0.24	% 40.25	%05	%05

المصدر: المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022

يعاد صب ناتج الضريبة الجزافية المقطوع على شكل اقتطاع من المصدر، لفائدة ميزانية الدولة.²

نستنتج مما سبق أن الضريبة الجزافية، هي ضريبة تصريحية تقديرية، حيث يقدر المكلف

المدخيل المتحصل عليها من نشاطه، باعتبار أنه لا يتوفر على محاسبة توثق العمليات التي قام بها،

و بالتالي تكون عرضة للتلاعب في التصريح، أكثر من باقي الضرائب.

¹المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

²المادة 282 مكرر 5 أ من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي

خلاصة:

تعتبر الضريبة اقتطاع نقدي إلزامي يجب لصالح خزينة الدولة، تفرض الدولة سلطتها في تحصيله، كمساهمة من الأفراد في تحمل جزء من الأعباء العامة، وقد تطورت بتطور المجتمعات ، فأصبحت أداة من أدوات السياسة المالية للدولة، تستخدمها في تحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. هذه الأهمية البالغة التي تحظى بها الضريبة تفرض على المشرع احترام مبادئ خاصة عند وضعها، كالعدالة والوضوح، ووضع مواقيت ومواعيد ملائمة لتحصيلها، وتولي عليها وضع تنظيما فنيا يتناول تحديد الأشخاص والأموال الخاضعة للضريبة، والأموال المعفاة منها، وكذلك السعر الذي تفرض به الضريبة وبيان كيفية تقديرها وإجراءات تحصيلها.

إن اجتماع مجموعة معينة ومختارة من الضرائب المختلفة، تشكل نظاما ضريبيا والذي يرتبط ارتباطا وثيقا بالسياسة الضريبة والمالية للدولة والتي تستعملها في تحقيق أهدافها.

لقد ركزت الجزائر من خلال الإصلاح الجبائي الذي اعتمدته سنة 1992 على إصلاح الضرائب التي كانت موجودة، وتعديلها بما يتفق مع الأسس اللازمة لرفع فعاليتها، حيث وضعت نظام خاص بالشركات، يفصل الأشخاص الطبيعيين عن الأشخاص المعنويين، حيث نجد الضريبة على الدخل وهي ضريبة تصاعدية تفرض على الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الشركات وهي ضريبة نسبية تفرض على الأشخاص المعنويين، كما نجد الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ، وكذا الضريبة الجزافية الوحيدة، إلى غير ذلك من الإصلاحات التي لا زالت تظهر في قوانين المالية المختلفة. إلا أن هذه الإصلاحات أضحت غير كافية خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية سنة 2010، الأمر الذي يستوجب تكيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، باعتبار مخرجات هذا الأخير هي مدخلات النظام الجبائي.

الفصل الثاني

النظام المحاسبي المالي

كمرجعية للممارسات

المحاسبية في الجزائر

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

تمهيد:

تعتبر المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوفير البيانات والمعلومات داخل المؤسسة، ومع التطور الهائل في المجال التكنولوجي والاقتصادي والتقنيات الحديثة ونظم المعلومات، زادت الحاجة إلى الاهتمام بالمحاسبة كنظام يوفر أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة وبأقل التكاليف بشكل يسمح باتخاذ قرارات سليمة لمستخدمي هذه المعلومات.

ومع اتساع حجم الشركات وتطورها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة التبادلات بينها واتساع التجارة الخارجية، ومع اختلاف الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، أصبح تطوير المحاسبة واستخدام أساليب حديثة أهم التحديات التي تواجه الممارسين والمنظرين في المجال المحاسبي، وذلك لوضع معايير وأسس توافق مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية المختلفة وزيادات الانسجام بينها.

وفي هذا الإطار اهتمت منظمات وهيئات محاسبية دولية بموضوع التوافق المحاسبي، والذي نتج عنه إصدار المعايير المحاسبية الدولية، والتي أصبحت بمثابة هيكل للممارسات المحاسبية خاصة بعد مباشرة الكثير من الدول لتبنيها أو تكيف أنظمتها المحاسبية وفقها.

والجزائر كغيرها من الدول باشرت إصلاح منظومتها المحاسبية، والتي خلصت بتبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وذلك ابتداء من جانفي 2010.

المبحث الأول: الإطار النظري للممارسات المحاسبية

إن تطور المجتمعات في مختلف الميادين (الزراعية، الفلاحية، الصناعية، التجارية، الخدماتية) وزيادة التفاعلات والتبادلات فيما بينها أدى إلى زيادة الحاجة إلى المحاسبة، فهي نظام يقوم بتنظيم وقياس وتوفير المعلومات اللازمة للأطراف المستخدمة لها سواء الداخليين من الإدارة ومتخذي القرار أو الخارجيين من مستثمرين أو الدائنين والبنوك وغيرهم، ومع زيادة الاهتمام بالمحاسبة كان على منظريها وضع قواعد وأسس تحكم وتنظم العمل المحاسبي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى نشأة المحاسبة وتعريفها وأهدافها كما يلي:

أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها

تعود نشأة المحاسبة إلى عهود قديمة خلت منذ أن استطاع الإنسان أن يعبر عن أفكاره كتابة وبالأرقام، وتدل على ذلك الآثار التي خلفتها الحضارات القديمة من بابليين وفراعنة وإغريق ورومان...، حيث وجدت البيانات المحاسبية إلى جانب البيانات الأخرى مدونة على الطين وجلود الحيوانات والأخشاب وغيرها من الأشياء التي كانت مستخدمة في تلك الأزمنة. حيث كانت البيانات المحاسبية بسيطة للغاية، وكانت أقرب إلى العمليات الحسابية منها إلى المحاسبة، وقد تجسدت في جداول حسابية وإحصائية عكست الأحداث الجارية حين ذاك من عمليات تبادل والمقايضة بين الأفراد والجماعات المختلفة.

لكن ومع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية ازدادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبح العمل وفق طريقة القيد المفرد عاجزا على استيعاب الأحداث المالية المعقدة وأصبح

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

هناك ضرورة للبحث على طريقة أخرى أكثر تطوراً، وبالفعل تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر ميلادي، وكان ذلك مؤشراً على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى مجال البحث النظري¹.

وفي ظل الإسلام تطورت المحاسبة بشكل ملحوظ، حيث أنشأت الدواوين والأجهزة التي تهتم بالمال العام، ولعل أشهرها بيت المال الذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) خلال القرن السابع ميلادي، وكذا خلال الخلافة العباسية أصدر أول كتاب يهتم بالمال العام وتصريفه بعنوان "الخراج" لقاضي القضاة آنذاك أبو يوسف خلال القرن الثامن ميلادي. كما ظهر أول كتاب في المحاسبة بعنوان "رسالة فلكية-كتاب السياقات" لمؤلفه عبد الله بن محمد بن كاية المازندراني عام 1369م، والكتاب مودع في مكتبة السلطان سليمان القانوني بإسطنبول بتركيا، ويعد هذا الكتاب أول من سجل المعاملة بطريقة إثبات أطراف المعاملة (القيد المزدوج)، وبقي هذا الكتاب في شكل مخطوط ولم يتم نشره، وظهر هذا الكتاب قبل الكتاب المعروف للعالم الإيطالي لوكا باشيولي بـ 131 سنة والذي شرح فيه النظم المحاسبية التي كانت سائدة في عصره، كما بين أنواع الدفاتر المحاسبية اللازمة، بالإضافة لمعالجته العجز والفائض².

وكان للمسلمين الأثر الكبير في تطوير المحاسبة بالتحول إلى نظام العد العشري بإدخالهم الصفر على النظام الهندي وما كان لذلك من أهمية في تسهيل الحسابات بالإضافة إلى إدخال الكثير من النظريات والمفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى الحول ومبادئ استخدام الموازنة العمومية، وتقسيم المال (الأصول) إلى عروض قنية (أصول ثابتة) وعروض التجارة والأثمان (أصول متداولة)،

¹ خليل الديلمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص9.

² العربي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013، ص3.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

والدواوين (الواردات، الصدقات، الخراج) التي كانت تطبيق مبكرا لما يعرف حاليا باليوميات المساعدة وغيرها من الأفكار التي كان لهم السبق في ممارستها¹.

وفي أواخر القرن الثامن عشر ظهرت في الأفق علامات تطور جديدة في المحاسبة نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية، فظهور الثورة الصناعية أدت إلى تطور الوحدات الإنتاجية وإلى تكوين شركات المساهمة للقيام باستثمار رؤوس الأموال الضخمة اللازمة للصناعة، وقد تميزت هذه المشروعات بانفصال الملكية عن الإدارة والمسؤولية المحددة، كما أدت إلى تعقد العملية الإنتاجية وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وبالتالي صعوبة وتعقد الوظيفة الإدارية، ومع هذا التطور تغيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أصحاب المشروع فقط، بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والإشراف على تنفيذها والرقابة عليها.

ويترتب على ذلك ظهور أهمية محاسبة التكاليف الفعلية والتي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج، والرقابة على عناصر التكاليف وتقديم التقارير للمحتويات الإدارية المختلفة لقياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المشروع².

ولقد أدت الهيئات المحاسبية الدولية دورا هاما في تطوير نظرية المحاسبة كالجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وكندا وأستراليا، ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية (FASB)... الخ، حيث

¹ بن ربيعة حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS ج1، دار هومة، 2010، ص4.

² سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص19.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

عملوا على تكريس ووضع فروض ومبادئ محاسبية وذلك من خلال البحوث والدراسات والتوصيات التي صدرت عنهم خلال القرن العشرين¹.

ثانيا: تعريف المحاسبة

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين (A.I.C.P.A) عام 1941 المحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تتجم عنها العمليات والأحداث المالية. وهذا التعريف يشير إلى أن المحاسبة فن وليس حقلا من حقول العلم والمعرفة حيث يعتبر المحاسبة أسلوب بيان ما يقوم به المحاسب من الوظائف.

وتعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) المحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات لتمكينهم من تكوين رأي مهني ومستدير لاتخاذ القرارات اللازمة. وقد حول هذا التعريف المحاسبة من مجرد فن التسجيل والتركيز على الإجراءات المحاسبية إلى الأهداف المرجوة من المحاسبة. ومن توفير معلومات كمية عن الأحداث الاقتصادية وما يترتب عليها من آثار سلوكية، فالمحاسبة أداة للمعلومات، وأداة للاتصال بين مختلف الأطراف².

وعرفت أيضا بأنها تقنية كمية تهتم بجمع ومعالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية والقانونية والاقتصادية التي تؤثر على ذمة المتعامل الاقتصادي سواء كان فردا أو مؤسسة أو دولة³. وعرفت أيضا بأنها تعتبر من تقنيات التسيير الموحدة، التي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدى المؤسسة، والنتيجة سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج،

¹ خليل الديلمي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 10، 11.

² حيدر محمد وعلي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط1، دار حامد، الأردن، 2007، ص 20.

³ Saci djeloul , **comptabilité de l'entreprise et système économique**, opu, Algerie,1991, P46.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

اعتمادا على طريقة فنية في التسجيل. هذه الحركات تعتبر العمليات المحاسبية الناتجة عن مختلف التدفقات التي قامت بها المؤسسة، وتم تسجيلها بطريقة معينة معبر عنها بالنقد.¹

وعرفت أيضا أنها سلسلة من العمليات والتقنيات المستخدمة للتعرف إلى المعلومات الاقتصادية ولقياسها وإيصالها للغير، وهي معلومات يجدها المستخدمون مفيدة لصنع القرارات.²

يتضح أن للمحاسبة بعدين أساسيين: بعد علمي وبعد فني، حيث يتضح البعد العلمي من اعتماد المحاسبة على مجموعة من القواعد والأسس والنظريات وكل ما يقوم على نظريات وأسس ثابتة فهو علم. أما البعد الفني فهو الجانب التطبيقي للمحاسبة وذلك من خلال تبويب وتصنيف أعمال المشروع وفق قواعد وأسس يغلب عليها الطابع الاجتهادي، فعمليات التبويب والتصنيف هي عمليات فنية تطبيقية، ولذلك يمكن القول بأن المحاسبة علم وفن.³

كما عرف المشرع الجزائري المحاسبة المالية على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.⁴

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة هي نظام لمعالجة العمليات المالية وفق معايير وأسس مضبوطة ومعروفة لتوفير معلومات محاسبية مسجلة ومبوبة بطريقة فنية تسمح لمستخدمي

¹ عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص14.

² نايل لوثيان وجون سمال، المحاسبة، منشورات التعليم العربي الدولي، بدون بلد، 2008، ص4.

³ حسام الدين الخدّاش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء1، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص16.

⁴ المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 هجري الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، العدد 74.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

هذه المعلومات باتخاذ القرارات المناسبة.

ثالثا: أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى تحقيق مايلي¹:

- تسجيل العمليات المالية اليومية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة؛
- تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المؤسسة لمعرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات؛
- إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح أو خسارة؛
- تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلا؛
- إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع؛
- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية؛

المطلب الثاني: الفروض والمبادئ والقيود المحاسبية

أولا: الفروض المحاسبية:

الفروض المحاسبية تعبر عن أفكار منطقية تتفق وتنسجم مع مجالات استخدام المحاسبة، وهي تعتبر الأساس الذي ينشق منه المبادئ المحاسبية وتساعد على تفسيرها وتطويرها. و تتركز المحاسبة على أربعة فروض هي:

¹ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 21.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

1- فرض الوحدة المحاسبية:

يعني أن الوحدة المحاسبية سواء كانت مؤسسة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال وبصرف النظر عن هيكلها التنظيمي، تمتلك شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية مالكيها، ولها ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابها، وهي بالتالي مالكة لموجوداتها ومسؤولة عن التزاماتها اتجاه الآخرين، وفي الوحدات المحاسبية التي تأخذ صفة الشركة يكون لها الحق في مقاضاة الآخرين باسمها ويستطيع الآخرون مقاضاتها عن تصرفات العاملين فيها، وأيضا تمسك المؤسسة حساباتها من وجهة نظرها وليس من وجهة نظر ملاكها لأن الذمة المالية للمؤسسة مستقلة عن ذمة المالكين، وبناء على ذلك يجب فصل العمليات المالية التي تتعلق بالمشروع عن العمليات المالية التي تتعلق بأصحابها، ويجب عدم ذكر صاحب المؤسسة في الدفاتر المحاسبية إطلاقا وإنما ذكر حساب يدل عليه في حالة وجود عملية مالية بين المؤسسة ومالكيها، وهذا الحساب هو رأس المال أو حساب آخر له علاقة بحقوق أصحاب المشروع.¹

2- فرض الاستمرارية:

يرى المحاسبون بأن الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين. أي أن الفحوى العام لفرض الاستمرار هو الفصل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارها شخصيتين مستقلتين عن بعضهما . وذلك فإن النظرة الطبيعية للوحدة المحاسبية هي استمرارها على المدى البعيد دون انفصال في نشاطها عن الفترات السابقة واللاحقة، لحين تصفيتها التصفية الفعلية.

ولقد اعتبر هذا الفرض أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة كونه أحد الأركان التبريرية

¹ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي وخاصة ما يتعلق بالأصول الثابتة¹.

3- فرض الفترة المحاسبية:

بما أن استمرارية المشروع هي أحد الفروع المحاسبية التي تفترض أن حياة المشروع مستمرة إلى ما نهاية أو على الأقل إلى عدد كبير من السنوات فإن هذا الأمر يقلق المستثمر (صاحب المشروع)، لأنه من غير المنطقي أن ينتظر حتى ينتهي عمر المشروع ليتعرف على صافي دخله أو ما حققه الاستثمار في هذا المشروع، لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع الاقتصادي إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة تم التعارف على أن تكون الفترة الزمنية الواحدة سنة ميلادية تسمى الفترة المحاسبية أو السنة المالية يتم خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات، بهدف تحديد الضريبة المستحقة على المشروع وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى النجاح والنمو الذي حققه المشروع، إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بهدف تطويره وتعزيز نقاطه الإيجابية ومعالجة جوانبه السلبية².

4- فرض الوحدة النقدية:

يعتمد هذا الفرض على ثبات الوحدة النقدية للوحدة المالية للتعامل مع من حولها من الوحدات الاقتصادية، وبشكل مفصل الاعتماد أكثر على عملة واحدة داخل الوحدة الاقتصادية وقياس العملات الأخرى عليها. لكن غالبا ما يتأثر هذا الفرض بالتضخم المالي، بل يعتبر من أهم ما يعيبه على الرغم من ثبات القوة الشرائية التي يفترضها المحاسبين بثبات الوحدة المالية³.

ثانيا: المبادئ المحاسبية:

هي عبارة عن مجموعة من القواعد متفق عليها وتم قبولها قبولا عاما ولا يجوز الحياد عنها بعد أن

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007 ص 60، 61.

² حسام الدين الخدّاش وآخرون، مرجع سابق ص 25، 26.

³ فؤاد عبد المحسن الجبوري، المحاسبة المتوسطة، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 28.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

تم استقرارها على الصورة الحالية. وهذه القواعد تشمل جميع إجراءات التسجيل في الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية والمفاهيم الأساسية والافتراضات القائمة على الأساس الاقتصادي¹، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول والخصوم، إذ بمقتضاه يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية، واستخداماتها، ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات الحادثة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية في فترات مختلفة غير ملائمة لعقد المقارنات الزمنية والمكانية².

وتعتبر الأصول طويلة الأجل (الأراضي، المباني، الأثاث، وسائل النقل...) أكثر العناصر تأثراً بهذا المبدأ. ويرجع السبب في استخدام التكلفة التاريخية في تقييم هذه الأصول إلى ما يلي:

- أنها تمثل التكلفة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.
- أنها ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليس افتراضية ولذا يمكن الاعتماد عليها.
- عند استخدام طرق أخرى لتقييم الأصل وينجم عنها مكاسب أو خسارة فيجب أن لا تؤخذ بنظر الاعتبار ما دام الأصل مازال في حيازة الوحدة الاقتصادية.

2- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

لقد نشأ هذا المبدأ انسجاماً مع التطبيق العملي لفرض الفترة المحاسبية أو تقسيم عمر المشروع

¹ فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سابق، ص 25.

² وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص ص 69، 70.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

إلى فترات دورية متساوية، حيث يقوم هذا المبدأ على تحديد صافي دخل المشروع لفترة زمنية معينة (سنة مالية غالبا) وذلك بمقارنة المصاريف التي تكبدها المشروع خلال تلك الفترة مع الإيرادات التي تولدت عن هذه المصاريف، أي نطرح من الإيرادات الكلية جميع المصاريف المستنفذة في سبيل تحقيق الإيراد لنفس الفترة المالية¹.

3- مبدأ الإفصاح والشمول:

يقصد بالإفصاح الوضوح وعدم الإبهام في البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية، وقد أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور شركات الأموال وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية باعتبار أن عرض البيانات وتبويبها وتفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجة ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات.

أما الشمول فهو يعني ضرورة احتواء الحسابات والقوائم المالية على كافة البيانات المحاسبية المتعلقة بالفترة المحاسبية أو التي تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة دون إخفاء أي منها، وهذا أمر ضروري حتى تكون الحسابات والقوائم معبر عن الحقيقة وتعكس بدقة نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي، وهذا يساعد في اتخاذ القرارات المختلفة، علما أن إخفاء بعض المعلومات أو البيانات أو التلاعب أو التزوير فيها يعتبر عملا خطيرا يعاقب عليه القانون².

4- مبدأ الاعتراف بالإيراد:

يعتبر الاعتراف بالإيراد من بين أكبر المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة، ويرجع ذلك إلى التباين والتنوع الشديد في طرق الإنتاج والبيع والسداد، لذلك يجب التمييز بين الاعتراف بالإيراد وتحقيق الإيراد، فالاعتراف بالإيراد يعني تسجيل أو تضمين عنصر معين من القوائم المالية الخاصة

¹ حسام الدين الخدّاش وآخرون، مرجع سابق، ص 27.

² خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

بالمؤسسة الاقتصادية، أما تحقق الإيراد فهو يعني تحويل الموارد غير النقدية إلى نقدية، ويرتبط هذا

المبدأ بتوقيت إثبات الإيراد¹، وعموما يتوقف الاعتراف بالإيراد على أساسين هما²:

- **الأساس النقدي**: عند استلام المبلغ الذي يخص الملكية، بغض النظر عن تاريخ عملية التسليم أو تقديم الخدمة.

- **أساس الاستحقاق**: انتقال ملكية السلعة أو الأصل من المؤسسة إلى المشتري سواء حصلت قيمتها أو لا.

5- مبدأ الموضوعية:

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا، حيث أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها، إذ يساعد التمسك بمبدأ الموضوعية على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز من جانب من يقوم بإعدادها، ويؤدي هذا إلى وصول جميع من يقومون بتحليل القوائم المالية بصفة مستقلة عن بعضهم إلى نفس الاستنتاجات³.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية والتي تعبر عن بعض التقديرات كتقدير الحياة الإنتاجية للأصول طويلة الأجل، حيث يتطلب التقدير الاعتماد على أدلة موضوعية.

ثالثا: القيود المحاسبية:

هناك عدد من القيود المحاسبية التي تفسر الأحوال التي يمكن فيها الخروج عن تطبيق تلك

¹ سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية ومتطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2015، ص58.

² فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سابق، ص26.

³ أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، المفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص81.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

المبادئ الأساسية السابقة، والتي نذكر منها:

1- الجدوى الاقتصادية (التوازن بين المنفعة والتكلفة)

طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية تسجل كل الموجودات طبقا لعنصر التكلفة، غير أنه هناك استثناء عن هذا المبدأ حيث يقارن مع النفع (الإيراد) المتوقع من التكلفة، حيث يوجد للمعلومات المحاسبية تكلفة لإعدادها، وتقديمها ومعالجتها، وتحليلها والإفصاح عنها واستخدامها، ولابد من الموازنة بين المنافع التي نحصل عليها من هذه المعلومات، وبين تكلفة الحصول عليها، فإذا كانت التكلفة تفوق المنافع المتوقعة فلا داعي لمثل هذه المعلومات¹.

2- الأهمية النسبية:

ويقصد به إعطاء درجة أعلى من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية ودرجة أقل أهمية للأمور الفرعية، حيث أن الأهمية ترتبط بحجم العنصر ونوعه ومدى تأثيره على قرارات المستفيدين من البيانات والمعلومات المحاسبية، وتطبيقا لذلك نجد أن المحاسب يعير اهتماما كبيرا للعمليات المالية التي تتعلق بمبالغ كبيرة، ويعير درجة أقل من الأهمية للمبالغ الصغيرة.

إن محدد الأهمية النسبية يجب أن لا يفهم منه إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، والتضحية بالدقة على حساب الشمول لأنه من الواجب إعطاء كافة العمليات المالية مهما كان حجمها ونوعها أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس والتقييم لكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي للمؤسسة معبرين عن الحقيقة².

¹ سيد محمد، مرجع سابق، ص 61.

² خليل الدليمي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 23، 24.

3- الحيلة والحذر:

يقوم هذا المحدد على الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد،¹ كما يمثل الاحتياط والحذر للخسارة المتوقعة، مع عدم إهمال أخذ الأرباح التي لم تحقق في الحساب. يعتبر هذا المحدد من أول السياسات المحاسبية التي ينبغي مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، فهو عامل من عوامل الأمان، تحد من مطالبة العاملين والمستثمرين في المؤسسة بتوزيعات كبيرة للأرباح، ومن جهة أخرى فهي من إحدى الوسائل التي يمكن بواسطتها المحافظة على رأس مال المؤسسة.

تقتضي القاعدة الذهبية التي يقوم عليها هذا المحدد بعد الأخذ في الحساب أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، مع الاحتياط والأخذ في الحساب للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل حيث أي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بزمة المؤسسة، ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله، حتى وإن كان حدوثه ليس أكيدا، وبالمقابل لا يتم تسجيل الأرباح والإيرادات إلا إذا تمت فعلا².

المطلب الثالث: المحاسبة نظام للمعلومات

سنتطرق إلى من خلال هذا المطلب إلى طبيعة المعلومات المحاسبية و مستخدميها و خصائصها:

أولا: طبيعة نظام المعلومات المحاسبية

حتى نتمكن من فهم واستيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات، لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور كما يلي:

1- النظام: يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها

¹ Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, 2002, P53.

² مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 40.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

البعض بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين، فالنظام عبارة عن مجموعة من العناصر التي تشكل ما يدعى بمكونات النظام التي تكون إما عبارة عن مكونات مادية مثل الحواسيب والشاشات أو خطوط الاتصال أو الورق أو أدوات الكتابة والطباعة، أو مكونات معنوية مثل الخطط، البرامج والملفات والأنظمة والقوانين والتعليمات¹.

2-البيانات: هي حقائق يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها من خلال نظام المعلومات. وتمثل البيانات عادة مشاهدات أو قياسات لأنشطة الشركة، والتي تكون ذات أهمية لمستخدمي نظام المعلومات².

3-المعلومات: هي البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها لتقديم معنى للمستخدم، حيث يحتاج المستخدمون إلى معلومات لاتخاذ القرارات أو لتطوير عملية اتخاذ القرار، وكقاعدة عامة يمكن للمستخدمين اتخاذ قرارات أفضل كلما زادت كمية ونوعية المعلومات³.

4-نظام المعلومات: يعرف نظام المعلومات بأنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة، وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في الوظائف المسندة إليهم⁴.

باعتبار المحاسبة كنظام للمعلومات نميز ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هي⁵:

(مدخلات النظام: فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، للنشر، الأردن، 2012، ص14.

² بول جون ستينبارت، مارشال رومني، تعريب قاسم ابراهيم الحسيني، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص25.

³ نفس المرجع، ص25.

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق ص15.

⁵ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص ص20، 21.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المؤسسة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط هي المستندات.

ل وسائل المعالجة: تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكمة بقواعد ومبادئ علمية معينة، كالسجل والتبويب والتلخيص ، وتحليل النتائج والتقرير عنها، والتي يتم القيام بها في دفاتر وسجلات محاسبية.

ل مخرجات النظام: وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي في المعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة، حيث تخرج المعلومات على وسائط تسمى التقارير، وتشمل هذه التقرير ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، وتحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو ما يسمى بقائمة الدخل.
- معلومات عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة وتحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية.
- معلومات عن التغيرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة، وتحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة التدفق النقدي.

ثانيا: مستخدمو المعلومات المحاسبية:

هناك العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يقومون بقراءتها بغرض اتخاذ قراراتهم اتجاه الوحدة الاقتصادية التي يرغبون في التعامل معها. نذكر منهم¹:

1- إدارة المؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بجميع مستوياتها باستخدام المعلومات المحاسبية في

¹ محمد صبري إبراهيم ندى وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مطبعة دار السلام، مصر، 2007، ص10.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

2- المستثمرون: يقوم المستثمرون باستخدام المعلومات المحاسبية بغرض اتخاذ قراراتهم بخصوص

الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة، أو بيعها للغير، أو زيادة استثماراتهم في المؤسسة.

3- الموردون: يقوم الموردون باستخدام المعلومات المحاسبية بغرض دراسة مدى قدرة المؤسسة على

سداد ما يستحق عليها من ديون، وبالتالي يمكن للمورد اتخاذ قرار بالبيع بالآجل أو عدمه للمنشأة.

4- البنوك: تقوم البنوك باستخدام المعلومات المحاسبية بغرض دراسة مدى قدرة المؤسسة على سداد

ما يستحق عليها من ديون وفوائد هذه الديون، لاتخاذ قرار بالموافقة أو عدم الموافقة على منح قرض

لهذه المؤسسة.

5- جهات أخرى: هناك جهات أخرى يمكنها الاستفادة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها

اتجاه المؤسسة، كمصلحة الضرائب بغرض تحديد قيمة الضرائب المستحقة على المؤسسة، وكذا

نقابات العمال بغرض تحديد الأجر المناسب للعمال.

ثالثا: خصائص المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية أداة نافعة لمستخدميها في مجال الرقابة واتخاذ القرارات، فإن هناك

مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات والتي يمكن تلخيصها كالآتي¹:

1- الملائمة: تعد ملائمة أو مناسبة المعلومات المحاسبية من أهم الخصائص التي يجب أن تتصف

بها هذه المعلومات، وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرار لدى مستخدمي القوائم

المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت في الماضي أو الحاضر أو

¹ وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، مكتبة فهد الوطنية، الرياض، 2001، ص ص

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

المستقبل¹، أو بعبارة أخرى يجب أن تؤثر المعلومات أو ترتبط بصورة مفيدة بالحدث الذي صممت من أجله أو النتائج التي أعدت لتحقيقها. كما تعرف الملائمة أيضا على أنها المنفعة النسبية للبيانات في التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج اتخاذ القرارات.

2- الوقتية: بمعنى أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية حاجة وقتية، أي يجب أن تكون المعلومات حديثة، فالكثير من المعلومات المحاسبية قد تفقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة شديدة نظرا لما تتمتع به المعلومات من حساسية خاصة لمرور الوقت. وفي مواقف معينة قد يكون الحصول على معلومات تقريبية بصورة عاجلة أكثر فائدة من الحصول على معلومات دقيقة لكنها تأتي متأخرة عن الوقت المطلوب فيه.

3- القابلية للتحقق: وهي خاصية المعلومات التي تسمح لمختلف الأشخاص المؤهلين الذين يقومون بفحص بيانات أو سجلات أو قوائم معينة بصفة مستقلة، وباستخدام مقاييس وأساليب مماثلة في التوصل إلى نتائج متماثلة.

4- الموضوعية (البعد عن التحيز): والتي تعني الابتعاد عن التقدير والحكم الشخصي والاستناد على مصادر حقيقية للمعلومات المحاسبية. وهو ما يعني أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى.

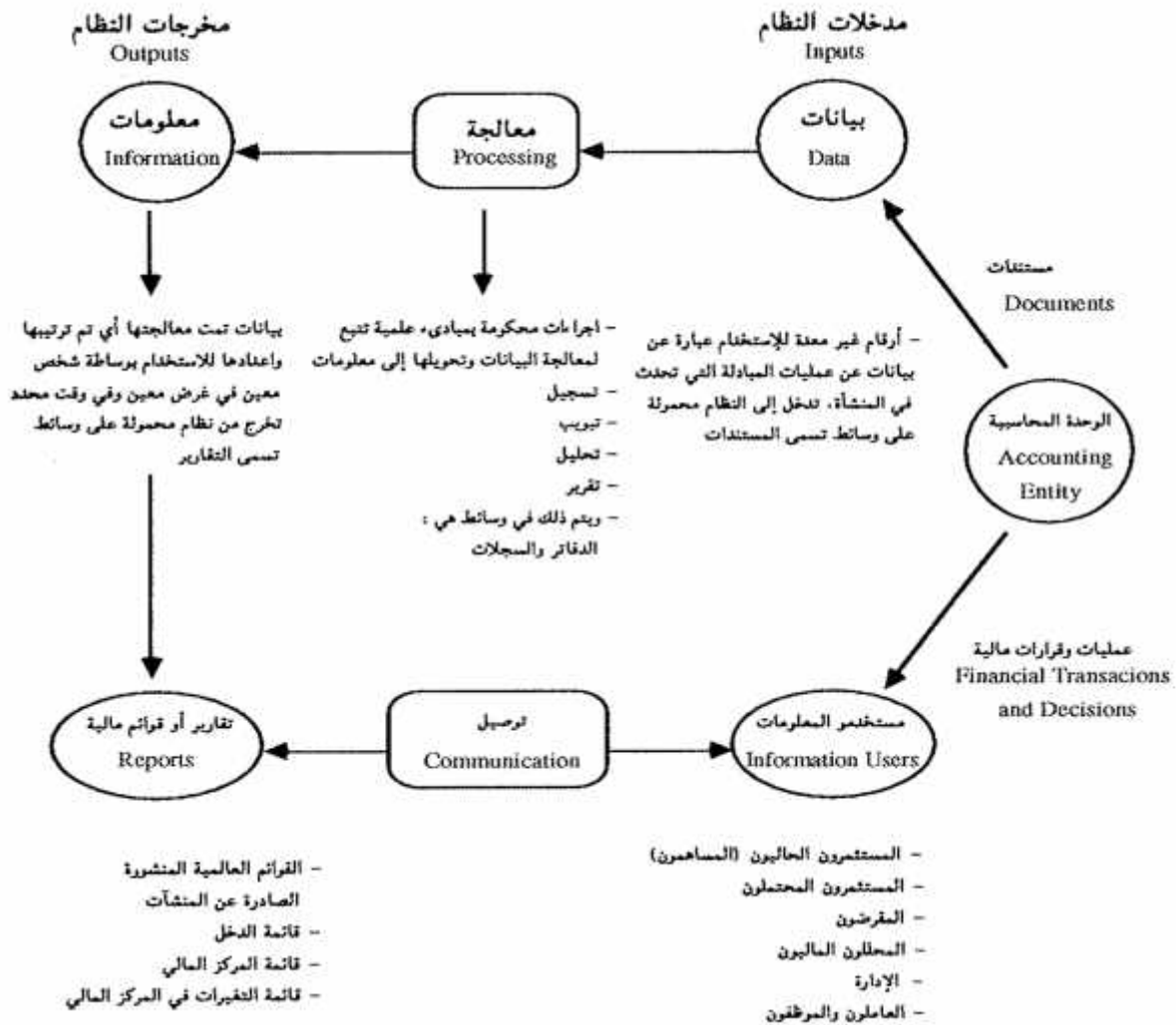
5- الصحة أو الدقة: وهي خاصية على درجة كبيرة من الأهمية، لأنه لا فائدة من الحصول على معلومات غير دقيقة وخاطئة، لأن الحصول على معلومات خاطئة ومضللة من شأنه أن يؤدي حتما بمتخذي القرارات إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

6- قابلية للقياس الكمي: المحاسبة أداة التعبير عن النشاط الاقتصادي في شكل وحدات نقدية، فلغة المحاسبة هي لغة الأرقام بحيث يتم قياس الأحداث المالية وإثباتها وإعداد التقارير عنها بشكل كمي.

¹ Ali Garmilis, *Comptabilité Financière*, 2eme Edition, Dound, Paris, 2002, P P 53,54.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

الشكل رقم 01: المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،

الدنمارك، 2007 صص 22.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

المبحث الثاني: تكييف الأنظمة المحاسبية الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية

إن تطور الاقتصاد الدولي وتنامي التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر واتساع الشركات متعددة الجنسيات، ومع تباين الممارسات المحاسبية والأنظمة والقوانين التي تدعمها بين مختلف الدول، أصبح من الضروري التحرك لتوحيد المعايير المحاسبية تتوافق من خلالها مختلف الممارسات المحاسبية بين الدول، الأمر الذي أدى إلى إنشاء هيئات تعكف على إعداد المعايير المحاسبية الدولية.

والجزائر على غرار مختلف الدول بادرت إلى إصلاح أنظمتها المحاسبية وجعلها تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والتي خلصت إلى تبني النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: التوافق المحاسبي الدولي

ترجع فكرة توافق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الأول للمحاسبين والذي عقد عام 1904م في سانت لويس في أمريكا، حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات وهو المنتدى والاجتماع العالمي الذي خصص لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم.¹

أولاً: مفهوم وطبيعة التوافق

هناك ثلاثة مصطلحات تستخدم للتعبير عن موضوع التوافق المحاسبي وجب علينا فهمها والفرقة بينها وهي التوحيد والمعايرة والتوافق المحاسبي

¹ عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014 ص 83.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

1-**التوحيد المحاسبي:** يشمل التوحيد المحاسبي سن مجموعة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات

ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها¹، كما يشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متنسق ومتجانس

أو غير متباين، فهي تحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة².

2-**المعايرة:** هي المحاولات الرامية لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، فالمعايرة تسعى نحو إلغاء

الاختلافات عن طريق وضع معايير موحدة للقياس مصرح بها من قبل السلطة، فالمعيار عبارة عن

مسطرة لقياس الأحداث الاقتصادية لمنشآت الأعمال والذي يتضمن السياسات والطرق والإجراءات

المحاسبية واجبة التطبيق³.

3-**التوافق المحاسبي:** يستعمل هذا المصطلح في المحاسبة الدولية للدلالة على السعي نحو التقليل

من الفروق والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الوطنية⁴. فهو عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات

المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية،

وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة⁵.

وعرف التوافق أيضا على أنه " تقليل درجة الاختلافات بين الدول في الممارسات أو الأسس

المحاسبية، بهدف خدمة ومساعدة المستثمرين والمؤسسات، وذلك لتوفير وتحليل تقارير الموقف والأداء

¹ مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 1، 2002، ص 52.

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 267.

³ محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013، ص 42.

⁴ مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014، ص 29.

⁵ فريديريك تشوي وآخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريح للنشر، الرياض، 2004، ص 349.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

المالي للمؤسسات الاقتصادية¹.

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار لا رجعة فيه، خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة. لأنه حتى وإن كانت القوائم المالية معدة بالاستناد إلى معايير دولية إلا أنها ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية (قانونية-ثقافية)².

وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم، وهذا لزيادة عالمية الأسواق المالية³.

ثانيا: فوائد التوافق المحاسبي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لابد وأنها تتبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من عملية التوافق، ومن فوائد التوافق الدولي للمحاسبة ما يلي:⁴

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين؛
- إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، والتي تساعد عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثمة تقييم البدائل الاستثمارية وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق

¹ David Alexander, Christopher Nobes, **Financial Accounting an International Introduction**, Pearson Education, England, 2004, P98.

² مداني بن بلغيث، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص105.

³ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الثاني، 2011، ص27.

⁴ Bernard Colasse, **Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit**, Economica, Paris, 2000, P757.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

الاستثمارات الدولية؛

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى؛

- إن زيادة ونمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، وكذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية وتدفق الاستثمارات يجعل التوافق المحاسبي أمرا مرغوب فيه، فإذا كانت المعلومات القابلة للمقارنة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد الاقتصادية على المستوى الوطني فإن الأمر سيكون كذلك بالنسبة للقرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد على أساس دولي. حيث يسهل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد ويجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة؛

- إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار والإقراض وسوف يفضلون المعايير الدولية في نشر المعلومات المالية لأنها تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة وإمكانية تقييم فرص الاستثمار والإقراض ومن ثمة اتخاذ القرارات¹؛

- من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية والذي قد يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية بها.

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 272.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

ثالثا: معوقات التوافق المحاسبي

إن عملية إرساء التوافق المحاسبي بغية إيجاد لغة موحدة خاصة في ظل الظروف الاقتصادية المتوجهة نحو الانفتاح وتحرير حرية حركة رؤوس الأموال والاستثمار تصدم بعدة عوائق نذكر منها¹:

1-النظم المحلية: تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة من عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية، والتطور المحاسبي المحلي هو جزء من التطور المحاسبي الدولي لذا فإن هذا الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضا فهي تقف عائقا أمام تطبيق نظام دولي جديد كبديل عن النظام المحلي.

2-العوائق الاقتصادية والتشريعية: يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات والبيانات المالية وغير المالية من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية تتوافق مع القوانين والتشريعات المالية والاقتصادية المحلية.

3-الحالة السيادية: إذ تشكل عائقا أمام التوافق المحاسبي والتي تؤدي إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلا لأخرى دولية، وهذا العامل يعتبر من أكبر العوائق أهمية في سبيل التوافق والتوحيد للممارسات المحاسبية الدولية.

¹ عبد الرزاق الشحادة، المحاسبة الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2017، ص45.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية كنموذج دولي للتوحيد المحاسبي

أدى التوافق المحاسبي الدولي إلى اختيار مرجع محاسبي معترف به عالميا، يتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، والتي تصدر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) ومجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)، وهي معايير تخص بالأساس المؤسسات الدولية الكبيرة المسجلة في البورصة، لأن البورصة تقدم من خلال المؤسسات معلومات تبين الوضعية المالية والأداء للأطراف المتعامل معها خاصة المستثمرين الدوليين، حيث يشترط في هذه المعلومات أن تتميز بالمصداقية والشفافية وموثوقة وسهلة القراءة من جميع المستفيدين منها عبر العالم¹.

أولا: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

سننظر من خلال هذا العنصر إلى مفهوم وأهمية وخصائص المعايير المحاسبية الدولية:

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق لمفهوم المعايير المحاسبية الدولية سنشرح مفهوم المعيار المحاسبي والمحاسبة الدولية

1-1- مفهوم المعيار المحاسبي

يعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمعايير والمقاييس (ISO) international standards

organisation، بأنه "وثيقة مرجعية أعدت بالإجماع وتم المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها،

مضمونها مجموعة من القواعد أو الخطوط العريضة أو مواصفات لأنشطة، يتم استعمالها لأغراض

¹ سيد محمد، مرجع سابق، ص132.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

مشتركة أو متكررة من أجل ضمان مستوى تنظيمي معين في سياق معين"¹.

و يعبر مصطلح المعايير في مجال المحاسبة عن: "مجموعة من المقاييس والإرشادات التي يستند عليها المحاسب في قياس وإثبات العمليات والأحداث الاقتصادية التي تؤثر في المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وعلى عملية توصيل المعلومات إلى مستخدميها"².

و عرف المعيار المحاسبي على أنه "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات والأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس أو العرض أو كيفية التصرف أو التوصيل المناسب، عادة ما يلقي هذا المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي"³.

1-2- مفهوم المحاسبة الدولية:

لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه دوليا لمفهوم المحاسبة الدولية، فقد عرفت على أنها: " أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها"⁴.

كما أن المعايير هي مجموعة من القواعد المحاسبية، تصدر عن لجنة مختصة يتم الاتفاق عليها كمرشد لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على قوائم المركز المالي والدخل

1 العربي حمزة، مرجع سابق، ص33.

2 محسن بابقي عبد القادر، مرجع سابق، ص62.

3 توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد رقم5، الرياض، 1987، ص147.

4 رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية، غزة، بدون سنة نشر، ص07.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات للأطراف المستفيدين منها عالمياً¹.

2- أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

تكتسي عملية إعداد وتبني المعايير المحاسبية الدولية أهمية بالغة تكمن في²:

- إكساب القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ميزة المصادقية والقبول العام، الأمر الذي سيؤدي إلى تعميق الثقة بها من طرف المتعاملين في الأسواق المالية.

- الالتزام بالمعايير في جميع الدول سوف يعمل على تقليص الفروق القائمة بين الأساليب والممارسات المحاسبية الدولية.

- تبني المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح مما يعمل على تنشيط المنافسة بين المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية وبالنتيجة تقليص تكاليف الصفقات المالية المتعلقة بأسهم تلك المؤسسات.

- إن عملية تبني المعايير الدولية للمحاسبة سوف تشمل عمل مصالح الضرائب لأن استخدام هذه المعايير سوف يوفر عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وبالتالي تقليص الفروض في أساليب قياس الأرباح مما يسهل عملية احتساب الربح الضريبي.

3- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

بما أن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك لا بد أن تتصف

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص373.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005، ص14.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

بالخصائص التالية¹:

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.
- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف بالثبات، بل لابد وأن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر.
- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد.
- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.
- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتححرر من الانحياز نحو طائفة معينة، بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب عن تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية إلا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد القوائم المالية.

1 مرزوقي مرزوقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، ص11.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

ثانيا: هيئة إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تتشكل هيئة إصدار المعايير المحاسبية الدولية من عدة لجان نذكر منها:

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

في 29/06/1973 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة) وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، وأن تدعم قبولها والتقييد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، واعتبرت لجنة المعايير المحاسبية بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.¹

وقد اكتسبت لجنة المعايير الدولية اعترافا واسعا بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوروبا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين (والذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم) إلى لجنة المعايير الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا. وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءا من أبريل 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

1 لخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012 ص26.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية "لجنة التفسيرات القائمة" (SIC) وتبديل هذه التسمية إلى "لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (IFRIC) تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم ومستمر حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول معايير التقارير المالية الدولية.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب. يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها¹.

وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولي.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للتوزيع والنشر، الأردن، 2008، ص 110، 111.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

لجنة التعليم: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية)

بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة

المجلس.

لجنة السلوك المهني: وتضع معايير وآداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل

المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد

لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة

التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة

مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

لجنة القطاع العام: وتضع المعايير البرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته

المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.

- وضع البرامج لتشجيع البحث العلمي.

- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهة الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع

العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

3- لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC):

وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة

عن مجلس الاتحاد (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات

وتعزيزها.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد. وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة المراجعة الدولية باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، والتي يتم تفويضها المسؤولية الأولية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة، حيث تدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء والوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، وبعد دراسة التعليقات والانتقادات والقيام بالتعديلات اللازمة على المسودات يتم الموافقة على إصدار المعيار أو البيان. وقد أصدر اللجنة إلى غاية عام 1999 أربعة وثلاثون معياراً¹.

المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي في الجزائر والتوجه نحو تبني النظام المحاسبي المالي

تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بصدور القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث تم إعداد وتطبيق هذا النظام بمراحل أولية تحضيرية.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 111.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

أولاً: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

من بين الدوافع التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر مايلي¹:

- ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملاً في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- توفير ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير ترتكز على قواعد مشتركة.

¹ كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009، ص ص 292، 293.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

ثانيا: مراحل إعداد النظام المحاسبي المالي

أوكلت المهمة لمجموعة من الخبراء الفرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث شكلت لجنة قيادة تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال فريق الخبراء، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل¹:

1- تشخيص حالة تطبيق المخطط الوطني المحاسبي (PCN):

تمخض عن أشغال اللجنة تقرير تضمن أساسا:

- نقائص المخطط المحاسبي؛
- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛
- مجموعة توصيات ،
- اقتراح ثلاث خيارات للإصلاح تمثلت في:
- الخيار الأول: الإبقاء على المخطط المحاسبي الحالي، وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛
- الخيار الثاني: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بنيته وهيكله، والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبة الدولية؛
- الخيار الثالث: يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني، بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم ، القواعد والحلول التي أرسلتها المعايير المحاسبية الدولية.

¹ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص ص 172-174.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

وبعد دراسته من قبل هيئات مجلس المحاسبة الوطني، قبلت الجمعية الخيار الثالث وتبنت بالتالي استراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

2- إعداد مشروع نظام محاسبي جديد:

تضمن تقرير هذه المرحلة مشروعا لنظام محاسبي جديد يحتوي على:

- التعريف بالإطار التصوري؛
 - التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والايادات؛
 - مدونة الحسابات؛
 - قواعد عمل الحسابات؛
 - نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها ومصطلحات تفسيرية.
- وبغرض تقييم التقرير، تم تشكيل فوج عمل تضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، حيث اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من المفضل الاحتفاظ بالمدونة التي تضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية لتجنب أي تأثير سلبي على الممارسات المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي، أما الفريق الثاني فقد طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقتي تبنيًا واسعًا في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناء

على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد، على أن يتم إثراء وتقويته.

3- التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية:

تضمن تقرير هذه المرحلة برنامج تكوين اشتمل على:

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛
- تنظيم أربعة تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

4- المساعدة على تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

ثالثا: الآثار المرتقبة للإصلاح المحاسبي في الجزائر:

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني النظام المحاسبي المالي يسعى لتحقيق ما يلي¹:

- إعطاء صورة صادقة للوضع المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها وحجم وطبيعة نشاطها؛
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي وبين الوحدات؛
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق معرفة أفضل للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها؛
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، صادقة، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم بمتابعة مرضية لأموالهم؛
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية على المستوى الوطني انطلاقا من

¹ سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013، ص219.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

معلومات مراقبة ومجموعة ضمن شروط الموثوقية والسرعة المرضية؛

- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، مما

يسمح بإعداد تصريحات جبائية صحيحة وموثوق فيها؛

- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات

المحاسبية لمختلف الدول؛

- يتأقلم النظام المحاسبي الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل

المعطيات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط بفضل نظام ترقيمي

متعدد.

المبحث الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي

تجسدت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي كمرجعية

للممارسات المحاسبية والذي يتوافق ويتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بموجب القانون

11-07 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ليطوي صفحة المخطط المحاسبي الوطني والذي طبق

منذ سنة 1975، وعليه سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي للنظام

المحاسبي المالي، وكذا مضمونه من خلال قواعد التقييم والتسجيل وعرض للكشوف المالية.

المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم، تضمنت

قالب النظام المحاسبي المالي وطرق تطبيقه.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

أولا: القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي

يعتبر هذا القانون هو أول نص تشريعي صادر بشأن النظام المحاسبي المالي، يهدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، حيث تطبق أحكامه على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

اشتمل هذا القانون على ثلاثة وأربعون مادة (43) موزعة على سبعة (07) فصول تحتوي على الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، حيث تضمن تعريف المحاسبة المالية على أنها "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹، كما تضمن لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، كما تضمن طريقة تنظيم المحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية والذي ألزم من خلاله الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج جدولا لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. كما تضمن أيضا هذا القانون الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة وتغيير التقديرات والطرق المحاسبية.

كان من المقرر أن يدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق من 2009/01/01 وتلغى بدءا من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 35-75 بتاريخ

¹ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

1975/4/29 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، إلا أنه تأجل تطبيقه بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 إلى غاية 2010/01/01¹.

ثانيا: المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07

اشتمل هذا المرسوم على أربعة وأربعون (44) مادة، نصت الأولى منه على أنه يهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 11-07 والتي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية. كما تطرق إلى الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بعرض أهداف الإطار التصوري والذي يعد أساس لوضع معايير جديدة وكذا الكشوفات المالية بالتركيز على الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة فيها.

تناول هذا المرسوم أيضا بعض المبادئ المحاسبية المتبناة من طرف النظام المحاسبي المالي كمبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني ومبدأ الصورة الصادقة.

حدد هذا المرسوم محتوى مضمون عناصر الميزانية وحساب النتائج. كما تضمن أيضا الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات وعرضها في الكشوفات المالية، بما فيها المبادئ العامة والقواعد والكفاءات الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات.

اشترك هذا المرسوم التنفيذي مع القانون 11-07 في تضمينه ستة عشر إحالة على قرارات تصدر

1 أمر رقم 02-08 مؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق 24 يوليو سنة 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 62، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

عن الوزير المكلف بالمالية، ويتعلق الأمر بالمواد (4-16-18-25-26-30-31-33-34-35-36-37-38-41-42-43).

الملاحظ على الكثير من الإحالات التي تمت الإشارة إليها في القانون 11-07، لم يتم معالجتها في المرسوم التنفيذي 156-08 بشكل واف، بل في معظم الأحيان يتم الإشارة إليها ثم إحالتها على التنظيم.

ولهذا يمكن القول بأن هذا المرسوم التنفيذي، الذي جاء في الأصل للإجابة على النقاط التي لم يتم معالجتها في القانون 11-07، لم يتضمن الجديد الذي كان منتظرا منه باستثناء محتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي¹.

ثالثا: المرسوم التنفيذي 110-09 المؤرخ في 2009/04/07، الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء هذا المرسوم في ستة وعشرون (26) مادة والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توافرها في برامج الإعلام الآلي، بما فيها إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

ينص هذا المرسوم أيضا على مراقبة الإدارة الجبائية لمدى احترام المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي للإجراءات الجبائية المعمولة بها طبقا للمادة 40 من القانون 21-01 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، حيث تشمل هذه المراقبة مجموع المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج

1 مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مداخلته مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

محاسبية أو جبائية وكذا في إعداد التصريحات الإلزامية التي يفرضها التشريع الجبائي، إضافة إلى الملف المتعلق بالتحاليل والبرمجة وتنفيذ المعالجات¹.

كما نص هذا المرسوم على أن المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي يجب أن تسمح بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوفات والمعلومات على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أو انطلاقاً من هذه الحسابات والكشوفات والمعلومات لإيجاد هذه المعطيات والوثائق الثبوتية².

رابعاً: القرار رقم 71 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا عرض مدونة وقواعد الحسابات

يهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد 04، 16، 18، 25، 26، 30، 31 و 33 وكذا المواد 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42 و 43 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر هذا القرار قرار مرجعي باعتباره أنه من أكثر الوثائق شمولية وتفصيلاً لموضوع المحاسبة المالية. جاء هذا القرار في خمسة (05) مواد، مرفوقة بثلاثة (03) ملاحق كما يلي³:

- الملحق الأول يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشوفات المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛

- الملحق الثاني يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة؛

1 المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009، المادة 23.

2 المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009، المادة 24.

3 القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، المواد 02، 03، 04.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

- الملحق الثالث يحدد معجما يتضمن تسعة وتسعون (99) تعريفاً للمصطلحات التقنية المحاسبية.

حيث جاء الملحقين الأولين في شكل أربعة (04) أبواب موزعة كما يلي¹:

- الباب الأول: قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات،

يحتوي هذا الباب على ثلاثة (03) فصول؛

- الباب الثاني: الكشوفات المالية، يحتوي هذا الباب على ستة (06) فصول؛

- الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها، يحتوي هذا الباب على فصلين؛

- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

خامساً: القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين

والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

يمكن للكيانات الصغيرة وخلال سنتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة إذا كان لا يتعدى

رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الأسقف التالية²:

1- النشاط التجاري:

- رقم الأعمال 10 ملايين دينار؛

- عدد المستخدمين: 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2- النشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال 06 ملايين دينار؛

- عدد المستخدمين: 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

1 القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، المواد 02، 03، 04.

2 القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

3- نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:

- رقم الأعمال 03 ملايين دينار؛
- عدد المستخدمين: 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوية.

سادسا: التعليم رقم 02 المؤرخة في 29/10/2009 الصادرة عن وزارة المالية المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة

بصدور هذه التعليم تأكد العزم على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01، حيث تضمنت الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، بطريقة يتم من خلالها إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010، وكأن الكيانات أقفلت حساباتها وأرصدها لسنة 2009 وفقا للنظام المحاسبي المالي، والتي تعتبر سنة مقارنة، مما يبين أن هذا النظام يطبق بأثر رجعي، وعليه فعلى الكيانات القيام بمايلي¹:

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 2010/01/01 متوافقة مع التنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة البيانات المقارنة لسنة 2009 وفق التنظيم الجديد لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 والمتعلقة بسنة 2010 المتضمنة جميعا في القوائم المالية لسنة 2010؛

- تحميل الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية يقيم التعديلات الناجمة عن إعادة المعالجة التي يفرضها التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛

¹ Instruction N° 02 du 29 octobre 2009 portant **première application du système comptable financier 2010** , Ministère des Finances, Conseil National de la comptabilité.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى النظام الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض تدفقات الخزينة؛
- الأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛
- استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيلها؛
- إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛
- الاستثناء في التطبيق بالأثر الرجعي للتنظيم الجديد خاصة ذلك الذي يكون له أثر على ملائمة المعلومات المالية لمستعملي القوائم المالية؛
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية.

المطلب الثاني: قواعد التقييم والإدراج في الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

- تتشكل قواعد التقييم والإدراج في الحسابات من قواعد عامة وأخرى خاصة، تطبق على محتوى الكشف المالية، تعطي معلومات صادقة للواقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات التي تقوم بها المؤسسة، تساعد مستعملي هذه المعلومات على اتخاذ القرارات.

أولاً: القواعد العامة

تتمثل القواعد العامة فيما يلي:

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

1- القواعد العامة للإدراج في الحسابات¹:

- يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:
 - ل يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛
 - ل للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.
- لإدراج منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع في الحسابات يشترط ما يلي:
 - ل أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
 - ل أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا على المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
 - ل أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛
 - ل أن تكون التكاليف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة يمكن تقييمها بشكل صادق.
- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحملة بفعل أحداث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الاحتمال تكون احتياطات، والتي تحول إلى النتائج عند زوال الأسباب التي أدت إلى تكوينها؛
- في حالة افتراض حدث له علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال السنة المالية، ويثبت حصوله بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية، فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة؛
- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية، أو كانت هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تتوفر على خلت بشروط إدراجها في الميزانية كأصل؛

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص 06.

2- القواعد العامة للتقييم:

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، على مبدأ التكلفة التاريخية¹، في حين يمكن تقييم بعض العناصر ووفق شروط معينة بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)؛

- قيمة الإنجاز؛

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

2-1- التكلفة التاريخية: هو المبلغ النقدي الذي يدفع للحصول على الأصل بتاريخ الحيازة، حيث

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتزيلات من²:

- كلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛

- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛

- القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛

- تكلفة الإنتاج بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان؛

- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول

المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة.

2-2- القيمة الحقيقية (القيمة العادلة): عرفها بيان رقم 07 لمجلس معايير المحاسبة المالية

الأمريكية FASB بأنها "هي القيمة اللازمة للحصول على أصل أو سداد التزام، وتتحدد هذه القيمة

وفقا لما تفرضه الأسواق من أسعار وفي ضوء توافر المعرفة والإلمام الكامل لأطراف التعامل بكل ما

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص 06.

² نفس المرجع، ص 07.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

يتعلق بهذا الأصل أو الالتزام¹

2-3- قيمة الإنجاز: مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع

الأصول أثناء خروج إرادي².

2-4- القيمة المحينة (قيمة المنفعة)³: هي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال

الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

ثانيا: القواعد الخاصة:

تتمثل القواعد الخاصة فيما يلي:

1- التثبيتات العينية والمعنوية

1-1- تقييم وتسجيل التثبيتات العينية والمعنوية:

التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض لأن يستغرق مدة استعماله أكثر من سنة.

أما التثبيت المعنوي فهو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطة الكيان العادية، كالعلامات وبرامج المعلوماتية ورخص الاستغلال...الخ⁴

تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية. أما تكلفة التثبيتات المنتجة من طرف الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد واليد

¹ سليمان بلعور، بوحفص بن أودينة، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد 10 العدد2، 2017.

² القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص91.

³ نفس المرجع، ص90.

⁴ نفس المرجع، ص08.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، كم تضاف تكلفة تفكيك المؤسسة أو تجديد الموقع إلى تكلفة الإنتاج أو الاقتناء إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزامي للكيان.

تضاف إلى قيمة الأصل النفقات اللاحقة المتعلقة به إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية له، وتسجل كأعباء إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعته¹.

1-2- اهتلاك التثبيات العينية والمعنوية:

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كععب إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه، حيث يوزع المبلغ القابل للاهلاك على مدة نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل والتي تعبر عن المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه للأصل عند انقضاء مدة نفعيته وهذا إذا كان الممكن تحديد هذه القيمة المتبقية بمصادقية.

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، حيث نجد الاهتلاك الخطي، المتناقص، المتزايد والاهتلاك وفق وحدات الإنتاج، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة يعتمد الاهتلاك الخطي.

تعد الأراضي أصول غير قابلة للاهلاك والمباني هي أصول قابلة للاهلاك، وعليه يتم معالجة الأراضي والمباني كل على حدى ولو تم اقتناؤها معا.

1-3- الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة:

العقار الموظف هو كل عقار (أرض، بناية، جزء من بناية) موظف ليدر مداخل لصالح المؤسسة كالتأجير وهو غير موجه للاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية أو البيع في إطار النشاط العادي.

¹ نفس المرجع، ص 08.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

يتم تقييم العقارات الموظفة والمسجلة في حسابات المؤسسة إما بطريقة الكلفة، أي التكلفة مطروح منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، أو على أساس قيمتها الحقيقية.

1-4- الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي

يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة. والخسارة أو الربح الناتجان من تغيير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها¹.

1-5- المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم التثبيتات:

يُدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. وإذا تم إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة لتكلفه التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى قيمته في السوق، فإن مجموع الاهتلاكات بتاريخ إعادة التقييم يصح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل بعد إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما بعد إعادة التقييم فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج أما إذا كانت تعوض إعادة التقييم سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجه في الحسابات كعبء

¹القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص 10.

من الأعباء¹.

2- التثبيتات المالية غير الجارية:

تكون الأصول المالية المملوكة لأي كيان من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها في إحدى الفئات الأربعة التالية²:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيد للمؤسسة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجبة لكي توفر للمؤسسة مردودية مرضية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

يتم تقييم وتسجيل الأصول المالية عند إدراجها في حسابات المؤسسة بقيمتها العادلة، أما المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها فتقيم بتكلفتها المهيكلية.

3- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

يتم تصنيف أصل تمتلكه المؤسسة في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة، فالمخزونات تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

تشمل تكاليف المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة

¹القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص10.

²نفس المرجع، ص11.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

التي توجد عليها (تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، المصاريف العامة المتعلقة بالمخزون...)، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة الشراء أو إنتاج أصول مساوية لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة.

تقيم المخزونات بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الانجاز الصافية في سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وهذا عملاً بمبدأ الحيطة والحذر.

يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الصذر أولاً يخرج أولاً (FIFO) أو بالتكلفة المرجحة لشرائها أو إنتاجها، أما بالنسبة للمنتجات الزراعية فيتم تقييمها عند إدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ الإقفال بقيمتها الحقيقية منقوص منها التكاليف المقدرة في البيع¹.

4- الإعانات:

الإعانات العمومية هي عملية تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطتها ماضياً أو مستقبلاً، وتدرج في الحسابات كمنتجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها. وفيما يخص التثبيات القابلة للاهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان أن الإعانات سيتم استلامها وأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات².

¹القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص13.

²نفس المرجع، ص14.

5- مؤونات المخاطر والأعباء:

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في الحالات التالية¹:

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
 - عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
 - عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.
- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني، وتقدر المؤونات مجدد عند إقفال كل سنة مالية ولا تستعمل إلا في النفقات التي خصصت من أجلها .

6- القروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية في الأصل بتكلفتها الحقيقية بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. تنتشر التكاليف الملحقة المترتبة لتنفيذ قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على طول مدة القرض وتندرج ضمن تكاليف القرض:

- الفوائد المترتبة على الكشوفات المصرفية والقروض؛
- اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القروض؛
- الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي؛

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص14.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الصعبة الأجنبية إذا كانت ممثلة لتكاليف الفوائد.

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل¹.

7- تقييم الأعباء والمنتجات المالية:

تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعاً لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع، أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. والفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعمليات التي تناسب الكلفة التقديرية للقروض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتجات مالية في حساب البائع².

ثالثاً: الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة

على العكس من المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يتعرض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي والعقود طويلة الأجل والأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي، والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.... الخ، نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق بإمعان لهذه العمليات³. وسنقوم بعرض مختلف العمليات باستثناء الضرائب المؤجلة وعقود الإيجار

¹ نفس المرجع، ص 14.

² القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص 15.

³ صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني النظام المحاسبي المالي، مذكرة رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 88.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

التمويل والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية والتي سنتعرض لها لاحقا.

1- العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير

1-1- شركات المساهمة: العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدية يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة. وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين. وعندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء منتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتوجات هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء. وعندما تقتضي العمليات المنجزة المراقبة والملكية المشتركة لأصل أو عدة أصول فإن كل مساهم يسجل في محاسبته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والأعباء، وإذا كان الكيان المشترك منفصل فإن المساهمين يسجل كل واحد منهم القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة.

1-2- امتيازات المرفق العمومي: إن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل في أصل ميزانية مؤسسة صاحب الامتياز. يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الانتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الاهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد¹.

1-3- العمليات المنجزة لحساب الغير: تسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي يتلقاه

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص15.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

بمقتضى توكيل. وتسجل العمليات التي يعالجها الكيان لحساب الغير باسم الكيان حسب نوعه في أعباء الكيان ومنتجاته.

2- العقود طويلة الأجل:

يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز، سلعة، خدمة تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها سنوات مالية مختلفة وقد تكون إما عقود بناء أو إصلاح حالة أصول أو تقديم خدمات، حيث تسجل الأعباء والمنتجات الخاصة بهذه العقود حسب وتيرة التقدم في الأشغال، وإذا تعذر ذلك بسبب نظام المؤسسة الذي لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال أو عدم القدرة على تحديد النتيجة النهائية بصورة صادقة فإنه لا يسجل إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً¹.

3- الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:

تسجل المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أو لا كأعباء، عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة. يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش وتكميلات وتعويضات التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد مستخدمين لديه ولشركائه ووكلائه في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان حيال المستخدمين لديها باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة².

4- تغير التقديرات، الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس، والاتفاقيات والقواعد والممارسات

¹ نفس المرجع، ص 18.

² القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق ص 20.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفها المالية، لا يتم التغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا قانونا أو يسمح تحسين الكشوفات المالية، وتدرج تأثيرات هذه التغييرات في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية والسنوات التي تتأثر بها¹.

5- الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة:

تخضع الكيانات الصغير لمحاسبة الخزينة إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها، ومحاسبة الخزينة تركز على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية). تراعي الكيانات الخاضعة لمحاسبة الخزينة في نتائجها تغييرات الأصول والحسابات الدائنة والديون التي تم جردها والمثبتة من بداية السنة المالية إلى نهايتها. الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل (الإيراد) أو الدفع (الإنفاق)².

المطلب الثالث: عرض وتقديم الكشوف المالية

الكشوف المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المحاسبية متفق عليها محاسبيا مبنية ومجمعة باستعمال أدوات وفق أشكال معينة لتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ونتائجها ومركزها المالي تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، حيث أن كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ماعدا المؤسسات الصغيرة، ملزمة بإعداد كشوف مالية سنوية والتي تتضمن³: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان ، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة

¹ نفس المرجع، ص 21.

² نفس المرجع، ص 22.

³ المادة 25 من القانون رقم 07-11 ، مرجع سابق.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

أشهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية. يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشف المالية ويتم تبان المعلومات المتعلقة بالكيان بطريقة دقيقة (تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري، طبيعة الكشف المالية(حسابات فردية، مدمجة أو مركبة)، تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور)، ومعلومات أخرى تسمح بتجديد هوية الكيان (عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه، الأنشطة الرئيسية، طبيعة العمليات المنجزة، اسم الشركة الأم، معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة). تقدم الكشف المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الواردة ذكرها في الكشف إلى ألف وحدة، تعرض الكشف المالية بطريقة تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بإضافة عمود في كل عنصر من عناصر الكشف المالية يتضمن مبالغ السنة السابقة، وفي حالة تعذر إجراء المقارنة يتم ترتيب و تغيير المعلومات الخاصة بالسنة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة وتوضح في الملحق¹.

1- الميزانية: تتضمن العناصر المرتبطة بتقديم الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تقدم موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضهما البعض²، وحسب النظام المحاسبي المالي فهي الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال الحسابات، والتي تحتوي على ما يلي³:

1-1- الأصول: والتي تتضمن كل من التثبيات العينية، التثبيات المعنوية، الإهلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن وخزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص ص22، 23 .

² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008، ص77.

³ القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص23.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

1-2- الخصوم: والتي تتضمن رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المفتوحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية، كما تتضمن أيضا كل من الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، الخصوم الضريبية، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة وخزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2- حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية ربح أو خسارة، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية¹:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالهامش الإجمالي والقيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية وأعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية والعناصر غير العادية والنتيجة الصافية قبل التوزيع والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

3- جدول سيولة الخزينة: يهدف إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، يقدم جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية والتي تولدها إما الأنشطة العملية أو أنشطة الاستثمار أو أنشطة التمويل والتدفقات المالية نتيجة الفوائد وحصل الأسهم كما يلي:

¹ القرار رقم 71 المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق، ص 24.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

- الطريقة المباشرة: تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية قصد لإظهار تدفق مالي صاف وتقريبه إلى النتيجة قبل الضريبة؛

- الطريقة غير المباشرة: تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان آثار المعاملات دون التأثير على الخزينة (إهلاك، تغيرات الزبائن، المخزونات، الموردين...)، والتفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة) والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل والتي تقدم كلا على حدى.¹

4- جدول تغيير الأموال الخاصة: يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، ويتضمن هذا الجدول معلومات خاصة بالحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
5- ملحق الكشف المالية: يشتمل على معلومات هامة ومفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية تخص النقاط التالية²:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية؛

¹ نفس المرجع، ص 26.

² القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص 27.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام.

المطلب الرابع: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

إن تبني النظام المحاسبي المالي جاء في إطار عملية التوحيد المحاسبي الدولي، وسنحاول من خلال هذا المطلب القيام بمقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية للوقوف على مدى الانسجام بينهما.

أولاً: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ

سنقوم بعرض المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 07: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث المبادئ

الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	مبدأ الأهمية النسبية
تعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية.	حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان.	
	العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.	

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

مبدأ استقلالية الدورات	يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمنشأة والنقير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها. ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية إذا كان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشف المالية موضوع إعلام في الملحق.
مبدأ الحيطة والحذر (التخفيض)	يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد في تقديرهم لبعض الوقائع والأحداث، منها تحصيل الديون المشكوك فيها، ومبدأ الحيطة والحذر هو ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات) أو تقيير في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تقادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تنقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائج.ينبغي ألا يبالغ في تقدير الأصول والمنتجات، كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم والأعباء. فتقدير بأقل مما يجب هو تخفيض متعمد، وتقدير بأثر مما يجب هو تضخيم متعمد. يجب ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

مبدأ الثبات	حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة إلى أخرى، ويمكن الخروج من هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) وهذا للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية مع الإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة.	يقضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومات أفضل أو تغير في التنظيم.
مبدأ التكلفة التاريخية	يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشآت لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة من يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى. فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقوم المطلوبات المرتبطة بخطط تقاعد العاملين بقيمتها الحالية.	يعني هذا المبدأ أن يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تغير القدرة الشرائية للعملة. باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية.
مبدأ المطابقة بين الميزانية الاختامية و الإفتتاحية	لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ.	حسب المادة 17 من المرسوم 156/08 يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة. و يتمشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07 والتي نصت على أنه يجب القيام بإجراءات القفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمن عدم المساس بالتسجيلات.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

الشكل على الاقتصادي الواقع أسبقية	تغليب الجوهر على الشكل	تقيد المعلومات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.
مبدأ عدم المقاصة	يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات، وبين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث، أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي.	حسب المادة 15 من القانون 11/07 فإنه لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتوجات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء بالتتابع أو على أساس صاف.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون 11/07 والمرسوم التنفيذي 156/08 والمعايير المحاسبية الدولية،

وكذا سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام

المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي الوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.

نلاحظ من خلال الجدول أن هناك توافق كبير بين المبادئ المعتمدة من طرف المعايير المحاسبية

الدولية والنظام المحاسبي المالي، وهناك اختلاف طفيف في المصطلحات وهذا راجع للمرجعية التي تم

من خلالها إعداد النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من جوانب أخرى

سنقوم بعرض المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من جوانب أخرى

من خلال الجدول التالي:

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

جدول رقم 08: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من جوانب أخرى

مجال المقارنة	النظام المحاسبي المالي	المعايير المحاسبية الدولية
1.التحديث	بطيء ويخضع للإجراءات القانونية	سريع وفق المستجدات والظروف الاقتصادية
2.التفصيل	موجز واقتصر على تقنيات المعالجة للأحداث الاقتصادية	مفصل لنطاق كل عنصر مع تقديم الشروحات اللازمة للتعامل مع أي حالة مستجدة
3.الإطار المفاهيمي	هو الإطار المفاهيمي القديم للمعايير المحاسبية الدولية لسنة 2001 فهو يغطي القوائم المالية فقط	تم تحديث الإطار المفاهيمي سنة 2010 ليشمل جميع تفاصيل التقرير السنوي بما فيها القوائم المالية
4.التسمية	الميزانية	المركز المالي
	جدول حسابات النتائج	جدول الدخل الشامل
	التثبيات	الممتلكات والمصانع والمعدات
5.الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير	لا يعالج الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير السنوي	يهتم بمعالجة الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل المصادقة على التقرير السنوي
6.المؤونات	يعالج المؤونات التي يتم تكوين مخصص لها فقط	بالإضافة إلى ذلك يعالج الالتزامات الطارئة التي يفصح عنها فقط، وكذلك يعالج الأصول الطارئة بحيث يفصح عن الإيرادات المستقبلية
7.الأطراف ذو العلاقة	غير مدرجة	يجب الإفصاح عن الأطراف ذو العلاقة في التقرير السنوي
8.الوحدات التشغيلية	غير مدرجة	يجب على الوحدات التشغيلية التي تتوفر على شروط محددة إعداد تقرير مالي خاص بها
9.المشتقات المالية	غير مدرجة	يتم الاعتراف بها ضمن الأدوات المالية
10.التقارير المرحلية	غير مدرجة	على المؤسسات إعداد تقرير سداسي ويمكن إعدادها فصليا
11.القيمة الحقيقية	لا يوجد معيار يحدد طرق وتقنيات	تم إعداد ثلاث تقنيات لقياس القيمة العادلة، طريقة السوق

الفصل الثاني: النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر

IFRS13	قياس القيمة العادلة أو الحقيقية	وطريقة التكلفة، وطريقة الدخل وذلك حسب
12. إندماج الأعمال	غير مدرج فقط إندماج القوائم المالية للفروع مع المؤسسة الأم	عند قيام شركة بتملك شركة أخرى يتم معالجته وفق طريقة الشراء المنصوص عليها في IFRS3
13. تعليقات الإدارة	عدم وجود أي قسم يحدد طبيعة التعليقات التي تقوم بها الإدارة	وجود معيار كامل يحدد طبيعة المعلومات التي يتضمنها تعليقات الإدارة ومجالها وحدودها
14. الإلتزام	يحدد وجوب تطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا لحجم النشاط وعدد العمال	وجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على كامل الشركات المدرجة في البورصة مهما صغر حجمها، والبقية مهما كانت كبيرة تلتزم بالمعيار الخاص بتكييف المعايير على المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم
15. محاسبة التضخم	غير مدرجة	مدرجة في المعيار الدولي رقم 29

المصدر: العرابي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه،

جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2013، ص ص 148، 149.

نلاحظ من خلال الجدول هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية بحكم أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير الدولية، غير أن هناك نقاط تطرقت إليها المعايير المحاسبية الدولية وتذكر في النظام المحاسبي المالي ويرجع هذا كون المعايير المحاسبية الدولية في تطور مستمر حسب الأحداث والمقتضيات ، عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يحين ولم يطرأ عليه أي تغيير.

خلاصة:

عرفت الممارسات المحاسبية تعايشا مذهلا مع تطورات الواقع الاقتصادي الذي أحدث تحولات كبيرة ومستمرة في العالم، خاصة في مجال الإعلام والاتصال التي جعلت من المحاسبة نظاما للمعلومات، يحقق صحة وملائمة ومصادقية المعلومات المحاسبية وفي الوقت المناسب.

ومع التطورات الاقتصادية والتجارية في العالم واتساع رقعة المبادلات بين الدول، وفي خضم الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة، كان لابد من التوجه نحو توحيد العمل المحاسبي دوليا، لتوفيق الممارسات المحاسبية ومحاولة تقليص اختلافاتها، الأمر الذي نتج عنه إنشاء معايير محاسبية دولية، والتي سارعت العديد من الدول لتبنيها.

والجزائر كغيرها من الدول سارعت لإصلاح نظامها المحاسبي بتبنيها النظام المحاسبي المالي سنة 2010، والذي هو مستوحى بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية، سعيا منها لرفع درجة مصادقية وملاءمة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية، وكذا محاولة منها الاندماج في الاقتصاد العالمي.

إن تبني النظام المحاسبي أثر بشكل كبير على البيئة المحاسبية في الجزائر بصفة عامة وعلى المؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة باعتبارها المكلف بتطبيقه، خاصة في الجانب الجبائي، حيث أنه لا تتوافق القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة اختلافات بين النظامين.

الفصل الثالث

متطلبات تكييف النظام

المحاسبي المالي والنظام

الجبايي الجزائري

تمهيد:

إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر وتطبيقه ابتداء من سنة 2010، أدى إلى ظهور اختلافات عديدة بين المعالجة المحاسبية، والمعالجة الجبائية لبعض بنود القوائم المالية، فالنظام المحاسبي المالي من خلال اعتماده على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، يسعى لإعطاء صورة صادقة وموثوقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، بالشكل الذي يسمح لمستخدمي القوائم المالية، من مستثمرين أو مقرضين أو مساهمين، من اتخاذ القرارات المناسبة، كما أن النظام المحاسبي يهدف إلى تعظيم إيرادات المؤسسة والتقليل قدر الإمكان من الأعباء خاصة الضريبية منها.

أما النظام الجبائي فيهدف إلى تعظيم إيرادات الدولة لتجسيد مختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، يفرض عدة قواعد جبائية وجب احترامها في تحديد الوعاء الضريبي، وقد جاء صراحة من خلال المادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث تم إلزام المؤسسات باحترام المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية، الأمر الذي أدى إلى عدة فروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، ومن خلال هذا الفصل سنحاول عرض متطلبات التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، حيث سنطرق إلى:

- علاقة النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري
- الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
- الجهود المبذولة من طرف الدولة والحلول المقترحة لإحداث الانسجام ما بين النظاميين

المبحث الأول: علاقة المحاسبة بالجباية في الجزائر

تعد إشكالية تحديد العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية، إحدى أهم المحاور الأساسية التي تطرحها المحاسبة الحديثة، كون أن المفاهيم والممارسات المحاسبية تعطي أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، بطريقة يمكن من خلالها الإفصاح عن الحقائق الاقتصادية التي تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة، وتقديم صورة حقيقية وشفافة وصادقة للوضعية المالية، بينما تقوم السلطة بوضع قوانين وتشريعات، خاصة الضريبية منها، تقيد هذه الممارسات المحاسبية وفق توجه السلطة ورغبة في زيادة إيراداتها الجبائية، مما أدى إلى وجود فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية

تسعى المحاسبة الحديثة إلى التوجه نحو تحقيق استقلاليته عن التشريعات المختلفة، بما فيها وعلى وجه الخصوص التشريع الجبائي، وفك الارتباط بين المحاسبة والجباية، غير أن تحقيق هذه الاستقلالية لا يعتبر أمرا سهلا أو هين التطبيق، لأنه يشكل أولا قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بالأهداف الضريبية، ثم يفرض ثانيا قواعد جديدة وطرق معالجة مختلفة غير المستوحاة ولا متأثرة بقواعد حساب الضريبة، مما يطرح مشاكل نظرية وتقنية كبيرة ويؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ويفرض وضع جسور تسمح باستغلال البيانات المالية، المعدة بشكل مستقل عن الجباية، في حساب الضريبة قبل تحصيلها.¹ تظهر طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال:

¹ بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009/2010، ص ص 122، 123.

أولاً: تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية

يرجع تاريخ المحاسبة الأولى إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة. وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف.

و في العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هذه العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

و هكذا استمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوروبا. ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشياً مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور

يدعم تواصل العلاقة بينهما.¹

ثانيا: حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية

تشكل المحاسبة الإطار القانوني والمصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقا للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد لآخر، ووفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي، من أجل تحديد نتيجة المؤسسة، والتي تعد أساسا لحساب الربح الجبائي بعد التعديل والتصحيح وفقا للقواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية. أي أن طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية قانونية إلى حد بعيد.²

ثالثا: فك الارتباط بين المحاسبة والجباية

إن الواقع الاجتماعي والتاريخي لتطور المحاسبة في العديد من البلدان جعل منها محاسبات وطيدة الصلة بالجباية، بحيث قد يكون الارتباط في بعض الأحيان كاملا وتاما، حيث تصبح المحاسبة جبائية بكل ما تحمله الكلمة من معنى، وقد يكون الارتباط في بعض الأحيان جزئيا يزيد أو ينقص في درجته حسب البلدان وحسب سياقاتها الاقتصادية والاجتماعية. لكن الأمر يختلف بالنسبة لدول أخرى، خاصة الدول الأنجلوسكسونية، التي عملت بشكل مستمر على الفصل بين المحاسبة والجباية، أي بين المعلومات الموجهة لإدارة الضرائب والتي تعتمد في حساب الضريبة، وبين المعلومات المعتمدة في النظام المحاسبي المستهدف لعرض وتقديم القوائم المالية لمختلف المستخدمين، وعلى رأسهم

¹بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009، ص30.

²بوسبعين تسعديت، مرجع سابق، ص31.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المستثمرين والمساهمون الذين يخاطرون برؤوس أموالهم بغرض خلق الثروة وتحقيق العوائد على الاستثمار.¹

إن فصل المحاسبة عن الجباية، يطرح التساؤل عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة، كما هو الحال في الجزائر وفرنسا، فعلى القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال النظام المحاسبي المالي. وإذا كانت هذه الأخيرة غير متطابقة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فيجب أولاً تصحيح الأخطاء المحاسبية التي ترتكب دون قصد أو عن جهل بالقواعد المحاسبية، ومن ثمة تطبيق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة، هذه العلاقة المترابطة والمتداخلة توضح جليا عدم إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية، وذلك لاعتماد إحدهما على الأخرى بالرغم من اختلاف أهدافهما.²

من بين إحدى الإشكاليات الضخمة والتحديات الكبرى التي يطرحها تبني معايير المحاسبة الدولية هي إشكالية فك الارتباط بين المحاسبة والجباية، بكل ما يستدعيه ذلك من مخاوف وتحفظات قد تدفع بالكثيرين إلى استبعاد تطبيق هذه المقاربة والعمل على المحافظة على الطابع الجبائي للمحاسبة تحت مبرر القدرة على مراقبة المنشآت بما يحد من التهرب الضريبي، ويمكن من تجنيد الموارد الجبائية كمصدر أساسي في تمويل الأنشطة ذات المصلحة العامة، فضلا عن التساؤل، عن موقف إدارة الضرائب من إصلاح بهذا الحجم وآثاره الممكنة على الموارد الجبائية وعلى فعالية أداء إدارة الضرائب من جهة، ثم آثاره على منشآت الأعمال في حد ذاتها من حيث العبء الضريبي الذي يقع عليها في ظل محاسبة جبائية من جهة أخرى.

1 بن بلقاسم سفيان، مرجع سابق، ص 124.

2 بوسبعين تسعديت، مرجع سابق، ص 31.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

غير أن هذه الإشكالية المطروحة بهذه الصيغة غير صحيحة وتفتقد إلى العناصر التي تصدر عن فهم دقيق وعميق للمعاني التي تحملها المقاربة القائمة على فك ارتباط المحاسبة بالجباية، حيث يتبادر إلى الذهن في هذه الحالة أننا نفرض إعادة صياغة التشريعات والأنظمة الضريبية لكي تتماشى مع هذا المنطق المحاسبي الجديد القائم على مبادئ اقتصادية مستقلة عن المعالجات الضريبية التي قد تشوه مستوى الإفصاح عن البيانات المالية، غير أن هذه الفرضية غير صحيحة ، وتتم عن عدم استيعاب حقيقة معنى فصل المحاسبة عن الجباية وما يترتب عنه من آثار، وذلك للأسباب التالية:¹

- فك ارتباط المحاسبة بالجباية يعني أن تحتفظ كل واحدة منها بكيانها المستقل وقواعدها الخاصة، فبينما ترجع الجباية لقواعد الإخضاع الضريبي ومحدداته المتضمنة في التشريع الضريبي، بما يهدف إلى تحقيق الحياد والملاءمة وكل أهداف الضريبة المعروفة، تعتمد المحاسبة على قواعد إفصاح عن المضامين الاقتصادية بما يخدم أهداف مستخدمي البيانات المالية؛

- فك ارتباط المحاسبة بالجباية لا يعني إعادة صياغة الأنظمة والتشريعات الضريبية، بل على العكس تماما من ذلك، إذ يتضح من ملاحظة الفروقات الزمنية أن عملية فك الارتباط هي اعتراف صريح بطبيعة الاختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، ومن ثمة يمكن القول أن المحاسبة الدولية لا تمنع من تحديد الأوعية الضريبية على أساس جبائي، ولكن في مقابل ذلك تدعو وتلزم بضرورة استقلال المحاسبة بأهدافها الإبلاغية والإعلامية ، ومن هنا فإن إعادة صياغة التشريعات الجبائية إن حدثت فهي لأسباب ترتبط بترشيد هذا النظام من حيث فعاليته في جمع الموارد ومكافحة التهرب الضريبي، وليس لأسباب تتعلق بفك الارتباط؛

¹ بن بلقاسم سفيان، مرجع سابق، ص 141.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

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

المطلب الثاني: العوامل المتسببة في ظهور الاختلافات بين المحاسبة والجبائية

يعود ظهور الاختلافات بين المحاسبة والجبائية إلى العوامل التالية:¹

أولا: اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين المحاسبية والجبائية

يعد هذا عاملا مهم نسبيا، ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور المعايير المحاسبية وصدور القانون الضريبي، وبالتالي فقد يؤخذ في الاعتبار هذه

¹ جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32 (2)، 2014، ص ص 345، 346.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا، أو العكس، مما يؤدي إلى وجود اختلاف بين المعايير المحاسبية والقوانين الضريبية.

ثانيا: اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية

تختلف القواعد الضريبية عن المفاهيم المحاسبية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية لها أهداف اقتصادية واجتماعية حسب توجه سياسة الدولة، كتحفيز الاستثمار وتحسين الشروط الاجتماعية للعمال...، مما يجعل هذه القواعد الضريبية تتجه لتحقيق هذه الأهداف، وتوسع أيضا لتعظيم الإيرادات الجبائية، ومساعدة مصلحة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المفاهيم المحاسبية تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، والإفصاح عن المعلومات المالية للشركة.

ثالثا: السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح

تعمل إدارة الأرباح دائما على محاولة تعظيم الإيرادات، وتضخيم الربح المحاسبي، وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للشركة التي تعمل بها، وفي ضوء ذلك قد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تخفض من الربح الضريبي، والتي تتعارض مع القواعد الضريبية، وبالتالي سيؤدي إلى ظهور فجوة بين الربحين.

رابعا: اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات

قد يتطلب في الكثير من الأحيان الاعتراف ببعض عناصر الإيرادات أو المصروفات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف به ضريبيا، هذا الاختلاف في توقيت الاعتراف يؤدي إلى حدوث اختلاف بين المعطيات المحاسبية والمعطيات الضريبية.

خامسا: وجود الإعفاءات الضريبية

المقصود بالإعفاءات الضريبية هو تنازل الدولة عن بعض حقوقها كأداة من أدوات التحفيز الضريبي والتي تهدف إلى تشجيع الاستثمار.

سادسا: عدم إشراك الدول النامية في وضع المعايير المحاسبية الدولية

إن عدم اشتراك الدول النامية في صنع المعايير المحاسبية الدولية، لأنها تفتقد لبيئة محاسبية سليمة، يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة هذه الدول النامية، وبالتالي عدم احتواء القواعد الضريبية لهذه المعايير المحاسبية.

وهناك عوامل أخرى أدت للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي نلخصها فيما يلي:¹

-يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ الحقيقة الاقتصادية، بينما يركز النظام الجبائي على

الشكل القانوني؛

-يعمل النظام المحاسبي على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين، بينما يعمل النظام الجبائي على

تعظيم الإيرادات الضريبية؛

-يعمل النظام المحاسبي على تدعيم الشفافية والمصادقية والحيادية في عرض القوائم المالية، بينما

يعمل النظام الجبائي على تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية.

¹ ناصر مراد، واقع النظام الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، المجلد 5، العدد 1، 2016، ص 57.

المطلب الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي

أولاً: مقاربات العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط بين النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات التالية:¹

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

إلا أنه يمكن القول أن تحديد نظام محاسبي جبائي محض ما هو إلا تصور نظري، بحيث أنه في التطبيق العملي يلاحظ أن ارتباط المحاسبة بالجباية ليس كلياً، وإنما يختلف في درجته حسب الظروف الاقتصادية للبلدان والدول.²

2-العلاقة قوية وغير مباشرة: تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقاً للمعايير المحاسبية الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا، سلوفينيا.

3-علاقة وسطية تضم النوع الأول والثاني: يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة هذه الدول الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ.

¹ براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14-ديسمبر 2011، ص ص 3، 4.

² بن بلقاسم سفيان، مرجع سابق ص 125.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

حيث أن هذه العلاقة مع شدة ارتباط المحاسبة بالاعتبارات الجبائية، إلا أنها لا تتطابق تماما مع القواعد الجبائية لوجود أهداف أخرى واضحة أو ضمنية للمحاسبة، كأهداف وضع الحسابات الوطنية أو أهداف توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية التي تحتاج لمعرفة العائد على الاستثمار وقياس الأداء وتحديد الوضعية المالية لاتخاذ القرارات، ولكنها تدرج كثيرا من القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي، مثل طرق إهلاك التثبيات وتكوين المؤونات.¹

4- لا علاقة بين النظامين: أي ليس هناك علاقة بين النظامين، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري، لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة نسبيا، ومن أمثلة هذه الدول هولندا. أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الضريبي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

ثانيا: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

تعتبر نتيجة المؤسسة من المحددات الأساسية للمردودية المالية، باعتبارها تمثل رصيد نشاطها المحصل عليه بالمقارنة بين مختلف إيرادات وتكاليف المؤسسة، هذا الرصيد يمكن أن يمثل، في حالة كونه موجبا، ربحا خاضعا للضريبة، وعليه فإن حساب الضريبة مرهون بالنتيجة المحققة والتي يختلف

¹ بن بلقاسم سفيان، مرجع سابق ص 125.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

في تحديدها من الناحية المحاسبية عنها من الناحية الجبائية.¹ حيث أن النتيجة الجبائية هي تعديل للنتيجة المحاسبية وفق القوانين الجبائية، ويحدد كل منهما كما يلي:

1- تحديد النتيجة المحاسبية:

إن تحديد النتيجة المحاسبية يكون بطريقتين، الأولى من خلال الميزانية والثانية من خلال جدول حساب النتائج، وعليه يمكن تعريف النتيجة المحاسبية على أنها:²

- الفرق بين مجموع أصول المؤسسة و مجموع خصومها في نهاية الدورة؛
- كما تعتبر صافي الربح أو الخسارة بعد خصم جميع أعباء الدورة من إيراداتها.

1-1- تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية:

من خلال الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة، وذلك بالفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم في نهاية الدورة، وتكون موازنة الميزانية وفق المعادلة:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم}$$

فتكون النتيجة (ربح)، إذا كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، و تكون النتيجة (خسارة)، إذا كانت مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم.

¹ يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 2008، ص121.

² قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائي، العدد 12، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، جوان 2018، ص12.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

2-2- تحديد النتيجة من خلال جدول حساب النتائج:

من خلال إجراء الفرق بين الإيرادات (حسابات الصنف 07)، والأعباء (حسابات الصنف 06)

خلال الدورة الواحدة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 09: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة حسب النظام المحاسبي المالي

السنة ن-1		السنة ن		رقم الحساب	اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	الحساب	
				70	-المبيعات والمنتجات الملحقة.
				72	-تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة وقيد التصنيع
				73	-الإنتاج المثبت.
				74	-إعانات الاستغلال
					1- إنتاج السنة المالية
				60	-المشتريات المستهلكة.
				62-61	-الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
					2- استهلاك السنة المالية
					3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
				63	-أعباء المستخدمين
				64	-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
					4-إجمالي فائض الاستغلال

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

				75	-المنتجات العملياتية الأخرى
				65	-الأعباء العملياتية الأخرى
				68	-مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة
				78	-استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
					5- النتيجة العملياتية
				76	-المنتجات المالية
				66	-الأعباء المالية
					6- النتيجة المالية
					7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
				698-695	-الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
				693-692	-الضرائب المؤجلة "تغيرات" عن النتائج العادية
					مجموع منتجات الأنشطة العادية
					مجموع أعباء الأنشطة العادية
					8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
				77	-عناصر غير عادية "منتجات يجب تبيانها"
				67	-عناصر غير عادية "أعباء يجب تبيانها"
					9- النتيجة غير العادية
					10- صافي نتيجة السنة المالية
					حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

					الصافية
					11- صافي نتيجة المجموع المدمج
					- منها حصة ذو الأقلية
					- حصة المجمع

المصدر: قرار مؤرخ في 26/07/2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا

مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2- تحديد النتيجة الجبائية:

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أن الربح الخاضع للضريبة هو " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات، أي كانت طبيعتها المحققة من طرف المؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص، التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته"، ونصت أيضا على أن النتيجة الجبائية تتشكل من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، يضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة.

يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، وذلك بتعديلها ومعالجتها وفق قواعد وضوابط جبائية، ويتم ذلك خارج المحاسبة من خلال الجدول رقم 09 للحزمة الجبائية، فيتم قبول خصم بعض الأعباء واسترداد وإعادة إدماج أخرى، وتخفيض الإيرادات غير الخاضعة للضريبة وخسائر السنوات الماضية من النتيجة المحاسبية وذلك وفق العلاقة التالية:

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

حيث أنه لا يمكن قبول خصم أي عبء من الأعباء إلا إذا توفرت فيه الشروط التالية:¹

- يجب أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير الجاري داخل المؤسسة؛
- يجب أن يكون العبء مؤكدا وحقيقيا وغير محتمل حدوثه، بغض النظر عن دفعه أم لا؛
- يجب أن يثبت العبء بمبررات قانونية (فواتير، حوالات دفع...)
- يجب أن ينجم عن هذا العبء انخفاض في قيمة الأصول؛
- يجب أن يكون العبء ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت فيها.

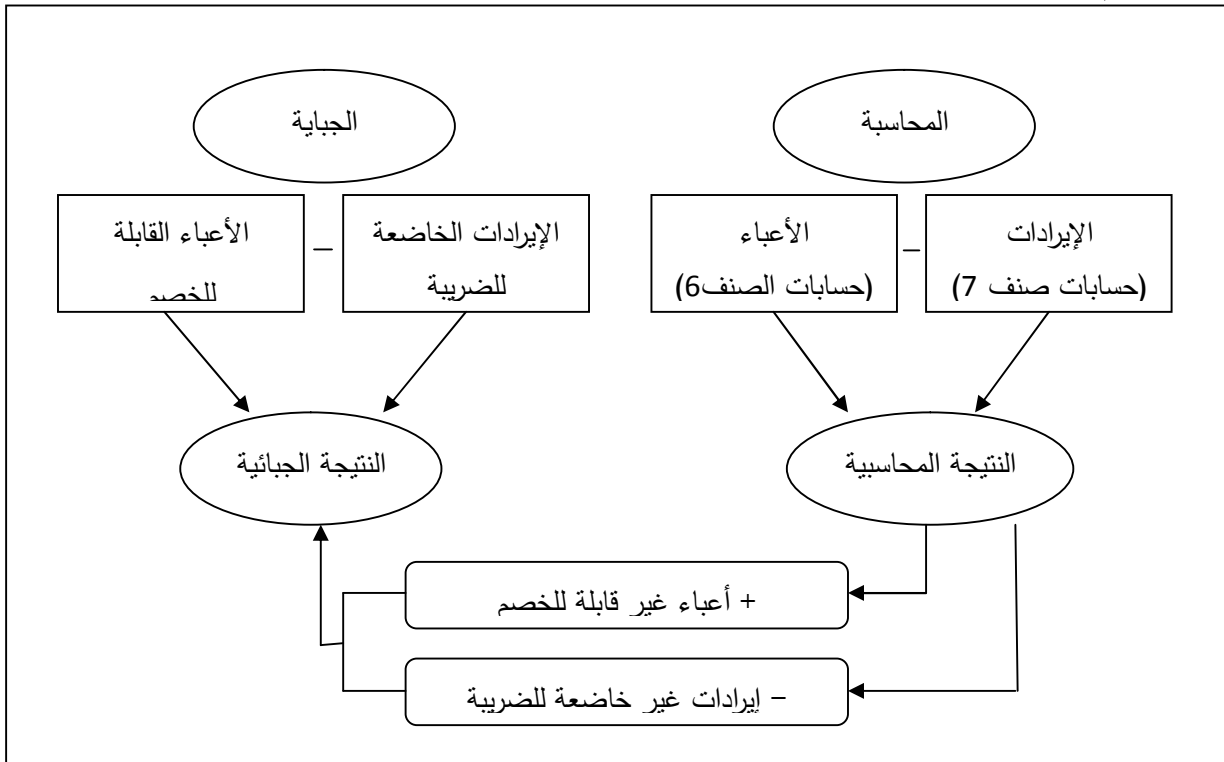
و يمكن توضيح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال الشكل التالي:

* سنتطرق لعرض مختلف الاستردادات والتخفيضات بالتفصيل، من خلال الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في المبحث الثاني.

¹ Direction des relations publiques et de la communication , Guide fiscal de l'investisseur en Algérie , Ministère Des Finances direction Generale Des Impots, 2019, p26. Sur : <https://www.onca.dz/articles/files/file-88GhP4ym7YPb2d6rLMgF.pdf> consulté le 27/12/2021 à 10 :50.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

شكل رقم 02: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج2، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص280.

المبحث الثاني: أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إن التعارض في معالجة بعض الأعباء والإيرادات ما بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي يؤدي إلى فروقات جوهرية بينهما ، قد تكون فروقات مؤقتة نتيجة الاختلافات في المدة أو الطريقة، وهذه الفروقات المؤقتة ينشأ عنها ضرائب مؤجلة ، وقد تكون فروقات دائمة نتيجة الاختلاف الكلي في القواعد.

المطلب الأول: الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري

الفروقات المؤقتة هي تلك الفروقات بين المحاسبة والجبائية والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تنشأ في فترة محاسبية معينة، ثم تنتهي بالسداد أو

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

الاسترداد في فترات محاسبية مستقبلية، والتي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة¹، وتنقسم الفروقات المؤقتة إلى قسمين:²

أ) فروقات زمنية خاضعة للضريبة: وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي لفترات مستقبلية، وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم؛

ب) فروقات زمنية قابلة للخصم: وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع (الخصم) عند تحديد الربح الضريبي للفتترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

و تتمثل الفروقات المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي فيما يلي:

أولاً: الإهلاكات

يعرف النظام المحاسبي المالي الإهلاك على أنه " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية لأصل ينتجه الكيان بنفسه". ويتيح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات حرية اختيار طريقة الإهلاك ومدة المنفعة التي تراها أنسب لأصولها ، حيث يمكن اعتماد الطريقة الإهلاك الخطي أو المتناقصة أو المتزايدة، أو

¹ عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية ومحاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2021، ص214.

² يوسف مامش، بلال لوعيل، محاسبة الضريبة على الأرباح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي - 34(01)، جامعة زيان عاشور ، الجلفة، ص14.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

طريقة وحدات الإنتاج.¹ بينما النظام الجبائي الجزائري يفرض بقوة القانون اعتماد طريقة الإهلاك الخطي، ويتيح استثناءات محددة لاعتماد طريقة الإهلاك المتناقص أو طريقة الإهلاك المتزايد لبعض أنواع الأصول المحددة على أن يتم الإدلاء كتابيا بالاختيار المعتمد لطريقة الإهلاك، على أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه إلى غاية انقضاء العمر الإنتاجي للأصل²، كما أن النظام الجبائي لا يعترف نهائيا بطريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج.

و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي مدة الإهلاك هي المدة الحقيقية لاستعمال الأصل، أي مدة المنفعة الاقتصادية، ويتم حساب قسط الإهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل، كما يشرع في حساب الإهلاك ابتداء من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل المعني، بينما ينص القانون الجبائي على أن مدة الإهلاك تحسب على أساس العمر الإنتاجي للأصل، وابتداء من تاريخ حيازته، كما أنه لا يعترف بالقيمة المتبقية المحتملة كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الإهلاك.³

و عيه فإن اعتماد المؤسسة لطريقة إهلاك أو مدة منفعة لأصل من الأصول ليست بالضرورة هي نفسها الطريقة أو المدة المنصوص عليها جبائيا، الأمر الذي ينشأ عنه فروقات بين المحاسبة والجباية يتم معالجتها في إطار الضرائب المؤجلة.

¹ البند 7/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

² المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

³ جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سابق، ص ص 349، 350.

ثانيا: فرق إعادة تقييم التثبيات القابلة للإهلاك

إن عملية إعادة تقييم التثبيات تعتمد على إدخال تعديلات على قيمة الأصول في الميزانية، وهذا بأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم والتدهور المستمر للعملة الوطنية، حيث يؤثر التضخم على القيمة الحقيقية للأصول ومن ثم على قيمة مخصصات الإهلاك¹، وبالتالي فإن الهدف من عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة هو تصحيح القيم التاريخية لعناصر أصول المؤسسة، على ضوء الآثار المتأتبة من تدهور العملة وارتفاع المستوى العام للأسعار، وبالتالي الحصول على ميزانية تترجم وضعية مقارنة للحقيقة.²

يرخص النظام المحاسبي المالي بإعادة تقييم التثبيات العينية على أساس قيمتها الحقيقية أو السوقية، ويتم تحديد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها، وتدرج الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فرق إعادة التقييم"، كما تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء، وفي حالة إعادة التقييم سلبية يقيد الرصيد المحتمل كعبء.³ بينما ينص القانون الجبائي على تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات، وتقييد فائض مخصصات الإهلاك الناتجة عن إعادة التقييم في نتيجة السنة باعتبارها كأعباء غير قابلة للخصم.⁴

¹ قرأش محمد، محددات السياسة المالية للمؤسسات الجزائرية الخاصة -دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية في الفترة بين 2005 و 2008، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2014/2015، ص 194.

² يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 190.

³ البند 24/23/21/121، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق ص 11.

⁴ المادة 185، 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إن اعتماد النظام المحاسبي على القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) كأساس للقياس، خلافا للتشريع الجبائي الذي يعتمد على التكلفة التاريخية، قد يزيد من صعوبة الإدارة الجبائية في التأكد من صحة التقييم، خاصة في غياب سوق نشط للقياس.

ثالثا: الإعانات العمومية

نص القانون الجبائي الساري المفعول إلى غاية 2020 على إدراج إعانات التجهيز (الاستثمار) الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهلاك ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ثم يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة على امتداد السنوات المالية الموالية تناسبيا مع الإهلاكات المطبقة في ظرف 05 سنوات.¹ و بموجب قانون المالية لسنة 2021 أصبح ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تشييدات قابلة للإهلاك بنتيجة السنة المالية على حسب مدة الإهلاك، أما الإعانات الموجهة لاقتناء تشييدات غير قابلة للإهلاك فيتم على امتداد خمس سنوات بأجزاء متساوية، وفي حالة التنازل عن التشييدات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات يطرح جزء من الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتشييدات القابلة للإهلاك، أو من سعر الاقتناء بالنسبة للتشييدات غير قابلة للإهلاك، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.²

¹ المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2020.

² المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية العدد 83 المؤرخة في 31 ديسمبر 2020.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

أما النظام المحاسبي المالي فينص على إظهارها في الميزانية في الحساب 131 إعانات التجهيز أو في الحساب 132 إعانات الاستثمار، ثم يتم تحويلها إلى النتيجة باستعمال الحساب 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية على أقساط كما يلي:¹

-إذا كانت الإعانة مرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك فإنه يتم إدراجها في الحسابات كمنتجات تتاسيا مع الإهلاك المطبق على التثبيت موضوع الإعانة.

-أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيات غير قابلة للإهلاك فإنها توزع على مدى مدة عدم قابلية التصرف في التثبيت موضوع الإعانة.

-أما إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تحول إلى النتيجة كإيرادات لمدة 10 سنوات بطريقة خطية.

رابعا: مؤونات المخاطر والأعباء

تعتبر المؤونات أقل تخصيص مقارنة بالإهلاكات، وهذا راجع لكونها متعلقة بتنبؤ خسارة محتملة أو تدني طارئ لعناصر الأصول، فهي متعلقة بظرف استثنائي محتمل الوقوع، عكس الإهلاكات المتعلقة بتدني قيمة الأصول الممكن تحديده بصفة دقيقة²، وقد عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويمكن إدراجها في الحسابات في الحالات التالية:³

-عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛

-عندما يكون هناك احتمال خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛

¹ البند 124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

² قرأش محمد، مرجع سابق، ص 171.

³ البند 1/125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

- عندما يمكن تقدير هذا الالتزام بصفة موثوقة.

و أشار إلى أنه لا يمكن أن تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونة الأعباء.¹

أما من الناحية الجبائية فتتص المادة 141 الفقرة 5 على أن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية تكون محددة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة الجبائية، وعليه فإن الإدارة الجبائية تضع شروط لقبول خصم مؤونات الأعباء، وأي اختلاف مع هذه الشروط يؤدي إلى ظهور فروقات بين المحاسبة والجباية، فمثلا مؤونة تعويض الإحالة على التقاعد، فإن القانون الجبائي يعتبرها أعباء غير قابلة للخصم إلا عند تحققها.

خامسا: المصاريف والأتاوى والأتعاب

فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالافتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذا الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.²

سادسا: مصاريف التطوير القابلة للتثبيت

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل مصاريف التطوير القابلة للتثبيت ضمن التثبيتات المعنوية (ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت) إذا تحققت شروط معينة، وعليه يمكن تطبيق

¹البند 2/125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق ص 14.

² المادة 141 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

الإهلاكات عليها¹، بينما نجد أن المشرع الجبائي اعتبر مصاريف التطوير كأعباء تخصم من نتيجة السنة المالية التي تم تحملها، في حدود 10% من مبلغ الربح الخاضع للضريبة وعدم تجاوز سقف 100.000.000 دج²، و هو ما يؤدي إلى إحداث فروقات بين المحاسبة والجباية يترتب عنها نشوء ضرائب مؤجلة خصوم.

سابعاً: العناصر ذات القيمة المنخفضة

تنص المادة 43 من قانون المالية لسنة 2022 على أنه يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 60.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها³، بينما النظام المحاسبي المالي ينص على أنه يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات⁴، ولم يحدد سقف معين لهذه القيمة الضعيفة، الأمر الذي من شأنه أن يحدث فروقات في حالة ما إذا كانت هذه القيمة المنخفضة المعتمدة محاسبياً أكبر من السقف المحدد جبائياً.

ثامناً: ترحيل خسائر السنوات الماضية

يسمح القانون الجبائي للمؤسسات بترحيل الخسائر المحققة، حيث أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق لتلك السنة، وإذا كان الربح غير كافٍ لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى

¹ البند 14/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

² المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

³ المادة 43 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

⁴ البند 4/121، من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز،¹ بينما ينص النظام المحاسبي المالي والتزاماً بمبدأ استقلالية الدورات، حيث تكون كل سنة مستقلة عن السنة التي تسبقها والتي تليها، على تسجيل الخسائر في الحساب 11 (الترحيل من جديد) ولا يعتبرها عبء ينقل إلى السنة أو السنوات الموالية.

تاسعا: التثبيات المحصل عليها مجانا

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل التثبيات المحصل عليها مجانا ضمن الأصول بقيمتها الحقيقية عند تاريخ الحصول عليها²، وهو ما يمكن من إهلاكها حسب مدة منفعتها. بينما يجب أن تكون هذه العملية محايدة جبائياً، بحيث لا تؤثر على نتيجة الدورة وهو ما يترتب عليه خصم مبلغ هذه التثبيات باعتبارها كإيرادات غير خاضعة للضريبة وكذا إعادة دمج الإهلاكات المطبقة عليها باعتبارها كأعباء غير قابلة للخصم.³

عاشرا: العقود طويلة الأجل

عرف النظام المحاسبي المالي عقود طويلة الأجل على أنها كل عقد يقع تاريخ انطلاقه والانتهاه منه في سنوات مالية مختلفة،⁴ وينص على إدراج الأعباء والمنتجات التي تمت في إطار هذه العقود في المحاسبة حسب وتيرة تقدم الأشغال⁵، أما إذا تعذر ذلك فإنه يجيز إدراج الأعباء والمنتجات

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² البند 2/112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق.

³ عيسى اسماعين، مرجع سابق ص 239.

⁴ المادة 1/133 من القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق.

⁵ المادة 2/133 من القرار المؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

حسب طريقة الإتمام¹. بينما ينص القانون الجبائي من خلال المادة 140 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية، يدرج في المحاسبة طبقا لوتيرة التقدم في الأشغال وتقدير نسبة تقدمها وتقدير الأعباء والنواتج تماشيا مع هذه النسبة.

المطلب الثاني: الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تنشأ الفروقات الدائمة من الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص بعض الإيرادات والأعباء التي تكون تأثيراتها الجبائية متزامنة، أي أن هذه الفروقات تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط، دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة²، فالجبائية قد تستبعد خصم بعض الأعباء أو تضع أسقف معينة لا يجب تجاوزها، أو تقبل خصم بعض الأعباء بشروط محددة أو تستبعد بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة، وتتمثل أهم الفروقات الدائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري فيما يلي:

أولاً: مصاريف البحث والتطوير

حسب النظام المحاسبي المالي تسجل مصاريف البحث ضمن الأعباء عند تحملها، وتسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية نظرا لمساهمتها في زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، وعليه فهي تهتك على عدة سنوات³، أما حسب النظام الجبائي الجزائري فتعتبر

¹ المادة 3/133 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق.

² حسوس صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية - 31(2)، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2016، ص 387.

³ ناصر مراد، واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 57.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها، وتخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج، شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث، مع إلزامية التصريح بهذا المبلغ المعاد استثماره لدى الإدارة الجبائية وكذا لدى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.¹

ثانيا: عقود الإيجار التمويلي

عقد الإيجار التمويلي هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل المخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، كما يمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد. وحتى يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه تمويلي يجب توفر المعايير التالية:²

- ملكية الأصل تحول للمستأجر فيما يتعلق بمدة الإيجار؛
 - عقد الإيجار يعطي للمستأجر خيار شراء الأصل؛
 - مدة الإيجار تغطي القسم الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل حتى ولو لم يتم تحويل الملكية.
- يعتبر القرض الإيجاري طريقة للتمويل تم الاعتماد عليها في الجزائر بموجب المنشور رقم 09-96 المؤرخ في 10 جانفي 1996، كما أن النظام المحاسبي المالي نص على أن كل أصل يكون محل إيجار تمويلي، يدرج في حسابات المؤسسة المستأجرة في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ، مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهر القانوني، حيث يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر، حسب القواعد العامة التي تخص التثبيات، وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن

¹ المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

² شيكر مصطفى، ناصر مراد، معالجة التثبيات العينية بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، المجلد 10، العدد 1، 2021، ص 59.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

يعدو المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية، ويتم تسجيل عقد الإيجار لدى المؤجر والمستأجر كلاهما بالتميز بين الفوائد المترتبة عن هذا العقد وتسديد المستحقات الرئيسية.¹

أما فيما يخص القانون الجبائي الجزائري، فينص على معالجة عقد الإيجار التمويلي كعقد بسيط، حيث يعتبر المؤجر صاحب الملك للأصل هو مالكا للعين المؤجر، وفي إطار عمليات القرض الإيجاري، يقوم بتسجيل الأصل في التثبيات ويطبق الإهلاك الجبائي في قاعدة الإهلاك المالي للقرض الإيجاري، والأجرة المتحصل عليها تعتبر كإيراد، أما عند المستأجر جبائيا يعد المستأجر مستأجرا للعين المؤجر، والأجرة المدفوعة تعتبر كأعباء². و عليه يتعين على المستأجر إعادة دمج أعباء الإهلاكات المطبقة على الأصل المؤجر وخصم مبالغ الإيجارات المسددة من طرفه.

ثالثا: تحويل الحقوق والديون بالعملة الصعبة

يمكن للمؤسسة أن تمارس أنشطة بالخارج، سواء بإبرام اتفاقيات والقيام بالتعاملات بالنقد الأجنبي أو يوجد لها أنشطة أجنبية، وبصفة عامة كل العمليات التي تتم بغير العملة السارية المفعول، تحول إلى العملة المحلية على أساس سعر الصرف في يوم القيام بالعملية بالنسبة للعناصر غير النقدية المقيمة بتكلفة تاريخية، وبالسعر في نهاية الفترة للعناصر النقدية، وبالسعر في تاريخ التقييم للعناصر غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة، فحسب النظام المحاسبي المالي يتم تسجيل ضمن الأعباء أو النواتج، الربح والخسارة الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة، بينما

¹ قرار مؤرخ في 26/07/2008، مرجع سابق.

² المادة 53 من القانون 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط.¹

رابعاً: أقساط الإهلاك غير قابلة للخصم

يحدد النظام الجبائي قيمة شراء موحدة قدرها 3.000.000 دج فيما يخص السيارات السياحية كقاعدة لحساب الأقساط السنوية لإهلاكها، غير أنه لا يطبق هذا الإجراء إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.²

خامساً: فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة

حيث ينص القانون الجبائي على معالجة فائض القيمة للتنازل عن التثبيات باحتسابه في حدود 70% من قيمته (يعتبر كإيراد غير خاضع بنسبة 30%)، إذا كان يشمل التثبيات التي تم اكتسابها أو إنجازها منذ 3 سنوات على الأكثر (فائض القيمة قصير الأجل)، أو باحتسابه في حدود 35% □□ قيمته (يعتبر كإيراد غير خاضع بنسبة 65%)، إذا كان يشمل التثبيات التي تم اكتسابها أو إنجازها منذ أكثر من 3 سنوات (فائض القيمة طويل الأجل). على أن يتم إعفاؤه بالكامل في حالة إعادة استثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه (فائض قيمة معاد استثماره). كما ينص أيضا على إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات المحققة بين الشركات التابعة لنفس المجمع، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عمليات القرض الإيجاري من نوع ليزباك (Lease-back).³

في حين يعتبر النظام المحاسبي المالي فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل في الحساب 752.

¹ براق محمد، بوسبعين تسعديت، مرجع سابق، ص 06.

² المادة 43 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

³ المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

سادسا: حصص الهدايا والتبرعات ومصاريف الإشهار المالي

حيث اعتبر المشرع الجزائري أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ماعدا الهدايا الإشهارية التي لا تتجاوز قيمتها 1000 دج للهدية الواحدة في حدود مجموعها 500.000 دج، وكذا الإعانات والتبرعات والهبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز مبالغها 4.000.000 دج سنويا،¹ في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرة الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حد أقصاه 30.000.000 دج،² بينما نجد أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد أسقف لخصم هذه الأعباء من الإيرادات.

سابعا: الأعباء الجبائية والمصاريف غير القابلة للخصم

لقد نص المشرع الجزائري على عدم قابلية خصم بعض الضرائب والرسوم وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وعلى رأسها الضريبة على أرباح الشركات، وكذا الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين، إضافة إلى الرسم على امتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات. كما اعتبر المشرع الجزائري العقوبات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة نتيجة عدم احترامهم لالتزاماتهم القانونية بمثابة أعباء غير قابلة للخصم. في حين يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في الحساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم وفي الحساب 656 بالنسبة للغرامات والعقوبات، وكذا حساب 69 بالنسبة للضرائب على النتائج.³

كما رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء، ووضع سقفا معيناً لخصم بعض الأعباء

¹ المادة 50 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

² المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021.

³ عيسى سماعين، مرجع سابق، ص 249.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

الأخرى، وبالتالي إعادة إدماجها في الريح الجبائي، ونذكر منها:

-الأجور التي يتقاضاها صاحب المؤسسة غير قابلة للخصم عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.¹

-مبلغ الفوائد المستحقة عن الديون والودائع الأجنبية وكذا الأتاوى المدفوعة لقاء التنازل عن رخص استغلال وبراءات اختراع وعلامات صنع، بالإضافة إلى مصاريف الخدمات المختلفة المدفوعة من طرف المؤسسات المقيمة في الجزائر لأشخاص مقيمين في الخارج (ماعداد الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية).²

-الأجور الممنوحة لزوج مستغل مؤسسة فردية أو لزوج شريك في شركة، غير قابلة للخصم إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشتغل نفس منصب العمل.³

-مختلف الأعباء ومصاريف الإيجار الخاصة بالمباني غير مخصصة مباشرة للاستغلال.

-مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندق والعروض غير مرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

-المصاريف المستوفية شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة باحتساب كل الرسوم مبلغ 300.000 دج.

-مصاريف التكفل المدفوعة من طرف المؤسسة لطرف ثالث دون أن يكون لهذا التكفل علاقة بالنشاط الممارس.

¹ المادة 140 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 141 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

³ المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

-تسقيف النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية في حدود 01% من رقم الأعمال السنوي.¹

- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.²

ثامنا : نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأوراق المالية المسعرة في البورصة

من أجل تشجيع النشاط البورصي في الجزائر فقد أبقى المشرع الجبائي نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المسعرة في البورصة، في حين يعتبر النظام المحاسبي المالي هذه النواتج وفوائض القيم إيرادات كغيرها من الإيرادات المسجلة محاسبيا في الصنف 07.

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة كوسيلة لتجسيد الاستقلالية بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

إن الضرائب المؤجلة عبارة عن تقنية محاسبية (وليست ضريبة في حد ذاتها)، جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل استبعاد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجباية على النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بهدف المحافظة دائما على الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.³

أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة:

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة

¹ المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

² المادة 50 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

³ عيسى سماعين، مرجع سابق، ص211.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، والناجمة عن:¹

- اختلاف زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛

- ترتيبات، إقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص بعض خصائص الضرائب المؤجلة كما يلي:

-الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب على الأرباح يتم حسابها انطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والمطبقة حسب طبيعة نشاط الشركة؛

-الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب يتم دفعها خلال السنة المالية بغية استردادها في الفترات اللاحقة، أو يتم خصمها خلال السنة المالية بغية دفعها خلال السنوات اللاحقة؛

-تتشأ الضرائب المؤجلة عن اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لكل من الأعباء والإيرادات التي تساهم في تشكيل نتيجة المؤسسة.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

يدرج أصل أو خصم لضريبة المؤجلة في الحسابات عند إقفال السنة المالية بالنسبة إلى كل

¹ المادة 2/134 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص ص 18، 19.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتج ضريبي،¹ وتحدد الضرائب المؤجلة عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال، أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يساوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين.² حيث يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حساب النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم كما يلي:³

1- الضرائب المؤجلة أصول:

هي عبارة عن مبلغ الضرائب على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن فروقات مؤقتة وقابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين إدماجها في النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية، ويتم التسجيل المحاسبي لها في نهاية الدورة، بجعل الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مدينا بمبلغ الضريبة الذي سيحقق، مقابل جعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" دائنا.

2- الضرائب المؤجلة خصوم:

هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية، والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية، حيث يتعين خصمها من النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية، ويتم التسجيل المحاسبي لها بجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة خصوم" دائنا، مقابل جعل الحساب

¹ المادة 2/134 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص ص 18، 19.

² المادة 3/134 من القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص ص 18، 19.

³ عيسى اسماعين، مرجع سابق، ص 212.

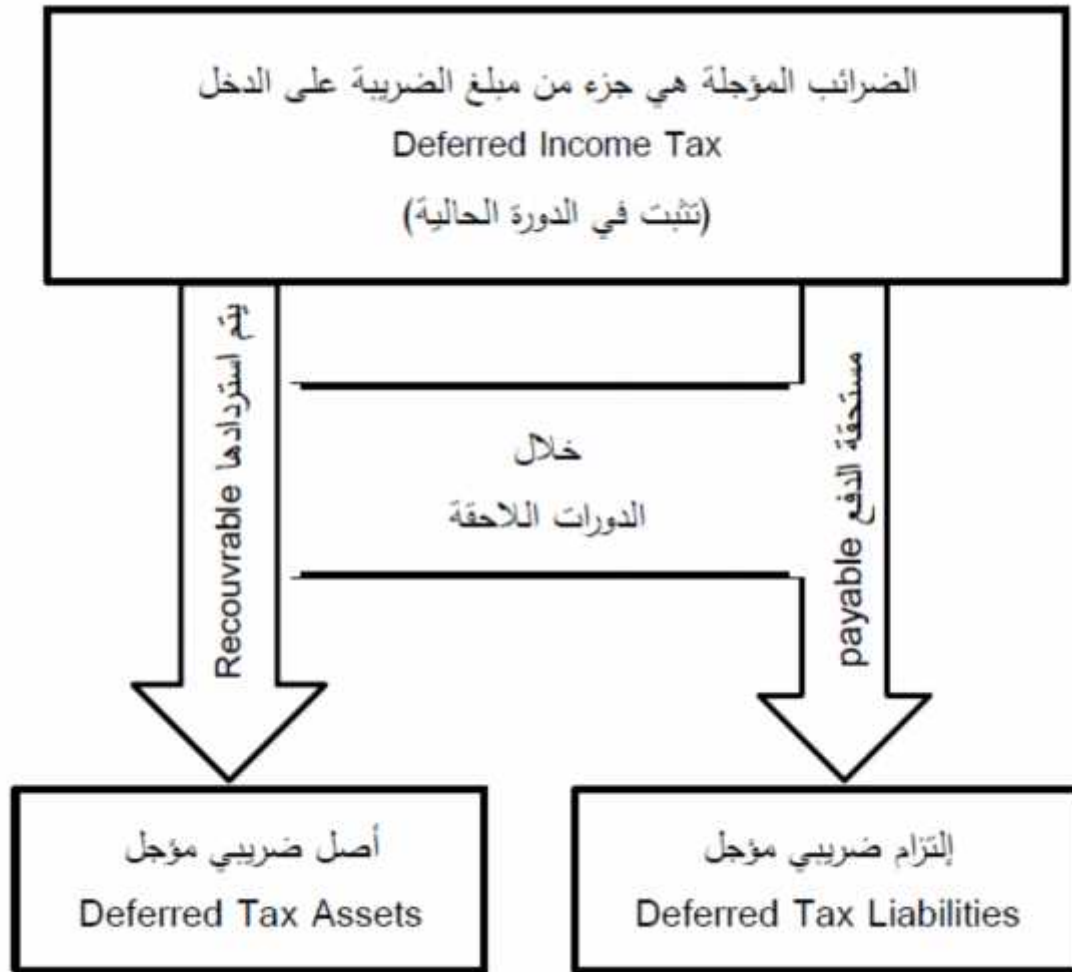
الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" مدينا.

و يمكن توضيح شكل الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم وإثباتها محاسبيا من خلال

الشكل التالي:

الشكل رقم 03: تشكل الضريبة المؤجلة وإثباتها المحاسبي



المصدر: صديق حسوس، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي

الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017/2018 ص72.

و يمكن التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول و الضرائب المؤجلة خصوم من خلال الجدول

التالي:

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

جدول رقم 10: كيفية التمييز بين الضرائب المؤجلة أصول و الضرائب المؤجلة خصوم

القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية	الفرق المؤقت عبارة عن:
ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم	عبء
ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم	إيراد

المصدر: عيسى اسماعين، مرجع سابق، ص212.

المبحث الثالث: الجهود المبذولة من طرف الدول لتكييف النظام المحاسبي المالي مع

النظام الجبائي

قامت الدولة الجزائرية بعدة إصلاحات تماشيا مع النظام المحاسبي المالي، و ذلك من خلال ما تضمنته قوانين المالية من تعديلات للنظام الجبائي، و الذي يعكس وعيها بضرورة تكييف النظام المحاسبي مع النظام الجبائي.

المطلب الأول: التدابير الجبائية المتخذة من سنة 2009 إلى غاية سنة 2010

و التي سنقوم بعرضها كما يلي:

أولا: قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009

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

1- متابعة العقود طويلة الأجل:

يتضمن نص المادة الرابعة مايلي: "إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المدة المتعلقة بإنجاز المواد والخدمات أو المجموعات من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتنسيق. المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقودا مسيرة"¹.

بمقتضى هذا النص القانوني، فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز مواد وخدمات يتم وفقا لطريقة التقدم في الأشغال فقط، والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة. وجاء هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي، الذي نص على هذا النوع من العقود يجب أن يتابع وفق طريقة التقدم في الأشغال، إلا أنه في حالة عدم إمكانية التقدير وفق طريقة التقدم فإن النظام المحاسبي المالي يعتمد طريقة أخرى في هذه الحالة وهي طريقة الإتمام.

2- خصم الإهلاكات والمؤونات

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالإهلاكات الحقيقية على أنه: "يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية".
و فيما يتعلق بالمؤونات تنص نفس المادة على أن "الأرصدة المشككة لغرض مواجهة التكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث

¹ المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة".¹

يهدف هذا الإجراء إلى تكييف القواعد الجبائية المتعلقة بالمؤهلات واعتماد مصطلح جديد والمتمثل في "خسائر القيمة" المتعلقة بالمخزونات أو الغير المبنية مع تلك المبنية في النظام المحاسبي، مع فرض شروط صارمة لقبولها من خلال إلزامية تقييدها وتبيانها بوضوح في القوائم المالية، وأن تكون بفعل الأحداث الجارية. أما فيما يخص الإهلاكات فإن النظام المحاسبي لم يحدد القيمة المنخفضة للتنشيطات.

3-ارتباط القانون المحاسبي بالقانون الجبائي

يجب على المنشآت ضرورة احترام تعاريف وقواعد المحاسبة المنصوص عليها، شريطة ألا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي؛² و عليه فإن الإدارة الجبائية مطالبة باحترام محتوى النظام المحاسبي المالي دون المعارضة مع القواعد الجبائية المحددة للوعاء الضريبي، أي تكون الأولوية للقواعد الجبائية في حالة عدم التوافق.

4-خصم المصاريف الأولية

تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.³

5- مصاريف البحث والتطوير:

تخصم مصاريف البحث والتطوير في المنشأة من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة ب 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مليون دينار (100.000.000 دج) من النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المنشأة، ومع شرط أن يعاد المبلغ المسموح بخصمه في

¹المادة 5 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

²المادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

³المادة 8 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

إطار هذا البحث، ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، ويتم تحديد أنشطة بحث التطوير في المنشأة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي والوزير المختص بالقطاع.¹

و قد جاء هذا الإجراء بهدف مسايرة المفاهيم والمصطلحات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بخصوص تحديد سقف قيمة مصاريف البحث والتطوير التي لم تحدد محاسبيا، وهذا تقاديا لأي تأويلات وتقديرات من طرف مسيري المنشآت بالنسبة لهذا النوع من المصاريف والتي يكون له أثر سلبي على الوعاء الضريبي، ففان المشرع الجبائي بتحديد سقف لها، مع شرط أن يعاد استثمار المبلغ المسموح في إطار هذا البحث.

6-إعادة تقييم الأصول

يقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 5 سنوات، كما يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة،² وهذا يعتبر تمديد للضريبة على فوائض القيمة بهدف تخفيف العبء الجبائي عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، أما فيما يخص الإهلاك الإضافي الناتج عن إعادة تقييم التثبيات فهو يعتبر قابل للخصم ويدرج في نتيجة السنة المالية.

ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية 2010

تضمن قانون المالية لسنة 2010 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1-الإهلاكات والمؤونات

تنص المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010 على مايلي:

¹المادة 9 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

²المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

-الإهلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الإهلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في

كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم؛

-تسجيل الأملاك المكتتاة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية؛

-تحدد قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاك المالي القابلة للخصم فيما يخص السيارات بقيمة شراء

موحدة قدرها مليون دينار (1.000.000 دج)، ولا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تمثل

الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة؛

-يتم حساب قاعدة الإهلاك المالي للتثبيات التي تمنح في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي

تستعمل في نشاط خاضع لهذا الرسم، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة

المضافة، أما قاعدة الإهلاك المالي بالنسبة للتثبيات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على

القيمة المضافة، فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة؛

-يحسب الإهلاك المالي للتثبيات حسب النظام الخطي غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا

ضمن شروط محددة الإهلاك التنازلي أو الإهلاك التصاعدي؛

-يتم حساب الإهلاك في إطار القرض الإيجاري على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض

الإيجاري؛

-لا تجمع المؤونات المكونة لمواجهة الأخطار الخاصة والمتعلقة بعمليات القروض متوسطة أو طويلة

الأجل مع الأنواع الأخرى من المؤونات؛

و يعتبر الإجراء الأخير محاولة مطابقة الإجراءات الجبائية مع ما تم الاعتماد عليه في النظام

المحاسبي المالي بخصوص عقد القرض الإيجاري، حيث حسب هذا الأخير فإنه يسمح للمقرض

المستأجر من تسجيل التثبيات ضمن أصوله وهذا حسب مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

القانوني، الذي لم تعمل به الإدارة الجبائية وترى أن المؤجر هو المالك القانوني للأصل، وإنما اقترحت حساب الإهلاك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري.

2- إعانات التجهيز

تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن نتائج السنة المالية لتحصيلها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة الموالية،¹ جاء هذا الإجراء لتوضيح المعالجة الجبائية للإعانات المتعلقة بالاستغلال والتوازن والتي لم يتطرق لها من قبل، حيث يتم دمج هذه الإعانات كليا في الربح الجبائي للسنة التي تم فيها استلامها

3- تسجيل عجز السنة المالية

في حالة تسجيل عجز في السنة المالية ما وكان الربح غير كاف لتخفيف كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز،² حيث تم تخفيض المدة التي كانت سابقا بخمس سنوات.

4- قابلية خصم بعض الأعباء

يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي شرط إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).³

¹ المادة 9 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.

² المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.

³ المادة 11 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

و يدخل هذا الإجراء في أحد أهداف النظام الجبائي الجزائري بخصوص دعم الأنشطة الثقافية والرياضية، وهذا بالسماح للمنشآت التي تقدم مساعدات لتطوير وتوسيع مثل هذه الأنشطة السابقة الذكر بخصمها من الربح الخاضع للضريبة.

5- خصم المصاريف الأولية

تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي التي تتم من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.

6- الإهلاك المالي الخطي

إلزام المنشآت بقوة القانون باعتماد نظام الإهلاك المالي الخطي كقاعدة لحساب الإهلاك على كل التثبيتات.¹

ثالثا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2010

تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1- الإهلاك المطبق في إطار عقد القرض الإيجاري

يستمر تطبيق الأحكام السابقة في قانون المالية لسنة 2010، والمتعلق بقواعد الإهلاك في إطار عقود القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 31 ديسمبر 2012، وعليه يستمر بصورة استثنائية وفي إطار عمليات القرض الإيجاري في اعتماد المقرض المؤجر من الناحية الجبائية، يتوفر على الملكية القانونية للملك المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة إهلاك هذا الملك، ويستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة، في إهلاك حق قابلية الخصم الربح الخاضع للضريبة المطبقة على الإيجارات المسددة إلى المقرض

¹ المادة 12 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.

المؤجر ممارس الإهلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة.¹

المطلب الثاني: التدابير المتخذة من سنة 2011 إلى غاية سنة 2022

و التي سنقوم بعرضها كما يلي:

أولاً: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2011

تضمن قانون المالية لسنة 2011 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1- تقديم مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة

يلتزم المكلفين بالضريبة بأن يسجلوا على الاستثمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة، مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها، والإهلاكات والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الإهلاكات والأرصدة، إضافة إلى جدولاً للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة وكشفاً للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.

و يظهر هذا التعديل الأخير ضرورة الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي من طرف الإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وهنا تظهر درجة الترابط بين النظام المحاسبي المالي والجبائي من خلال تحديد النتيجة الجبائية بدقة.

2- استحداث قوائم جبائية حديثة

نتيجة مسايرة الإدارة الجبائية للتغيرات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، كان لزاماً عليها تحضير وإعداد قوائم جبائية جديدة تصاحب هذه التغيرات، حيث تم في بداية سنة 2011 إصدار هذه القوائم بصفة رسمية مع إرفاقها بملخص تفسيري باللغتين العربية والفرنسية بهدف توضيح

¹ المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 49 المؤرخة في 31 أوت 2010.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

وتسهيل التعامل مع هذه الطبعة الجديدة للقوائم، حيث شملت هذه الأخيرة جدولين رئيسيين يتمثلان في الميزانية وحساب النتائج وثلاثة عشر جدول ملحقا تمثلت على الترتيب في حركة المخزونات، جدول تغيرات الإنتاج المخزن، أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة والخدمات الأخرى، الأعباء والمنتجات العملية، جدول الإهلاكات وخسائر القيمة، جدول التثبيات المنشأة أو المكتسبة خلال السنة، جدول التثبيات المتنازل عنها "فائض أو ناقص القيمة" خلال السنة، جدول المؤونات وخسائر القيمة، جدول تحديد النتيجة الجبائية، جدول تخصيص النتيجة والاحتياطات، جدول المساهمات "الفروع والكيانات المشاركة"، جدول يخص العملات والسمرة والأتاوى والأتعاب ومصاريف المقر، وأخيرا جدول الرسم على النشاط المهني.

ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2012

تضمن قانون المالية لسنة 2012 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1- إعانات التجهيز

تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة الموالية، غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهلاك على امتداد خمس سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الإهلاك. نلاحظ مما سبق أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهلاك على فترة أكثر من خمس سنوات، يتم تحويلها لحساب النتيجة وفق الشروط المحددة في النظام المحاسبي المالي على أساس الدورات المتعلقة بفترة الإهلاك.

ثالثا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2014

تضمن قانون المالية لسنة 2014 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1-إعانات التجهيز

تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر، وفي حالة التنازل عن التثبيات التي تم اقتنائها عن طريق تلك الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد كأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيات، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة أو ناقص القيمة الخاضع للضريبة الواجب خصمه.

2-مصاريف غير قابلة للخصم:

لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي الهدايا المختلفة، باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المنشآت والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره مليون دينار (1.000.000 دج).

رابعاً: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2017

تضمن قانون المالية لسنة 2017 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1-فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في إطار عقد القرض الإيجاري

لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة كل فوائض القيمة الناتجة عن تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع lease back.

2-ضرورة مسك محاسبة تحليلية

تلتزم الشركات بمسك محاسبة تحليلية وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات الجبائية، وقد يكون هذا الإجراء لخلق توافق مع النظام المحاسبي المالي الذي أشار إلى

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

ضرورة مسك المنشآت لمحاسبة تحليلية.

خامسا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية 2018

تضمن قانون المالية لسنة 2018 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1-الخضوع لأحكام النظام المحاسبي المالي

تخضع الإمكانية المتاحة أمام المنشآت لاختتام سنتها المالية في تاريخ 31 ديسمبر ، لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وهذا بعدما كان مشار من قبل إلى المخطط المحاسبي الوطني، ونلاحظ تأخر المشرع في تعديل محتوى هذه المادة إلى غاية سنة 2018، في حين قد يكون من المهم القيام بتعديلها في بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2-مصاريف غير قابلة للخصم

لا تقبل للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط عند تحديد النتيجة الجبائية، ويضاف هذا التعديل إلى مجموع الأحكام الصادرة قبل في هذا الإطار، والتي تهدف إلى إرشاد المنشآت إلى تخصيص أموالهم وقدراتهم على التمويل لمواجهة النفقات الضرورية والمتعلقة مباشرة للاستغلال، كما لا تقبل للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا، عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300.000دج مع احتساب كل الرسوم.

سادسا: التدابير المستحدثة في قانون المالية لسنة 2019

تضمن قانون المالية لسنة 2019 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1- فوائض القيمة

لا تدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للإهلاك، ويسجل في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع، ويحسب فائض أو ناقص فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات القابلة وغير القابلة للإهلاك، انطلاقاً من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.¹

سابعاً: التدابير المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2020

تم رفع سقف قابلة الخصم بالنسبة للهدايا والإعانات والتبرعات إلى مبلغ قدره 2.000.000 دج

ثامناً: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2021

تضمن قانون المالية لسنة 2021 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1-إعانات التجهيز: نصت المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021 على ما يلي: " تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية التي تم تحصيلها فيها كما يلي:²

-فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهلاك، يتم حسب مدة الإهلاك؛

- فيما يخص الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات غير قابلة للإهلاك، يتم على امتداد خمس (5) سنوات، بأجزاء متساوية.

و في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طرق هذه الإعانات، ومن أجل تحديد فائض أو ناقص القيمة، يتم طرح جزء الإعانة التي لم يتم ربطها بعد، بأسس الضريبة حسب الحالة:

¹ المادة 4 من قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية العدد 79، المؤرخة في 30 ديسمبر 2018

² المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021، الجريدة الرسمية العدد 83 المؤرخة في 31 ديسمبر 2020.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

-من القيمة المحاسبية الصافية، بالنسبة للأصول القابلة للإهلاك؛

-من سعر الاقتناء للأصول الثابتة، بالنسبة للأصول غير القابلة للإهلاك.

عاشرا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2022

تضمن قانون المالية لسنة 2022 أهم التدابير المستحدثة التالية:

1- المصطلحات:

تضمنت المادة 41 من قانون المالية لسنة 2022 مصطلحات جديدة كمصطلح "النتيجة الجبائية" عوض "الربح الخاضع"، ومصطلح "المؤونات" عوض "الأرصدة"، وكذا مصطلح "التقادم" الخاص بالعقود طويلة الأجل عوض "التسبيق"، وهذا في إطار تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

2- المعاملات بالعملة الأجنبية:

يتم تقييم النواتج والأعباء المحررة بالعملات الأجنبية على أساس سعر الصرف الساري عند تاريخ تحقيقها، ويتم هذا التقييم في نهاية كل سنة على أساس سعر الصرف الأخير، ولا تدرج أرباح وخسائر الصرف المنجرة عنها، في تحديد النتيجة الجبائية لسنة معاينتها، بل تدرج بسنة تحقيقها.¹

3- قابلية خصم بعض الأعباء:

لتحديد النتيجة الجبائية يخضع خصم الأعباء بمختلف أنواعها لاستيفاء الشروط التالية:²

- يجب أن يصرف العبء في المصلحة المباشرة للاستغلال ويكون مرتبطا بالتسيير العادي للمؤسسة؛

- يجب أن يكون العبء فعليا، ومبررا بالمستندات الثبوتية المحررة قانونا؛

- يجب أن يؤدي العبء إلى انخفاض صافي الأصول؛

¹المادة 41 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

²المادة 42 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

- يجب أن يقيد العبء محاسبيا ويدرج في نتيجة السنة المالية المطابقة للالتزامه.

تم تعديل سقف قابلية خصم الأعباء، حيث تعتبر غير قابلة للخصم من أجل تحديد النتيجة الجبائية:¹

- الهدايا المختلفة، باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها 1000 دج في حدود مبلغ إجمالي قدره 500.000 دج

- الإعانات والتبرعات، ماعدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا 4.000.000 دج

- حصة إيجارات المركبات السياحية التي تزيد عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح المركبات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، التي تزيد عن 20.000 دج عن كل مركبة.

4- الإهلاكات:

تم رفع القيمة المنخفضة التي يمكن تسجيلها كأعباء للخصم للسنة المالية التي ترتبط بها من 30.000 دج إلى 60.000 دج، إلا أن النظام المحاسبي لا يحدد هذه القيمة المنخفضة، وتم تحديد أيضا قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاك المالي القابلة للخصم، فيما يخص السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة بقيمة شراء للوحدة قدرها 3000.000 دج.²

يهدف هذا الإجراء إلى تعزيز التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، حيث يلاحظ أن أغلبية السيارات السياحية المستعملة في المؤسسات لا يتجاوز سعر شرائها 3.000.000 دج وهذا ما يحدث التوافق في حساب أقساط الإهلاك.

¹المادة 50 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

²المادة 43 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

5- مداخل توزيع الأرباح

تم إلغاء المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي كانت تنص على أن المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة، لا تحسب في وعاء الضريبة، وعليه فبالإلغاء هذه المادة تصبح المداخل المذكورة آنفا تحسب في وعاء الضريبة¹، وهذا الإجراء يتوافق مع النظام المحاسبي المالي والذي يتعامل مع هذه المداخل كإيرادات خاضعة للضريبة.

المطلب الثالث: الحلول المقترحة لتحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

بعد التطرق لأهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وعرض المجهودات المبذولة من طرف الدولة لتقليص الفروقات بين النظامين، لاحظنا أنه لا تزال هناك فوارق جوهرية بين النظامين. وفي هذا الإطار ومن أجل تقليص هذه الفروقات وتحقيق الانسجام يمكن الأخذ ببعض الحلول المقترحة كما يلي:

أولاً: تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا، يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي، ومع إلزام المؤسسات بضرورة احترام للمفاهيم المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء الضريبي، ما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي، وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة

¹ المادة 45 من قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

في إطار جبائي، ورغم الجهود المبذولة تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جبائية بالأساس، نذكر منها:¹

1- قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها

بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الإهلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهلاك سريع لأصولها، وهناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، كمصاريف إعادة التجديد وغيرها، هذه الأعباء وجب وضعها في ضمن الرزمة الجبائية من أجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها.

2- قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا

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

3- قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة

يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر، وربما يرجع الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل معتبر، وعليه لا تعترف بطريقة الإهلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

¹ براق محمد، بوسبعين تسعديت، مرجع سابق، ص11.

الفصل الثالث: متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

ثانيا: المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبررا قانونيا من خلال نص المادتان 3 و 26 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. حيث تحت هتين المادتين بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة. ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية، كحالة الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبايا تعتبر كأعباء. وسيتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 "أعلاء مسجلة مسبقا، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 "متاح" الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء، وتطبيقا يمكن عرض هذا الحل لبعض الحالات كما يلي:¹

1-الإهلاكات والقيمة الضائعة للأصل

عالج المجلس المحاسبي الوطني كل ما يتعلق بالإهلاكات والقيمة الضائعة للأصل في التعليمات المتعلقة بالتطبيق الأولي، حيث يفترض في هذا الإطار بالمنشآت تطبيق قاعدة الإهلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي ينتج عنه بالضرورة تغيرات في الأصول التي تعالج في الأموال الخاصة، كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة عادلة عن وضعيتها، إذ كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاطها ولا تستطيع القيام بها وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية؛

¹ يخلف إيمان، تكييف حسية 2019/2018 183. لتعزيز الشفافية

2-مدة الإهلاك

يمكن أن تواجه المنشآت حالات مختلفة تتعلق بالاختلاف بين مدة استعمال الأصل في المؤسسة ومدة حياته الاقتصادية، ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائيا للنتيجة أو تدفع بها إلى تشكيل إهلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية، ويمكن تسوية هذه الوضعية بتسجيل فرق في الإهلاك في حسابات حيادية التأثير؛

3-مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة

هذا النوع من المصاريف يضم محاسبيا إلى الأصول المتعلقة به عند توفر مجموعة من الشروط المنصوص عليها في الأمر 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، أما جبائيا فلم يتم الرجوع إليها وبالتالي يبقى الخيار مطروحا أمام المنشآت إما بتخصيص لها مؤونات الإصلاحات الكبرى، وفي هذه الحالة ستخفف العبء الضريبي، أو تضيفها للأصل باستعمال طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل، حيث يجب على المنشأة إعداد مخطط إهلاك خاص بكل مكون من مكونات الأصل، إلى حد الآن ليس هناك أي إشكال من الناحية الجبائية، ولكن في حالة ما صنفنا هذه الأخيرة كأعباء من الجانب الجبائي هنا يمكن أن يقع إشكال الذي يصحح بتسجيل النفقة مبدئيا في الأعباء، ثم تحويلها إلى حساب الاستثمار المعني، وبالتالي تكون هذه النفقة عدلت بواسطة حساب يدخل في النتيجة المحاسبية، ولا يؤثر على الخصائص النوعية للحسابات، وبعد ضمه للاستثمارات يحسب الإهلاك بصفة عادية ولا تخفف جبائيا لأنها أخذت كنفقة سابقا.¹

¹ براق محمد، بوسبعين تسعديت، مرجع سابق ص 13.

4-تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول

يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ انتقال الملكية الذي يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول، وبين تاريخ إمكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي. ففي حالة ما إذا سبق تاريخ انتقال ملكيتها تاريخ إمكانية مراقبتها من طرف المؤسسة، سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث اختلافات يمكن معالجتها بتسجيل الأصل جبائيا في حساب استثمارات خاصة بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه إهلاكات لكن لات تؤخذ محاسبيا، بحيث وتخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية. أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للاستثمار المعني.

ثالثا: مسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية

سمح التطور التكنولوجي في المجال المعلوماتي للمؤسسات من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية، هذا العنصر من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدة المؤسسات على مسك محاسبة حسب قواعد النظام الجديد ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية الحالية، خاصة في ظل وجود تعارض في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية على حد سواء. يؤدي هذا المسك المزدوج للعمليات إلى تفادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال الطرق الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال مثلا بالنسبة للإهلاكات الاستثنائية في حالة قبولها من طرف الإدارة الجبائية، فيمكن وضعها في حساب جبائي خاص تحت عنوان مخصصات جبائية لأنها لا تتعلق بنقصان قيمة حقيقي ولها هدف جبائي، يقابلها بذلك حساب إهلاكات جبائية وهذه الحسابات تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية. وبالتالي في حالة تسجيل اختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يكفي فقط

الفصل الثالث: متطلبات تكيف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية.¹

و يمكن تقديم تقييم شامل لمختلف الحلول المقترحة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 11: إيجابيات وسلبيات الحلول المقترحة

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكيف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي	بسيط لأنه يحتوي على تكيف محتوى القاعدة الجبائية مع النص المحاسبي	زيادة الالتزامات الجبائية للمؤسسة مما سيقص من نتيجة المؤسسة
المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية	يطبق دون تعديل القاعدة الجبائية	تؤثر سلبا على مصداقية الحسابات
مسك محاسبتين إحداهما وفق النظام المحاسبي المالي والأخرى وفق النظام الجبائي	تفادي إعادة المعالجة وتكيف النظام الجبائي والنظام المحاسبي	تكلفة إضافية للمؤسسة نتيجة مسك محاسبتين

المصدر: ناصر مراد، واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 65.

¹ محمد براق، بوسبعين تسعديت، مرجع سابق، ص 13، 14.

خلاصة

إن استقلالية وسيادة التشريع الجبائي عن القوانين والمفاهيم المحاسبية، أحدثت اختلافا واضحا بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وأثر بشكل كبير على عناصر تحديد الضريبة على الأرباح، ونشأ عنه فروقات دائمة تؤثر على الدورة التي تحدث فيها ولا تمتد لدورات لاحقة، وفروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف في توقيت إدراجها في الربح والتي ينتج عنها ضرائب مؤجلة، تستوفى بالسداد أو الاسترداد في السنوات اللاحقة.

وعليه يتطلب ذلك ضرورة تكيف القواعد المحاسبية مع القواعد الجبائية والحد من هذه الفروقات. وفي هذا الإطار، بذلت الدولة الجزائرية جهود متواصلة بغية تحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، إلا أنه لا تزال هناك اختلافات جوهرية بين النظامين.

الفصل الرابع

واقع معالجة الفروقات بين القواعد

المحاسبية و القواعد الجبائية في

شركة SIM AGRO

تمهيد:

بعدما قمنا من خلال الفصول السابقة بعرض الجوانب النظرية و المفاهيم المختلفة للنظام الجبائي الجزائري من جهة، والنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، وكذا الوقوف على مختلف الاختلافات الموجودة بين النظامين، سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى الواقع العملي لموضوع البحث، و ذلك من خلال إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية، حيث قمنا بدراسة ميدانية في "المطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO"، و التي تعتبر من بين أكبر الشركات الخاصة في الجزائر من حيث عدد العمال أو قيمة الاستثمارات.

حيث تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدة صعوبات في الاستجابة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، و الخضوع للقانون الجبائي في نفس الوقت، و هذا بسبب الاختلاف ما بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية، لذا سنحاول التطرق من خلال هذا الفصل إلى واقع معالجة الفروقات بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي في "المطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO"، وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و تحديد الضريبة على أرباح الشركات.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

- المبحث الأول : التعريف بالمطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO ؛
- المبحث الثاني: أوجه الاختلاف بين الممارسات المحاسبية و الجبائية في "المطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO" ؛
- المبحث الثالث: تحديد النتيجة الجبائية و الضريبة على أرباح الشركات في "المطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO".

المبحث الأول: تقديم "المطحنة الصناعية لمتيجة SIM AGRO"

قمنا بالدراسة الميدانية في شركة SIM AGRO، الشركة الأم "لمجمع سيم"، و أحد أكبر فروعها، حيث سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى تاريخ و تطور مجمع سيم، ثم تقديم شركة SIM AGRO، و تحليل هيكلها التنظيمي، و عرض وضعيتها المالية الجبائية.

المطلب الأول: التعريف بالمطحنة الصناعية لمتيجة و طبيعة نشاطها

أولاً: تاريخ و تطور مجمع SIM *

مجمع سيم أول مؤسسة خاصة، استثمرت في مجال تحويل الحبوب في بداية التسعينات، حيث تميزت تلك المرحلة بالعجز الكبير في منتجات الدقيق و الفرينة، بحيث كانت الدولة الجزائرية تستورد القمح من الولايات المتحدة الأمريكية و المكسيك و كندا، ثم تقدمه إلى كل من تونس و المغرب لطحنه، وذلك لأن المطاحن العمومية لم تتمكن من تغطية الطلب كله، فأنشأت كأول مطحنة عائلية في عام 1990م، يسيرها السيد طيب الزغيمي عبد القادر (المدير العام لمجمع سيم) بمعية ثلاثة أبناء، فرضت نفسها في السوق الجزائرية، حيث أصبحت في سنة 1993 ذات قدرة انتاجية تعادل 150 طن يوميا، و بعد مدة قصيرة فرضت نفسها في السوق، لتتحول من شركة ذات مسؤولية محدودة "SARL" إلى مؤسسة ذات أسهم "SPA" لها فروع متعددة و محتلة المرتبة الريادية في مجال اختصاصها.

انطلقت أول وحدة تقوم بإنتاج العجائن تابعة لمجمع سيم سنة 1999، تنقسم إلى ثلاث وحدات فرعية، إحداها تختص في الكسكس، و الأخرى الصغيرة و السباغيتي، حيث كانت الانطلاقة بإنتاج

* SIM : SEMOULERIE INDUSTRIELLE DE LA MITIDJA

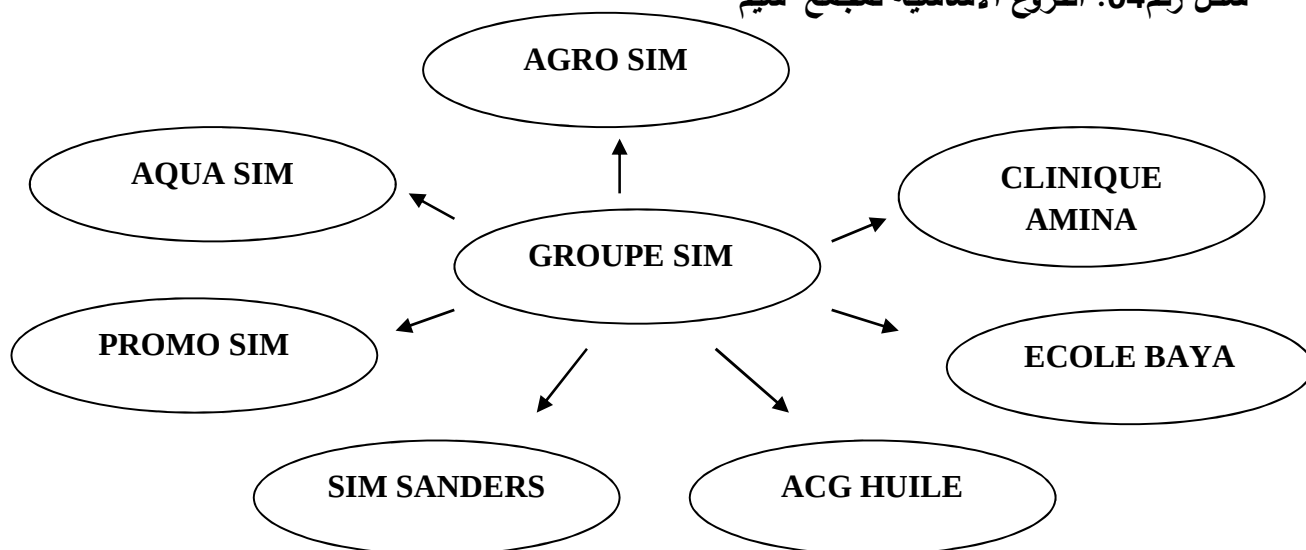
72 طن يوميا، ليتضاعف الإنتاج في الوقت الراهن لأكثر من 1100 طن يوميا، تنتج أكثر من 14 نوع من العجائن.

يقع مقر الإدارة العامة للمجمع في المنطقة الصناعية لبن بولعيد رقم 41 - البلدية-، و قد تطور رأسماله من 1996م إلى غاية سنة 2009م من 8.208.000 دج إلى 3.940.000.000 دج، وتزايد عدد عمال المجمع من 36 عاملا في سنة 1990 إلى أكثر من 1200 عامل في الوقت الراهن، حيث يقدر حجم الاستثمارات الموجودة في المجمع بأكثر من 16.000.000.000 دج، واستثمارات أخرى في طور الإنجاز تقدر بـ 3.700.000.000 دج.¹

إن مجمع "سيم" الذي اجتازت حدوده البلاد قد شهد تطورا فائقا لم يسبق له مثيل، حيث أصبح يضم في الوقت الراهن سبعة فروع ، تشمل استثمارات في قطاع الصحة CLINIQUE AMINA، قطاع التعليم ECOLE BAYA، الترقية العقارية PROMO SIM ، التغذية الزراعية SIM SANDERS، بالإضافة إلى اقتناء مؤسستين عموميتين للمياه المعدنية AQUA SIM، و إنتاج المواد الدسمة ACG HUILE، هذه الفروع نوضحها من الشكل التالي:

¹ www.groupesim.com

شكل رقم 04: الفروع الأساسية لمجمع "سيم"



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الموقع www.groupesim.com

ثانيا: تقديم شركة SIM AGRO (الفرع الأم)

تعتبر شركة SIM AGRO ، الشركة الأم لمجمع "سيم"، و الفرع الأكبر فيها من حيث رأس المال و حجم الاستثمارات و كذا رقم الأعمال، و هذا لأنه أول استثماراتها.

1- بطاقة فنية عن شركة "SIM AGRO"

تقع شركة "SIM AGRO" في الأطلس البلدي، بالمنطقة الصناعية لبلدية عين الرمانة، دائرة موزاية، و التي تبعد بحوالي 14 كلم عن مدينة البليدة، تأسست في 04 نوفمبر 1990م، و هي شركة ذات أسهم ذات طابع خاص، و حسب القانون الأساسي للشركة، حددت مدة حياتها بـ 99 سنة، انطلاقا من تاريخ تقييدها في السجل التجاري، حيث تعتبر رائدة في مجال تحويل الحبوب و صناعة العجائن الغذائية في المنطقة التي تشغلها، و نجاحها كان ناتجا عن محاولتها الدائمة تحقيق الكفاءة

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

والفعالية في مجالها، و السهر على جودة منتجاتها، فهي تنتج بمعايير مطابقة لمقاييس إيزو 2000-9001، كما تمتلك الشركة مخبر بيولوجي عصري، لمراقبة دفعات القمح المستلمة، و التحليل البكتيري، و تضم الشركة عدة وحدات إنتاجية تتمثل في:

ل 5 وحدات لإنتاج الدقيق؛

ل 3 مطاحن؛

ل 5 وحدات لإنتاج العجائن الصغيرة بطاقة إنتاجية 300 طن يوميا؛

ل وحدتين لإنتاج العجائن الطويلة بطاقة إنتاجية 300 طن يوميا؛

ل 7 وحدات لإنتاج الكسكس بطاقة إنتاجية 300 طن يوميا؛

ل وحدة لإنتاج أغذية الأنعام بطاقة إنتاج 220 طن يوميا؛

وتمتد هذه الوحدات على مساحة تقدر ب 120.000م²، برأسمال قدره 5.665.000.000 دج،

ويقدر عدد عمال الشركة بحوالي 1250 عامل حسب الجدول التالي:

جدول رقم 12: توزيع عمال شركة SIM AGRO

التصنيف	العدد	النسبة
الإطارات	95	7.6%
أعوان التحكيم	345	27.6%
أعوان التنفيذ	810	64.8%
المجموع	1250	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة تسيير الموارد البشرية للشركة

ثانيا: أهداف شركة SIM AGRO

تسعى الشركة لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية نذكرها كما يلي:

1-الأهداف الاقتصادية:

- تحقيق أقصى ربح ممكن من خلال السعي إلى كسب مركز الريادة في سوق الصناعة الغذائية بالجزائر، في ظل المنافسة الحالية الشديدة، بالحصول على تكنولوجيايات حديثة و الوصول إلى مركز الريادة في السوق المحلية للعجائن الغذائية.
- العمل على تعديل و تطوير المنتجات الموجودة في السوق، بمنتجات جديدة مبتكرة، و السعي إلى توسيع حصتها السوقية.
- تحقيق أكبر رضا للزبائن، من خلال التطلع على حاجاتهم و رغباتهم، و أنواع أذواقهم المختلفة، والعمل على إشباعها، مما يؤدي إلى تحقيق مستوى مقبول من الأرباح، و الحصول بذلك على حصص المنافسين في السوق.
- تكييف منتجاتها مع الطلب المتزايد للمستهلكين.
- استهداف السوق الدولية، و المساهمة في توفير العملة الصعبة من خلال التصدير.

2-الأهداف الاجتماعية:

- المساهمة في امتصاص البطالة، عن طريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب.

-رفع المستوى المعيشي للعمال، عن طرق فتح فرص عمل لهم، و تكوينهم و رفع مستواهم المهني
تماشيا مع التطورات التكنولوجية و تقنيات التسيير الحديثة.

-المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة، من خلال بعث النشاط و الحركة التنموية و التجارية بمنطقة
نشاطها.

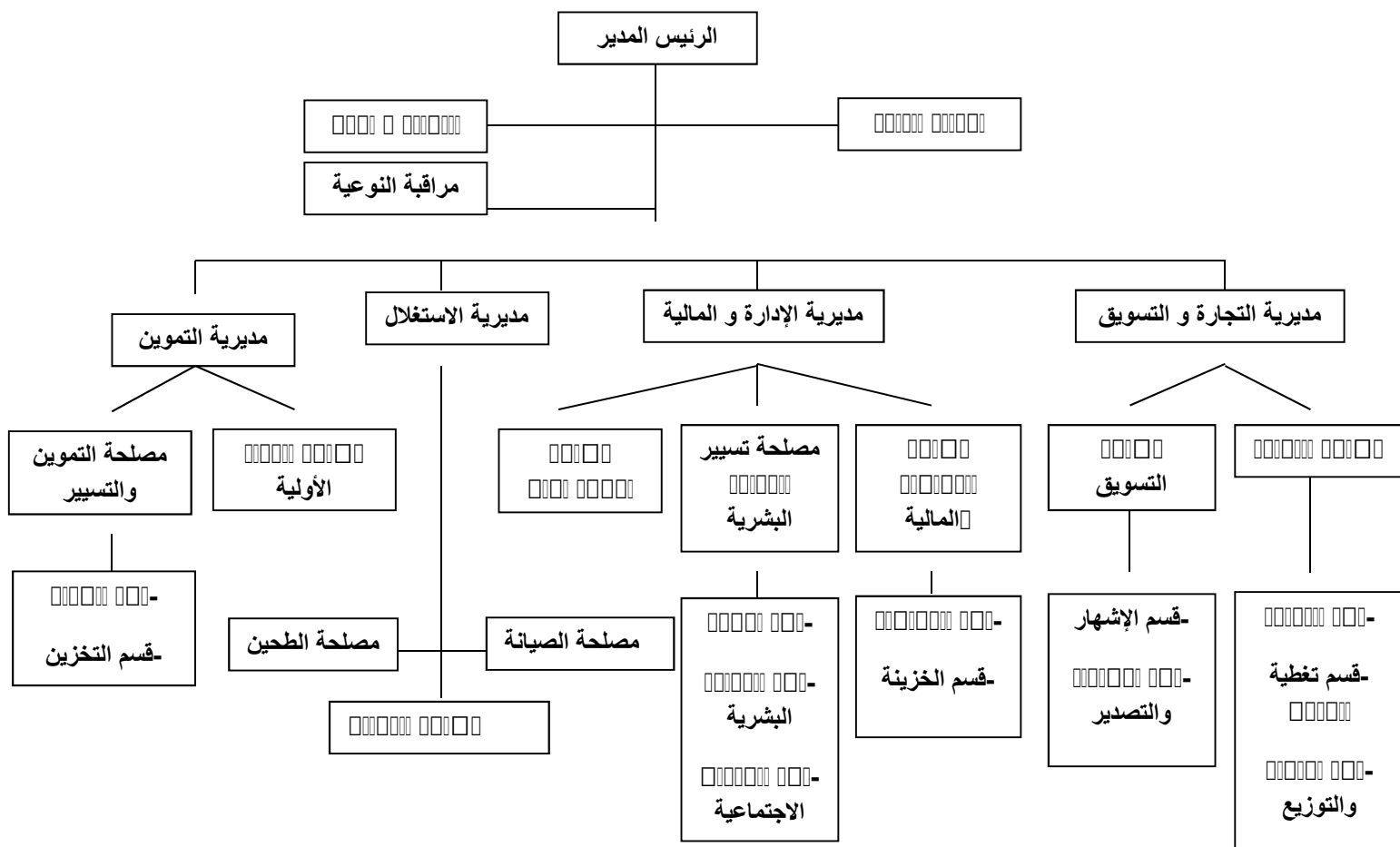
- المساهمة في الأعمال الخيرية، و من بين الجمعيات التي تساهم فيها الشركة، جمعية الهلال
الأحمر، جمعية كافل اليتيم، كما قامت في 07 فيفري 2007 بتزيم متحف المجاهد و الساحة
العمومية بموزاية.

المطلب الثاني: عرض و تحليل الهيكل التنظيمي لشركة SIM AGRO

يحدد الهيكل التنظيمي مهام و مسؤوليات مختلف المديريات و الأقسام، من أجل التنسيق فيما
بينها، و من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض و تحليل الهيكل التنظيمي للشركة كما يلي:

أولا: عرض الهيكل التنظيمي لشركة SIM AGRO

شكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لشركة SIM AGRO



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة تسيير الموارد البشرية للشركة.

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي لشركة SIM AGRO

من خلال قراءتنا للهيكل التنظيمي للشركة، سنحاول التعريف بالمديريات و المصالح المكونة لها،

و توضيح مهام كل منها كما يلي:

1-الرئيس المدير العام: هو المسؤول عن جميع هياكل المؤسسة، و هو رئيس مجلس الإدارة.

2-مكتب النظافة و الأمن: ينقسم بدوره إلى قسمين، قسم خاص بالأمن و هو المسؤول عن الأمن الداخلي للمؤسسة، و القسم الثاني خاص بالنظافة و الذي يسهر على نظافة المؤسسة و محيطها الداخلي و الخارجي.

3- مراقبة النوعية: يعمل على تحسين و تطوير إجراءات الجودة، و النماذج المعمول بها، بشكل لا يتعارض مع الهدف العام و القوانين و التعليمات، و كذا إصدار اللوائح و التعليمات المتعلقة بتطبيق الإجراءات و متابعة تنفيذها.

4-الأمانة العامة (السكرتارية): تعتبر همزة وصل بين الرئيس المدير العام و باقي المديريات في المؤسسة.

5-مديريات المؤسسة: تتكون من أربعة مديريات و هي:

5-1-مديرية التجارة و التسويق:

تضم هذه المديرية ثلاثة مصالح يشرف عليها مدير التجارة و التسويق و هي:

5-1-1-مصلحة التجارة: تحتوي على قسم الفوترة، و قسم التغطية الحقوق، و قسم الإنجاز و التوزيع.

5-1-2-مصلحة التسويق: تقوم هذه المصلحة بـ:

- دراسة الأسواق المستهدفة محليا و دوليا

- الاتصال المباشر بالمستهلكين و تعزيز العلاقة مع العملاء و المؤسسات

- الترويج لمنتجات المؤسسة و البحث عن أسواق جديدة.

- بدراسة و تشخيص الأسواق الخارجية المستهدفة مع التخطيط للتصدير، لكن كل قراراتها تعود إلى مصلحة التسويق.

5-2-مديرية الإدارة و المالية: تضم هذه المديرية مصلحتين أساسيتين هما:

5-2-1-مصلحة المحاسبة و المالية: تقوم هذه المصلحة بما يلي:

- التنسيق بين النشاطات و المصالح التابعة لها.

- إعداد الموازنات التقديرية و مراقبة تنفيذها و تحليلها لاستخراج الفروقات من أجل معالجتها.

- إعداد التقارير المالية.

تتكون هذه المصلحة من قسمين هما:

أ) قسم المحاسبة العامة: يقوم هذا الفرع بالمهام التالية:

- مراقبة و تنسيق نشاطات فروعها.
- مراقبة و متابعة العمليات المالية و المحاسبية للوحدة.
- المساهمة في إعداد البرامج المالية.
- الإشراف على التغيرات المالية للمؤسسة و الاتصال مع البنوك.
- الحفظ الجيد للوثائق المحاسبية.

و يضم هذا الفرع محاسبة المشتريات و محاسبة المبيعات.

ب) قسم الخزينة (الصندوق): يقوم هذا الفرع بالمهام التالية:

- لدفع أجور العمال و مساعدتهم بمنحهم تسبيقات عن مرتباتهم عند الحاجة.
- متابعة حساب الصندوق.

-متابعة الرصيد البنكي للشركة.

-التحصيل النقدي للفواتير المتعلقة بالزبائن.

-تسيير صندوق الوحدة للحالات الطارئة.

5-2-2-مصلحة تسيير الموارد البشرية: من أبرز مهام هذه المصلحة ما يلي:

- تطبيق سياسات تسيير الموارد البشرية (التوظيف، الاتصال، الترقية، التكوين، طلبات العمل).

- متابعة الحضور اليومي للعمال و المستخدمين.

- تحضير المرتبات و كشوف الرواتب.

- تسليم و استلام مختلف الوثائق الإدارية المتعلقة بالعنصر البشري.

و تنقسم هذه المصلحة إلى ثلاثة أقسام و المتمثلة في قسم الأجور و قسم الموارد

البشرية، و قسم الخدمات الاجتماعية.

5-2-3-مصلحة الإعلام الآلي: مهمة هذه المصلحة مراقبة و صيانة أجهزة الإعلام الآلي، و

القيام بتطوير و تحديث البرامج و التطبيقات التي تستعملها الشركة و إنشاء أخرى عند الحاجة،

و يضم هذا القسم أخصائيين في مجال الإعلام الآلي و البرمجة

5-3-مديرية الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح:

5-3-1-مصلحة الصيانة: تقوم بتسيير العتاد الصناعي للوحدة و صيانتة.

5-3-2-مصلحة الطحين: هي المصلحة المكلفة بجودة القمح و سير عملية طحنه.

5-3-3-مصلحة العجائن: هي المصلحة المكلفة بصنع المواد الغذائية و الإشراف على إنتاجها.

4-5- مديرية التموين: تتكون هذه المديرية من مصلحتين هما:

4-5-1- مصلحة التموين و التسيير: و تقوم بما يلي

-الإشراف على المصالح التابعة لها و متابعتها.

-تحديد احتياجات الوحدة من المواد الأولية و قطع الغيار و وسائل التغليف و التعبئة.

و تنقسم هذه المصلحة إلى قسمين، قسم الشراء و قسم التخزين.

4-5-2- مصلحة المواد الأولية: و هي المسؤولة عن البحث عن المواد الأولية (القمح)، في

الأسواق المحلية و الأجنبية

المطلب الثالث: عرض و تحليل الوضعية المالية والجبائية لشركة SIM AGRO

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض و تحليل الوضعية المالية لشركة SIM AGRO، و ذلك

بالاعتماد على القوائم المالية للشركة للفترة (2016-2020)، وكذا عرض لأهم الضرائب و الرسوم التي تتحملها

الشركة لنفس الفترة.

أولاً: عرض و تحليل الوضعية المالية للشركة:

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة للصورة المالية لأي مؤسسة، و التي تسمح للأطراف التي لها

صلة بالمؤسسة من تقييم أدائها. سنقوم بعرض و تحليل كل من الميزانية و جدول حساب النتائج.

1- الميزانية:

تتشكل ميزانية شركة SIM AGRO من مجموع الأصول و الخصوم، المبينة في الجدول التالية:

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

جدول رقم 13: ميزانية الأصول لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

الوحدة: مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	البيان
					الأصول غ جارية
0,04	0,26	1,11	1,57	2,37	أصول معنوية
4 602,91	5 120,39	5 046,60	4 832,84	4 666,86	أصول مادية
63,62	123,20	87,46	116,58	713,80	أصول قيد الإنجاز
5 220,17	2 506,69	10,14	10,14	33,47	أصول مالية
12,36	8,29	7,88	4,57	4,39	ضرائب مؤجلة أصول
9 899,10	7 758,83	5 153,18	4 965,69	5 420,90	مجموع الأصول غ جارية
					الأصول جارية
1 573,90	1 185,83	1 986,04	1 524,51	1 042,81	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
3 238,07	3 326,45	1 774,01	1 399,07	1 850,35	الزبائن
629,91	4 203,52	4 335,40	4 171,05	4 061,39	مدينون آخرون
126,49	298,71	314,23	158,60	227,12	ضرائب و ما شابهها
238,27	172,42	270,94	404,23	701,39	الصندوق
5 806,64	9 186,93	8 680,62	7 657,47	7 883,07	مجموع الأصول جارية
15 705,75	16 945,76	13 833,80	12 623,16	13 303,97	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للشركة.

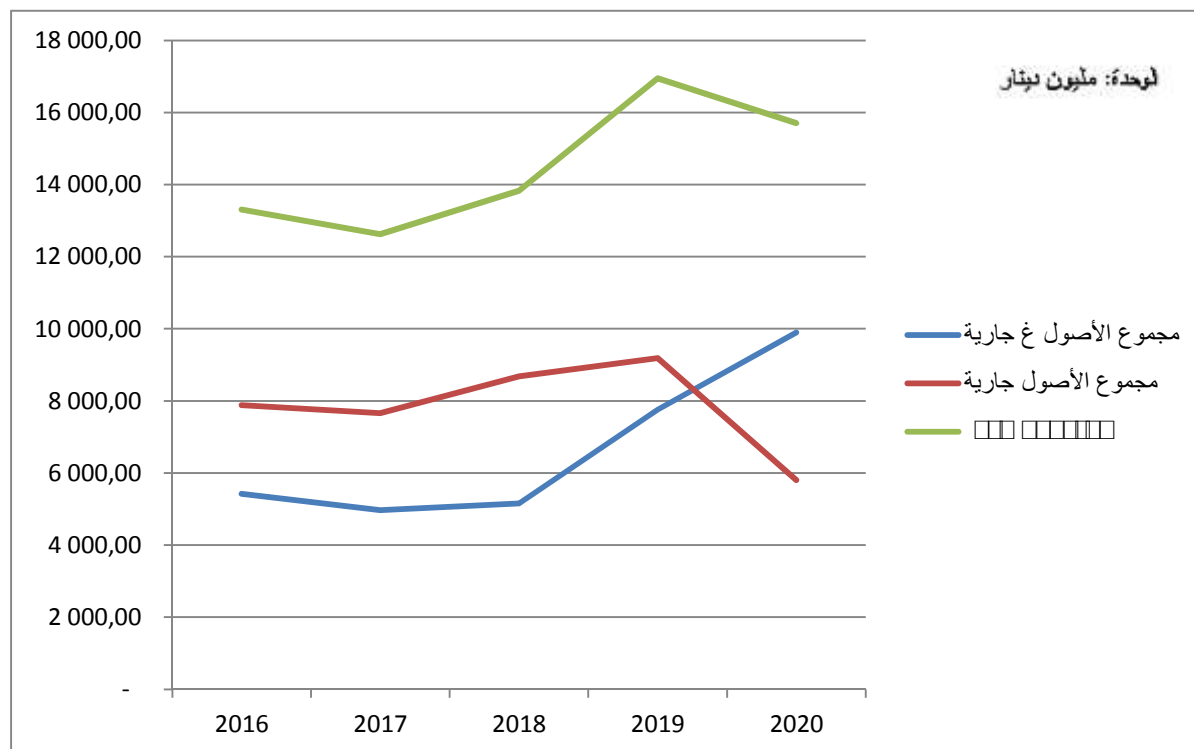
نلاحظ من الجدول أن ميزانية الأصول في فترة الدراسة مرت بثلاث مراحل، حيث نلاحظ انخفاض

في مجموع الأصول سنة 2017 من 13 مليار دينار إلى 12 مليار دينار، ثم شهدت ارتفاع خلال

السنتين الموالتين لتسجل 16 مليار دينار، ثم تنخفض سنة 2020 إلى 15 مليار دينار، كما يوضحه

الشكل التالي:

شكل رقم 06: يوضح تطور ميزانية الأصول لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الشكل أن الأصول الجارية كانت تشكل الجزء الأكبر من ميزانية الأصول، إلى غاية سنة 2019، ثم انخفضت تدريجياً، و يقابلها ارتفاع مستمر في مجموع الأصول غير الجارية ابتداء من سنة 2017، لتصبح سنة 2020 الجزء الأكبر من ميزانية الأصول، نظراً لارتفاع الأصول المالية، و هذا ما يفسر بأن الشركة رفعت من حجم استثماراتها.

كما نلاحظ أيضاً أن انخفاض ميزانية الأصول للشركة من سنة 2019 إلى سنة 2020، سببه انخفاض في الأصول الجارية، و الذي يرجع إلى انخفاض قيمة المدينون الآخرون والضرائب.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

جدول رقم 14: ميزانية الخصوم لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

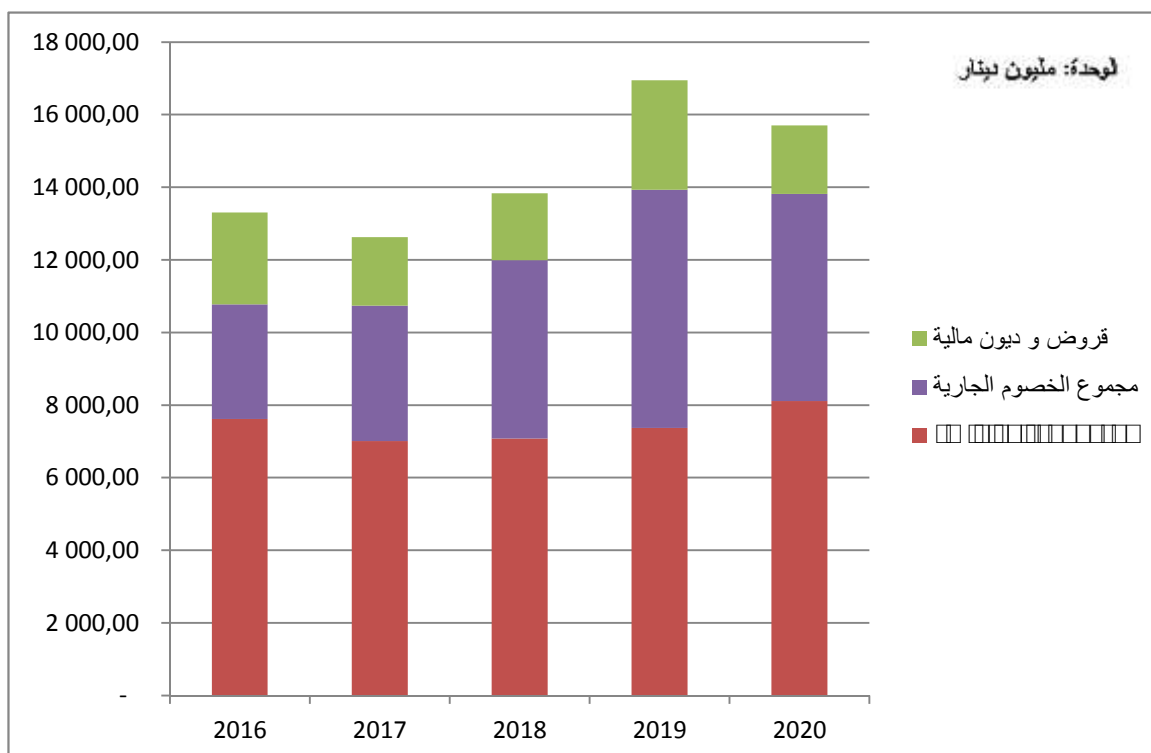
الوحدة: مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	البيان
					الأموال الخاصة
5 665,00	5 665,00	5 665,00	5 665,00	5 665,00	رأس المال الصادر
1 704,79	1 114,89	601,42	554,07	1 452,58	العلاوات و الاحتياطات
739,46	589,91	813,47	787,35	501,49	النتيجة الصافية
8 109,25	7 369,79	7 079,89	7 006,42	7 619,07	مجموع الأموال الخاصة
					الخصوم غ الجارية
1 889,01	3 016,76	1 839,87	1 887,88	2 533,02	قروض و ديون مالية
1 889,01	3 016,76	1 839,87	1 887,88	2 533,02	مجموع الخصوم غ الجارية
					الخصوم الجارية
916,95	1 356,46	1 771,65	850,61	855,50	الموردون و الحسابات الملحقه
166,65	148,81	249,29	245,29	123,02	ضرائب
356,65	735,28	824,08	1 156,32	1 590,03	ديون أخرى
4 267,23	4 318,66	2 069,03	1 476,64	583,33	الصندوق خصوم
5 707,48	6 559,21	4 914,04	3 728,86	3 151,88	مجموع الخصوم الجارية
15 705,75	16 945,76	13 833,80	12 623,16	13 303,97	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للشركة.

نلاحظ من خلال الجدول أن الشركة، خلال فترة الدراسة، قيمة الأموال الخاصة سجلت انخفاض طفيف سنة 2017 ثم ارتفاع مستمر و بوتيرة بطيئة، أما الخصوم الجارية، فتضاعفت قيمتها من 3مليار دينار إلى 6 مليار دينار سنة 2019، ثم انخفضت سنة 2020 إلى 5مليار دينار، و يقابله انخفاض مستمر في قيمة الاستدانة إلى غاية سنة 2018 لتسجل 1.83 مليار دينار، ثم ترتفع سنة

2019 إلى 3ملايير دينار، ثم تنخفض سنة 2020 إلى 1.88 مليار دينار، مثلما يوضح الشكل التالي:

شكل رقم 07: يوضح تطور ميزانية الخصوم لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من الشكل السابق، أن الأموال الخاصة للشركة، تشكل الجزء الأكبر لميزانية الخصوم، والخصوم غير الجارية والمتمثلة في القروض و الديون المالية، تمثل الجزء الأصغر من ميزانية الخصوم، ما يدل على قدرة الشركة على التمويل الذاتي، و لا تلجأ كثيرا للاستدانة.

2- جدول حساب النتائج:

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، و

يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

الربح أو الخسارة، و هذا لتوضيح نجاعة الكيان خلال الفترة .

جدول رقم 15: جدول حساب النتائج لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

الوحدة: مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	البيان
13 074,43	13 545,55	13 431,79	12 892,63	12 906,18	رقم الأعمال
151,25	- 21,17	11,74	- 68,93	- 131,01	تغيرات المخزونات و المنتجات
13 225,67	13 524,38	13 443,53	12 823,70	12 775,17	إنتاج الدورة
9 087,61	10 337,50	9 917,36	9 070,60	9 102,12	المشتريات المستهلكة
712,36	484,85	475,59	721,34	545,15	الخدمات الخارجية الأخرى
9 799,96	10 822,35	10 392,94	9 791,94	9 647,27	استهلاك الدورة
3 425,71	2 702,03	3 050,59	3 031,76	3 127,90	القيمة المضافة للاستغلال
890,76	900,80	856,34	781,67	794,18	أعباء المستخدمين
112,22	105,80	97,90	93,11	98,76	الضرائب و الرسوم الأخرى
2 422,73	1 695,43	2 096,35	2 156,97	2 234,97	إجمالي فائض الاستغلال
34,84	143,00	21,74	53,33	31,33	المنتجات العملياتية الأخرى
318,15	136,13	126,76	196,34	145,76	الأعباء العملياتية الأخرى
947,16	812,08	912,21	1 018,06	1 436,40	مخصصات الاهتلاك و المؤونات
40,07	168,35	163,36	129,74	58,13	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
1 232,33	1 058,56	1 242,48	1 125,64	742,27	النتيجة العملية
222,76	50,31	5,70	37,12	14,24	المنتجات المالية
493,91	398,65	228,85	162,92	144,92	الأعباء المالية
- 271,15	- 348,34	- 223,15	- 125,80	- 130,68	النتيجة المالية
961,18	710,21	1 019,34	999,84	611,59	النتيجة العادية قبل الضرائب
225,79	120,71	209,18	212,66	110,65	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
4,07	0,41	3,31	0,17	0,55	الضرائب المؤجلة (التغيرات)
13 523,35	13 886,03	13 634,33	13 043,89	12 878,88	مجموع منتجات الأنشطة العادية
12 783,89	13 296,12	12 820,86	12 256,54	12 377,39	مجموع أعباء الأنشطة العادية
739,46	589,91	813,47	787,35	501,49	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
739,46	589,91	813,47	787,35	501,49	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للشركة.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

نلاحظ من خلال الجدول تطور مستمر لرقم أعمال الشركة، حيث انتقل 12 مليار دينار سنة 2016 إلى 13 مليار دينار سنة 2020، وصاحبه تطور مستمر للنتيجة الصافية باستثناء سنة 2019 التي شهدت انخفاض محسوس بنسبة 72% بقيمة 589 مليون دينار، مقارنة بسنة 2018 و التي حققت فيها 813 مليون دينار، ثم ارتفعت النتيجة الصافية في سنة 2020 إلى 739 مليار دينار.

ثانيا: عرض و تحليل الوضعية الجبائية للشركة

تخضع شركة SIM AGRO لنظام الإخضاع الحقيقي وجوبا، بمعدل 19% ضريبة على أرباح، باعتبارها شركة ذات أسهم، ذات نشاط إنتاجي، و معدل 1% كرسوم على النشاط المهني، تابعة جبائيا لمديرية كبريات المؤسسات. تستفيد من إعفاء بنسبة 3.23% من الضريبة في إطار النظام الخاص ANDI ، و إعفاء من الضريبة لرقم أعمالها الموجه للتصدير. و الجدول التالي يبين أهم الضرائب التي تتحملها الشركة:

جدول رقم 16: أهم الضرائب و الرسوم التي تحملتها شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

الوحدة: مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	
225,79	120,71	209,18	212,66	110,65	IBS
103,17	96,44	93,58	87,70	87,14	TAP
1,78	0,09	0,38	0,33	3,95	رسم التكوين T F
0,00	0,26	0,00	0,91	0,35	رسم التمهين T APR
7,27	9,01	3,94	4,17	7,31	الضرائب و الرسوم الأخرى
330,74	217,50	303,14	301,61	209,41	المجموع

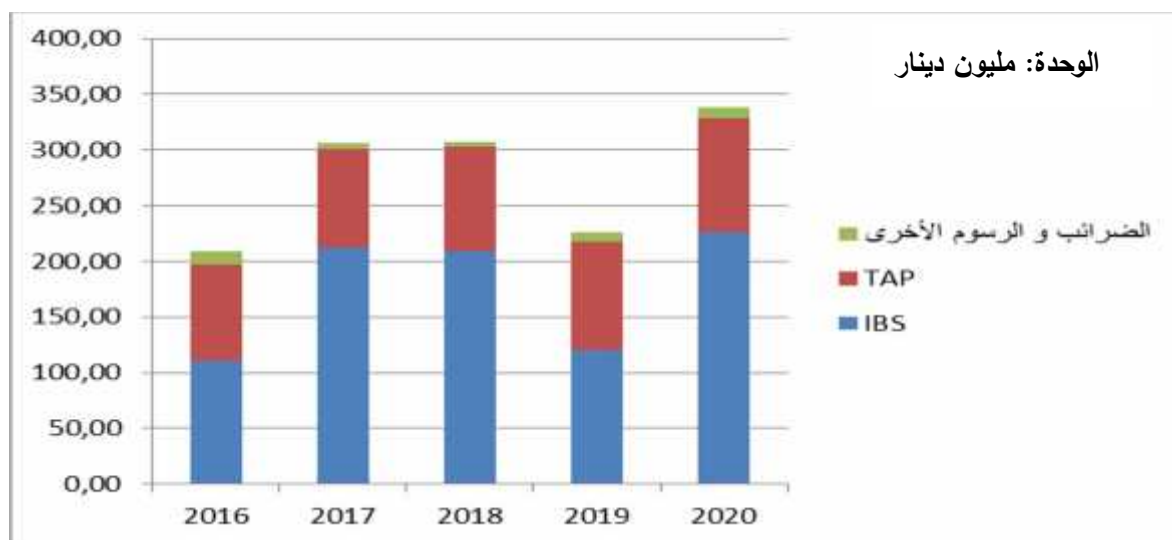
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات المالية و الجبائية للشركة.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

نلاحظ من خلال الجدول أن الضريبة على أرباح الشركات، تحتل أكبر قسط من الضرائب التي

تتحملها الشركة، ثم يليها الرسم على النشاط المهني، مثلما يبينه الشكل التالي:

شكل رقم 8: يوضح أهم الضرائب والرسوم التي تحملتها شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

كما نلاحظ أيضا تطور قيمة الرسم على النشاط المهني المدفوع بشكل تصاعدي خلال فترة الدراسة، رغم انخفاض رقم الأعمال في سنة 2020، و هذا بانقضاء مدة الإعفاء المتعلقة بالنظام الخاص ANDI ، كما أن تزايد العبء الضريبي الذي تحملته الشركة خلال فترة الدراسة، يرجع إلى تزايد الأرباح المحققة، باستثناء سنة 2019 التي شهدت انخفاض في النتيجة المحققة، صحبه انخفاض في الضرائب المدفوعة، و التي نوضحها من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 9: يوضح تطور العبء الضريبي الذي تحملتها شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني: أوجه الاختلاف بين الممارسات المحاسبية و الجبائية في SIM AGRO

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي كمرجعية للممارسات المحاسبية في الجزائر، أدى إلى ظهور عدة اختلافات ما بين المعالجة المحاسبية و المعالجة الجبائية لبعض العناصر التي تدخل في تحديد الربح الخاضع للضريبة، و من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض و تحليل أوجه الاختلاف بين الممارسات المحاسبية و الجبائية في "SIM AGRO".

المطلب الأول: تحليل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لشركة SIM AGRO

لقد أشرنا سابقا، أنه يتم تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التعديلات و التصحيحات على النتيجة المحاسبية، آخذين بعين الاعتبار النصوص جبائية، بمعنى إجراء بعض التعديلات على عناصر الأعباء و المنتجات، خارج المحاسبة، كاستبعاد خصم بعض الأعباء أو وضع أسقف لا

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

يجب تجاوزها، أو استبعاد بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة.

أولاً: عرض و تحليل الاستردادات لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

تعتبر الاستردادات عن مجموعة الأعباء غير القابلة للخصم، و المعاد إدماجها في الربح الخاضع

للضريبة، و كانت استردادات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020) كما يلي:

جدول رقم 17: تطور استردادات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

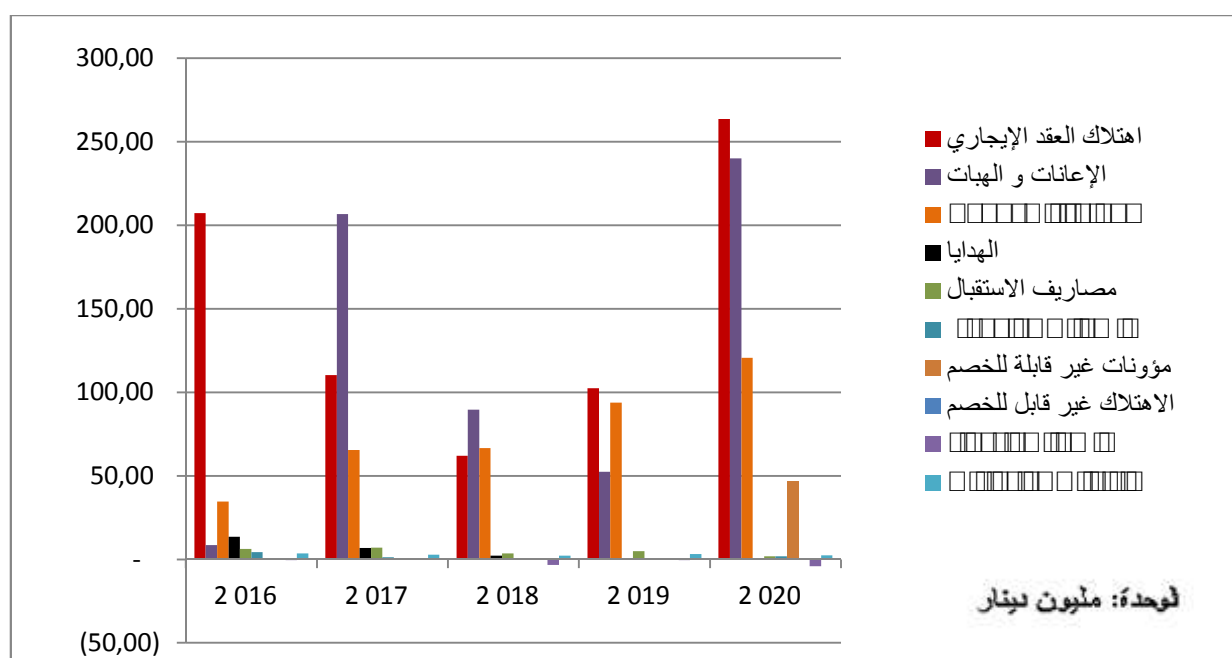
مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	
					الاستردادات
-	0,04	2,30	6,85	13,46	الهيايا
1,77	4,92	3,52	7,07	6,29	مصاريف الاستقبال
240,11	52,47	89,64	206,62	8,47	الإعانات و الهبات
1,78	0,34	0,38	1,24	4,31	الضرائب و الرسوم
46,50	-	-	-	0,00	مؤونات غير قابلة للخصم
0,48	0,37	0,37	0,28	0,07	الاهتلاك غير قابل للخصم
263,67	102,37	62,10	110,35	207,31	اهتلاك العقد الإيجاري
225,79	120,71	209,18	212,66	110,65	الضريبة على الأرباح
- 4,07	- 0,41	- 3,31	- 0,17	-0,55	الضرائب المؤجلة
2,46	3,27	2,16	2,79	3,50	العقوبات و الغرامات
120,66	93,92	66,56	65,37	34,70	الاستردادات الأخرى
899,15	377,99	432,88	613,07	388,19	مجموع الاستردادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول رقم 09 للحزمة الجبائية للشركة

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

نلاحظ من خلال الجدول أن مجموع الأعباء التي تم إعادة إدماجها في نتيجة الشركة (الاستردادات) في فترة الدراسة، مرت بثلاث مراحل، حيث أنها تضاعفت من (388 مليون دينار) سنة 2016 إلى (613 مليون) سنة 2017، ثم انخفضت إلى (377 مليون دينار) سنة 2019، ثم تضاعفت إلى ثلاثة أضعاف تقريبا لتسجل (899 مليون دينار) سنة 2020، و يمكن تفسير ذلك من خلال دراسة أهم الأعباء المكونة للاستردادات، والموضحة في الشكل التالي:

شكل رقم 10: يوضح تركيبة استردادات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الشكل أن إهلاك العقد الإيجاري والإعانات والهبات ، يحتلان أكبر قسط من الأعباء المعاد إدماجها في نتيجة الشركة، لفترة الدراسة، فهما يؤثران بشكل كبير في ارتفاع أو انخفاض مجموع الاستردادات، ثم تليها باقي الاستردادات الأخرى.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

كما نلاحظ أن قيمة اهتلاك العقد الإيجاري انخفضت بثلاثة أضعاف من سنة 2016 إلى سنة 2018، وهذا ما يفسر بأن هناك بعض التثبيات على شكل عقد الإيجار التمويلي قد اهتلت نهائيا، ثم تضاعفت لأكثر من أربعة أضعاف في سنة 2020، و هذا ما يفسر بلجوء الشركة لاقتناء تثبيات أخرى في شكل عقد الإيجار التمويلي.

كما نلاحظ أن الإعانات و الهبات المعاد إدماجها في نتيجة الشركة ارتفعت من (8.4 مليون دينار) سنة 2016 إلى (206 مليون دينار) سنة 2017 ، و هذا نظرا لمبادرة الشركة في تقديم الإعانات و الهبات تماشيا مع الحملة الانتخابية لمالك مجمع سيم السيد طيب الزغيمي عبد القادر رحمه الله، و الذي كان مترشحا للتشريعات، حيث فاز خلالها بمقعد في البرلمان، ثم انخفضت هذه الإعانات إل غاية إلى (54 مليون دينار) سنة 2019 ، ثم تسجل ارتفاع إلى (240 مليون دينار) سنة 2020، رغم رفع المشرع الجبائي لسقف قبول خصم الإعانات و الهبات، من 1000 000 دج إلى 2000 000 دج، و هذا ما يفسر بمبادرة الشركة لتقديم إعانات في إطار التكافل الاجتماعي، خاصة مع الفترة التي مرت بها البلاد جراء فيروس كورونا (كوفيد 19).

ثانيا: عرض و تحليل التخفيضات لشركة SIM AGRO للفترة (2020-2016)

تعتبر التخفيضات عن المنتوجات و الإيرادات التي يتم استبعادها من طرف المشرع الجبائي، من الخضوع للضريبة، و كانت استردادات شركة SIM AGRO للفترة (2020-2016) كما يلي:

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

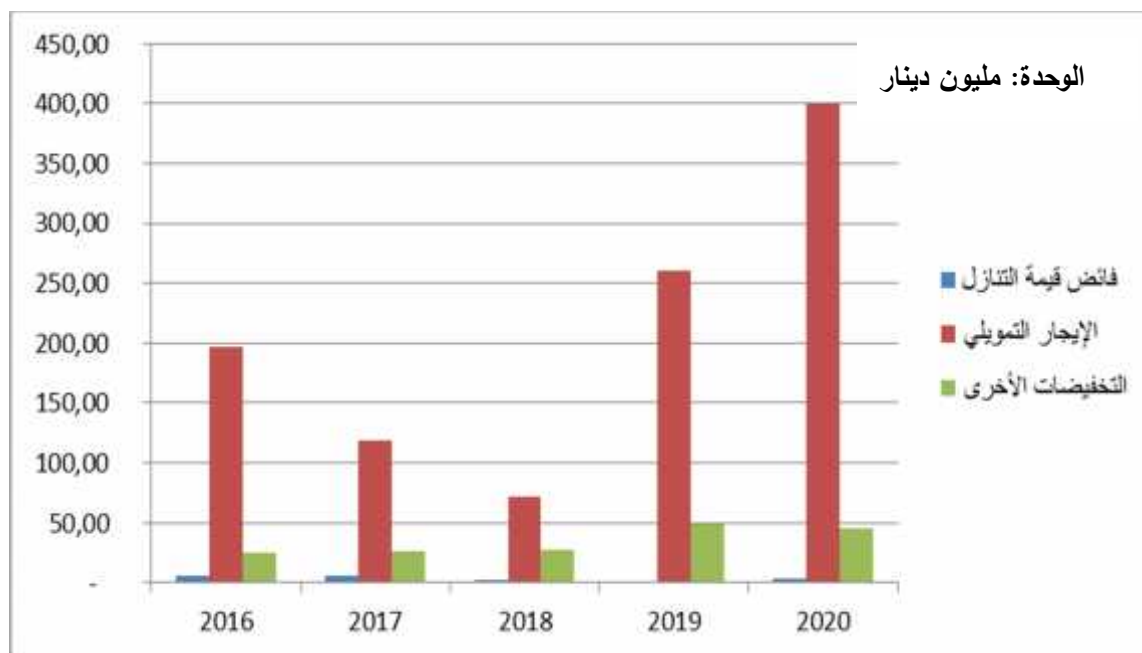
جدول رقم 18: تطور التخفيضات لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

الوحدة: مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	البيان
3,77	0,41	2,76	5,62	5,20	فائض قيمة التنازل
399,94	259,86	72,31	119,18	197,18	الإيجار التمويلي
45,24	48,78	26,86	26,28	25,38	التخفيضات الأخرى
448,95	309,05	101,93	151,08	227,76	مجموع التخفيضات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول رقم 09 للحزمة الجبائية للشركة

نلاحظ من خلال الجدول أن تخفيضات الشركة خلال فترة الدراسة مرت بمرحلتين، حيث تقلصت إلى النصف من (227 مليون دينار) سنة 2016 إلى (101 مليون دينار) سنة 2018، ثم تضاعفت إلى أكثر من أربعة أضعاف لتسجل (448 مليون دينار) سنة 2020، و يمكن تفسير ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 11: يوضح تركيبة تخفيضات شركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الشكل أن الإيجار التمويلي يحتل أكبر قسم من مجموع التخفيضات، ثم تليها التخفيضات الأخرى، ثم فوائض قيمة التنازل.

كما نلاحظ أن قيمة الإيجار التمويلي انخفضت بثلاثة أضعاف من سنة 2016 إلى سنة 2018، وهذا ما يفسر بأن هناك بعض التثبيتات على شكل عقد الإيجار التمويلي قد اهتمت نهائياً، ثم تضاعفت لأكثر من أربعة أضعاف في سنة 2020، و هذا ما يفسر بلجوء الشركة لاقتناء تثبيتات أخرى في شكل عقد الإيجار التمويلي.

كما نلاحظ أن التخفيضات الأخرى، و التي تعبر في أغليبتها عن أعباء العطل للسنة (ن-1) والتي تم دفعها في السنة ن، أنها شهدت استقرار في السنوات الثلاث الأولى، ثم تضاعفت خلال السنتين الموالتين.

ثالثا: تحليل النتيجة الجبائية لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)

يتم تحديد النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

و عليه فإن كل زيادة في مجموع الاستردادات، تؤدي إلى زيادة في النتيجة الجبائية، و كل زيادة

في مجموع التخفيضات، تؤدي إلى انخفاض في النتيجة الجبائية.

و يمكن عرض تطور النتيجة الجبائية خلال فترة الدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 19: تطور النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لـ SIM AGRO للفترة (2016-2020)

الوحدة: مليون دينار					
2020	2019	2018	2017	2016	البيان
739,45	589,90	813,47	787,35	501,48	النتيجة المحاسبية (1)
899,15	377,99	432,88	613,06	388,19	مجموع الاستردادات (2)
448,95	309,05	101,93	151,08	227,76	مجموع التخفيضات (3)
450,20	68,94	330,95	461,98	160,43	التغير = (2) - (3)
1 189,65	658,84	1 144,42	1 249,33	661,91	النتيجة الجبائية = (1) + (2) - (3)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول رقم 09 للحزمة الجبائية للشركة

نلاحظ من خلال الجدول أنه في كل سنة تختلف قيمة النتيجة المحاسبية عن قيمة النتيجة

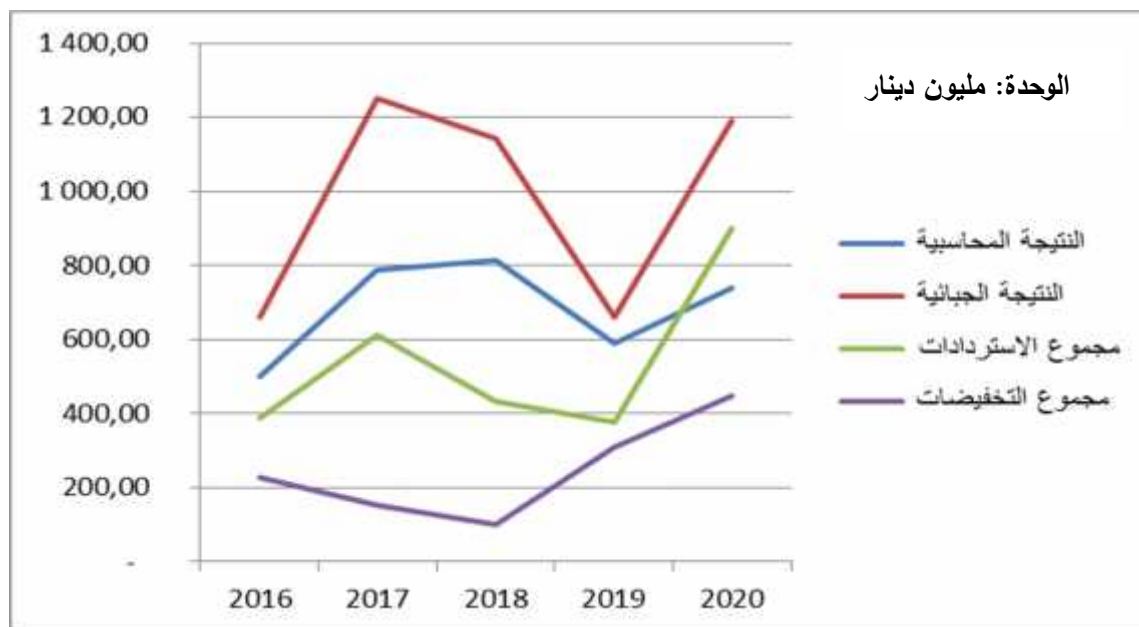
الجبائية ، و هذا طوال فترة الدراسة، و هذا ما يعزز وجود اختلافات بين الممارسات المحاسبية

والممارسات الجبائية، كما نلاحظ أيضا أنه في كل سنة النتيجة الجبائية أكبر من النتيجة المحاسبية،

وهذا ما يعكس سمو القواعد الجبائية عن المحاسبية وحرص المشرع الجبائي على تعظيم

الوعاء الضريبي. و يمكن تحليل هذا الاختلاف من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 12: يوضح تطور النتيجة المحاسبية والجبائية لشركة SIM AGRO للفترة (2016-2020)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

نلاحظ من خلال الشكل أن حجم الفجوة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، خلال فترة الدراسة، مرت بثلاث مراحل، حيث نجد اتساع الفجوة بينهما سنة 2017، و هذا راجع للارتفاع المحسوس في الإعانات و الهبات، كما رأينا سابقا، و الذي أدى إلى ارتفاع مجموع الاستردادات، ثم تنكمش هذه الفجوة لتسجل أكبر تقارب بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية سنة 2019، و هذا بسبب انخفاض مجموع الاستردادات، و ارتفاع مجموع التخفيضات (ارتفاع قيمة الإيجار التمويلي)، ثم تتسع هذه الفجوة مرة أخرى، و هذا للارتفاع الملحوظ في الاستردادات، بسبب ارتفاع قيمة الإعانات و الهبات و كذا ارتفاع قيمة اهتلاك العقد الإيجاري.

و يمكن توضيح أثر كل عنصر من عناصر الاستردادات أو التخفيضات على النتيجة المحاسبية للشركة، بالزيادة أو النقصان، للوصول إلى النتيجة الجبائية، خلال فترة الدراسة، و ذلك بقسمة كل

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

عنصر على النتيجة المحاسبية، و هذا لمعرفة النسبة التي يؤثر بها في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 20: أثر الاستردادات و التخفيضات على النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية

2020	2019	2018	2017	2016	البيان
100%	100%	100%	100%	100%	النتيجة المحاسبية
0,00%	0,01%	0,28%	0,87%	2,68%	الهدايا
0,24%	0,83%	0,43%	0,90%	1,25%	مصاريف الاستقبال
32,47%	8,89%	11,02%	26,24%	1,69%	الإعانات و الهبات
0,24%	0,06%	0,05%	0,16%	0,86%	الضرائب و الرسوم
6,29%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	مؤونات غير قابلة للخصم
0,06%	0,06%	0,05%	0,04%	0,01%	الاهتلاك غير قابل للخصم
35,66%	17,35%	7,63%	14,02%	41,34%	اهتلاك العقد الإيجاري
30,53%	20,46%	25,71%	27,01%	22,06%	الضريبة على الأرباح
-0,55%	-0,07%	-0,41%	-0,02%	-0,11%	الضرائب المؤجلة
0,33%	0,55%	0,27%	0,35%	0,70%	العقوبات و الغرامات
16,32%	15,92%	8,18%	8,30%	6,92%	الاستردادات الأخرى
121,60%	64,08%	53,21%	77,86%	77,41%	مجموع الاستردادات
-0,51%	-0,07%	-0,34%	-0,71%	-1,04%	فائض قيمة التنازل
-54,09%	-44,05%	-8,89%	-15,14%	-39,32%	الإيجار غير قابل للخصم
-6,12%	-8,27%	-3,30%	-3,34%	-5,06%	التخفيضات الأخرى
-60,71%	-52,39%	-12,53%	-19,19%	-45,42%	مجموع التخفيضات
60,88%	11,69%	40,68%	58,68%	31,99%	التغير
160,88%	111,69%	140,68%	158,68%	131,99%	النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

يبين الجدول أثر الاستردادات و التخفيضات على النتيجة المحاسبية، بمعنى آخر أثر النصوص

الجبائية على النتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية، حيث نلاحظ نسبة التغير في النتيجة

المحاسبية تتراوح بزيادة ما بين 11% و 60%، ففي سنة 2017 و سنة 2020 كانت الزيادة حوالي 60% و هي زيادة معتبرة، من شأنها زيادة العبء الضريبي على الشركة، و من جهة أخرى تعكس حرص المشرع الجبائي على تعظيم الإيرادات الضريبية.

المطلب الثاني: معالجة أوجه الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية في SIM AGRO

سنقوم من خلال هذا المطلب بالوقوف على المعالجة المحاسبية و الجبائية لأوجه الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي في شركة SIM AGRO لدورة 2018.

أولاً: المعالجة المحاسبية و الجبائية للتثبيات في شركة "SIM AGRO"

من خلال الاطلاع على مختلف وثائق الشركة، تبين لنا أن قواعد التقييم و التسجيل من طرف شركة "SIM AGRO" كما يلي:

- تعتمد الشركة طريقة الاهتلاك الخطي لحساب إهلاك تثبياتها، باعتباره أسلوب لا يتعارض مع النظام الجبائي، و الذي ترى بأنه يمثل أحسن تقدير لاستهلاك المنافع الاقتصادية لها؛
- تعتمد الشركة طريقة التكلفة التاريخية مطروح منها مجموع الاهتلاكات لتقييم تثبياتها؛
- تستعمل الشركة برمجيات للتسيير المحاسبي (محاسبة عامة، محاسبة الأجور، الجرد العام و الدائم)، مقيمة بتكلفة الحيازة مطروح منها مجموع الاهتلاكات؛
- آخر مرة قامت فيها الشركة بإعادة تقييم تثبياتها كانت سنة 2007، أي قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

- لا تعتمد الشركة في تسجيل التثبيات العينية حسب المقاربة بالمركبات، أي تسجل الآلة بقيمتها الإجمالية رغم أنه هناك بعض أجزاء الآلات المركبة تهتك في فترة أقل من الفترة المحددة للآلة ككل.

1-المعالجة المحاسبية لاهتلاك السيارات السياحية:

تحوز الشركة على مجموعة من السيارات السياحية، تهتك بطريقة الإهلاك الخطي، لمدة خمس سنوات، نعرض منها التي لم تهتك كلياً بعد من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 21: الإهلاك المحاسبي للسيارات السياحية لشركة SIM AGRO لسنة 2018

نوع السيارة	معدل الإهلاك	تاريخ الاقتناء	مبلغ الاقتناء	فك الإهلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
DACIA AMBIANCE 1,2 ESS	20%	15/12/2013	879 814,89	168 228,33	879 814,89	-
RENAULT CLIO 4	20%	14/01/2015	1 336 251,55	267 250,31	1 059 456,59	276 794,96
TOYOTA R V 4	20%	19/04/2017	2 500 000,00	500 000,00	851 648,35	1 648 351,65
DACIA AMBIANCE 1,2 ESS	20%	16/12/2013	879 814,89	168 711,75	879 814,89	-
المجموع			5 595 881,33	1 104 190,39	3 670 734,72	1 925 146,61

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثيقة الجرد المحاسبي مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

و بتاريخ 2018/12/31 تم تسجيل أقساط الإهلاك كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
المدين	الدائن		المدين	الدائن
		31/12/2018		
681		المخصصات للاهلاكات و المؤونات	1 104 190,39	
	2818	اهتلاك التثبيات العينية		1 104 190,39
		تسجيل أقساط اهلاك السيارات السياحية		

2-المعالجة الجبائية لاهتلاك للسيارات السياحية:

ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك السنوي القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 1 000 000 دج، غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه السيارات تشكل الأداة الرئيسية لنشاط الشركة. و يتم تحديد الاهتلاك الجبائي المرخص به وفق الجدول التالي:

جدول رقم 22: الإهلاك الجبائي المرخص به للسيارات السياحية لسنة 2018

نوع السيارة	معدل الاهتلاك	أساس الاهتلاك المرخص	قسط الاهتلاك	لاهتلاك الجبائي المرخص	الفرق
DACIA AMBIANCE 1,2 ESS	20%	1 000 000	168 228,33	168 228,33	-
RENAULT CLIO 4	20%	1 000 000	267 250,31	200 000,00	67 250,31
TOYOTA R V 4	20%	1 000 000	500 000,00	200 000,00	300 000,00
DACIA AMBIANCE 1,2 ESS	20%	1 000 000	168 711,75	168 711,75	-
المجموع		4 000 000,00	1 104 190,39	736 940,08	367 250,31

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق و على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

لسنة 2018.

إن القانون الجبائي، و على عكس النظام المحاسبي المالي، لا يعتبر أقساط الاهتلاك على أنها أعباء قابلة للخصم بالنسبة للسيارات السياحية، إلا في الحدود المرخص بها و المتمثلة في 200 000 دج للسيارة الواحدة، وعليه فأي قسط اهتلاك يتجاوز هذه العتبة يتم رفضه و إعادة إدماجه في النتيجة الخاضعة للضريبة، و بالتالي يتم إعادة إدماج المبلغ المقدر بـ 367 250.31 دج في النتيجة، حيث يعتبر هذا الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي كفرق دائم.

ثانيا: التثبيات على شكل عقد الإيجار التمويلي

1-المعالجة المحاسبية للتثبيات على شكل عقد الإيجار التمويلي:

قامت المؤسسة إلى غاية إعداد القوائم المالية لسنة 2018، بإبرام 19 عقد إيجار تمويلي والتي اقتنت من خلالها مجموعة من المعدات، حيث بلغ مجمع اهتلاك هذه المعدات مبلغ 62095120.17 دج، و مجمع دفعات الإيجار لكل هذه المعدات مبلغ 72307225.11 دج.

سنقوم بدراسة عقد إيجار تمويلي واحد، و المتمثل في العقد رقم 180225 الذي أبرمته المؤسسة بتاريخ 2018/05/10، و تضمن العقد اقتناء خمسة (05) جرارات بقيمة إجمالية تقدر بـ 82 000 000 دج، مدة العقد 36 شهرا، و يتم تسديد دفعات شهرية بقيمة 2 503 929.17 دج للدفعة الواحدة، و تكلفة ممارسة خيار الشراء في نهاية العقد بـ 820 000 دج، كما قدرت المدة النفعية للمعدات بـ 5 سنوات، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 23: يبين اهتلاك عقد الإيجار التمويلي رقم 180225 لشركة SIM AGRO لسنة 2018

الرقم	تاريخ الاستحقاق	الدفعة الشهرية a	الفائدة i	اهتلاك القرض A	القيمة المتبقية C	TVA
1	10/05/2018	2 503 929,17	476 976,42	2 026 952,75	79 973 047,25	475 746,54
2	10/06/2018	2 503 929,17	464 814,71	2 039 114,46	77 933 932,79	475 746,54
3	10/07/2018	2 503 929,17	452 580,02	2 051 349,15	75 882 583,64	475 746,54
4	10/08/2018	2 503 929,17	440 271,93	2 063 657,24	73 818 926,40	475 746,54
5	10/09/2018	2 503 929,17	427 889,98	2 076 039,19	71 742 887,21	475 746,54
6	10/10/2018	2 503 929,17	415 433,75	2 088 495,42	69 654 391,79	475 746,54
7	10/11/2018	2 503 929,17	402 902,78	2 101 026,39	67 553 365,40	475 746,54
8	10/12/2018	2 503 929,17	390 296,62	2 113 632,55	65 439 732,85	475 746,54
المجموع السنوي		20 031 433,36	3 471 166,21	16 560 267,15		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مضمون عقد الإيجار التمويلي رقم 180225

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

$a = \text{مبلغ الدفعة الشهرية خارج الرسم}$. $A = \text{مبلغ الدفعة خارج الرسم} - \text{مبلغ الفائدة } i$.

$C = \text{القيمة المتبقية للتسديد } C \text{ السابقة} - \text{قسط اهلاك القرض } A$. $TVA = 19\% \times a$.

و قد تم تسجيل العملية في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		10/05/2018		
	82 000 000	معدات		21810200
82 000 000		ديون عقد إيجار التمويل	16/1000	
		الحصول على عقد إيجار تمويلي		
		عقد رقم 180225		
		10/05/2018		
	2 026 952,75	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	4/6 9/6,42	مصاريف الفوائد		661000
	4/5 146,54	IVA مسترجعه على التتبيات		44562
2 9/9 6/5,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة الاولى		
		10/06/2018		
	2 039 114,46	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	464 814,71	مصاريف الفوائد		661000
	4/5 146,54	IVA مسترجعه على التتبيات		44562
2 9/9 6/5,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة الثانية		

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

		10/07/2018		
	2 051 349,15	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	452 580,02	مصاريف الفوائد		661000
	475 746,54	IVA مسترجعة على التتبيئات		44562
2 979 675,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة الثالثة		
		10/08/2018		
	2 063 657,24	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	440 271,93	مصاريف الفوائد		661000
	475 746,54	IVA مسترجعة على التتبيئات		44562
2 979 675,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة الرابعة		
		10/09/2018		
	2076,39,19	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	427 889,98	مصاريف الفوائد		661000
	475 746,54	IVA مسترجعة على التتبيئات		44562
2 979 675,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة الخامسة		
		10/10/2018		
	2 088 495,42	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	415 433,75	مصاريف الفوائد		661000
	475 746,54	IVA مسترجعة على التتبيئات		44562
2 979 675,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة السادسة		
		10/11/2018		
	2 101 026,39	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	402 902,78	مصاريف الفوائد		661000
	475 746,54	IVA مسترجعة على التتبيئات		44562
2 979 675,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة السابعة		
		10/12/2018		
	2 115 632,55	ديون عقد إيجار التمويل		1671000
	390 296,62	مصاريف الفوائد		661000
	475 746,54	IVA مسترجعة على التتبيئات		44562
2 979 675,71		البنك	512	
		إثبات تسديد الدفعة الثامنة		
		31/12/2018		
	10 933 333	مخصصات الإهلاك		681
10 933 333		إهلاك المعدات	2818	
		فقط الإهلاك = 82000000 / سنوات 8 × 12/		

نلاحظ من خلال التسجيل المحاسبي السابق أن الشركة رغم أنها ليست المالك القانوني للعتاد المستأجر، إلا أنها و بالاعتماد على أبرز المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و هو تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، قامت بتسجيل العتاد كأصل من أصولها، و فصلت قسط الإيجار المدفوع عن مصاريف الفوائد المتحتملة و لم تعتبره كأعباء مالية، كما أنها قامت بتسجيل قسط اهتلاك العتاد في نهاية السنة.

2-المعالجة الجبائية للتثبيات على شكل عقد الإيجار التمويلي:

يعتبر المشرع الجبائي أن الشركة ليست المالك القانوني للعتاد الذي تم اقتناؤه في إطار عقد الإيجار التمويلي ، ولا يمكن لها أن تعالجه كأصل من أصولها، و بالتالي لا يتم قبول تسجيل أقساط الاهتلاك الخاصة به، و عليه يتم إعادة دمج قسط الاهتلاك الخاص بعقد الإيجار التمويلي في النتيجة الخاضعة للضريبة. كما يعتبر أقساط الإيجار المدفوعة للمؤجر كأعباء و يجب خصمها من النتيجة الخاضعة للضريبة.²

ثانيا: المعالجة المحاسبية و الجبائية للضرائب المؤجلة في شركة "SIM AGRO"

لقد أشرنا سابقا أن الضرائب المؤجلة تنشأ عن وجود اختلال زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي وما يؤخذ بالحسابان في تحديد النتيجة الجبائية، فتنشأ ضرائب مؤجلة خصوم يستحق سدادها، إذا كانت القيمة المحاسبية للعبء أصغر من القيمة الجبائية له، أو ضرائب مؤجلة أصول يتم استردادها خلال الفترات المستقبلية، إذا كانت القيمة المحاسبية للعبء أكبر من القيمة الجبائية له، و العكس بالنسبة للإيراد. وقد سجلت شركة SIM AGRO سنة 2018 ضرائب مؤجلة خاصة بالعتل السنوية كما يلي:

² المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 المؤرخ في 31 ديسمبر 2013، الجريدة الرسمية العدد 68، ص17.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

1- المعالجة المحاسبية للعطل السنوية:

يستفيد عمال الشركة من عطلة سنوية مدفوعة الأجر، تقدر بـ 30 يوم، يتم حسابها ابتداء من 01/07/01 إلى 30/06/01، بمقدار يومين و نصف لكل شهر عمل (12 شهر $\times$ 2.5 يوم = 30 يوم)، يتم سددها في شهر أوت ن+1، و عليه فإن تحميل عبء العطلة السنوية يكون بتحميل 6 أشهر للدورة الحالية، و 6 أشهر للدورة الموالية.

كما يترتب أيضا إثبات اشتراكات الضمان الاجتماعي المتعلقة بأجور العطل المحملة على الدورة الحالية و التي يتعين دفعها في الدورة القادمة، احتراما لمبدأ استقلالية الدورات.

وقد سجلت الشركة في دفاترها المحاسبية بتاريخ 31/12/2018 العطلة السنوية الخاصة بالسداسي الثاني 2018، و التي يتعين دفعها في سنة 2019 بمبلغ قدره 33 678 170.77 دج، وكان التسجيل المحاسبي للعملية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/12/2018		
	33 678 170,77	اجور المستخدمين		6311000
30 647 135,41		المستخدمون- الاعباء الواجب دفعها	4286000	
3 031 035,37		الهيئات الاجتماعية (اشتراكات العمال)	4382000	
		$9\% \times 33678170,77$		-2
		تحميل الدورة للعطل المدفوعة الاجر للسداسي الثاني		
	8 756 324,40	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		635000
	673 563,42	اشتراكات الخدمات الاجتماعية		637100
		$2\% \times 33678170,77$		
8 756 324,40		الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها	438600	
673 563,42		المستخدمون- الاعباء الواجب دفعها	42687	
		تحميل الدورة لأعباء المتعلقة		
		باشتركاكات الضمان الاجتماعي		

المعالجة الجبائية للعطل السنوية

يعتمد القانون الجبائي على الأساس النقدي في قبول الأعباء، أي يتم قبول خصم الأعباء في الدورة التي يتم فيها سدادها، و عليه فإنه لا يعتبر الأعباء المتعلقة بالعطل السنوية، وكذا اشتراكات الضمان الاجتماعي و اشتراكات الخدمات الاجتماعية، مقبولة للخصم من النتيجة في الدورة الحالية، نظرا لكونها ستسد في الدورة الموالية، و بالتالي يتعين إعادة دمج هذه الأعباء في النتيجة الخاضعة للضريبة، مع الالتزام بخصمها خلال الدورة اللاحقة عند سدادها، و هو ما ينتج عنه فرق مؤقت بين المعالجة المحاسبية و المعالجة الجبائية، و الذي يعالج في إطار الضرائب المؤجلة، حيث يتعين تسجيل ضريبة مؤجلة أصول في نهاية سنة 2018، و التي يتعين استردادها في سنة 2019 عند دفع مبلغ العطل و الاشتراكات المتعلقة بها.

و يتم حساب قيمة الضرائب المؤجلة كما يلي:

$$\text{ضرائب مؤجلة أصول} = (\text{مبلغ العطل} + \text{مجموع الاشتراكات}) \times 19\% \times 96.77\% \times 99.41\% *$$

$$(\text{مبلغ العطل} + \text{مجموع الاشتراكات}) = (673\,563.42 + 8\,756\,324.4 + 33\,678\,170.77)$$

$$(\text{مبلغ العطل} + \text{مجموع الاشتراكات}) = 43\,108\,058.59 \text{ دج}$$

$$\text{ضرائب مؤجلة أصول} = 43\,108\,058.59 \times 19\% \times 96.77\% \times 99.41\%$$

$$\text{ضرائب مؤجلة أصول} = 7\,879\,213.71 \text{ دج}$$

* تستفيد الشركة من إعفاء من الضريبة على الأرباح بنسبة 3.23% في إطار ANDI ، كما تستفيد من إعفاء آخر متعلق برقم الأعمال الموجه نحو التصدير و المقدر بنسبة 0.59%

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة في الدفاتر المحاسبية وفق القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/12/2018		
	7 8/9 213,71	ضريبة مؤجلة اصول		133000
7 8/9 213,71		الإخضاع الضريبي المؤجل اصول	692000	
		تسجيل الضريبة المؤجل اصول		

في 2018/01/31 قامت الشركة بتسجيل استرجاع الضرائب المؤجلة أصول المدفوعة سنة 2017، الخاصة بالعطلة السنوية للسداسي الثاني لسنة 2017 التي سيتم تسديدها خلال سنة 2018، والمقدرة بـ 4 565 920.54 دج، حيث سجلت في دفاتها المحاسبية ما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/01/2018		
	4 565 920,54	الإخضاع الضريبي المؤجل اصول		692000
4 565 920,54		ضريبة مؤجلة اصول	133000	
		استرجاع الضريبة المؤجل اصول		

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

ثالثا: المعالجة المحاسبية و الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات

1- المعالجة المحاسبية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات

قامت الشركة خلال سنة 2018، بالتنازل على معدات ، و التي نلخصها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 24: جدول المعدات المتنازل عنها في شركة SIM AGRO

الرقم	العتاد	تاريخ الحيازة	مبلغ الحيازة	الامتلاك المتراكم	VNC	قيمة التنازل	فائض قيمة
1	CONDITIONEUSE	12/05/1997	19241335.28	19241335.28	0	500000	500000
2	FARDELEUSE	12/05/1997	18158776.29	18158776.29	0	500000	500000
3	CAMION	09/10/2001	11438006.44	11438006.44	0	2000000	2000000
4	CHARIOT	18/12/2000	3360211.70	3360211.70	0	417000	417000
5	CHARIOT	06/09/2001	3301727.60	3301727.60	0	417000	417000
6	CHARIOT	06/09/2001	3301727.60	3301727.60	0	416000	416000
	المجموع		58801804.91	58801804.91		4250000	4250000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثيقة الجرد المحاسبي و فواتير التنازل و مضمون حساب 752

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المعدات المتنازل عنها مهتلفة كليا، و أن مدة امتلاك الشركة

لهذه المعدات تجاوزت الثلاث (03) سنوات.

و قد سجلت الشركة في دفاترها المحاسبية القيود التالية:

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		18/07/2018		
	2 000 000	البنك		512000
2 000 000		فوائض القيمة عن خروج الأصول	75217	
		فاتورة التنازل عن CAMION		
		06/12/2018		
	1 250 000	البنك		512000
1 250 000		فوائض القيمة عن خروج الأصول	75217	
		فاتورة رقم 1-2-3 / 18 التنازل عن CHARIOT		
		06/12/2018		
	1 000 000	البنك		512000
1 000 000		فوائض القيمة عن خروج الأصول	75217	
		فاتورة التنازل رقم 08 / 18		

نلاحظ من خلال التسجيل المحاسبي السابق أنه و طبقا للنظام المحاسبي المالي، يتم إدراج

فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في الصنف 07 إيرادات، و بالتالي تكون خاضعة للضريبة.

2- المعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات

إن النظام الجبائي ينص على إخضاع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل للضريبة بنسبة:

- 70% إذا كانت مدة امتلاك المعدات المتنازل عنها أقل أو يساوي ثلاث (03) سنوات؛

- 35% إذا كانت مدة امتلاك المعدات المتنازل عنها أكثر من ثلاث (03) سنوات.

و في هذه الحالة نلاحظ أن مدة امتلاك الشركة لهذه المعدات المتنازل عنها تفوق الثلاث

(03)سنوات، و بالتالي فإن نسبة الإخضاع للضريبة تكون 35%، أي تستفيد من إعفاء بنسبة 65% □

و عليه فإن مجموع فوائض القيمة المتنازل عنها و المقدرة بـ 4 250 000 دج لا تدرج كليا في الربح

الخاضع للضريبة، و إنما يتم تخفيض ما قيمته 65% منه كما يلي:

المبلغ المخفض من الربح = $4\,250\,000 \times 65\% = 2\,762\,500$ دج

رابعاً: المعالجة المحاسبية و الجبائية للأعباء في "SIM AGRO"

1- المعالجة المحاسبية للأعباء

تضمن حساب الأعباء الصنف 06 الخاص بالشركة لسنة 2018 الأعباء التالية:

1-1- الهدايا الإشرافية: قامت الشركة بتسديد الفواتير الخاصة بالهدايا الإشرافية بمبلغ

قدره 2 536 338 دج كما يلي:

- فاتورة رقم 142018 المؤرخة في 2018/04/17 بقيمة: 242 760 دج، منها

227 760 دج تفوق قيمة الهدية الواحدة 500 دج

-فاتورة رقم 102018 المؤرخة في 2018/04 بقيمة: 2 248 148 دج، منها

2 036 020 دج تفوق قيمة الهدية الواحدة 500 دج

- فاتورة رقم 18/05 المؤرخة في 2018/03/04 بقيمة: 45 430 دج، منها 34 430 دج

تفوق قيمة الهدية الواحدة 500 دج

1-2-مصاريف الاستقبال: بلغت مبلغ 3 521 333.23 دج، حيث سددت الفواتير التالية:

-فاتورتين تخص الإطعام بقيمة إجمالية: 58 662 دج

-فواتير خاصة بمصاريف الاستقبال الأخرى بقيمة إجمالية: 3 462 671.23 دج

1-3-الهبات و التبرعات: مجموع الهبات و التبرعات التي قامت بمنحها الشركة خلال سنة

2018 قدرت بـ 90 639 227.86 دج

1-4- الغرامات و العقوبات: قامت الشركة خلال سنة 2018 بتسديد غرامات بقيمة إجمالية

تقدر ب 2 162 175.02 دج.

ثانيا: المعالجة الجبائية للأعباء

تختلف المعالجة الجبائية للأعباء عن المعالجة المحاسبية لها حيث نجد:

1-بالنسبة للهدايا الإشهارية: تعتبر الهدايا الإشهارية قابلة للخصم من النتيجة الجبائية ما لم تتعدى

قيمة الهدية الواحدة 500 دج، و عليه فإن كل تجاوز لعتبة 500 دج/للهدية يعتبر غير مقبول للخصم و

يتم إعادة إدماجه في النتيجة الخاضعة للضريبة؛

2-بالنسبة لمصاريف الاستقبال: فهي غير مقبولة للخصم جبائيا، و بالتالي تدمج في النتيجة

الخاضعة للضريبة؛

3-بالنسبة للهبات و التبرعات : حسب مضمون المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة فإنه تكون مبالغ الهبات و التبرعات قابلة للخصم من النتيجة الخاضعة في حدود مبلغ

1000 000 دج، و عليه كل مبلغ تجاوز هذه العتبة يعاد إدماجه في النتيجة الخاضعة؛

4-بالنسبة للغرامات و العقوبات: فهي غير مقبولة للخصم جبائيا، و بالتالي تدمج في النتيجة

الخاضعة للضريبة.

المطلب الثالث: تعديل معالجة بعض العناصر في شركة "SIM AGRO"

من خلال دراستنا لتسجيلات المحاسبية لشركة "SIM AGRO"، لاحظنا أن محاسب الشركة قام بتقييد بعض العناصر في السجلات المحاسبية بطريقة لا تستجيب لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، و عليه من خلال هذا المبحث سنحاول الوقوف على هذه العناصر و القيام بالتعديلات اللازمة، و كذا معالجتها الجبائية.

أولاً: مصاريف التطوير القابلة للتثبيت:

يتعين على الشركات تخصيص ما نسبته 2% من الكتلة الأجرية السنوية (1% للتكوين المهني، 1% للتمهين)، لتكوين مستخدميها، و في حالة تعذر ذلك، أو عدم الوفاء الكلي بالنسبة يتم دفع رسم على التكوين ورسم على التمهين يتكون من الفارق بين المعدل القانوني والمعدل الحقيقي المخصص.³

ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل مصاريف التطوير و التكوين التي تتوفر فيها شروط الاعتراف بها كأصل كتثبيات معنوية، باعتبارها تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية على الشركة، و تزيد من كفاءة الأفراد المتكويين و بالتالي رفع مستوى الأداء، و عليه يمكن تطبيق الاهتلاكات على هذه التثبيات المعنوية.

قامت شركة "SIM AGRO"، خلال سنة 2018 بإجراء دورات تكوينية لعمالها، على أن يلتزم كل عامل يستفيد من التكوين بالبقاء في الشركة لمدة معينة (مدة الالتزام) بعد إجراء التكوين، حيث أن محاسب الشركة قام بتسجيل مصاريف التكوين في الحساب 6181000 توثيق و مستجدات، و لم يتم

³ المادة 79، 80 من قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

معالجتها ككتيبيات معنوية، و الجدول التالي يبين مختلف التكوينات التي أجرتها الشركة خلال سنة

2018 و التي يمكن تسجيلها ككتيبيات معنوية:

جدول رقم 25: برامج التكوين في شركة "SIM AGRO" خلال سنة 2018

الرقم	نوع التكوين	المؤسسة المكونة	بداية التكوين	نهاية التكوين	تكلفة التكوين	مدة الإلتزام
1	تكوين سائقي الوزن الثقيل	IFEG	04/01/2018	11/01/2018	638 239.20	سنوات 5
2	أمن المؤسسات	ESACA	15/03/2018	31/03/2018	110 000.00	سنة 2
3	شبكة SIMATIC	SIEMENS	30/06/2018	10/07/2018	85 091.60	سنة 2
4	تأهيل في الكهرباء	IFEG	30/06/2018	10/07/2018	897 326.40	سنوات 3
5	إعلام آلي للتسيير	خبرة أكاديمي	05/12/2018	19/01/2019	1 144 500.00	سنوات 3
6	تحويل الحبوب	خبرة أكاديمي	02/12/2018	16/12/2019	1 569 600.00	سنوات 3

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق مقدمة من مصلحة الموارد البشرية

سنقوم بإعادة رسملة مصاريف التكوين و إدراجها ككتيبيات معنوية في الحساب 203، حيث سنقوم

بمعالجة أحد هذه التكوينات فقط كمثال، و قد اخترنا التأهيل في الكهرباء بتكلفة 897 326.40 دج،

حيث نجعل حساب 203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت مدينا بتكلفة التكوين، و جعل حساب 731

الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا، و يكون القيد المحاسبي كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	897 326,40	مصاريف التطوير القابلة للتثبيت		203000
897 326,40		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731000	
		تثبيت التأهيل في الكهرباء		

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

و في نهاية السنة يترتب على هذه التثبيتات تسجيل أقساط الإهلاك، حيث نطبق طريقة الإهلاك الثابت التي تطبقها الشركة، مع اعتبار مدة الالتزام المقدرة بـ 03 سنوات كمدة اهتلاك التثبيت المعنوي، وتاريخ بداية الإهلاك هي تاريخ نهاية التكوين التي كانت بتاريخ 2018/07/10، و قسط الإهلاك هو حاصل قسمة تكلفة التثبيت المعنوي على مدة إهلاكه، و يكون التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/12/2018		
	149 554,40	مخصصات الإهلاكات		681000
149 554,40		اهتلاك مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	280300	
		قسط الإهلاك = $12/6 \times 3/897326,40$		

يعتبر القانون الجبائي مصاريف التكوين كأعباء قابلة للخصم في الدورة التي صرفت فيها، مثلها مثل بقية الأعباء، و عليه فإن أقساط الإهلاك المسجلة تعتبر فروقات دائمة ترفض جبائياً و يتم إدراجها ضمن الاستردادات، أما الفرق بين القيمة الجبائية و القيمة المحاسبية لمصاريف التكوين تنشأ عنها ضرائب مؤجلة خصوم، تسجل محاسبياً كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/12/2018		
	136 676,43	الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم		693000
136 676,43		ضرائب مؤجلة خصوم	134000	
		$99,41\% \times 96,77\% \times 19\% (149554,4 - 897326,40)$		

ثانيا: المقاربة بالمكونات

تملك الشركة وحدة لإنتاج الكسكس بقيمة 105 621 866.34 دج، تم اقتناؤها في 2013/01/03، يتم اهلاكها لمدة عشر (10) سنوات، هذه الوحدة تتكون من ستة (6) أجزاء، تبين بعد دخولها حيز الخدمة أن بعض هذه الأجزاء يهتك في فترات أقل من عشر (10) سنوات، مما يتطلب التدخل لإصلاحها في كل مرة.

وعليه سنقوم بتفكيك هذه الوحدة، و معالجة كل جزء منها كتنشيت مستقل، و هذا تطبيقا لما تضمنه البند 4-121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، و الذي ينص على أن مكونات الأصل تعالج كما لو كانت منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

قمنا بتفكيك وحدة إنتاج الكسكس إلى ستة أجزاء، و قدرنا مدة اهلاك كل جزء، و ذلك بالاستعانة بتقني الشركة المتخصصة في تصليح العتاد، باعتباره أدري بالفترات التي كان يتدخل فيها لإصلاح بعض الأجزاء، و قدرنا أيضا نسبة تكلفة كل جزء بالنسبة لتكلفة الوحدة ككل، وهذا وفق الجدول التالي:

جدول رقم 26: مكونات وحدة إنتاج الكسكس لشركة SIM AGRO

البيان	تكلفة الحيازة	النسبة	مدة الاهلاك	قسط الاهلاك
GROUPE DE FABRICATION	31 686 559,90	30%	10 سنوات	3 168 655,99
CUISEUR	15 843 279,95	15%	08 سنوات	1 980 409,99
ROTANTE	21 124 373,27	20%	10 سنوات	2 112 437,327
REFROIDISSEUR	10 562 186,63	10%	10 سنوات	1 056 218,663
TAMISEUR	15 843 279,95	15%	06 سنوات	2 640 546,66
BROYEUR	10 562 186,63	10%	06 سنوات	1 760 364,44
مجموع الأجزاء	105 621 866,33			12 718 633,07
وحدة إنتاج الكسكس	105 621 866,34	100%	10 سنوات	10 562 186,63

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثيقة الجرد المحاسبي و الملحق رقم 01

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

و يكون التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك في نهاية السنة كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/12/2018		
	12 718 633,07	مخصصات الاهتلاكات		681000
3 168 655,99		إهلاك التثبيت GROUPE	281501	
1 980 409,99		إهلاك التثبيت CUISEUR	281502	
2 112 437,33		إهلاك التثبيت ROTANTE	281503	
1 056 218,66		إهلاك التثبيت REFROIDISSEUR	281504	
2 640 546,66		إهلاك التثبيت TAMISEUR	281505	
1 760 364,44		إهلاك التثبيت BROYEUR	281506	
		تسجيل أقساط اهتلاك أجزاء وحدة إنتاج الكسكس		

من الناحية الجبائية يتم قبول خصم قسط الاهتلاك لوحدة الإنتاج الكسكس ككل و المقدر بـ 186.63

10 562 دج المبينة في الجدول أعلاه، و لا يتم قبول الاهتلاك المحاسبي و المقدر بـ 718 633.07

12 دج، و عليه فإن الفارق بينهما يعاد دمج في النتيجة الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى تسجيل

ضرائب مؤجلة أصول الناتجة عن هذا الفارق كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		31/12/2018		
	3 168 655,99	ضريبة مؤجلة أصول		133000
3 168 655,99		الإخضاع الضريبي المؤجل أصول	692000	
		$(10562186,83 - 12718633,07) \times 19\% \times 96,77\% \times 99,41\%$		

المبحث الثالث: تحديد الضريبة على أرباح الشركات و معالجتها المحاسبية في SIM AGRO

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لشركة SIM AGRO لدورة 2018، من خلال دراسة الجدول الجبائي رقم 09، و التطرق أيضا إلى كيفية حساب الضريبة على أرباح الشركات ثم المعالجة المحاسبية لها.

المطلب الأول: إجراءات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في SIM AGRO

يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية للدورة، و هذه الأخيرة هي عبارة عن الإيرادات التي حققتها مؤسسة SIM AGRO نتيجة النشاطات العادية مطروح منها مختلف أعباء و تكاليف الدورة، و لتحديد النتيجة الجبائية يتم معالجة النتيجة المحاسبية وفق العلاقة:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات}$$

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية

كما أشرنا سابقا فإن النتيجة المحاسبية يتم تحديدها من الميزانية أو من خلال جدول حساب النتائج، و قد حققت شركة SIM AGRO في سنة 2018 نتيجة محاسبية تقدر بـ 813 472 356.57 دج.

ثانيا: الاستردادات

تتمثل في الأعباء غير القابلة للخصم، و يتم تحديدها من خلال الجداول الجبائية لسنة 2018،

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

حيث قدرت استردادات في شركة SIM AGRO لسنة 2018، بمبلغ إجمالي قدره

432 887 912.31 دج ، والمتمثلة في الأعباء المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 27: تحديد الاستردادات لشركة SIM AGRO لسنة 2018

طبيعة الأعباء	المبلغ المحتمل	القاعدة الجبائية	المبلغ القابل للخصم	المبلغ غير قابل للخصم
الهيايا الاشهارية	2 536 338	لا تتجاوز 500 دج/هدية	238 128,00	2 298 210,00
مصرف الاستقبال	3 521 333,23	غير مقبولة للخصم	-	3 521 333,23
الهبات و التبرعات	90 636 227,86	في حدود 1000 000 دج	1 000 000,00	89 636 227,86
الغرامات و العقوبات	2 162 175,02	غير مقبولة للخصم	-	2 162 175,02
الضرائب و الرسوم	383 684,00	غير مقبولة للخصم	-	383 684,00
اهتلاك السيارات السياحية	1 104 190,39	في حدود 200 000 دج	736940,08	367 250,31
الاهتلاك الإيجاري	62 095 120,17	غير مقبولة للخصم	-	62 095 120,17
الضريبة على الأرباح	209 176 042,00	غير مقبولة للخصم	-	209 176 042,00
التغير في الضرائب المؤجلة	-3313293,17*	غير مقبولة للخصم	-	- 3 313 293,17
الأعباء الأخرى				
الشراء بدون فاتورة	7 358 778,68	غير مقبولة للخصم	-	7 358 778,68
أعباء العطل السنوية سداسي 2	43 108 058,58	غير مقبولة للخصم	-	43 108 058,58
أعباء السنوات الماضية	12 955 050,27	غير مقبولة للخصم	-	12 955 050,27
أعباء أخرى	3 139 275,36	غير مقبولة للخصم	-	3 139 275,36
مجموع الاستردادات				432 887 912,31

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق و على الجدول رقم 09 من الجزمة الجبائية لسنة 2018

^B التغير في الضرائب المؤجلة = الضرائب المؤجلة أصول 2017 - 2018
 3313293.17 - = 7879213.71 - 4565920.54 = 2018

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

ثالثا: التخفيضات

يتم تحديد التخفيضات في شركة SIM AGRO من خلال الجداول الجبائية لسنة 2018، حيث قدرت

بمبلغ إجمالي قدره **101 934 771.68** دج والتي تتكون من العناصر المبينة في الجول التالي:

جدول رقم 28: تحديد التخفيضات لشركة SIM AGRO لسنة 2018

طبيعة العبء أو الإيراد	المبلغ المسجل	القاعدة الجبائية	المبلغ المدمج في النتيجة	المبلغ المخفض في النتيجة
فوائد قيم التنازل	4 250 000	يخضع بـ 70% إذا كانت مدة امتلاك الأصل أقل أو يساوي 3 سنوات		
		يخضع بـ 35% إذا كانت مدة امتلاك الأصل أقل أو يساوي 3 سنوات	1 487 500,00	2 762 500,00
الإيجار التمويلي	72 307 225,11	مقبولة للخصم	-	72 307 225,11
التخفيضات الأخرى				
أعباء العطل للسنة الماضية	26 865 046,57	مقبولة للخصم	-	26 865 046,57
مجموع التخفيضات				101 934 771,68

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق و على الجدول رقم 09 من الجزمة الجبائية لسنة 2018

رابعا: تحديد النتيجة الجبائية

يتم حساب النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

النتيجة الجبائية = 813 472 356.57 + 432 887 912.31 - 101 934 771.68

النتيجة الجبائية = 1 144 425 495.20 دج

المطلب الثاني: تحديد الضريبة على أرباح الشركات في شركة SIM AGRO

تخضع شركة SIM AGRO لمعدل ضريبة على أرباح الشركات قدره 19%، بحكم أنها شركة إنتاجية، و تستفيد من إعفاء لجزء من رقم أعمالها الموجه للتصدير، و تستفيد من إعفاء ثاني في إطار جهاز الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بنسبة 3.23%.

□□□: تسديد التسبيقات

□□□□ شركة SIM AGRO بتسديد التسبيقات الثلاثة للضريبة على أرباح الشركات، و في الآجال

المحددة لها، و يتم حساب التسبيقات كما يلي:

التسبيق الأول = الضريبة على أرباح الشركات للسنة (ن-2) $\times 30\%$

التسبيق الأول = $110\,651\,320.00 \times 30\%$

التسبيق الأول = $33\,195\,396.00$ دج

ل) القيد المحاسبي للتسبيق الأول:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		18/03/2018		
	33 195 396,00	الدولة، ضرائب على النتائج (تسبيقات)		4449000
33 195 396,00		البنك	512000	
		تسديد التسبيق الأول لل IBS		

التسبيق الثاني = الضريبة على أرباح الشركات للسنة (ن-1) $\times 30\%$

التسبيق الثاني = $212\,663\,604.00 \times 30\%$

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

التسبيق الثاني = 63 799 081.00 دج

ل) القيد المحاسبي للتسبيق الثاني:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		18/06/2018		
	63 799 081,00	الدولة، ضرائب على النتائج (تسييفات)		4449000
63 799 081,00		البنك	512000	
		تسديد التسبيق الثاني للـ IBS		

نلاحظ من خلال طريقة حساب القسط الثاني، أنه لم يتم مراعاة التسوية الخاصة بالتسبيق الأول،

حيث أنه يتم حساب القسط الثاني كما يلي:

التسبيق الثاني = [الضريبة على أرباح الشركات للسنة (ن-1) × 30%] × 2 - التسبيق الأول

التسبيق الثاني = 63 799 081.00 × 2 - 33 195 396.00

التسبيق الثاني = 94 402 766

التسبيق الثالث = الضريبة على أرباح الشركات للسنة (ن-1) × 30%

التسبيق الثالث = 212 663 604.00 × 30%

التسبيق الثالث = 63 799 081.00 دج

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

ج) القيد المحاسبي للتسبيق الثالث:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		17/10/2018		
	63 799 081,00	الدولة، ضرائب على النتائج (تسيقات)		4449000
63 799 081,00		البنك	512000	
		تسديد التسبيق الثالث للـ IBS		

ثانياً: حساب الضريبة على أرباح الشركات 2018

شركة SIM AGRO معدل ضريبة على أرباح الشركات يقدر بـ 19%، كما تستفيد من إعفاء في إطار جهاز الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بنسبة 3.23%، و إعفاء آخر خاص برقم الأعمال الموجه نحو التصدير بنسبة 0.59%*، و في نهاية سنة 2018 قدرت النتيجة الجبائية بـ 1 144 425 497.20 دج.

الضريبة على أرباح الشركات = النتيجة الجبائية × معدلات الإخضاع × 19%

الضريبة على أرباح الشركات = 1 144 425 497.20 × 99.41% × 96.77% × 19%

الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2018 = 209 176 042.00 دج

و تم تسجيل في الدفاتر المحاسبية في نهاية السنة القيد التالي:

*نسبة الإعفاء = رقم الأعمال الموجه نحو التصدير / رقم الأعمال الكلي
 = 13352673919.95 / 79118550.83 = 0.0059.

الفصل الرابع: واقع معالجة الفروقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في SIM AGRO

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		23/04/2019		
	209 176 042,00	الضرائب على الأرباح المبنية على الأنشطة العادية		695000
209 176 042		الدولة، ضرائب على النتائج	4449100	
		تحديد لل IBS لسنة 2018		

و عند تسديد رصيد التسوية في التصريح الجبائي لشهر أبريل 2019 يسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		23/04/2019		
	209 176 042,00	الدولة، ضرائب على النتائج		4449100
160 793 558		الدولة، ضرائب على النتائج (تسييفات)	4449000	
48 382 484,00		البنك	512000	
		تسديد رصيد التسوية لل IBS لسنة 2018		

خلاصة:

قمنا من خلال هذا الفصل بعرض الدراسة الميدانية التي أجريناها في المطحنة الصناعية لمنتجة SIM AGRO ، حيث تطرقنا إلى التعريف بالشركة قيد الدراسة، ثم تحليل عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية خلال الفترة (2016-2020)، ثم الوقوف على المعالجة المحاسبية والجبائية للشركة، و مدى تطبيقها لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، و الخضوع لقواعد النظام الجبائي الجزائري، و توضيح طريقة معالجة أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي، و المتمثلة في الاهتلاكات و العطل المدفوعة و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيات.

تتقيد الشركة في تسجيلاتها المحاسبية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي، غير أنها تتفادى بعض الحالات التي تتعارض مع النظام الجبائي خاصة فيما يتعلق بطرق التقييم و الإثبات و معالجة مصاريف التطوير القابلة للتثبيت والمقاربة بالمكونات.

الختامة

الخاتمة:

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر كان ضرورة حتمية أملت لها العديد من المتغيرات الداخلية والخارجية، غير أن هذا الإصلاح لم يراع خصوصيات النظام الضريبي، مما نتج عنه عدة اختلافات بين النظامين، فالمحاسبة تهدف إلى زيادة موثوقية و شفافية القوائم المالية، و إلى الوصول لربح يحفظ حقوق الدائنين و حصص الشركاء، بينما النظام الجبائي يسعى لتحديد مبادئ و قواعد جبائية من شأنها ضمان التحصيل الفعال للضريبة ضمانا للموارد العامة للدولة.

في هذا الإطار سعينا من خلال تناولنا لموضوع "واقع النظام الجبائي الجزائري و تطبيقه في ظل النظام المحاسبي المالي" معالجة الإشكالية التي كانت تدور حول مدى انسجام النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

و من خلال الفصول الأربعة و انطلاقا من الفرضيات الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة و آفاق البحث كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: المتعلقة بكون العلاقة بين المحاسبة و الجباية في الجزائر قد تكمن في أن الإدارة الضريبة هي إحدى مستخدمي المعلومات المحاسبية التي تقدمها المحاسبة فهي فرضية صحيحة، إذ أن النظام الجبائي يعتمد في تحديد النتيجة الجبائية على النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، فيتم معالجة النتيجة المحاسبية وفق ضوابط جبائية، و ذلك بإضافة الاستردادات و طرح التخفيضات.

الفرضية الثانية: المتعلقة بكون القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع القوانين و التشريعات الجبائية الجزائرية. فهي فرضية صحيحة، لأن اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي أدى إلى تطبيق مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، أي فصل المحاسبة عن الجباية، الأمر الذي أدى إلى إحداث اختلافات مع التطبيقات الجبائية التي تقوم على تغليب الشكل القانوني، و كذلك اعتماد المحاسبة على الاستحقاق للأحداث و العمليات الاقتصادية و اعتماد الجباية على الأساس النقدي لتحديد الربح الجبائي، كما يمكن إرجاع حالة عدم التوافق إلى العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية و الجبائية.

الفرضية الثالثة: المتعلقة بكون الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لتكييف منظومتها الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي غير كافية، فهي فرضية صحيحة، حيث أنه بعد مرور أكثر من 10 سنوات على تطبيق النظام المحاسبي المالي لا تزال هناك اختلافات جوهرية بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في تقليص الفجوة بين النظامين.

الفرضية الرابعة: تجد شركة SIM AGRO صعوبة في الاستجابة للنظام المحاسبي المالي و الخضوع للنظام الجبائي في نفس الوقت. فهي فرضية صحيحة و تحققنا منها من خلال معاينة الشركة، فقد لمسنا أنها تتحاشى بعض المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و تعتمد على القواعد الجبائية، كالاتماد في التقييم على التكلفة التاريخية و تجنب التقييم بالقيمة العادلة، حتى لا تدخل في بعض المataهات و تكون عرضة للرقابة الجبائية.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة نستخلص النتائج التالية:

- إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر جاء استجابة للتطورات الدولية الرامية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، و ذلك في سبيل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات؛
- النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، الذي يعطي قوائم مالية موثوقة و شفافة، و التي تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات؛
- هناك اختلافات جوهرية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، راجعة إلى اختلاف الأسس و المبادئ التي تحكم قياس كل منهما، إضافة إلى اختلاف الأهداف المسطرة لكل نظام؛
- تركز أهم أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي في تاريخ الاعتراف بالتثبيت و إدراجه في الميزانية، مؤونات الأعباء، إعادة التقييم، عقد الإيجار التمويلي و الاهتلاكات؛
- ينتج عن الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي فروقات، إحداها دائمة تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثيرها إلى الدورات اللاحقة، و أخرى مؤقتة تنشأ عنها ضرائب مؤجلة يمتد تأثيرها إلى السنوات اللاحقة إما بالسداد أو الاسترداد؛
- لا تزال التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد المحاسبية، الأمر الذي يتطلب معالجة النتيجة المحاسبية و تعديلها بهدف الوصول إلى النتيجة الجبائية؛

- تعتبر الإهتلاكات أهم الاختلافات بين النظامين، باعتبارها أهم الأعباء القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة؛

- إن التدابير التي اتخذتها الدولة الجزائرية في قوانين المالية السنوية و التكميلية، دليل على رغبة الدولة و وعيها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أنها لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات و التغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية؛

- بالرغم من هيمنة و سمو التشريعات الجبائية على القواعد المحاسبية، إلا أن هناك استجابة شبه كلية لمتطلبات النظام المحاسبي المالي في شركة SIM AGRO ، باستثناء معالجة بعض العناصر المتعلقة بالمقاربة بالوحدات و مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.

- هناك غموض في شركة SIM AGRO للمفاهيم المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالتثبيات المعنوية، حيث لا يتم التمييز بين المصاريف و التثبيات المعنوية.

- تعتبر الاستردادات أهم الاختلافات بين الممارسات المحاسبية و الجبائية في شركة SIM AGRO، حيث قدرت في سنة 2020 بـ 120% من النتيجة المحاسبية، نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء.

ثالثا: الاقتراحات

نحاول فيما يلي أن نورد أهم الاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية لتطوير واقع الممارسات

المحاسبية في الجزائر:

- ضرورة وجود إرادة سياسية واضحة لتقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، و عقد ندوات علمية ، و مشاركة مراكز البحث في معالجة أهم المشاكل المترتبة بين النظامين؛

- ضرورة الاستعانة بتجارب الدول التي نجحت في تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي؛
- يجب على المؤسسات دعم عمليات البحث و التطوير في مجال التطبيقات المحاسبية الدولية، ليتم التطبيق الجيد لمحتوى النظام المحاسبي المالي حتى يحقق الأهداف المرجوة.
- يجب تحيين النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات المعايير المحاسبية الدولية.
- على شركة SIM AGRO استغلال التحفيزات الجبائية و الاستفادة منها.
- على شركة SIM AGRO تجنب رسم التمهين و التكوين، بذلك الاهتمام أكثر بتكون مستخدميها، فمصاريف الدورات التكوينية تعود عليها بالنفع.
- استغلال صيغة الإيجار التمويلي من نوع ليزباك، خاصة فيما يخص المعدات التي تبقى في حالة جيدة، و تجنب التنازل عنها بأقل الأثمان.
- على شركة SIM AGRO إشراك خبير جبائي، يختار لها أفضل وضعية جبائية، و يجنبها العقوبات و الغرامات.

رابعاً: آفاق البحث

يمكن في نهاية البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة بالدراسة و هي:

- جباية المجمعات في ظل النظام المحاسبي المالي.
- أثر تبني النظام المحاسبي المالي على الحصيلة الجبائية للدولة.
- أثر الاختلاف بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية على القدرة التمويلية للمؤسسات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ و المفاهيم و الإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2005.
- 4- بن ربيعة حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 5- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 6- بول حون ستينبارت، مارشال رومني، تعريب قاسم ابراهيم الحسيني، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
- 7- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق، ط1، دار وائل، عمان ، 2010.
- 8- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 9- حسام الدين الخدّاش و آخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
- 10- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للتوزيع و النشر، عمان، الأردن، 2008.

- 11- حيدر محمد وعلي بني عطا، مقدية في نظرية المحاسبة و المراجعة، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2007.
- 12- خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، 2008 .
- 13- خليل الديلمي و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2005.
- 14- رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، الجامعة الإسلامية، غزة، بدون سنة نشر.
- 15- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2014.
- 16- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2008.
- 17- سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- 18- شعباني لطفي، "جباية المؤسسة" الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2017.
- 19- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2008.
- 20- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول و مبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، الجزائر.
- 21- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، للنشر و التوزيع، الأردن، 2012.

- 22- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.
- 23- عيسى سماعيل، جباية و محاسبة المؤسسة، تقنيات جبائية و محاسبية وفق القانون الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2021.
- 24- فريدريك تشوي و آخرون، تعريب محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004.
- 25- فؤاد عبد المحسن الجبوري، المحاسبة المتوسطة، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 26- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
- 27- لخضر لعلاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس و تطبيقات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.
- 28- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 29- محسن باقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، صنعاء، 2013.
- 30- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر و التوزيع، مصر، 2005.
- 31- محمد صبري إبراهيم ندى و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مطبعة دار السلام، 2007.
- 32- محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية و الضرائب"، دار هومة للطباعة و النشر، 2003.

33- مسعود صديقي و آخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى للطباعة والنشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014.

34- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

35- نايل لوثيان و جون سمال، المحاسبة، منشورات التعليم العربي الدولي، بدون بلد نشر، 2008.

36- وابل بن علي الوابل، أسس المحاسبة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، مكتبة فهد الوطنية، الرياض، 2001.

37- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

38- يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، سنة 2008.

39- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1984.

40- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

41- يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، " المالية العامة ، الضرائب و النفقات" الدار الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة نشر.

ثانيا: الأطروحات و الرسائل

أ- الأطروحات

42- بن بلقاسم سفيان، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

- 43- سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين التحديات الدولية و متطلبات الاقتصاد الوطني، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة البليدة2، 2015.
- 44- العربي حمزة، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013.
- 45- قاشي يوسف، واقع النظام الجبائي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، سنة 2015.
- 46- قرّاش محمد، محددات السياسة المالية للمؤسسات الجزائرية الخاصة -دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية في الفترة بين 2005 و 2008، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2015.
- 47- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 48- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2002.
- 49- وشان أحمد، متطلبات تكيف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الشلف، 2017.
- 50- يخلف إيمان، متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية و ضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2018/2019.

ب-الرسائل

- 51- بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، رسالة ماجيستر، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.
- 52- صالحى بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.
- 53- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر و أثره على المؤسسة و التحريض الاستثماري، رسالة ماجيستر معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997.

ثالثا: المجلات

- 54- توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد رقم 5، الرياض، 1987.
- 55- جاو حدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات، العدد 32 (2)، فيفري 2014.
- 56- حسوس صديق، شريط صلاح الدين، الفروقات المؤقتة و محاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية- 31(2)، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2016.
- 57- سليمان بلعور، بوحفص بن أودينة، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 10 العدد 2، 2017.
- 58- سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، 2013.

- 59- شيكر مصطفى، ناصر مراد، معالجة التثبيطات العينية بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، المجلد 10، العدد 1، 2021.
- 60- قدوري عمار، بن عواق العربي، المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائي، العدد 12، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، جوان 2018.
- 61- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس.
- 62- محمد الكامل شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، مجلة العلوم القانونية و الشرعية، العدد السابع، جامعة الزاوية، ليبيا، 2015.
- 63- مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 1، 2002.
- 64- ناصر مراد، واقع النظام الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، المجلد 5، العدد 1، 2016.
- 65- هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة، آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، المركز الجامعي الواد، العدد الثاني، 2011.
- 66- يوسف مامش، بلال لوعيل، محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية -العدد الاقتصادي- 34(01)، جامعة زيان عاشور ، الجلفة.

رابعاً: الملتقيات

67- براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 13-14-ديسمبر 2011.

68- سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي الوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.

69- مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الأول حول موضوع النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب تطبيقات و آفاق، يومي 17 و18 جانفي 2010، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي.

70- مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قصدي مرياح، ورقلة.

خامساً: القوانين و التشريعات و الأوامر و المراسيم

71- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي

72- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021.

73- قانون المالية لسنة 2022، الجريدة الرسمية العدد 100، المؤرخة في 30 ديسمبر 2021.

- 74- القانون 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.
- 75- قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 26 جويلية 2009.
- 76- قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.
- 77- قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 49 المؤرخة في 31 أوت 2010.
- 78- قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية العدد 79، المؤرخة في 30 ديسمبر 2018
- 79- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2021.
- 80- قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المادة 62، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2008.
- 81- الأمر رقم 08-02 مؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق 24 يوليو سنة 2008 المتضمن
- 82- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11
- 83- المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07/04/2009، الذي يحدد شروط و كفايات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي
- 84- القرار رقم 71 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و كذا عرض مدونة و قواعد الحسابات
- 85- القرار رقم 72 المؤرخ في 26/07/2008، المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة
- 86- التعليم رقم 02 المؤرخة في 29/10/2009 الصادرة عن وزارة المالية المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة.

سادسا: المواقع الالكترونية

87- المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

88- الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz

89- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية www.joradp.dz

90- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين www.onca.dz

سابعا: المراجع باللغة الأجنبية

91- Ali Garmilis, Comptabilité Financière, 2eme Edition, Dound, Paris, 2002.

92- Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000.

93- David Alexander, Christopher Nobes, Financial Accounting an International Introduction, Pearson Education, England, 2004.

94- Hervé Kruger, les principes généraux de le fiscalité, édition ellipse, paris, 2000.

95- Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2002.

96- Saci djeloul , comptabilité de l'entreprise et système économique, opu, Algerie,1991.

97- Direction des relations publiques et de la communication , Guide fiscal de l'investisseur en Algérie , Ministere Des Finances direction Générale Des Impots, 2019.

98- Instruction № 02 du 29 octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010 , Ministère des Finances, Conseil National de la comptabilité.

Abstract

This study aims to tackle the current reality of accounting and tax practices in Algerian economic institutions under light of the adoption of the Financial Accounting System. Therefore, it could be done through addressing the reforms carried out by the Algerian country in its accounting system which resulted in the adoption of the financial accounting system and then discover the differences between the accounting rules and the tax rules and the extent to which the state seeks to reduce these differences. Besides, presenting some proposed measures to adapt the fiscal system with the Financial Accounting System.

In order to achieve the objectives of this study and test the hypotheses, it was dropped on one of the largest private economic institutions in Algeria, represented by the "SIM AGRO ".

This study concluded that the adoption of the financial accounting system led to the emergence of differences between the two systems (the Financial Accounting System and the Algerian fiscal system). Moreover, there is a direct effect on the elements of determining the tax on corporate profits. These differences are represented in the permanent differences resulting from the imposition of some tax rules and temporary differences which is resulted from the difference in the timing of inclusion of certain costs in the taxable result.

Key words: Algeria fiscal system, Financial Accounting System, accounting result, tax result, permanent differences, temporary differences, deferred taxes.

