وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي

إعداد الطالبة

يخلف إيمان

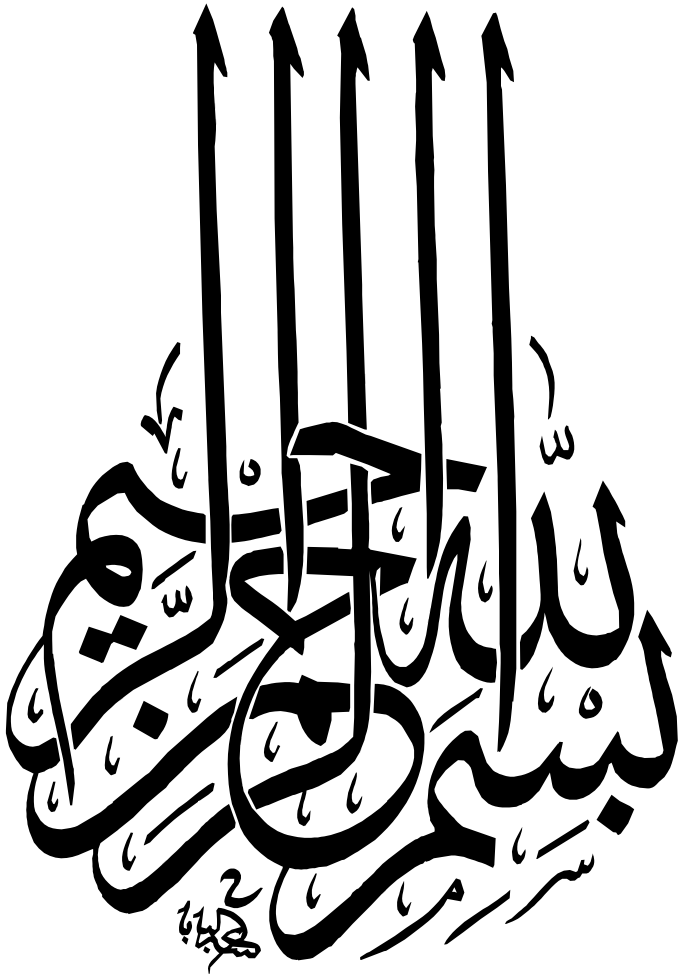
إشراف الأستاذ

طرشي محمد

نوقشت بتاريخ 2019/03/11 من طرف اللجنة المكونة من:

أ.د/بوفليح نبيل	أستاذ	جامعة الشلف	رئيسا
د/طرشي محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	مقررا
د/عزوز علي	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	مقررا مساعدا
د/آيت مختار عمر	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	ممتحنا
د/عيادي عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	ممتحنا
د/بوشامة مصطفى	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	ممتحنا
د/قراش محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة البليدة 2	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018-2019


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكـــــــــر

بعد الحمد والشكر لله عز وجل على توفيقه لي لإتمام هذا البحث؛

أتقدم بالشكر الجزيل إلى المشرف الأستاذ طرشي محمد على دعمه وتشجيعه لي الذي سبق مساعدته القيمة في تقديم ملاحظاته وتوجيهاته التي أثرت البحث وزادت من قيمته، كما أتقدم بالشكر كذلك إلى المشرف المساعد الأستاذ عزوز علي على قبوله مساعدتي، بوضع خبرته في علم الضرائب لإفادتي إضافة إلى نصائحه وتوجيهاته أيضا؛

كما أتقدم بشكر وتقدير خاص إلى أستاذي ومعلمي الفاضل البروفيسور حسيني خالد من جامعة بورتسموث بإنجلترا، على قبوله ومنحه لي شرف التتلمذ على يده وتطويره وتنميته لمعلوماتي ومكتسباتي في المجال المحاسبي، ومرافقته الطيبة بملاحظاته وتوجيهاته ومساعداته القيّمة لي طيلة فترة انجاز البحث وبعده، وحتى على وقته الثمين الذي لم يبخل به وقاسمني إياه رغم انشغالاته فمنحني وسام شرف كبير جدا، وعلى إحسانه الذي علمني معنى أن يكون للإنسان قيمة لما يكون نافعا لغيره دون أي مقابل، أما أخلاقه الراقية فكانت في واجهة كل ما قدمه لي من عون؛

شكر خاص أيضا وتقدير لأستاذي الفاضل آيت مختار عمر على دعمه ومساعداته الراقية والمشرفة لي والثمينة ثمن صفاء سريرته، فكان بأخلاقه ومواقفه معي كالنور الذي أهتدي به إلى طريق العلم والنجاح بدون تردد، فهو من علمني معنى أن يزيد الإيمان بقلب الإنسان بإحسان الظن في الله؛

شكر خاص وخالص للمستشار الجبائي السيد سعيد منصور نور الدين، على مجهوداته القيّمة ودعمه ومساعدته لي وحتى على تحمله إلحاحي في طلب المعلومة منه، فكان بمثابة المرشد والناصح وخير مرافق ومدعّم لهذا البحث؛

شكر خاص أيضا لمحافظ الحسابات السيد مير مصطفى، على فتحه المجال لي بتلقي فنون الممارسة العملية لمهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي ومحافظة الحسابات، وعلى مجهوداته القيّمة معي ومساعدته المشرفة التي جعلتني أتقدم كثيرا من الحسن إلى الأحسن من خلال إثراء حصيلتي العلمية والمعرفية في المجال المحاسبي والجبائي كذلك؛

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى المديرية الولائية للضرائب بالشلف وخاصة مدير وأعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، الذين سمحوا لي أن أكون بينهم بالممارسة التطبيقية لعملية الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها، إضافة إلى المعلومات المقدمة من طرفهم والتي كان لها الدور الفعّال في الوصول لعدة نتائج مست بشكل مباشر موضوع البحث؛

والشكر وكل الشكر إلى جميع عمال المطبعة العصرية إيرواش بالشلف على اهتمامهم ومساعدتهم المشرفة لي؛

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم ومناقشة وإثراء هذا البحث؛

أشكر كل من مدّ لي يد العون والمساعدة وكان له أثر في حياتي الدراسية.

الإهـــــــداء

إلى الوالدين الكريمين؛

إلى الذين أحسنوا إليّ في تربيتي وفي تعليمي وفي حياتي؛

إلى الذين وعدوني بالبقاء وكانوا أوّل الراحلين؛

وإلى الذين أمسكوا بيدي وسط ضياع الراحلين.

الفهـــرس

الفـــــهرس

الشكر

الإهداء

الفهرس I

فهرس الجداول VI

فهرس الأشكال VIII

الاختصارات IX

الملخص

مقدمة أ–ط

الفصل الأول: الإطار النظري للعلاقة بين المحاسبة والضريبة 02–55

المبحث الأول: المحاسبة–مدخل مفاهيمي 03

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن المحاسبة 03

أولا: تعريف المحاسبة 03

ثانيا: وظائف المحاسبة 04

ثالثا: التطور التاريخي للمحاسبة 05

رابعا: المستفيدون من المعلومات المحاسبية 07

خامسا: خصائص المعلومات المحاسبية 09

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تطور وتركيب النظم المحاسبية والمالية 10

المطلب الثالث: ظهور مفهوم التوحيد المحاسبي 13

المبحث الثاني: الإطار النظري للضريبة والنظام الضريبي 17

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة 17

أولا: التطور التاريخي للضريبة 17

ثانيا: مفهوم الضريبة 18

ثالثا: خصائص الضريبة 19

رابعا: المبادئ العامة والأساسية للضريبة 20

خامسا: التنظيم الفني للضريبة 22

سادسا: أنواع الضرائب 25

المطلب الثاني: مفهوم النظام الضريبي وعلاقته بالسياسة الضريبية 27

أولا: مفهوم النظام الضريبي 27

ثانيا: أهداف النظام الضريبي 27
ثالثا: علاقة النظام الضريبي بالسياسة الضريبية 28
المطلب الثالث: محددات تصميم نظام ضريبي فعال 29
أولا: مؤشرات فيتو تانزي *(V. Tanzi)* للنظام الضريبي الفعال 29
ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة 31
المبحث الثالث: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة 32
المطلب الأول: درجة الارتباط بين المحاسبة والضريبة 32
المطلب الثاني: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المحاسبة والضريبة 35
المطلب الثالث: عرض نماذج دولية فيما يخص طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة 37
أولا: عرض النموذج الفرنسي..... 37
ثانيا: عرض النموذج المصري..... 45

الفصل الثاني: النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي 109-56
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي في الجزائر 58
المطلب الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي 58
أولا: أسباب توجه الجزائر إلى الإصلاح المحاسبي 58
ثانيا: أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر 60
ثالثا: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر 61
المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي 64
المطلب الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي 64
أولا: مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي 67
ثانيا: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي 67
المبحث الثاني: التعريف بالنظام الجبائي الجزائري 74
المطلب الأول: إصلاح النظام الجبائي الجزائري 74
أولا: مراحل إصلاح النظام الجبائي الجزائري..... 74
ثانيا: أسباب وأهداف الإصلاح الجبائي الجزائري..... 79
المطلب الثاني: هيكل النظام الجبائي الجزائري 80
أولا: الضرائب المباشرة 80
ثانيا: الضرائب غير المباشرة 89
المطلب الثالث: خصائص النظام الجبائي الجزائري 94
المبحث الثالث: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر 96
المطلب الأول: العلاقة التي تربط النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي 97

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري 100
المطلب الثالث: نظرة النظام المحاسبي المالي للاستردادات والخصومات عند تحديد النتيجة الجبائية 106
أولا: النظرة المحاسبية لما تم دمجه (الاستردادات) عند تحديد النتيجة الجبائية 106
ثانيا: النظرة المحاسبية لما تم خصمه (الخصومات) عند تحديد النتيجة الجبائية 108

الفصل الثالث: الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري 110-163
المبحث الأول: معالجة الفروق الجبائية الناشئة عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري 112
المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الضرائب المؤجلة 112
أولا: تعريف الضرائب المؤجلة 112
ثانيا: تعريف المصطلحات الواردة في معيار الضرائب المؤجلة 113
المطلب الثاني: الاعتراف والقياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة 114
أولا: الاعتراف بالأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة 114
ثانيا: قياس الضرائب المؤجلة 116
ثالثا: الإفصاح عن الضرائب المؤجلة 117
المطلب الثالث: معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي 118
أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي 118
ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي 118
المبحث الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر الميزانية 120
المطلب الأول: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة أصول الميزانية 120
أولا: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات 120
ثانيا: المخزونات 124
ثالثا: عقود الإيجار-التمويل 127
رابعا: التثبيتات المالية (الأصول المالية غير جارية) 129
خامسا: العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية 131
سادسا: الإندماج (تجميع المنشآت والحسابات المدمجة) 132
المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة الاهتلاكات وخسائر القيمة 135
أولا: الاهتلاك 135
ثانيا: خسائر القيمة 140
المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة خصوم الميزانية 141
أولا: تغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء 141
ثانيا: مؤونات المخاطر والأعباء 143

ثالثا: ترحيل الخسائر 144
المبحث الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر حساب النتائج 145
المطلب الأول: تحقق وقياس الإيرادات والأعباء والاعتراف بها من المنظور المحاسبي والجبائي 145
أولا: الإيرادات 145
ثانيا: الأعباء 148
المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في قياس الإيرادات 152
أولا: فوائض قيم التنازل 152
ثانيا: الإعانات العمومية 155
ثالثا: العقود طويلة الأجل 156
المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلافات في قياس الأعباء 158
أولا: مصاريف البحث والتطوير 158
ثانيا: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين (مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة) 159
ثالثا: تكاليف الاقتراض 160
رابعا: الضريبة على أرباح الشركات 161

الفصل الرابع: جهود مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر 217–164
المبحث الأول: التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي 166
المطلب الأول: التدابير الجبائية المستحدثة قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي 166
أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2008 166
ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2009 169
المطلب الثاني: التدابير الجبائية المستحدثة مع بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 173
أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2010 173
ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2010 175
المطلب الثالث: التدابير الجبائية المستحدثة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي 176
أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2011 176
ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2012 177
ثالثا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2014 177
رابعا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2015 178
خامسا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2017 178
سادسا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2018 178
المبحث الثاني: الحلول المقترحة لمحاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي 180
المطلب الأول: الحلول المقترحة على المدى المتوسط لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي 180

أولا: تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي 180
ثانيا: المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات 182
ثالثا: السماح للمنشآت بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية 184
رابعا: حلول أخرى مقترحة 185
المطلب الثاني: الحلول المقترحة على المدى الطويل لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي 189
أولا: إعطاء أهمية لوقت إصدار كل من القوانين الجبائية والمحاسبية 189
ثانيا: الأخذ بمتطلبات النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الجبائي الجزائري 190
المطلب الثالث: المبادئ الجبائية المقترح اعتمادها عند محاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي 194
أولا: مبدأ حيادية الجباية 194
ثانيا: مبدأ البساطة 195
ثالثا: مبدأ تحديد درجة الارتباط 195
رابعا: مبدأ التجانس والمرونة 196
المبحث الثالث: أثر تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي على الشفافية والوعاء الضريبي 197
المطلب الأول: أثر تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي على الشفافية 197
أولا: الحوكمة الجبائية 197
ثانيا: الشفافية الجبائية والإفصاح الجبائي 200
المطلب الثاني: أثر تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي 203
المطلب الثالث: عرض تغيرات الحصيلة الجبائية الناتجة عن محاولات تقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي 209
أولا: أهمية الحصيلة الجبائية العائدة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة 209
ثانيا: الحصيلة الجبائية العائدة من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات IBS..... 213
خاتمة 218
المراجع 226

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(2–1)	محتوى الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	64
(2–2)	مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي	67
(2–3)	محتوى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	69
(2–4)	مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الاجمالي	80
(2–5)	مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي	81
(2–6)	الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي	82
(2–7)	الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور	83
(2–8)	مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات	84
(2–9)	مجال التطبيق والمداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	85
(2–10)	إجراءات تحديد وحساب وكيفية تحصيل الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات	86
(2–11)	تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر	86
(2–12)	مفاهيم عامة عن الضريبة الجزافية الوحيدة	87
(2–13)	مفاهيم عامة عن الرسم على النشاط المهني	88
(2–14)	مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة	89
(2–15)	التغير في معدلات الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر	90
(2–16)	توزيع إيراد الضريبة على القيمة المضافة	90
(2–17)	كيفية اخضاع الرسم على المنتجات البترولية	92
(2–18)	مقارنة طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في كل من الجزائر، فرنسا ومصر	97
(2–19)	الطريقة المختصرة لتحديد النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري	98
(2–20)	طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري	100
(3–1)	المصطلحات الواردة في معيار الضرائب المؤجلة	113
(3–2)	طرق تقييم وإعادة تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي	120
(3–3)	المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي	124
(3–4)	عقود الايجار–التمويل حسب النظام المحاسبي المالي	127
(3–5)	التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي	129
(3–6)	الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي	135
(3–7)	الاهتلاك حسب النظام الجبائي الجزائري	138
(3–8)	العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي	156
(4–1)	العلاقة التي تربط القواعد الجبائية بمفهوم الشفافية	201

(**2–4**)	استرجاعات مالية لصالح الخزينة العمومية ناتجة عن الرقابة الجبائية للفترة من 2010 إلى 2014	**205**
(**3–4**)	مجمل الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية للفترة من 2010 إلى 2014	**205**
(**4–4**)	تغيرات قيم عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة للفترة من 2008 إلى غاية 2016	**210**
(**5–4**)	توقعات حصيلة الجباية العادية والضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكل من سنة 2017 و2018 و2019	**211**
(**6–4**)	نسبة تغيرات الحصيلة الجبائية لكل من عائدات الجباية العادية بالنسبة لعائدات الميزانية العامة للدولة، وعائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لعائدات الجباية العادية	**211**
(**7–4**)	تطور قيم كل من *IRGbic* و*IBS* للفترة من 2008 إلى 2016	**213**
(**8–4**)	نسب تطور قيم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* بالنسبة لمجموع عوائد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للفترة من 2008 إلى 2016	**215**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1–1)	المحاسبة كنظام للمعلومات	05
(2–1)	دور المحاسبة في الاقتصاد	09
(3–1)	خصائص المعلومات المحاسبية	10
(4–1)	مراحل ظهور مفهوم الضريبة	18
(5–1)	خصائص الضريبة	20
(6–1)	التنظيم الفني للضريبة	25
(7–1)	علاقة النظام الضريبي بالسياسة الضريبة	29
(8–1)	تضارب العلاقة بين المحاسبة والضريبة	34
(9–1)	أعمال الإصلاح لتبني معايير المحاسبة الدولية في فرنسا	43
(10–1)	الضريبة على الدخل في مصر طبقا للقانون رقم 91 لسنة 2005	47
(11–1)	هيكل النظام الضريبي المصري	48
(1–2)	الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	67
(2–2)	هيكل النظام الجبائي الجزائري	93
(3–2)	العلاقة التي تربط النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي	96
(4–2)	مخطط الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري	105
(1–4)	أهمية الحلول المقترحة في خدمة المحاسبة والجباية معا	193
(2–4)	العلاقة الطردية بين الغش في التقارير المحاسبية والجبائية وضياع الموارد المالية للدولة	207
(3–4)	أثر تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي	208
(4–4)	تغيرات قيم عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة للفترة من 2008 إلى غاية 2016	210
(5–4)	نسبة تغيرات الحصيلة الجبائية لكل من عائدات الجباية العادية بالنسبة لعائدات الميزانية العامة للدولة، وعائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لعائدات الجباية العادية	212
(6–4)	تطور قيم كل من *IRGbic* و*IBS* للفترة من 2008 إلى 2016 بالنسبة لعائدات ض م ر م	214
(7–4)	نسب تطور قيم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* بالنسبة لمجموع عوائد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للفترة من 2008 إلى 2016	215

الاختصارات

AICPA	***A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants*	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAA	***A**merican **A**ccountants **A**ssociation*	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
FASB	***F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard*	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFAC	***I**nternational **F**ederation of **A**ccountants*	الاتحاد الدولي للمحاسبين
OECD	***O**rganization for **E**conomic **C**o-operation and **D**evelopment*	منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي
IOSCO	***I**nternational **O**rganization of **S**ecurities **C**ommissions*	المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية
EC	***E**uropean **C**ommission*	المنظمة (اللجنة) الأوروبية
CNC	***C**ommission de **N**ormalisation des **C**omptabilités*	لجنة التوحيد المحاسبي
CSC	***C**onseil **S**upérieur de la **C**omptabilité*	والمجلس الأعلى للمحاسبة
PCG	***P**lant **C**omptable **G**énéral*	المخطط الوطني للمحاسبة
CNC	***C**onseil **N**ational de la **C**omptabilité*	مجلس المحاسبة الوطني
CRC	***C**onseil de **R**èglementation **C**omptable*	مجلس تنظيم المحاسبة
ANC	***l'**Autorité des **N**ormes **C**omptables*	سلطة المعايير المحاسبية
IAS	***I**nternational **A**ccounting **S**tandards*	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	***I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards*	المعايير الدولية للتقارير المالية
FASB	***F**inancial **A**ccounting **S**tandards **B**oard*	هيئة معايير المحاسبة المالية
ASC	***A**ccounting **S**tandards **C**ommittee*	لجنة المعايير المحاسبية
IFC	***I**nternational **F**inance **C**orporation*	مؤسسة التمويل الدولية
TVA	***T**axe sur la **V**aleur **A**joutée*	الرسم على القيمة المضافة
CGI	***C**ode **G**énéral des **I**mpôts*	قانون الضرائب العامة
GAAP	***G**eneral **A**ccepted **A**ccounting **P**rincipals*	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
SCF	***S**ystème de **C**omptabilité **F**inancière*	النظام المحاسبي المالي
PCN	***P**lan **C**omptabl**e** **N**ational*	المخطط المحاسبي الوطني
BIC	***B**énéfices **I**ndustriels et **C**ommerciaux*	الأرباح الصناعية والتجارية
CUG	***C**otisation **U**nique **G**lobale*	المساهمة الوحيدة الإجمالية
TUGP	***T**axes **U**nique **G**lobale à la **P**roduction*	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
CUA	***C**otisation **U**nique **A**gricole*	المساهمة الوحيدة الفلاحية
IRG	***I**mpôt sur le **R**evenu **G**lobal*	الضريبة على الدخل الإجمالي
IRG $_{Salaire}$	***I**mpôt sur le **R**evenu **G**lobal sur **S**alaire*	الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور
SNMG	***S**alaire **N**ational **M**inimum **G**aranti*	الأجر الوطني الأدنى المضمون

IBS	***I**mpôt sur les **B**énéfices des **S**ociétés*	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	***I**mpôt **F**orfaitaire **U**nique*	الضريبة الجزافية الوحيدة
TAP	***T**axe sur **A**ctivité **P**rofessionnel*	الرسم على النشاط المهني
TAIC	***T**axe sur l'**A**ctivité **I**ndustrielle et **C**ommercial*	الرسم على النشاط الصناعي والتجاري
TANC	***T**axe sur l'**A**ctivité **N**on- **C**ommercial*	الرسم على النشاط غير التجاري
HT	***H**ors **T**axe*	خارج الرسم
TTC	***T**outes **T**axes **C**omprises*	كامل الرسوم
O.P.C.V.M	***O**rganismes de **P**lacements **C**ollectifs en **V**aleurs **M**obilières*	هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة
SARL	***S**ociété **A** **R**esponsabilité **L**imité*	الشركات ذات المسؤولية المحدودة
SNC	***S**ociétés **N**on-**C**ommerciaux*	الشركات غير التجارية
EURL	***E**ntrepris**e** **I**ndividuel et **R**esponsabilité **L**imité*	المؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة
CIDTA	***C**ode des **I**mpôts **D**irects **et** **T**axe **A**ssimilées*	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
SOFTY	***S**um **of** **t**he **Y**ears*	أسلوب قسط الاهتلاك المتزايد (التصاعدي)
VC	***V**érification **C**omptable*	التحقيق في المحاسبة
VASF	***V**érification **A**pprofondie **S**ituation **F**iscale,*	التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية
VPC	***V**érification **P**onctuel de la **C**omptabilité.*	التحقيق المصوب في المحاسبة
BIC	***B**énéfices **I**ndustriels et **C**ommerciaux*	الأرباح الصناعية والتجارية
TFPB	***T**axe **F**oncier sur **P**ropriétés **B**âties*	الرسم العقاري على الملكيات المبنية
TFPNB	***T**axe **F**oncier sur **P**ropriétés **N**on **B**âties*	الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية
TA	***T**axe D'**A**ssainissement*	رسم التطهير (رسم رفع القمامات المنزلية)
IP	***I**mpôts sur le **P**atrimoine*	الضريبة على الأملاك
TIC	***T**echnologie de l'**I**nformation et de la **C**ommunication*	تكنولوجيا الإعلام والاتصال

ملخـــــــص

يعتبر النظام الجبائي من المستخدمين المباشرين والمستفيد الأول لما تقدمه المحاسبة من معلومات ونتائج معروضة في القوائم المالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة (الربح المحاسبي قاعدة لحساب الربح الجبائي)، وهذا ما يجعل ضرورة توفر نظام محاسبي يقدم معلومات خالية من التلاعبات والانحرافات، وبتطبيق ما جاء في أحكام النظام المحاسبي المالي في قياس صافي الربح الخاضع للضريبة، اتضح أن هناك تضارب واختلاف بين بعض أحكام هذا النظام والنظام الجبائي الجزائري في قبول ورفض بعض عناصر القوائم المالية جبائيا عنه محاسبيا عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، وكان هذا سببا مباشرا لظهور فروقات كانت لها آثار جبائية مختلفة وجب أخذها بعين الإعتبار ودراستها لمحاولة تقليصها وبالتالي تقليص فجوة التعارض بين المحاسبة والجباية في الجزائر، مع ضرورة محاولة الوصول إلى خلق علاقة جبائية محاسبية شفافة خالية من التناقضات والاختلافات، وهذا من خلال وجوب اعتماد تدابير واقتراح حلول ليست بهدف تغليب الجباية على المحاسبة أو العكس، وإنما لمحاولة الوصول إلى توافق معين يعمل على تحقيق العديد من الأهداف التي تؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان الحصول على وعاء ضريبي يمثل الواقع الحقيقي، ولتحقُّق كل هذا وغيره يجب أن يكون من الضروري توفير العديد من الجهود والمتطلبات لإحداث عملية تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي الجزائري، النظام المحاسبي المالي، الربح المحاسبي، الربح الجبائي.

Abstract

The tax system is considered direct user and the first beneficiary for the provision of accounting information, and results presented in the financial statements, when determining taxable income (accounting profit is base to account the tax profit), this makes the need for an accounting system that provides information without manipulations, and the application of the provisions of the accounting system in the measurement of net profit taxable, it turns out that there are conflicts and differences between some provisions of this system and the Algerian tax system in the acceptance and rejection of certain elements of the financial statements to tax on accounting when define a taxable profit, this was a direct cause for the emergence of differences that had different tax effects, should be taken into considering and studies to try to reduce them, therefore reducing the discrepancy between accounting and taxation in Algerian, with the need to try to create a taxation accounting relationship transparent without of contradictions and differences, this is through the measures to suggest and solutions not with the aim of prevail tax on the accounting or the opposite, but to try to reach a certain approval works to achieve many goals, which lead to reduce tax evasion, thus ensuring obtaining on a taxable profit that represents the profits are really achieved, and to check all this and others, it should be necessary to provide many efforts and requirements to make the process of adapting the Algerian tax system with the financial accounting system.

***Keywords**: Algeria Tax System, Financial Accounting System, Accounting Profit, Tax Profit.*

مقدمـــة

تسعى السياسة المالية من خلال الضرائب إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وحتى سياسية، من أجل تحقيق الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخول وتشجيع الاستثمار وغيرها، إضافة إلى وضع مبادئ وقواعد لتحديد الربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة، على عكس المحاسبة التي تهدف إلى تحديد النتائج والمساعدة في حفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها، وبصفة عامة خدمة المستثمر من خلال إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمنشأة، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها.

وفي ظل الاهتمام الدولي بموضوع التوافق المحاسبي، والمجهودات الدولية المبذولة في محاولة القضاء على الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين مختلف الدول، وسعيا منها في زيادة أهمية المحاسبة باعتبارها مصدر مهم للمعلومة المالية، حاولت الجزائر وكغيرها من الدول مواكبة الاقتصاد العالمي بتخليها عن الاقتصاد الموجه واتجاهها نحو اقتصاد السوق من خلال اتباع عدة إصلاحات وتغييرات مست جانبها الاقتصادي والمالي، من بينها اصلاح النظام المحاسبي وفق ما هو معمول به دوليا، أي إعداد نظام محاسبي مالي بدلا من المخطط الوطني للمحاسبة حيث يعتمد في نصوصه وقواعده على نصوص وقواعد معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية ويتكيف معها، وذلك بهدف تقريب البيئة المحاسبية الوطنية مع البيئة المحاسبية الدولية، ومحاولة ربط المنشأة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية بشكل يجعل من المعلومات المالية الصادرة عنها موثوق فيها وملائمة مع احتياجات مستعمليها على الصعيد الوطني والدولي.

إن التعديلات الحاصلة في مجال المحاسبة باعتماد هذا النظام الذي بدأت المنشآت الاقتصادية الجزائرية تطبيقه ابتداء من سنة 2010، تستدعي الحاجة إلى إعادة النظر في التشريعات والقوانين الجبائية المعمول بها، وبالتالي فإن التغييرات والتعديلات في النصوص الجبائية تكون ضرورية مع الأحكام المحاسبية الجديدة خاصة في كل ما يتعلق بتحديد المداخيل، وهذا ليس بغرض تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية والعكس، بل باعتبار الضريبة أداة تمويلية هامة وحيوية ومصدرا رئيسا لإيرادات الدولة تستلزم النظر اليها وتكييفها مع المستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي الذي تعتبر مخرجاته مصدرا مهما لتحديد الاقتطاعات الضريبية منه بصفة واضحة وخالية من التعقيدات وهذا لضمان تحصيل موارد مالية جبائية مهمة لتمويل الميزانية العامة للدولة.

وبالتالي فالترابط الذي يظهر درجة ما من التفاعل بين المحاسبة والجباية في الجزائر، من خلال استفادة النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية والواجب توفيرها من طرف المنشآت الاقتصادية لتحديد النتيجة الجبائية، لا يعني عدم وجود درجة ما من الاختلاف بين هذين النظامين لاختلاف أهدافهما من جهة واختلاف نظرة كل منهما لمفهوم تحديد الربح من جهة أخرى، حيث أن النظام الجبائي الجزائري لا يستخدم هذه النتائج مباشرة إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي ومن ثَم فرض الضريبة وتحصيلها، ولهذا السبب يجب أن يكون تكيُّف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي يخدم استغلال المعطيات التي تعمل على تقليص الفوارق بين المتطلبات الجبائية والمحاسبية في ضبط الوعاء الضريبي على أحسن وجه.

أولا: إشكالية البحث

من خلال موضوع البحث، يمكن طرح **الإشكالية** التالية:

كيف يمكن تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي بما يخدم تعزيز الشفافية ويعمل على ضبط الوعاء الضريبي؟

وتندرج تحت السؤال الرئيسي **الأسئلة الفرعية** التالية:

- ما هي مختلف الإشكاليات القائمة بين المحاسبة والجباية؟
- هل وصل كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري إلى درجة ما تعكس علاقة الترابط القائمة بين المحاسبة والجباية في الجزائر؟ وما هي طبيعة هذه العلاقة إن وجدت؟
- ما هي الآثار الجبائية لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في معالجة بعض عناصر القوائم المالية؛
- فما تتمثل متطلبات مسايرة النظام الجبائي الجزائري مع المستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي الجزائري؟ وكيف يؤثر الأخذ بمفاهيم وأحكام النظام المحاسبي المالي جبائيا في الشفافية والوعاء الضريبي وبالتالي قيمة الحصيلة الجبائية في الجزائر؟

ثانيا: فرضيات البحث

للإجابة على مختلف التساؤلات المتعلقة بموضوع البحث، يمكن طرح الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** " قد تكون المصالح الضريبية إحدى المستخدمين للمعلومات التي تقدمها المحاسبة والتي ممكن أن تكون موجهة إليها بدرجة أولى وهذا لطبيعة وجود علاقة ما بين المحاسبة والضريبة"؛
- **الفرضية الثانية:** "من المحتمل وجود علاقة ارتباط أكثر منها استقلالية بين المحاسبة والجباية في الجزائر، والتي يمكن أن تظهر في اعتماد النظام الجبائي الجزائري بطريقة غير مباشرة على مخرجات النظام المحاسبي المالي عند تحديد النتيجة الجبائية بعد عدة تسويات وتعديلات، بسبب اختلاف نظرة كل من النظامين في إعطاء مفهوم الربح"؛
- **الفرضية الثالثة:** "قد تنشأ اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بسبب اختلاف متطلبات القوانين والأحكام الجبائية عن نظيرتها المحاسبية، لكن بدون آثار جبائية على مدى فترات مالية مختلفة"؛
- **الفرضية الرابعة:** "قد يكون من الضروري إعادة النظر في بعض أحكام النظام الجبائي الجزائري لمسايرة التغيرات والمستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي في الجزائر، كأن يأخذ جبائيا بما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بضبط الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي ضمان الإيرادات الجبائية دون ضياعها".

ثالثا: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في إبراز قيمة محاولة التحكم في العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، بهدف ضمان تمويل الخزينة العمومية وبالتالي الرفع من الإيرادات العامة للدولة دون ضياعها، والتي تستعملها في مواجهة نفقاتها العمومية من جهة وتجسيد أهداف سياستها المالية من جهة أخرى، ولا يكون هذا إلا من خلال إعطاء أهمية بالغة من طرف النظام الجبائي الجزائري للمستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي بصفة خاصة والمجال الاقتصادي بصفة عامة، من خلال معرفة المشاكل التي تعيق طريقة الوصول لربح حقيقي يمثل الواقع الفعلي للنشاطات الأعمال التجارية المختلفة، وحصرها وإيجاد حلول وتدابير للسيطرة عليها والتحكم فيها وفي كل ما من شأنه أن يحدث آثار سلبية في الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي الحصيلة الجبائية التي تمثل الدور السيادي للدولة.

رابعا: أهداف البحث

من أهم ما نهدف إليه من خلال هذا البحث هو:

- وصف وتحديد طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية على المستوى الدولي والمحلي؛
- الوقوف على تجارب دولية لبعض الدول المختارة والتي تمثلت في النموذج الفرنسي والمصري والاستفادة منها فيما يخص جعل النظام المحاسبي كأساس للقاعدة الضريبية؛
- توضيح طريقة وإجراءات الوصول إلى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي تعكس درجة الترابط بين المحاسبة والجباية في الجزائر؛
- حصر لأهم الاختلافات القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي تعكس الفجوة القائمة بين النظامين في تحديد الربح وبيان آثارها الجبائية؛
- عرض مختلف التدابير التي قام بها التشريع الجبائي الجزائري في محاولة منه لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي من بدايتها إلى غاية أحدث التعديلات؛
- تقديم اقتراحات لتقليص الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، وخلق نوع من التوافق والانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بهدف الوصول إلى درجة مقبولة للمقاربة بين النظامين؛
- بيان أثر الأخذ بمعطيات النظام المحاسبي المالي جبائيا على الشفافية وضبط الوعاء الضريبي للرفع من الحصيلة الجبائية وبالتالي الإيرادات العامة للدولة؛
- محاولة الوصول إلى حلول يمكن تطبيقها على أرض الواقع لمحاولة تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري، حتى يمكن تضييق الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي وبالتالي تلاشي الاختلافات التي تكون سببا في التهرب الضريبي من طرف المكلفين.

خامسا: الدراسات السابقة

فيما يلي سنقوم بعرض أهم الدراسات السابقة المتوفرة لدينا والتي لها علاقة مباشرة بمشكلة بحثنا:

1. دراسات سابقة باللغة العربية

أ. أحمد بسباس، أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الأغواط، 2014:

عالج الباحث وبصفة عامة مشكلة التهرب الضريبي في ظل ما شهدته الجزائر من إصلاحات اقتصادية، حيث خص بالذكر في الفصل الأول من الأطروحة اتجاهات الإصلاح الجبائي والمحاسبي في الجزائر من خلال عرض علاقة المحاسبة بالجباية، من خلال علاقة النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي وإظهار درجة الارتباط بينهما، مع التركيز على القوانين الجبائية ذات العلاقة التي شملت الأحكام الجبائية الصادرة سنة 2009 و2010، ومختلف الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أشار الباحث بشكل مختصر إلى آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، وهذا بعد التعرض للإصلاح الجبائي ومختلف اتجاهاته وإصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

ومن أهم ما تم التوصل إليه الباحث في هذا الفصل، هو أن الإصلاحات التي شهدتها الجزائر ناتجة عن الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، والتي أدت إلى ظهور اختلاف القوانين المحددة للقواعد الجبائية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني لمعايير المحاسبة الدولية، وهذا بسبب أن الجباية تهدف إلى تعظيم إيرادات الدولة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وغيرها، بينما يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية، وبالتالي ظهرت انعكاسات جعلت من الضروري تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

ب. حسين محمود عبد الله، أثر معايير المحاسبة الدولية في فاعلية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015:

قام الباحث بدراسة كل من النظام الجبائي من خلال إعطاء مختلف المفاهيم المتعلقة به، مع التركيز على النظام الجبائي السوري لا سيما الضرائب على الدخل وفق القانون رقم 24 لسنة 2003، ومعايير المحاسبة الدولية من خلال الإطار المفاهيمي لها مع التركيز على قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفق هذه المعايير، كما قام الباحث بدراسة تطبيقية لواقع بيئة الأعمال في سوريا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيها وأثر ذلك على النظام الجبائي السوري.

وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج، أهمها أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتائج الصافية في النظام الجبائي السوري، سيعمل على الحد من التهرب الجبائي وزيادة الحصيلة الجبائية مع زيادة الحياد والكفاءة الاقتصادية للنظام الجبائي، حيث لا يؤثر على قرارات المستثمرين في اختيار الاستثمار الأفضل.

ج. **فيصل عبد السلام أبوبكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13 (02)، نوفمبر 2012:**

تناولت الدراسة الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على وعاء ضريبة الدخل، وتضييق الفجوة بين المعايير المحاسبية التي تهدف إلى تحديد الربح المحاسبي والتشريع الضريبي الذي يهدف إلى ضمان تحقيق العدالة عند تحديد وعاء الضريبة، وتسعى هذه الدراسة كذلك إلى تحديد أثار هذه الاختلافات التي تتمثل في الفروقات الدائمة والمؤقتة وكيفية معالجتها، وتوصل الباحثان إلى جملة من النتائج تمثلت في أن الفروق الدائمة مشكلة محاسبية بالنسبة للفاحص الضريبي لأنه لا يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها، أما الفروق المؤقتة فتنشأ عندما يتم تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما لا يتم تضمينها في الربح الضريبي في فترة مختلفة عن الفترة الأولى، وتأخذ هذه الفروق شكل فروق ضريبية موجبة أو سالبة تتساوى قيمتها في النهاية، وتنشأ الفروق المؤقتة نتيجة خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية عندما تزيد الاستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية وفقا للقواعد التي ينص عليها التشريع الضريبي المطبق في الدولة، والتي تنشأ في الأصل نتيجة لترحيل الخسائر إلى الأمام والخلف مثلا.

د. **جاوحدو رضا، حمدي جليلة ايمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية–دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، 2014:**

البحث في محتواه عبارة عن دراسة تناول الباحثان من خلالها 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، إضافة إلى دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في ذلك وتقديم حلول مقترحة تمثلت في إيجابيات وسلبيات تكييف معايير المحاسبة الدولية مع النظام الضريبي، وخلص الباحثان إلى عدة نتائج أهمها أنه يجب تقليص أو تفادي على الأقل العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية وبين النظام الضريبي، في حين أنه لو حدث هذا التوافق بين النظامين ستتحقق العديد من الأهداف والتمكن أيضا من تحقيق الحوكمة الضريبية وبالتالي التقليل من عملية التهرب والغش الضريبي، كما يجب إزالة أو تفادي نقاط التعارض بين النظامين لتفادي المشكلات المترتبة عنها، ولمح الباحثان إلى ضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول في جعل معايير المحاسبة الدولية أساس في سن القانون الضريبي.

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

قام الباحثان من خلال هذه الدراسة 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، وتمحورت أهم النتائج التي تم التوصل اليها في أن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والجبائية ناتجة إما عن فروق دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وإما عن فروق مؤقتة ناتجة عن

اختلاف قواعد الربح المحاسبي عن قواعد التشريع الجبائي، وبالتالي يكون الاختلاف في الفترة التي يتم الاعتراف فيها بالإيراد أو العبء، كما يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم يكن الوحيد في إلتزام المنشآت بمسك محاسبة وأعداد القوائم المالية التي على أساسها يتم اعداد القوائم الجبائية، كما تم الإشارة الى أن عملية التكييف بين النظامين والانسجام بينها ستكون سهلة لأنها تصدر من طرف سلطة واحدة وهي وزارة المالية.

2. دراسات سابقة بلغات أجنبية

a. Jean-Luc Rossignol, Comptabilité et Fiscalité : Chronique d'un Relation « Impérieuse », Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, Volume 2, septembre 1999 :

تجسدت فكرة الباحث في عرض التطور التاريخي للعلاقة القائمة بين المحاسبة بالجباية في فرنسا في عدة عقود، من الحرب العالمية الأولى إلى غاية سنة نشر بحثه (1999)، وتوصل الباحث إلى أن تقنيات المحاسبة تطورت في فرنسا منذ تأسيس الضريبة على الدخل، حيث أخذت بحاجيات المكلفين بدفع الضرائب وهو ما جعل العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية تتسم بالتعقيد، سواء من ناحية الأخذ بالاعتبار الضرائب على الأعمال الاقتصادية أو من ناحية تنظيم ومسك الحسابات للوصول إلى نتيجة حقيقة.

b. Azouani Nacer, Oualikene Abderrahmane, Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles, La Revue des Sciences Commerciales, Volume 11, Numéro 21, juin 2009 :

تعرض الباحثان إلى معالجة الاختلافات القائمة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، من خلال اختلاف مفاهيم النظام المحاسبي المالي المتبني لمعايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية في الجزائر وأحكام النظام الجبائي الجزائري، مع تقديم حلول مقترحة ومبادئ تفيد في التحكم بالتأثيرات الجبائية على القواعد الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي، كما تم عرض محاولات الإصلاح التي قام بها النظام الجبائي الجزائري في محاولة منه للتكيف مع النظام المحاسبي المالي، من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية السنوي لسنة 2010 وحلول أخرى تخص الموضوع، وفي الأخير خلص الباحثان إلى أنه رغم أن المحاسبة والجباية نظامان مستقلان إلا أنهما يملكان نطاق مشترك، واستقلاليتهما تتجلى أساسا في التباينات بين القواعد المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والناتجة عن اتجاه وأهداف كل نظام مما خلق تعارض واختلاف بينهما، وتم التوصية على أنه سيكون من الأنسب أن يتم التحكم في الاختلافات المرتبطة بالتثبيتات والدخل واختلافات أخرى مع الاستعانة بالحلول والطرق الموصي بها.

c. Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiş, the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1), 2012:

قام الباحث بالتطرق إلى تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS* على المحاسبة في المحيط الأوروبي من خلال العلاقة بين المحاسبة والضريبة، وهذا بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تظهر هذه العلاقة في القوائم المالية الفردية، والتي طورت الإطار المفاهيمي للاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وهذا في كل فرنسا، اسبانيا، إيطاليا، المانيا ورومانيا، ومن أهم ما توصل إليه الباحث أن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS* عملت على تقليص العلاقة بين المحاسبة والضريبة في البلدان التي تعتبر فيها العلاقة قوية كفرنسا واسبانيا وإيطاليا، أما في ألمانيا فالعلاقة تعتمد على

مبدأ المطابقة، أي أن المنشآت تختار بصفة خاصة المعالجة المحاسبية بالترتيب مع اختيار المعالجة الجبائية، أما في رومانيا فإن معايير الإبلاغ كانت لها تأثير مهم وتم الاعتماد عليها في توحيد القوائم المالية.

d. Simona Jiraskova, The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, December 2015:

ركزت الدراسة على أثر تبني معايير التقارير المالية *IFRS* على أهداف كل من المحاسبة والضرائب في جمهورية تشيكوسلوفاكيا وفي جميع البلدان الأوروبية، والاختلاف يكمن في نطاق قبول المعايير الدولية في أنحاء الدول الأوروبية، ومن خلال البحث حاول الباحث الوصول إلى العلاقة الأمثل بين المحاسبة والضريبية، كما اهتمت الدراسة بأثر معايير التقارير المالية على الدخل الخاضع للضريبة، مع مقارنة تطبيق الدول الأوروبية لمعايير *IFRS* على التقارير المحاسبية والمالية لهذه الدول والقانون التشريعي الضريبي لها، وإعطاء ملخص لمختلف الدراسات السابقة التي ركزت على دراسة العلاقة القائمة بين النظامين السابقين الذكر، ومن أهم نتائج البحث أنه من اللازم إيجاد حل وصياغة الاختلاف بين المحاسبة والنظام الضريبي، لأن في جمهورية تشيكوسلوفاكيا تبنت معايير التقارير الدولية ليس من أجل اعداد التقارير المالية الموحدة فقط ولكن أيضا لإعداد التقارير المالية الفردية (لغرض المحاسبة ولغرض الضريبة)، وللمنشآت امكانية واحدة لكيفية حل المشكل القائم بين المحاسبة والضريبة، وهو السماح لها بالضريبة على الربح أو الخسارة وفقا لمعايير التقارير المالية دون أي تعديلات.

سادسا: مساهمة البحث

نلاحظ أن مختلف الدراسات السابقة ركزت على إظهار طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية بشكل عام، دون اظهار أوجه الاختلاف والآثار الجبائية الناتجة عن هذا الاختلاف بين أحكام كل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي على حد سواء، لذا جاء بحثنا ليسد النقص في هذه الدراسات من خلال أهم ما جاء به من معلومات والتي تمثل مساهمة البحث المقدمة.

فما يميز بحثنا عن باقي الدراسات السابقة، هو أنه حاول الالمام بما يعكس موضوع العلاقة بين المحاسبة والجباية، فدوليا من خلال عرض نماذج دولية كفرنسا ومصر ومحليا أي في الجزائر الذي يشمل العنوان الأكبر للبحث، من خلال التعرض لعلاقة النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي، مع إبراز طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بشكل مفصل وحديث بحداثة المواد الجديدة التي مست هذا الجزء من الموضوع، هذا من جهة، ومن جهة أخرى جاء كذلك بالآثار الجبائية الناتجة عن التعارض والاختلاف القائم بين النظامين في بعض العناصر والتي سنشير لجملها مع اقتراح حلولا للتخفيف من حدة هذا التعارض، وهذا بالاعتماد على كل من قوانين وأحكام النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري المتعلقة بالموضوع إلى غاية آخر التعديلات التي عرفتها سنة 2018، كل هذا من شأنه خلق قيمة مضافة للبحث تكون قاعدة لبحوث أخرى مستقبلا.

سابعا: دوافع اختيار الموضوع

هناك أسباب عديدة دفعتنا لاختيار موضوع البحث دون غيره من المواضيع في المجال المحاسبي والجبائي، والتي يمكن حصر أهمها فيما يلي:

- ارتباط موضوع البحث بالتخصص في مرحلة الدراسات العليا؛
- الميل لمثل هذه البحوث المتعلقة بالمحاسبة والجباية لإشباع رغبة ذاتية في التحكم المهني والأكاديمي؛
- الاهتمام المتزايد الذي حظيت به معايير المحاسبة الدولية وآثارها على الأنظمة الجبائية بصفة عامة، والمجسدة في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي الذي كان له دور في الدفع بالجباية في الجزائر إلى مواكبة التغيرات والمستجدات الحاصلة في الاقتصاد وفي المحاسبة خاصة على المستوى المحلي والدولي؛
- قلة الدراسات المتعلقة بموضوع البحث في المكتبات والجامعات الجزائرية.

ثامنا: حدود البحث

تتمثل حدود البحث الموضوعية في محاولتنا التركيز على إظهار العلاقة التي تربط الجباية بالمحاسبة، وهذا من خلال علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي في الجزائر والتي تعكس حدود البحث المكانية، وذلك بتوضيح طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية باتباع مختلف التعديلات والتسويات التي تحددها أحكام واضحة من القانون الجبائي، وأيضا مختلف الاختلافات والفروقات التي خلقت فجوة بين النظامين والتي كانت لها آثار جبائية يتم إظهارها في متن البحث، وكذا التدابير المتخذة جبائيا والمقترحة بهدف محاولة تكييف وخلق توافق بين النظامين، أما حدود البحث الزمانية فتمثلت في الاسترشاد بأحكام ومواد واضحة من قوانين المالية السنوية والتكميلية من بداية سنة 2008 إلى آخر التعديلات التي شملها قانون المالية لسنة 2018 وأيضا مواد واضحة من قوانين النظام المحاسبي المالي، مع عرض وتحليل تغيرات الحصيلة الجبائية الناتجة عن محاولات تقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي للفترة الممتدة من سنة 2008 إلى غاية سنة 2016 وهذا حسب ما توفر لدينا من معطيات.

تاسعا: المنهج المتبع

قصد الالمام بمختلف جوانب موضوع البحث ومحاولة الوصول للإجابة على إشكاليته واختبار صحة فرضياته، قمنا باتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم التي تخص طريقة عرض البحث من الناحية النظرية، والمنهج التحليلي عند التعرض لجوانب العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والانعكاسات والآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الخاضع للضريبة ومن ثم الحصيلة الجبائية.

عاشرا: خطة البحث

لمعالجة إشكالية البحث، قمنا باتباع الخطة التالية:

من خلال **الفصل الأول** حاولنا الالمام بالجوانب والأسس التي تمثل الإطار النظري للعلاقة بين المحاسبة والضريبة، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى المحاسبة كمدخل مفاهيمي من خلال إعطاء المفاهيم العامة للمحاسبة، ثم تعرضنا للعوامل المؤثرة في تطور وتركيب النظم المالية والمحاسبية وبعدها تعرضنا لمفهوم التوحيد المحاسبي، وجاء المبحث الثاني بالإطار النظري للضريبة والنظام الضريبي من خلال عرض مفاهيم عامة عن ذلك، وعلاقة النظام الضريبي بالسياسة الضريبية مع التعرض لمحددات تصميم نظام ضريبي فعال، أما المبحث الثالث فكان يجمع بين المحاسبة والضريبة من خلال إظهار العلاقة التي تربطهما والعوامل المسببة لنشأة الاختلاف بينهما، مع عرض نماذج دولية كالنموذج الفرنسي والمصري؛

وجاء **الفصل الثاني** ليظهر بشكل خاص العلاقة القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، حيث قمنا في المبحث الأول بعرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي من خلال تقديمه وعرض إطاره القانوني والتنظيمي، ونفس الشي قمنا به في المبحث الثاني مع النظام الجبائي الجزائري أي توضيح الإطار المفاهيمي له من خلال عرض تطوره التاريخي وهيكله وأهم خصائصه، أما المبحث الثالث فجمع بين المبحثين السابقين من خلال التعرض لطبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، من خلال إظهار علاقة النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي، التي خلصت إلى طريقة تحديد النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري من جهة، ونظرة النظام المحاسبي المالي للاستردادات والخصومات في تحديد النتيجة الجبائية من جهة أخرى؛

أما بخصوص **الفصل الثالث** فأهميته تظهر في بيان الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، فحمل المبحث الأول عنوان معالجة الفروق الجبائية الناشئة عن الاختلاف بين النظامين السابقين، وهذا بالتعرض لمفهوم الضرائب المؤجلة والاعتراف والقياس والافصاح عنها، مع المعالجة المحاسبية لذلك حسب النظام المحاسبي المالي، وتطرقنا في المبحث الثاني للأثر الجبائي للاختلاف في عناصر الميزانية من خلال الاختلاف في أصول وخصوم الميزانية، إضافة إلى الأثر الجبائي للاختلاف في الاهتلاكات وخسائر القيمة، أما المبحث الثالث فجاء لمعالجة الأثر الجبائي للاختلاف في عناصر حساب النتائج من خلال التعرض لتحقق وقياس الإيرادات والأعباء والاعتراف بها من منظور محاسبي وجبائي، ثم التفصيل في الأثر الجبائي للاختلافات في قياس الإيرادات والأعباء كل على حدا؛

وأخيرا حاولنا من خلال **الفصل الرابع** والأخير حصر الجهود المبذولة لمسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي في المبحث الأول، من خلال التعرض للتدابير الجبائية المستحدثة قبل وأثناء وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي ظهرت في قوانين مالية سنوية وتكميلية محددة، أما المبحث الثاني فعكس الحلول المقترحة لمحاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، والتي تمثلت في حلول مقترحة على المدى المتوسط والطويل، مع التلميح لبعض المبادئ المقترحة والواجب اعتمادها عند عملية التكييف بين النظامين السابقين، والمبحث الثالث والأخير أظهر أثر تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي على الشفافية والوعاء الضريبي، مع عرض وتحليل لفترات محددة تغيرات الحصيلة الجبائية الناتجة عن محاولات تقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

الإطار النظري للعلاقة بين المحاسبة والضريبة

تمهيد

مرت المحاسبة بعدة تطورات انعكست عليها كوظيفة كما انعكست على الممارسات المهنية المرتبطة بها، حيث تميزت أولا بتطوير فنون التطبيق العملي لها واعتبارها أداة رقابية داخلية على الممتلكات، إلى أن أصبحت نظاما للمعلومات يتكون من مجموعة من الطرق والإجراءات والمفاهيم التي تستند إلى معايير مهنية، الغرض منها هو انتاج معلومات مالية وغير مالية تخدم وتلبي أغراض ورغبات مستخدميها في اتخاذ مختلف القرارات، ومن بين هؤلاء المستخدمين نجد المصالح الضريبية كونها المستفيد الأول من هذه المعلومات وهذا لطبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة.

وبالتالي نهدف من خلال هذا الفصل إلى دراسة مختلف المفاهيم التي تخص كل من المحاسبة والضريبة، وبصفة خاصة الكشف عن العلاقة التي تربط هذين المفهومين، باعتبار أن هذا الموضوع أصبح من الرهانات التي تواجه أي دولة تحاول الوصول إلى أفضل تفسير لطبيعة هذه العلاقة.

وبناء على ذلك، تم تقسيم محتوى هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المحاسبة–مدخل مفاهيمي؛**
- **الإطار النظري للضريبة والنظام الضريبي؛**
- **طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة.**

المبحث الأول: المحاسبة–مدخل مفاهيمي

تعتبر المحاسبة مثل غيرها من العلوم الأخرى التي عرفت عدة تغيرات عبر تاريخها سواء من الجهتين النظرية والعملية، وساهم في ذلك ظهور أشكال التبادل السلعي والتطور الاقتصادي، فتطورت من كونها أسلوب أو وسيلة لتسجيل المعاملات الاقتصادية إلى امساك الدفاتر والسجلات، كما أصبح لها أسلوب منهجي يعتمد على مبادئ وأصول علمية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن المحاسبة

تخضع المحاسبة لتغييرات وتعديلات وتحديثات وحتى تحسينات، وأصبح تطور مفهومها يرتبط بنشأتها وتطورها والمراحل التاريخية التي مرت بها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والتي ظهرت بزيادة الحاجة اليها.[1]

أولا: تعريف المحاسبة

يختلف تعريف المحاسبة باختلاف الجهة أو الفئة التي قامت بتعريفها، حيث عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (*AICPA*) عام 1953 بأنها "تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث والعمليات المالية في صورة نقدية وتفسير النتائج المتعلقة بها"[2]، ونلاحظ من خلال هذا التعريف أنه تم تحديد وظيفة المحاسبة في كونها أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية في أشكال وجداول ذات دلالة، في صورة تقارير سنوية أو غير سنوية تفيد مستخدميها في اتخاذ مختلف القرارات؛

وجاء تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (*AAA*) عام 1966 بأن المحاسبة هي "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بالشكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات"، كما أشار (*Ijiri*) في سنة 1975 إلى أن المحاسبة "هي لغة أعمال والتي من خلالها يتم ترجمة الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة إلى لغة المحاسبين، ومن ثم إعادة ترجمتها إلى لغة المستفيدين"[3]، وبالتالي اعتبرت المحاسبة علم يرتبط بعملية اتخاذ القرارات وتم الإشارة إلى الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، كما اعتبرت على أنها نشاط خدمي وكأداة للاتصال (المحاسبة كلغة)؛

وجاءت عدة تعاريف أخرى للمحاسبة، نختصر أهمها فيما يلي:

- تشمل العملية المحاسبية "وظيفة مسك الدفاتر لتسجيل الأحداث الاقتصادية والذي يعتبر جزء واحد من العملية المحاسبية"[4]، وبالتالي تعتبر المحاسبة "نظام للمعلومات، يتم من خلاله تحديد وتسجيل وتوصيل الأحداث الاقتصادية للمنشأة إلى المستفيدين من هذه المعلومات"؛[5]

---

[1] *Angus O. Unegbu,* ***Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income-Determination and Diversities in Use,*** *Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.19, 2014, p 13.*

[2] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 18.

[3] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض، 2009، ص 40.

[4] *Jerry J. Weygandt and others,* ***Accounting Principles****, 11Edition , printed by Courier-Kendallville, Wiley, United States of America, 2013, pp 04-05.*

[5] *Mohamud Ambashe, Hikmat A Alrawi,* ***The Development of Accounting through the History****, International Journal of Advances in Management and Economics, Vol.2, Issue 2, Mar.-April. 2013, p 95.*

- تعتبر المحاسبة "سلسلة من العمليات والتقنيات المستخدمة للتعرف على المعلومات الاقتصادية وقياسها وايصالها للغير، وهي معلومات يجدها المستخدمون مفيدة لصنع القرارات"؛[1]
- تشمل المحاسبة على "وظائف تتعلق بتسجيل وتصنيف وتلخيص وتحليل وتفسير وإنتاج معلومات مالية تعطي عمليات وأحداثا ذات صبغة مالية، تطلبها ادارة المشروع بشكل تقارير متنوعة تستعملها في اتخاذ القرارات"؛[2]

وبالتالي يصبح الهدف الأساسي للمحاسبة هو "توفير المعلومات ذات الصلة، في الوقت المناسب لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات"؛[3]

مما سبق، يمكن القول أن المحاسبة تهتم بجمع البيانات والمعلومات المحاسبية وتبويبها وتلخيصها لخدمة الأطراف التي لها مصلحة بهذه المعلومات، وتوفير الأساس اللازم لإفادتهم ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة أكثر من أنها مجرد مسك للحسابات والدفاتر إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مهمة بين المنشأة ومحيطها سواء الداخلي أو الخارجي.

ثانيا: وظائف المحاسبة

من التعاريف السابقة، يمكننا استنتاج الوظائف التي تقوم بها المحاسبة فيما يلي:[4]

1. **التحديد** (***Identifying***): ويعني تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها، وبمعنى آخر تحديد طبيعة العملية فيما إذا كانت مالية (بيع السلع وتقديم الخدمات ودفع الأجور والرواتب وغيرها) أو غير مالية (مثل قرار تعيين موظف)؛
2. **القياس** (***Measuring***): بعد تحديد العمليات المالية يجب قياسها بوحدة النقد؛
3. **التسجيل** (***Recording***): بعد قياس العمليات المالية يتم اثباتها في الدفاتر المحاسبية وذلك باتباع الطرق العلمية السليمة، وتعتبر هذه العملية توثيق تاريخي مستمر للعمليات المالية لأي منشأة؛
4. **التوصيل** (***Delivery***): لكي تتم عملية الاستفادة من العمليات التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها (المعلومات أو البيانات المحاسبية التي تم الحصول عليها من النظام المحاسبي للمنشأة والتي تظهر في التقارير المالية[5])، ينبغي توصيل نتائجها إلى المهتمين بها، عن طريق إعداد التقارير المالية ومن أهمها القوائم المالية[6]، وبعدها يأتي دور التحليل والتفسير لهذه القوائم للمستفيدين ليعتمدوا عليها في اتخاذ القرارات.

---

[1] نايال لوثيان، جون سمال، **المحاسبة**، منشورات التعليم العربي الدولي، بدون بلد النشر، 2008، ص 04.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 17.

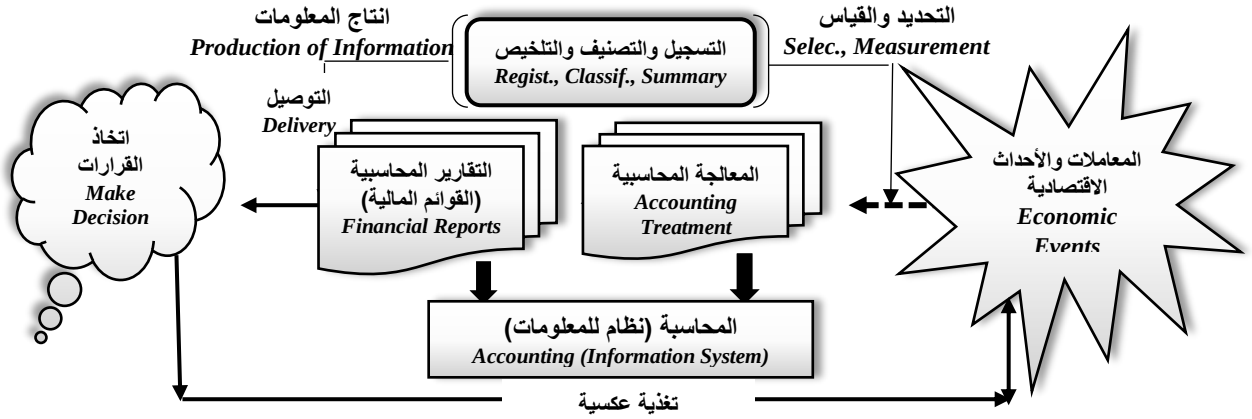
[3] *Carl S. Warren and others,* ***Financial and Managerial Accounting****, 12 Edition, South-western, Cengage Learning, USA, 2014, p 04.*

[4] مجبور جابر محمود النمري وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، جدة، 2011، ص 17.

[5] *Uchechukwu Godwill Akpu, Samuel Ojo Iwene,* ***Accounting Information and Bond Market Liquidity Evidence from Nigerian Capital Market 2003-2012****, Journal of Taxation and Accounting Management, Vol 1 (2), August, 2017, p 26.*

[6] يحي قللي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 23.

الشكل رقم (1-1): المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ثالثا: التطور التاريخي للمحاسبة

تشير العديد من الدراسات أن المحاسبة ليست وليدة اليوم بل لها جذورا عبر التاريخ، حيث تطورت تدريجيا مع ازدياد الحاجة اليها حتى أصبحت من العلوم التي تستند إلى قواعد ومبادئ ومفاهيم[1]، وللتوضيح أكثر اخترنا أهم التقسيمات التي تحدد مراحل التطور التاريخي للمحاسبة كما يلي:

1. المرحلة الأولى: "مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة"

تعكس هذه الفترة رغبة الأفراد في الاحتفاظ بسجلات لمتابعة ممتلكاتهم وإثبات التعديلات التي تطرأ عليها، وتمثلت مهمة التنظيم المحاسبي في استخدام وسائل المراقبة الداخلية التي تمكن من المحافظة على الممتلكات وإخلاء مسؤولية الوكلاء عن أدائهم في مواجهة موكليهم، ومع ازدياد نطاق الأعمال والمعاملات التبادلية، ظهرت الحاجة إلى نظام لضبط عملية التسجيل في الدفاتر والحسابات وهو طريقة القيد المزدوج (ينسب للعالم الإيطالي *Loca Pacioli* عام 1494 حيث قدم هذا العالم مؤلفا لكيفية تسجيل العمليات المالية[2])، التي تعبر عن مجموعة من القواعد التي تنظم عملية الاثبات في الحسابات، وكان يركز هذا النظام في بداية تطبيقه على استخلاص نتائج الأعمال من ربح أو خسارة وتحديد المراكز المالية في تواريخ محددة[3]، وهكذا نجد أن امساك الدفاتر وبصفة خاصة نظام القيد المزدوج كان محل تطوير مستمر خلال هذه الفترة، حتى أصبح نظاما متكاملا هدفه ضبط دقة وانتظام التسجيل بالدفاتر، وتعكس لنا هذه المرحلة مرحلة الاهتمام بالجوانب التطبيقية للمحاسبة والجهود التي بذلت في سبيل تطوير الأساليب الفنية اللازمة.[4]

---

[1] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)**، ط1، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، 2011، ص 2.

[2] *Balogun Akinyemi and Others, **History and Development of Accounting in Perspective**, International Journal of Sustainable Development Research, 1(2), 2015, p 19.*

[3] محمد سامي راضي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج1، بدون دار النشر، طنطا، 2011، ص 12.

[4] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص ص 16-19.

نلاحظ أن هذه المرحلة تلخص وجهة نظر مفادها أن المحاسبة ما هي إلا مجرد حرفة تستمد من فروع المعرفة الأخرى كالاقتصاد والتمويل وغيرها، وليست اطارا فكريا خاصا أو نظرية قائمة بذاتها، كما تعتبر مجرد أداة داخلية للرقابة على الممتلكات وإخلاء المسؤولية في مواجهة أصحاب المسؤولية، لذا تم التركيز على تطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة.

2. المرحلة الثانية: "مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا

منذ بداية القرن التاسع عشر، صاحب توجه الاهتمام في تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا عدة تحولات جاءت نتيجة للعوامل الرئيسية التالية: [1]

أ. **ظهور الثورة الصناعية:** التي ترتب عنها ازدياد حجم المشروعات التي تتطلب البحث عن مصادر تمويل متعددة، واتجه اهتمام المحاسبين نحو تنظيم محاسبة التكاليف كأداة للرقابة على عناصر التكاليف؛

ب. **ظهور شركات المساهمة:** التي تعتبر وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة، حيث ظهرت أهمية قائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة اليها؛

ج. **فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات:** ترتب على انتشار قوانين ضرائب الدخل أن نشطت مهنة المحاسبة واتسع نطاق الطلب على خدماتها، والتي كان لها تأثير على الفكر المحاسبي إذ زاد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس أو نقطة البدء في حساب الدخل الخاضع للضريبة؛

د. **ظهور شركات المنافع العامة:** مثل شركات الكهرباء والغاز والسكك الحديدية والنقل بصفة عامة، وقد كان نتيجة احتياج هذه الشركات إلى استثمارات كبيرة وأصول ثابتة ذات عمر انتاجي أطول من أي صناعة أخرى، حيث ظهرت أهمية تطوير طرق منطقية لحساب الاهتلاك، كما تم استخدام أسلوب القوائم المالية الموحدة نتيجة اتجاه شركات المنافع نحو الاندماج.

وبذلك استمرت المحاسبة من الناحية الوظيفية في تأدية الخدمات على مستوى كافة الأشكال التنظيمية للمشروعات، والتي ترافقت مع تطور أساليب القياس المحاسبي في مجال تحليل التكاليف والعلاقة مع الأساليب الرياضية والاحصائية، بالإضافة إلى محاسبة عقود الإيجار ومن ثم الإفصاح المحاسبي (يعبر عن ضرورة توضيح السياسات المحاسبية الهامة والقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة عند اعداد الحسابات الختامية، والإشارة الى الأحداث المالية الهامة والضرورية لمستخدميها[2]، في القوائم المالية، الملاحظات الهامشية، الجداول الملحقة والمعلومات الوصفية في صلب القوائم المالية (بشكل مختصر)).[3]

مما سبق، نلاحظ أن الاهتمام بأمور المحاسبة كان من جانبين متكاملتين مهنيا وأكاديميا، فمهنيا ونظرا لتعدد الأطراف التي تعتمد على التقارير المحاسبية وتعارض مصالحهم في كثير من الأحيان، أصبح واضحا أهمية تأسيس مهنة

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-23.

[2] ياسر عبد طه الشرفاء، **مدى التزام البنك الإسلامي الفلسطيني بمعيار الإفصاح عن أسس توزيع الأرباح بين أصحاب حقوق الملكية وأصحاب حسابات الاستثمار**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 15، العدد 01، فلسطين، 2007، ص 355.

[3] *Mohammed Hossain, Helmi Hammami,* ***Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar,*** *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol 25, 2009 , p256.*

المحاسبة على مجموعة من القيم مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وغير ذلك من الأخلاقيات التي تحكم الممارسات العملية، ومن ناحية أخرى نجد أن تبني مثل هذه القيم من قبل الممارسين للمهنة كان بداية نحو تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق، أما من الجانب الأكاديمي فقد اتضح أنه قد أصبح هناك مجموعة من المفاهيم والأفكار والقضايا التي تحتاج إلى تنظيم.

3. المرحلة الثالثة: "مرحلة النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات

ويمكن تسمية هذه المرحلة بمرحلة "المحاسبة الإدارية" التي تعتبر وليدة القرن العشرين، وهنا اتضح الدور الأساسي الذي يمكن أن يقوم به المحاسب في قياس التكاليف والربحية والإنتاجية وتقييم الأداء، وقد ترتب عن التطور السريع في مجال المحاسبة الإدارية، تقسيم الدراسة المحاسبية إلى فرعين رئيسيين وهما المحاسبة المالية التي تهتم بمشاكل القياس والعرض بغرض مقابلة احتياجات الأطراف الخارجية، والمحاسبة الإدارية التي تهتم بمشاكل القياس والعرض للاستخدامات الداخلية في المنشأة، وبالتالي فان اهتمام المحاسبة أصبح ينحصر في بتزويد الأطراف وذات المصلحة بالمنشأة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات، ومنه يصبح لعامل تطور حاجيات المستخدمين أثر على تطور مفهوم المحاسبة (ازدياد الحاجة إليها).

4. المرحلة الرابعة: "مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، نتيجة الازدياد في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية وبصفة خاصة شركات المساهمة، ظهرت أول مرة في أمريكا بداية سنة 1970 حيث تم التركيز على العمل الضار للشركات على البيئة[1]، وبالرغم من أن مفهومها يضمن تحولها من مجرد عمل خيري إلى فلسفة إدارة المنشآت، فإنها تأخذ بعين الاعتبار الآثار الاجتماعية للعملية الإنتاجية على المجتمعات في مجالات مختلفة كالفقر والتعليم والصحة والبيئة، ومن ثم تحقق النمو الاقتصادي والتقدم الاجتماعي[2]، ويعود ظهور مفهومها في الفكر المحاسبي إلى بداية العقد السادس من القرن العشرين، وأصبحت المنشأة تقيم على أساس مساهمتها الاجتماعية في المجتمع.[3]

تبين محاسبة المسؤولية الاجتماعية تطور المحاسبة بشكل مستمر، حيث يمكنها القياس والافصاح عما تسببه المنشأة من أضرار للمجتمع من جهة وما تقدمه من عوائد ومنافع من جهة أخرى.

---

[1] *Billy-Masson Claude,* ***La comptabilité et la responsabilité sociale des entreprises****, Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales, Vol. N° 01, 2008, p 63.*

[2] وليد عبد مولاه، **المسؤولية الاجتماعية ومساهمة القطاع الخاص في التنمية**، المعهد العربي للتخطيط، سلسلة الخبراء، العدد 47، الكويت، 2013، ص 08.

[3] توفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، قسم الدراسات العليا، جامعة دمشق، 2010، ص ص 20-21.

رابعا: المستفيدون من المعلومات المحاسبية

ينقسم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين الداخليين الذين يتخذون قرارات تؤثر مباشرة على العمليات الداخلية للمنشأة، والمستخدمين الخارجيين الذين يتخذون قرارات بخصوص علاقتهم بالمنشأة[1]، والذين لهم محدودية في الوصول للمعلومات المتعلقة بها، على عكس المستخدمين الداخليين الذين يستعملون المعلومات لتحسين كفاءة وفاعلية المنشأة[2]، وبالتالي تكون المعلومات المحاسبية التي تقوم المحاسبة بعرضها في القوائم المالية مفيدة لكل من:[3]

1. **المستثمرين (*Investors*)**: يهتم مقدمي رأس المال بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، لأنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم؛
2. **الموظفين(*Staff*)**: يهتم الموظفين والمجموعات المماثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المنشأة، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد وتوفير فرص العمل؛
3. **المقرضون (*Lenders*)**: يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق؛
4. **الموردون والدائنون التجاريون (*Suppliers and Commercial Creditors*)**: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد دفع المبالغ المستحقة لهم عند الاستحقاق، ويكون اهتمام الدائنون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرارها كعميل رئيسي لهم؛
5. **العملاء (*Customers*)**: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها؛
6. **الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها (*Govermments*)**: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشآت، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية الخاصة بها، وكما تعتبر كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة؛
7. **الجمهور(*Public*)**: تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، كتقديم مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحلين، ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نمو المنشأة وتنوع أنشطتها.

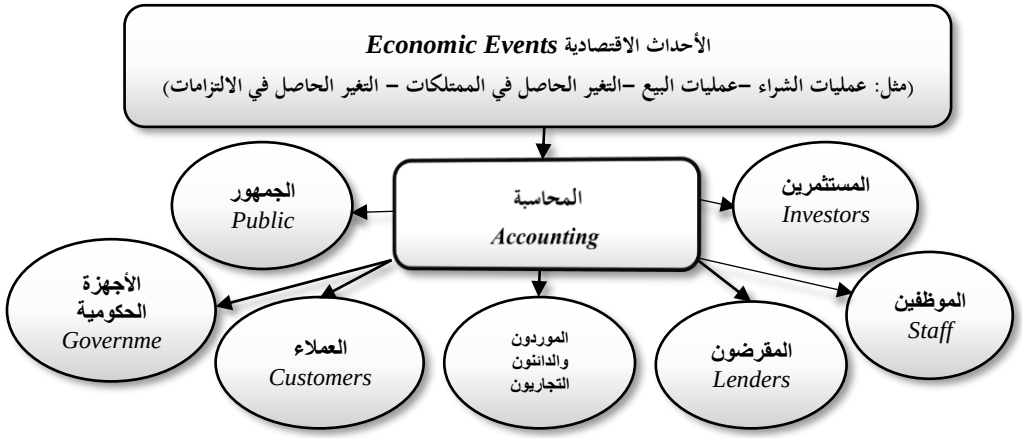
---

[1] *Earl K. Stice, James D. Stice,* ***Intermediate Accounting****, 18 Edition, South-Western Cengage Learning, USA, 2008, p 06.*

[2] *John J. Wild and others,* ***Fundamental Accounting Principles****, 20th edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, USA, 2011, PP 05-06.*

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 43.

الشكل رقم (2–1): دور المحاسبة في الاقتصاد



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

خامسا: خصائص المعلومات المحاسبية

بما أن القوائم المالية هي نتاج لعملية المعالجة المحاسبية لكافة الأنشطة والقرارات التي تقوم بها المنشأة، والتي يجب أن تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية لها[1]، فإن المعلومات المحاسبية المعروضة فيها يجب أن تتوفر على خصائص تجعلها تتمتع بدرجة عالية من الجودة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

1. الخصائص الأساسية: وتتمثل في:

أ. **الملاءمة (*Relevance*)**: وهي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في عملية اتخاذ القرار[2]، أي لا تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة للمستخدمين إلا إذ كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية؛

ب. **الموثوقية (*Reliability*)**: ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز، كما يجب عليها أن تنطوي بصدق على الخصائص المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه؛[3]

2. الخصائص الثانوية: والتي تتمثل فيما يلي:

أ. **القابلية للفهم (*Understandability*)**: إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولتحقيق هذا الهدف فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن

[1] *Catherine Maillet-audriet, Anne le Mahn,* ***les normes comptables internationales (IAS/IFRS)****, 5 édition, faucher, France, 2007, p26.*

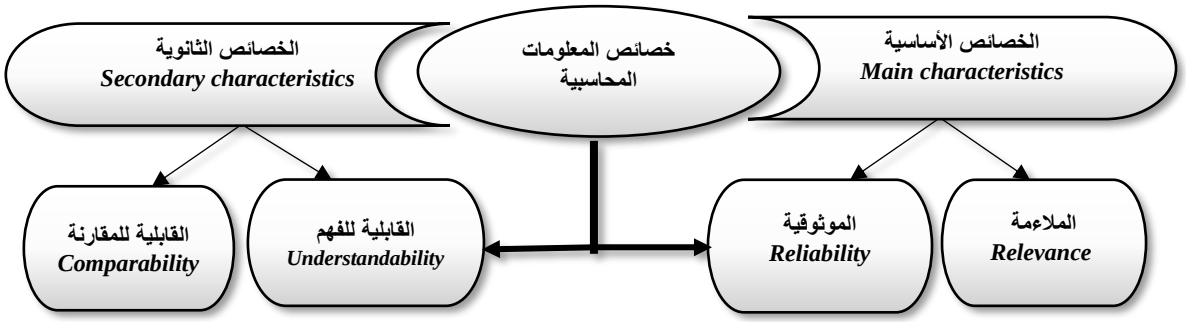
[2] *Andra M.Achim,* ***Financial accounting quality and its defining characteristics, SEA - Practical Application of Science****, Volume II, Issue 3 (5),2014, p 95.*

[3] *Caraiman Qdrain-Cosmin,* ***Accounting Information System-Qualitative Characteristics and the Importance of accounting information at trade entities****, Annals of the Constantia Brancusi University of Tàrgu Jui, Economy series, Issue 1, Volume II, 2015, p 169.*

أعمال ونشاط المنشأة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة[1]، ومنه فإن فائدة المعلومات المحاسبية تكون بدرجة وضوحها؛[2]

ب. القابلية للمقارنة (*Comparability*): يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المنشآت التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، حتى يمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى[3]، وتمكن هذه الخاصية المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية وذلك باستخدام طرق محاسبية متماثلة.

الشكل رقم (1–3): خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في تطور وتركيب النظم المحاسبية والمالية

تعتمد طبيعة ونوع المشروعات والأعمال التجارية والصناعية وأيضا أنظمتها المالية والمحاسبية في جميع الدول على عدة عوامل ومتغيرات، حيث ما يعتبر نظاما ماليا ومحاسبيا متطورا في بلد معين قد ينظر إليه في بلد آخر على أنه نظام تقليدي، فحدد كل من الباحثان فارمر *Farmer* وريشمان *Richman* العوامل المؤثرة في طبيعة ونوع المشروعات وفي أنظمتها المحاسبية والمالية، كما يلي:[4]

1. المؤهل الاجتماعي

يؤثر المستوى التعليمي للأفراد في بلد معين تأثيرا مباشرا على النظام المالي والمحاسبي لذلك البلد، حيث إذا كانت البيانات المحاسبية تقدم في شكل قوائم مكتوبة، فإن مهنة المحاسبة تكون بدائية جدا أو قد لا توجد على الاطلاق في المجتمعات التي ينخفض فيها المستوى التعليمي للسكان، كما ينعدم في تلك المجتمعات أيضا استخدام الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة والاستفادة من تحليل عناصر التكاليف والانحرافات، وبالعكس بالنسبة للمجتمعات المتعلمة

[1] يحي محمد أبو طالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، بدون دار النشر، بدون بلد نشر، 2001، ص111.

[2] *Georges Langlois et autres, **Manuel de comptabilité Approfondie**, vol 1, BERTI Edition, Algérie,2013 , p 19.*

[3] حكمت أحمد راوي، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة (نظري مع حالات الدراسة)**، دار الثقافة، الأردن، 1999، ص110.

[4] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص ص 15-19.

حيث نجد متخصصين في التحليل المالي وإعداد الميزانيات التقديرية وتحليل التكاليف والانحرافات وغيرها من الأساليب التي تعتمد على استخدام المعرفة لغرض التخطيط والرقابة؛

2. طبيعة العلاقات والعادات الاجتماعية

هناك الكثير من العوامل التي ترتبط بعادات وتقاليد كل مجتمع ولها تأثير كبير على شكل ونوع الأنظمة المالية والمحاسبية، حيث نذكر منها:

أ. درجة الحيطة والحذر التي يتصف بها أفراد المجتمع، حيث كلما ازدادت درجة الحيطة والحذر كثر استخدام الاحتياطات للأغراض المتعددة، وازداد اتباع الطرق التي تؤدي إلى زيادة الالتزامات وتقليل الدخول، كاتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل ورصد بعض الأموال لمقابلة الالتزامات المحتملة؛

ب. درجة السرية بين أفراد المجتمع، حيث نجد أن كمية ونوع المعلومات المنشورة بالقوائم المالية تتأثر إلى حد كبير بمستوى السرية بين الأفراد فيما يخص الأعمال التي يقومون بها، والتي تجعل مهمة المراجع شاقة إن لم تكن مستحيلة حيث يصعب الحصول على المعلومات والبيانات التي يحتاجها لأداء مهمته؛

ج. شعور أفراد المجتمع نحو الشركات والأعمال بصفة عامة، فقد يتراوح هذا الشعور من انعدام الثقة في تلك الشركات (مطالبتها بتوفير بيانات معينة لغرض الرقابة على أنشطتها، وقد تتعدى البيانات المطلوبة النواحي المالية لتشمل بيانات عن الموظفين ومدى مشاركة الشركات في النشاطات الاجتماعية والسياسية للبلد)، إلى وجود الثقة الكاملة والدعم اللامحدود لها، حيث نجد أن البيانات التي يتطلب نشرها تكون قليلة وقد تكون اختيارية، ويتميز هذا النظام الأخير بوجود المرونة الكافية لدى المنشآت والشركات فيما يخص البيانات المنشورة؛

د. شعور المجتمع نحو مهنة المحاسبة، فبينما نجد أن المركز والقبول الاجتماعي للمحاسبين في كثير من البلدان لا يرقى لمستوى الوظائف والمهن الأخرى، نجد أيضا محاسبين يتمتعون بمركز اجتماعي راقي جدا في بلدان أخرى.

3. عوامل قانونية وسياسية

لا شك أن مهنة المحاسبة وشكل الأنظمة المالية والمحاسبية الموجودة في أي بلد تتأثر تأثيرا مباشرا بالنواحي القانونية والسياسية المطبقة في ذلك البلد، ففي بعض البلدان مثلا نجد أنه لولا متطلبات قانون الضرائب لبعض البيانات والإجراءات لما وجدت مهنة المحاسبة على الاطلاق، حيث تنص قوانين الضرائب في كثير من بلدان العالم على اتباع إجراءات وطرق معينة عند تسجيل الوقائع وإعداد نتائج الأعمال، وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما كان شكل وإجراءات النظام المحاسبي التي يتم تنظيمها بقوانين من جهات عليا، كانت مهنة المحاسبة إما أنها في مستوى أقل من بقية المهن الأخرى أو أنها غير موجودة على الإطلاق، وعلى العكس عندما توجد هيئات وجمعيات محاسبية مستقلة تختص بإصدار التشريعات والمبادئ المحاسبية فإننا نجد أن مهنة المحاسبة والأفراد الذين يشتغلون بها يتمتعون بمركز متقدم مقارنة ببقية المهن الأخرى؛

4. عوامل اقتصادية

يتأثر شكل النظام المحاسبي المطبق ومهنة المحاسبة المطبقة بصفة عامة بعاملين اقتصاديين، أولهما المرحلة التي وصل اليها التطور الاقتصادي في البلد وثانيها شكل النظام الاقتصادي المطبق، حيث من البديهي أنه في الدول الفقيرة أو

الدول غير النامية لا توجد تلك النشاطات الاقتصادية المتعددة التي تتطلب وجود محاسبين وخبراء تمويل ومتخصصين في الضرائب والتحليل المالي، وعلى العكس من ذلك بالنسبة للدول المتقدمة والتي تتميز بتعدد وتعقد العلاقات الاقتصادية والمالية فإن وجود المحاسبين والمراجعين المؤهلين يعتبر أمرا ضروريا للقيام بالنشاطات والأعمال المالية والمحاسبية، كما يصبح في هذه الحالة وجود التحليلات والتقارير المالية أمرا مرغوبا ومطلوبا من قبل المستثمرين والمصارف وهيئات الإقراض الأخرى، ومن ناحية أخرى فإن مهنة المحاسبة والنظم المحاسبية المطبقة تتأثر إلى حد كبير بشكل النظام الاقتصادي الموجود في البلد، ففي الدول الشيوعية وبعض الدول الاشتراكية نجد أن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى تسير وفق مخطط وأسس موضوعة مقدما وذلك لتسهيل عملية الرقابة من الحكومات المركزية في تلك الدول، كما أن البيانات المالية والمحاسبية لا يحتاجها أحد سوى الحكومة وذلك لعدم وجود فئات أخرى كالمستثمرين مثلا، وعلى العكس من ذلك في الدول الرأسمالية أو الدول التي تعتمد على القطاع الخاص حيث تتنوع الأنشطة الاقتصادية ويكثر عدد المستخدمين للبيانات المالية والمحاسبية فإن مهنة المحاسبة لا تخضع لهيمنة الحكومة، كما أن الطرق والقواعد المحاسبية تقترح وتصدر من قبل المشتغلين بالمهنة والهيئات المحاسبية المنظمة لذلك.

5. عوامل أخرى: ونجد عوامل أخرى تساعد على اتخاذ النظم المحاسبية والمالية شكلا معينا، منها:[1]

أ. مصادر الأموال اللازمة لتمويل الأعمال والمشروعات

يتصف النظام المحاسبي باتباع طرق تتميز بنوع من الحيطة والحذر، فمثلا إذا كانت القروض تمثل المصدر الرئيسي للتمويل، فكثيرا ما يشترط أصحاب تلك القروض بتوفير بيانات معينة واتباع طرق محاسبية تساعدهم في إمدادهم بتلك البيانات وتعمل على المحافظة على حقوقهم وأموالهم، أما إذا كان أصحاب المشروعات هم الممولون الرئيسيون لتلك المشروعات، فإننا نجد أن النظم المحاسبية تتميز باتباع الطرق التي تؤدي إلى توفير البيانات التي يرغبها هؤلاء الممولون كالعائد على السهم الواحد مثلا؛

ب. درجة التعامل والتبادل الاقتصادي بين دول العالم الأخرى

فكلما ازدادت درجة التبادل الاقتصادي والتجاري لدولة ما مع دول العالم الخارجي، كان النظام المحاسبي لتلك الدولة يتصف بإعطاء اهتمام كبير لبعض الأمور، ومن أمثلتها كيفية تحولات العملات الأجنبية وطرق توحيد وإدماج القوائم المالية للفروع الأجنبية، وكيفية احتساب الضرائب على الدخول وأرباح الشركات المتعددة الجنسيات وغيرها، على عكس الدول الأخرى التي ليس لها علاقات اقتصادية أو تبادل تجاري مع دول العالم الأخرى فأنظمتها المحاسبية والمالية لا تتطرق لتلك الأمور؛

ج. درجة التضخم الاقتصادي

إن أثر التضخم الاقتصادي لا يقتصر على زيادة الأسعار فقط، بل ينعكس أيضا على النظم المالية والمحاسبية الموجودة في البلاد التي تعاني من وجود هذه المشكلة، ففي الدول التي بها درجة كبيرة من التضخم توجد طرق وقواعد محاسبية معينة يجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية وذلك حتى يمكن بيان أثر التضخم على هذه القوائم؛

[1] جمعة خليفة الحاسي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-21.

د. وجود الاتفاقيات والمعاهدات الدولية

قد نجد أن الأنظمة المالية والمحاسبية للدول الخاضعة لسيطرة دولة أخرى تتشابه بل تتطابق نوعا ما مع الأنظمة المطبقة في الدولة المسيطرة.

مما سبق، نخلص إلى أن النظم المحاسبية والمالية تتأثر بعدة عوامل ومتغيرات والتي تختلف من بلد لآخر ومن مجتمع لآخر، وهذا ما يجعل اختلاف مثل هذه الأنظمة متباينا بين مختلف الدول، ونجاح أي نظام مالي أو محاسبي مرهون بالمتغيرات التي تحده وتؤثر فيه في البيئة المطبق فيها، فليس بالضرورة ما يعتبر نظام ناجح في دولة ما هو ناجح في دولة أخرى، وبالتالي فإن مثل هذه المتغيرات تؤثر في تكوين وتجسيد أي نظام سواء مالي أو محاسبي، وهذا ما جعل ظهور مفهوم التوحيد بين الدول لتفادي مثل هذه العوائق والاختلافات التي تقف عائقا في عدة تعاملات تجارية دولية.

المطلب الثالث: ظهور مفهوم التوحيد المحاسبي

تختلف المحاسبة في أي دولة عادة عنها في دولة أخرى وهذا لأسباب متعددة، منها أن المتطلبات المحاسبية والاقتصادية في دولة ما تختلف عنها في دول أخرى بما ينعكس على مبادئ وممارسات المحاسبة لهذه الدول، وعلى هذا فإنه وحتى تكون لغة القوائم المالية للمنشآت معدة على أساس واحد فإن المحاسبين منذ وقبل انعقاد مؤتمر المحاسبين الدولي الأول* في مدينة سانت لويس بأمريكا سنة 1904، يعملون على تقليص هذا الاختلاف والتوفيق بين معايير المحاسبة عالميا[1]، فقبل سنة 1900 لم يكن اقتصاد الولايات المتحدة يتطلب سوى نمط بسيط نسبيا من الوظيفة المحاسبية، وكانت الملكية الفردية هي الشكل الشائع في منظمات الأعمال، وقد ركزت التقارير المالية على جوانب السيولة والقدرة على الدفع والتي اقتصرت على أغراض فحص البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، وفي الفترة من 1900 إلى 1929 أدى ظهور الشركات الضخمة التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في أسهم الشركات إلى خلق طلب على المزيد من الإفصاح، وتغير التركيز من القدرة على الدفع إلى القدرة على توليد الدخل، ونتيجة لانهيار سوق الأسهم عام 1929 (أزمة الكساد) وزيادة عدم الرضا عن التقارير المحاسبية، بذلت جهود كبيرة لتحسين المحاسبة وأصبح تعدد احتياجات الأطراف المهنية هو مجال الاهتمام عند وضع المعايير المحاسبية، كما أصبح هناك العديد من المنظمات المهنية والهيئات الحكومية واللوائح التشريعية التي لها أثر هام على وضع هذه المعايير[2]، والتي جعلت المعلومات المحاسبية مفيدة ومرغوبة أكثر في صنع القرار وبدونها لن تكون المعلومات ذات قيمة.[3]

---

* (*First International Congress of Accountants*) كان المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وللعلم أن هذا المؤتمر ينعقد عادة كل أربع (04) سنوات، وانعقد بعد ذلك في أمستردام ونيويورك ولندن وبرلين وباريس وغيرها من العواصم والمدن.

[1] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، **مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة *GAAP***، ط1، مكتبة الانجلو المصرية، القاهرة، 2007، ص ص 04-05.

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، ت/أحمد حامد حجاج، **المحاسبة المتوسطة**، ج1، دار المريخ للنشر، الرياض، بدون سنة النشر، ص 29.

[3] *Aminu Abdullahi, Musa Yelwa Abubakar, **Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Measurement of Reporting Quality: A Review of Methodologies**, Journal of International Business and Accounting Research, Volume 1, Issue 2, August 2017, p 106.*

1. أهمية التوحيد المحاسبي

إن الغرض الرئيسي من التطور المحاسبي على المستوى الدولي هو التنسيق *Harmonization* والتوحيد *Uniformity* بين التطبيقات المحاسبية في البلدان المختلفة، ولقد ازدادت ضرورة إيجاد مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموما على المستوى الدولي حتى يمكن اجراء المقارنات بين التقارير المحاسبية الصادرة عن وحدات اقتصادية تمارس نشاطها في بلدان مختلفة[1]، وكان للاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية.[2]

ونعني بالتوحيد المحاسبي "توحيد السياسات والممارسات والمبادئ والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، حيث يؤدي ذلك إلى الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس، أما مفهوم التوافق المحاسبي فيعني الوصول إلى درجة من التنسيق أو التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية، كما يعبر عن الجهود العالمية والإقليمية الرامية إلى تلاشي الفوارق بين نظم ومعايير المحاسبة[3]، ويعتبر الغرض من تنظيم السياسة المحاسبية هو تحقيق حد أدنى من التوحيد في مجال التطبيق العملي، مع زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية وزيادة فاعلية التقارير في تقييم اتخاذ القرارات، كما أن عدم مراعاة اختلاف الظروف والأوضاع يجعل المعلومات المحاسبية غير قابلة للمقارنة مما يفقدها أحد الخصائص الأساسية الهامة في مجال اتخاذ القرارات، وعليه فإن مفهوم التوحيد في مجال المحاسبة قد يتطلب معالجات محاسبية مختلفة لنفس الحدث أو العملية تبعا لاختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.[4]

إذن تنبع أهمية المعايير المحاسبية من كونها تحدد المتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات[5]، لذلك يجب إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، وتوصل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بأمر هذه المنشأة، وبذلك يمكن القول أن غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة، بينما يساعد وجودها في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية معينة، وإذا كانت المعايير المحاسبية توضع لتكفل تحقيق أهداف المحاسبة، فلا بد أن يتم بناؤها في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة حتى تنبثق من علاقة منطقية بينها وبين أهداف ووظائف محاسبية بما يكفل تحقيق أهداف المحاسبة ورفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية.[6]

---

[1] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري–التطبيقات العملية)**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 24.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار الثقافة، عمان، 2007، ص 34.

[3] محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا للنشر، صنعاء، 2013، ص ص 41-42.

[4] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص ص 78-79.

[5] *Wen Qu and Others, **Does IFRS Convergence I;prove Quality of Accounting Information?-Evidence From the Chinese Stock Market**, Corporate Ownership & Control, Volume 9, Issue 4, Continued – 1, 2012, p 188.*

[6] الأميرة إبراهيم عثمان، **دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي**، مجلة الإدارة العامة، العدد 64، نوفمبر 1979، ص ص 77-78.

2. الجهات الدولية الداعمة للتوحيد المحاسبي

شهدت الفترة من بداية القرن العشرين حتى وقتنا الحاضر تطورات سريعة ومتلاحقة في الحياة الاقتصادية نتج عنها ظهور شركات امتد نشاطها ليغطي عددا من البلدان تسمى بالشركات الدولية، وقد نجم عن انتشار هذه الشركات ظهور بعض القضايا المحاسبية ذات البعد الدولي، الأمر الذي انعكس على المحاسبة فأكسبها بعدا دوليا[1]، فأصبحت هناك حاجة لوجود معايير محاسبية مقبولة دوليا لدى دول العالم (التوحيد المحاسبي)، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى وجود جهة مهنية تهتم بتنظيم عملية اصدار معايير محاسبية دوليا، ووجود درجة من الاتساق في الطرق والسياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية، إضافة إلى تلبية الحد الأدنى من الإفصاح عن البيانات التي تحتاجها الأطراف ذات العلاقة[2]، حيث هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد المحاسبي عبر العالم، نذكر منها:

أ. مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)*

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما *GAAP*، وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل كل من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية *SEC*، معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين *AICPA*، مجلس معايير المحاسبة الحكومية *GASB*، مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها؛

ب. الاتحاد الدولي للمحاسبين *(IFAC)*

أنشأ عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني والذي مقره في نيويورك، ويضم في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى حوالي 80 دولة مختلفة، ويهدف الاتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق والمحاسبة الإدارية، وارشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبي؛

ج. منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي *(OECD)*

تضم الدول الصناعية الكبرى، وتقوم هذه المنظمة بتدعيم عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية *(IASB)*، كما تقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية، ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل إرشادات للشركات المتعددة الجنسيات حول التقارير المالية لتلك الشركات والافصاحات غير المالية، كما تهتم هذه المنظمة في موضوعات الحوكمة والمؤسسية؛[3]

---

[1] محسن بابقي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة المالية والتكاليف**، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2012، ص 03.

[3] جمعة حميدات، حسام خداش، **الورقة الثانية–المحاسبة**، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2013، ص ص 03-05.

د. المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية *(IOSCO)*

وتضم الجهات المنظمة لعمل الأسواق المالية العالمية، كما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وإن الاختلاف الجوهري في السياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات لتلك الدول، ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية، وقد حصل اتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة؛

هـ. المنظمة (اللجنة) الأوروبية *(EC)*

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الاتحاد الأوروبي، وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية في قوانين دول الاتحاد الأوروبي، ويعزز عمل ها في تدعيم التوحيد المحاسبي حول العالم، وفي جوان من سنة 2000 أعلنت المنظمة الأوروبية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة (دول الاتحاد الأوروبي) بإستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005؛[1]

ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية من خلال وضع قواعد ثابتة وأسس موحدة لقياس مستوى أداء المنشآت وعرض البيانات الخاصة بها على الجمهور[2]، وبالحديث عن معوقات التوفيق بين معايير المحاسبة في دول العالم وإيجاد توحيد دولي هناك معوقات رئيسية، تتمثل في خلفية وتقاليد الدول مع اختلاف حاجات البيئات الاقتصادية المختلفة، إضافة إلى التحدي الذي يواجه سيادة الدول في وضع وتنفيذ هذه المعايير.[3]

[1] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS Expert***، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2014، ص ص 04-05.

[2] وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[3] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مرجع سبق ذكره، ص 06.

المبحث الثاني: الإطار النظري للضريبة والنظام الضريبي

إن المفهوم المالي للدولة ودورها في حياة أفراد المجتمع، يجعلها تقوم بنفقات عمومية تهدف من خلالها إلى تحسين الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لهم، ولتنفيذ ذلك كان لا بد لها من موارد مالية لتغطية هذه النفقات، وذلك من خلال الضرائب التي تعتبر وسيلة فعالة للتدخل في تجسيد عدة أهداف منها المالية والاقتصادية، وبالتالي فإن اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص وملامح النظام الاقتصادي المتبع في تحقيق أهداف المجتمع يعتبر أمر في غاية الأهمية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة

تحتل الضرائب مكانة خاصة في المالية العامة نظرا للدور المهم التي تقوم به في تمويل الميزانية العمومية، وتعتبر أحد أهم إيرادات الدولة التي تعتمد عليها في تحقق أهدافها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ويمكن التعرض لأهم المفاهيم العامة عن الضريبة فيما يلي:

أولا: التطور التاريخي للضريبة

تطورت طبيعة الضريبة واختلفت أهدافها خلال العصور مع تطور النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع[1]، حيث عرفت منذ القدم وتطورت مع مرور الزمن حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم، وقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص شكل الضريبة ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وجبايتها ناهيك عن طريقة سدادها، فقبل ظهور الدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل شيخ أو زعيم القبيلة، وكانت تجبى بشكل عيني متمثلا في خدمات أو منتجات يقدمها أفراد القبيلة إلى زعيمهم من أجل الحماية وحسن سير القبيلة، أما في العصر القديم لظهور الدولة فإن فرض الضرائب كان يقتصر على فرض الضريبة على الرؤوس بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور، وفي العصور الوسطى حيث تعززت ظهور بوادر النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة فإن الالتزام بالضريبة كان يقع على عامة الشعب أما رجال الدين فكان نصيبهم الالتزام بالتعليم والخدمة العامة، وبخصوص طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش حيث كانت الضريبة في ذلك العصر بمثابة هبة للملوك[2]، واستمر هذا التمييز الطبقي في ذلك العصر حتى قيام كل من الثورة الصناعية في انجلترا التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مركز الصدارة نتيجة لاستحواذها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع، والثورة الفرنسية التي قامت على الحرية والمساواة بين جميع شرائح طبقات المجتمع، هذه الأمور أدت إلى ظهور نظام الاقتصاد الحر الذي يتم فيه تنظيم النشاط الاقتصادي على اعتبار المنافسة الحرة (قانون السوق)، وفي ظل هذا النظام أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات

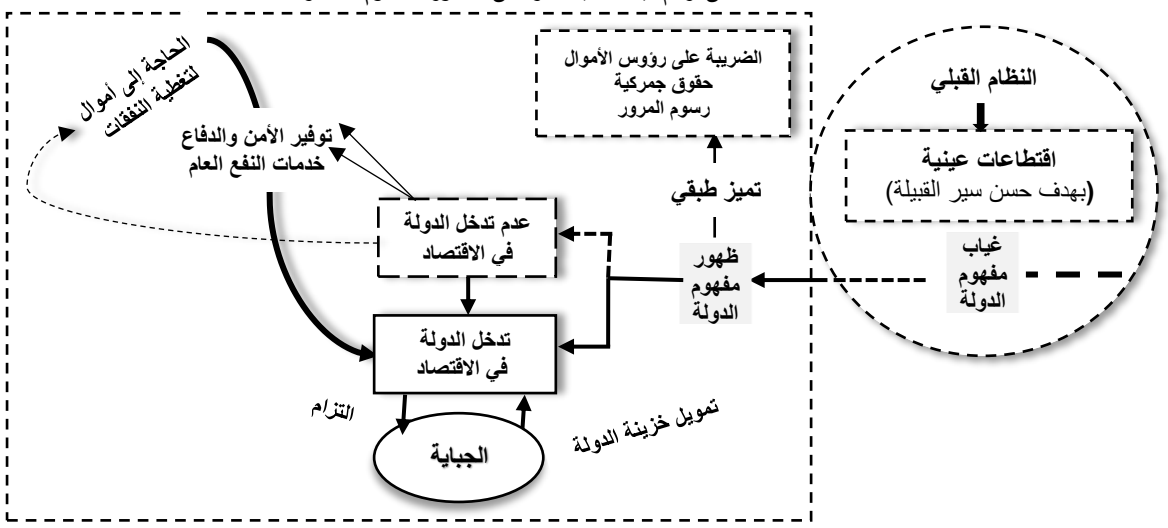
---

[1] مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، بدون دار النشر، الجزائر، 2003، ص 06.

[2] محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 03.

وإقامة المرافق العامة...الخ، وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة كان لابد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خضم هذا أصبحت الضريبة تكتسب الطابع الالزامي وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يتعرضون له من مخاطر، وبعد تطور مفهوم الدولة أصبح فرض الضرائب يخضع إلى تشريع نواب الشعب، وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة من خلال نوابهم على فرض الضرائب على اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة.[1]

الشكل رقم (1-4): مراحل ظهور مفهوم الضريبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

إن تطور مفهوم الدولة أدى بالضرورة إلى تطور مفهوم الضريبة، حيث أصبحت تكتسب الطابع الالزامي وأصبحت تأديتها واجبة من طرف الأشخاص مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات، وهذا ما يجسد مبادئ الدولة وصفتها وشخصيتها القانونية وسيادتها بصفة عامة.

ثانيا: مفهوم الضريبة

كانت الضريبة في السابق ينظر اليها على أنها سعر مقابل حماية الدولة للحرية الفردية، حيث أن كل فرد ملزم بالدفع مقابل الحماية، أما بتطور النظريات الحديثة للضريبة أصبحت تعتبر إسهام مشترك من أفراد المجتمع للدولة بهدف تحقيق النفع العام للمجتمع، حيث يقدمون موارد اقتصادية لها لتقوم بتلبية احتياجاتهم، أو كما يراها البعض أنها تفرض بهدف تمويل أنشطة الحكومات والقطاعات العامة.[2]

يمكن تعريف الضريبة على أنها "فريضة مالية الزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين، وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها"[3]، كما تعرف أيضا

[1] محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 04.

[2] *Vito Tanzi, **Tax System in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence**, International Studies Program, Working Paper 10-12, Andrew Young School, may 2010, p 01.*

[3] عبد الناصر نور، **الضرائب ومحاسبتها**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2008، ص 13.

بأنها "فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية أو المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة"[1]، كما أنها تعتبر "اقتطاع مالي إجباري، تحدده الدولة ويلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون بأدائه لها بصفة نهائية وبلا مقابل، تمكينا لها من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"[2]، إضافة إلى كونها "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدرتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[3]، وجاء في تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية للضريبة على أنها "مبلغ إلزامي يُدفع للحكومة بدون مقابل، أي أنه مبلغ يتعين دفعه دون الحصول على أي شيء في المقابل ليس بشكل مباشر على الأقل، فقد تتحقق بعض الفوائد من الإنفاق العام الذي يساعد هذا المبلغ في تمويله، ولكن إن لم تكن هناك استفادة (من منظور جمع الضرائب) فسيكون ذلك أمر سيء للغاية".[4]

يمكن القول أن الضريبة تعتبر أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية للدولة، تحولت من هدف التمويل المالي للخزينة العمومية إلى أداة فعالة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (تحقيق النفع العام والتأثير على مختلف السياسات في الدولة).

ثالثا: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة، نستنتج أن الضريبة ما هي إلا:

1. **التزام نقدي (*Monetary Commitment*)**: أي تدفع الضريبة نقدا خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت تدفع عينا، ونتيجة للتقدم الاقتصادي والاجتماعي أخذت الضريبة صفة الاقتطاع النقدي من مال المكلف؛[5]
2. **فريضة اجبارية (*Mandatory Obligation*)**: بمعنى أن فرض الضريبة وجبايتها يعد عملا من أعمال السلطة العامة، ويعني ذلك أن النظام القانوني للضريبة هو اختصاص أصيل للدولة لا يجوز أن يكون محلا للاتفاق بين الدولة والأفراد، فسعر الضريبة والمكلف بأدائها وتحصيلها وتحديد وعائها تتم بإرادة الدولة المنفردة[6]، أي أن عنصر الإجبار في الضريبة يمنح الحق للدولة في تنفيذ القوانين والإجراءات الردعية في تحصيل الضريبة في حال امتناع الأفراد من دفعها؛
3. **فريضة نهائية (*Final Obligation*)**: تجبى الضريبة بصفة نهائية، أي أن المكلفين بدفع الضريبة ليس لهم الحق في استرداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العامة للدولة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عنها، باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغا يزيد عن مقدارها حيث يحق له مطالبة الإدارة الضريبية بردها؛[7]

---

[1] أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، بدون بلد النشر، 2011، ص ص 126-127.

[2] محمد خالد المهايني، **النظام الضريبي في الإسلام**، حلقة بحث، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2007/2006، ص 03.

[3] عدي عفانة، عادل القطاونة، **المحاسبة الضريبية**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 04.

[4] رود دو مواج، مايكل كين، **المبادئ الضريبية**، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، عدد شهر ديسمبر 2014، ص 50.

[5] عدي عفانة، عادل القطاونة، مرجع سبق ذكره، ص 04.

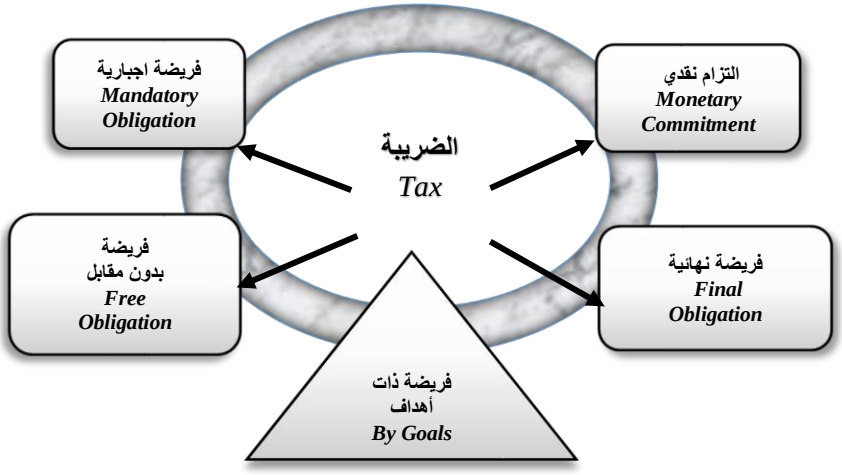
[6] عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، ج1، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 123.

[7] نفس المرجع السابق، ص 127.

4. **فريضة بدون مقابل (*Free Obligation*)**: من خصائص الضريبة أنها تدفع بدون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له، وعليه يدفع الفرد الضريبة بصفته عضوا في جماعة معينة تربطه بها روابط عديدة، ويجب عليه تحمل نفقاتها العامة والتي تكون لازمة لاستمراره وانتظام الحياة الجماعية بها؛[1]

5. **فريضة ذات أهداف عامة (*General Goals*)**: تستخدم الدولة حصيلة الضرائب (بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة) في تغطية النفقات العامة وتحقيق النفع العام للمجتمع، كما أنها تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية التي تستخدم لتحقيق أغراض متنوعة اقتصادية واجتماعية وسياسية إلى جانب الغرض المالي، حيث يمكن استخدامها لحماية المنتجات الوطنية أو تشجيع الادخار أو مكافحة التضخم أو الانكماش أو التمييز بين أوجه النشاط المختلفة، أو تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو العكس، أو إعادة توزيع الأعباء القومية على أفراد المجتمع بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي ...إلخ.[2]

الشكل رقم (1-5): خصائص الضريبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

رابعا: المبادئ العامة والأساسية للضريبة

بما أن الضريبة تلعب دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فهي تعتبر مورد مالي تعتمد عليه السلطات في تغذية خزينة الدولة، ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها قواعد والتي على المشرع الضريبي أخذها بعين الاعتبار عند وضع النظام الضريبي[3]، ويعد آدم سميث *Adam Smith* أول من قام بصياغة المبادئ العامة للضريبة في كتابه ثروة الأمم في فصله الثاني، ونعني بها تلك الأسس والقواعد والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة، بهدف تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد ومصالح الخزينة العمومية من جهة وتحقيق التوفيق بين المصلحتين من جهة أخرى، حيث نميز بين قواعد تقليدية وأخرى مستحدثة كما يلي:

[1] عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[2] جلال الشافعي، **مبادئ المحاسبة الضريبية**، شركة القصر للطباعة، مصر، 2006/2005، ص 18.

[3] خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية**، ط1، دار حامد للنشر، عمان-الأردن، 2008، ص 27.

1. **القواعد التقليدية**: وهي مجموعة القواعد التي وضعها آدم سميث، والتي تتمثل فيما يلي:

أ. **العدالة (*Equality*)**: وتعني مساهمة كل فرد من أفراد الجماعة في الأعباء الضريبية بحسب مقدرته النسبية؛

ب. **مبدأ الكفاءة (*Efficiency*)**: والذي يمكن النظر اليه من جانب يخص كفاءة تحصيل الضريبة، بمعنى أن الضريبة تحقق أعلى حصيلة ممكنة للخزينة العامة وبالتالي الاقتصاد في النفقات الإدارية لتحصيل الضريبة، وهذا يعني عدم وجود نظام معقد يحتاج إلى تكاليف عالية في الجباية، وإذا شعر المكلف بأن ما يدفعه من ضريبة ما هو إلا تغطية للزيادة في النفقات العامة، يتهرب من دفعها وبالتالي تكون حصيلة الضريبة قليلة؛

ج. **مبدأ اليقين (*Certainly*)**: ويرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها، وبالتالي يقتضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف، والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفي الإدارة الضريبية، فالضريبة لا يجب أن تكون أمرا تحكيميا بل يجب حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة بالإضافة إلى معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل؛

د. **مبدأ الملاءمة (*Convenience*)**: ويتعلق هذا المبدأ بكيفية تحصيل الضريبة وتوقيت دفعها، ويقضي بأن أسلوب دفع الضريبة وتوقيته يجب أن يكونا بقدر الإمكان ملائمين ومناسبين لدافع الضريبة، وهذا الأمر يخفف العبء النفسي لدافع الضريبة ويجعل الضريبة مقبولة لديه، وعدم وجود هذا المبدأ يساعد على التهرب من دفع الضريبة.[1]

2. **القواعد المستحدثة**: والتي أضيفت إلى القواعد التقليدية مع مرور الزمن حيث فرضتها الظروف والأفكار الاقتصادية الجديدة، وتتمثل في:

أ. **مبدأ البساطة (*Simplicity*)**: يرتبط هذا المبدأ بالبساطة التي يجب أن تتمتع بها الضرائب المفروضة من جانب القائمين على إدارتها ومن جانب بساطة الفهم لدافع الضريبة، حيث أنه لا يجب أن تكون الإجراءات والتشريعات الضريبية معقدة حيث لا يكون هناك مجالا للاختلاف في تفسيرها بين الإدارة والمكلفين، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف بالنسبة للإدارة وللمكلفين من خلال لجوء المكلف إلى استشاريين في الضريبة؛

ب. **مبدأ التنويع (*Diversity*)**: وهذا يتطلب فرض أكثر من ضريبة من قبل الدولة الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق إيرادات أوفر وعدالة أكبر من فئات المجتمع المختلفة، بالإضافة إلى أن درجة الخطر وعدم التأكد بالنسبة للدولة تكون قليلة؛

ج. **مبدأ المرونة (*Flexibility*)**: ويعني أن يكون هناك درجة من الاستجابة للضرائب المفروضة للتغيرات في النشاط الاقتصادي، وقد تكون هذه المرونة من خلال مفهومين، الأول هو أن يكون هناك استجابة تلقائية للضرائب القائمة مع التغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي، دون أن تضطر الدولة إلى تغيير هيكل النظام الضريبي بفرض ضرائب جديدة أو تغيير معدلات الضرائب القائمة، أما المفهوم الثاني فهو أن يكون لدى

[1] محمود حسين الوادي، زكريا أحمد غرام، **مبادئ المالية العامة**، ط1، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2007، ص ص 57-58.

الدولة الإمكانية الكافية وبالسرعة اللازمة لمراجعة هيكل الضرائب القائم في الاقتصاد وتعديله، ويهدف مبدأ المرونة إلى جعل الهيكل الضريبي متلائما باستمرار مع متطلبات التغير في الظروف الاقتصادية ومع أحوال الخزينة، مما يؤدي إلى تسهيل تحقيق أهداف السياسات المالية العامة، ويلاحظ أن درجة مرونة النظام يجب ألا تكون كبيرة إلى حد قد يؤدي إلى حدوث كساد اقتصادي، وهذا ينتج غالبا من المرونة العالية لحصيلة الضرائب مع زيادة الدخل.[1]

خامسا: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة، تحديد كافة الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها[2]، والتي يمكن تحديدها في المراحل التالية:

1. مرحلة تحديد وعاء الضريبة

إن اختيار الوعاء الضريبي هو نقطة البداية في تنظيم أي ضريبة، لأن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة، ويمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه "المادة الخاضعة للضريبة أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة"، كما يعرف بأنه "المبالغ التي تقوم الإدارة التنفيذية للضرائب (السلطة الضريبية) بتحديد الضريبة المستحقة الدفع عنها"[3]، وبالتالي فهو "الموضع الذي تفرض عليه الضريبة، والذي قد يكون الشخص في حد ذاته كما قد يكون المال الذي يمتلكه الأشخاص في فترة زمنية معينة، كما قد يأخذ صورة عمل ورأس مال"[4]، ويجب التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة الذي يقصد به "المال الذي تدفع منه الضريبة فعلا"، فقد يكون مصدر الضريبة رأسمالا أو دخلا إلا أن الدخل هو المصدر الرئيسي للضرائب، فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من ربح، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحيانا مع مصدرها، ففي الضرائب على الدخل يكون وعاؤها الدخل ومصدرها هو الدخل أيضا[5]، ويمكن تقدير وعاء الضريبة بأسلوبين:[6]

أ. **أسلوب التقدير الفعلي**: حيث يعتمد على الإقرار الذي يقدمه المكلف بالضريبة في الموعد الذي يحدده القانون، ويبين فيه مقدار الدخل وتفاصيله أو الثروة الخاضعة للضريبة، وبطبيعة الحال يخضع هذا الإقرار إلى إجراءات للتحقق من صحته بمعرفة الإدارة الضريبية، من خلال فحص وتدقيق دفاتر وسجلات المكلفين وما يؤيدها من مستندات، حيث يتم البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي المقدم للسلطات الضريبية المختصة، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات؛

---

[1] محمود حسين الوادي، زكريا أحمد غرام، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59.

[2] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة (النفقات العامة، الايرادات العامة والميزانية العامة)**، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 133.

[3] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي (التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية–دراسة مقارنة)**، ط1، دار حامد للنشر، عمان–الأردن، 2008، ص 23.

[4] يوسف قاشي، **إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإدارة والتمية للبحوث والدراسات، العدد 10، البليدة، ديسمبر 2016، ص 100.

[5] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[6] جلال الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35.

ب. **أسلوب التقدير الجزافي**: وتلجأ إليه الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة إذا لم تعتمد على حسابات ودفاتر المكلفين بالضريبة، أو إذا قدمت إقرارات لا تستند إلى دفاتر وحسابات أو لم تقدم أبدا، فتلجأ الإدارة الضريبية إلى إصدار تعليمات تنفيذية للفحص بشأن العناصر الأساسية التي يجب أن يراعيها الفاحص الضريبي عند قيامه بتحديد وعاء الضريبة وفق هذا الأسلوب.

2. مرحلة تحديد سعر الضريبة

والتي تهدف إلى تحديد مبلغ أو مقدار الدين الضريبي، من خلال تطبيق سعر أو معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة لحساب مبلغ الضريبة المستحقة، ويتم التمييز بين مختلف معدلات الضرائب فيما يلي:

أ. **المعدل النسبي للضريبة**: يعتبر المعدل نسبيا عندما يمثل نسبة مئوية ثابتة يتم تطبيقها على المادة الخاضعة للضريبة مهما كان مبلغها، ويتميز استخدامه بالبساطة لكن يطرح تساؤلات بخصوص مدى قدرته على تحقيق العدالة؛

ب. **المعدل التصاعدي للضريبة:** وهو المعدل الذي يزداد كلما ارتفع مستوى الدخل أو الثروة، حيث نميز بين التصاعدية الإجمالية بالطبقات التي يتم فيها تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى مستويات محددة سلفا بعضها أكبر من بعض وتكون نقطة البداية فيها لكل طبقة هي الصفر، ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة والذي يتغير عند الانتقال من طبقة إلى طبقة أخرى، وتبعا لهذا المنطق يجد كل مكلف بالضريبة أن دخله ينتمي لإحدى الطبقات حيث يدفع النصيب المقدر لهذه الطبقة بأكمله، ويعاب على هذا الشكل من التصاعدية أنه لا ينسجم مع فكرة العدالة الضريبية، كما أنه يكفي الخروج من طبقة ولو بوحدة نقدية واحدة ليتغير معدل الاقتطاع بشكل مفاجئ، الأمر الذي يدفع بالأفراد للتهرب من التصريح بدخولهم الحقيقية حتى لا تطبق عليهم معدلات الاقتطاع المرتفعة، أما التصاعدية بالشرائح يتم فيها تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح ويحدد لكل شريحة معدل يطبق عليها، وكلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى أعلى ارتفع المعدل، وتحاول التصاعدية بالشرائح التخلص من عيوب التصاعدية بالطبقات، إذ تعتبر كل شريحة مستقلة عن الأخرى ومن ثم كلما زاد دخل المكلف ووصل جزء منه إلى شريحة أعلى، فان الجزء الزائد هو الذي يخضع فقط للمعدل الأعلى، وبالتالي فإن زيادة المادة الخاضعة للضريبة لا يؤثر على الدخل الصافي نتيجة الاقتطاع الضريبي.[1]

3. مرحلة تحصيل الضريبة

تعبر هذه المرحلة عن مجموع الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى مصالح الإدارة الضريبية أو الخزينة العمومية[2]، ويتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها التوريد المباشر (الدفع من قبل المكلف مباشرة)، الأقساط المقدمة والحجز من المنبع:[3]

---

[1] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، ط1، دار جرجير، عمان-الأردن، 2011، ص ص 53-56.

[2] نفس المرجع السابق، ص 61.

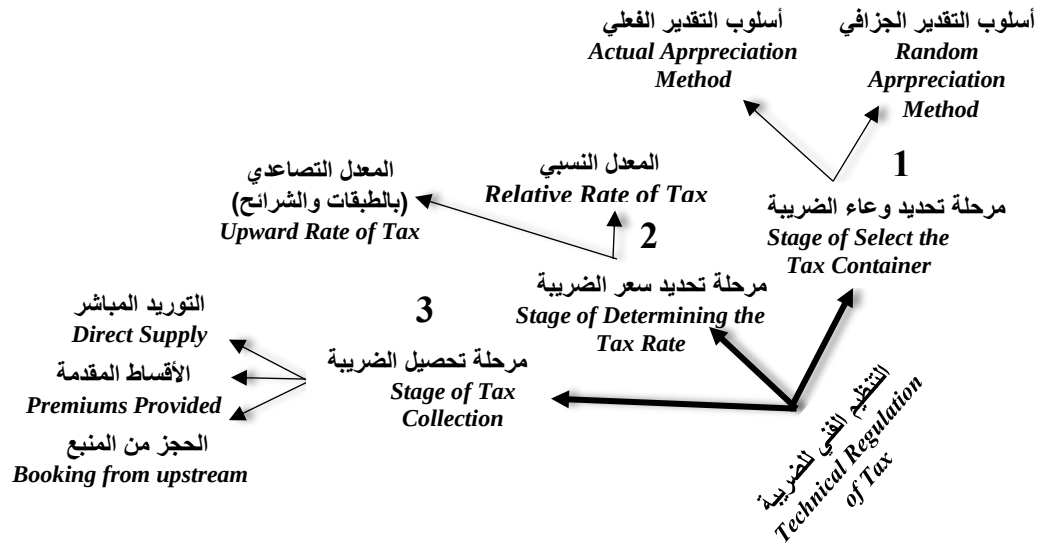
[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة-الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية تطبيقية)**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص ص 35-38.

أ. **التوريد المباشر**: حسب هذه الطريقة يتم تحديد مبلغ الضريبة من خلال إخطار الإدارة الضريبية المكلفين بمقدار الضريبة المستحقة، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب اتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في المواعيد المحددة، وقد يتم الدفع دفعة واحدة أو على عدة أقساط (محدد بنص قانوني)؛

ب. **الأقساط المقدمة**: وفقا لهذه الطريقة يكون للمكلف بالضريبة من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقديرية، ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام باتخاذ إجراءات الربط وتحديد مبلغ الضريبة، ثم تتم عملية التسوية على أساس ما دفع من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يخفف من وقع الضريبة على المكلف بها ويجعل أداءها سهلا وميسورا، كما يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال، بعكس لو تم ترك كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية؛

ج. **الحجز من المنبع**: حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معينا بتحصيل الضريبة من المكلف بها وتوريدها إلى الخزينة العامة، وتتميز هذه الطريقة بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، ولا يشعر بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان بجهل مقدارها، إضافة إلى انخفاض النفقات الضريبية في ظل هذه الطريقة خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجرا نظير ذلك، كما يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة، ومن عيوب هذه الطريقة أن المكلف لا يهتم بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي لعدم شعوره بوقع الضريبة عليه، كما أن اعتماد هذا الأسلوب من طرف شخص من غير موظفي الإدارة الضريبة قد لا يتوفر فيه الالمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها.

الشكل رقم (6-1): التنظيم الفني للضريبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

سادسا: أنواع الضرائب

تبوب الضرائب فنيا من وجهات نظر متعددة، واخترنا أهمها باختصار كما يلي:

1. **الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:** ويقصد بالضريبة الوحيدة أن تعتمد الدولة على ضريبة رئيسية واحدة في تدبير احتياجاتها المالية، وقد يوجد بجانبها ضرائب مكملة أخرى ذات أهمية ضئيلة، كأن تفرض على الملكية العقارية أو الانفاق في شتى جوانبه من السلع الضرورية أو الكمالية أو أن تفرض على رأس المال، ويفضل معظم مؤيدي الضريبة الوحيدة أن تفرض على مجموع الدخل؛
2. **الضرائب الشخصية والضرائب العينية:** يقصد بالضرائب الشخصية تلك التي يراعى عند تطبيقها الظروف الشخصية للمكلف ومدى قدرته على تحمل عبء الضريبة، مثل مراعاة الحالة الاجتماعية والعائلية وما إذا كان المال الخاضع للضريبة هو المصدر الوحيد له أو أن له مصادر أخرى، أما الضرائب العينية فهي الضرائب التي تهتم فقط بالأموال المأخوذة كأساس لفرض الضريبة دون أي اعتبار للظروف الخاصة بالمكلف أو مدى قدرته على تحمل العبء الضريبي، فلا يختلف سعر الضريبة ولا شروط الخضوع لها من شخص لآخر أي تعامل جميع المكلفين نفس المعاملة دون تمييز؛
3. **الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:** الضريبة النسبية هي الضريبة التي يفرضها المشرع بمعدل نسبي ثابت من قيمة المادة الخاضعة للضريبة بغض النظر عن قيمتها، حيث يطبق نفس المعدل على الوعاء الضريبي الكبير والضئيل على حد سواء، أما الضريبة التصاعدية فهي الضريبة التي يتغير معدلها تصاعديا بزيادة وعاء الضريبة، ويؤدى التصاعد في معدلات الضريبة إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص ذوي الدخل المحدود وبين الأشخاص أصحاب الدخول الضخمة وبذلك تتحقق المساواة في التضحية وتؤدى إلى العدالة المنشودة؛

4. **الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:** يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تتجه إلى الدخل مباشرة بحيث يتم فرضها وربطها وتحصيلها مباشرة، ويتحمل عبؤها الشخص المكلف بها قانونا فهي تصيبه مباشرة وتستقر على عاتقه نهائيا دون أن يتمكن من نقلها إلى شخص آخر، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تتجه إلى الدخل فتصيبه في مواقع استخدامه ويتم جبايتها نتيجة وقائع محددة ينص عليها التشريع الضريبي، كإنتاج السلع أو بيعها أو عبورها الحدود الجمركية، وهي لا تفرض مباشرة على الشخص بل تفرض على الخدمات المؤداة أو السلع المنتجة، حيث يدفعها بطريقة غير مباشرة من يريد الانتفاع بهذه الخدمات أو يرغب في استهلاك تلك السلع، وبالتالي فإن الضرائب غير المباشرة تنقل بإرادة المشرع أو في التطبيق العملي من شخص لآخر، وهي ضريبة يوجد فيها وسيط بين المكلف بدفعها والخزينة العامة.[1]

5. **الضريبة على الدخل والضريبة على الثروة:** يعتبر الدخل أفضل مقياس للمقدرة التكليفية للمكلفين بالضريبة، والضريبة على الدخل تحقق غلة وافرة وغزيرة وتتميز بالمرونة كما تحقق أكبر قدر من العدالة الضريبية، ويتفق الفقهاء الماليون على أنه كقاعدة يجب أن تجبى الضريبة من الدخل أما الضريبة على رأس المال فهي ضريبة تصيب رأس المال الثابت والمنقول، ويجب ألا تفرض الضريبة إلا على الدخول لأن الضريبة إذا تجاوزت دخل الأفراد وامتدت إلى رأس المال المقدم لهذا الدخل فإنها تقضي عليه تدريجيا مما قد يؤثر على الدخول.[2]

مما سبق وباعتبار الضريبة أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية للدولة، فإنها تتمتع بمجموعة من الخصائص التي يحددها التعريف الخاص بها، والذي يجعلها تتميز عن غيرها من الاقتطاعات الأخرى بالمعايرة معها من حيث طابعها الاجباري، مدى وجود المقابل المباشر لها وطبيعة الهيئة المستفيدة من الاقتطاع الخاص بها، كما تحكم الضريبة أسس وقواعد واعتبارات يجب مراعاتها عند فرضها، بهدف تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد ومصالح الخزينة العمومية، وتبوب الضرائب فنيا من وجهات نظر متعددة تجعل تصنيفاتها تختلف عن بعضها البعض من حيث المفهوم والهدف، كما أن فرض الضريبة يوجب تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بجبايتها مع تحديد مراحلها واجراءاتها بهدف التحصيل الجيد والمضمون لتلبية متطلبات النفقات العامة للدولة.

[1] *Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek,* ***International Accounting****, 07th edition, PEARSON Prentice Hall, US, 2011, p 432.*

[2] *Idem, p 433.*

المطلب الثاني: مفهوم النظام الضريبي وعلاقته بالسياسة الضريبية

تعتمد قدرة الدولة على تمويل ميزانيتها العمومية على قدرة النظام الضريبي على توليد إيرادات كافية[1]، لتمويل الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات التي يحتاجها أفراد المجتمع[2]، فما هو مفهوم وأهداف النظام الضريبي؟ وما هي علاقته بالسياسة الضريبية؟

أولا: مفهوم النظام الضريبي

يمكن إعطاء عدة مفاهيم للنظام الضريبي من كونه "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضريبة نوعية، ضرائب الدخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية،...الخ)، تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة (وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية)، تسعى هذه الصور الفنية لتحقيق أهداف محددة مثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة[3]، ويتسم النظام الضريبي بأنه "أكثر شمولا من مجرد مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط فالتحصيل، ومن هنا يصبح النظام الضريبي عبارة عن "صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع التي تهدف إلى تحقيق أهدافه الخاصة بتوفير حصيلة ضريبية ملائمة للنفقات العامة للدولة، بالإضافة إلى رفع الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة".[4]

ثانيا: أهداف النظام الضريبي

للنظام الضريبي أهداف متعددة ومتنوعة، حيث يهدف من الناحية المالية إلى توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وتحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة، ويقصد بتكلفة التحصيل ما تتحمله كل من الادارة الضريبية والمكلفين بالضريبة من أعباء في سبيل تقدير وربط وتحصيل الضريبة وتسوية الاعتراضات التي قد تنشأ عند فرض تلك الضريبة؛

أما بخصوص أهدافه الإقتصادية فهو يستخدم الضريبة كأداة للانتعاش الاقتصادي لقطاعات معينة، أي كأداة لتنمية وتشجيع بعض المشروعات الإقتصادية الأساسية من خلال الحوافز الضريبية والاعفاءات مع تفادي الأزمات والمشاكل الاقتصادية، إذ تستخدم الضريبة في الحد من التوسع الاقتصادي غير المرغوب فيه سواء على مستوى قطاع معين أو على مستوى الاقتصاد القومي، وذلك من خلال فرض ضرائب إضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية، إضافة إلى استخدام الضريبة لتثبيت تكاليف المعيشة وذلك بتبني سياسة الإعفاءات الضريبية لذوي الدخول المنخفضة، وتخفيض الضرائب على السلع الضرورية وزيادتها على السلع الكمالية؛

---

[1] *Wellington Garikai Bonga,* ***Empirical Examination of the Link between Value Added Tax and Total Tax Revenues in Zimbabwe****, Dynamic Research Journals (DRJs), Journal of Economics and Finance (DRJ-JEF), Volume 2, Issue 8, August 2017, p 05.*

[2] فيتو تانزي، هاول زي، **البلدان النامية والسياسة الضريبية**، سلسلة قضايا اقتصادية، رقم 67، منشورات صندوق النقد الدولي، واشنطن، 2001، ص 01.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر)**، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص 13.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 02.

ويرمي النظام الضريبي من جهة أهدافه الاجتماعية إلى تنظيم وإعادة توزيع الدخل، أي عدم السماح بتمركز الثروة بأيدي فئة أو طبقة محدودة من أفراد المجتمع (من خلال الضرائب التصاعدية مثلا)، كما يقوم بتشجيع بعض الأنشطة الاجتماعية مثل الأنشطة التعاونية والعلمية من خلال الاعفاءات الضريبية وتقديم المنح والاعانات الحكومية.[1]

ثالثا: علاقة النظام الضريبي بالسياسة الضريبية

تعرف السياسة الضريبية بأنها "مجموعة البرامج الضريبية المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة، مستخدمة في ذلك كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"[2]، كما تعبر عن "مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي من جهة ثانية"، وتعمل السياسة الضريبية على "تحديد الأولويات التي يسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي في المدى الطويل والقصير، والمزج بين مختلف الأدوات الممكن استخدامها عند بناء الهيكل الضريبي باختيار الضرائب الأكثر ملاءمة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، إضافة إلى تحديد المعدلات التي تمكن من رفع المردودية وتحقيق باقي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية"[3]، أي أنها مجموعة القرارات والإجراءات والتدابير المتبعة بقصد تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الضريبية تبعا لأهداف السلطات العامة"، وبالتالي فهي تعتبر عنصر من عناصر السياسة المالية لما لها مكانة خاصة ورئيسية في تحقيق الأهداف المختلفة من أجل النمو الاقتصادي والتنمية في أي بلد.[4]

ويهدف النظام الضريبي إلى تحقيق العديد من الأهداف هي في حد ذاتها أهداف السياسة الضريبية، التي تتمثل في مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة بالإضافة إلى مجموعة التشريعات الضريبية وما يصاحبها من لوائح تنفيذية وتعليمات تفسيرية وتنفيذية، وهي في مجموعها آليات محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته المختلفة، ويرتبط القانون الضريبي بالقانون المالي حيث أن حصيلة الضرائب تكون الارادات العامة التي تشكل ميزانية الدولة، كما أن تحديد الضرائب وتعديلها أو تغيير أسعارها أو الاعفاء منها يرتبط بالميزانية أيضا[5]، وبالتالي فإن النظام الضريبي ما هو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية الذي يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها، وبمعنى آخر فإن أهداف السياسة الضريبية الواحدة يمكن تنفيذها بأكثر من نظام ضريبي، وسوف يتوقف بالطبع النظام الضريبي المختار على ظروف وخصائص المجتمع ومدى كفاءة أجهزته الإدارية والضريبية. [6]

---

[1] وفاء يحي أحمد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 320.

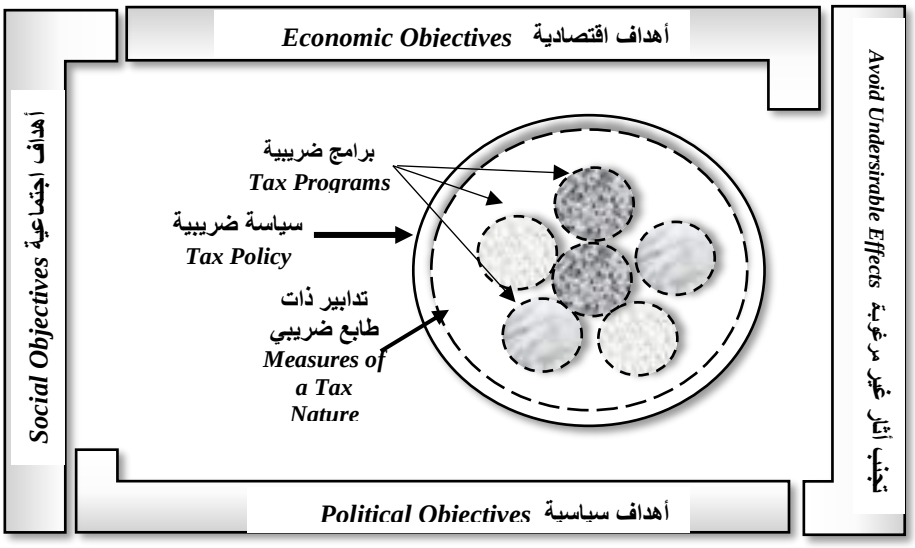
[3] عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 139.

[4] *Maja Grdinic and Others, **Tax Structure and Economic Growth Recommendations and Reforms in Cee Countries**, 23rd International Scientific Conference on Economic and Social Development, Madrid, 15-16 September 2017, p 02.*

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**، مرجع سبق ذكره، ص 02.

[6] سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الشكل رقم (1–7): علاقة النظام الضريبي بالسياسة الضريبية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: محددات تصميم نظام ضريبي فعال

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد، ومنها دراسة فيتو تانزي (*Vito Tanzi*) الذي جاء بمؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال، إضافة إلى مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة، وهي كما يلي:

أولا: مؤشرات فيتو تانزي (*V. Tanzi*) للنظام الضريبي فعال

يحدد فيتو تانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال، والتي تتمثل فيما يلي:[1]

1. مؤشر التركيز(*Focus*)

ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الايراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تشمل إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة المالية وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة؛

2. مؤشر التشتت (*Dispersion*)

ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، ومثل هذه الضرائب يجب التخلص منها سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام؛

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 165-167.

3. مؤشر التآكل (*Corrosion*)

والذي يتعلق بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الافراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الايراد وبالتالي التحفيز على التهرب الضريبي؛

4. مؤشرات تأخيرات التحصيل (*Collection Delays*)

والتي تخص وضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات؛

5. مؤشر التحديد (*Selection*)

والمتعلقة بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض؛

6. مؤشر الموضوعية (*Objectivity*):

ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف بها محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو تحكم، حيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف أو لأي شخص آخر، بما يمكنه من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية؛

7. مؤشر التنفيذ (*Execution*)

ويخص مدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفاعلية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي؛

8. مؤشر تكلفة التحصيل (*Collection Cost*)

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

ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة

إضافة للمؤشرات السابقة الذكر، فإن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية، يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

1. الأسلوب الأول

الذي يقضي بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، والتي تتمثل في العدالة، الوضوح، الملاءمة 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 تتطور وتتبين بالشكل الكافي، إلا أنه بالرغم من ذلك لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهية، والتي تتمثل في تحقيق أعلى مستوى معيشة، توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل، النمو الاقتصادي والعدالة في توزيع الدخل.

تعتبر القوانين والتعليمات الخاصة بالأنظمة والسياسات الضريبية في كل بلد، من بين أهم ما يحد من المؤشرات التي يتم اعتمادها لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة والمذكورة أعلاه، فليس ما ينجح في بلد ما بالضرورة أن ينجح في الآخر، وهذا نتيجة الاختلافات في السياسات والقوانين التنظيمية والاجرائية لكل فئة قامت باعتماد هذه المؤشرات من جهة، والتغيرات التي تفرضها الأحداث الاقتصادية والتي تستلزم إعادة النظر في النظام الضريبي السائد في مجتمع ما من جهة أخرى، فما قد يعد نظاما ضريبيا ملائما في فترة زمنية ما قد لا يعد كذلك في فترة زمنية أخرى.

المبحث الثالث: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة

باعتبار الضرائب أحد وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها الحكومة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلا عن أهداف مالية، تزايد اهتمام الحكومات بإعطاء أهمية للدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن التمويل الأمثل لخزينة الدولة، وهنا تظهر أهمية التقارير المالية التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة[1]، والتي تعتبر وسيلة لتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية وغيرها من طرف المستفيدين منها وبالأخص السلطات الضريبية.

المطلب الأول: درجة الارتباط بين المحاسبة والضريبة

إن دراسة الأحداث التاريخية أظهرت وجود علاقة بين المحاسبة والضريبة بالنسبة للكثيرين ترجع إلى الحرب العالمية الأولى، في حين أنه يمكن أن تكون العلاقة أبعد تاريخيا حيث يرجعها البعض إلى العصور السومرية، فكانت الضريبة المفروضة في كثير من الأحيان ضريبة عينية، فقبل عام 1917 لم تكن العلاقة بين المحاسبة والضريبة وثيقة نظرا لطبيعة الضرائب المفروضة في تلك الأوقات، حيث أجبرت الحرب العالمية الأولى الدول بوضع قواعد جديدة تمكنها من تجاوز العجز الذي أصاب موازناتها عن طريق تغيير بعض أحكام المحاسبة والضرائب كفرض ضريبة سنوية على الأرباح السنوية للأعمال التجارية والصناعية، ومن هنا أصبحت العلاقة بين المحاسبة والضريبة ذات طابع رسمي، ومع مرور الوقت استولت المحاسبة على زمام الأمور تدريجيا حيث أصبحت أداة لقياس وعاء الضريبة، وأصبح فرض الضرائب على الأشخاص والشركات أحد أهم الأسباب التي ساهمت في تطور واتساع مهنة المحاسبة خلال القرن الماضي، إذ زاد الطلب على خدماتها باعتبارها الأساس الأول لحساب الربح الضريبي في العديد من الدول، وما يزال هذا ملاحظا إلى يومنا هذا من تزايد الاقبال على مكاتب المحاسبة والمراجعة لما تحين موعد التصريحات الضريبية، ويمكن القول أيضا أنها صارت تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على التشريعات الضريبية لأنها المنطلق الأساسي لتحديد الربح الضريبي[2]، وبما أن السلطات الضريبية تصنف ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، فينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم هذه القوائم بالشكل الذي تفي بمتطلبات السلطات الضريبية في عملية التحاسب الضريبي.[3]

ويرجع ارتباط المحاسبة بالضريبة إلى أن تحديد الدخل الخاضع للضريبة وربط الضريبة المقررة عليه، لا يمكن أن يتما إلا من خلال ممارسة العمل المحاسبي والرجوع إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية والاعتماد على بعض القواعد والطرق المحاسبية في تحديد قيم الأصول والالتزامات وقياس الدخول الخاضعة للضريبة، وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات المحاسبية للأغراض الضريبية قد تختلف عن الطرق المتبعة في إعداد الحسابات المالية، إلا أن ذلك لا يخرج المحاسبة لغرض

---

[1] عبد الستار الكيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الجزء 01 و02، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 481.

[2] مراد آيت محمد، مشيد محمد، **معالجة الاختلافات الظاهرة بين القواعد المحاسبية والضريبة في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة 2، الجزائر، أفريل 2017، ص ص 06-07.

[3] محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، 2009، ص ص 122-123.

الضريبة من نطاق العمل المحاسبي فهي تقوم على مراعاة الأحكام والتشريعات الضريبية في إعداد الحسابات وتحديد أوعية الضرائب، وإتباع المبادئ والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة[1]، وبالرغم من أن المبادئ والممارسات المحاسبية تشكل عادة أساس للتقدير الضريبي، فإن هناك أسباب تدعو إلى وجود تباين بين هذين المفهومين بسبب اختلاف كل من أهدافهما وصعوبة تحديد المفاهيم الاقتصادية لكليهما [2]، وبالتالي تعتبر كل من المحاسبة والضريبة نظامين مستقلين يستجيبان إلى أهداف مختلفة، فالمحاسبة تسمح بقياس نتيجة المنشأة من خلال الأحداث والتدفقات الاقتصادية من أجل إعطاء صورة عن الوضعية المالية لها وحالة أصولها وأدائها، وتلبية حاجات المستثمرين وحمايتهم من المخاطر وكذلك المساهمين والمقرضين لرؤوس الأموال، أما الضريبة فتهدف إلى تحديد مبادئ وقواعد التقييم للربح الضريبي وكيفية فرض الضريبة، وفي هذه الحالة فالاختلاف بين الضريبة والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة (النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية)[3]، فبموجب القانون الضريبي يتم حساب الضريبة على أساس الربح المحاسبي والذي يحدد بدوره الربح الإجمالي بالاعتماد على مجموعة من القواعد.[4]

إذن يمكن القول أن هناك علاقة بين المحاسبة والضريبة مترابطة ومنفصلة في نفس الوقت، ولكن هناك أيضا تباعد فيما يخص التقارير المالية التي تهدف إلى خدمة مصالح المستثمرين، في حين أن الضريبة تعنى بفرض الضرائب على أرباح الشركات المحققة وفقا للقانون الضريبي، وأقر البعض عن أملهم في أن يجدوا التقارب بين المحاسبة التي تعتمد على معايير المحاسبة الدولية وتحقيقها لأرباح ضريبية مناسبة (خاضعة للضريبة) وبين الضريبة، وعلى أي حال فإن إعداد التقارير المالية يرجع أساسا إلى تلبية احتياجات المستثمرين والتجار والمضاربين وفي المقابل تعتبر الضرائب مسألة قانونية.[5]

إن نقطة الاختلاف في حساب الضرائب على الأرباح وحساب النتيجة المحاسبية، يبرر أن هذا الارتباط الأساسي بين النتيجتين (الضريبية والمحاسبية) موجود في جميع الدول وفي غالبية الدول الأوروبية، والمعروف أن الاختلاف يكمن في أهداف كل من المحاسبة والضريبة، هذا الاختلاف في الأهداف يجعل إعادة معالجة النتيجة المحاسبية للوصول للدخل الضريبي أكثر أو أقل أهمية واتصال أكثر أو أقل أهمية بين المحاسبة والضريبة ويعتمد على العديد من العوامل.[6]

ويمكن إظهار التعارض القائم بين المحاسبة والضريبة في الشكل التالي:

---

[1] قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم–القياس–التطبيق)**، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008، ص ص 75-76.

[2] *Simon James, **The Relationship between Accounting and Taxation**, Paper number 02/09, Asia-Pacific Journal of Taxation, vol. 06(03), autumn 2002, p 01.*

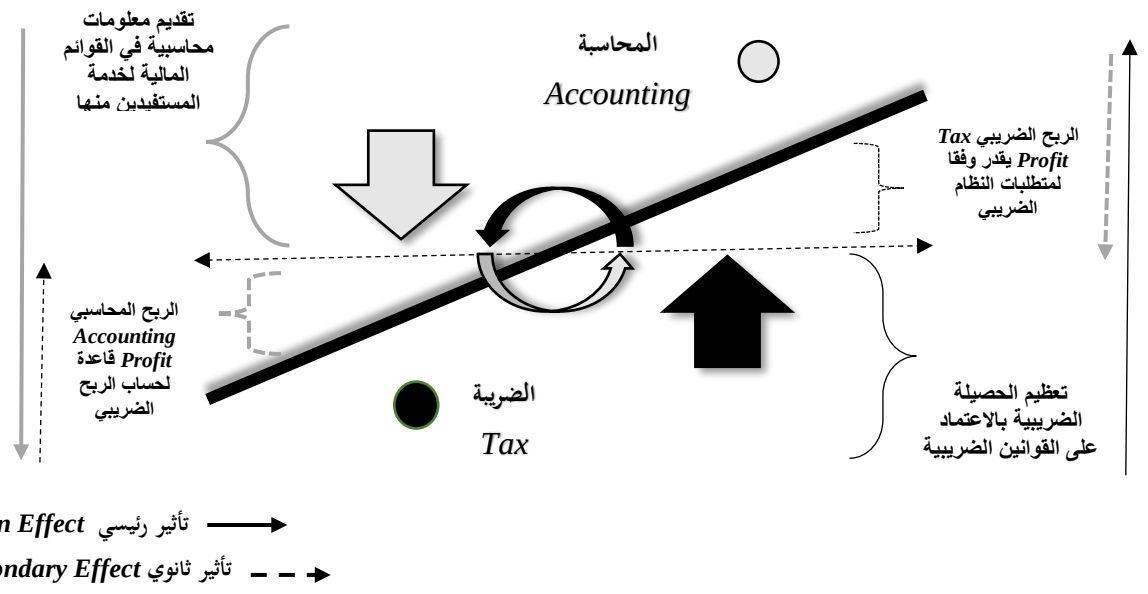
[3] *Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, **divergences comptabilité –fiscalité, gestion des résultats en tunisien : les nouveaux défit**, Hal. Archives-ouvertes, France, 30/11/2011, p 02.*

[4] *Anna Leszczyłowska, **The Relationship Between Book Profit a Taxable Income From a Research Perspective– Evidence Based on Corporation in Poland**, Journal of Economics and Management, University of Economics in Katowice, Volume 18, 2014, p 94.*

[5] *Prem Sikka, **Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings?** , Journal of Accounting Forum, Decembre 2016, p13.*

[6] *Costel Istrate, **évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie**, Archive-ouvertes HAL, France, Dec 2011, p 01.*

الشكل رقم (8–1): تضارب العلاقة بين المحاسبة والضريبة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ويمكن الإشارة إلى الاختلافات بين الربح المحاسبي الذي يتم حسابه وفقا للمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها، والربح الضريبي الذي يقدر وفقا لمتطلبات النظام الضريبي، والتي تتسبب في ظهور فروق دائمة وأخرى مؤقتة كما يلي:[1]

- **فروق دائمة (*Permanent Differences*):** وهي الفروق التي تنشأ بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن الفترة المحاسبية الحالية ولا تنعكس على الفترات المحاسبية التالية، وبالتالي فإن أثرها ينصب على قائمة الدخل ولا تمتد إلى قائمة الميزانية، وتتميز هذه الفروق بأنها لا يوجد لها بعدا زمنيا حيث تتزامن نشأتها مع انعكاسها في آن واحد، لذا فلا ينشأ عنها مشاكل محاسبية لعدم نشأة ضرائب مؤجلة، وتمثل تطبيقا سليما لمبدأ استقلالية الدورات كما أن هذه الفروق لا علاقة لها بالضرائب المؤجلة، وتعتبر فروق دائمة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بها، كما أنها لا تمثل مشكلات محاسبية لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها، وتعتبر الفروق الدائمة فروق مستمرة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ولا تنعكس على فترات أخرى، إذ أن التشريع الضريبي لا يقبل حسم بعض المصاريف أو أن هناك ايرادات يجب إضافتها ضريبيا ولكنها لم تضف لأي سبب كان[2]، فالتشريعات الضريبية تتضمن العديد من المعالجات التي تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية معينة، ولا يوجد لهذه الفروق أي أثار ضريبية مؤجلة في المستقبل، فلا يترتب عليها أي مبالغ خاضعة للضريبة أو أي استقطاعات ضريبية في المستقبل، فهي تؤدي

[1] أماني هاشم السيد حسن هاشم، **دور معايير المحاسبة المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد 34، بدون سنة النشر، ص ص 294-295.

[2] علاء فريد عبد الأحد، **المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية**، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، المجلد السابع، العدد 13، 2014، ص 204.

إلى تخفيض العبء المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها وفورات ضريبية، كما أنها تؤدي إلى زيادة هذا العبء في الحالات التي ينتج عنها إضافات ضريبية.[1]

- **فروق مؤقتة (*Temporary Differences*):** وهي الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن الفترة الناشئة نتيجة أن بعض عناصر المصروفات والايرادات تضاف إلى الربح الخاضع للضريبة في تزامن يختلف عن وقت ادراجها في الربح المحاسبي، وتنشأ هذه الفروق في فترة محاسبية ثم تنعكس (بالسداد أو الاسترداد) في فترة أو فترات محاسبية تالية، وتتميز الفروق المؤقتة بأنها فروق موجبة إذا ترتب عليها إضافة أو زيادة مؤقتة في الربح الخاضع للضريبة، وتعد مدينة اذا ترتب عليها نشأة أصول ضريبة مؤجلة، كما تعتبر فروق سالبة إذا ترتب عليها خفض أو نقص مؤقت في الربح الخاضع للضريبة، وتعد دائنة إذا ترتب عليها نشأة التزامات ضريبية مؤجلة، وتتميز بما لها من بعد زمني نتيجة اختلاف توقيت نشأتها عن توقيت انعكاسها، مما يترتب عليه نشأة ضرائب مؤجلة قد تكون في أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة، كما ينشأ عنها مشاكل محاسبية لتعلقها بعدة سنوات نظرا لأن أثرها لا يمتد إلى قائمة الدخل فقط بل يتعداها ليصل إلى قائمة المركز المالي.

وبالتالي فإن الفروق المؤقتة أو الزمنية هي فروق بين المبلغ المرحل للأصل او الالتزام في الميزانية وقاعدته الضريبية، أي ما حمل على الربح المحاسبي فتريا يختلف عما تم قبوله ضريبي، وقد يؤثر هذا النوع من الفروق على الدخل الخاضع للضريبة جراء استخدامها فضلا عن علاقتها وأثرها في التهرب الضريبي.[2]

المطلب الثاني: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المحاسبة والضريبة

إن العلاقة بين الربح الضريبي والمحاسبي هو واحد من بين أهم القضايا في الوقت الحالي، حتى الآن استمدت القاعدة الضريبية من الربح المحاسبي[3]، ولأن أهداف كل من المحاسبة والضريبة مختلفة عن بعضها البعض من حيث الإطار المفاهيمي، حيث كل من القواعد المحاسبية والضريبية يتم صياغتها من طرف نظامين مختلفين لسلطتين مختلفتين لهما هدفين مختلفين[4]، تنشأ عدة عوامل تسبب نشأة الاختلاف بين المحاسبة والضريبة والتي يمكن عرض أهمها فيما يلي:

1. اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمحاسبية

يعد هذا العامل مهم نسبيا ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي، وبالتالي فقد يؤخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا أو العكس حيث

---

[1] فيصل عبد السلام أبوبكر الحداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق، **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13 (02)، نوفمبر 2012، ص 131.

[2] علاء فريد عبد الأحد، مرجع سبق ذكره، ص 204.

[3] *Simona Jiraskova, jan Molin,* ***IFRS Adoption for Accounting and Tax Purposes : An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries****, 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague, Procedia Economics and Finance 25, 29 Mai 2015, p 53.*

[4] *Eriona Vadinaj,* ***The Orientation of the Relationship Between Accounting and Taxation in Albania: The Influences of The European Accounting Regulations****, International Journal of Economics, Commerce and Management, UK, Vol. 04, Issue 6, June 2016, pp 599-600.*

يؤخذ بها ضريبيا دون الأخذ بها محاسبيا، وعلى ضوء ذلك نجد اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر مما يؤدي إلى وجود هذا الاختلاف؛

2. اختلاف الأهداف الضريبية عن الأهداف المحاسبية

تختلف القوانين الضريبية عن المفاهيم المحاسبية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم الإيرادات ضريبيا، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعد وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال، ... الخ)، ما يجعل القواعد الضريبية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة ومساعدة مصلحة الضرائب على تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المحاسبة تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة والافصاح عن المعلومات المالية للمنشأة، فوجود مثل هذا الاختلاف في الأهداف يؤدي في النهاية إلى إصدار القوانين الضريبية والمحاسبية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما مما يعمل على وجود تضارب بينهما يؤدي إلى اختلاف بين النظام الضريبي والمحاسبي؛

3. السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسة إدارة الأرباح

تعمل إدارة الأرباح دائما على محاولة تعظيم الإيرادات وتضخيم الربح المحاسبي وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للمنشأة التي تعمل بها، وفي ضوء ذلك قد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تخفض من الربح الضريبي، وبهذا ستنتهج سياسات محاسبية متعارضة مع ما جاء به النظام الضريبي، وهذا سيؤدي إلى اختلاف أو ظهور فجوة بين الربحين (المحاسبي والضريبي)؛

4. اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والايرادات

قد يتطلب في كثير من الأحيان الإعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الإعتراف به ضريبيا وكذلك عناصر المصروفات، وبالتالي فإن اختلاف توقيت الإعتراف في هذه الحالة يؤدي إلى حدوث اختلاف بين المحاسبة والضريبة؛

5. وجود الإعفاءات الضريبية

المقصود بالإعفاءات الضريبية الاقتطاع الإجباري من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة، وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزينة العامة كأداة من أدوات الحوافز الضريبية التي لها أهداف إقتصادية؛

6. صعوبة اشتراك الدول النامية في وضع معايير المحاسبة الدولية

نلاحظ أن عدم اشتراك الدول النامية في وضع معايير المحاسبة الدولية لأنها تفتقد للبيئة المحاسبية السليمة، قد يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة هذه الدول وبالتالي عدم أخذ النظام الضريبي لهذه المعايير، وهذا أحد العوامل المؤدية لوجود الاختلاف بين النظام الضريبي والمحاسبة.[1]

[1] رضا جاوحدو، ايمان حمدي جليلة، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32(2)، فيفري 2014، ص ص 345-346.

هناك اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تؤدي إلى التأثير على الوعاء الضريبي، وهذه الاختلافات ناشئة عن عدة عوامل تؤثر على المستوى الكلي لكل من النظام المحاسبي والضريبي بسبب اختلاف أهداف كل منهما، والتي تساهم في إحداث فجوات واختلافات في حساب كل من الربحين (الربح المحاسبي والربح الضريبي).

المطلب الثالث: عرض نماذج دولية فيما يخص طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة

لفهم طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة، سنقوم بعرض هذه العلاقة في كل من فرنسا كنموذج أوروبي، وجمهورية مصر كنموذج عربي، وهذا كما يلي:

أولا: عرض النموذج الفرنسي

بعد تحرر فرنسا من الاحتلال الألماني الذي فرض عليها تطبيق نظامه الاقتصادي طيلة فترة الاحتلال والمعروف بالنظام المحاسبي الموحد، حيث أن ألمانيا كانت تعتمد على التخطيط التأشيري (نظام يعتمد على المؤشرات المالية المتمثلة بالحسابات الاقتصادية القومية)، والذي كان يعد من خلال نظام محاسبي اقتصادي إحصائي شامل يفرض تطبيقه على جميع المشروعات الاقتصادية سواء كانت تبعيتها للدولة أو للقطاع الخاص، وقد أقلع الألمان بعد هزيمة النازيين عن تطبيق هذا النظام لكن فرنسا استمرت بتطبيقه حتى بعد تحررها من الاحتلال النازي، لأنه كان بالنسبة لها نظام يؤمن معلومات جاهزة لأغراض الحسابات الاقتصادية القومية وللأغراض الضريبية في نفس الوقت.

1. النظام الضريبي في فرنسا

تأثرت الثروة الفرنسية بمبادئ الفيزيوقراط من حيث اعتماد الهيكل الضريبي على بعض الضرائب المباشرة، مثل الضرائب العقارية وضريبة الباتيتا لإخضاع الأرباح التجارية على أساس القيمة الإيجارية للسكن أو المحل التجاري والضرائب على الفوائد، وقد استمرت هذه الضرائب حتى أوائل القرن العشرين حيث سميت بالعجائز الأربعة، ومع البدء بالإصلاحات الضريبية بفرنسا سنة 1948 تم الغاء الضرائب السابقة، وأقرت عدة ضرائب نوعية على الدخل التي أخذت الطابع الشخصي عن طريق تقرير بعض الإعفاءات مقابل الأعباء العائلية والتمييز في المعاملة الضريبية عن أنواع الدخول الأخرى، وتطبيق أسعار تصاعدية للضريبة بالنسبة للضريبة العامة على مجمل الدخل، فبعد طرح الضريبة على رقم الأعمال سنة 1920 حلت محلها الضريبة على الاستهلاك لبعض السلع، وفي عام 1948 ألغيت الضرائب النوعية المباشرة وذلك باستبدال الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الايراد بضريبتين موحدتين، هما الضريبة على دخل كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ولم يعتمد النظام الضريبي الفرنسي التوسع في الإعفاءات [1] وتفرض التشريعات الفرنسية من خلال نظامها الضريبي بضرائب تجبى لصالح الخزينة المركزية للدولة، وضرائب أخرى تجبى لصالح الإدارات المحلية:

[1] فاطمة الزهرة قشوط، **إشكالية العلاقة بين تطور حجم النفقات العامة وقواعد تحصيل الضريبة–حالة الاقتصاد الجزائري**، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2014، ص 81.

أ. ضرائب لصالح الخزينة المركزية للدولة

- **الضريبة على الدخل:** وتشمل الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتسمى الضريبة الموحدة على مجمل الدخل والتي صدرت بتاريخ 1959/12/28، وتتناول الدخل الصافي الإجمالي للمكلف الطبيعي المكون من مختلف الدخول النوعية (الدخل العقاري، دخل الأعمال الصناعية والتجارية، أرباح الاستثمارات الزراعية، الرواتب، أرباح المهن غير التجارية، أرباح الأسهم وسندات القرض، الأرباح الرأسمالية المتحققة نتيجة التنازل عن بعض الممتلكات الخاصة، بما في ذلك الأراضي المعدة للبناء، أرباح الأوراق المالية، رواتب المديرين من الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية البسيطة والشركات الخاضعة للنظام الضريبي لشركات الأموال)، حيث يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الذين موطن تكليفهم فرنسا والأشخاص الذين موطن تكليفهم خارج فرنسا ودخولهم قد تحققت من مصادر فرنسية، وقد وضعت نسب هذه الضريبة على شكل شرائح تصاعدية، كما يوجد حد أدنى للدخل يكون معفى من الضريبة، ويعفى من هذا النوع من الضرائب كل من: السفراء والممثلين الدبلوماسيين، والقناصل، والممثلين القنصليين من جنسيات مختلفة شرط المعاملة بالمثل، وقد ميز المشرع الفرنسي الدخول الناجمة عن العمل وإيرادات مدى الحياة، حيث يتم اقتطاعها من المنبع وإخضاعها لمعدلات تصاعدية خاصة، وقد راعى المشرع وضع أبناء المناطق والمحافظات ما وراء البحار وشجعهم على البقاء والعمل فيها وذلك بتخفيض النسبة للمكلفين الذين يتقاضون أجرا خاضعا للضريبة في تلك المحافظات.

وقد وضع المشرع الفرنسي مجموعة من الأحكام الخاصة بالإعفاءات العامة ضمن الدخل الخاضع للمعدلات التصاعدية من تنزيل نفقات الأطفال والأشخاص المعاقين من مجموع الدخل الصافي الخاضع للضريبة، ومعاملة الدخول المتحققة من عمل الأطفال أو من ثرواتهم معاملة خاصة، كما منع العديد من التخفيضات الموجهة إلى خدمة الأهداف العامة للدولة (كتشجيع التعليم العالي والعمل على الحد من البطالة)، وتجدر الإشارة إلى أن المعدلات في فرض الضريبة غير ثابتة ويعاد النظر فيها كلما دعت الحاجة، مما يحافظ على جدوى النظام الضريبي وتحقيق أهدافه في العدالة وتشجيع الادخار، وصولا إلى توظيف الأموال في الاستثمارات المطلوبة التي تحقق أهداف التنمية. [1]

- **الضريبة على دخل الشركات والأشخاص الاعتباريين:** صدرت هذه الضريبة بتاريخ 1948/02/02 ومصدرها هو الدخل الصافي للشخص الاعتباري، حسب القاعدة العامة لتحديد الدخل الحقيقي في الفاعليات الصناعية والتجارية، وتخضع لها شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية والمؤسسات العامة؛
- **الضريبة على الإنفاق والرسوم المشابهة:** وأهمها الضريبة على القيمة المضافة، وتطرح على رقم الأعمال لكل عملية بيع سلعي ويتم حسابها على أساس رقم أعمال البيع على المشتري، ولها ثلاث معدلات (عالية، متوسطة ومنخفضة)؛
- **الضريبة على الثروات الكبيرة:** وهو مجموع صافي الأموال والحقوق والقيم (عقارات، أموال منقولة وأموال متداولة) العائدة للأشخاص الطبيعيين ولزوجاتهم وأولادهم القاصرين بعد تنزيل الديون، إذا كان الشخص الطبيعي المكلف

[1] فاطمة الزهرة قشوط، مرجع سبق ذكره، ص ص 82-83.

مواطن دائم في فرنسا تخضع جميع ثرواته سواء كانت في فرنسا أو خارجها لهذه الضريبة، وفي حال العكس يقتصر التكليف على الثروة الواقعة في فرنسا باستثناء الاستثمارات المالية (الودائع المصرفية والقروض، الأسهم والسندات)، وحددت مجموعة من الضرائب غير المباشرة على المبادلات الداخلية لكل من الكحول والتبغ ورسوم التسجيل ورسم الطابع والشهر العقاري.

ب. **ضرائب لصالح الإدارات المحلية**: وتشمل على أحكام لفرض الضرائب المباشرة وما في حكمها ضمن البلديات، والتي يمكن تقسيمها إلى: الضرائب على العقارات والممتلكات المبنية ورسوم غير مباشرة إلزامية وإعفاءاتها وضرائب اختيارية إضافة إلى رسوم التسجيل والضرائب المحصلة لصالح بعض الجمعيات، وضرائب المقاطعات المباشرة وما في حكمها وفرض وجباية الضرائب لصالح بعض المنشآت العامة والمنظمات المختلفة. [1]

2. المحاسبة في فرنسا

يتسم النشاط الاقتصادي الفرنسي بكثرة المنشآت الفردية والعائلية صغيرة الحجم إلى جانب الشركات متوسطة الحجم، لذا فمهنة المحاسبة بفرنسا صغيرة الحجم والنشاط نسبيا مقارنة بسائر الدول الأوروبية، وتنتهج فرنسا مدخل التنظيم المحاسبي القانوني حيث يتحكم قانون الشركات وضرائب الدخل في الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية، فضلا عن ذلك تعتمد فرنسا منذ عام 1957 نظاما محاسبيا موحدا تلتزم بتطبيقه جميع الشركات بها، وبهذا يمكن القول أن القوانين الحكومية هي المصدر الوحيد لمعايير المحاسبة في فرنسا، أما المنظمات الممثلة لمهنة المحاسبة مثل هيئة خبراء المحاسبة فلا تملك سلطة إصدار معايير محاسبية ملزمة التطبيق وإن كانت تصدر توصيات ليس لها صفة الالزام، ومن أحدث التطورات التي قلصت دور المنظمات المهنية بشأن وضع المعايير المحاسبية قيام البرلمان الفرنسي عام 1996 بإصدار تشريع قضى بإنشاء لجنة التنظيمات المحاسبية، ومنحها سلطة عليا لإصدار المعايير المحاسبية لجميع الشركات، وتضم هذه اللجنة في عضويتها ممثلين من المجلس القومي للمحاسبة، لجنة معاملات البورصة، هيئة خبراء المحاسبة والاتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين، ويتبين لنا مما سبق أن أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية بفرنسا هي الجهات الحكومية وفي مقدمتها سلطات الضرائب لأغراض التحاسب الضريبي وكذلك أجهزة التخطيط القومي لأغراض إعداد الاحصائيات القومية.[2]

1.2. تطور النظام المحاسبي بفرنسا

مر تطور النظام المحاسبي بفرنسا وما تضمنه من سياسات وإجراءات بعدة مراحل نوجزها كما يلي:

[1] فاطمة الزهرة قشوط، مرجع سبق ذكره، ص ص ، ص ص 83-84.

[2] عبد القادر محسن بابقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 108-109.

أ. **المرحلة الأولى من 1946 –1957**: من أجل إنشاء نظام محاسبي موحد يرتبط ارتباطا وثيقا بالتخطيط الاقتصادي الوطني، تم انشاء لجنة التوحيد المحاسبي *(CNC)*[1] والمجلس الأعلى للمحاسبة *(CSC)*[2]، وكان المخطط الوطني للمحاسبة *(PCG)* [3]لسنة 1947 يجسد العلاقة بين المحاسبة الوطنية والاقتصاد الكلي؛ [4]

ب. **المرحلة الثانية من 1958–1973**: تميزت هذه المرحلة بتكيف القطاعات الاقتصادية للمخطط العام للمحاسبة الذي أصبح تطبيقه بشكل عام يخدم الأغراض الضريبية، وهذا التطور يظهر أن الدولة هي المسيطرة على هذا التنظيم بقوة بالرغم من إنشاء مجلس المحاسبة الوطني *(CNC)* الذي يدعم المجلس الأعلى للمحاسبة في تكوينه [5]؛ وتعرف هذه الفترة بفترة النمو الاقتصادي المكثف حيث تم توسيع تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة *(PCG)*، وقد ارتبطت بالقواعد الضريبية حيث يتم تحديد الربح الضريبي من خلال القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية لاشتقاق الربح الضريبي من الربح المحاسبي؛[6]

وكانت الخطوة الأولى للتوحيد المحاسبي هي وضع المخطط الوطني للمحاسبة، والخطوة الثانية التشهير به حيث يصبح إلزاميا لجهات مختلفة: الشركات، الممارسين لمهنة المحاسبة، ممثلي الإدارات الضريبية والبنوك...الخ، ويعتبر المخطط الوطني الفرنسي للمحاسبة *(PCG)* دافع قوي من طرف الدولة الفرنسية، حيث كان غير إلزامي قبل 1959 ويخص بعض المنشآت والشركات التي تستفيد من الامتيازات الضريبية والتي تستخدم للادخار العام؛[7]

ج. **المرحلة الثالثة من 1974–1983**: تميزت هذه المرحلة بتعزيز المعايير المحاسبية وظهور قانون المحاسبة الفرنسي، وتم نشر أول قانون محاسبي في سنة 1983؛

د. **المرحلة الرابعة من 1984–1998**: وهي مرحلة التحدي في توحيد المحاسبة الفرنسية من خلال رفع القيود والتوجه نحو الخصخصة والعولمة، وهذا بسبب احتياجات المستثمرين في سوق الأوراق المالية إلى معلومات جديدة، وهو يعتبر بمثابة إصلاح لوضع المعايير المحاسبية الفرنسية (1998–1996)، وهذا ما أدى إلى انشاء مجلس تنظيم المحاسبة *(CRC)* والذي لاحظ أن تدخل الدولة في التوحيد الفرنسي ضعيف في هذا الإصلاح لكن ليس مختفي تماما؛ [8]

ويتعلق الإصلاح الأخير بإنشاء سلطة المعايير المحاسبية *(ANC)* بموجب مراسيم [9]والكفاءات التي يتم تقاسمها بين مجلس الوطني للمحاسبة *(CNC)* (تم إنشاءه في سنة 1957 وتم اصلاحه في سنة 1996)، ولجنة تنظيم المحاسبة

---

[1] *Décret N° 46-619 du 4 avril 1946, institution d'une commission de normalisation des comptabilités, JORF du 07/04/1946, p 2925.*

[2] *Décret N° 47-188 du 16 janvier 1947.*

[3] *Le règlement CRC n° 99-3 (c'est-à-dire le PCG), homologué le 22 juin 1999.*

[4] *Souha Balti,* ***L'influence des Normes IFRS sur le Conservatisme Comptable : Le Cas Français****, Exigence Partielle de la Maitrise en Comptabilité, Contrôle, Audit, Université du Québec à Montréal, Juillet 2013, p 15.*

[5] *Souha Balti,* ***op.cit. ,*** *p 15.*

[6] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 58–59.

[7] *Béatrice Touchelay, Rouba Chantiri-Chaudemanche,* ***Accounting normalization in France since the First World War and in Great-Britain during the 1970-1980's, a first step to a comparative analysis. Actors and limits of the institutionalization of the accounting normalization in France and in Great Britain, crossed approach,*** *1st World Business History Conference, Frankfurt/Main, Germany, 16/17 March 2014, p 01.*

[8] *Souha Balti,* ***op.cit. ,*** *p 15.*

[9] *L'Ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 et le décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010.*

(*CRC*) (تم انشاءها في عام 1996 والمعدلة في عام 1998 من طرف البرلمان الفرنسي وتحت اشراف وزارة المالية الفرنسية، وذلك بهدف الحد من دور هيئات المحاسبة والمراجعة في عملية وضع المعايير المحاسبية في فرنسا، تهتم اللجنة بإصدار القرارات الخاصة بالتقرير المالي ومنحت لها السلطة العليا حيث تعتبر قراراتها ملزمة لكل شركة بفرنسا). [1]

2.2. اعتماد معايير المحاسبة الدولية بفرنسا

طبقت معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية *IAS/IFRS* في الاتحاد الأوروبي [2] وسمحت لشركات الاتحاد الأوروبي بتقديم حساباتها الموحدة طبقا لهذه المعايير ابتداء من 01 جانفي 2005[3]، وهذا بهدف تسهيل الفهم والمقارنة للحسابات المتعلقة بها على نطاق واسع من دول الاتحاد الأوروبي، أما في فرنسا طبقت معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية منذ 2002[4]، بهدف تسهيل وتطوير الاستثمار الدولي من خلال عرض القوائم المالية وإمكانية مقارنتها لجميع الشركات، وبالنسبة للشركات المدرجة في البورصة كانت بداية تطبيقها بتاريخ 01 جانفي 2005 [5]، أما بخصوص الشركات غير المدرجة في البورصة فقد جاء المشرع الفرنسي من خلال بعض المواد في قانونه التجاري بضرورة استخدام ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والمعتمدة من طرف لجنة الاتحاد الأوروبي، أن الشركات التجارية تقوم بتقديم حساباتها الموحدة ونشرها طبقا لما جاء في القانون التجاري [6] ولم تقم الشركات الفرنسية غير المدرجة في البورصة بتطبيق ما جاء من طرف لجنة تنظيم المحاسبة (*CRC*)[7]، ولكن طبقت ما جاء من *IASB* والمطبق من طرف لجنة الاتحاد الأوروبي للشركات وحساباتها الموحدة، وللإشارة فإنه لا توجد في فرنسا هيئة معايير المحاسبة المالية (*FASB*) أو لجنة المعايير المحاسبية (*ASC*) لإعداد وإصدار وتنظيم المعايير المحاسبية، ونتيجة لذلك لا توجد مجموعة المبادئ المقبولة قبولا عاما، فخطة المحاسبة القومية هي المصدر المهم للوائح المحاسبية والتي تدار بواسطة مجلس المحاسبة الوطني.[8]

بتطبيق فرنسا لمعاير المحاسبة الدولية، واجهت بعض الاختلافات المتعارضة فيما جاءت به هذه المعايير ومضمون قانونها المحاسبي، وتمثلت هذه الاختلافات في قياس كل من الأصول والخصوم بالقيمة العادلة، أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، الاعتبار الأول للمستثمر، الخضوع لمبدأ الحيطة والحذر، عدم وجود نصوص محددة لقطاع من الأنشطة، الاعتراف بالحد الأدنى للمعلومات المحاسبية وأهمية التفسير في تطبيق المعايير. [9]

---

[1] *Souha Balti,* ***op.cit. ,*** *p 15.*

[2] *Le règlement (CE-Commission européenne) n°1606/2002 du 19 juillet 2002 publié au JOCE (Journal Officiel des Communautés européennes, le 11 septembre 2002) .*

[3] *Robert K. Larson, Donna L. Street,* ***Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey****, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 13, 2004, p 92.*

[4] *Samira Demaria et Autres,* ***Incidence des choix d'exemptions comptables sur la valorisation boursière des sociétés françaises lors de la première application du référentiel IFRS,*** *La Revue du Financier, Cybel, Mars-avril 2008, p 101.*

[5] *Mohamed Taieb Hamadi et Autres,* ***Formes de Complexité et Interprétation des Normes IAS/IFRS****, 36éme congres de l'AFC, Toulouse, France, May 2015, p 03.*

[6] *L'article 1er de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 qui modifie l'article L. 233-24 du Code de Commerce(L. 233-18 à L. 233-23).*

[7] *Thierry ROY,* ***La Convergence PCG/IAS : Jusqu' où !****, Réflexion, publications de R.F.C. 378, Juin 2005, p 01.*

[8] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 100.

[9] *Annelise Couleau-Dupont,* ***Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations- Essai d'observation et d'interprétation des pratiques****, Thèse de Doctorat, Sciences de Gestion, Ecole Doctorale : DESPEG, Université de Nice-Sophia Antipolis, 2010, pp 53-54.*

3.2. أعمال الإصلاح لتبني معايير المحاسبة الدولية في فرنسا

قامت **لجنة تنظيم المحاسبة** (***CRC***) منذ 1999[1] للتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية *IAS* بالأعمال التالية:

- تعديل أحكام مخطط المحاسبة الوطني (*PCG*) بخصوص المعالجة المحاسبية طويلة الأجل ابتداء من 01 جانفي 2000، والتي يتضمن جزء من أحكام المعيار 11 *IAS* "عقود الانشاء"؛ [2]
- تعديل أحكام مخطط المحاسبة الوطني (*PCG*) المتعلقة بتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2000 (حسب معيار المحاسبة الدولي 08 *IAS* "التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء"؛ [3]
- معالجة الخصوم بما جاء في معيار المحاسبة الدولي 37 *IAS* "المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة"، ويصبح ساري التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2002؛ [4]
- محاسبة وتقييم الأصول، الاهتلاكات وخسائر القيمة طبقا للمعايير المحاسبية 2 *IAS* "المخزون"، 16 *IAS* "الأصول المادية"، 23 *IAS* "تكاليف الاقتراض" و38 *IAS* "الأصول غير الملموسة" و36 *IAS* "تدني قيمة الأصول"، ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2005. [5]

كما قام **مجلس المحاسبة الوطني** (***CNC***) ابتداء من 01 أفريل 2003 بمحاسبة وتقييم التزامات التقاعد وما في حكمها حسب معيار المحاسبة الدولي 19 *IAS* "منافع الموظفين" وهذا بشكل اختياري [6] أما بالنسبة للحسابات الوسيطية فإنها تتضمن أحكام المعيار 34 *IAS* "التقارير المالية المرحلية" مع اختلاف في الفترة المرجعية. [7]

تعتبر أعمال مجلس المحاسبة الوطني (*CNC*) في التوجه لمعايير المحاسبة الدولية *IAS* بخصوص الحسابات الفردية، في إطار الحفاظ على ارتباط النتيجة المحاسبية بالضريبية (بدأت المعايير المحاسبية الفرنسية تجتمع مع معايير المعلومة المالية *IFRS* لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين من المعلومات المالية، وهذا التحديث له تأثير على الضريبة [8]، ويعتبر الأثر قوي على القواعد الضريبية بخصوص الوصول للضريبة على نتيجة الشركات، وأيضا على الوعاء الخاضع للضريبة وضرائب ورسوم أخرى (الضرائب المحلية، الرسم على القيمة المضافة *TVA* والضرائب الملحقة). [9]

---

[1] *Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **op-cit**, p 56.*
[2] *Le règlement n°99-08 du 24 novembre 1999.*
[3] *Le règlement n°99-09 du 24 novembre 1999.*
[4] *Le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000.*
[5] *Le règlement n°2002-10 du 12 décembre 2002, complété par le règlement n°2003-07 du 12 décembre 2003(relatif aux mesures transitoires du règlement n°2002-10), et le règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004.*
[6] *La recommandation n°2003-R-01.*
[7] *La recommandation n°99.R.01 du 18 mars 1999.*
[8] *Frédéric Gielen, John Hegarty, **a pan-European perspective on tax accounting implications of ifrs adoption**, The World Bank Center for Financial Reporting Reform, September 2007, p 20.*
[9] *Annelise Couleau-Dupont, op.cit., p 57.*

الشكل رقم (9-1): أعمال الإصلاح لتبني معايير المحاسبة الدولية في فرنسا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

وتتميز الخطة المحاسبية الفرنسية ببعض الخصوصيات نذكر أهمها فيما يلي:[1]

- طريقة التقويم الأساسية هي التكلفة التاريخية؛
- النموذج المحاسبي الفرنسي منسجم مع مصالح الدائنين ومصلحة الضرائب بشكل أساسي، أي أن إعادة التقويم باتجاه زيادة القيمة يؤدي إلى زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة (وهو ليس بمصلحة الممولين أو الدائنين بعكس تخفيض القيمة)؛
- لا تسمح الخطة المحاسبية الفرنسية برسملة الايجار التمويلي آخذة بالشكل القانوني للعقد وليس بالشكل الاقتصادي؛
- يعترف محاسبيا بمصاريف التأسيس على أنها نفقات رأسمالية يجري اهتلاكها لاحقا؛
- تضاف مصروفات الاهتلاك الإضافية إلى مخصصات الضرائب، لذا فإن المنشآت لا تسرف في تحديد هذه المصروفات؛
- عند صرف المخزون السلعي لا يسمح إلا بطريقة المتوسط المرجح أو الوارد أولا صادر أولا *FIFO*؛
- لا تظهر ضرائب مؤجلة في جانبي الالتزامات أو الأصول في الميزانية أو في حساب الأرباح والخسائر؛
- تعترف الخطة الفرنسية بالخسائر الناتجة عن فروقات الصرف لكنها لا تعترف بالأرباح الناتجة عن ذلك؛
- تحرص الخطة الفرنسية على تشكيل المخصصات اللازمة لتغطية الالتزامات المستقبلية غير المؤكدة حتى ولو لم تكن تمثل الالتزامات بتاريخ القوائم المالية؛

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

- يسمح للشركات التي تعد قوائم مالية موحدة بأن تقوم أسهمها في شركاتها التابعة بطريقة الملكية، مع أن عملية توحيد القوائم المالية لم تكن معروفة في فرنسا قبل عام 1970.

3. العلاقة القائمة بين المحاسبة والضريبة في فرنسا

إذا كانت فرنسا تتميز كغيرها من الدول الأوروبية بعلاقة جد قوية بين المحاسبة والضريبة، فإن القانون الضريبي الفرنسي دائما يحد من حرية القانون المحاسبي لأن الموارد العامة للدولة تعتمد على محاسبة الشركات، كما أن التوحيد المحاسبي في فرنسا تسيطر عليه الدولة منذ فترة طويلة وخاصة من طرف الإدارة الضريبية (فقبل سنة 1917 كانت المحاسبة منفصلة عن الضريبة)، فالضرائب قديما لم تكن تهتم بما تقدمه المحاسبة من معلومات ولكن كانت عبارة عن سعر ثابت، ويعتبر القانون المؤرخ في 31 جويلية 1917 من طرف الادارات الضريبية الفرنسية هو الذي يحدد مختلف فئات الدخل في النظام الضريبي الفرنسي وطبيعة العلاقة بين الضريبة والمحاسبة، وهذا النظام فرض ضريبة سنوية على أرباح المهن الصناعية والتجارية كما ساهم في تعديل دور المحاسبة، وتجسد العلاقة بين المحاسبة والضريبة في تحديد النتيجة الجبائية [1] وبالتالي فإن هذا المبدأ له قيمة تنظيمية فقط والحقيقة ما تزال قائمة على هذا الأساس في أن المحاسبة تحكم الضريبة، إلا في بعض الاستثناءات حيث لا يؤخذ في الاعتبار إلا المعاملات التي تم تسجيلها فعليا بموجب قانون الضرائب. [2]

فحسب النظام الضريبي الفرنسي تكون النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات النظامية، ويتم الوصول إليها بعد المعالجة بسبب قواعد محددة من قانون الضرائب العامة(*CGI*) (اجراء بعض التعديلات على الجدول 2058A[3] قبل الوصول إلى الحسابات الخاصة بالضريبة)، وأي تغيير في المحاسبة ينتج عنه تغيير في الدخل الخاضع للضريبة، والوعاء الضريبي للشركات يعتمد على الحسابات الاجتماعية للشركات الموافقة لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة (*PCG*) [4]؛ وفي حالة غياب نص ضريبي بخصوص حساب النتيجة الجبائية فإن هذه الأخيرة تحدد انطلاقا من المبادئ المحاسبية. [5]

هذا الارتباط يعتبر قوي جدا بين المحاسبة والضريبة والذي يفسر أن فرنسا لم تتأثر بما جاء به الاتحاد الأوروبي فيما يخص تطبيق مبادئ معايير *IFRS* [6]في الحسابات الاجتماعية وحصرت ذلك في الحسابات المدمجة[7]، وتجنبت في الحصيلة الضريبية بطريقة غير مباشرة التغييرات في القواعد المحاسبية (معايير *IFRS* لها أثر مباشر على القواعد الضريبية)، ولهذا فإن عصرنة نظام (*PCG*) للشركات واجه ليس فقط تغييرات محاسبية ولكن أيضا نتائج هذه التغييرات على النظام

---

[1] *L'article n° 38-4 de l'annexe III au code général des impôts CGI : « **les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».***

[2] *Dominique Béart, Gaël Yanno, **Rapport D'information** déposé en **application de l'article 145 du règlement** par la commission de la finance et l'économie générale et du plan **relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables**, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 mars 2009, p 89.*

[3] *Le Décret 84-184 du 14/03/1984 édicte, Conformément aux dispositions de l'article 53 A du CGI.*

[4] *Thomas Gruet, **Les incidences fiscales des IAS / IFRS en France**, Etude de l'Institut supérieur du commerce de Paris, 30 avril 2004, p 05.*

[5] *CNC-Conseil National de la Comptabilité, **IAS/Fiscalité, Rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière**, Identification des incidences fiscales résultant de la convergence des normes françaises avec les normes de l'IASB, ainsi que des incidences qui résulteraient de l'application éventuelle des normes de l'IASB dans les comptes individuels, du 24 mars 2005, p04.*

[6] *Le règlement (CE-Commission européenne) n°1606/2002, op.cit.*

[7] *Jaques Richard, **Comptabilité Générale Cas Corrigés**, 2 Edition, Dunod, Paris, 2010, p 161.*

الضريبي، ولم يكن لمعايير *IFRS* أي تأثير على النظام الضريبي الفرنسي لأن فرنسا رفضت تطبيقها على حساباتها الاجتماعية انطلاقا من النتيجة الجبائية، وهذا يعطي بلا شك أن الحصيلة الضريبية للشركات والضرائب على المهن يؤثر على العلاقة بين المحاسبة والضريبة. [1]

مما سبق، نستنتج أن طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في فرنسا تتجسد في تحديد النتيجة الضريبية، وباعتبار المحاسبة تحكم الضريبة في هذا البلد (إلا في بعض الاستثناءات)، حيث تحدد النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات النظامية (يتم الوصول إليها بعد المعالجة بسبب قواعد محددة من قانون الضرائب العامة *CGI*)، وأي تغيير في المحاسبة ينتج عنه بالضرورة تغيير في الدخل الخاضع للضريبة، وفي حالة غياب نص ضريبي بخصوص حساب النتيجة الضريبية، فإن هذه الأخيرة تحدد انطلاقا من المبادئ المحاسبية الموافقة لأحكام المخطط الوطني للمحاسبة *PCG*.، ويعتبر هذا الارتباط قوي جدا بين المحاسبة والضريبة في فرنسا.

ثانيا: عرض النموذج المصري

بالتطرق إلى طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في مصر سوف نقوم بالتعريف بالنظام الضريبي والمحاسبي بها، ثم نقوم بعرض تجربتها في محاولة تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية، وكيف قامت بتكييف نظامها الضريبي مع هذه التطورات الجديدة.

1. ملامح النظام الضريبي المصري

يمكن استعراض ملامح النظام الضريبي في مصر من خلال المراحل المختلفة التي مر بها، والتي أثرت فيه وتأثرت به الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها البلاد، وحسب آخر تحديث للنظام الضريبي المصري أصبح يتكون من مجموعتين رئيسيتين من الضرائب وهما:

أ. **الضرائب المباشرة**

وتتمثل في الضريبة العامة على الدخول والأرباح والتي ينظمها القانون رقم 91 لسنة 2005، وهي من أهم مصادر الإيرادات الضريبية في مصر، والجدير بالذكر أن تلك الضريبة تشمل العديد من الضرائب وتفرض على الدخل الناتج عن عدة مصادر: المرتبات والأجور عن التوظيف، أرباح المهن غير التجارية، الأرباح التجارية والصناعية، الضريبة على شركات الأموال، الضريبة على الأرباح الرأسمالية، إيرادات الثروة العقارية وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة[2]:

- **الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:** بدأ نظام الضرائب المباشرة على الدخل في مصر بصدور القانون رقم 14 لسنة 1939 بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة للإيراد الذي يكون مصدره رأس المال، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة للإيراد الذي يكون مصدره رأس المال والعمل معا، والضريبة على المرتبات وعلى المهن غير التجارية وهما يتشابهان

[1] *Dominique Baert, Gael Yanno, op.cit., p 90.*

[2] هبة خليل، عبد الجليل البدوي، **حالة الأنظمة الضريبية (مصر–تونس)**، ط1، منشورات شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت–لبنان، أوت 2014، ص ص 11–15.

في أن مصدرهما العمل، وفي سنة 1949 ظهرت الحاجة إلى فرض ضريبة عامة على الإيراد الصادرة بموجب القانون رقم 99 لسنة 1949، لأنه لوحظ أن الضرائب النوعية المباشرة لا تساهم بشكل فعال في ايرادات الموازنة، وتعد هذه الضريبة تكميلية للضرائب النوعية السابقة، وتسري على صافي الإيراد الكلي الذي يحصل عليه الشخص الطبيعي الخاضع لإحدى الضرائب النوعية.

وتعتبر سنة 1981 بداية مرحلة هامة في طريق إصلاح النظام الضريبي المصري، حيث جاء قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 لكي يحل محل القانونين رقمي 14 لسنة 1939 ورقم 99 لسنة 1949، وينقسم هذا القانون إلى الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين (الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية والضريبة العامة على الدخل)، وقد استحدث هذا القانون الضريبة على شركات الأموال، التي تفرض على صافي الأرباح السنوية لشركات الأموال في مصر أيا كان الغرض منها، ويحدد وعاؤها على أساس نتيجة الأعمال على اختلاف أنواعها، كما جاء القانون بالأحكام العامة التي تطبق على ضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين والضرائب لشركات الأموال[1]، وبدأت مصر في سنة 1990 بتنفيذ برنامج للإصلاح الاقتصادي، حيث حظي النظام الضريبي المصري بأهمية خاصة في عملية الإصلاح[2]، وفي سنة 1993 أخذ المشرع بنظام الضريبة الموحدة على الدخل وذلك بمقتضى القانون رقم187، وهو قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، ولقد جاء هذا القانون لتعديل أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981، وتعلق التعديل أساسا بتنظيم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مع إجراء التعديل اللازم في الضرائب الأخرى لكي تساير أحكامهما أحكام الضريبة الموحدة، وأخيرا صدر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ضمن حزمة من السياسات والاجراءات الاقتصادية التي تهدف إلى تحريك عجلة الاقتصاد، والذي ينقسم إلى ثمانية كتب، حيث أفرد الكتاب الأول منه لبعض الأحكام العامة، والكتاب الثاني للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والكتاب الثالث للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، والكتاب الرابع للضريبة المستقطعة من المنبع، والكتاب الخامس لنظام الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة، والكتاب السادس يتناول التزامات المكلفين وغيرهم، والكتاب السابع يتناول العقوبات أما الكتاب الثامن والأخير فيتعرض لبعض الأحكام الختامية.[3]

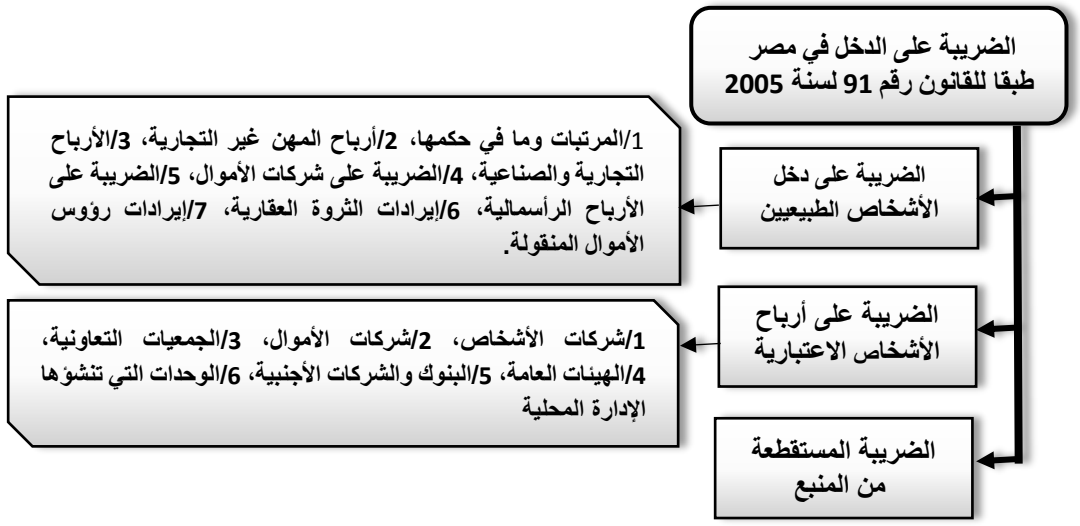
---

[1] جلال مطاوع إبراهيم وآخرون، **مقدمة في المحاسبة الضريبية (الكتاب الأول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية)**، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017، ص 09.

[2] عاطف وليم أندراوس، **مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل وفقا للقانون 91 لسنة 2005**، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2010، ص 1154.

[3] جلال مطاوع إبراهيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الشكل رقم (10–1): الضريبة على الدخل في مصر طبقا للقانون رقم 91 لسنة 2005



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

- **الضرائب العقارية**: والتي تفرض على القيمة المقدرة للإيجارات السنوية للأراضي الزراعية حسب القانون رقم 113 لسنة 1939 والتي تكون كل عشر سنوات، وعلى الممتلكات المبنية حسب القانون رقم 56 لسنة 1954.[1]

ب. الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول

وهي تلك الضرائب التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة، والتي كانت سابقا (أي قبل الإصلاحات الأخيرة في شهر مارس 2016)، تتكون من الضريبة العامة على المبيعات التي ينظمها القانون رقم 11 لسنة 1991 والذي استبدل بالضريبة على الاستهلاك التي تطبق على السلع المحلية والمستوردة والخدمات، كما يحتوي القانون على إعفاءات خاصة لبعض السلع والخدمات والضرائب الجمركية وضريبة الدمغة[2]، وجاء القانون رقم 67 لسنة 2016 حيث تم تغيير نظام الضرائب على المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة:

4. الضريبة على القيمة المضافة *VAT* المفروضة بالقانون رقم67 لسنة 2016: تم إحلال قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 97 لسنة 2016 محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991، والذي توسع في فرض الضريبة حيث انتقل من مبدأ انتقاء بعض السلع والخدمات إلى مبدأ عمومية فرض الضريبة على كافة السلع والخدمات إلا ما استثنى بنص قانوني[3]، وتعد الخطوة الأولى للتحول نحو ضريبة القيمة المضافة في مصر تتجلى في حساب الوعاء المتوقع لهذه الضريبة بعد اتساع نطاقها، ومقارنة الحصيلة المتوقعة من ذلك الوعاء الجديد

[1] *Somaya Ahmed Aly Abdel-Mowla, **Tax Reform and Tax Evasion in Egypt (2004-2008)**, CSAE Conference 2011, CSAE 25th Anniversary Conference 2011: Economic Development in Africa, Center for the Study of African Economies, St Catherine's College, oxford - 20-22 March 2011, p 07.*

[2] هبة خليل، عبد الجليل البدوي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

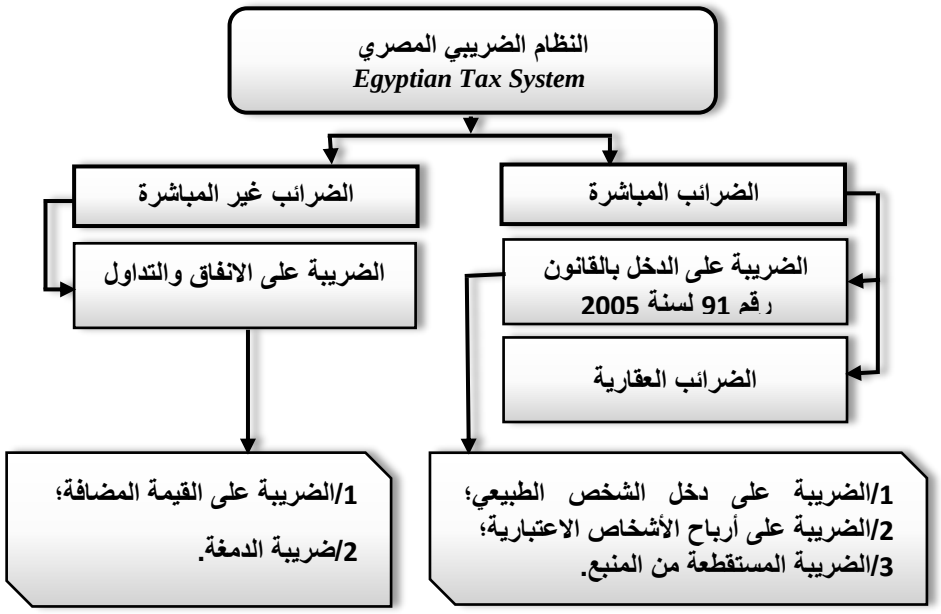
[3] أحمد فوزي الخولي، **دور اقرارات الضريبة على القيمة المضافة في المحاسبة الضريبية في ظل القانون 67 لسنة 2016**، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 06 و07 ماي 2017، ص 1595.

بالحصيلة التي حققتها ضريبة المبيعات المصرية في السنة المالية الأخيرة، ويتميز هذا النوع من الضرائب على منح الحافز على مزيد من الادخار في الاقتصاد القومي نظرا لأنه يفرض الضريبة على عمليات الاستهلاك وبالتالي يُعد بمثابة حافز على النمو الاقتصادي[1]، وسيتم تطبيق مشروع نظام الضريبة على القيمة المضافة ابتداءا من 01 جانفي 2018.

5. ضريبة الدمغة: المفروضة بالقانون رقم 111 لسنة 1980 وما تلاه من تعديلات.

والشكل التالي يمثل هيكل النظام الضريبي المصري، كما يلي:

الشكل رقم (1-11): هيكل النظام الضريبي المصري



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

في دراستنا هذه، سيتم التركيز على الضرائب على الدخل من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في مصر، والأخذ بمتطلبات هذه المعايير ضمن قانون الضرائب المصري رقم 91 لسنة 2005.

2. المحاسبة في مصر

أعدت معايير المحاسبة المصرية طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IAS/IFRS*) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك باستثناء بعض المعالجات[2]، وبدأ تبني معايير المحاسبة الدولية منذ سنة 996 [3]، وقد أصدرت معايير المحاسبة المصرية على ثلاث مراحل، جاءت المرحلة الأولى بموجب القرار الوزاري رقم 503 لسنة 1997 أين تم وضع تسعة (09) معايير محاسبية تعتمد على معايير المحاسبة الدولية، والمرحلة الثانية بصدور القرار الوزاري رقم 345 لسنة

[1] عبد المنعم لطفي، **الضريبة على القيمة المضافة في مصر**، ورقة عمل رقم 183، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، مارس 2016، ص ص 03-08.

[2] وزارة الاستثمار المصرية، **معايير المحاسبة المصرية**، 2006، ص 03.

[3] *Khaled Dahawy and Others,* ***the Conflict between IAS Disclosure Requirements and the Secretive Culture in Egypt,*** *Journal of International Accounting, Volume 15, 2002, p 204.*

2002[1] حيث أصبحت معايير المحاسبة اثنان وعشرون معيارا (22) سميت بمعايير المحاسبة المصرية[2]، وبعدها وكآخر مرحلة صدرت المعايير الجديدة للمحاسبة بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 (تحل محل معايير المحاسبة التي سبق إصدارها بالقانونين الوزاريين السابق ذكرهما[3])، والتي بلغ عددها خمسة وثلاثون معيارا محاسبيا مصريا وأصبح لزاما على المنشآت المصرية تطبيقها، وهذا بهدف مساعدة المستثمرين في تحليل المعلومات المالية التي تتميز بالموثوقية والمعروضة في القوائم المالية لهذه الشركات، وقد تم إعداد هذه المعايير طبقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك باستثناء بعض المعالجات التي تم الإشارة إليها بملحق المعالجات، وقد قامت لجنة معايير المحاسبة المصرية بوضع هذه المعايير بنفس الفقرات الواردة في معايير المحاسبة الدولية.[4]

3. العلاقة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في مصر

يعد القانون رقم 91 لسنة 2005 أول قانون مصري يضع في اعتباره المعايير المحاسبية المصرية من حيث أثرها على تحديد الوعاء الضريبي[5]، ويتضح ذلك من خلال نص المادة 17 من القانون والتي نصت على أنه "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار اليه"، وورد في اللائحة التنفيذية لنفس القانون في مادتها رقم 70 على أنه "تتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي بصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية".[6]

نستنتج مما سبق أنه تم الأخذ بالربح المحاسبي كأساس لتحديد الربح الضريبي وفقا للنصوص المشار إليها أعلاه، كما أن اختلاف التشريعات الضريبية عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (*GAAP*) يؤدي بدوره إلى اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الخاضع للضريبة.

سنقوم بتقديم بعض الأمثلة لأثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الربح الضريبي (حيث يؤخذ الأثر الضريبي للتغير الذي له الأثر الأقل على الوعاء الضريبي بغرض حساب الضريبة[7])، كما يلي:

أ. الفروق الدائمة أو الثابتة: وتشمل العناصر غير الخاضعة للضريبة وأخرى غير واجبة الخصم:

6. العناصر غير الخاضعة للضريبة: وتتمثل في الإيرادات التي لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الدخل الضريبي ولكنها تدرج ضمن الإيرادات عند قياس الدخل المحاسبي، وتعتبر الفروق الناتجة فروق ضريبية دائمة سالبة، وهي:[8]

---

[1] *Report by the secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development,* ***Review of practical implementation issues relating to International Financial Reporting Standards: Case study of Egypt****, International Accounting and Reporting Issues 2008 Review, United Nations New York and Geneva, 2010, p 08.*

[2] *Younes H. AKLE,* ***Financial Reporting Timeliness in Egypt: A Study of The Legal Framework and Accounting Standards****, Journal of Internal Auditing & Risk Management, Anul VI, Nr.1(21), Martie 2011, p 09.*

[3] *Khaled Dahawy, Nermeen F. Shehata,* ***The state of accounting in Egypt: a case****, Journal of Business Cases and Applications the state of accounting, OC10022, p 04.*

[4] *Idem****, p 03.***

[5] *Ahmed Ebrahim,* ***IFRS Compliance and Audit Quality in Developing Countries: The Case of Income Tax Accounting in Egypt****, Journal of International Business Research, Volume 13, Number 2, 2014, p 26.*

[6] أماني هاشم السيد حسن هاشم، مرجع سبق ذكره، ص ص 294-295.

[7] البند رقم 04 من المادة رقم 70 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل في مصر الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

[8] البنود رقم 08/07 ملغاة/12/11/10/09 من المادة رقم 50 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال، وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية؛
- ناتج التعامل الذي يتحصل عليه الأشخاص الاعتباريين المقيمين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية؛
- العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتباريين عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناجمة عن التعامل فيها، باستثناء ما جاءت به المادة 56 من القانون رقم 91 لسنة 2005؛
- التوزيعات والأرباح والحصص التي يحصل عليها الأشخاص الاعتباريون المقيمون مقابل مساهمتهم مع أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى؛
- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر (10) سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال ووفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون؛
- أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر (10) سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.

أما من الناحية **المحاسبية**، يجب على المنشأة الإفصاح عن الأرباح محتملة الحدوث في قائمة الدخل، كما أن واقعة الايراد تتحقق عندما يكون هناك توقعا كافيا بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة وبالتالي يجب إثباته في دفاتر المنشأة.[1]

7. **العناصر غير واجبة الخصم**: وهي العناصر التي يسمح بخصمها من الإيرادات عند قياس الدخل المحاسبي، ولا يسمح بذلك طبقا للتشريع الضريبي للدولة، وتعتبر الفروق الناتجة فروق ضريبية دائمة موجبة، وتتمثل فيما يلي:[2]

- العوائد المدينة التي يدفعها الأشخاص الاعتباريين على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر التمويل والتي يصدر بحقها قرار من الوزير؛[3]
- المبالغ الموجهة لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها عدا 80% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقا لقواعد إعداد القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي، والمخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الاشراف والرقابة على التأمين؛[4]
- التكاليف الأخرى كالاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها، غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكاب المكلف أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية، الضريبة على الدخل المستحقة طبقا للقانون رقم 91 لسنة 2005، العائد المسدد على القروض فيما يتجاوز مثل سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية

[1] الفقرة رقم 35 من معيار المحاسبة الدولي رقم 18 الخاص بالإيراد.

[2] البنود رقم 02/01 من المادة رقم 52 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[3] البند رقم 01 من المادة رقم 52 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[4] القانون المصري رقم 10 لسنة 1981.

السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية، وعوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة للأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للضريبة أو معفيين منها؛[1]

- كما تخصم الضريبة التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقا لأحكام هذا القانون بشرط تقديم المستندات المؤيدة لها، ولا تخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية، ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور الضريبة واجبة السداد في مصر والتي يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من الأعمال في الخارج؛[2]
- المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة بالتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها وذلك بما لا يتجاوز 20% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها، بشرط أن يكون النظام الذي ترتبط بتنفيذه هذه المنشآت منصوص في لوائح أو شروط خاصة، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة المستثمرة لحسابها الخاص؛
- أقساط التأمين التي يعتمدها المكلف ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو ايراد بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط 3000 جنيه في السنة؛
- الإعانات والتبرعات المدفوعة للجمعيات والمنشآت الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يتجاوز 10% من الربح السنوي الصافي؛[3]
- التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، والتكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب اثباتها (نظرا لطبيعتها) بمستندات خارجية وتتوفر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار، نذكر منها مصروفات الضيافة الداخلية لعملاء المنشأة، مصروفات النظافة، الجرائد والمجلات إن كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط، ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على اثباتها بمستندات بما في ذلك الاكراميات على 07% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.[4]

أما محاسبيا، فيتم الاعتراف بما يستقطع لحساب العاملين سنويا سواء كان معاشا أو مكافأة نهاية الخدمة كمصروف في قائمة الدخل[5]، كما أنه يجب الاعتراف بجميع المصروفات والتكاليف التي تم دفعها أو التي لم يتم دفعها بعد (الاعتراف بها عند حدوثها)، ويجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية طبقا لأساس الاستحقاق وذلك بالنسبة لجميع البنود بما فيها المصروفات والتكاليف[6]، ويتم الاعتراف بالمصاريف والتكاليف بكامل قيمتها طالما يتوقع أن يترتب على ذلك تدفقات نقدية داخلة، وكذا ما يقتضيه مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، أما بخصوص تكلفة الاقتراض فإنه توجد

[1] المادة رقم 24 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[2] المادة رقم 54 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[3] البنود رقم 08/06/05 من المادة رقم 23 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[4] المادة رقم 28 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل في مصر الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

[5] الفقرة رقم 24 و27 و43 من معيار المحاسبة الدولي رقم 19.

[6] الفقرة رقم 25 و26 من معيار المحاسبة الدولي رقم 01 الخاص بعرض القوائم المالية.

معالجتين لها من الناحية المحاسبية تتمثل في المعالجة القياسية على اثبات تكلفة الاقتراض كمصروف، بينما تنص المعالجة البديلة على رسملة تكاليف الاقتراض إلى تكلفة الأصل.[1]

ب. الفروق المؤقتة أو الزمنية

وفقا للقانون رقم 91 لسنة 2005 تتمثل عناصر هذه الفروق فيما يلي:

– **الفروق الضريبية المؤجلة (المؤقتة) المدينة (الأصول الضريبية المؤجلة أو المؤقتة)**، وتشمل:

- **المخصصات والاحتياطات المكونة لمواجهة التزامات متوقعة أو خسائر محتملة:** حيث لا يسمح القانون السابق الذكر بخصم المصروفات إلا إذا كانت مصروفات فعلية، وتعتبر المخصصات من التكاليف غير واجبة الخصم ما عدا المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها، عدا ما قيمته 80% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقا لقواعد إعداد القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي[2]، والمخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الاشراف والرقابة على التأمين في مصر[3]، ومنه فما زاد عن نسبة 80% طبقا لهذا القانون يعد فروق دائمة موجبة، ولكن بالنسبة للائحة التنفيذية عند تكوين المخصص فإن ما زاد عن النسبة السابقة يعد أصولا ضريبية مؤجلة تمثل فروق ضريبية مدينة موجبة، وعند الإستخدام تنعكس هذه الفروق في فروق ضريبية مدينة سالبة؛
- **الخسائر المرحلة:** إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، وإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة تنقل سنويا إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى[4]، ومنه فإن الاعتراف بالخسارة التي يجوز ترحيلها هي الخسارة الضريبية التي تم تحديدها طبقا للقواعد التي ينص عليها قانون الضرائب وليست الخسارة المحاسبية، وحسب معيار المحاسبة المصري رقم 24 الذي يخص ضرائب الدخل فإنه يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم[5]، والقواعد التي تحكم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم، هي نفسها التي تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم[6]، ولا يجوز للمنشأة الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل محاسبيا في حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبي كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم، وعليه الجزء الذي لم يخصم من الخسائر يتم تحويله من فروق مؤقتة إلى فروق دائمة؛

[1] الفقرة رقم 06 و07 من معيار المحاسبة الدولي رقم 23 الخاص بتكاليف الاقتراض.

[2] البند رقم 02 من المادة رقم 52 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[3] القانون المصري رقم 10 لسنة 1981.

[4] المادة رقم 29 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[5] الفقرة رقم 34 من معيار المحاسبة المصري رقم 24 الذي يخص ضرائب الدخل، الصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006.

[6] الفقرة رقم 35 من معيار المحاسبة المصري رقم 24 الذي يخص ضرائب الدخل، الصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006.

- **أقساط التأمين الاجتماعي:** حيث تعد كل من أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي[1]، وتظهر عند المنشأة فروق ضريبة مؤقتة مدينة (أصل) موجبة، وعند سداد هذه الأقساط تنشأ فروق ضريبية مؤقتة مدينة سالبة؛
- **الديون المعدومة المحصلة (الجزء غير المسدد):** يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام المكلف باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيمين بجدول المحاسبين والمراجعين، بتوفر الشروط التي تفيد أن يكون للمنشأة حسابات منتظمة يكون الدين مرتبطا بنشاطها، وقد سبق أن تم ادراج مبلغ الدين بحسابات المنشأة وأنها أخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد 18 شهرا من تاريخ استحقاقه.[2]

وبالنظر لما سبق **محاسبيا**، فإن تعريف المخصص على أنه التزام غير محدد المدة أو المقدار[3]، يتم الاعتراف به عندما يكون على المنشأة التزام حالي ناتج عن حدث في الماضي، ومن المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام، ولا يسمح بتكوين مخصصات لمواجهة خسائر التشغيل المستقبلية[4]، ويتم تكوين مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة[5]، وبالتالي فإنه محاسبيا يتم الاعتراف بقيمة المخصصات كمصروف في قائمة الدخل، أما بخصوص الاحتياطات فإنه يجب الإفصاح عن الالتزام المحتمل وذلك ما لم تكن إمكانية حدوث تدفق خارج للمنشأة[6]، ويتم الاعتراف بالخسائر المرحلة فورا في نفس السنة وكذلك طرحها من رأس المال. [7]

- **الفروق الضريبية المؤجلة (المؤقتة) الدائنة (الالتزامات الضريبية المؤجلة أو المؤقتة)**، وتضم:

- **اهتلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط الثابت ولأسلوب القسط المتناقص (أساس الاهتلاك):** فبالنسبة للاهتلاك المحسوب بطريقة القسط الثابت، تنشأ ضريبيا فروق ضريبية تبعا للاختلاف بين الحياة الإنتاجية للأصل والحياة الضريبية له، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك في الفترة الضريبية، ويقل الأساس بما يوازي قيمة الاهتلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها، وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو اهتلاكها خلال الفترة الضريبة، فإذا كان أساس الاهتلاك بالسالب تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للمكلف،

[1] البند رقم 04 من المادة رقم 23 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[2] المادة رقم 28 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[3] الفقرة رقم 10 من معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

[4] الفقرة من رقم 63 إلى رقم 66 من معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

[5] الفقرة من رقم 70 إلى رقم 83 من معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

[6] الفقرة رقم 28 من معيار المحاسبة الدولي رقم 37 الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.

[7] معيار المحاسبة الدولي رقم 01 الخاص بعرض القوائم المالية.

أما إذا لم يتجاوز عشرة آلاف (10 000) جنيه يعاد أساس الاهتلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم[1]، كما يتم الأخذ بالتكلفة التاريخية فقط؛

- **الاهتلاك الإضافي**: تخصم نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول[2] (هذه الميزة التي منحها المشرع تسمح بإنشاء فروق مؤقتة سالبة (التزامات ضريبية مؤجلة)؛
- **الأرباح الرأسمالية المؤجلة التي تخضع لشروط تغيير الشكل القانوني للشركة:** في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر، لا تدخل الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الاهتلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير[3]، وفي حالة إخلال المنشأة في إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض ضريبية، فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ذلك تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر منها. [4]

أما **محاسبيا**، تعتبر الأصول الثابتة مجموعة الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين في عمليات المنشأة ويتم الاستفادة منها على فترات طويلة الأجل[5]، وتعبر القيمة القابلة للاهتلاك عن تكلفة الأصل الثابت في القوائم المالية (القيمة الدفترية التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد خصم مجموع الاهتلاكات) مطروح منها قيمة الخردة للأصل والمقدرة في نهاية عمره الإنتاجي، ويكون الاهتلاك بناء على العمر الإنتاجي للأصل[6]، ويتم الأخذ بالقيمة العادلة بعد طرح مجموع الاهتلاكات والقيمة الباقية من الأصل بعد الاستخدام.

مما سبق ولشرح طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في مصر، استعرضنا محاولة هذه الأخيرة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وإصدار معايير محاسبية مصرية في سنة 2006 مطابقة للمعايير الدولية (تختلف في بعض الاستثناءات)، بهدف تقديم معلومات وحقائق عن أعمال وأداة منشآتها، ويعتبر القانون رقم 91 لسنة 2005 أول قانون أقر باستخدام معايير المحاسبة المصرية من حيث الأثر الضريبي، حيث ألزم الإدارة الضريبية بالأخذ بالربح المحاسبي المستند إلى معايير المحاسبة المصرية، كما أنه أوجب أن يتم الرجوع للمعيار المحاسبي المصري في حالة وجود بند لا يوجد بشأنه أي نص ضريبي، وذلك بهدف التقليل من فجوة الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وهنا تظهر العديد من أوجه الاختلاف بينه وبين معايير المحاسبة سواء الدولية أو المصرية، وبالتالي اتساع الفجوة بين كلا من الربح المحاسبي والربح الضريبي.

[1] المادة رقم 25 و26 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[2] المادة رقم 27 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[3] المادة رقم 53 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر.

[4] المادة رقم 64 من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل في مصر الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005.

[5] الفقرة رقم 37 من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 المتعلق بالأصول الثابتة واهتلاكاتها.

[6] الفقرة من رقم 50 الى رقم 59 من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 المتعلق بالأصول الثابتة واهتلاكاتها.

خلاصة

اهتمت المحاسبة بجمع البيانات والمعلومات المحاسبية وتبويبها وتلخيصها لخدمة الأطراف التي لها مصلحة بهذه المعلومات، وتوفير الأساس اللازم لإفادتهم ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات، ومرت بعدة تطورات انعكست عليها كوظيفة كما انعكست على الممارسات المهنية المرتبطة بها، فتطور العوامل والتحولات الاقتصادية أدت بالضرورة إلى تطوير المحاسبة تماشيا مع هذه التغيرات، **هذا من جهة**.

وباعتبار الضريبة أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية للدولة، التي تحولت من هدف التمويل المالي للخزينة العمومية إلى أداة فعالة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (تحقيق النفع العام والتأثير على السياسات في الدولة)، والتي تحكمها أسس وقواعد واعتبارات يجب مراعاتها عند فرضها بهدف تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد ومصالح الخزينة العمومية، **من جهة أخرى**.

فإن طبيعة العلاقة التي تنعكس في درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والضريبة، تظهر غالبا من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات المحاسبة والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية في عملية تحديد النتيجة الضريبية، وبالتالي يمكن أن نستنتج أن أي تغيير في المحاسبة ينتج عنه بالضرورة تغيير في الدخل الخاضع للضريبة، وهذا ما يبرر أن الارتباط الأساسي بين النتيجتين (الضريبية والمحاسبية) موجود في غالبية الدول، ويجعل إعادة معالجة الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي أكثر أو أقل أهمية واتصال أكثر أو أقل أهمية بين المحاسبة والضريبة، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها.

الفصل الثاني

علاقة النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي

تمهيد

أظهرت العديد من الأبحاث والدراسات الفجوة التي توجدها طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة، والتي تظهر في اختلاف نظرة كل منهما في إعطاء مفهوم للربح، فالمحاسبة تهدف إلى الوصول لربح يحفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها أي خدمة المستثمر بصفة خاصة، أما من جهة الضريبة التي يجسدها النظام الضريبي والذي يعتبر من أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المحاسبية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية، له نظرة أخرى خلافا للنظرة المحاسبية حول الربح الخاضع للضريبة وهذا بحكم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ولهذا نجده يسعى لتحديد مبادئ وقواعد ضريبية من شأنها ضمان تحصيل موارد مالية كافية لصالح الخزينة العمومية للدولة.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول إظهار درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والضريبة في الجزائر من خلال علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري، الذي يستفيد من مخرجات النظام المحاسبي المالي في عملية تحديد الربح الضريبي (النتيجة الضريبية)، لأنه يوجد اختلاف في نظرة كل من النظامين لمفهوم تحديد الربح.

ولإعطاء عرض كافي ومفسر لما سبق، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

- **النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛**
- **التعريف بالنظام الجبائي الجزائري؛**
- **طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر.**

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي في الجزائر

إن الحاجة إلى تحديث وتطوير النظم المحاسبية بالدول النامية من أجل أن تكون مهيأة لاستقبال التطورات والتحديات الاقتصادية، جعلت الجزائر تعرف إصلاحا محاسبيا شأنها شأن هذه الدول التي تعاني من ضعف في هيكلها المحاسبي، أو أنها التزمت بإتباع نظام محاسبي موروث عن جهات أخرى كانت مستعمرة لها، وهذا الإصلاح يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي بدأ تطبيقه ابتداء من سنة 2010.

المطلب الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

بدأ مسار المحاسبة في الجزائر من خلال انشاء المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975[1]، الذي أنجز للوفاء باحتياجات الاقتصاد الاشتراكي السائد في تلك الفترة، بهدف توفير معلومات يمكن استغلالها على المستوى المركزي، وعلى الرغم من التخلي التدريجي للدولة عن ملكية المؤسسات والانفتاح على القطاع الخاص والاستثمار الأجنبي، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يشهد اصلاحا يتناسب مع هذه التطورات، لكن مع تنامي المتطلبات الداخلية بدأت الجزائر في تبني مشروع إصلاح النظام المحاسبي، الذي تمخضت عنه ولادة النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى تحسين الدور المحاسبي في انتاج معلومات موثوقة وآنية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وقد بدأ العمل على تطوير النظام المحاسبي المالي منذ سنة 1998 في إطار الانفتاح الدولي وتوقيع اتفاقية الشراكة الأوروبية ومفاوضات الدخول إلى منظمة التجارة العالمية، وقد تقلد المجلس الوطني للمحاسبة مهمة الاشراف على المشروع مع الاستعانة بهيئات فرنسية متخصصة في هذا المجال.[2]

أولا: أسباب توجه الجزائر إلى الإصلاح المحاسبي

كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على مخطط المحاسبة الوطني بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه، والتي دفعت بوجود جملة من الأسباب المحاسبية والمالية وأسباب أخرى نختصر أهمها فيما يلي:[3]

1. **الأسباب المحاسبية:** نذكر منها:

- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛

[1] *Ordonnance N° 75/35 du 29 Avril 197, J.O N°37 du 29 Mai 1975, portant Plant Comptable National, arrêté du ministère des finances du 23 juin 1975, J.O N°24 du 23 Mars 1976, relatif aux modalités d'application du PCN.*

[2] وليد بن ترادايت، **تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية *IFRS***، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، قسم الحسابات، دائرة الشؤون المالية والحاسب الآلي، صندوق النقد العربي، أبو ظبي–دولة الامارات العربية المتحدة، 2018، ص 27.

[3] قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (*SCF*) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص 272.

- الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات كطرق التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية)، وتوفير معلومات غير مالية (مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المنشأة وتحديد نتائجها وتوزيع الأرباح)، وتوفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المنشأة؛
- إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض تسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛
- ضمان درجة عالية من الشفافية؛
- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية.

2. الأسباب المالية: منها:

- إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية؛
- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المنشأة الاقتصادية والمتعاملين معها؛
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛
- إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة.

3. أسباب أخرى: أهمها:[1]

- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- الإعلان بأكثر وضوح عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بهذه القواعد وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- كما أخذ النظام المحاسبي الجديد على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات؛
- يهتم بالمؤسسات الصغيرة ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة؛
- تلافي بعض النقائص والثغرات التي خلفها المخطط الوطني للمحاسبة والذي لا يتلاءم مع اقتصاد السوق؛

[1] كتوش عاشور، "**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (*IAS/IFRS*) في الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، 2009، ص ص 295-296.

- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛[1]
- الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والمتعلقة بنظامها المحاسبي تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملين جدد، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، وهؤلاء المستثمرين يعدون أهم المستخدمين للقوائم المالية.[2]

جاء النظام المحاسبي المالي والذي يحتوي في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية (*IAS/IFRS*)، حيث يعتبر أحسن بديل للمخطط الوطني للمحاسبة الذي يعاني من نقائص وثغرات يحتويها في كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية إلى قواعد تقييم وتصنيف الحسابات، فضلا عن عدم مواكبته للتغيرات الاقتصادية في الجزائر (التوجه نحو اقتصاد السوق).

ثانيا: أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

قام الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مجموعة من المبررات تنطلق أساسا من أن النظام الذي كان سائدا لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لأن هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكم والكيف اللازم، وعلى توافق النظام المحاسبي الجزائري مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وفي ظل ذلك أصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق الآتي:[3]

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا؛
- توافق النظام المحاسبي الجزائري مع ما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المنشآت الاقتصادية الوطنية والأجنبية؛
- إعطاء شفافية للمعلومات المعروضة؛
- الإفصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية؛
- توافق القوائم المالية للمنشآت الوطنية مع الأجنبية؛
- قابلية مقارنة المنشأة لنفسها عبر الزمن وبين المنشآت على المستويين الوطني والدولي؛
- إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر لتشجع المستثمرين والسماح لهم بمتابعة أموالهم.

---

[1] شعيب شنوف، **"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية"**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوود، الجزائر، 2008، ص18.

[2] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة بسكرة، ديسمبر 2009، ص 76.

[3] صديقي مسعود، **"فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر"**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29/ 30 نوفمبر 2011، ص 04.

ثالثا: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي في الجزائر

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبا لحصول الفراغ في الجوانب العامة المختلفة لو توقف العمل بهذه القوانين، أصدرت الحكومة الجزائرية آنذاك القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، وضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، الذي كان كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة المتعلقة بضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب، وهذا بهدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية.[1]

بدأت أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975 لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي والذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك، لكن في بداية سنة 1998قامت الجزائر بإصلاح آخر تمثل في تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني، الذي تعرض لعدة انتقادات خاصة بعد التوجه لاقتصاد السوق، كونه يستجيب بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية ولا يتوافق مع حاجيات المنشآت الاقتصادية في إمكانية الحصول على تحليل لوضعيتها المالية كونه يلبي احتياجات المحاسبة الوطنية[2]، لأن المستخدم الأكثر أهمية للمحاسبة آنذاك هي الدولة كطرف يهتم بالتخطيط والإحصاء، وبالتالي فإن كشوفه المالية لا تزود مستخدميها بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المتوقعة، إضافة إلى خلوه من الفصل بين الحسابات الجارية وغير الجارية، وأيضا اعتماد تصنيف حسابات الأعباء والنواتج حسب طبيعتها دون وظيفتها، وهذا ما أدى إلى الحصول على مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف وظائف المنشآت، ما يستلزم استنتاج أن المخطط المحاسبي الوطني مبسط ويعتمد على المحاسبة العامة دون المحاسبة التحليلية، كما أن تركيزه على الجانب القانوني بدلا من الجانب الاقتصادي أدى إلى عدم شموليته لبعض الحسابات ذات الاستعمالات المتعددة كالعمليات المنجزة في إطار عقد الايجار التمويلي، وبالتالي لم يعد يتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني القائم على اقتصاد السوق الذي يتطلب افصاحا فعالا في الأسواق المالية.[3]

مولت عملية الإصلاحات للمخطط المحاسبي الوطني من قبل البنك الدولي، وأوكلت هذه العملية إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت اشراف وزارة المالية[4]، حيث تكفل بذلك في بداية الأمر

---

[1] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر 2008، ص ص 194-195 (بتصرف).

[2] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (الإطار النظري)**، ج1، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 99.

[3] سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، ص ص 137-138.

[4] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 100.

المجلس الوطني للمحاسبة* ثم أسندت مهمة الإصلاح فيما بعد إلى مجلس المحاسبة الفرنسي، ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي:

أ. أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

بعد أن أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الرسمية للتوحيد المحاسبي في الجزائر، وبعد أن تم تكليفه من طرف وزارة المالية في 28 مارس 1998 بمراجعة المخطط المحاسبي الوطني لتكييفه مع تحولات الاقتصاد الوطني، كوّن المجلس فوج عمل للنظر والتفكير في مراجعة هذا المخطط، وبعد أن تمت المصادقة على خطته تحول الفوج إلى لجنة والتي قامت بتقييم حالة تطبيقه ونقائصه، وتم عرض المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة لدراسته.

قامت اللجنة كأول خطوة بتقييم المخطط المحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة التقييم، حيث أرسلت استمارة الاستبيان الأولى (شملت جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات ومستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية والعمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير، أما الجزء الثاني فقد خصص لأحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات وقواعد التقييم) إلى ممارسي مهنة المحاسبة، وكان ذلك في شهر جانفي من سنة 1999 حيث تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة استبيان ثانية في جويلية من سنة 2000[1]، والتي شملت عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين (كانت الأسئلة فيها مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حساب النتائج والملاحق وطرق التقييم).

وقد ركزا الاستبيانين على المشاكل التقنية وعلى الشكل العام للمخطط المحاسبي الوطني، وأيضا خصص إطار مفاهيمي لتوجيه أعمال اللجنة لإعطاء قاعدة خاصة بالمشاكل التقنية (لخصت نتائج الاستبيان الأول للتقييم في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر1999، والذي يحتوي على الملاحظات وكشف إثبات الحالة من طرف المجيبين على هذا الاستبيان).

توصلت اللجنة في تفسيرها التقني للمخطط المحاسبي الوطني إلى تكريس فصول خاصة لمبادئ وقواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية، مع إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة وإعادة تهيئة وإثراء مدونة الحسابات لتستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين، إضافة إلى وجود اقتراحات أخرى حسب اللجنة تستحق التقييم المعمق خاصة فيما يخص التسجيل المحاسبي وتقييم السلع والمواد والمنتجات (نظام الجرد)، وهيكلة وتسمية محتوى بعض الأصناف

* تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة ***CNC*** باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 بتاريخ 25 سبتمبر 1996، وحسب نص المادة (2) منه فإن هذا المجلس هو جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يطلع بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث والتوحيد المحاسبيين والتطبيقات المرتبطة بهما.

[1] *Conseil national de la comptabilité, **Questionnaire d'évaluation du plan comptable national**. Alger, Juillet 2000,* p 06.

وعناوين الحسابات، وبالتالي فإن التغيير ارتكز حول الجانب الشكلي والتقني، ولم يقترح إطار مفاهيمي خاص بالمخطط المحاسبي الوطني بما يظهر الأهداف، المستعملين...الخ، وعليه جاءت أعمال المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة.

ب. أعمال المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة

توقفت أعمال اللجنة الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001، وأعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي في الجزائر والتي أوكلت للمجلس الفرنسي للمحاسبة بتمويل من البنك الدولي، وبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني قدمت مجموعة العمل التابعة لهذا المجلس ثلاثة سيناريوهات ممكنة للإصلاح، التي عرضت على الهيئات الجزائرية المختصة لاختيار أحد الخيارات التي تكون محل دراسة معمقة من طرف مجموعة العمل التابعة له، وتمثلت في:

- **الخيار الأول (تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني)**: حيث يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط المحاسبي الوطني، مع تحديث التقنيات بالأخذ بعين الاعتبار التغييرات الاقتصادية في الجزائر[1]، ومن مزايا هذا السيناريو هو عدم إثارة الشك في التطبيقات المحاسبية للممارسين والأساتذة والأدوات البيداغوجية للتكوين، وانحصرت سلبياته في أنه لم يتم تحديث النظام المحاسبي الجزائري واحتفظ ببعض نقائصه كما لم يجد حلول للمشاكل التقنية التي تلقتها المنشآت؛
- **الخيار الثاني (تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية)**: يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولية، حيث يمكن للمنشآت عرض وتقديم الحسابات بشكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب مع تحسين جودة المعلومات المقدمة، لكن هناك عدم إمكانية التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة إضافة، إلى تعديل الأدوات البيداغوجية الخاصة بالتكوين؛
- **الخيار الثالث (إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية)**: ويتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط الوطني للمحاسبة مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري والمبادئ والقواعد المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبية الدولية[2] (يجب أن يأخذ بعين الاعتبار أهداف معايير المحاسبة الدولية، وحاجات المستثمرين الأجانب).

ج. الاختيار الجزائري للإصلاح المحاسبي

بعد تقديم السيناريوهات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الفرنسي للمحاسبة، قام المجلس الوطني للمحاسبة باختيار الخيار الثالث المتعلق بإعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وتمت دراسة المشروع الجديد (النظام المحاسبي المالي) وأخذه بعين الاعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة، والذي يحتوي على تعريف للإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية القواعد والمبادئ الأساسية للمحاسبة، والقواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي، إضافة إلى عرض القوائم المالية (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

[1] *Benyekhlef Amel, **le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale**, Revue du chercheur, N°08, Univ-ouaregla, 2010, p28.*

[2] *Idem*, p 28.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

يمكن عرض الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بالنظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

الجدول رقم (1–2): محتوى الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

الإطار القانوني والتنظيمي لـ *SCF*	المحتوى
القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي[1]	يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "**بالمحاسبة المالية**"، وتطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، ويسمح بتبويب وترتيب وتقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المنشأة وأداءها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية، حيث دخل حيز التطبيق في 01 جانفي 2010 (ابتداء من هذا التاريخ الأمر رقم 35-75 بتاريخ 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني)، كما تضمن هذا القانون موضوع التوحيد المحاسبي، كما تضمن كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، وأدخل مبدأ المحاسبة المبسطة للمنشآت التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم، أما بالنسبة للقوائم المالية فقد ألزم القانون المنشآت بضرورة إعداد إضافة للميزانية وحساب النتائج، جدولا لتدفقات الخزينة وآخرا لمتابعة التغير في الأموال الخاصة، ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وقد تأجل بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 01 جانفي 2010 بعد أن كان مقررا تطبيقه مع بداية سنة 2009.[2]
المرسوم التنفيذي رقم 156[3]/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07	جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد من 5-7-8-9-22-25-30-36-40 من القانون 11/07 التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية، ما عدا المادة رقم 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، وقد قدم هذا المرسوم تعريفا لكل من الإطار التصوري للمحاسبة المالية (04 مواد) والطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ (15مادة)، وتعريفا للقوائم المالية (06 مواد) وعناصرها (09 مواد) إضافة إلى المعايير المتعلقة بطرق قياسها ومحاسبتها ومدونة الحسابات، ومتفرقات أخرى (07 مواد)(الحسابات المدمجة، تغيير الطرق المحاسبية، مسك المحاسبة المالية المبسطة... الخ)، وتضمن المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمنشآت وخصومها وكذلك تحديدا

[1] **القانون رقم 07–11** المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن أحكام النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74.

[2] المادة رقم 62، الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

[3] **المرسوم التنفيذي رقم 156–08** المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11.

	للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، والإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول، الخصوم، قواعد التقييم والمحاسبة.[1]
المرسوم التنفيذي رقم 110/09 بتاريخ 2009/04/07 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي[2]	يتضمن هذا المرسوم المادة المؤجلة من القانون 11/07 وهي المادة 24 المشار إليها سابقا، وقد جاء في 26 مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي، وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج وهذا للدور المهم للحاسوب والخصائص التي تصاحب استعماله، حيث يحتاج إلى عدد محدود من العمال ذو الخبرة المتخصصة في مهام تحليل وتصميم الأنظمة ووضع البرامج وتشغيل الحاسوب وتحضير البيانات، بينما يتطلب النظام اليدوي عدد ضخم من العمال في عملية تحضير واثبات وترحيل واستخراج الأرصدة ومراجعة العمليات المالية المختلفة.[3]
القرار رقم 71 المؤرخ في 2008 /07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، القوائم المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها[4]	يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه أكثر الوثائق شمولا وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء في أربعة أبواب، تناول الباب الأول "قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات"، وتعرض الباب الثاني "لعرض القوائم المالية"، أما الباب الثالث فتناول "مدونة الحسابات وسيرها"، أما الباب الرابع فتعرض للمحاسبة المبسطة المطبقة على المنشآت الصغيرة، وتضمن هذا القرار في خاتمته معجما لـ 99 مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.
القرار رقم 72 المؤرخ في 2008/07/26	يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المنشآت الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، وقدم هذا القرار تفصيلا لهذه الأسقف حيث حدد رقم الأعمال بـ 10 ملايين بالنسبة للنشاط التجاري، وبـ 06 ملايين للنشاط الإنتاجي والحرفي، و03 ملايين بالنسبة للنشاطات الخدمية والنشاطات الأخرى، مع عدد المستخدمين الذي يصل إلى 09 أجراء.[5]
التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29	تضمنت التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، حيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن المنشآت أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة فإن هذا النظام يطبق بأثر رجعي بحيث يجب على المنشآت إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متطابقة مع التنظيم الجديد، مع

[1] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS(39-32) وحول الصنف الأول والخامس**، الملتقى الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29/ 30 نوفمبر 2011، ص 09.

[2] **المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009** المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي.

[3] مقدم عبيرات وآخرون، **التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، العدد 04، 2006، ص 18.

[4] **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008**، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

[5] دريوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12، 2014، ص 73.

حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي*SCF*	إعادة معالجة البيانات المقارنة لسنة 2009 وفق قواعد النظام المحاسبي المالي لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لهذه السنة مع المعلومات المالية لسنة 2010 والتي يجب أن تتضمنها مجتمعة القوائم المالية لسنة 2010، إضافة إلى التسجيل المحاسبي لبعض العناصر (وإلغاء بعضها) التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي أصولا أو خصوما ولم يكن تسجيلها ممكنا (و ممكنا) مع المخطط المحاسبي الوطني، كما يجب إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم حسب القواعد المحاسبية الجديدة، وأخيرا التسجيل المحاسبي لفروق إعادة المعالجة في الميزانية الافتتاحية لسنة 2010[1]، وبغرض التسهيل للمنشآت عملية الانتقال، أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي، بهدف تسهيل عملية تحويل الأرصدة من حساب إلى الحساب الذي يقابله، وانتهت التعليمة بالإشارة والتأكيد على أن الاحترام الصارم للإجراءات التي تضمنتها، والإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة بهذا الانتقال من أجل الفحص وتقديم الآراء.[2]

المصدر: من إعداد الطالبة.

والشكل التالي يلخص الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي كما يلي:

لشكل رقم (1–2): الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

[1] *M/F, Instruction N° 02 du 29 Octobre 2009, portant première Application du Système Comptable Financier 2010, Modalité et Procédures à Mettre en Œuvre pour le Passage du Plan Comptable National PCN au Nouveau Système Comptable Financier SCF.*

[2] *Ministre des Finance, Conseil National de la Comptabilité, Lettre Réf. 341/MF/CNC/2010, du 19/10/2010.*

المطلب الثالث: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي في الجزائر، والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية (*IAS/IFRS*) المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.[1]

أولا: مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي

يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية، كما يلي:

الجدول رقم (2-2): مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي

الإطار المفاهيمي	المحتوى
التعريف	عرف النظام المحاسبي المالي بأنه "نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المنشأة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"؛[2]
مجال التطبيق	يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها[3]، والمعنيون بمسك المحاسبة هم: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي[4]، ويستثنى من ذلك الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[5]، والمنشآت الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين والتي يمكن أن تمسك محاسبة مالية مبسطة؛
المضمون	يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، معايير محاسبية والتي تعتبر الموجه الأساسي للعمل المحاسبي، ومدونة حسابات للمعالجة المحاسبية.[6]

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد (الإطار التصوري)**، مطبعة مزوار، الجزائر،2008، ص ص25-26.

[2] المادة رقم 03، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 02، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 04 و05، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[5] توفيق جوادي، بالقاسم بن خليفة، مفيد عبد اللاوي، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف الكشوف المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29/ 30 نوفمبر 2011، ص07.

[6] المادة رقم 06، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

ثانيا: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا أو مفاهيميا للمحاسبة المالية لأول مرة في الجزائر[1]، والذي يعد دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات والأحداث غير معالجة بموجب معيار، كما تم التأكيد على المبادئ المحاسبية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية[2]، ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها هذا النظام كونها تعتبر كإضافات هامة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 1975، ويبرز المفاهيم ويحدد المبادئ التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية ويوضح الفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يجب التقيد بها إضافة لإعطاء تعاريف لعناصر هذه القوائم، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها الإجراءات المحاسبية[3]، كما يركز هذا الإطار على التقارير المالية كونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية والموجهة إلى المستفيدين من خارج المنشأة، ويكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار فيما يلي:[4]

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية في الجزائر ويكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لها؛
- مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم (مثل إدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية بعد؛
- زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها.

ويمكن عرض محتوى الإطار المفاهيمي (التصوري) للنظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

[1] المادتين رقم 06 و07، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، والمواد من 02 إلى 28 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد 03، جوان 2015، ص 18.

[3] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص21.

[4] محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي (ارتباطات وسياسات)**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي بالجزائر، جامعة ورقلة، 29/ 30 نوفمبر 2011، ص07.

الجدول رقم (3-2): محتوى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

الإطار التصوري	المحتوى
الفرضيات الأساسية	تضبط القوائم المالية للمنشآت الخاضعة للنظام المحاسبي المالي على أساس الفرضيتين الأساسيتين التاليتين:[1] - **محاسبة الالتزام (التعهد)**: يتم تسجيل أثر المعاملات والأحداث محاسبيا وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية الدفع أو استلام النقدية المقابلة لها (أي عند استحقاقها بصرف النظر عن تحصيلها أو سدادها)[2]، حيث تسجل في المستندات المحاسبية وتقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث[3]، وحتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لهذا الأساس؛[4] - **استمرارية الاستغلال**: يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة المنشأة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا برزت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب[5]، وإذا لم يتم إعدادها على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها بالملحق.[6]
الاتفاقيات المحاسبية[7]	- **وحدة الكيان**: تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المنشأة وخصومها وأعبائها، ومنتوجات وأصول وخصوم وأعباء المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها، كما يجب ألا تأخذ في الحسبان إلا معاملاتها دون معاملات مالكيها؛ - **التكلفة التاريخية**: تعبر عن تقييم عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وعرضها في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة[8]، بخلاف فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية بالقيمة الحقيقية في حالات خاصة، لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في المستويات التضخم؛[9]
المبادئ المحاسبية الأساسية[10]	- **مبدأ القيد المزدوج**: تحرر الكتابات المحاسبية وفق مبدأ القيد المزدوج، حيث يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، وأن يكون المبلغ المدين يساوي المبلغ الدائن كما يجب أن يحدد

[1] المادة رقم 06، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 06، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[3] *Ould Amer Smail,* ***La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du Nouveau Système Comptable et Financier****, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, Université de Sétif, N° 10, 2010, p 31.*

[4] طارق عبد العال حماد، **الدليل المحاسبي إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 91.

[5] المادة رقم 07، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[6] *Ould Amer Smail , op.cit., p 31.*

[7] المادة رقم 06، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[8] المادة رقم 16، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[9] أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 75.

[10] *M/F,* ***Projet de système comptable financière****, juillet 2006- document de travail, pp 06-08.*

كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛[1]

- **مبدأ السنوية**: عادة ما تبدأ الدورة المحاسبية من N/01/01 وتنتهي في N/12/31[2]، حيث يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالفة لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا كأن تكون المنشأة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها؛
- **مبدأ استقلالية الدورات**: يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار لكن يستوجب تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، لأن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، ويساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط؛[3]
- **مبدأ الوحدة المحاسبية**: يجب أن تعتبر المنشأة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فيجب ألا تأخذ قوائمها المالية في الحسبان إلا معاملات المنشأة دون معاملات مالكيها؛[4]
- **مبدأ الوحدة النقدية**: تعتبر النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة، وأن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي[5]، وقد نص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛[6]
- **مبدأ الأهمية النسبية**: يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه المنشأة؛[7]
- **مبدأ الحيطة والحذر**: يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر لأن ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للواقع والأحداث في ظروف الشك، قصد تفادي الأخطار التي من شأنها تثقل المنشأة بالديون، كما أن تطبيق هذا المبدأ يجب ألا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها؛[8]

[1] المادة رقم 16، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 30، القانون 07 /11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[3] المواد رقم 13/12 و14، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 09، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[5] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة من مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ،2002، ص 37.

[6] المادة رقم 12 و13، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[7] المادة رقم 11، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[8] المادة رقم 14، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

	- **مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية:** أي أن المنشأة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة في الدورة الحالية، لأن انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق نفس القواعد والطرق المتعلقة بتقييم وعرض المعلومات؛[1] - **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال؛[2] - **مبدأ تغليب الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني:** من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني، لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار من النظرة القانونية وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية؛[3] - **مبدأ عدم المقاصة:** كل من عناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم وعناصر حساب النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج، يجب أن تسجل بصفة منفصلة أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى؛[4] - **الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة[5]، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام القواعد ومبادئ المحاسبة لتقديم معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للمنشأة[6]، ويجب أن تستوفي المحاسبة كل من الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بمسك ومعالجة ومراقبة وعرض المعلومات.[7]
المعايير المحاسبية الدولية	عرف المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المعايير المحاسبية وحدد المعايير المتعلقة بعناصر القوائم المالية، الأصول والخصوم، المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة والمعايير ذات الصفة الخاصة، كما يمثل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة، كما حدد النظام المحاسبي المالي عمل المعايير بدقة وهو تحديد كل من قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، ومحتوى القوائم المالية وكيفية عرضها.[8]

[1] المادة رقم 15، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 17، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 18، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 25، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[5] *Catherine Maillet-audriet, Anne le Mahn," **les normes comptables internationales (IAS/IFRS)**", 5 édition, faucher, France, 2007, p 26.*

[6] المادة رقم 19، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[7] المادة رقم 10، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[8] مختار مسامح، **النظام المحاسبي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية في اقتصاد غير مؤهل**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد رقم 04، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، ديسمبر 2004، ص 210.

القوائم المالية	حدد النظام المحاسبي المالي القوائم المالية (تدعى وفقه بالكشوف المالية) في كل من: الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة والملاحق.[1]
تعريف عناصر القوائم المالية	- **الأصول:** وتشمل الموارد التي تراقبها وتسيرها المنشأة من خلال الأحداث الإقتصادية الماضية وينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، والأصول الموجهة لخدمة المنشأة بصفة دائمة هي أصول غير جارية أما التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها تعتبر أصولا جارية (تشمل الأصول التي يتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية، والأصول التي تم اقتناؤها أساسا للمعاملات قصيرة الأجل والتي يتوقع تحقيقها خلال السنة، بالإضافة إلى السيولة وشبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الاستعمال)؛[2] - **الخصوم:** تشمل الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر الحصول على منافع اقتصادية منها، وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية (12شهرا)، وتصنف باقي الخصوم في صنف الخصوم غير الجارية؛[3] - **الأموال الخاصة:** تمثل فائض أصول المنشأة عن خصومها الجارية وغير الجارية؛[4] - **النواتج (الإيرادات):** تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة الخسارة في القيمة والاحتياطات؛ - **الأعباء:** تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية، في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور أو ارتفاع خصوم، وتشمل الأعباء مخصصات الإهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة؛ - **النتيجة الصافية:** تساوي الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء للدورة، وهي تناسب تغيرات الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الدورة خارج العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة بدون التأثير على التكاليف والإيرادات.[5]
الحسابات المجمعة	ظهرت الحاجة إلى تأطير الحسابات المجمعة عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات، وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996 وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999، بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزء من المحاسبة المالية، خاصة وأن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية، أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة، وقد أشار

[1] المادة رقم 25، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 21، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[3] المادتين رقم 22 و23، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 24، المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره.

[5] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص ص 30– 33.

	النظام المحاسبي المالي إلى أن المنشآت الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بمنشأة واحدة.[1]
تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	يقر النظام المحاسبي المالي بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين، عند تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07)، أو عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.[2]

المصدر: من إعداد الطالبة.

يظهر مما سبق، أن الإطار المفاهيمي الذي جاء به النظام المحاسبي المالي يركز على القوائم المالية (الكشوف المالية)، كونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية، والذي يعد لخدمة مصلحة المستفيدين من خارج المنشأة وبصفة خاصة المستثمرين.

[1] المادة رقم 34، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[2] مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص ص 211-212.

المبحث الثاني: التعريف بالنظام الجبائي الجزائري

تتطور الأنظمة الضريبية الفعالة تماشيا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية وحتى المالية، فما كان مناسبا في فترة زمنية ما يصبح غير ذلك في فترة زمنية أخرى، والنظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة سواء الدولية أو المحلية دخل في إصلاحات وتعديلات قبل الاستقلال وبعده تماشيا مع نمط التنمية الاقتصادية من جهة، ومع المعطيات الجديدة على المستوى الدولي والوطني من حيث توجه الاقتصاد الجزائري من الاقتصاد المركزي المخطط إلى اقتصاد السوق من جهة أخرى.

المطلب الأول: إصلاح النظام الجبائي الجزائري

كان على الدولة الجزائرية بعد الاستقلال الاستمرار في تطبيق القوانين الضريبية الفرنسية (ما عدا البنود التي تمس سيادة الدولة)[1]، حيث تميزت هذه الفترة بضعف الإدارة والحصيلة الضريبية والعجز في الخزينة العمومية، الأمر الذي أدى إلى إتباع أسلوب التعديل التدريجي والمستمر بهدف الابتعاد تدريجيا عن النظام الموروث عن الاستعمار الفرنسي.

أولا: مراحل إصلاح النظام الجبائي الجزائري

يمكن حصر أهم مراحل إصلاح النظام الجبائي الجزائري فيما يلي:

1. مرحلة العمل بالتشريعات الضريبية الفرنسية الموروثة عن الاستعمار الفرنسي (1962-1969)

سعيا من المشرع الجزائري لضمان السير الحسن لمنشآت الدولة وتوفير مصادر التمويل اللازمة للاقتصاد الوطني، تميزت هذه المرحلة بتغليب المشرع الجزائري للدور المالي للضريبة على حساب الأدوار الأخرى الاقتصادية والاجتماعية من خلال العمل على رفع الحصيلة الضريبية، فأصبحت الضريبة تشكل المصدر الأساسي لتمويل الخزينة العمومية للدولة وأهم مصدر لتمويل الاقتصاد الوطني، وتجسد توجه المشرع في إعطاء الأولوية للدور المالي للضريبة بالإبقاء على العمل بالنظام الضريبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، والسعي نحو إدخال تعديلات بطريقة تدريجية تمثلت فيما يلي:[2]

- إحداث الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (***TUGP***) بداية من سنة 1963، وقد عوض هذا الرسم النظام الذي كان سائدا من قبل وهو نظام الإلغاء الذي كان مطبقا إلى غاية 31 ديسمبر 1962[3]، الذي ينص على أن كل المبادلات التي تتم بين المنتجين معفاة من الضريبة، وأصبح النظام المعمول به في مجال الضرائب على الإنفاق هو نظام المراحل الذي بموجبه تفرض الضريبة على عدة مراحل من المنتج إلى المستهلك؛

[1] الأمر رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 الذي أقر بالعمل بالقوانين الفرنسية ما لم تتنافى مع السيادة الوطنية.

[2] وشان أحمد، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الشلف، 2017، ص ص 50-51.

[3] *Art 23 de la loi n° 62-155 du 31 décembre 1962 portant loi de finance pour 1963.*

- إحداث الرسم التكميلي على الأجور المرتفعة بداية من سنة 1963، الذي يمس الأجور المرتفعة والتي تفوق 400 2 دج شهريا، حيث يقتطع بنسب عالية تقدر بـ 80% إلى 100% حسب شرائح الدخل للحد من التفاوت الطبقي وتحقيق العدالة الاجتماعية؛
- اعتماد نظام الاقتطاع من المصدر ابتداء من سنة 1965، حيث أصبحت المرتبات والأجور والمعاشات تخضع لضريبة تصاعدية تقتطع من المصدر من طرف أرباب العمل سواء كانوا خواص أو منشآت عمومية، وأصبحت تعرف بالضريبة على المرتبات والأجور خلافا للضريبة التكميلية على الدخل التي كانت سائدة من قبل، كما عرفت هذه المرحلة إحداث رسم جديد على العقارات في سنة 1968 موجه مباشرة لميزانية البلديات (تمويل الجماعات المحلية)[1]، مع إخضاع شركات الأموال لنظام متميز وقطاع التسيير الذاتي إلى نظام ضريبي خاص بها.

مما سبق، يظهر أن هذه المرحلة تميزت بإعطاء الأولية والدور الكبير للجانب المالي للضريبة دون الأدوار الأخرى (الاقتصادي والاجتماعي)، بهدف تغطية النقص في الموارد المالية للخزينة العمومية، وهذا ما أدى إلى عدم تماشي النظام الضريبي مع السياسة الاقتصادية المتبعة من طرف الدولة في هذه المرحلة.

2. مرحلة الشروع في استبدال التشريعات الضريبية الفرنسية بتشريعات وطنية (1976-1969)

عكف المشرع الجزائري في هذه الفترة على مراجعة وتكييف النظام الجبائي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، مع الإستراتيجية التنموية للبلاد المتمثلة في النهج الاشتراكي وسياسة التخطيط المركزي، وشكلت لهذا الغرض لجنة وزارية في سنة 1969 كلفت بإصلاح النظام الجبائي وتكييفه مع الخيارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد في تلك المرحلة، واتخذ في هذا الصدد العديد من الإجراءات التي تهدف في مجملها إلى استبدال التشريعات الجبائية الموروثة عن الاستعمار الفرنسي بتشريعات جبائية وطنية، من خلال جملة من التدابير المتخذة والتي ظهرت في القوانين المالية التي مست على وجه الخصوص الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تمثلت التعديلات في مجال الضرائب غير المباشرة على الاعفاءات الخاصة بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (***TUGP***) في سنة 1969 بالنسبة للقطاعات الاستراتيجية ذات الأولوية الاقتصادية مثل قطاع الري، الفلاحة، السياحة وقطاع الإنتاج السينمائي، كما مست الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسوم الجمركية بموجب قوانين المالية لسنة 1971[2] وقانون المالية لسنة 1972[3]، تعديلات من خلال معدلات هذا الرسم على السلع الكمالية للحد من الاستهلاك البذخي.

أما بالنسبة للتعديلات التي مست الضرائب المباشرة، فتمثلت فيما يلي:

[1] *Art 14 de l'ordonnance n° : 67-290 du 30 Décembre 1967 portant loi de finance 1968 modifié l'article N°03 du code des impôts directs et taxes assimilées.*
[2] *Arts 51 à 55 de l'ordonnance n° 70-93 du 30 Décembre 1970 portant loi de finance 1971.*
[3] *Arts 63 à 84 de l'ordonnance n° 72-68 du 29 Décembre 1972 portant loi de finance 1972.*

- إدماج الفروع المشكلة للمنشأة الأم في وعاء الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (*BIC*) بداية من جانفي 1975 حسب قانون المالية لسنة 1974[1]، فأصبحت كل وحدة من وحداتها تخضع لهذه الضريبة وليس المنشأة الأم ككل حسب ما كان معمولا به سابقا؛
- إعفاء أرباح القطاع الفلاحي من الضريبة ابتداء من 1975 بعدما أخضعت للضريبة الوحيدة الجزافية المطبقة على قطاع التسيير الذاتي، والرسم الإحصائي على عوائد الأرض ابتداء من سنة 1974؛
- إعادة إخضاع أرباح المهن الحرة لضريبة وحيدة على الأرباح غير التجارية خلافا للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (*BIC*) التي كانت سارية من قبل؛
- إلغاء نظام الإهتلاك التنازلي بداية من 1970 الذي كان معمول به من قبل والرسم على الأملاك غير المبنية بداية من سنة 1971 قصد تخفيف العبء الضريبي على الفلاحين.[2]

3. مرحلة تجسيد استقلالية النظام الجبائي الجزائري (1976 –1987)

سعى المشرع الجزائري خلال هذه المرحلة إلى تجسيد القطيعة مع النظام الجبائي الموروث عن الاستعمار الفرنسي، لتحقيق نوع من الاستقلالية في التشريعات الجبائية الجزائرية، وتجلت هذه الاستقلالية في إقامة نظام جبائي وطني بحت من خلال إحداث قوانين للضرائب* والجمارك لأول مرة في الجزائر المستقلة بداية من سنة 1976 التي سميت بسنة الاستقلال الضريبي في الجزائر، وتجسد ذلك من خلال جملة من التدابير المتخذة في إطار قوانين المالية الصادرة في تلك الفترة من خلال:

- إحداث جدول للضريبة على المرتبات والأجور بموجب قانون المالية لسنة 1979 لمسايرة التطور الملحوظ في سلم المرتبات والأجور؛
- إحداث ضريبة المساهمة الوحيدة الإجمالية (*CUG*) وهي ضريبة تمس بعض المنشآت تطبيقا لمبدأ أن المنشأة وحدة لا تتجزأ من الدولة والإدارة المركزية؛[3]

كما عرفت التعديلات المتخذة بموجب القوانين المالية في هذه المرحلة، إدراج العديد من الإعفاءات بهدف التشجيع على الاستثمار، وتمثلت في إعفاء الاستثمارات الإنتاجية المحققة من طرف المنشآت الاشتراكية من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج لدعم وتيرة النمو الاقتصادي، كما تم إعفاء هذه المنشآت من دفع الضرائب المتعلقة بالربح والرسم على النشاط المهني والدفع الجزافي خلال الثلاثي الأول من بداية النشاط، وذلك قصد تشجيع إعادة توظيف الأرباح المحققة في دورة الإنتاج وتمكينها من مصادر التمويل الذاتية، مع إعادة إخضاع القطاع الفلاحي لضريبة المساهمة الوحيدة

---

[1] *Art 30 de l'ordonnance n° 73-64 du 28 Décembre 1973 portant loi de finance 1974 modifié l'article 31 du code des impôts directs*

[2] ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة: 1992–2003**، منشورات بغدادي، الجزائر، 2004، ص 26.

* تم احداث خمس قوانين للضرائب في سنة 1976 وهي قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة، الرسوم على رقم الاعمال، الطابع والتسجيل بموجب الأوامر من 76–101 الى 76–105 الصادرة في 09 ديسمبر 1976.

[3] *Art 30 de l'ordonnance n° 76-114 du 29 Décembre 19976 portant loi de finance 1977.*

الفلاحية، وإحداث ضريبة الطابع على شهادات التأمين للسيارات السياحية وضريبة ودائع الأموال، مع إنشاء ضريبة جديدة على فوائض القيمة بموجب قانون المالية لسنة 1986 للنواتج المحققة عن بيع العقارات المخصصة للسكن.[1]

4. مرحلة التمهيد (الإعداد) لإصلاح النظام الجبائي الجزائري (1991-1987)

نتيجة لتراجع أسعار البترول الخام وما تبعه من انخفاض حاد في إيرادات الجباية البترولية وانعكاسات ذلك على ميزانية الدولة بسبب الأزمة النفطية لسنة 1986، والجمود الذي ميز النظام الجبائي وعدم مسايرته للتحولات الاقتصادية، أدى بالسلطات الجزائرية إلى التفكير في إصلاح النظام الجبائي ومراجعته، فأنشأت لجنة وطنية في مارس 1987 أسندت لها مهام إصلاح هذا النظام وتكييفه مع التحولات الاقتصادية التي تعرفها البلاد (قدمت تقريرها في جوان 1988، وتجسدت بوادر الإصلاح الضريبي من خلال جملة من التدابير الضريبية المتخذة ضمن قانون المالية لسنة 1989، كما يلي:[2]

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (*BIC*) من 55% إلى 50% قصد تخفيف العبء الضريبي على المنشآت؛[3]
- إعادة العمل بنظام الإهتلاك التنازلي الذي يسمح بالتجديد السريع للاستثمارات بالإضافة إلى اعتماد نظام جديد للاهتلاكات والمتمثل في الإهلاك التصاعدي؛[4]
- إعفاء التنازلات التي تتم بين وحدات نفس المنشأة من الرسم على النشاط المهني؛
- السماح للمنشآت بتجميع نتائج وحداتها وإخضاعها بشكل موحد للضريبة على الأرباح؛
- السماح بترحيل الخسائر إلى 5 سنوات وهذا من أجل تخفيف الأعباء على المنشآت.[5]

كما تضمن قانون المالية لسنة 1989 مزايا ضريبية تهدف إلى تشجيع الاستثمار[6]، ونذكر منها الإعفاءات الممنوحة للمنشآت والشركات بالنسبة للأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية[7]، والإعفاءات في مجال الدفع الجزافي والتخفيضات الخاصة بحقوق الضمان الاجتماعي.[8]

ويعتبر قانون المالية لسنة 1990 من أغنى القوانين من حيث التدابير الجبائية التي جاء بها، والتي كانت تهدف في الأساس إلى تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية والبحث عن موارد مالية جديدة من خلال خلق أوعية ضريبية جديدة، وتمثلت جملة هذه التدابير في تعديل سلم الاقتطاع الضريبي على الأشخاص الطبيعيين وشركات التضامن والضريبة التكميلية، مع تأسيس ضريبة سنوية للتضامن على الثروات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة للأشخاص الطبيعيون والمعنويون، أما بالنسبة للتدابير التي جاء بها قانون المالية التكميلي لنفس السنة (1990) فتتمثل في تحديد الحرف

---

[1] *Art 33 de la loi n° 85-09 du 06 Décembre 1986 portant loi de finance pour 1986.*
[2] *Loi n° 88-33 du 30 Décembre 188 portant loi de finance pour 1989.*
[3] *Art 09 de la loi n° : 88-33 du 30 Décembre 188 portant loi de finance pour 1989 modifie l'article 29 &4 du code des impôts directs et taxes assimilées.*
[4] *Art 11 de la loi de finance 1989 modifié l'article 95& 1 du code des impôts directs et taxes assimilées.*
[5] *Art 07 de la loi de finance 1989 modifié l'article 18 du code des impôts directs et taxes assimilées.*
[6] *Arts 04 à 06 de la loi de finance pour 1989.*
[7] *Art 05 et 06 de la loi de finance pour 1989.*
[8] *Art 15 de la de loi finance 1989 modifié l'article182 du code des impôts directs et taxes assimilées.*

التقليدية الخاضعة لمعدل اقتطاع 6% حيث حددت قائمة هذه الحرف بـ 20 حرفة[1]، مع إعفاء النشاطات ذات الأولوية من ضريبة الدفع الجزافي، وإحداث ضرائب جديدة كالضريبة على امتلاك الآلات المستخدمة في الأشغال العمومية والرسم على السيارات الصناعية المسجلة في الجزائر.[2]

أما الإصلاح الجبائي لسنة 1991 فقد ارتكز على الجباية العادية، حيث جاء بتعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة، وإحداث القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي، مع تجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على الأرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين[3] ، وقد أفرز هذا الإصلاح هيكلا جبائيا جديدا متميزا عن النظام الجبائي السابق، حيث قام بالفصل بين الضرائب العائدة للدولة والضرائب العائدة للجماعات المحلية مع التركيز على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية[4] ، كما تم إصلاح الإدارة الضريبية من خلال الانتقال من نمط إداري أفقي حسب الوظائف (الترقيم الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة،...الخ)، نحو نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين بإقامة مراكز الضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى التي تتكفل بتسيير المكلفين الكبار* ، حيث تتولى تسيير المنشآت الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة من طرف مراكز الضرائب بدلا من المفتشيات والقباضات، بينما المكلفين الصغار المسيرين وفق النظام الجزافي الذين قدر عددهم سنة 2003 بـ 730.000 مكلف بمساهمة قدرها 5 % من إجمالي الإيرادات الضريبية العادية، وبنسبة 0,68 % من الناتج المحلي الإجمالي، سيلحقون بمراكز الضرائب الجوارية التي تعتمد على التدخلات في عين المكان، وتكثيف الرقابة، بالإضافة إلى هذا سيتم تدريجيا إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية، التبغ والكحول، الجباية المحلية والفلاحية، وبالنسبة لمراكز الضرائب، فقد أعلن كمشروع جديد بتاريخ 19 سبتمبر 2001، بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي، الذين لا يقل رقم أعمالهم عن ثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000 دج)، وفي الواقع يعبر هذا التنظيم الجديد عن الاستجابة لنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، التي تمثل نسبة 36,4 % من مجموع المكلفين بالضريبة، وتساهم في حدود 25 % من الإيرادات الضريبية العادية أي ما يعادل 3,4 % من الناتج المحلي الإجمالي، وتهدف مراكز الضرائب إلى توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد–الملف الواحد لمختلف عمليات تحديد الوعاء، التحصيل، النزاع والرقابة الجبائية، وتخفيض عدد المصالح القاعدية، إضافة إلى تنسيق الإجراءات وتحديث العمليات الضريبية عن طريق استغلال شبكة الانترنت والأنترانات.[5]

---

[1] *Art 05 de la loi n° : 90-16 du 07 Aout 1990 portant loi de finances complémentaire pour 1990 modifié l'article 30 du code des impôts directs et taxes assimilées.*

[2] *Art 14 de la loi de finance complémentaire 1990.*

[3] بوزيدة حميد، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992–2004**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 71.

[4] بريشي عبد الكريم، **هيكل النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق، المركز الجامعي لتمنراست، العدد 01، جانفي 2012، ص 276.

* يعرف كبار المكلفين (لمؤسسات الكبرى) المؤسسات التي رقم أعمالها السنوي يفوق مائة مليون دج (100مليون دج)، والتي تتمثل في المؤسسات البترولية، والمؤسسات الأجنبية، ومجمعات الشركات.

[5] بوزيدة حميد، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992–2004**، مرجع سبق ذكره، ص ص 82-83.

ثانيا: أسباب وأهداف الإصلاح الجبائي الجزائري

جاء الإصلاح الجبائي نتيجة أسباب عديدة دعت إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، وهذا كما يلي:

1. أسباب الإصلاح الجبائي الجزائري: من بين الأسباب التي أدت للإصلاح الجبائي في الجزائر ما يلي:[1]

- عدم إحداث تغييرات جذرية في النظام الجبائي الجزائري وهذا منذ الاستقلال إلى نهاية سنة 1991، ما عدا تلك التي طرأت على ضريبة المرتبات والأجور بوضع سلم ضريبي خاص عام 1985؛
- تعقد وعدم استقرار النظام الجبائي فالاستمرار في إجراء تغييرات في مختلف قوانين الضرائب جعل التحكم فيه صعبا جدا سواء بالنسبة للموظفين أو المكلفين، كما أن تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها جعل هذا النظام صعب التطبيق والتحكم فيه؛
- مدى ثقل العبء الجبائي من خلال تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها مقارنة مع معدلات الضرائب في بعض الدول، مثل أرباح الشركات والتي قدرت بـ 55% سنة 1989 بالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية التي قدرت بـ 34%؛
- انخفاض أسعار البترول والذي نتج عنه انخفاض الجباية البترولية، حيث بلغت الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية نسبة 28.26% سنة 1986 بعد أن كانت 66.4% سنة 1981؛
- ضعف العدالة الضريبية واتساع فجوة التهرب والغش الضريبي.

2. أهداف الإصلاح الجبائي الجزائري: والتي يمكن حصرها فيما يلي:[2]

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المنشآت والناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها؛
- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات الغالب عليها صادرات المنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار؛
- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم (معدلات التضخم العالية للاقتصاد الوطني آنذاك)؛
- تحسين شفافية النظام الجبائي الجزائري بتبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.

مما سبق يمكن ملاحظة أن النظام الجبائي الجزائري يتميز بكثرة التغييرات والتعديلات، التي يمكن أن تؤدي إلى عدم استقراره وبالتالي التأثير على الإيرادات الضريبية التي تعتبر من أهم موارد الخزينة العمومية من جهة، وعلى نشاط المنشآت من حيث اتخاذ مختلف القرارات التمويلية والاستثمارية من جهة أخرى.

---

[1] مسعداوي يوسف، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر والنتائج المترتبة عنها**، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة 02، 12-13 ماي 2014، ص 04.

[2] قدي عبد المجيد، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، الملتقى الوطني الأول حول: الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 20-21 ماي 2002، ص 02.

المطلب الثاني: هيكل النظام الجبائي الجزائري

بعد الإصلاحات التي شملت النظام الجبائي الجزائري، أصبح ينقسم هيكله إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة كما هو مبين فيما يلي:

أولا: الضرائب المباشرة

في ظل الإصلاح الجبائي وبهدف معالجة التعقيد وإضفاء البساطة والشفافية على النظام الجبائي الجزائري، تم إحداث ثلاثة أنواع من الضرائب المباشرة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة:

1. الضريبة على الدخل الإجمالي (*IRG*)

يمكن تلخيص أهم المفاهيم لهذا النوع من الضرائب فيما يلي:

أ. مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم (4-2): مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الاجمالي

المفهوم	الخصائص
أسست بموجب قانون المالية لسنة 1991[1]، ولم تدخل حيز التطبيق إلا في 01 جانفي 1992[2]، حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"[3]، ويتم الحصول على الدخل الخاضع للضريبة بجمع مختلف المداخيل السنوية التي يتحصل عليها المكلف بعد خصم التكاليف المحددة قانونا.[4]	تعتبر الضريبة على الدخل الاجمالي **ضريبة سنوية** لأنها تفرض على المداخيل التي يتحصل عليها المكلف نهاية كل سنة مالية، و**ضريبة وحيدة** كونها تفرض على مجموع المداخيل المختلفة التي يتحصل عليها المكلف، إضافة إلى أنها **ضريبة شخصية** أي تفرض على الأشخاص الطبيعيين، **ضريبة اجمالية** حيث تقع على الدخل الإجمالي الصافي (الناتج عن الفرق بين الدخل الخام الإجمالي والأعباء القابلة للخصم)، **ضريبة تصاعدية** أي تفرض وفق جدول تصاعدي بالشرائح، **ضريبة تصريحية** حيث يتم إخضاع الأفراد للضربة بناء على التصريح المقدم من طرفهم، رغم وجود بعض المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.[5]

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] المادة رقم 38 من القانون رقم 36-90 المؤرخ في31 ديسمبر1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

[2] *Ministère de l'Economie, Direction General des Impôts, Circulaire N°246/ME/DGI/DELF/LF/92 du 1992,* ***Réforme Fiscale-Impôts Directs et Taxes Assimilées****, P 01.*

[3] *CIDTA-Code des impôts directs et taxe assimilées, direction générale des impôts, article 01.*

[4] المادة رقم 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[5] بريشي عبد الكريم، **هيكل النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص 278.

ب. مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم (5-2): مجال تطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي

الأشخاص الخاضعين	الأشخاص المعفيين
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر؛ - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر ويتحصلون على عائدات من مصدر جزائري؛ - الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية سواء كان موطن تكليفهم بالجزائر أو لا، ويتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل، حيث يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية ثم عقدها مع بلدان أخرى؛ - المساهمين في شركة الأشخاص؛ - شركاء الشركات المدنية والمهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهن أعضائها؛ - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية؛ - أعضاء جمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.[1]	الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 000 120 دج، والسفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.[2]

المصدر: من إعداد الطالبة.

ج. المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي الخاضع لهذا النوع من الضريبة من مجموع المداخيل الصافية للفئات والأصناف التالية:[3]

- **الأرباح المهنية:** وهي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناتجة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها[4]، حيث تقتطع الضريبة على الدخل الإجمالي سنويا على الأرباح الصافية (بعد خصم الأعباء والتكاليف) التي تخضع للنظام الحقيقي*، وبالنسبة لمعدلات الاقتطاع وباستثناء المداخيل التي تخضع لنظام الاقتطاع من المصدر وفق نسب معينة وهي 10% و20% حسب قانون المالية لسنة 2008، فإنها تقتطع أو تحسب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين وشركات التضامن وفق جدول تصاعدي[5]، وقد تم مراجعة هذا الجدول بخصوص شرائح الدخل ومعدلات الاقتطاع الضريبي فيه سواء

[1] المادة رقم 03-1، 04 و07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادة رقم 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[4] المادة رقم 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

* يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يتجاوز رقم أعمالهم الثلاثون مليون دينار جزائري 000 000 30 دج بالنسبة لكل العمليات إلى تحديد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل حسب النظام الحقيقي وجوبا، ويعتبر صنف الأرباح غير التجارية أو المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، من الضرائب التي ألغيت بموجب التعديل الذي حدث في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2016، حيث أصبحت المداخيل الناتجة عنه خاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة في حالة تحقيق رقم أعمال يقل عن 000 000 30 دج.

[5] المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

برفع الحد الأدنى للدخل الخاضع للضريبة من 200 25 دج[1] تدريجيا لتصل إلى حدود 000 120دج أو برفع الحد الأقصى للدخل الخاضع للضريبة إلى ما فوق 000 440 1 دج بموجب قانون المالية لسنة 2008، كما تم تخفيض المعدل المرتفع المقدر بـ 40% إلى حدود 35%[2]، وهذا كما يوضحه الجدول التالي:[3]

الجدول رقم (6-2): الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي

قيمة الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 000 120	%0
من 001 120 إلى 000 360	%20
من 001 360 إلى 000 440 1	%30
أكثر من 000 440 1	%35

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

- **المداخيل الفلاحية:** تأسست هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1984[4]، فبعدما كان هذا القطاع معفى من دفع الضريبية بداية من سنة 1975 لاعتبارات سياسية في إطار التوجه نحو سياسة الثورة الزراعية، أصبحت المداخيل الفلاحية تخضع لضريبة المساهمة الوحيدة الفلاحية (*CUA*)[5] بمعدل 4% سنويا، وتعتبر إيرادات فلاحية الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن والنحل والمحار وبلح البحر والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض؛[6]
- **المداخيل العقارية المحققة من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية:** تدرج الإيرادات الناتجة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية بمختلف أنواعها بما في ذلك الأراضي الفلاحية، وكذا إيجار كل من المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها (إذا لم تكن مدرجة في أرباح منشأة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية)، في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل العقارية[7]، وتخضع المداخيل المتأتية من الإيجار المدني لأملاك عقارية (السكنات) ذات استعمال جماعي أو فردي للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 07% ونسبة 10% على الترتيب محررة من الضريبة، وتطبق على مبلغ الايجار الإجمالي دون الحق في التخفيض[8]، كما تحدد نسبة 15% بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو غير المهني؛[9]

---

[1] *Art n°15 de loi de finance1992 modifie et complété l'Art n° 104 du code impôts directs et taxe assimilés 1992.*

[2] *Art n°05 de la loi de finance 2008, modifié et complété l'art 104 du code des impôts directs et taxe assimilés 2008.*

[3] المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المعدلة بموجب المادة رقم 05 من قانون المالية لسنة 2008.

[4] *Art. 64 de la loi de finance 1984, et Art. N° 22 de la loi de finance 1986.*

[5] *Art n°64 de la loi n°83-19 du 18 Décembre 1983 portant loi de finances pour 1983 modifie l'article 219 du code des impôts directs et taxes assimilées.*

[6] المادة رقم 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[7] المادة رقم 42-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[8] المادة رقم 42-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[9] المادة رقم 42-03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- **ريوع رؤوس الأموال المنقولة:** تتكون من ريوع الأسهم وحصص الشركة والايرادات المماثلة لها وإيرادات الديون والودائع والكفالات، ويتم تحصيل الضريبة في هذا الصنف بتطبيق طريقة الاقتطاع من المصدر بمعدلات مختلفة حسب نوع المداخيل؛
- **الرواتب والأجور:** تتمثل في المداخيل الخاضعة للضريبة وفق صنف المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية التي تدخل في تكوين الدخل الإجمالي الخاضع أساسا للضريبة على الدخل الإجمالي[1]، وتقتطع وفقا لنظام الاقتطاع من المنبع شهريا حسب جدول تصاعدي مع تطبيق تخفيض نسبي من الضريبة الاجمالية بنسبة 40%، على ألا يقل هذا التخفيض عن 12 000 دج سنويا أو يزيد عن 18 000دج سنويا، أو ما بين 1 000دج و1 500 دج شهريا[2]، ويأخذ في الحسبان الوضعية المالية للمكلف والأجر القاعدي الخاضع للضريبة (الأجر الوطني الأدنى المضمون (*SNMG*) وهو الحد الأدنى للأجر المطبق على كافة العمال والقطاعات والنشاطات دون استثناء، ويتم تحديده من طرف السلطة العمومية بمقتضى اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية)، وهذا كما يلي:

الجدول رقم (7–2): الجدول التصاعدي بالشرائح الشهري للضريبة $IRG_{Salaire}$

قيمة الدخل الخاضع لضريبة $IRG_{Salaire}$ (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 10 000	%0
من 10 001 إلى 30 000	%20
من 30 001 إلى120 000	%30
أكثر من120 000	%35

المصدر: قانون المالية لسنة 2008.

- **فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية:** وتتمثل في الفوائض المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج النطاق المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية، ويتمثل فائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية في الفرق الإيجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء (تكلفة الشراء)، ويتم حساب الضريبة على هذا النوع من الفوائض بمعدل ثابت يقدر بـ 05% من فائض القيمة المحقق، ولا تدخل ضمن العناصر الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي كل من فوائض القيم المحققة بموجب التنازل عن عقار تابع لشركة من أجل تصفية إرث شائع موجود، وفوائض القيم المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع *Lease-Back*، كما تخضع قيم كل من التنازلات بمقابل والهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية وإلى غير الأقارب.[3]

[1] المادة رقم 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المواد من رقم 77 إلى 80 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

د. المداخيل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي (على سبيل الذكر لا الحصر)، المداخيل كل من:[1]

- المنشآت التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدة من طرف الدولة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المداخيل المحققة المتعلقة بالنشاطات التي تخص الحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- الأنشطة التي يوم بها الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لمدة ثلاثة (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛
- المستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر لمدة خمس (05) سنوات؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة من دون مقابل منصوص عليها في اتفاقية دولية، والذين يعملون في المخازن المركزية للتموين الذي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 000 20 دج شهريا، وكذا العمال المتعاقدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.

2. الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*)

أ. مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

الجدول رقم (8-2): مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات

المفهوم	الخصائص
تم تأسيسها بموجب قانون المالية لسنة 1991[2]، حيث دخلت حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 1992*، وتعرف بأنها ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136.[3]	تعتبر **ضريبة سنوية** لأنها تفرض على الأرباح والمداخيل لسنة مالية واحدة، كما أنها **ضريبة نسبية** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي، وتفرض على الأرباح والمداخيل التي يحققها **الأشخاص المعنويون** وليس الطبيعيين الذين يخضعون إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق، كما أنها **ضريبة تصريحية** لأنها تعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلفون إلى المصالح الضريبية.

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] المادة رقم 13 ورقم 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] *L'Article N° 38 de la loi de finances pour 1991, et l'article N° 4 à 57 de la loi de finance pour 1992, en remplacent de l'ordonnance N° 76-101 du 09/12/1976 modifiée et complétée.*

[*] *Ministère de l'Economie, Direction General des Impôts, Circulaire N°246/ME/DGI/DELF/LF/92 du 1992,* ***Réforme Fiscale-Impôts Directs et Taxes Assimilées****, op.cit., P 01.*

[3] المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويندرج تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام جبائي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين لذا فإنها تلائم أكثر شركات الأموال، ويسعى الإصلاح الجبائي المتعلق بفرض هذه الضريبة إلى تحقيق هدفين، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي يسمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، ومن جهة ثانية يهدف إلى تنظيم اقتصادي يسمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي، فضلا عن ذلك هدفت كذلك هذه الضريبة إلى تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها)، وزيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي*، إضافة إلى تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.[1]

ب. مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات والمداخيل الخاضعة لذلك

الجدول رقم (9-2): مجال التطبيق والمداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

مجال التطبيق	المداخيل الخاضعة
- شركات الأموال؛ - شركات الأشخاص وشركات المساهمة في حالة ما اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات؛ - المنشآت العامة والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري؛ - الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة؛ - الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة؛ - الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .	- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع تجاري أو صناعي أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة؛ - أرباح المنشآت التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عنها؛ - أرباح المنشآت وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.[2]

المصدر: من إعداد الطالبة.

* يطبق الرصيد الجبائي على الأرباح الموزعة من طرف الشركات إلى فائدة المساهمين وذلك بمعدل 25 % من الأرباح الموزعة، حيث تضاف قيمته مع الأرباح كدخل إضافي، ثم بعد ذلك تطرح من الضريبة المستحقة قصد تخفيف أثر الازدواج الضريبي الناتج عن فرض الضريبة على الشركة وكذلك على المساهمين.

[1] ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص ص 183-184.

[2] المادة رقم 137 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

ج. اجراءات تحديد وحساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وكيفية التحصيل

الجدول رقم (10-2): إجراءات تحديد وحساب وكيفية تحصيل الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

المراحل	البيان
تحديد الربح الصافي	يتحدد بحساب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، والتي تنجزها كل منشأة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمنشأة واحدة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.[1]
حساب الضريبة[2]	يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي: [3] - 19%: بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع ما عدا المنجمية منها والمحروقات؛ - 23%: بالنسبة للأنشطة البناء والأشغال العمومية والري والأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛ - 26%: بالنسبة للأنشطة الأخرى. وقد وضع المشرع الضريبي معدل مخفض تقدر نسبته بـ 12.5% فيما يتعلق بالأرباح المعاد استثمارها، والذي كانت نسبته 15% من سنة 1999 إلى غاية سنة 2006، وألغي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008.
آجال تحصيل الضريبة	**التسبيق الأول** (من 20 فيفري إلى 20 مارس)، **التسبيق الثاني** (من 20 ماي إلى 20 جوان)، **التسبيق الثالث** (من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر)، **رصيد التسوية** (كأقصى حد في 30 أفريل من السنة الموالية)، وتساوي قيمة كل تسبيق قيمة 30% من ربح السنة السابقة، على أن تتم التسوية عند دفع رصيد التصفية قبل20 أفريل من السنة الموالية (حيث: رصيد التصفية = الضريبة المستحقة- مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة)، ويساهم وجود ثلاثة (3) تسبيقات في تخفيف الضغط على خزينة المنشأة وزيادة فعالية هذه الضريبة. [4]

المصدر: من إعداد الطالبة.

وقد عدلت معدلات الضريبة على أرباح الشركات عدة مرات، وهذا كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (11-2): تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر

	1990	1992	1994	1999	2006	2008	2015
معدلات الضريبة على أرباح الشركات	% 50	%42	%38	% 30	% 25	% 19، % 25	% 19، % 23، % 26

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية للسنوات: 1990، 1992، 1994، 1999، 2006، 2008 و2015.

[1] المادة رقم 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] المادة رقم 150-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة رقم 02).

[3] *M/F, DGI, Circulaire N° 211/2016 DU 21 Mars 2016, **Modalités d'Application des Taux de l'IBS**, pp 01-06.*

[4] ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 185-186.

إن فرض الضريبة على أرباح الشركات في شكل ضريبة على الأرباح، وفرض ضريبة على المساهمين في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي، ممكن أن تؤدي إلى التهرب من أداء الضريبة وذلك لتحمل العبء الضريبي مرتين من طرف المساهمين.

3. الضريبة الجزافية الوحيدة (*IFU*)

يمكن اختصار أهم التعاريف التي تخص الضريبة الجزافية الوحيدة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12–2): مفاهيم عامة عن الضريبة الجزافية الوحيدة

	البيان
المفهوم	أنشأت بموجب قانون المالية لسنة 2007، حيث أصبحت تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني[1]، وحلت هذه الضريبة ابتداء من سنة 2015 محل الضريبة على أرباح الشركات *IBS* والضريبة على الدخل الإجمالي *IRG*، وتغطي زيادة على ذلك الرسم على القيمة المضافة *TVA* والرسم على النشاط المهني *TAP*.[2]
الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة	– الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 000 000 30د دج*؛ – الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية)، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 000 000 30 دج؛ – الأشخاص الطبيعيون الذين يجمعون بين النشاطين المذكورين سابقا شريطة ألا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 000 000 30 دج.[3]
تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة	تقوم الإدارة الضريبة بإرسال تبليغ للمكلف الخاضع لها بموجب رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، تبين فيه بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال، ويتمتع المكلف المعني بحق ابداء موافقته أو تقديم ملاحظة مع الإشارة إلى رقم الأعمال الذي يمكن قبوله، وذلك في أجل مدته ثلاثون يوما من تاريخ استلام التبليغ، وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الأجل المحدد يعتمد التقدير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة، ويتحدد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة بالنسبة لكل مكلف في كل سنة لمدة سنتين من مصلحة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، وفي حال ما إذا تبين أن رقم الأعمال الخاص بسنة من سنتي الفترة الجزافية يتجاوز نسبة 30% من رقم الأعمال المعتمد من دون أن يتجاوز الحدود المقررة على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا، يمكن للإدارة الضريبية في هذه الحالة إعادة النظر في الأسس المعتمدة[4]، وابتداء من سنة 2017 أصبحت آجال اكتتاب

[1] المادة رقم 02 من قانون المالية لسنة 2007.

[2] المادة رقم 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2015.

* قبل سنة 2015، كان رقم الأعمال السنوي للأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، يقدر بـ 000 000 10 دج.

[3] المادة رقم 282 مكرر1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[4] شعباني لطفي، **جباية المؤسسة**، مؤسسة الصفحة الزرقاء الدولية، الجزائر، جوان 2017، ص ص 50-51.

	التصريحات الجبائية السنوية التقديرية لهذه الضريبة بين الفاتح و30 جوان من سنة الخضوع لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها نشاط المكلف، وهذا بملأ نموذج محدد من الإدارة الضريبية (G12) و(G12bis) بالنسبة للتصريح الجبائي التقديري).[1]
معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة	05% من رقم الأعمال بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع، و12% من رقم الأعمال بالنسبة للأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات لفئة الأرباح الصناعية والتجارية[2]، وتوزع حصيلة الضريبة الجزافية الوحيدة على الجماعات المحلية بـ 45% لصالح البلدية، 50% لصالح الولاية و05% لفائدة صندوق التضامن للجماعات المحلية.[3]

المصدر: من إعداد الطالبة.

4. الرسم على النشاط المهني (*TAP*)

الجدول رقم (2–13): مفاهيم عامة عن الرسم على النشاط المهني

	البيان
التعريف	ابتداء من جانفي 1996، عوض الرسم على النشاط المهني كل من الرسم على النشاط الصناعي (*TAIC*) (يقتطع هذا الرسم سنويا على أرقام الأعمال المحققة في الجزائر الناتجة عن النشاطات الصناعية والتجارية[4]، بنسبة 2.55% حسب قانون المالية لسنة 1984)، والرسم على النشاط غير التجاري (*TANC*) (يخضع لهذا الرسم الإيرادات الإجمالية للمهن الحرة المحققة في الجزائر بمعدل 6.05% سنويا[5])، ويفرض على كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري[6]، ويحسب على أساس المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الاجمالية أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة.[7]
مجال التطبيق	يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو نشاطا غير تجاري، وهو رسم يستحق على الإيرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة، والذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية، وعلى رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة في الجزائر، الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.[8]

[1] المادة رقم 40 من القانون رقم 16–14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

[2] المادة رقم 282 مكرر4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] عبد الكريم بريشي، مرجع سبق ذكره، ص 292.

[4] *Art n°58 de l'ordonnance n°76-114 du 29 décembre 1976, portant loi de finances pour 1977, modifie Art n°256 du code des impôts directs et taxes assimilées.*

[5] *Art n°72 de la loi n°83-19 du 18 Décembre 1983, portant loi de finances pour 1984, modifie Art n°277 du code des impôts directs et taxes assimilés.*

[6] دراوسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي–حالة الجزائر: 1990–2004**، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 330.

[7] المادة رقم 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[8] المادة رقم 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

معدلات الرسم على النشاط المهني	يقدر معدل الرسم على النشاط المهني بـ 02% وهو معدل ثابت، ويرفع الرسم إلى نسبة 03% بخصوص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب[1]، وقد تم تخفيض هذه النسبة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 من 2.55% إلى حدود 2% مع تخفيض قدره 25 % بالنسبة لنشاطات البناء والأشغال العمومية والري، ثم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الانتاج[2]، وهذا بهدف تشجيع وتحفيز الاستثمار بتخفيف العبء الضريبي، وتوزع حصيلته كما يلي: الحصيلة العائدة للولاية بنسبة 0.59%، الحصيلة العائدة للبلدية بنسبة 1.30 %، والحصيلة العائدة للصندوق المشترك للجماعات المحلية بنسبة 0.11%.[3]

المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

وهي ضرائب تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه، وتظم كل من:

1. الرسم على القيمة المضافة (*TVA*)

أ. مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة

الجدول رقم (14-2): مفهوم وخصائص الضريبة على القيمة المضافة

المفهوم	الخصائص
أسس بموجب قانون المالية لسنة 1991[4]، ولم يدخل حيز التطبيق إلا في 1992/04/01[5]، حيث ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد على الأرباح والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات *(TUGPS-TUGP)**، بسبب المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملائمته، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي (ضريبة عامة	يعتبر الرسم على القيمة المضافة **ضريبة حقيقية** أي تخص استعمال المداخيل (المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات)، و**ضريبة غير مباشرة** لانها تدفع للخزينة العمومية ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر الملتزم الحقيقي، ولكن من طرف المنشأة التي هي الملتزم القانوني الذي يضمن انتاج وتوزيع السلع والخدمات، كما أنه يعتبر **ضريبة نسبية القيمة** كونها تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية))، **ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة** في كل مرحلة توزيع حيث يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج، لأنه في نهاية دورة المنتوج فإن العبء الضريبي الاجمالي

[1] المادة رقم 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] *Art 03 de l'ordonnance n° 15-01 du 23 juillet 2015, portant loi de finance complémentaire pour 2015.*

[3] المادة رقم 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[4] المادة رقم 65 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والمواد من 72 إلى 99 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992.

[5] *M/F, DGI, Circulaire N°293 DGI-DELF du 07/03/1992,* ***Portant instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée****. P 01.*

* تم إدماج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة *TVA* ابتداء من 1995/01/01، عمليات البنوك والتأمينات التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى "الرسم على عمليات البنوك والتأمين"، وتخضع للمعدل المخفض من الرسم على القيمة المضافة بـ 13% مع الحق في الخصم.

للاستهلاك)، يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر وله معدلان، معدل عادي 17 % ومعدل منخفض 7%[1] ، وتم بموجب قانون المالية لسنة 2017 برفع هذين المعدلين إلى 19% و9% على الترتيب.[2]	يطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك، **ضريبة تتوقف على آلية الخصومات** أي يطبق على حساب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات ويخصم من هذه الضريبة الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر التكلفة، وفي الأخير يدفع للخزينة العمومية الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم، أما كونه **ضريبة محايدة** بالنسبة للملتزمين القانونيين لأنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.[3]

المصدر: من إعداد الطالبة.

وقد خضعت معدلات الرسم على القيمة المضافة لعدة تعديلات بغرض تقليص عددها وخفض معدلاتها، كما يلي:

الجدول رقم (15–2): التغير في معدلات الضريبة على القيمة المضافة في الجزائر

	1992[4]	1995	1997	2001	2017[5]
المعدل المخفض الخاص	% 7	% 7	% 7	ملغى	
المعدل المخفض	%13	%13	%14	% 7	% 9
المعدل العادي	%21	%21	% 21	%17	% 19
المعدل المرتفع (المضاعف)	%40	ملغى*			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على قوانين المالية للسنوات: 1992، 1995، 1997، 2001 و2017.

ب. توزيع إيراد الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (16–2): توزيع إيراد الضريبة على القيمة المضافة

إيراد الضريبة على القيمة المضافة	نسبة التوزيع
بالنسبة للعمليات المقامة في الجزائر	– 80%: لفائدة ميزانية الدولة؛ – 10%: لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية؛ – 10%: لفائدة البلديات مباشرة.
بالنسبة للعمليات المنجزة من طرف المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات	تودع النسبة الخاصة بالبلديات، بالصندوق المشترك للجماعات المحلية؛
بالنسبة للعمليات المقامة عند الاستيراد	– 85%: لفائدة ميزانية الدولة؛ – 15%: لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

Source : *M/F, DGI/DRPC, Guide Pratique de la TVA, op.cit., p 85.*

[1] بومدين حسين وآخرون، **تقييم فاعلية النظام الضريبي في الجزائر**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02، جامعة سيدي بلعباس، 2015، ص 156.

[2] المواد رقم 14، 21 و23 من قانون الرسم على الأعمال، والمواد رقم 26 و27 من قانون المالية لسنة 2017.

[3] *MF, DGI/DRPC, Guide Pratique de la TVA, Edition du SAHEL, Alger, 2010, pp 10-11.*

[4] وزارة الاقتصاد، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على القيمة المضافة، طبعة 1992، المادة رقم 21 و22، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص ص 37-38.

[5] *M/F, DGI, Circulaire N° 16/2017, **Modalité de mise en œuvre des nouveaux taux de la TVA**, pp 01-04.*

* ملغى بموجب المادة رقم 48 من قانون المالية لسنة 1995.

ج. مميزات تطبيق الرسم على القيمة المضافة

إن الرسم على القيمة المضافة المنشأ خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، والذي يتحدد بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطية للسلع والخدمات[1]، يعتبر ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المنشأة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي، حي يعد أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني (ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية)، وذلك لما يتمتع به من المميزات التالية:[2]

- **توسيع مجال التطبيق**: حيث يعتبر مجال تطبيق *TVA* جد واسع فهو يتضمن العمليات الخاضعة لـ *TUGP* و*TUGPS*، وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة والمهن الحرة، وبالتالي يسمح للدولة في التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة؛
- **توسيع مجال الخصم** : يمنح نظام *TVA* للخاضعين لها إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، فمجال ذلك الخصم لم يكتفي بالخصم المادي أو المالي كما هو الشأن في *TUGP*، بل تعداه ليشمل أيضا عمليات القطاعين الإداري والتجاري، بالإضافة إلى العمليات الخاضعة بتأدية الخدمات والتي ترتبط بالنشاط الخاضع للرسم على القيمة المضافة، ويسمح أسلوب الخصم بحيادية الضريبة، فهو لا يعرقل توسع نشاط المنشأة بل يشجع المنافسة والمبادلات على المستوى الدولي، كما يعمل على ضبط المعاملات التجارية بحيث يجبر التعامل بالفواتير التي تشكل الوسيلة الضرورية للاستفادة من حق الخصم؛
- **تقليص عدد المعدلات**: يحتوي نظام *TVA* على معدلين فقط حسب قانون المالية لسنة 2001 عوض 18 معدل كما كان سائدا من قبل، ويطبق على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم وهذا بهدف تخفيف العبء الضريبي.

2. الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية

يفرض الرسم العقاري على الملكيات المبنية (*TFPB*) وغير المبنية (*TFPNB*) الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء التي أعفاها المشرع الجبائي[3]، ويحسب أساس فرض هذا الرسم بالنسبة للملكيات المبنية من خلال ضرب القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، مع مراعاة معدل التخفيض المقدر بـ 02% عن كل سنة على ألا يتعدى التخفيض معدل 40%، ويقدر التخفيض بالنسبة للمصانع بـ 50% كحد أقصى، أما بالنسبة للملكيات غير المبنية فينتج من حاصل القيمة الجبائية الإيجارية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة.[4]

---

[1] ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 187.

[2] ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 02، جامعة ورقلة، 2003، ص ص 27-28.

[3] المادة رقم 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[4] المادة رقم 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

3. الرسم على المنتجات البترولية ورسم التطهير

أ. الرسم على المنتجات البترولية: وهي بمثابة ضرائب تمس نشاطات إنتاج المحروقات السائلة والغازية (البنزين العادي والممتاز والخالي من الرصاص، غاز أويل، غاز البترول المميع/الوقود)، باستثناء نشاطات النقل والتمييع[1]، والجدول التالي يظهر كيفية إخضاع هذا الرسم على المنتجات البترولية كما يلي:[2]

الجدول رقم (17-2): كيفية اخضاع الرسم على المنتجات البترولية

المنتجات البترولية	الرسم (دج/هكتولتر)
البنزين الممتاز	900.00
البنزين العادي	800.00
البنزين الخالي من الرصاص	900.00
غاز أويل	200.00
غاز البترول المميع-الوقود	1.00

المصدر: المادة رقم 28 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017.

ب. رسم التطهير أو رسم رفع القمامات المنزلية (*TA*): ويفرض في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، ويفرض مرة واحدة في السنة في شكل مبالغ محددة ومتنوعة، تتراوح ما بين 1.000 دج و130.000 دج.[3]

4. الرسم الداخلي على الاستهلاك

أنشأ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991، ويشمل مجال تطبيقه أساسا على بعض السلع والمنتوجات المصنعة المضرة بالصحة وعليه فإن لفرض هذه الضريبة هدفا اجتماعيا أكثر منه مالي، ويطبق هذا الرسم على كل من الجعة، السيجار، التبغ، السجائر، تبغ التدخين والكبريت، ويتم حسابه على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكتولتر) بالنسبة للجهة، وبالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتوجات التبغية، كما يحتوي هذا الرسم على حصة ثابتة (تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتوج النهائي)، ومعدل نسبي (يستند إلى سعر البيع دون احتساب الرسوم)، أما بخصوص المواد المشكلة جزئيا من التبغ، فيطبق الرسم الداخلي للاستهلاك على المنتوج بأكمله[4]، ويلتزم المكلفون بهذا الرسم بتقديم تصريح شهري في نفس الوقت مع الرسم على القيمة المضافة، يتضمن كمية المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة للاستهلاك، ويتبع هذا التصريح بدفع المبلغ المستحق للرسم الداخلي على الاستهلاك؛[5]

[1] أنشئ بموجب المادة رقم 82 من قانون المالية لسنة 1996.

[2] المادة رقم 28 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017.

[3] المادة رقم 263 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[4] شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 224.

[5] المادة رقم 28 من قانون الضرائب والرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

5. الضريبة على الأملاك (IP)

يخضع لهذا النوع من الضرائب الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، والأشخاص الطبيعيون الذين ليس لديهم مقر جبائي بالجزائر ولهم أملاك بها، وتخضع له الملكيات المبنية (المقر الرئيسي أو الثانوي)، الملكيات غير المبنية (الأراضي، الحدائق، ...الخ)، الحقوق العينية العقارية (الأموال المنقولة كالسيارات وسفن النزهة والطائرات السياحية وخيول السباق، التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من 500 000 دج)؛[1]

6. رسم المرور ورسم الضمان والتعيير

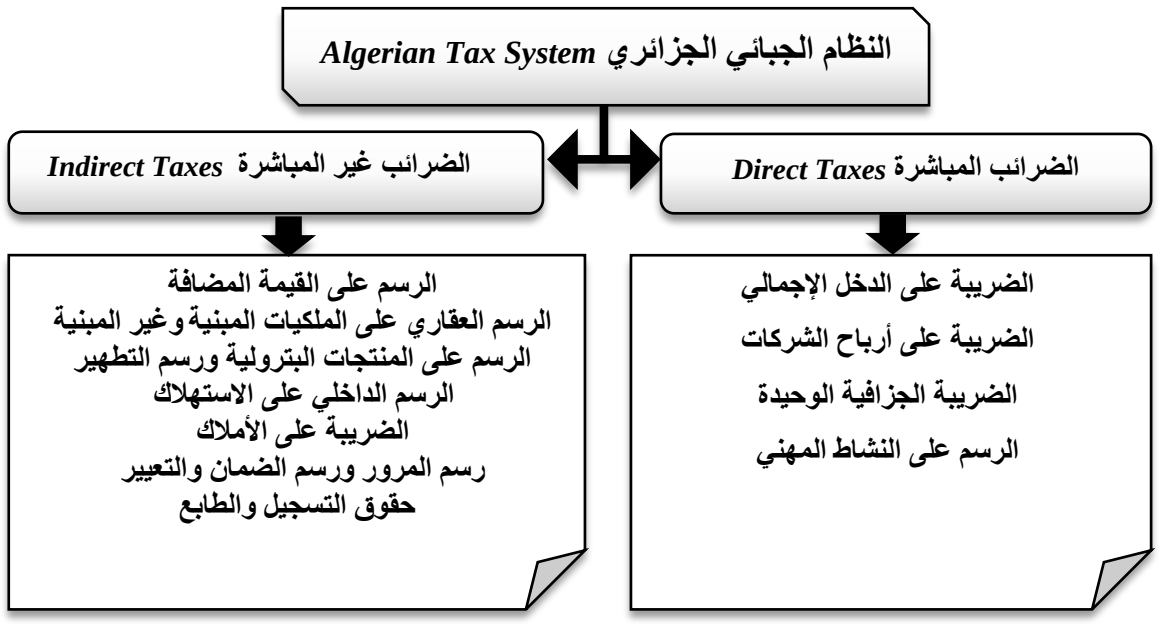
يخص تطبيق رسم المرور على المنتجات المتضمنة الكحول والخمور الموجهة للاستهلاك، ويخضع لرسم الضمان منتوجات الذهب والفضة والبلاتين ويتم تحديده بالهيكتوغرام وذلك وفق جدول يحدد قيمة هذا الرسم حسب المنتوج المعني، أما رسم التعبير فيكون بنجمة العيار أو التعيير بالبوثقة أو التعبير عن طريق التبليل؛[2]

7. حقوق التسجيل والطابع

تشمل حقوق التسجيل العقود الرسمية الصادرة، ويؤسس هذا الرسم النسبي أو التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية (يدفع بنسبة 05% من الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك)، كما أن رفع الدعاوى أمام العدالة يستلزم دفع رسوم قضائية للتسجيل. [3]

ويمكن تلخيص مختلف أنواع الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): هيكل النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

[1] المادة رقم 274 من قانون الضرائب والرسوم على رقم الأعمال لسنة 2017.

[2] المادة رقم 02 والمادة رقم 340 ورقم 342 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

[3] المادة رقم 213 من قانون التسجيل لسنة 2017.

المطلب الثالث: خصائص النظام الجبائي الجزائري

يتميز النظام الجبائي الجزائري بعدة خصائص تمثل في مجملها ما يتميز به النظام الجبائي للدول النامية، والتي نوجز أهمها فيما يلي:

1. تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية

والتي تتمثل في صعوبة الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب ولجوئها إلى الطريقة الجزافية، مما قد ينتج عنه آثار معنوية بالنسبة للمكلف التي تدفعه إلى التهرب والغش الجبائي، إضافة إلى عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الجبائية فيما بين المكلفين وعدم فرض العقوبات على المتهربين من دفع الضرائب، ... الخ؛

2. ضعف مردودية الجباية العادية

تبقى مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الضريبية ضئيلة جدا وغير قادرة على تغطية نفقات التسيير، رغم المجهودات الكبيرة التي تبذلها السلطات للرفع منها وهو ما يطمح اليه رهان ضرورة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، ويفسر هذا الضعف في مردودية الجباية العادية إلى عدة عوامل منها ضعف تحصيل بعض أصناف الضرائب كالضريبة على الدخل الإجمالي لغير الأجراء والضريبة على أرباح الشركات ومداخيل الرسم على القيمة المضافة والمداخيل الجمركية ومداخيل حقوق التسجيل؛[1]

3. غياب نظام معلوماتي جبائي فعال

عمليا فان مردودية المنظومة الجبائية تبدأ أولا بتوفير المعلومات الجبائية، التي تعد العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل، ذلك أنه في غياب قاعدة بيانات صحيحة عن النشاط الاقتصادي لا يمكن تحقيق إيرادات جبائية عالية، وهو ما انتبهت له الجزائر مؤخرا بإنشائها مديرية تعنى بالبحث عن المعلومة الجبائية؛[2]

4. توسع الاقتصاد الموازي

يمثل الاقتصاد غير الرسمي مجالا كبيرا في الاقتصاد الوطني، حيث توجد الكثير من الأنشطة الاقتصادية بعيدة عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية، ومن مظاهر ذلك من منظور ضريبي نجد البيع والشراء دون فواتير، تقديم تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال المحقق، والنشاط بدون سجل تجاري؛

5. ضعف الرقابة الجبائية

فرغم المجهودات الكبيرة المبذولة لتحسين نظام الرقابة الجبائية عبر آلياته المختلفة (التحقيق في المحاسبة ***VC***، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ***VASF***، التحقيق المصوب في المحاسبة ***VPC***)، إلا أن هذا المجال لا يزال لم يبلغ المستوى المنتظر منه سواء بالنظر إلى عدد الملفات التي هي محل مراجعة جبائية أو المبالغ المحققة منها، ويعود ذلك لغياب التنسيق

---

[1] حراق مصباح، **النظام الجبائي الجزائري–نقاط ضعف ومقترحات للتأهيل**، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائرية، جامعة البليدة 02، يومي 13/12 ماي 2014، ص ص 04-14 (بالتصرف).

[2] المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 2007/11/28، المتضمن إنشاء مديرية المعلومات والوثائق الجبائية.

ما بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية بالرقابة، مع عدم تمكن العمليات الخاصة بالرقابة من الوصول الفعلي إلى الأهداف التشريعية المرجوة؛

6. غموض النصوص الجبائية

يؤدي عدم استقرار التشريع الجبائي الجزائري وتنوع الضرائب الملقاة على عاتق المكلف، إلى سوء فهم وتطبيق النصوص الجبائية الجديدة ومن ثم صعوبة التكيف معها، خاصة إذا تعلق الأمر بفرض ضرائب جديدة أو زيادة في معدلات الضرائب القديمة؛

7. تعدد المعدلات الجبائية

يمثل تعدد المعدلات الجبائية أحد التحديات التي تواجهها السياسات الجبائية بالجزائر، حيث يؤدي ذلك إلى تعقيد عملية التحصيل مع ما يترتب عليها من عبء إداري يتطلب المزيد من الكوادر والحوسبة لرفع الكفاءة، بما يحقق التوازن بين العائد من الضريبة وتكاليف تحصيلها؛

8. اتساع نطاق الإعفاءات الجبائية وعدم فاعلية بعضها

تعد كثرة الإعفاءات الجبائية أحد أهم الأسباب الأساسية في ضعف الطاقة الضريبية للنظام الجبائي الجزائري، خصوصا تلك الإعفاءات التي غالبا ما تذهب في شكل مداخيل وأرباح يتم تحويلها إلى الخارج، وهو ما يطرح إشكالية فعالية التحفيزات الضريبية ومدى تأثيرها على تفعيل الاستثمار وخلق مناصب شغل، حيث يتجه النظام الجبائي الجزائري إلى إعفاء قائمة من السلع والخدمات الأساسية من ضريبة القيمة المضافة مثلا أو ضريبة المبيعات للحفاظ على القدرة الشرائية لذوي الدخل المنخفض، وقد تنعكس هذه الإعفاءات على تقليص الوعاء الجبائي مما سيؤثر على الموارد الجبائية المحققة، ومنه فإنه ينبغي إعادة النظر في هذه الإعفاءات واعتماد أسس موضوعية واقتصادية يجب أن تبنى عليها هذه الإعفاءات.[1]

إن تخطي النظام الجبائي الجزائري لمثل هذه العراقيل التي تحد من فاعليته وقدرته على تعظيم إيرادات الخزينة العمومية، تجعله يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحديثة التي تحدث في الواقع والاقتصادي والتكيف معها بهدف تحديث إجراءاته وعصرنته لكن يكون ذلك تحت سقف الملاءمة والكفاءة.

[1] امحمد موعش وآخرون، **النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية**، دراسات اقتصادية، منشورات صندوق النقد العربي، العدد 40، **أبو ظبي – دولة الإمارات العربية المتحدة**، 2017، ص 28.

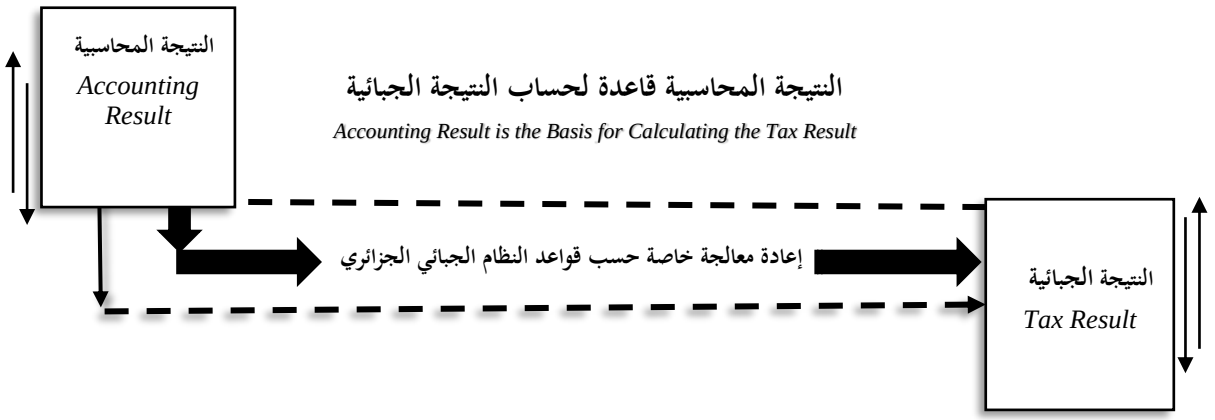
المبحث الثالث: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر

تظهر درجة الترابط والتفاعل بين المحاسبة والجباية في الجزائر، من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات النظام المحاسبي المالي (المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في القوائم المالية) في عملية تحديد الربح الجبائي، كما تظهر أيضا درجة الاختلاف بين النظامين من جهة أخرى من حيث أن النظام الجبائي لا يستخدم هذه النتائج مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي.

المطلب الأول: العلاقة التي تربط النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي

بما أن النظام المحاسبي المالي (*SCF*) مستمد من معايير المحاسبة الدولية فهو يختلف عن المخطط المحاسبي الوطني *PCN*، لأن المبادئ والقواعد التي يحتوي عليها معدة وفق نظرة اقتصادية بحتة وليس نظرة قانونية وجبائية، بشكل يبرز بوضوح استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وعليه فإنه يتم استخلاص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة، وبالتالي فأي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية، لذا ألزم القانون التجاري والقانون الجبائي كل المنشآت بمسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وفقا لشروط وكيفيات النظام المحاسبي المالي، حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الضريبة المفروضة عليها، مع العلم أن المنشأة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية، وعليه فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون الجبائي.

الشكل رقم (3–2): العلاقة التي تربط النظام الجبائي الجزائري بالنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ويمكن مقارنة طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر مع كل من فرنسا ومصر، حيث تعكس تأثر هذه العلاقة بالقيود المحاسبية والجبائية التي تحكم كل بلد، في الجدول التالي:

الجدول رقم (18-2): مقارنة طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في كل من الجزائر، فرنسا ومصر

	الجزائر	فرنسا	مصر
طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة	وجود علاقة ترابط بين المحاسبة والضريبة؛	علاقة جد قوية، حيث المحاسبة تحكم الضريبة في هذا البلد (إلا في بعض الاستثناءات)، لكن القانون الضريبي الفرنسي دائما يحد من حرية القانون المحاسبي؛	وجود علاقة ترابط بين المحاسبة والضريبة؛
تحديد الربح الجبائي (النتيجة الجبائية)	من الربح المحاسبي باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، وفي حالة غياب نص ضريبي بخصوص حساب النتيجة الجبائية، فإن هذه الأخيرة تحدد انطلاقا من المبادئ المحاسبية؛	من الربح المحاسبي للحسابات النظامية باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، وفي حالة غياب نص ضريبي بخصوص حساب النتيجة الجبائية، فإن هذه الأخيرة تحدد انطلاقا من المبادئ المحاسبية؛	من الربح المحاسبي باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، وفي حالة غياب نص ضريبي بخصوص حساب النتيجة الجبائية، فإن هذه الأخيرة تحدد انطلاقا من المبادئ المحاسبية؛
النظام المحاسبي المعمول به	النظام المحاسبي المالي *SCF*	المخطط الوطني للمحاسبة *PCG*	القانون رقم 91 لسنة 2005

المصدر: من إعداد الطالبة.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الجبائي لوجود فرق بين معايير المحاسبة الدولية (*IAS/IFRS*) والنظام الجبائي الجزائري، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الضريبي تعديلات للنتيجة المحاسبية فإن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة كانت لها أثر جبائي، وهذا ما أوجب على المنشأة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل قاعدة لحساب الضريبة، من خلال إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية (النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح)، وهذا ما شكل عائقا أمام المنشآت وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وتمثل العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الجبائي صعوبات جبائية ناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.[1]

[1] أحمد بسباس، **أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط)**، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2014، ص ص 71-72.

فالمنشأة الاقتصادية الجزائرية والتي تخضع لأحكام القانون التجاري وقوانين وتشريعات القانون الجبائي الجزائري، ملزمة بتقديم ميزانية جبائية تختلف عن الميزانية المحاسبية من حيث تقديم الحسابات وتحديد النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) التي تختلف عن النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي)، وهذا بإجراء بعض التعديلات لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، حيث لا يمكن القيام بالتصريحات الجبائية إلا بعد معالجة الجداول المالية اعتبارا للقيود الجبائية[1]، ويتم الأخذ بشكل أولي النتيجة المحاسبية كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*) باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء، ورفض بعضها وإعادة ادماجها في النتيجة المحاسبية أو وضع أسقف لخصمها.

الجدول رقم (19-2): الطريقة المختصرة لتحديد النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

البيان	
الإيرادات *Revenue*	(1)
الأعباء *Charges*	(2)
النتيجة المحاسبية *Accounting Result*	(**3**)=(1)-(2)
(+) الاستردادات *Reinstatements*	(4)
(-) الخصومات *Deductions*	(5)
النتيجة الجبائية *Tax Result*	(**6**)=(3)+(4)-(5)

المصدر: من إعداد الطالبة.

وبالنظر إلى المراحل المتبعة في تحديد الربح الخاضع للضريبة وفق النظام الجبائي الجزائري انطلاقا من النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي، يظهر أن هناك اختلاف بين هذا الأخير والربح الضريبي، **وهذا الاختلاف نتيجة للأسباب** التالية:[2]

1. اختلاف الأهداف

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير المحاسبية والتقارير المالية من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية إضافة إلى أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...)، ما يجعلها تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة؛

[1] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (*IAS/IFRS*) في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 299.

[2] مبارك بوعلاق وآخرون، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014، ص 620.

2. عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية

تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح، فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية، فمن الجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة (مثل المتعلقة بالمؤونات)، تعمل على الرفع من إيرادات الدولة لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد؛

3. أسباب أخرى

والتي تنحصر في:

- يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني بينما يرتكز النظام الجبائي الجزائري على الشكل القانوني؛
- يعمل النظام المحاسبي المالي على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين بينما يعمل النظام الجبائي الجزائري على تعظيم الإيرادات الضريبية؛
- يقوم النظام المحاسبي المالي بتدعيم الشفافية والمصداقية والحيادية في عرض القوائم المالية بينما يعمل النظام الجبائي الجزائري على تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية.[1]

بصفة عامة، عند اعتماد النتائج التي تظهرها القوائم المالية في عملية تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه ستطبق مجموعتين من القواعد (قواعد محاسبية وأخرى جبائية)، وبالتالي فإن تحديد النتيجة الجبائية التي تحدد على أساس النتيجة المحاسبية، تبنى على وجود حتمي لتسويات أو معالجات ضريبية من شأنها الوصول إلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

[1] ناصر مراد، **واقع النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 08، جامعة البليدة 02، جوان 2016، ص ص 56-57.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تتمثل النتيجة الجبائية في الفرق لقيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة" والتي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية[1]، تضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المتبقية"[2]، ومن الناحية العملية فإن النتيجة الجبائية تتحدد انطلاقا من الأرباح التي تظهرها القوائم المالية والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ويتخذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف حساب الأرباح الخاضعة للضريبة[3]، كإعادة ادماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم وتخفيض بعض الايرادات غير الخاضعة للضريبة، وخصم بعض الأعباء خارج المعالجة المحاسبية (الجدول رقم 09 من الملاحق)، ويمكن إظهار الاختلاف بين الربحين (المحاسبي والجبائي) من خلال إظهار طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، والذي يفسر طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في الجزائر، وهذا كما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم (20-2): طريقة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

	البيان
1. النتيجة المحاسبية	وهي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المنشأة نشاطا تجاريا معينا بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح، ويتم حسابها بالطريقتين الآتيتين:[4] **1.1. تحديد النتيجة المحاسبية من الميزانية:** حيث تعد الميزانية بتاريخ معين في نهاية الدورة، وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة، مع الأخذ في الحسبان أي إضافات أو مسحوبات خلال هذه الدورة؛ **2.1. تحديد النتيجة المحاسبية من حساب النتيجة:** وذلك بالفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربح إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء وتكون خسارة في حالة العكس، بعد تحديد النتيجة المحاسبية، تلزم المنشأة بإعادة النظر فيها قبل التصريح بها لدى الإدارة الجبائية التي تقوم بفرض الضريبة عليها في حالة تحقيق الربح، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، وهذا بهدف الوصول إلى النتيجة الجبائية التي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليها.[5]

[1] المادة رقم 140-2 (معدلة بموجب المادة 04 من ق.م.ت لسنة 2009) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[4] عبد الناصر نور، **الضرائب ومحاسبتها**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2008، ص ص 30-31.

[5] *Pascale Revault, **la connexion comptabilité/fiscalité, a la foi simple et complexe, est-elle pérenne?,** CREG, 28/02/2011, p04.*

2. الاستردادات (الإدماجات)	وهي العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي[1] حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه، حيث أن المصاريف التي تقوم المنشأة بالاستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الضريبية، والتي تظهر فيما يلي:[2] **1.2. تكاليف العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال:** تعتبر تكاليف الصيانة لمثل هذه العقارات وتكاليف الايجار الخاصة بها من الأعباء غير القابلة للخصم والتي يجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛[3] **2.2. حصص الهدايا الاشهارية والاشهار المالي والكفالة والرعاية غير القابلة للخصم:** باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج[4]، وحدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويون و/أو الطبيعيون، وفي حد أقصاه 30 000 000 دج، كما أن المبلغ الزائد عن ذلك يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان مثبت بوثائق ثبوتية؛[5] **3.2. مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم:** بما فيها مصاريف الفندقة والاطعام والعروض غير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية، باستثناء المبالغ المرتبطة مباشرة باستغلال المنشأة والمثبتة قانونا؛[6] **4.2. الاشتراكات والهبات غير قابلة للخصم:** وتتمثل في الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، على ألا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200 000 دج، وإذا تم تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة؛[7] **5.2. الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم:** كالضرائب المفروضة نتيجة عملية التحقيق الجبائي، حيث تقوم الإدارة الضريبية من خلال الورد الفردي (*Rôle Individuelle*) بتلخيص التصحيحات الضريبية التي توصلت إليها من التحقيق، والتي على المنشأة دفعها إلى مصلحة الضرائب، والتي تعبر عن مخالفتها لمسك محاسبة نظامية أو عدم مراعاة أحكام القانون الجبائي أو الاثنين معا؛ **6.2. المؤونات غير القابلة للخصم:** يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح، والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية للسنة المالية، والمعرفة بالمؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية في النصوص

[1] *Jalel Berrebeh, **Fiscalité de l'entreprise (IS/IRPP/TVA/les avantages fiscaux)**, Université de CARTAGE, FSEG Nabul, 2014/2015, p 07.*

[2] *Rédha khelassi, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, BERTI Edition, Alger, 2013, p458.*

[3] المادة رقم 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017. (معدلة بموجب المواد 13 و16 من ق.م لسنة 2007، و8 من ق.م لسنة 2009، و11 من ق.م لسنة 2010، و09 من ق.م لسنة 2014)

[4] نفس المرجع السابق.

[5] المادة رقم 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[6] المادة رقم 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[7] المادة رقم 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

الجبائية، وكذا المؤونات التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها، أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية للسنة التي تشكلت فيها؛[1]

7.2. الاهتلاكات غير القابلة للخصم: تعتبر الاهتلاكات غير المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم، كحساب القسط السنوي من اهتلاك سيارة سياحية الذي يحسب محاسبيا على أساس قيمة الاقتناء وجبائيا على أساس 000 000 1 دج للوحدة، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن تكون السيارة الأداة الرئيسية لنشاط المنشأة، وبالنسبة للمنشآت التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن الاهتلاك يحسب على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة بكل الرسوم، وفي حالة تم حسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسم يتم إعادة دمج الجزء غير المخصص للاهتلاك؛[2]

8.2. مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم: حدد السقف المحدد للخصم بـ 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة في حدود سقف يساوي 000 000 100 دج، وما تجاوز هذا السقف يتم دمجه في الربح الخاضع للضريبة، شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث والتطوير للمنشأة، ويجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف البحث والتطوير في الربح الخاضع للضريبة؛[3]

9.2.الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات عقد القرض الايجاري (المستأجر): المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة يستمر في التمتع بالحق في الخصم من الربح الخاضع للضريبة الإيجارات المسددة إلى المؤجر، بتطبيق الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31؛[4]

10.2. الإيجارات خارج المنتوجات المالية (المؤجر): يستمر المؤجر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل، ما يعطيه الحق في ممارسة الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31؛[5]

11.2. الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*): تعتبر غير قابلة للخصم[6]، وبما أنه محاسبيا تسجل كعبء يجب إعادة ادماجها في الربح الخاضع للضريبة، أما إذا انطلقنا من النتيجة المحاسبية الخام (النتيجة المحاسبية قبل حساب الضرائب) لحساب النتيجة الجبائية، فإنه ليس بالضرورة إعادة إدماج الضريبة على الأرباح (*IBS*)؛

12.2. خسائر القيمة غير القابلة للخصم: تعتبر خسائر القيم على التثبيتات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير قابلة للخصم وبالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛

[1] المادة رقم 140-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 140-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادة رقم 171 (معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[4] المادة رقم 27، الأمر رقم 10-01، المؤرخ في 2010/08/29، المتضمن قانون المالية التكميلي 2010.

[5] المادة رقم 27، قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المرجع السابق.

[6] المادة 141-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

	13.2. الغرامات والعقوبات غير القابلة للخصم: لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات والعقوبات والمصادرات أيا كانت طبيعتها والتي تتحملها المنشأة من جراء مخالفتها للقوانين[1]، مثل الغرامات الجبائية والغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي عن التصريحات المتأخرة؛[2] **14.2. استردادات أخرى غير قابلة للخصم:** وهي العناصر غير القابلة للخصم والتي لم تذكر سابقا، وتتمثل فيما يلي:[3] – الإيجارات ونفقات الصيانة وتصليح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط؛[4] – الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاثمائة ألف دينار جزائري (300 000 دج) مع احتساب كل الرسوم.[5]
3. الخصومات	وهي الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة[6]، والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، حيث يمكن تلخيصها فيما يلي: **1.3.فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة:** يحدد مبلغ فوائض القيم الناتج عن التنازل الجزئي أو الكلي، عن عناصر الأصول الثابتة غير خاضع للضريبة والمقدر بنسبة 30% بالنسبة لفوائض القيم قصيرة الأجل وبنسبة 65% بالنسبة لفوائض القيم طويلة الأجل؛[7] **2.3.فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة *O.P.C.V.M* المسعرة في البورصة:** لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (*IRG*) أو الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) لمدة خمس سنوات ابتداء من 2009/01/01، كل من نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات، والالتزامات والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة المسجلة في تسعيرة البورصة، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة؛[8] **3.3.المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق اخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك:** حيث لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*)، المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك لأنه سبق لها أن خضعت للضريبة؛[9]

[1] المادة 141-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] *M/F, direction des recherches et vérifications, **guide du vérificateur de comptabilité**, Edition 2001, p 109.*

[3] *Circulaire N° 03, Déductibilité des charges liées aux loyers, aux dépenses d'entretien et de réparation des véhicules de tourisme et des charges dépassant 300 000 DA payées en espèces, M/F, DGI, DLRF, LF2018, du 08/02/2018.*

[4] المادة رقم 141-7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 (المادة رقم 8 من قانون المالية لسنة 2018).

[5] المادة رقم 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 (معدلة بموجب المادة رقم 10 من قانون المالية لسنة 2018).

[6] *Direction générale des finances publiques Française, **Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises)**, livre 2, Jouve, 01/01/2013, p27.*

[7] المادة رقم 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[8] المادة رقم 46، قانون رقم 08-21 المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

[9] المادة رقم 174 مكرر (معدلة بموجب المادة 13 من ق.م لسنة 1999، والمادة 19 من ق.م لسنة 2003) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

	4.3.الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المؤجر): يمكن للمؤجر والذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية، ممارسة الاهتلاك على الملك المؤجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ وإن لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الاهتلاك، فإن الاهتلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة؛[1] **5.3.الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر)**: يمكن للمستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي للأصل المستأجر من الناحية الجبائية، خصم الايجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31؛[2] **6.3.تكملة الاهتلاكات**: وهو اهتلاك مكمل للاهتلاك المطبق على التثبيتات، والذي ينتج عادة عن عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الجبائي أو السهو أو الخطأ، حيث يؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي وخصمه من الربح الخاضع للضريبة[3]، كحساب الاهتلاك على أساس قيمة الشراء خارج الرسم بدلا من حسابه على أساس الشراء بكل الرسوم للتثبيت الخاضع للرسم على القيمة المضافة؛ **7.3.خصومات أخرى:** وتتمثل في كل التخفيضات التي لم تذكر سابقا، كخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي (تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق)[4]، وكالإيرادات التي تعفى قانونا وتم ادراجها في الربح الخاضع للضريبة بالخطأ، أو أعباء قابلة للخصم جبائيا ولم تسجل محاسبيا بالخطأ.
4. العجز المالي السابق	في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها[5]، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز؛[6]
5.تحديد النتيجة الجبائية	ويتم ذلك من خلال، النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا اليها المدمجات، مخصوما منها الخصومات (التخفيضات) وخسائر السنوات السابقة (أربع سنوات).[7]

المصدر: من إعداد الطالبة.

ومن خلال الشكل الموالي، نوضح طريقة تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية كما يلي:

[1] المادة رقم 27، قانون المالية التكميلي لسنة 2010، مرجع سبق ذكره.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] المادة رقم 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

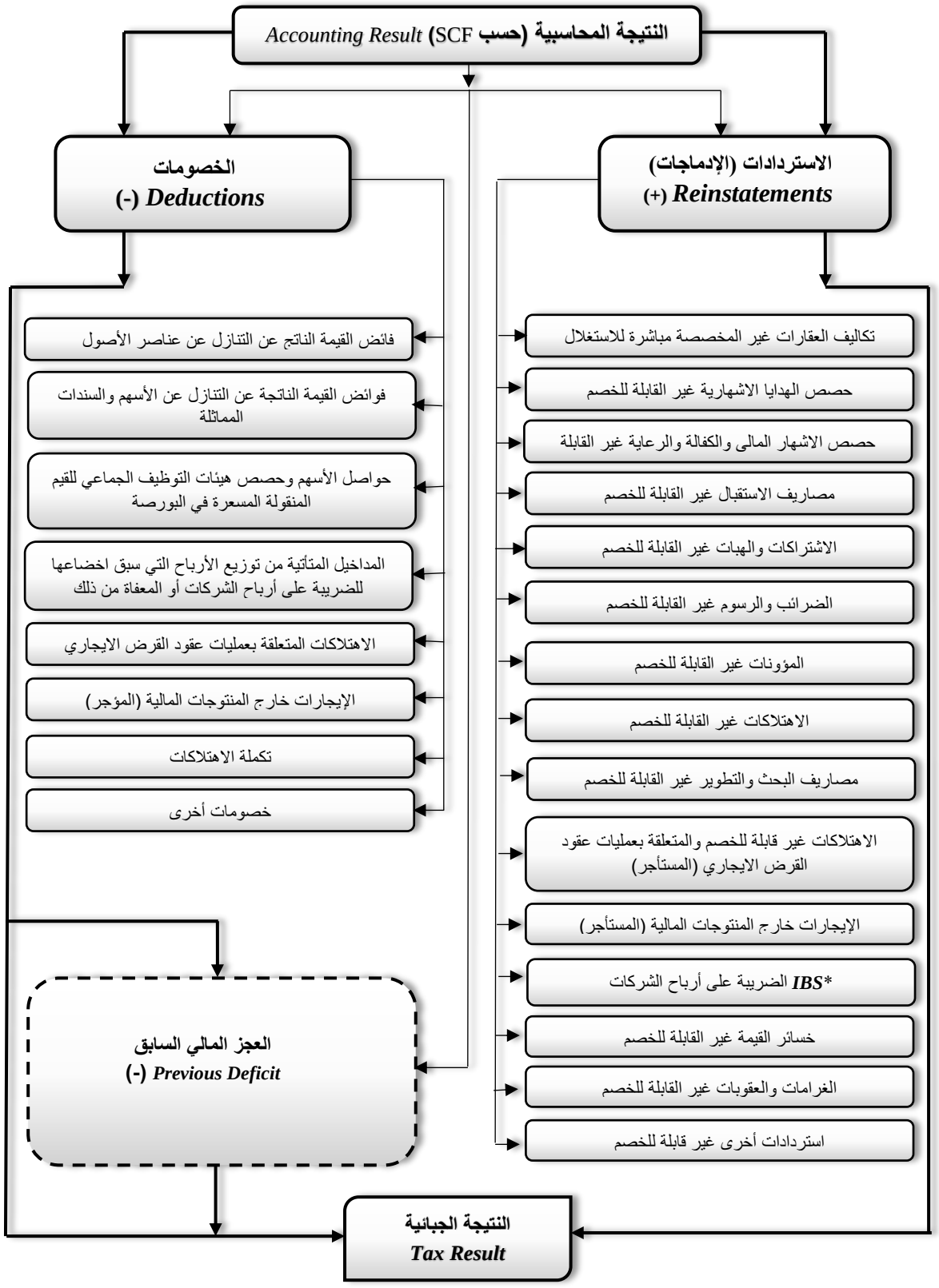
[4] المادة رقم 169-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (ملغاة بموجب المادة رقم 16 من قانون المالية لسنة 2007، ومعاد احداثها بموجب المادة رقم 8 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[5] المادة رقم 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[6] المادة الرقم 10، قانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010.

[7] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 57.

الشكل رقم (4-2): مخطط الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نستنتج مما سبق، أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي الجزائري، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*) باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء ورفض بعضها وإعادة ادماجها في النتيجة المحاسبية أو وضع أسقف لخصمها، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية تتميز بالشفافية والوضوح إضافة إلى كونه خال من التلاعبات، من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية بشكل فعال بهدف تعظيم الحصيلة الضريبية للدولة، لأن أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع في معالجتها لأحكام النظام الجبائي.

المطلب الثالث: نظرة النظام المحاسبي المالي للاستردادات والخصومات عند تحديد النتيجة الجبائية

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية في الجزائر، فهو يفرض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية[1]، حيث يهتم بقياس الربحية للمنشآت والتي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبي[2]، وهذا ما يجعله يمتلك نظرة خاصة في معالجة كل من الاستردادات والخصومات عند تحديد النتيجة الجبائية.

أولا: النظرة المحاسبية لما تم دمجه (الاستردادات) عند تحديد النتيجة الجبائية

وهذا بإعطاء المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المختارة مما تم إعادة دمجه جبائيا من النتيجة المحاسبية، كما يلي:

1. **المؤونات غير القابلة للخصم جبائيا:** مثل مبلغ المؤونة الذي تخصصه المنشأة في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب انصراف مستخدميها إلى التقاعد مقابل الخدمات التي أدوها طوال سنوات سابقة من العمل لديها أو المنافع المماثلة، حيث يقيد هذا الالتزام في حـ/153 "المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة" بجعله دائنا، يقابله حـ/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-الأصول غير الجارية" مدينا، ويتم استخدام تقنيات حسابية لتقدير مبلغ هذه المنافع بصورة صحيحة؛[3]
2. **الاهتلاكات غير القابلة للخصم جبائيا:** نأخذ كمثال اهتلاك السيارة السياحية، حيث يتم حساب قسط الاهتلاك على أساس مبلغ الشراء، ويدرج هذا القسط محاسبيا في حـ/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية" بجعله مدينا، وحـ/281 "اهتلاك تثبيتات عينية أخرى" دائنا، وتكمن الإشكالية هنا في مبلغ شراء السيارة السياحية والذي على أساسه يحسب قسط الاهتلاك، حيث حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الأقساط السنوية للاهتلاك بالنسبة للسيارة السياحية تحسب على أساس

[1] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص ص 290-299.

[2] مداني بن بلغيث، **النظام المحاسبي المالي الجديد (*NSCF*) الاسهامات والحدود**، مجلة المحاسبة والمراجعة والمالية، العدد 01، الجزائر، أفريل 2010، ص15.

[3] القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

000 000 1 دج، والذي يعد أساس الاهتلاك، وما زاد عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه إلا بشرط أن يكون هذا الأخير من الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة؛[1]

3. **مصاريف البحث والتطوير:** تسجل المصاريف الناتجة عن طور البحث عن مشروع داخلي كأعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها، وعادة ما تجد المنشأة صعوبة في التفرقة بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير وهذا ما يدفعها أحيانا باعتبارها أعباء عادية للدورة، أما مصاريف التطوير فتسجل بجعل حـ/203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" مدينا، يقابله حـ/731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية" دائنا (هذا بعد تسجيل هذه المصاريف في حسابات الأعباء الخاصة بها)، ويرصد حـ/203 عندما يتم اهتلاكه بجعله دائنا ويقابله في الجانب المدين حـ/280 "اهتلاك التثبيتات غير العينية"، كما أن هناك شروط لكي تصنف مثل هذه المصاريف في تثبيتات إذا كانت ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة، أو تنوي وتمتلك المنشأة القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛[2]

4. **الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الايجاري (المستأجر):** كل أصل يكون محل ايجار تمويل يدرج في الحسابات عند دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني[3]، ويدرج الأصل المستأجر في الميزانية ضمن حسابات الأصول على أساس قيمته العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا للإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة العادلة للأصل [4]، ويكون قسط الاهتلاك عند المستأجر يساوي القيمة الحقيقية للأصل مقسوم على مدة العقد أو المدة النفعية أيهما أقل، حيث يسجل في حـ/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية" بجعله مدينا، وحـ/281 "اهتلاك تثبيتات عينية أخرى" دائنا، كما يتم تسجيل أي قسط اهتلاك لأي أصل تحوزه المنشأة؛

5. **الضريبة على أرباح الشركات:** تدرج في حـ/695 "الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية" بجعله مدينا، ويقابله في الجانب الدائن حـ/444 "الدولة-الضرائب على النتائج"؛

6. **خسائر القيمة:** تعرف خسارة القيمة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها "فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها القابلة للتحصيل"، ويجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها (تطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني) [5]، وتكون عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة المالية[6]، وتسجل محاسبيا بجعل حـ/681 "المخصصات للاهتلاكات

[1] *KPMG, Guide Investir en Algérie, Edition 2015, p 177.*

[2] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 09.

[3] القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة رقم 2.135.

[4] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط1، بدون دار النشر، الجزائر، 2011، ص 176.

[5] القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة رقم 7.112 والمادة رقم 9.112، ص 07-08.

[6] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية" مدينا، وحـ/29 "خسائر القيمة عن التثبيتات" دائنا، ويمكن تقسيم هذين الحسابات إلى حسابات فرعية؛

7. **الغرامات والعقوبات:** تدرج الغرامات والعقوبات الناتجة مثلا عن عدم الالتزام باحترام مواعيد التصريحات الجبائية أو مواعيد إيداع الاشتراكات الاجتماعية في حـ/656 "الغرامات والعقوبات" بجعله مدينا وأحد الحسابات المالية (حـ/530 أو حـ/512) دائنا، أي تتحملها المنشأة كما لو كانت مصاريف فعلية تخص الدورة على عكس النظام الجبائي الذي ينفي ذلك؛

مما سبق يمكن ملاحظة أن المصاريف التي تقوم المنشأة بالاستفادة منها في تخفيض الربح المحاسبي، تلعب دورا كبيرا ومهما في تحديد النتيجة الجبائية (تخفض من الربح الخاضع للضريبة).[1]

ثانيا: النظرة المحاسبية لما تم خصمه (الخصومات) عند تحديد النتيجة الجبائية

وهذا بإعطاء المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المختارة مما تم خصمه جبائيا من النتيجة المحاسبية، ونذكر منها:

1. **فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة:** تعرف فوائض القيم المتعلقة بالتنازل عن التثبيتات العينية إذا كانت عملية التنازل عنها بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، وتسجل كربح بجعل كل من حـ/752 "فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، وحـ/21 "التثبيتات العينية" دائنا، وكل من حـ/281 "اهتلاك التثبيت العيني"، وحـ/512 "البنك" أو حـ/531 "الصندوق" مدينا؛
2. **العجز المالي (خسارة السنة المالية):** يسجل العجز محاسبيا بجعل حساب 12 "نتيجة السنة المالية" مدينا، وحساب 11 "ترحيل من جديد" دائنا؛

مما سبق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية، والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الجبائية، وهذا من خلال نظرته مثلا إلى كل من الاستردادات والتخفيضات الجبائية التي يعتمد عليها في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

[1] *Rédha khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, BERTI éditions, Alger, 2013, p458.*

خلاصة

تفسر العلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في الفروقات المتباينة التي تظهر في الفجوة بين قواعد كلا النظامين، وهي انعكاس للاختلاف القائم بينهما من جهة وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، وهذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، والنتيجة الجبائية التي تم الوصول إليها بتطبيق أحكام النظام الجبائي الجزائري، لأن النتيجة الجبائية (ربح جبائي) ماهي إلا نتيجة محاسبية (ربح محاسبي) معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي الجزائري، فهو لا يستخدم هذه النتيجة مباشرة إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة أو ما يعرف بالوعاء الضريبي، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*)، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات خالية من التلاعبات من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية للدولة، لأن أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية.

وبصفة عامة، يؤدي الاختلاف في قواعد كل من المحاسبة والجباية في الجزائر إلى ظهور آثار ضريبية، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند محاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي بهدف تقليص الفجوة القائمة بين هذين النظامين.

الفصل الثالث

الأثر الجبائي لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

تمهيد

بهدف تقديم معلومات كافية ووافية عن مجمل نشاط وأداء المنشآت الاقتصادية الجزائرية، يسعى النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية والذي يتضمن مفاهيم جديدة في القياس المحاسبي، إلى توفير هذه المعلومات بدرجة كافية من الملاءمة والمصداقية والموثوقية بما يسهل اتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والتمويلية، أما النظام الجبائي الجزائري فله نظرة أخرى من حيث أنه يسعى إلى الرفع من الإيرادات الجبائية لتمويل الخزينة العمومية بهدف تحسين الأداء الاقتصادي للدولة، ومع التغيرات التي فرضتها التطورات الاقتصادية وخاصة في المجال المحاسبي، استحدث القانون الجبائي الجزائري بعض الأحكام الجبائية التي تخالف ما كان معمولا به قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أين ألزم بالأخذ بمخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثل في الربح المحاسبي مع الرجوع لأحكام هذا الأخير في حالة عدم وجود نص جبائي يفسر ذلك، لكن عند بداية التطبيق الفعلي لهذه الأحكام، ظهرت العديد من أوجه الاختلاف بين ما جاء به كل من النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي مما أدى إلى وجود آثار جبائية لمختلف هذه الاختلافات.

ومن خلال هذا الفصل نهدف إلى إظهار مختلف الآثار الجبائية الناتجة عن الاختلافات في معالجة بعض عناصر القوائم المالية حسب كل من النظامين السابقين، وهذا من خلال التعرض لما يلي:

- **معالجة الفروق الجبائية الناشئة عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؛**
- **الأثر الجبائي للاختلاف في عناصر الميزانية؛**
- **الأثر الجبائي للاختلاف في عناصر حساب النتائج.**

المبحث الأول: معالجة الفروق الجبائية الناشئة عن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري

قبل الحديث عن الفروقات المتباينة التي تؤدي إلى وجود اختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي، والربح الجبائي الذي تم الوصول إليه بتطبيق أحكام النظام الجبائي الجزائري، وجب الحديث عن المعيار المحاسبي الدولي رقم *IAS 12* "ضرائب الدخل" أو "الضرائب المؤجلة"، الذي جاء كضرورة وكحل لمعالجة هذه الاختلافات نتيجة اختلاف متطلبات القوانين والأحكام الجبائية عن نظيرتها المحاسبية[1]، حيث لا تترك تلك الفروق دون بيان أثرها في القوائم المالية للمنشآت على مدى فترات مالية مختلفة.

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الضرائب المؤجلة

تسعى الضرائب المؤجلة إلى تصحيح وتقليص الفوارق الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ولذلك سنقوم بعرض مفهومها وتعريف مختلف المصطلحات الواردة فيها، كما يلي:

أولا: تعريف الضرائب المؤجلة

نظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والوقت الذي تحسب فيه وهو نهاية الدورة المحاسبية، فإن الضريبة تدفع في شكل تسبيقات تقديرية خلال السنة انطلاقا من مبلغ الضريبة للدورات السابقة، وفي آخر الدورة المحاسبية وعند إعداد جدول حساب النتائج والميزانية، يحسب الفرق بين ما تم تسديده تقديريا وما تم تحققه فعليا من النتيجة، وهنا قد ينتج التزام ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من النتيجة المقدرة والفرق يجب أن يسدد، أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكنها تبقى تسبيقا للدورة المحاسبية المقبلة[2]، ويهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم *IAS 12* "ضرائب الدخل" أو "الضرائب المؤجلة" إلى وصف المعالجة المحاسبية للضريبة على النتيجة، وذلك من خلال إظهار كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة من خلال:

- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول وخصوم معترف بها في ميزانية المنشأة؛
- المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها القوائم المالية للمنشأة.

ويتطلب هذا المعيار من المنشأة، المحاسبة عن التبعيات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها، وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك، وأي عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يجب أن يعترف بالآثار الضريبية مباشرة في حقوق الملكية وبشكل مشابه.

---

[1] *Françoise Bussac,* ***Etats Financiers Anglo-Saxons et Français (Comparaison des pratiques et normes comptables)****, Edition homme et techniques, France, 1983, p126.*

[2] شعيب شنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي *IFRS***، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص 63.

كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، ويتطلب من المنشأة الاعتراف بكل التزام أو أصل ضريبي مؤجل.[1]

ثانيا: تعريف المصطلحات الواردة في معيار الضرائب المؤجلة

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها كما يلي:[2]

الجدول رقم (1-3): المصطلحات الواردة في معيار الضرائب المؤجلة

البيان	المفهوم
الربح المحاسبي	هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة على الربح؛
الربح (الخسارة) الخاضع للضريبة	هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد الضريبية والتي تحدد على أساسه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)؛
المصروف (الدخل) الضريبي	هو المبلغ الإجمالي على صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة؛
الضريبة الجارية	هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح أو الخسارة الخاضع للضريبة للفترة؛
خصوم ضريبية مؤجلة	هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة؛
أصول ضريبية مؤجلة	هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية، بخصوص الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع وترحيل الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة؛
فروق مؤقتة	هي فروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية وقاعدته الضريبية، والتي قد تكون: - **فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام؛ - **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام؛

[1] *Norme Comptable Internationale* ***IAS 12 Impôts sur le Résultat****, Journal officiel de l'Union européenne, 13/10/2003, France, p 67.*

[2] *Erwin Bakker and others,* ***Interpretation and Application of IFRS standards****, Copyright by John Wiley & Sons, 2017, p 779.*

فروق دائمة	والتي يطلق عليها اختلافات دائمة وهي فروق مستمرة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ولا تنعكس على فترات مالية أخرى[1]، إذ أن التشريع الضريبي لا يقبل حسم بعض المصاريف أو الإيرادات يجب إضافتها ضريبيا ولكنها لم تضف لأي سبب كان؛
القاعدة الضريبية	هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة كما يلي: - **القاعدة الضريبية للأصل:** هي المبلغ الذي سيقتطع لأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشاة عندما تسترد المبلغ المسجل لأصل وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية لأصل تساوي مبلغه المسجل؛ - **القاعدة الضريبية للالتزام:** هي مبلغه المسجل (الدفتري) مطروحا منه المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية، بخصوص هذا الالتزام في الفترات المستقبلية في حالة الإيراد المستلم مقدما، تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المسجلة نقصا أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية.

المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: الاعتراف والقياس والافصاح عن الضرائب المؤجلة

إن الأمر اللازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام، حيث من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أو أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية.

أولا: الاعتراف بالأصول والخصوم الضريبية الجارية والمؤجلة

1. الاعتراف بالأصول والخصوم الضريبية الجارية

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل، كما يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، وعند استخدام خسارة ضريبية لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها هذه الخسارة، لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستتدفق إلى المنشأة ويمكن قياسها بصورة موثوقة.[2]

2. الاعتراف بالأصول والخصوم الضريبية المؤجلة

يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن:

- شهرة لا يسمح باقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية؛

[1] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان-الأردن، 2014، ص 718.

[2] *International Accounting Standards Board*, ***International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards (IAS/IFRS)***, *IASCF Publication, UK, 2006, pp 860.*

- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عمليه تتصف بأنها ليست اندماج أعمال، ولم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) في وقت حدوث العملية؛
- وبالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل.

ومن الأمور المتضمنة الإعتراف بأصل أن مبلغ الأصل المسجل سوف يسترد على شكل منافع اقتصادية متدفقة على المنشأة في الفترات المستقبلة، وعندما تزيد القيمة المسجلة لأصل عن قاعدته الضريبية فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح باقتطاعه للأغراض الضريبية، إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبية والتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو التزام ضريبي مؤجل، وعندما تسترد المنشأة مبلغ الأصل المسجل سوف يعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق للمنشأة ربح خاضع للضريبة، وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الاقتصادية ستتدفق خارج المنشأة على شكل دفعات ضريبية، لذلك يتطلب هذا الأصل الاعتراف بجميع المطلوبات الضريبية المؤجلة[1]، ويمكن الإشارة إلى أمثلة عن الفروق المؤقتة التي ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة كما يلي: [2]

- ايراد الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن، ولكن ضريبيا يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية، فقاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة مثل هذه معترف بها في الميزانية بخصوص هذه الإيرادات ولا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية؛
- الاهتلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، فالفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الاقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموح بها ضريبيا لتحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات التالية، لذلك يظهر فرق مؤقت خاضع للضريبة ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الاهتلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة، أما إذا كان الاهتلاك الضريبي أقل من الاهتلاك المحاسبي فينشأ فرق مؤقت قابل للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل؛
- يمكن أن تطفأ تكاليف التطوير خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي، فيمكن أن تكون قاعدتها الضريبية معدومة لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية المعدومة؛
- وتنشأ كذلك الفروق المؤقتة عندما يتم توزيع تكلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك لموجودات ومطلوبات محددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة بدون عمل تعديلات معادلة لغايات ضريبية، ويتم إعادة تقييم الموجودات بدون ذلك أيضا، وتظهر شهرة موجبة أو شهرة سالبة عند الاندماج؛

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر**، نشرة شهرية الكترونية، العدد رقم 7، 2002، ص 13.

[2] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير المعتمدة في المملكة العربية**، منشورات مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، الرياض، 2018، ص 715.

ثانيا: قياس الضرائب المؤجلة

يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من السلطات الضريبية) باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلا بتاريخ الميزانية، كما يجب أن تقاس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلا بتاريخ الميزانية، أما الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة فيتم قياسها عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنها، ولكن في بعض مناطق الاختصاص فإن إعلان الحكومة عن معدلات ضريبية (وقوانين ضريبية) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر في هذه الظروف، كما يتم قياسها أيضا باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن، وعندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة، ولا يحدد معيار المحاسبة الدولي *IAS* 12 متى أو كيف يجب أن تحاسب المنشأة عن الآثار الضريبية لأرباح الأسهم الأخرى من قبل المنشأة معدة التقرير، ويجب أن يعكس قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي تتوقع فيها المنشأة بتاريخ الميزانية وأن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها وخصومها؛

وعادة فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المنشأة المبلغ المسجل لأصل (التزام) ضريبي، يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من معدل الضريبة الذي ينطبق عندما تسترد (تسدد) فيها المنشأة المبلغ المسجل لأصل (التزام) والقاعدة الضريبية له، وفي مثل هذه الحالات تقيس المنشأة الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للاسترداد أو السداد ويجب عدم خصمها، ويتطلب التحديد الموثوق به لهذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على أساس مخصوم جدولة مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بشدة، لذلك فإنه من غير المناسب طلب خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، فالسماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول والتزامات ضريبية مؤجلة ليست قابلة للمقارنة بين المنشآت، كما يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الالتزام المسجل وينطبق هذا حتى لو تم تحديد القيمة المسجلة على أساس الخصم، على سبيل المثال في حالة التزامات منافع التقاعد يجب إعادة النظر بالمبلغ المسجل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كل ميزانية، ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملا توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل، ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.[1]

[1] *Stéphane Brun, **Guide D'Application des Normes IAS/IFRS**, Berti Edition, Alger, 2011, pp 143-144..*

ثالثا: الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة، الذي يمكن أن تضم مكوناته ما يلي:[1]

- أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية نم فترات سابقة؛
- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة؛
- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة؛
- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقا أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري؛
- مبلغ المنفعة نم خسائر غير معترف بها أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛
- مصروف الضريبة المؤجل الناتج عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل؛
- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية التي تشمل تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

كما يجب أيضا الإفصاح بشكل منفصل عما يلي:

- إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين؛
- مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة؛
- شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛
- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، والخسائر الضريبة غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية؛
- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بمطلوبات ضريبة مؤجلة عنها.

أما بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة فإنه يجب الإفصاح عن:

- مبلغ الموجودات أو المطلوبات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية لكل فترة معروضة؛
- مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية (بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي يعود إلى مكسب أو خسارة عدم الاستمرار، والربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛

[1] *Berry Elliott, Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, 14th Edition, FT Prentice Hall, no published years and country, p 383.*

- قيمة نتائج ضريبة الدخل لتوزيعات الأرباح لمساهمي المنشأة التي اقترح أو أعلن عنها قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية ولكن لم تسجل كمطلوبات في البيانات المالية؛
- يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به وذلك، عندما يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمدا على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس الموجود من فروق ضريبية مؤقتة، وعندما تكون المنشأة قد حققت خسائر إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة.

المطلب الثالث: معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

تطرقنا سابقا إلى مفهوم الضرائب المؤجلة حسب المفاهيم والإجراءات والشروحات التي جاء بها معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب مؤجلة"، وسنحاول فيما يلي عرض الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي بالجزائر من خلال المفهوم والمعالجة المحاسبية لذلك، كما يلي:

أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح القابلة للدفع (خصوم ضريبية مؤجلة) أو قابل للتحصيل (أصول ضريبية مؤجلة)، خلال سنوات مالية مستقبلية حيث يتم التسجيل في الميزانية وحساب النتائج الضرائب المؤجلة الناتجة عن:[1]

- اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض جبائية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى الأرباح الجبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل متوقع؛
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة.

ويدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات في نهاية السنة المالية بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو ايراد ضريبي[2]، وتحدد الضرائب المؤجلة في نهاية السنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال، أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وفي حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي، عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة خصوم والضرائب المؤجلة أصول حسب الحسابات التالية: ح/133 "الضرائب المؤجلة أصول"،

[1] المادة رقم 3.134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 2.134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

ح/134 "الضرائب المؤجلة خصوم"، ح/692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول"، ح/693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم".

1. الضرائب المؤجلة أصول

تسجل الضرائب المؤجلة أصول في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي المتعارف عليها عند تواريخ الإقفال، دون حساب التحيين حيث تسجل وفق: [1]

- الفوارق التي بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة وأخذها بعين الاعتبار في القاعدة الضريبية؛
- الخسائر أو الديون الضريبية المؤجلة حيث يتم تسجيلها في الأرباح الضريبية أو الضريبة المستقبلية الممكنة؛
- عند الإقصاءات أو التسويات المنجزة في إطار إعداد الكشوف المالية المجمعة.

وتتم عملية **التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول** في نهاية السنة، يجعل الحساب 133 "ضرائب مؤجلة أصول" مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق، أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وبجعل الحساب 692 "فرض الضريبة المؤجلة على الأصول" دائنا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة عن الأصول فنسجل قيدا معاكسا.[2]

2. الضرائب المؤجلة خصوم

تسجل الضرائب المؤجلة خصوم في نهاية الدورة وفق قاعدة التشريع الجبائي عند اقفال الحسابات بدون تحيين، وذلك:[3]

- بفارق زمني بين تسجيل النواتج أو المصروف في المحاسبة وحساباتها في القاعدة الضريبية؛
- بخسائر وديون ضريبية مؤجلة حيث يتم تسجيله على أرباح أو الديون الضريبية ممكنة ذلك؛
- بإقصاءات أو تسويات المنجزة في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

وتتم عملية **التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم** في نهاية السنة، يجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة عن الخصوم" دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المالية المقبلة، وهذا بجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" مدينا، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة عن الخصوم فنسجل قيدا معاكسا.[4]

ملاحظة: إن الفروق الدائمة والناتجة عن أعباء ونواتج لا تحسب ضمن النتيجة الجبائية (مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب، أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب، ...) رغم حسابها في تحديد النتيجة المحاسبية إلا أنه لا تنتج عنها أي ضرائب مؤجلة.

مما سبق نستنتج أن الهدف الأساسي للضريبة المؤجلة هو إظهار المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة، من خلال وصف كيف تتم المحاسبة عن الأثار الجارية والمستقبلية للضريبة، وبالتالي تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية.

---

[1] *Sonatrach,* ***Manuel de comptabilité générale de la classe 1****, janvier 2010, pp 47-48.*

[2] *Tazdait Ali,* ***Maitrise du Système Comptable Financier (en Reference aux normes IFRS),*** *Première Edition, Edition ACG, Algérie, 2009, pp 163-164.*

[3] *Sonatrach,* ***Manuel de comptabilité générale de la classe 1,*** *janvier 2010, pp 49-50.*

[4] *Tazdait Ali,* ***op.cit.,*** *p 164.*

المبحث الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر الميزانية

يعتبر النظام الجبائي الجزائري من أهم مستخدمي المعلومة المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي حيث يستند في عمله من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بصورة كلية على مخرجات المحاسبة، لكن هذا لا يعني بالضرورة قبول كل ما تقدمه هذه الأخيرة من معلومات، لهذا السبب يمكن أن تنشأ اختلافات بين النظامين تتسبب في ظهور آثار جبائية تظهر في القوائم المالية وبصفة خاصة في الميزانية.

المطلب الأول: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة أصول الميزانية

تتمثل أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، فيما يخص اختلاف قواعد وأحكام كل منهما في حسابات خاصة من عناصر الأصول في الميزانية، في تقييم وإعادة تقييم التثبيتات، المخزونات، عقود الايجار- التمويل، العقود طويلة الأجل، التثبيتات المالية (الأصول المالية غير جارية)، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية، الادماج (تجميع المنشآت والحسابات المدمجة)، وسنقوم بالتعرض إلى المعالجة المحاسبية والجبائية لها مع إظهار الأثر الجبائي الناتج هذه الاختلافات، كما يلي:

أولا: تقييم وإعادة تقييم التثبيتات

1. حسب النظام المحاسبي المالي

ترتكز طريقة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية والتي تتمثل إما في تكلفة الشراء أو الحيازة أو تكلفة الإنتاج، إضافة إلى عملية إعادة تقييم بعض العناصر والتي تعبر عن مختلف القيم المحاسبية التي يسجل بها الأصل الثابت في نهاية الدورة، وتتمثل في قيمة الإنجاز، القيمة المحينة (قيمة المنفعة) والقيمة الحقيقية (العادلة أو السوقية)[1] التي يمكن بها مبادلة الأصل بين أطراف لها الرغبة في التبادل وتحوز على قدر كاف من المعلومات وتنشط في شروط منافسة عادية[2]، والجدول التالي يوضح ذلك كما يلي:

الجدول رقم (2-3): طرق تقييم وإعادة تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي

البيان	التقييم الأولي	التقييم البعدي
الأصول المعنوية	في حالة الحيازة على الأصل المعنوي فإن قيمته تتكون من ثمن الشراء الذي يتضمن جميع الضرائب والرسوم غير المسترجعة بعد إنقاص التخفيضات المالية والتجارية، وجميع التكاليف المباشرة المتعلقة بتحضير الأصل للاستغلال، أما بالنسبة للأصول المعنوية المنتجة داخل المنشأة فإن قيمتها تساوي مجموع التكاليف	بعد التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية، فإنه في آخر الدورة يعاد تقييمها بالتكلفة التاريخية ناقص مجموع اهتلاك ونقصان القيمة للسنوات السابقة، أو حسب القيمة العادلة حيث مبلغ التثبيت المعنوي يساوي القيمة السوقية لهذا التثبيت في تاريخ إعادة التقييم،

[1] المادة رقم 1.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] *Philippe Dessertine, Patrick Provillarde, **Comptabilité (intègre les normes IAS/IFRS)**, Pearson éducation, France, 2004, p65.*

	المتحملة بداية من تاريخ استيفاء هذا التثبيت للشروط الخاصة التثبيتات المعنوية، ولا تدخل في قيمته التكاليف السابقة لهذا التاريخ حتى ولو كانت متعلقة به؛[1]	ناقص مجموع مبالغ الاهتلاكات ونقصان القيمة؛[2]
الأصول الثابتة	تتمثل قيمة الأصل الثابت في مختلف النفقات التي تدخل في تكلفة الأصل الثابت المادي بالإضافة إلى النفقات اللاحقة المتعلقة به، حيث يقيم التثبيت المادي عند تاريخ الحيازة أو الانجاز بتكلفة الحيازة والتي تساوي ثمن الشراء المتضمن الضرائب والرسوم غير المسترجعة بما فيها الرسوم الجمركية، ناقص التخفيضات المالية والتجارية[3]، وتضاف إليه جميع التكاليف التي تحملتها المنشأة بغرض وضعه في حالة الاستغلال المتوقعة، وتستبعد من ذلك التكاليف غير المباشرة على غرار التكاليف الإدارية وتكاليف الشغل السابق، أما قيمة التثبيتات المادية التي أنجزتها المنشأة بوسائلها الخاصة فتساوي تكلفة مجموع المواد المستخدمة في ذلك واليد العاملة المستخدمة وباقي تكاليف الإنتاج المباشرة، أما بالنسبة للأصول الثابتة المادية المكتسبة بدون مقابل كالإعانات تتمثل تكلفتها في القيمة الحقيقية في تاريخ الدخول، وإذا كانت الأصول الثابتة المادية المستلمة كمساهمات عينية فإن تكلفتها تمثل تكلفة قيمة المساهمات[4]، أما النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة المادية تدرج ضمن نفقات الدورة إلا إذا كانت هذه النفقات ترفع من القيمة المحاسبية لهذه الأصول (زيادة منافعها الاقتصادية)، فإنها تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت؛[5]	في نهاية الدورة، يكون التقييم بطريقة التكلفة التاريخية التي على أساسها تقوم المنشأة بحساب القيمة الصافية للأصل المادي (دون الأراضي) عند نهاية كل دورة، والتي تساوي قيمة التثبيت ناقص مجموع اهتلاكات وقيم نقصان القيمة للسنوات السابقة، أو بطريقة قيمة الاسترداد أو القيمة القابلة للتحصيل التي تمثل القيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي (القيمة العادلة) والقيمة النفعية (القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع)، فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية فان هناك نقص (خسارة) في القيمة ويحسب ضمن التكاليف، أما إذا أصبحت في السنوات اللاحقة قيمة الاسترداد الجديدة أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأصل المادي فإنه يدل على وجود زيادة في القيمة بمبلغ الفرق بين قيمة الاسترداد للسنوات السابقة والقيمة السابقة للأصل؛[6]
حالات خاصة في تقييم الأصول الثابتة		
توجد أصول ثابتة لها حالات خاصة في التقييم وهي:		

[1] المادة رقم 3.112 والمادة رقم 4.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 27.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] *Robert Obert, Marie-Pierre Mairisse,* ***Comptabilité Approfondie (Entrainement-Cas Pratiques),*** *3 Edition, Dunod, Paris, 2011, P 14.*

[4] المادة رقم 5.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[5] المادة رقم 6.121 والمادة رقم 6.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[6] المادة رقم 7.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

	- **العقارات الموظفة** التي تقيم أوليا باعتبارها أصول مادية إما بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين تغيير وجهة تخصيصها، وإذا تعذر تحديد القيمة العادلة للعقارات الموظفة بموثوقية فإن هذا العقار يدرج في حسابات الأصول المادية حسب طريقة التكلفة التاريخية، وتقدم معلومات في الملاحق تبين سبب عدم استعمال القيمة العادلة[1]، كما تدرج في الحسابات الخسارة أو الربح الناتج عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها؛[2] - **الأصل البيولوجي:** يتم تقييمه عند ادراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ اقفال الحسابات بالقيمة العادلة وتطرح منها المصاريف المقدرة عند البيع، إلا إذا لا يمكن تقدير قيمته العادلة بصورة صادقة، حيث يتم تقييمه بتكلفته التاريخية منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، والخسارة أو الربح يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حدثت فيها.[3]

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

من خلال الإصلاحات الإقتصادية التي شرع في تطبيقها منذ سنة 1988، والتي تقضي بتوجيه المنشآت نحو الاستقلالية وتحضيرها إلى الدخول في اقتصاد السوق، ظهر ما يعرف بإعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك، والتي تجسدت حسب المشرع الجزائري في المراسيم التنفيذية التالية:[4]

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27

طبقا لأحكام هذا المرسوم، فإنه يجب على المنشآت الاقتصادية والمنشآت ذات الطابع الصناعي والتجاري وغيرها من الهيئات، منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري أن تعيد تقييم تثبيتاتها المادية القابلة للاهتلاك، وتعد التثبيتات المادية القابلة لإعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم سواء اهتلكت أم لم تهتلك، الواردة في حصيلة آخر السنة المالية المختتمة ابتداء من 1987/12/31، والتي من شأنها أن تبقى صالحة للاستعمال خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إعادة التقييم، حيث تطبق إعادة التقييم باستعمال معاملات محددة؛[5]

- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 1993/10/24

جاء هذا المرسوم لسد النقائص التي تضمنها المرسوم السابق (103-90)، حيث أظهر أن المعاملات الواردة في هذا الأخير غير كافية بسبب التدهور المستمر للأسعار كما لم يتم التفريق بين التجهيزات والعقارات، وحسبه فإن التثبيتات القابلة لإعادة التقييم سواء اهتلكت أو لم تهتلك هي الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 1991، والتي

[1] المادة رقم 17.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 18.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 19.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] جمال لعشيشي، **محاسبة المنشأة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحة الزرقاء للنشر، الجزائر، أفريل 2011، ص ص 76-85 (بتصرف).

[5] المادة رقم 02 والمادة رقم 03 من المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27.

من شأنها أن تستعمل 03 سنوات إضافية على الأقل ابتداء من هذا التاريخ، وتم تحديد معاملات أخرى غير المحددة في المرسوم السابق؛[1]

- **المرسوم التنفيذي رقم 96-366 المؤرخ في 1996/10/12**

حسب أحكام هذا المرسوم، فإن عمليات إعادة التقييم تخص التثبيتات والاهتلاكات الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 1995 سواء كانت مهتلكة أم لم تهتلك بعد، أما بالنسبة للاهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات المهتلكة كليا فإنها تكون على أساس 03 سنوات كأقصى حد، بينما تكون الاهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات غير المهتلكة كليا على أسا مدة الحياة العادية المتبقية أو على أساس مدة حياة ثلاث سنوات كأقصى حد عندما تكون مدة الحياة المتبقية أقل من ثلاث سنوات، أما بالنسبة للأملاك العقارية المهتلكة كليا أو التي بقيت حياتها الجارية أقل من عشرة 10 سنوات تكون مدة الاهتلاكات المستقبلية عشر سنوات كأقصى حد، وتم أيضا تحديد معاملات محددة لذلك؛

- **المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2007/07/04**

تطبق إعادة التقييم على الأصول الثابتة العينية القابلة وغير القابلة للاهتلاك، المملوكة من طرف المنشأة أو الهيئة والواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 2006، وإذا تم إعادة تقييم أصل ثابت معين فإنه في نفس الوقت يتوجب إعادة تقييم كل صنف خاص بالأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا الأصل، وتنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير معين من الهيئة المعنية.

مما سبق نلاحظ أنه توجد حالات خاصة بإعادة التقييم والذي يقوم به التشريع الجبائي الجزائري حسب الحاجة، وقد أشار النظام الجبائي الجزائري من خلال أحكام الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الحالية، إلى فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات المهتلكة الذي يقيد في نتيجة السنة[2]، أما بخصوص التثبيتات العينية والمعنوية غير المهتلكة لم تأتي أي أحكام بخصوصها، أما خسائر القيمة المتعلقة بها فهي غير قابلة للخصم جبائيا ما عدا خسائر القيمة المتعلقة بالمخزونات، وبالنسبة للعقارات الموظفة فلا توجد كذلك بشأنها أحكام جبائية، ماعدا فيما يخص إعادة إدماج الخسائر في النتيجة المحاسبية وفرض الضريبة على فوائض القيم المتعلقة بها (بخصوص القيمة الحقيقية لها وليس فارق إعادة التقييم)[3]، وبالتالي لم يتضمن النظام الجبائي الجزائري أي إشارة إلى المعالجة الضريبية للأرباح والخسائر غير المحققة والتي قد تنتج عن تطبيق نموذج القيمة العادلة المشار إليه في النظام المحاسبي المالي.

3. الأثر الجبائي

إن ما يمكن أن يحدث آثار جبائية هو اعتماد القيمة العادلة محاسبيا بدلا من القيمة التاريخية جبائيا، وهذا من شأنه أن يخلق فروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية، حيث يجب ترحيل هذه الفروق في بعض الحالات إلى حساب

[1] المادة رقم 02 والمادة رقم 03 من المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 1993/10/24.

[2] المادة رقم 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (محدثة بموجب المادة رقم 10 من قانون المالية لسنة 2009).

[3] *Boubir Djelloul, **La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal**, Revue L'Auditeur, N°4, CNCC, Alger, 25/10/2015, p 34.*

النتائج وفي حالات أخرى إلى رؤوس الأموال الخاصة في الميزانية، وأحيانا يتم ترحيل الخسارة إلى حساب النتائج والفائض إلى رؤوس الأموال الخاصة ويحدث العكس عند استعادة القيمة.

وباعتماد القواعد الجبائية على التكلفة التاريخية وعدم قبول إعادة التقييم إلا في إطار تشريعي، سوف يخلق خلل ما بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية وبالتالي ظهور ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم، ومنه فإن إعادة التقييم حسب القيمة الحقيقة (العادلة) المسموح بها محاسبيا، ينظر اليها من الناحية الجبائية على أنها تجعل القوائم المالية عرضة للتغيير والتلاعب من فترة لأخرى ويمكن أن تكون وسيلة للتهرب الجبائي.

ثانيا: المخزونات

يعتبر المخزون جزء هام من أصول المنشأة حيث يتمثل في مجموع المواد والمنتجات التي بحوزة المنشأة (قامت بشرائها)، أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال[1]، ويمكن عرض أهم المعالجات المحاسبية والجبائية للمخزونات كما يلي:

1. حسب النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (3-3): المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي

	البيان
المفهوم	تمثل المخزونات أصولا:[2] - تمتلكها المنشأة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛ - هي قيد الإنتاج بقصد مماثل؛ - هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛ - تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي تكلفة الخدمات التي لم تقم بها المنشأة بعد احتساب المنتجات المناسبة له؛ ويتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) على أساس وجهته أو استعماله في نشاط المنشأة وليس على أساس نوع الأصل؛
تكلفة المخزونات	تشمل جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها، وهي تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات...)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين والأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة، باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المنشأة)، المصاريف العامة والمصاريف المالية والإدارية المنسوبة مباشرة إلى المخزونات، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.[3]

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، سطيف 2009، ص 46.

[2] المادة رقم 1.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 2.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

تقييم المخزونات	تقيم البضاعة والمواد واللوازم بتكلفة الشراء التي تشمل سعر الشراء مضافا اليه جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المنشأة، كما تقيم المنتوجات الوسيطية والمنتجات والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات التامة الصنع بتكلفة الإنتاج، التي تشمل تكلفة شراء المواد واللوازم الداخلة في الصنع مضافا إليها كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الأخرى التي تحملتها المنشأة لتصنيع هذه المنتجات، وعندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو انتاج أصول مساوية (أي معادلة) لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو انتاج الأصول المذكورة[1]، وفي حالة ما إذا تعذر أو صعب تقييم المخزونات (باستثناء التموينات) على أساس التكلفة، فإنه يمكن تقييمها على أساس سعر البيع بعد تخفيضه بهامش يناسب الربح المحقق في مثل هذه المخزونات؛[2] ويتم تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة الوارد أولا الخارج أولا ***FIFO***، وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو انتاجها المرجحة.[3]
خسائر القيمة عن المخزونات	تقيم المخزونات بتكلفتها أو قيمة إنجازها أيهما أقل عملا بمبدأ الحيطة، وقيمة الإنجاز الصافية التي تمثل سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وعندما تكون تكلفة مخزون ما أكثر من القيمة المحاسبية الصافية لإنجاز هذا المخزون، فإن أي خسارة في قيمة المخزونات تدرج في الحساب كعبء في حساب النتائج؛[4]
المعالجة المحاسبية للمخزونات	هناك نظامين لجرد المخزون، وهما **نظام الجرد الدوري أو المتناوب** وهو الأكثر تداولا حيث لا تسجل حركات المخزون يوميا ولا تكلفة المبيعات لكل عملية بيع لهذا المخزون، ويظهر في الميزانية نتيجة العمليات التي تتم في نهاية الدورة (جرد مادي لعناصر المخزون، وتقييم المخزون)، و**نظام الجرد الدائم أو المستمر** وهو نظام متبع من طرف المنشآت التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود، فمتابعة حركة المخزون حسب هذه الطريقة تتم بالموازاة مع عمليات نقل الملكية يوما بيوم، وبالتالي يصبح بالإمكان تحديد قيمة رصيد عناصر المخزون في أي لحظة من الزمن، وقد ترك النظام المحاسبي المالي للمنشأة حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها.[5]

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] المادة رقم 3.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 4.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 6.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 5.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[5] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (الجانب التطبيقي)**، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص ص 43-56 (بتصرف).

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

أجيزت للمنشآت احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة[1]، أي أنه لا طالما لا توجد قاعدة ضريبية محددة مخالفة للقاعدة المحاسبية فإنه يجب الأخذ بالقاعدة المحاسبية جبائيا، وبالتالي فإن النظام الجبائي الجزائري تعرض فقط للأخذ بمفهوم تدني قيمة المخزونات[2]، لكن هذا لا يعني أن الأخذ بالقاعدة المحاسبية جبائيا لا يمنع من وجود آثار جبائية.

3. الأثر الجبائي

تولي الإدارة الجبائية أهمية كبيرة لعنصر المخزونات وخاصة المخزون آخر المدة، لأنه يعتبر مصدر خصب للتلاعب من طرف المنشآت باعتباره جزءا هاما من أصولها، فانخفاض قيمتها تؤدي إلى نقص في الأرباح وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، ومنه فإن تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد بطريقة الوارد أولا الخارج أولا أو بطريقة متوسط تكلفة شرائها أو انتاجها المرجحة ستكون له آثار جبائية، حيث حسب طريقة الوارد أولا الخارج أولا (*FIFO*)، يكون الخارج من المخزون بأقدم الأسعار وبالتالي فإن الباقي من المخزون في نهاية المدة يكون بأحدث الأسعار، وعدم وجود مقابلة سليمة بين تكلفة البضاعة المباعة وإيرادات المبيعات بقائمة حساب النتائج يؤدي إلى أرباح مغالطة، كما أن هذه الطريقة لا تفصل بين الأرباح والخسائر الناشئة عن تغيرات الأسعار وتلك الناشئة عن عمليات المنشأة[3]، وسيترتب عليه وفي ظل التضخم أرباح خاضعة للضريبة مرتفعة ومنه تسديد ضرائب مرتفعة.

أما تحديد تكلفة خروج المخزونات بطريقة متوسط تكلفة شرائها أو انتاجها المرجحة، التي يتم بموجبها تسعير العناصر الخارجة من المخزون على أساس متوسط التكلفة الذي يتم حسابه من خلال تجميع تكلفة المخزون الموجود في أول المدة مع تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة، ويتم قسمة المجموع على كمية المخزون في بداية المدة مضافا إليها كمية البضاعة المشتراة خلال الفترة فهي تعتبر الأنسب، كما يمكن الإشارة إلى أنه إذا كانت المنشأة تتبع نظام الجرد الدوري فإنه يمكن تحديد المتوسط مرة واحدة في نهاية السنة، عكس تتبع نظام الجرد المستمر الذي يمكن تحديد المتوسط بعد كل عملية شراء[4]، وبالتالي فإن اتباع هذه الطريقة سيؤدي إلى التخفيف من تقلبات الأسعار والتقريب من تكاليف الكميات الخارجة من المخزونات من بعضها البعض، ولا يكون مجال للتلاعب بالأرباح مع التقليل من الأضرار الناشئة عن مشكلة الأرباح غير الحقيقة التي تفرضها الارتفاع المستمر في الأسعار ومنه تفادي تسديد ضرائب مرتفعة لانخفاض الإيرادات الخاضعة للضريبة.

---

[1] المادة رقم 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (محدثة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[2] المادة رقم 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (محدثة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[3] سمير سعد مرقس، **أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة**، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 630، أكتوبر 2009، ص ص 11-12.

[4] نفس المرجع السابق، ص 12.

ثالثا: عقود الإيجار–التمويل

1. حسب النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (4–3): عقود الايجار–التمويل حسب النظام المحاسبي المالي

	البيان
المفهوم	عقد الايجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة[1]، وعقد إيجار تمويلي هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته (تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني)[2]، وبالتالي فإن عقد الإيجار التمويلي يجعل المستأجر مالك فعلي للأصل محل العقد أما الايجار فهو مجرد أسلوب تمويل لعملية اقتناء الأصل.
حالات تصنيف عقد الايجار كعقد إيجار تمويلي	ما يؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويلي هو أن:[3] - ملكية الأصل تتحول إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛ - عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل وبصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق خيار الاحتفاظ بالأصل، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة هذا الخيار؛ - مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية؛ - الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة؛ - عقود الإيجار الخاصة بالأراضي والتي لا تستوفي نقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة الايجار لا تعتبر عقود إيجار–تمويل.
المعالجة المحاسبية لعقد ايجار – تمويل	حسب ما جاءت به أحكام النظام المحاسبي المالي، فإن كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل يدرج في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، أي أن الأصل المستأجر يدرج ضمن أصول المنشأة المستأجرة حيث: [4] - **عند المستأجر**: يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا، كما يدرج إلتزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية، وتسجل محاسبيا دفعات تسديد إيجار التمويل على جزئن، جزء يمثل دفعة تسديد الدين (القرض) الخاص بإيجار تمويل والجزء الثاني يمثل فوائد هذا الدين؛

[1] *Briigiitte Doriiath et autres, **Comptabilité et Gestion des Organisations**, 6 Edition, Dunod, Paris, 2008, p 153.*

[2] المادة رقم 1.135 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] نفس المرجع السابق.

[4] المادة رقم 2.135 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

	- **عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر:** فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل، وفي المقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الأصل (تكلفة الشراء) التي تشمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ، تسجل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر كدين وضمن التثبيتات المالية وتسجل دفعة تحصيل الدين التي توزع إلى جزأين، جزء يمثل تحصيل الدين المترتب على تأجير الأصل، ويسجل الجزء الثاني كفوائد مالية محصلة والمترتبة عن الدين؛ - **عند المؤجر الصانع أو الموزع للأصل المستأجر:** وتسجل العملية مثل أي عملية بيع المنتجات. ويكون الأصل المستأجر موضع الاهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات، وإذا لم يكن هناك يقين معلوم بأن يصبح المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدته نفعيته؛[1]

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

بالنسبة للقاعدة الجبائية فإنها مختلفة تماما عن الأحكام التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص عقد إيجار تمويلي، فهي لا تفرق بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط، حيث لا يمكن إدراج الأصول المكتسبة عن طريق عقد ايجار تمويلي في محاسبة المستأجر، وبالتالي لا وجود لاهتلاك الأصل المستأجر بل يكتفي بتسجيل المبالغ المدفوعة لفائدة المؤجر كتكلفة[2]، أما بالنسبة للمؤجر الذي يعتبر صاحب الملك للأصل والذي يعد مالكا للأصل المؤجر، فإنه يجوز له تسجيل الأصل المؤجر في التثبيتات مع تطبيق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك للقرض الايجاري، ويعتبر الأجر الذي يحصل عليه المؤجر من المستأجر كإيراد، بينما يعد من جانب المستأجر تكلفة يتم خصمها من الدخل الخاضع للضريبة.

وأعطى المشرع الجبائي للمستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة، الحق في الاستمرار في الخصم من الربح الخاضع للضريبة الإيجارات المسددة إلى المؤجر، وبتطبيق الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31، والمؤجر يستمر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل ما يعطيه الحق في ممارسة الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات والمحددة قانونا في 2012/12/31؛[3]

وبالتالي فان أحكام النظام الجبائي الجزائري المتعلقة بعقد الإيجار التمويلي، اعتبرت المؤجر هو المالك الفعلي للأصل المؤجر وله الحق في خصم مقابل الاهتلاك للأصل المؤجر قبل الوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبية بدلا من المستأجر، أي معاملة جميع عقود الإيجار التمويلي على أنها عقود إيجارية تشغيلية بسيطة.

[1] المادة رقم 3.135 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 53 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 68.

[3] المادة رقم 27 من الأمر رقم 10-01، المؤرخ في 2010/08/29، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 49.

3. الأثر الجبائي

إن النظرة المحاسبية لعائد التأجير التمويلي من شأنها تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، لأن العائد الذي يقوم المؤجر بإدراجه ضمن إيراداته سوف يغطى جزء من تكلفة الأصل محل عقد الايجار التمويلي (الإهتلاك)، إلى جانب هامش ربح محقق خلال فترة التأجير، مع تفادي الفرق بين عائد التأجير التمويلي والقيمة الإيجارية للأصل محل عقد التأجير التمويلي، ويعني ذلك أن عائد التأجير التمويلي سوف يكون أقل من القيمة الإيجارية المحصلة، مما يؤدى إلى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة للمؤجر.

رابعا: التثبيتات المالية (الأصول المالية غير جارية)

1. حسب النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (5-3): التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي

	البيان
المفهوم	تدرج الأصول المالية المملوكة لأي منشأة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى في شكل أصول مالية جارية، في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة التالية: - سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المنشأة (تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها كالمشاركة في الفروع أو المنشآت المشاركة لها أو المنشآت المشتركة)؛ - السندات المثبتة لنشاط المحفظة التي تعود على المدى الطويل بمردودية للمنشأة (مع عدم التدخل في تسيير المنشآت التي تمت الحيازة على سنداتها)؛ - السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل، والتي يمكن للمنشأة أن تحتفظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك؛ - القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المنشأة دون أن تنوي بيعها في الأجل القصير، كالحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من 12 شهرا، أو القروض التي تزيد على 12 شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.[1]
تقييم التثبيتات المالية	تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المنشأة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة والمصاريف البنكية، ولا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها وغير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب[2]، وتسجل في القوائم المالية الفردية المشاركات في الفروع والمنشآت المشتركة والمشاركة التي لم تتم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها في مستقبل قريب،

[1] المادة رقم 1.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 2.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

كما تسجل في الحسابات الدائنة المرتبطة بهذه المشاركات بتكلفة مهتلكة (وهي المبلغ الذي يقوم به الأصل المالي (أو الخصم المالي) عند ادراجه الأولي في الحسابات، منقوص منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا اليه أو محذوفا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند الاستحقاق، منقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل[1]، كما يتم تقييم المساهمات والحسابات الدائنة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا، وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات متاحة للبيع، في الحسابات بقيمتها الحقيقة، حيث: - بالنسبة للسندات التي تم تسعيرها تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛ - بالنسبة للسندات التي لم يتم تسعيرها، تقيم بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم. وتدرج فوارق التقييم مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة (حـ/104)، وفي حالة وجود مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل المالي يتم اخراج الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في حسابات رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة[2]، وتدرج القيم الفائضة أو الناقصة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المالية في الحسابات عند تاريخ التنازل كإيرادات أو مصاريف الدورة[3]، على أن يذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وطريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة للتوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.[4]	

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

من الناحية الجبائية، لم يرد أي حكم أو قاعدة جبائية بخصوص الإدراج الأولي للتثبيتات المالية، وبالتالي يمكن الرجوع إلى أحكام النظام المحاسبي المالي، أما فيما يتعلق بإعادة تقييم هذه التثبيتات فقد جاء في أحكام النظام الجبائي الجزائري وبصيغة عامة، أنه يمكن تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات ولم يتم التفصيل في ذلك[5]، وهنا يظهر التعارض مع القواعد المحاسبية التي تفرض تقييد الفائض ضمن رؤوس الأموال الخاصة دون الترحيل إلى النتيجة، إضافة لذلك فإن القانون الجبائي الجزائري لا يعترف بخسارة القيمة المتعلقة التثبيتات المالية.

3. الأثر الجبائي

من الممكن أن يكون عدم التعرض بالتفصيل إلى التثبيتات المالية (وخاصة خسائر القيمة) من طرف المشرع الجبائي الجزائري من شأنه أن ينقص أو يزيد من الإيرادات الجبائية، فمثلا إدراج فائض القيمة للتثبيتات المالية محاسبيا في رؤوس

[1] المادة رقم 3.122 والمادة رقم 4.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[2] المادة رقم 5.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[3] المادة رقم 7.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[4] المادة رقم 9.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[5] المادة رقم 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010).

الأموال الخاصة وتسجيل خسارة القيمة للأصل المالي في النتيجة الصافية للسنة المالية، سيؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان وبالتالي تحصيل ضرائب أقل مما يؤدي إلى ضياع الإيرادات الجبائية للدولة.

خامسا: العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

1. حسب النظام المحاسبي المالي

يتم تحويل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها من العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصل[1]، والفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول بسبب تقلبات أسعار الصرف تشكل أرباحا أو خسائر في الصرف، يجب تسجيلها حسب الحالة في الأعباء المالية أو الإيرادات للسنة المالية [2]، وإذا بقيت عناصر نقدية (الخزينة وعناصر أصول وخصوم الواجب استلامها أو دفعها بالنسبة إلى مبالغ من السيولة النقدية محددة أو غير قابلة للتحديد) محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى اقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، والفوارق بين القيم المسجلة أصلا في الحسابات (التكلفة التاريخية) وتلك الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد ترفع أو تنقص المبالغ الأصلية، وهذه الفوارق تشكل أعباء مالية أو إيرادات مالية للسنة المالية[3]، أما فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لمنشأة ما في احدى فروعها الواقعة في الخارج والتي هي مستقلة عنها في التسيير المالي والاستغلال، تسجل مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في "حساب فارق التحويل" دون أن يدرج في حساب النتائج.[4]

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

يتم تحويل المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية إلى ما يقابلها بالدينار الجزائري حسب قيمة الصرف السارية المفعول عند تاريخ التوقيع على العقد أو العقد الإضافي الذي بموجبه تستحق هذه المبالغ[5]، وأن السعر الواجب اعتماده هو سعر بيع العملة الأجنبية المعنية[6]، كما أنه يسمح جبائيا بإظهار الخسائر على التحويل فقط ولم يعالج النظام الجبائي الجزائري الفروق الموجبة (الأرباح) المرتبطة بتغيرات سعر الصرف.

3. الأثر الجبائي

إن فروق تقييم العملات الأجنبية (ربح) لا يمكن أن تعبر عن أرباح جبائية فعلية، ومنه وجب استبعاد الأرباح الناتجة هذه الفروق من صافي الربح الخاضع للضريبة، لأن التشريع الجبائي الجزائري يقضي بفرض الضريبة على أرباح حقيقة والتي لا يمكن أن تكون إلا بتحققها فعلا عند استبدال هذه العملات أو بيعها (مبدأ التحقق) فهي لا تخرج من كونها فروق دفترية فقط، وبالتالي تم الاعتراف بالخسارة الناتجة عن ذلك فقط دون الأرباح، وبالتالي سيؤدي إلى خسارة جزء من الموارد الضريبية للدولة وبالتالي التأثير على الربح الخاضع للضريبة.

---

[1] المادة رقم 1.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 3.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 4.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 7.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[5] المادة رقم 108 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[6] المادة رقم 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

سادسا: الإندماج (تجميع المنشآت والحسابات المدمجة)

تعتبر المجمعات من بين الأشكال الحديثة للمنشآت الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية بعد مرحلة الانفتاح الاقتصادي وتشجيع الاستثمار الأجنبي، مرتكزة على ثلاثة نماذج للمجمعات متمثلة في نموذج القطاع العمومي (أهم المجمعات مملوكة للدولة)، ونموذج القطاع الخاص والمختلط ونموذج فروع الشركات متعددة الجنسيات، لذلك تتعلق الممارسة المحاسبية للتجميع لجميع هذه النماذج الثلاثة والتعامل معها في إطار القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي[1]، ويمكن اظهار المعالجة المحاسبية والجبائية للتجميع كما يلي:

1. حسب النظام المحاسبي المالي

كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب منشأة أو عدة منشآت، يعد وينشر كل سنة القوائم المالية المدمجة للمجموع المتكون من جميع تلك المنشآت[2]، ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق الشركة الأم أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته[3]، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:[4]

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في المنشأة؛
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري منشأة أخرى؛
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للمنشأة بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير المنشأة.

ويتم دمج المنشآت المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة وفقا لطريقة التكامل الشامل، والتي تتمثل فيما يلي:[5]

- **في الميزانية:** الأخذ بممتلكات المنشأة المدمجة فيما عدا سندات المنشآت المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية الصافية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه المنشآت محددة حسب قواعد الإدماج؛
- **في حساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من طرف مجموع المنشآت المدمجة محل عمليات المنشأة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الشركات التي هي جزء من هذا المجموع، وتأخذ القوائم المالية في الحسبان مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية)، والتي يورد ذكرها تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

---

[1] خليل طيار، باديس بن عيشة، **تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 16، 2016، ص 227.

[2] المادة رقم 2.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 3.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 5.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[5] المادة رقم 7.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

يتم تحويل القوائم المالية للمنشآت الأجنبية إلى العملة الوطنية، مع تسجيل فوارق الصرف في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي[1]، ويدرج في الملحق جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من المنشآت المندرجة في الإدماج.[2]

ويتم تحديد فارق الإندماج الأول المثبت في مداخيل منشأة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة شراء سندات المنشأة المعنية كما تظهر في الأصل التابع للمنشأة المالكة لهذه السندات، والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المنشأة، والتي تعود إلى المنشأة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المنشأة في محيط الإدماج[3]، أما الفارق الناتج عن تجميع منشآت في إطار الحيازة أو الاندماج (فارق الاقتناء *goodwill*)، الذي يسجل فيه الفرق بين قيمة أسهم المساهمة في الشركات التي تدخل في مسار التجميع وحصة المجمع في القيمة الحقيقية الصافية لأصول الفرع في زمن التجميع، يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده، كما يجب أن يميز عن الأصول الثابتة المعنوية التي تعتبر أصولا معرفة، وفي إطار أي عملية إدماج تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الإقتناء، ويسجل فارق الإقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.[4]

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

تجمع الشركات يعني به كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها "الشركة الأم"، تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لايكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات، أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم، ويجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع في المفهوم الجبائي مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري[5]، وتستفيد الشركات ذات الأسهم لوحدها من نظام تجمعات الشركات، وعليه يستثنى من ذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة *SARL* والشركات غير التجارية *SNC*، والشركات ذات الشخص الوحيد *EURL*.[6]

ويمكن لتجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية، حيث يعنى بالتوحيد جمع مجموع حسابات الميزانية، والاختيار يتم من طرف شركات أعضاء التجمع والتي تكون خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، ويخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم

[1] المادة رقم 8.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[2] المادة رقم 10.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[3] المادة رقم 13.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[4] المادة رقم 15.132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.
[5] *Boubir Djelloul*, ***Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS (Comptes combinés et Consolidation fiscale)***, *Edition Sahel, Alger, 2013, p105.*
[6] *MF/DGI/DRPC*, ***Guide Pratique du Contribuable***, *Edition Sahel, 2010, p 36.*

الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي حالة العكس يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال، ويتم الاقصاء التلقائي من محيط تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي لكل شركة تتوقف عن استيفاء ما سبق ذكره.[1]

ويمكن الإشارة إلى أنه تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم غير تلك المحققة من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة حيث يقع هذا الالتزام على عاتق الشركة الدامجة، ويطبق نفس النظام عندما تنقل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات أو جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال، مع الالتزام في عقد الإدماج أو الاسهام بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص والاهتلاكات المالية السنوية التي يجب اقتطاعها من الأرباح، وكذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن انجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة والخاصة بالشركات المدمجة والمساهمة مع خصم الاهتلاكات المالية التي سبق أن حققتها، ويقع هذا الالتزام إما على عاتق الشركات المستفيدة من الاسهامات بالتناسب مع قيمة عناصر الأصول الممنوحة لها، وإما على عاتق الشركة المستفيدة من أسهم الخزينة.[2]

3. الأثر الجبائي

نتيجة لإندماج الأعمال تكون القيمة الدفترية لاستثمارات الشركة الأم أو الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي (التكلفة التاريخية)، فتنشأ فروق في عدد من الحلات نذكر منها وجود فروق في تقييم العملات الأجنبية، تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة إلى القيمة القابلة للاسترداد، ووجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو المشروعات المشتركة، وبالتالي يتم الاعتراف بالفروق المؤقتة كأصل ضريبي مؤجل.

إذن يصاحب عمليات الاندماج احتمال نشوء ضرائب أخرى أثناء عملية تحديد مبادلة الحصص، إذ يجب أخذها بعين الاعتبار عند زيادة الحصص مع التسجيل المحاسبي لهذه الضرائب لأنها تمثل ديون ضريبية مستحقة.

[1] المادة رقم 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 7 من قانون المالية لسنة 2008، والمادة رقم 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، والمادة رقم 6 من قانون المالية لسنة 2012).

[2] المادة رقم 143-1-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة الاهتلاكات وخسائر القيمة

في نهاية السنة المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد انخفاض في قيمة الأصول نتيجة لاستعمالها، حيث تقوم المنشأة بإعداد مخطط الاهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول، وبالنسبة لقيمة الأصول التي لها قيمة حالية أقل سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الاجمالية فإنه يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل[1]، وكل هذا سيكون له آثار جبائية يمكن إظهارها كما يلي:

أولا: الاهتلاك

1. حسب النظام المحاسبي المالي

أ.مفهوم الاهتلاك

الجدول رقم (6-3): الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي

	البيان
تعريف الاهتلاك	يعرف الاهتلاك بأنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المنشأة لنفسها"[2]، فالاهتلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المنشأة من الغير (ونعني الاستئجار البسيط وليس الإيجار التمويلي)، ولا على التثبيتات التي لا تزال قيد الإنجاز والتي يمكن أن تكون لها خسارة عن القيمة[3]، ومنه يعتبر الاهتلاك توزيع لتكلفة الأصل بطريقة منتظمة على فترات استخدامه مقابل الخدمات التي قدمها خلال تلك الفترة.[4]
مدة الاهتلاك	هي مدة الانتفاع بالأصل (المدة الحقيقية لاستعمال الأصل)[5]، أي المدة التي تتوقع المنشأة أن تستعمل فيها الأصل على ألا تتعدى مدة عشرين سنة بالنسبة للتثبيتات (الأصول) المعنوية، وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق بالقوائم المالية.[6]
طرق حساب الاهتلاك	تعكس بصورة صادقة طريقة اهتلاك أي أصل وتيرة استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لهذا الأصل[7]، وقد جاء النظام المحاسبي المالي بطريقة الاهتلاك الخطي أو الثابت، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل (حجم الإنتاج الأصلي)،

[1] محمد فيصل مايدة، جمال خنشور، **قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام الحاسبي المالي**، مجلة البحوث الدراسية، جامعة الوادي، العدد 23، 2017، ص 309.

[2] المادة رقم 7.121، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط1، بدون دار النشر، سطيف، 2011، ص 13.

[4] وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، ط3، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2002/2001، ص 311.

[5] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 118.

[6] المادة رقم 13.121 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[7] *KPMG, **Guide Investir en Algérie**, Edition 2015, p 151.*

	كما ينصح هذا النظام باعتماد طريقة الاهتلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة، وتتميز كل طريقة بما يلي:[1] – طريقة الاهتلاك الخطي يؤدي إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛ – الطريقة المتناقصة تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية؛ – الطريقة المتزايدة تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل؛ – طريقة وحدات الإنتاج التي يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
حساب قسط الاهتلاك السنوي	القيمة التي يتم على أساسها حساب قسط الاهتلاك هي تكلفة الحيازة مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة، كما يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك (إجراء اختبار حول انخفاض قيمة الأصول)، وتقوم المنشأة بتقييم ممتلكاتها في نهاية السنة فتقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لمعرفة إن كان هناك تدهور أو نقصان في القيمة، ويتم إثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات، ويجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها (تطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني)[2]، وتكون عملية تكوين خسائر القيمة وكذا عمليات مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة المالية، وفي حالة ما إذا كان للأصل العيني قيمة متبقية فان أساس حساب قسط الاهتلاك يساوي قيمة الأصل الصافية (سعر الشراء أو تكلفة الإنتاج)، ناقص القيمة المتبقية للأصل (ونعني بها سعر البيع الصافي المتوقع تحقيقه من بيع التثبيتات في نهاية فترة الاستخدام)[3]، ويوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل خلال هذه المدة.[4]
ملاحظات حول الاهتلاك المحاسبي	هناك بعض المفاهيم متعلقة بالاهتلاك تتمثل فيما يلي: [5] – **قيمة المنفعة:** تعرف بالقيمة المحينة أو الحالية للتدفقات النقدية المنتظرة من استخدام الأصل وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها، أي هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني؛ – **القيمة المحاسبية الصافية:** وهي الفرق بين تكلفة اقتناء أو انتاج الأصل (التثبيت) ومجموع الاهتلاكات المتعلقة به؛ – **القيمة القابلة للتحصيل:** تتمثل في القيمة الأكبر بين سعر البيع الصافي للأصل وقيمته النفعية؛ – **الاهتلاك المتراكم:** هو مجموع أقساط الاهتلاك المسجلة محاسبيا حتى سنة معينة.[6]

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] المادة رقم 7.121 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 7.112 والمادة رقم 9.112 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[3] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[4] المادة رقم 7.121 من القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

[5] *Jean-Luc Siegwart, Laurence Cassion, **Comptabilité Financiere**, Edition Nathan, Paris, 2010, p246.*

[6] سيد أحمد السيد عامر، **المحاسبة المالية (مبادئ وتطبيقات)**، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، 167.

ب. أساليب حساب قسط الاهتلاك السنوي

ويمكن إظهارها فيما يلي:

- أسلوب القسط الثابت (الخطي)

ويعرف كذلك بأسلوب الأقساط المتساوية أو بأسلوب الاهتلاك الخطي الذي يتميز بأقساط سنوية متساوية، وكل فترة محاسبية تحمل بنفس القدر من مصروف الاهتلاك، حيث يتم حسابها كما يلي:

	طريقة حساب قسط الاهتلاك (ط)
تكلفة شراء أو انجاز الأصل (**ت**)	**ط=ت/ن أو ط=ت**x**م حيث م=1/ن**
فترة استخدام الأصل بالسنوات (**ن**)	وتكون قيمة قسط الاهتلاك متساوية طيلة
المعدل السنوي للاهتلاك (**م**)	فترة اهتلاك الأصل.

- أسلوب القسط المتناقص (التنازلي) والمتزايد (التصاعدي)

وهو نفس الأسلوب الوارد في النظام الجبائي الجزائري من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وللإشارة فإن النظام المحاسبي المالي لم يبين كيفية تطبيق هذا الأسلوب من خلال إظهار قاعدة حساب قسط الاهتلاك السنوي، بل اكتفى بما جاء به النظام الجبائي الجزائري (سيتم التعرض له لاحقا)؛

- أسلوب الاهتلاك تبعا لوحدات الإنتاج

وهو من أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، حيث يتطلب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها، وتقسم تكلفة حيازة الأصل على وحدات الإنتاج المقدرة بدلا من العمر الإنتاجي للأصل، ويحسب كما يلي:

	أسلوب الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج (ك)
حجم الإنتاج الفعلي السنوي	(ك ن)
قسط الاهتلاك السنوي (ط)	(ط)=ت**x**(ك ن/ك)

ج. المعالجة المحاسبية للاهتلاك

تقيد اهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات ح/28 "اهتلاك التثبيتات" والتي تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس تفصيل الحسابات الرئيسية (ح/20 وح/21)، في المقابل تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحساب ح/681 "المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة"، ويسجل محاسبيا حتى في حالة عدم تحقيق المنشأة لنتائج إيجابية (ربح).

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

- **مفهوم الاهتلاك**

الجدول رقم (7-3): الاهتلاك حسب النظام الجبائي الجزائري

	البيان
تعريف الاهتلاك	حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن الاهتلاك يعرف بتدني قيمة الأصل والهدف منه استرجاع تكلفة الأصل، وتكون تكلفة الاهتلاك قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة (مع بعض الاستثناءات)؛
مدة الاهتلاك	هي مدة حياة الأصل (العمر الإنتاجي للأصل)؛
طريقة الاهتلاك*	سمح النظام الجبائي الجزائري بحساب الاهتلاك للتثبيتات حسب النظام الخطي، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي؛[1]
حساب قسط الاهتلاك السنوي	يتم حساب قسط الاهتلاك السنوي على أساس تكلفة الحيازة (سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة)[2]، ولا يعترف النظام الجبائي بالقيمة المتبقية في تحديد قسط الاهتلاك كما لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك، وتجدر الإشارة أنه لم يتم ذكر خسائر القيمة في قائمة الأعباء المقبولة جبائيا كونها تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للاهتلاك وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان (يقبل جبائيا خسائر على المخزونات والحقوق فقط)، ويقترح النظام الجبائي الجزائري بدء حساب الاهتلاك من تاريخ بداية الاستخدام الفعلي للأصل، وليس بحساب الاهتلاك لمعدات جديدة لم تبدأ المنشأة باستخدامها بعد.[3]

المصدر: من إعداد الطالبة.

- **أساليب حساب قسط الاهتلاك السنوي**

ويمكن إظهارها فيما يلي:

- **أسلوب القسط الثابت (الخطي)**

والذي يطبق بقوة القانون على كل التثبيتات (الأصول)[4]، ويمكن حسابه للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المنشآت[5]، وهو نفس الأسلوب المعتمد في أحكام النظام المحاسبي المالي (تم التعرض له سابقا)؛

* تم إضافة أسلوب الاهتلاك المتناقص وأسلوب الاهتلاك المتزايد بموجب قانون المالية لينة 1989، وقبل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت والمطبق بدون أي قيود.

[1] المادة رقم 141-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 174-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] Azouani *Nacer, Oualikene Abderrahmane*, ***Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles***, *La Revue des Sciences Commerciales, Volume 15, Numéro 01, juin 2009, p 181.*

[4] المادة رقم 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب قانون المالية لسنة 2010).

[5] المادة رقم 174-2-أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 11 من قانون المالية لسنة 2008، والمادة رقم 07 من قانون المالية التكميلي لنفس السنة).

- أسلوب القسط المتناقص (التنازلي)

يطبق سنويا على القيمة المتبقية للأصل الواجب اهتلاكه كالمباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة[1]، وللاستفادة من هذا الاهتلاك يجب على المنشآت الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك، حيث يجب الادلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة، ويتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع لهذا الاهتلاك عن طريق التنظيم[2]، وتظهر طريقة حسابه وفقا لأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: [3]

معدل الاهتلاك السنوي (م)	(م)=(**1**/ن)×**1.5** (اذا كانت طول فترة استخدام الأصل 03 أو 04 سنوات؛ (م)=(**1**/ن)×**2** (اذا كانت طول فترة استخدام الأصل 05 أو 06 سنوات؛ (م)=(**1**/ن)×**2.5** (اذا كانت طول فترة استخدام الأصل أكثر من 06 سنوات؛
قسط الاهتلاك السنوي (ط)	(ط)=القيمة المحاسبية الصافية للأصل في بداية السنة (1) x معدل الاهتلاك السنوي (م)

ملاحظة: يتم الانتقال إلى تطبيق الأسلوب الخطي إذا أصبح قسط الاهتلاك السنوي للفترة المتبقية وفقا للأسلوب المتناقص أقل من قسط الاهتلاك تبعا للأسلوب الخطي.

- أسلوب القسط المتزايد (التصاعدي)

والذي يحسب بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية، وكمقام ن(ن+1) حيث تمثل "ن" عدد سنوات الاهتلاك، ويجب على المنشآت إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي للاستفادة منه، ويقضي اختيار هذا النوع من الاهتلاك فيما يخص التثبيتات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاكات الأخرى[4]، ويعرف هذا الأسلوب أيضا بأسلوب *(SOFTY)* الذي يتم حسابه كما يلي:

قسط الاهتلاك السنوي (ط)	(ط)=تكلفة الأصل (ت)x(ن'/(ج)) أقساط الاهتلاك السنوية متزايدة على شكل متتالية هندسية.
(ن')	عدد السنين (المدة) الفاصلة بين تاريخ شراء الأصل ونهاية السنة المعنية، وهي عدد كامل (بالنسبة للسنة الأولى فإن ن'=1)، ولا نطبق عدد قاعدة التناسب الزمني بالأشهر في أسلوب القسط المتزايد عند حساب فترة الاهتلاك.
(ج)	المجموع الحسابي لعدد سنين فترة الاستخدام.

[1] المادة رقم 174-2-ب من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 174-2-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادة رقم 174-2-ج-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[4] المادة رقم 174-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

مما سبق نلاحظ أن التشريع الجبائي الجزائري يسمح بخصم قسط الاهتلاك من الربح الخاضع للضريبة إذا توفرت جملة من الشروط، أهمها أن يطبق الاهتلاك على العناصر التي تخضع للتدهور أو انخفاض القيمة، وعلى التثبيتات التي تم ادراجها وإظهارها في حسابات الميزانية (التسجيل المحاسبي لها) والتي تستخدم في إطار التسيير العادي للمنشأة، كما يجب أن يعكس الاهتلاك التدهور الحقيقي الذي تكبده الأصل المهتلك أي حساب القسط السنوي للاهتلاك على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة انتاجه أو على أساس القيمة المعاد تقييمها في حالة إعادة التقييم، إضافة إلى إمكانية خصم أقساط الاهتلاك فقط للدورات التي ترتبط بها، مع تسجيل مخصصات الاهتلاكات في جداول الاهتلاكات الخاصة بها.

ثانيا: خسائر القيمة

1. حسب النظام المحاسبي المالي

خلافا لمفهوم الاهتلاك الذي يعبر عن تدهور قيمة بعض عناصر التثبيتات كالتثبيتات المعنوية والعينية نتيجة الاستعمال أو التقادم، فإن الخسارة في القيمة تخص كل عناصر الأصول من تثبيتات ومخزونات والحقوق وسندات مساهمة والتوظيف، وبالتالي إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق اثبات خسارة في القيمة[1]، وفي نهاية كل سنة وبعد حساب قسط الاهتلاك تقوم المنشأة بالبحث عن مؤشر داخلي أو خارجي يدل على تأثر قيمة الأصول وتدهورها، وذلك بمقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة الحالية، ومنه إعادة النظر وتعديل مبلغ التدهور في السنوات اللاحقة حسب تطور المؤشر بالزيادة أو بالنقصان أو بالإلغاء.[2]

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

لم يتطرق النظام الجبائي الجزائري في أحكامه لمفهوم "خسارة في القيمة"، واكتفت قوانينه الجبائية بالتعرض للمؤونات والاهتلاكات المحسوبة سنويا فقط، ولا تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة عن انخفاض القيمة القابلة للتحصيل عن القيمة المحاسبية الصافية، لأنها تؤثر على المبلغ القابل للاهتلاك وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك سواء بالزيادة أو بالنقصان.

ثالثا: الأثر الجبائي

يعتبر الاهتلاك من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى حدوث اختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فالاختلاف الظاهر في كل من الاهتلاك حسب النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي يؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة وهذا راجع للسياسة الجبائية للدولة، حيث يكمن الاختلاف في قاعدة حساب الاهتلاك أو في طريقة حساب قسط الاهتلاك أو في مدة المنفعة، وبما أن هذا الاختلاف مؤقت أو زمني فانه يمكن تكوين ضريبة مؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم، حيث إذا كان الاهتلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة أكبر من الاهتلاك

[1] المادة رقم 10.121، القانون رقم 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[2] المواد رقم 8.112، 9.112، 10.112 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11، مرجع سبق ذكره.

المستخدم في تحديد النتيجة المحاسبية، فإنه تنشأ عن ذلك فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها التزام ضريبي مؤجل، أما إذا كان الاهتلاك الجبائي أقل من الاهتلاك المحاسبي فإنه تنشأ فروق مؤقتة قابلة للخصم وينتج عنها أصل ضريبي مؤجل، وفي حالة ما إذا كان هذا الاختلاف دائم ونهائي فإنه فلا يمكن أن تكون هناك ضرائب مؤجلة، وبالتالي فإنه من الضروري إعادة النظر في طريقة الاهتلاك ومدة المنفعة، إضافة لهذا فإن عدم الأخذ بالعمر الإنتاجي لا يعتبر أمر جيد للمنشآت لأن الاهتلاك يتحدد بناء على العمر الإنتاجي، وبالتالي فتحديد نوع وطبيعة الاهتلاك سوف يؤثر على قرارات ونتائج المنشأة (يختلف من منشأة لأخرى)، كما أن الخسارة في القيمة لها أثر جبائي على المبلغ القابل للاهتلاك، وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك التي يمكنها أن تتغير بالزيادة أو النقصان وهذا تبعا لاختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى، ومنه التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.

المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة خصوم الميزانية

سنقوم بعرض أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، فيما يخص اختلاف قواعد وأحكام كل منهما في حسابات عناصر الخصوم من الميزانية، والتي تتمثل في تغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، مؤونات الأخطار والأعباء وترحيل الخسائر، وهذا بالتطرق إلى المعالجة المحاسبية والجبائية لها مع إظهار الأثر الجبائي الناتج هذه الاختلافات، وهذا فيما يلي:

أولا: تغير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء

1. حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر السياسات المحاسبية وافصاحاتها الأساس لاكتساب وفهم المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المعدة من قبل المنشأة، وبالتالي وجب عليها ابراز كافة السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدمها في ذلك، إضافة لذلك وجب أيضا عليها أن تبين المتطلبات والافصاحات للتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، من أجل تعزيز ملاءمة وموثوقية بياناتها وضمان قابلية مقارنتها مع بيانات مالية لمنشآت أخرى، وتحتسب الآثار الجبائية لتصحيح الأخطاء عن الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي من أجل تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية حيث يتم الإفصاح عنها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 12 "الضرائب المؤجلة"[1]، وتدرج آثار التغييرات في التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل، والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا. [2]

وتخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي منشأة لإعداد وتقديم القوائم المالية[3]، ولا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار

[1] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، منشورات المطابع المركزية، عمان-الأردن، 2006، ص 891.

[2] المادة رقم 1.138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 2.138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمنشأة المعنية[1]، ويجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي عقب الموافقة عليها من طرف أجهزة التسيير المؤهلة، كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة، حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو من حساب الاحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة، وبالتالي تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان إمكانية المقارنة بين الفترتين في القوائم المالية، وإذا كان هذا التصحيح لرصيد الافتتاح أو تكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن إنجازه يجب تقديم توضيحات عن غياب التصحيح في الملحق[2]، ويثبت تأثير التغييرات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية[3]، وبالتالي يتم تحميل الآثار الناتجة عن تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية[4] (ح/11 الترحيل من جديد، ح/106 الاحتياطات)، بدون تسجيلها كعبء أو إيراد (في حساب النتائج)، وبالتالي إبعاده عن الربح المحاسبي الذي يعتبر أساس لتحديد الربح الجبائي.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

إن تسجيل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة بدون تسجيلها في حساب النتائج (الأعباء والنواتج)، يؤدي إلى إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية.[5]

3. الأثر الجبائي

باعتبار أن ما ينتج عن تصحيح الأخطاء الجوهرية المحاسبية وتغيير الطرق المحاسبية يتم ادراجه في حسابات رؤوس الأموال الخاصة ويتم ابعادها عن النتيجة المحاسبية، فإن هناك احتمال كبير لعدم قبول ذلك من الإدارة الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية، لأن هذا يؤثر على الدخل الخاضع للضريبة بالنقصان (فالنتيجة المحاسبية قاعدة لحساب النتيجة الجبائية)، وبالتالي قد يكون من الممكن ادراج ذلك في حساب النتائج حتى يتم قبوله جبائيا، ولتفادي ضياع الإيرادات الجبائية للدولة يجب اعتماد السياسات المحاسبية ذات الأثر الجبائي الأقل على الوعاء الخاضع للضريبة لحساب الضريبة.

---

[1] المادة رقم 3.138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 4.138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 5.138 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] *KPMG, Comprendre les IFRS, novembre 2013, p 21.*

[5] أحمد طرطار، منصر عبد العالي، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة 2، 12-13 ماي 2014، ص 10.

ثانيا: مؤونات المخاطر والأعباء

1. حسب النظام المحاسبي المالي

تعرف مؤونات المخاطر والأعباء بأنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويمكن ادراجها في الحسابات في الحالات التالية:[1]

- عندما يكون للمنشأة إلتزام راهن (وهو ذلك الالتزام الذي نشأ عن أحداث ماضية ولم يتم الاعتراف به في وقته) (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.

ولا يمكن أن تكون الخسائر العملياتية المستقبلية (خسائر التشغيل) محلا لمؤونات الأعباء[2]، ولا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم أدراجه أصلا في الحسابات[3]، وقد صنف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء إلى صنفين هما مؤونات للأعباء-خصوم غير جارية (حـ/15) ومؤونات للأعباء-خصوم جارية (حـ/481).

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

يكون شرط الاعتراف بالمؤونة من الناحية الجبائية أن تكون محددة بوضوح ويتوقف حدوثها بفعل الأحداث الجارية، مع شرط تقييدها في حسابات السنة المالية وإظهارها في كشف الأرصدة المقدم لمصلحة الضرائب في نهاية السنة[4]، وبالتالي فإنه جبائيا يتم الاعتراف بجميع المؤونات (بما فيها مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى)، ماعدا مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة لأنها تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

3. الأثر الجبائي

بالرغم من أن سياسة الحيطة والحذر تعتبر من أهم السياسات في المحاسبة، إلا أن التشريع الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار بل يأخذ بالواقع الفعلي للأحداث، أي بما يفرضه الأمر الواقع من ايرادات محققة أو تكاليف فعلية صرفت على نشاط المنشأة وبالتالي فإنه لا يعترف بالمؤونات جبائيا إلا في حالة بعض الاستثناءات، وهذا سيؤدي إلى ارتفاع قيمة الوعاء الضريبي وفرض ضرائب على أرباح غير حقيقية، وبالتالي دفع مبلغ أكبر من الضرائب لأن المؤونة يتم استقطاعها من الأرباح.

---

[1] المادة رقم 1.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 2.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 4.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 5.125 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (المادة 140 معدلة بموجب المادة رقم 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

ثالثا: ترحيل الخسائر

1. حسب النظام المحاسبي المالي

التزاما بمبدأ استقلالية الدورات، تكون كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والتي تليها، ويسجل الحساب 12 "نتيجة السنة المالية" كرصيد حسابات أعباء وحسابات منتوجات السنة المالية، حيث يمثل رصيده ربحا أو فائضا إذا كانت المنتوجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة أو عجز في حالة العكس (رصيد مدين)، ويصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص، أما في المنشآت الفردية فإن الحساب 12 يحول إلى حساب 10 "رأس المال الفردي" في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة إنجازه.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلالها[1]، وإذا كان الربح غير كاف لاستيعاب كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.[2]

3. الأثر الجبائي

إن الإعتراف بالخسارة التي يجوز ترحيلها هي الخسارة الجبائية التي يتم تحديدها طبقا لأحكام النظام الجبائي الجزائري وليست الخسارة المحاسبية، وبالتالي فإن ترحيل الخسائر الجبائية إلى سنوات موالية يؤدي بالاعتراف جبائيا بجزء من الخسارة الجبائية المحققة في تلك السنة، والتي تنعكس في السنوات التالية حتى السنة الرابعة المسموح بها حسب النظام الجبائي الجزائري ويتم تسويتها بشكل تدريجي، بينما يتم خصم الخسارة الجبائية بالكامل في سنة حدوثها وفقا للأغراض المحاسبية، وهذا يؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل في السنة التي حدثت فيها هذه الخسارة، والذي يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق ربح جبائي في المستقبل يكون كافيا لتغطية تلك الخسائر المرحلة، ومنه يؤدي ترحيل الخسائر إلى تخفيض مقدار العبء الجبائي للمنشأة في السنوات التالية لتحقيق هذه الخسائر، أي أن الأثر الجبائي لها يتمثل في وفورات جبائية مستقبلية.

وبالتالي نلاحظ أن عملية ترحيل الخسائر تعتبر من المزايا الجبائية التي يعطيها التشريع الجبائي الجزائري للمنشآت، بهدف المحافظة على رأس مالها ودفعها للاستمرار في النشاط.

[1] المادة رقم 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 10 من القانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78.

المبحث الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في معالجة عناصر حساب النتائج

يختلف مفهوم الإيراد والعبء محاسبيا عن مفهومهما وفق التشريع الجبائي، وهذا لاختلاف النظام المحاسبي الذي يعتمد على تسجيل وتحضير القوائم المالية على مبادئ المحاسبة الدولية، عن النظام الجبائي الذي يعتمد على القوانين والأنظمة التشريعية الجبائية، حيث هناك وعلى سبيل المثال بعض الإيرادات والأعباء التي لا يتم قبولها في الوصول إلى النتيجة الجبائية في حين يؤخذ بها كإيرادات للوصول لتحديد النتيجة المحاسبية والعكس، وهذه الاختلافات وأخرى تؤدي في مجملها إلى ظهور آثار جبائية.

المطلب الأول: تحقق وقياس الإيرادات والأعباء والاعتراف بها من المنظور المحاسبي والجبائي

ينظر لكل من الإيرادات والأعباء على أنهما أهم عنصرين في تحديد نتيجة أعمال المنشأة، والتي على أساسها يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم تحديد الضريبة اللازمة، وتهتم التشريعات الجبائية بشكل كبير بالأعباء لأنها تقوم بتخفيف العبء الجبائي على المنشآت، كما تعتبر عنصر مهم في التضليل للوصول إلى الربح الحقيقي إذا استعملت بدون رقابة وتحت قوانين لا تحد من ذلك، وبالتالي تحصيل ضريبة غير حقيقية لأن النتيجة المحاسبية قاعدة لحساب النتيجة الجبائية وأي تغيير يحصل فيها من شأنه أن يؤثر في الوعاء الخاضع للضريبة.

أولا: الإيرادات

يعتبر الايراد عنصر من عناصر القوائم المالية والذي يهتم من خلاله بتقييم ربحية المنشأة من طرف العديد من الأطراف، كما يتم تحديد كفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتاحة لديها وتحديد قدرة المنشأة على التسديد في الأجل الطويل، ويمكن التعرض لمفهوم الايراد حسب النظرة المحاسبية والجبائية كما يلي:

1. الايراد حسب النظرة المحاسبية

أ.مفهوم الايراد

تعددت التعاريف لمفهوم الإيراد حيث عرفته لجنة المصطلحات لمجمع المحاسبين القانونيين (*AICPA*) سنة 1955 بأنه "التدفق المتحقق في بيع السلع وتقديم الخدمات"[1]، كما عرفه مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي سنة 1970 بأنه "عبارة عن الزيادة الإجمالية في أصول المنشأة أو النقص الإجمالي في خصومها الناتج عن العمليات التي تمارسها هذه المنشأة"، وفي سنة 1985 عرفه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (*FASB*) على أنه "التدفق الداخل للمنشأة الذي يؤدي إلى زيادة أصولها أو تخفيض خصومها أو كليهما معا، نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات أو من أي أنشطة أخرى تمارسها"، كما عرف الإيراد أيضا بأنه "اجمالي التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية خلال الفترة الناشئ أثناء سير الأنشطة العادية للمنشأة، عندما ينتج عن تلك التدفقات الواردة زيادة في حقوق الملكية باستثناء الزيادة المتعلقة

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 182.

بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية"[1]، كما أن ارتباط الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم يكون بفترة زمنية معينة[2]، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن عنصر الإيراد يدرج في الحسابات، عندما يكون من المحتمل أن تعود إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمنشأة وللعنصر تكلفة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.[3]

ويمكن أن نميز بين المكسب والإيراد، حيث نعني بالأول التدفق الداخل للمنشأة والمتحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي أو التشغيلي الذي تمارسه المنشأة (مثل ربح ناتج عن بيع المنشأة لأحد أصولها الثابتة للاستغناء عنها)، أما المفهوم الثاني فيطلق على ما تحققه المنشأة من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية أو تشغيلية.[4]

مما سبق يمكن تعريف الإيراد على أنه "مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم أو كليهما معا خلال فترة زمنية معينة، والناتج من انتاج السلع أو بيعها أو تقديم الخدمات أو تأدية أنشطة أخرى بهدف الربح.

ب. قياس وتحقيق الإيراد (الاعتراف بالإيراد)

المقصود بقياس الإيراد تحديد القيمة المضافة لأصول المنشأة أو التخفيض الحاصل في خصومها أو كلاهما، من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة، ولا يقتصر قياس الإيراد على هذا الجانب فقط وإنما يشمل التبادل العيني (الأصول) مع منشآت أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها خلال هذه العمليات محسوبا على أساس القيمة العادلة لعملية المبادلة التي حققتها المنشأة في عملية خلق الإيراد[5]، ويجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام[6]، وبالتالي فإنه يتم قياسه عادة بالأسعار التبادلية للسلع والخدمات المقدمة، وتمثل الأسعار التبادلية الحالية المقابل النقدي الحالي لتلك السلع أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أخذا في الاعتبار معيار الأهمية النسبية.[7]

ج. توقيت الاعتراف بالإيراد

يعترف بالإيراد محاسبيا عند إتمام عملية اثباته في السجلات المحاسبية والتعبير عنه بالقوائم المالية، وذلك متى توفرت بعض الشروط المهمة منها حدث الواقعة المنشأة له، وإمكانية قياس وتحديد قيمته (أو حجمه)، على أن يكتسبه البائع ويسدد المشتري ثمن السلعة أو أعطى ضمانات قوية لسدادها[8]، ومن النتائج المترتبة عن الشروط السابقة، وجود عدة أسس للاعتراف بالإيراد، وهي:[9]

---

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (كتاب ودليل)**، منشورات وايلي، الأردن، 2006، ص 104.

[2] حامد الطحلة، **مفاهيم المحاسبة المالية**، ج1، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيلول 2002، ص ص 14-15.

[3] المادة رقم 1.111 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 184.

[5] نفس المرجع السابق، ص 183.

[6] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في 2006/01/01**، الأردن، 2006، ص 1001.

[7] عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 508.

[8] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، **مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة *GAPP***، ط1، مكتبة الانجلو المصرية، القاهرة، 2007، ص 580.

[9] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 185.

- الاعتراف بالإيراد بمجرد بيع السلعة وتسليمها للعميل أي عند نقطة البيع؛
- الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من انتاجها أو حتى خلال عملية انتاجها كما يحدث خلال عملية البيع بعقود مقدمة أو في عقد الانشاءات طويلة الأجل؛
- الاعتراف بالإيراد بعد تسليم البضاعة كما يحدث في البيع التأجيري أو البيع بالتقسيط؛
- الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول المنشأة مثل ايراد العقار، فوائد القروض...الخ.

مما سبق نلاحظ أنه يلتزم توافر شرطين للاعتراف بالإيراد وهما:

- **شرط الاكتساب**: ويقصد به اكتمال عملية تولد الإيراد واكتمال دورة النشاط سواء جزئيا أو كليا؛
- **شرط التحقق**: ويقصد به تحول الإيراد من فكرة نظرية إلى واقع أي تحويله إلى منافع نقدية أو شبه نقدية.

إذن يتم الاعتراف بالإيراد في نقطة من الزمن التي يتم عندها أداء النشاط أو الحدث المهم في دورة الأعمال كأساس لاكتمال عمليات الإنتاج أو أساس البيع أو التحصيل النقدي.

2. الايراد حسب النظرة الجبائية

من الناحية الجبائية يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال الأرباح الفعلية أي التي تحققت فعلا، أما الأرباح الدفترية غير المحققة فلا يشملها الدخل الخاضع للضريبة، وقد قام النظام الجبائي الجزائري من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1] بحصر الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية (الإيرادات) الخاضع للضريبة للأصناف التالية:[2]

- أرباح مهنية والتي تتمثل في الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها؛[3]
- أرباح الأنشطة غير التجارية؛
- إيرادات المستثمرات الفلاحية؛[4]
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛[5]
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛[6]

[1] المادة رقم 10-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة رقم 4 من قانون المالية لسنة 2017).

[2] المادة رقم 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 2 من قانون المالية لسنة 2009، وقانون المالية لسنة 2015، وقانون المالية لسنة 2017).

[3] المادة رقم 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2017).

[4] المادة رقم 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[5] المادة رقم 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[6] المادة رقم 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛[1]
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية؛[2]
- المداخيل الصناعية والتجارية أو الأرباح غير التجارية.

وبالتالي فإن الإيرادات الخاضعة للضريبة هي تلك المتعلقة بمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، والمحققة في إطار النشاط الاستغلالي العادي للمنشأة، ومنه فإن الإيرادات المعتمدة في تأسيس الوعاء الخاضع للضريبة نجد:

- رقم الأعمال الصافي المكون من رقم الأعمال عن مبيعات البضائع والإنتاج المباع؛
- انتاج الدورة الذي يضم تغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت واعانات الاستغلال وايرادات الأنشطة الملحقة؛
- مختلف الإتاوات المحصلة جراء امتيازات للمنشأة وفوائض القيم الناتجة عن التنازل، وحصص إعانات الاستثمار وحصص النتيجة عن العمليات المشتركة وتحصيلات عن الديون المعدومة، والايرادات الاستثنائية لعملية التسيير (كتعويضات التأمين) وايرادات التسيير العقاري والاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات؛
- الإيرادات المالية والتي تتمثل في أرباح الصرف وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية وعن إعادة التقييم، وايرادات التوظيفات ذات الدخل المتغير (والتي تتمثل في ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات الموزعة)[3]، والدخل الثابت (تشمل جميع القيم المنقولة التي يترتب عن توظيفها دفع فوائد ويتم تحديد قيمة الفائدة مسبقا) والإيرادات المالية الأخرى؛
- إيرادات متعلقة بحوادث أو معاملات غير عادية (لا تدخل في النشاط العادي للمنشأة)، والتي تمثل طابعا استثنائيا في ظروف غير متوقعة كالتعويضات المستلمة في إطار الكوارث الطبيعية غير المتوقعة.

ثانيا: الأعباء

مما لا شك فيه أنه ليس بالضرورة أن يكون اتفاق بين المفهوم المحاسبي للعبء مع المفهوم الجبائي له، فالأعباء للأغراض المحاسبية تحكمها الفروض والمبادئ والسياسات التي تقوم عليها المحاسبة، بينما الأعباء للأغراض الجبائية يتحدد مفهومها طبقا لأحكام وتشريعات النظام الجبائي (ولا يعني هذا عدم اتفاقهما في النظرة لمفهوم العبء كأعباء الأجور مثلا).

1. الأعباء حسب النظرة المحاسبية

أ.مفهوم الأعباء

قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (*AICPA*) سنة 1957 تعريفا للأعباء مفاده "أنها تتمثل في جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من إيراد الفترة"، كما قام مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (*FASB*) سنة 1970 بتعريف الأعباء بأنها "عبارة عن إجمالي النقص في الأصول أو اجمالي الزيادة في الخصوم، الناتجة

[1] المادة رقم 66 و67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 77 و78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] المادتين رقم 45 و46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح، ويتم قياس هذا النقص أو هذه الزيادة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

وبالتالي فإن نقص الأصول وزيادة الخصوم التي تمثل العبء تترتب على الأنشطة التي تهدف إلى الربح تمييزا لها عما يأتي: نقص الأصول الذي يترتب على توزيعات الأرباح أو استرداد المالكين لجزء من حقوقهم أو الإنفاق على شراء الأصول أو تسديد الديون، أو زيادة الخصوم التي تترتب على الحصول على قروض إضافية أو على شراء أصول جديد، كما أن ارتباط النقص في الأصول أو الزيادة في الخصوم يتعلق بفترة زمنية معينة[2]، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن عنصر الأعباء يدرج في الحسابات عندما يكون من المحتمل أن تعود منه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمنشأة وللعنصر تكلفة يمكن تقييمها بطريقة صادقة[3]، ويترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث موضوعها والمحتملة بفعل أحداث طرأت أو جاري حدوثها من قبيل الاحتمال تكوين احتياطات، وتحول الاحتياطات إلى النتائج عندما تزول الأسباب التي دعت لتكوينها.[4]

ويمكن أن نميز بين العبء والخسائر، فالأول هو نقص في أصول المنشأة أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا جراء انتاج سلع أو تأدية خدمة للغير، أما المفهوم الثاني فنقصد به النقص الحاصل في حقوق الملكية جراء العمليات العرضية أو الفرعية أو نتيجة لأحداث أو ظروف أخرى تؤثر في المنشأة، ويستثنى منها توزيعات الأرباح للمالكين.[5]

ب. قياس عناصر الأعباء

يتم قياس الأعباء بعدة طرق أهمها الطريقتين التاليتين:

- **الطريقة المباشرة (المستمرة)**: تقوم على أساس افتراض وجود علاقة بين الأعباء وبين فترة معينة أو بين الأعباء وبين أنشطة معينة وايرادات معينة[6]، وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في الأعباء، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستنفذ في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين؛[7]
- **الطريقة غير المباشرة (الجرد)**: تعتمد على تحديد قيمة الأصول في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات وأنشطة الفترات المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي أعباء الفترة الحالية، وبناء على هذه الطريقة تحدد الأعباء على أساس المعادلة التالية:[8]

أعباء الفترة = أرصدة الموجودات (المخزون) أول الفترة + الانفاق خلال الفترة /المجموع – أرصدة الموجودات (المخزون) آخر الفترة.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 197.

[2] حامد الطحلة، **مفاهيم المحاسبة المالية**، ج1، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيلول 2002، ص 15.

[3] المادة رقم 1.111 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] نفس المرجع السابق.

[5] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 197.

[6] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط1، بدون دار النشر، الكويت، 1990، ص 306.

[7] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 199-200.

[8] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 306.

ويعتمد أساس القياس للأعباء على ثلاثة أسس وهي:[1]

- **أساس القيم التاريخية:** يتم قياس الأعباء على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الموجودات التي استنفذت، أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية، ويعتمد هذا الأساس على أنه يمكن أن يكون القياس أساس للقيمة التبادلية لتلك السلعة أو الخدمة عند وقت التحقيق، وتمثل مقياسا مناسبا للقيم الحقيقية للسلع والخدمات، كما يمكن أن يكون للمنشأة دليل اكتساب البضاعة أو الخدمة إذا توفر لديها قياس تاريخي مسجل؛
- **أساس القيم الجارية:** قدم هورنجون نظريتين بهذا الخصوص، وهما:

• **نظرية التكاليف المتغيرة:** من خلال تقديم أرباح تتفق مع مبدأ التحقق بالبيع، إذ أن التغيرات الحاصلة في المخزون للمخزون السلعي (كمصاريف) طبقا لهذه الطريقة لا تؤثر على الأرباح الدورية، إلا أنه في المقابل تقدم لنا هذه النظرية تقويما للمخزون غير المكتمل (نصف المصنع)، حيث تعالج التكاليف الثابتة على أنها تكاليف خاصة بالفترة المحاسبية؛

• **نظرية التكاليف المستغلة:** تقدم تقويما أفضل للمخزون السلعي ولكن على حساب قياس الربحية، متأثرة بتغيرات مستوى الإنتاج.

إن قياس الأعباء على أساس القيم الجارية، يجنب المنشأة الكثير من الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية، والقيمة الجارية تمثل قيمة البيع لعوامل الإنتاج المستنفذة خلال الفترة المالية.

- **أساس الأعباء الوقتية والمحددة:** بموجب هذا الأساس يتحدد العبء عند استهلاك البضاعة أو الخدمة للحصول على الإيرادات، ووقت تقديم تقارير الأعباء للتسجيل في السجلات المحاسبية، وإن تعيين الأعباء تعني تحديد استعمال البضائع أو الخدمات أو عملية تتابع الفعاليات أو الظروف الاعتيادية.

ج. توقيت الاعتراف بالأعباء

نعني بتوقيت الاعتراف بالأعباء تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها العبء واثباته محاسبيا، فتحقق العبء بشكل عام والاعتراف به بمجرد أن تكون هناك منافع اقتصادية قد تم استنفاذها في أداء النشاط خلال فترة معينة، وقد أوضح مجلس معايير المحاسبة (*FASB*) وجود نوعين من الأعباء التي ترتبط بمبدأ مقابلة الايرادات بالأعباء، وهما:[2]

- أعباء ترتبط بشكل مباشر بالايرادات التي تم تحققها وجرى اثباتها محاسبيا من خلال فترة محاسبية معينة، على أن تجرى مقابلة الايرادات بالأعباء هنا على أساس وجود علاقة نسبية بينهما؛
- أعباء لا ترتبط بصورة مباشرة بالايرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترات المحاسبية، أي أن المقابلة تكون على أساس افتراض علاقة بين العبء وبين نشاط فترة أو فترات معينة وهنا نجد نوعين من الأعباء، أعباء يمتد أثرها لأكثر من محاسبية واحدة، وهنا يتم الاعتراف بالعبء على أساس توزيع (تخصيص) التكلفة على الفترات

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 200-201.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 201-202.

المختلفة، وأعباء تقتصر أثرها على الفترة المحاسبية التي يتم فيها الانفاق وبالتالي يتم الاعتراف بها على أساس التحميل الفوري.

2. الأعباء حسب النظرة الجبائية

تسجل الأعباء التي تتحملها المنشأة في المحاسبة إذا توفرت وثائق ثبوتية تبررها بغض النظر عن الأحكام الجبائية، ولتحديد النتيجة الجبائية فإنه من الضروري إعادة النظر جبائيا في هذه الأعباء وإخضاعها لأحكام جبائية تضبط الإسراف ومنع المغالاة فيها بغية تخفيف العبء الجبائي للمكلفين، لأنها تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي الضرائب المحصلة، وفي حالة غياب نص جبائي صريح متعلقة بالأعباء فإنه يتم الأخذ بالقاعدة المحاسبية بدون أي تحفظات.

إن خصم الأعباء جبائيا من شأنه أن يخضع لبعض الشروط منها الشكلية والموضوعية وأخرى ذات خصوصية*، وهذا بهدف المحافظة على الموارد المالية للدولة بمراقبة هذا الجزء المهم في تحديد النتيجة الجبائية ألا وهي الأعباء، ويمكن عرض هذه الشروط فيما يلي:

أ. الشروط الشكلية: يتم قبول خصم الأعباء جبائيا إذا استوفت الشروط الشكلية التالية:

- يجب أن يكون العبء مؤكد وفعلي وليس محتمل الحدوث بغض النظر إن كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية وليست دفترية أو وهمية حتى تتحمل المنشأة عبئها سواء تم دفعها أو لا؛
- أن تكون الأعباء مدعمة ومؤيدة بوثائق ثبوتية ومستندات تبرر حقيقة حدوثه، لذا يمكن الإشارة إلى ضرورة الإبقاء على الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المنشأة وهذا تحسبا لأي مراقبة جبائية (أربع سنوات على الأكثر)؛
- إعداد كشوف خاصة ببعض الأعباء، حيث يلتزم المكلفين بوجوب ارفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى تتم عملية التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريحات المقدمة (مثل كشف الأعباء العامة وجدول الاهتلاكات والمؤونات والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح)[1]، وفي حالة عدم التصريح تفرض ضريبة تلقائية على المكلف حسب الحالة.[2]

ب. الشروط الموضوعية: حتى تكون الأعباء قابلة للخصم، يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:[3]

- أن يكون استغلالها في إطار التسيير العادي للمنشأة أو لمصلحتها أي يكون لأغراض مباشرة لتسيير المنشأة، حيث لا يتعلق الخصم بالنفقات الشخصية، إضافة إلى اعتماد النفقات المهنية حسب مبلغها الحقيقي والتي أدرجت وسددت خلال سنة فرض الضريبة؛

* تم التعرض للأعباء القابلة للخصم عند تحديد النتيجة الجبائية طبقا لأحكام النظام الجبائي الجزائري في الفصل الثاني، المبحث الثالث، المطلب الثاني.

[1] المادة رقم 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 192-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2018، ص 10.

- يترتب عنها تخفيض في الأصول الصافية، أي يقوم العبء بإحداث نقصا في قيمة الأصول الصافية إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو زيادة في قيمة الخصوم، وعليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى زيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات؛
- أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها، وبالتالي فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي أنشأت خلال الدورة؛
- تتعلق بعبء فعلي وأن تكون مدعمة بمبررات كافية.

مما سبق نلاحظ أن التشريع الجبائي الجزائري يأخذ بواقع الأمور، أي بما يفرضه الأمر الواقع من ايرادات محققة فعلا، أو أعباء فعلية انفقت على نشاط المنشأة عكس النظام المحاسبي الذي يأخذ بواقع الأحداث والمعاملات، وهذا ما يؤدي إلى ظهور اختلافات في قبول ورفض بعض الإيرادات والأعباء جبائيا عنه محاسبيا مما يؤدي إلى ظهور آثار جبائية.

المطلب الثاني: الأثر الجبائي للاختلاف في قياس الإيرادات

سنتعرض للاختلافات الواردة في الإيرادات المتعلقة بفوائض قيم التنازل والاعانات العمومية وايرادات العقود طويلة الأجل، والتي ينتج عنها آثار جبائية نتيجة اختلاف نظرة كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي لهذه المفاهيم، وهذا فيما يلي:

أولا: فوائض قيم التنازل

1. حسب النظام المحاسبي المالي

تعرف فائض قيمة التنازل بأنها الربح الذي تحققه المنشأة عند التنازل عن تثبيتات معنوية أو عينية أو مالية، وبالتالي فعملية التنازل عن التثبيتات تحقق ربحا إذا تم بيعها بقيمة أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، فبالنسبة للتثبيتات العينية أو المعنوية تسجل محاسبيا في الحساب 752 (حـ/فوائض القيمة عن خروج تثبيتات غير مالية)، وإذا تعلق الأمر بالأصول المالية فتسجل في حساب 767 (حـ/أرباح صافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية)، مع العلم فإن في الحالة العكسية أين تتم عملية التنازل عن التثبيتات بقيمة تقل عن قيمتها المحاسبية الصافية، نقول أن عملية التنازل تمت بخسارة وتسجل في الحساب 652 (حـ/نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية) بالنسبة للأصول العينية والمعنوية، وفي الحساب 667 (حـ/نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة مالية) بالنسبة للأصول المالية، وتدرج في الحسابات القيم الفائضة أو الناقصة التي تبرز عند القيام بالتنازل عن تثبيتات مالية في تاريخ التنازل كإيرادات أو أعباء الدورة التشغيلية[1]، أما بالنسبة لفائض قيمة التنازل المعاد استثماره فإن النظام المحاسبي المالي لم يبين كيفية التسجيل المحاسبي له.

[1] المادة رقم 7.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

عرف النظام الجبائي الجزائري فائض القيمة الخاضع للضريبة بأنه الفارق الايجابي بين سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو قيمة إنشاءه من طرف المتنازل[1]، وتسري على الأشخاص الطبيعيين أيضا الأحكام المتعلقة بشروط إعفاء أو فرض الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الكلي أو الجزئي عن عناصر الأصول في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو اثناء ممارسة نشاط مهني[2]، وتخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأجل[3]، وتنتج فوائض القيم القصيرة الأجل من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث (3) سنوات أو أقل، أما فوائض القيم الطويلة الأجل فهي تلك التي تنتج عن التنازل عن عناصر مكتسبة أو محدثة منذ أكثر من ثلاث (3) سنوات؛[4]

وتعد أيضا مماثلة للتثبيتات، شراءات الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل ملكية كاملة من حصة 10%على الأقل من رأسمال شركة أخرى[5]، وتعد جزء من الأصول المثبتة القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المنشأة منذ سنتين (2) على الأقل قبل تاريخ التنازل[6]، ويحدد مبلغ فوائض القيم الناتج عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر الأصول الثابتة في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي، أو في إطار ممارسة نشاط مهني يربط بالربح الخاضع للضريبة حسب طبيعة فوائض القيم كما هي مبينة سابقا، حيث إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأجل يحسب مبلغها في حدود 70%من الربح الخاضع للضريبة، وإذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد يحسب مبلغها في حدود 35%من الربح الخاضع للضريبة؛[7]

وهناك حالات خاصة لا يمكن فيها إدراج فوائض القيم في الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها، والتي تتمثل فيما يلي:

- فوائض القيم الناتجة عن التنازل أثناء استغلال عناصر الأصول المثبتة، وهذا إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته، قبل انقضاء أجل ثلاث (3) سنوات ابتداء من اختتام هذه السنة المالية مع إضافته إلى سعر تكلفة عناصر الأصول المتنازل عنها، ويجب أن يرفق هذا الإلتزام بإعادة الإستثمار بالتصريح بنتائج السنة المالية التي تحققت فيها فوائض القيم، وإذا تمت إعادة الإستثمار في الأجل المنصوص عليه أعلاه، تعتبر فوائض القيم المخصومة من الربح الخاضع للضريبة مخصصة للاهتلاك المالي للتثبيتات الجديدة وتخصم من سعر التكلفة (أي تكلفة الاستثمار – فائض قيمة التنازل المستخدمة في تمويله)، من أجل حساب الإهتلاكات المالية وفوائض القيم المحققة لاحقا، وفي حالة العكس تنقل فوائض القيم إلى الربح

[1] المادة رقم 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2018).
[2] المادة رقم 81 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 7 من قانون المالية لسنة 2015).
[3] المادة رقم 172-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
[4] المادة رقم 172-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
[5] المادة رقم 172-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
[6] المادة رقم 172-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
[7] المادة رقم 173-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

الخاضع للضريبة للسنة المالية التي انقضى فيها الأجل المذكور أعلا[1]، ومنه يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات الناتج عن عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة؛[2]

- فوائض القيم المذكورة أعلاه والمحققة بين شركات من نفس التجمع؛[3]
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (*lease-back*) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة؛[4]
- فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة؛[5]
- لا تعتبر فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (*O.P.C.V.M*) المسعرة في البورصة من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (*IRG*) أو الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من 2009/01/01؛[6]
- كل من نواتج وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات، والالتزامات والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة المسجلة في تسعيرة البورصة، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة؛[7]

وتسري على الأشخاص الطبيعيين أيضا الأحكام المتعلقة بشروط إعفاء أو فرض الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الكلي أو الجزئي عن عناصر الأصول في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو اثناء ممارسة نشاط مهني.[8]

3. الأثر الجبائي

تفرض على فائض القيمة ضريبة فقط عندما يتحقق فعلا أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق، وفي حالة عدم وضع قواعد خاصة لقبول فوائض القيم جبائيا، يمكن أن يؤدي هذا إلى ضياع موارد مالية من شأنها أن ترفع الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي تحصيل ضريبة أكبر لفائدة الخزينة العمومية.

---

[1] المادة رقم 173-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

[2] المادة رقم 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (ممعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة رقم 10 من قانون المالية لسنة 2009).

[3] المادة رقم 173-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 19 من قانون المالية لسنة 1997).

[4] المادة رقم 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (ملغاة بموجب المادة رقم 8 من قانون المالية لسنة 2009، ثم اعيد استحداثها وتعديلها بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2017).

[5] المادة رقم 173-4/5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (محدثة بموجب المادة رقم 10 من قانون المالية لسنة 2008).

[6] *MF/DGI/DRPC, **Guide Fiscal des Produit Financiers**, Edition Sahel, 2010, p26.*

[7] المادة رقم 46 من القانون رقم 08-21، المؤرخ في 2008/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74.

[8] المادة رقم 81 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 7 من قانون المالية لسنة 2015).

ثانيا: الإعانات العمومية

1. حسب النظام المحاسبي المالي

الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الاعانة، بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته في الماضي أو في المستقبل[1]، وتدرج الإعانات العمومية في الحسابات كإيرادات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك تكون التكلفة هي الاهتلاك، وكذا فإن الإعانات العمومية المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كإيرادات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب، وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بالأصول إيرادات مؤجلة[2]، كما تدرج في الحسابات الإعانات العمومية الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمنشأة دون الحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه[3]، ويتم الأخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الاعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب طريقة خطية[4]، ولا تدرج في حسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل، إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المنشأة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات وبأن الإعانات سيتم استلامها[5]، وفي الحالة الاستثنائية التي تلجأ فيها المنشأة إلى تسديد إعانة فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي، ويرجع التسديد في المقام الأول إلى كل ايراد مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة ويتم إدراج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.[6]

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمنشآت ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، ويتم ربط هذه الإعانات بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمسة الموالية، غير أنه يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك في مدة تتجاوز خمس (5) سنوات بسنوات مدة الاهتلاك، وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأساس الضريبة من القيمة الحسابية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه، وتدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم تحصيلها فيها.[7]

---

[1] المادة رقم 1.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 2.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 3.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 4.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[5] المادة رقم 5.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[6] المادة رقم 6.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[7] المادة رقم 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة رقم 9 من قانون المالية لسنة 2007، ونفس المادة من قانون المالية لسنة 2010، والمادة رقم 7 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة رقم 6 من قانون المالية لسنة 2014).

3. الأثر الجبائي

إن اعتبار النظام الجبائي الجزائري لإعانات الاستغلال ضمن النتائج في السنة المالية التي تم فيها التحصيل من شأنه أن يخلق اختلافات في المعالجة، خاصة إذا كان الحصول على الإعانة (أو وعد الحصول عليها) في سنة مالية وتحصيلها في سنة مالية لاحقة، وفي حالة عدم اعتبار الإعانات العمومية كإيرادات فإن ذلك سوف يؤثر على حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة وبالتالي دفع مبلغ أقل من الضرائب وضياع حقوق الدولة.

ثالثا: العقود طويلة الأجل

4. حسب النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (8-3): العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي

	البيان
المفهوم	يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل، إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء وعقود اصلاح حالة أصول بيئية أو عقود تقديم خدمات.[1]
أساليب تسجيل عمليات العقود طويلة الأجل	صنفها النظام المحاسبي إلى طريقتين كما يلي: - **طريقة الادراج حسب التقدم:** تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المنشأة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، عندها تسجل كل من الأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد نتيجة سنوية[2]، وهذا إذا توفرت بعض الشروط نذكر منها:[3] - إمكانية تقييم كل نواتج العقد (السعر، إعادة تقييم العقد، علاوات الإنجاز،...)؛ - إمكانية تقييم الأعباء إلى غاية المرحلة النهائية وكذلك نسبة تقدم إنجاز العقد بصورة صادقة؛ - يمكن تحديد التكاليف المتعلقة بالعقد وقياسها بصورة صادقة. - **طريقة الاتمام:** تطبق هذه الطريقة إذا لم تتمكن المنشأة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، أو كان نظام معالجة البيانات في المنشأة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، وتعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المتحملة في انجاز المشروع[4]، ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة هو عدم اظهار النتيجة الحقيقة السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المنشأة على أساس سنوي[5]، وتطبق هذه الطريقة في حالة عدم توفر شروط طريقة التقدم.

المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] المادة رقم 1.133 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[2] المادة رقم 2.133 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 186-187.

[4] المادة رقم 3.133 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[5] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 188.

5. حسب النظام الجبائي الجزائري

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المتعلق بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق (طريقة التقدم في الأشغال) المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المنشأة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة، ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة (محاسبة التكاليف) والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق، ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق.[1]

وبالتالي يمكن ملاحظة أن النظام الجبائي الجزائري لم يؤخذ بطريقة الاتمام في تسجيل العقود طويلة الأجل، وذلك لأنها لا تحقق إيراد سنوي (كل سنة) مثل طريقة التقدم في الأشغال.

6. الأثر الجبائي

إن طريقة التقدم في الأشغال تربط بين التكاليف الفعلية حتى تاريخ إعداد الميزانية، وبين مجموع التكاليف التقديرية الأصلية للعقد في مجمله بالقيمة التعاقدية، والنسبة التي يتم استخراجها يمكن استخدامها لتحديد مقدار الإيراد الذي تحقق حتى نهاية السنة المالية، وبالتالي فإن صافي الدخل المتوقع غير مؤكد بالرغم من أن قيمة العقد مؤكدة وذلك لأن التكاليف غير مؤكدة، لاختلاف مفهومها المحاسبي عن مفهومها الجبائي (هناك تكاليف غير مقبول بها جبائيا من جهة، والمتغيرات في الأسعار، المغالاة)، فسيصعب تحديد التكلفة التي تتخذ أساسا لتحديد نسبة التقدم في الأشغال لمثل هذه العقود.

إذن تعتبر طريقة التقدم في الأشغال في تحديد الإيراد للعقود طويلة الأجل معيار غير دقيق، وقد يؤدى إلى نتائج بعيدة كل البعد عن الواقع نظرا لاعتماده على التقديرات، وبالتالي يمكن ضياع تحصيل حقيقي للإيرادات الجبائية لأنها تتنافى مع قاعدة التحقق الفعلي للأرباح (الأرباح الفعلية أو الحقيقية وليست الأرباح التقديرية)، مما يجعلها تؤدي إلى نتائج خاطئة لاعتمادها على التقديرات (صافي الربح المتوقع غير مؤكد).

[1] المادة رقم 140-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (المادة 140 معدلة بموجب المادة رقم 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

المطلب الثالث: الأثر الجبائي للاختلاف في قياس الأعباء

سنركز على الأثر الجبائي الناتج عن اختلاف المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي عنها حسب أحكام النظام الجبائي الجزائري، لكل من مصاريف البحث والتطوير، الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، تكاليف الاقتراض والضريبة على أرباح الشركات، وهذا حسب ما يلي:

أولا: مصاريف البحث والتطوير

بصفة عامة يمكن أن نعرف البحث بأنه عمل أصيل يؤدي بصورة منتظمة إلى زيادة محتملة في مجال المعارف العلمية أو الفنية، أما التطوير فهو مجموعة من الأعمال والدراسات والخطط التي تحصل قبل طرح الإنتاج التجاري، وقد عرفت لجنة المعايير الدولية (*IASC*) التطوير بأنه عبارة عن الأعمال الموجهة نحو إدخال أو تحسين منتجات أو عمليات محددة، بهدف تطبيق المعرفة المكتسبة من البحوث من أجل التطوير أو التحسن قبل الشروع بالإنتاج التجاري.[1]

وتختلف المعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير عن المعالجة الجبائية كما يلي:

1. حسب النظام المحاسبي المالي

تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي، تثبيتا معنويا في الحالات التالية فقط:[2]

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت المنشأة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

تسجل مصاريف البحث أو المصاريف الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي، كأعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها[3]، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به[4]، أما مصاريف التطوير فتسجل في قسم فرعي لحساب 20 وهو حـ/203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في الجانب المدين، ويقابله حـ/731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية"، كما يتم ترصيد حـ/203 "مصاريف البحث والتطوير" عندما يتم اهتلاكها، وذلك

---

[1] سعود جايد مشكور، كفاح جبار، **تكاليف البحث والتطوير ومعالجتها المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الفري، العدد 21، المجلد الخامس، 2007، ص 152-153.

[2] المادة رقم 14.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 15.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] مبارك بوعلاق وآخرون، **الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية *(IAS-IFRS-IPSAS)* في تفعيل أداء المنشآت والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24/25 نوفمبر 2014، ص 622.

بجعل هذا الحساب دائنا ويقابله في الجانب المدين حـ/.28، ويمكن القول أن المنشأة تجد صعوبة في الفصل بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، وهذا ما يدفعها أحيانا إلى اعتبارها كأعباء عادية للدورة.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

تعتبر مصاريف البحث والتطوير أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها (في حدود مبلغ لا يتعدى 10% من الربح على ألا يتعدى 000 000 100 دج سنويا)، مع ضرورة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث والتطوير للمنشأة، كما يجب التصريح به للإدارة الجبائية وكذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، وإذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة؛[1]

3. الأثر الجبائي

إن اعتبار نفقات البحث والتطوير من الأعباء واجبة الخصم وليست تثبيتات معنوية، سيؤدي إلى خصمها مرة واحدة وبالتالي التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، لذا وجب إعادة النظر والفصل فيها إن كانت نفقات تخصم فورا أو هي تثبيتات معنوية تهتلك على عدة سنوات، لكن يمكن الإشارة إلى أنه وفي ظل التطورات التكنولوجية يكون من الصعب الإبقاء على نفس الشروط التي تعتبر نفقات البحث والتطوير نفقات يجب رسملتها، لذا يجب الاعتراف بها في سنة حدوثها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه عند توزيع نفقات البحث والتطوير على عدة سنوات فإنه يختل مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، وهذا يعني أن لكل سنة ما يقابلها من الإيرادات الناتجة عن التطوير (تحقيق منافع اقتصادية)، وبالتالي وفي هذه الحالة من الأفضل أن توزع على عدة سنوات.

ثانيا: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين (مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة)

1. حسب النظام المحاسبي المالي

تقوم المنشأة في نهاية كل سنة مالية بتكوين مؤونات للوفاء بالتزاماتها اتجاه مستخدميها في مجال المعاش وتكميلات التقاعد وتعويضات مقدمة الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة للمستخدمين، حيث تدرج هذه المنافع التي تمنحها لمستخدميها سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع[2]، ويتم في نهاية السنة اثباتها في شكل أرصدة مبالغ التزامات المنشأة والتي تحدد على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات اتجاه المستخدمين، باستعمال فرضيات وطرق حسابية ملائمة (فرضيات ديمغرافية كالوفيات ودوران المستخدمين، وفرضيات مالية كالزيادة المستقبلية في الأجور، معدل التحيين).[3]

[1] المادة رقم 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (معدلة بموجب المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[2] المادة رقم 1.136 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 2.136 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

يكون شرط الاعتراف بالمؤونة من الناحية الجبائية هو أن تكون محددة بوضوح ويتوقف حدوثها بفعل الأحداث الجارية، مع شرط تقييدها في حسابات السنة المالية وإظهارها في كشف الأرصدة المقدم لمصلحة الضرائب في نهاية السنة، وبالتالي لا يتم الاعتراف بمؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة حيث تعتبر أعباء غير قابلة للخصم.[1]

3. الأثر الجبائي

في حالة عدم الاعتراف الجبائي بمؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة، يؤدي هذا إلى فرض ضرائب على أرباح غير حقيقية وزيادة الوعاء الضريبي بمقدار المبالغ المخصصة لهذا النوع من المؤونات وبالتالي دفع قيمة أكبر للضريبة، لأن المؤونات المخصصة للمعاشات والالتزامات المماثلة تعمل على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة بمجرد تخصيص مبالغ لمواجهتها عند حدوثها المستقبلي، وهذا ينافي مبدأ التحقق الفعلي الذي يعتمد عليه النظام الجبائي، وباسترداد هذه المخصصات إلى النتيجة المحاسبية بهدف تحديد النتيجة الجبائية، سيؤدي هذا إلى فروق زمنية ناتجة عن الاختلاف في التسجيل المحاسبي لهذا النوع من المؤونات عنه جبائيا عند تسديدها وليس عند تكوينها، فتكون القاعدة الجبائية معدومة في تاريخ المحاسبة عن هذه المؤونة.

ثالثا: تكاليف الاقتراض

1. حسب النظام المحاسبي المالي

يندرج في تكاليف الاقتراض ما يلي:[2]

- الفوائد المترتبة على المكشوفات المصرفية والقروض؛
- اهتلاك علاوات الإصدار أو التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك اهتلاك التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض؛
- الأعباء المالية التي تتطلبها عمليات الايجار التمويلي؛
- فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية إذا كانت مماثلة لتكاليف الفوائد.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في تكلفة أصل[3]، وتدمج تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو انتاج أصل يتطلب مدة طويلة لإنجازه (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في تكلفة هذا الأصل، ويوقف إدماجها في حالة انقطاع نشاط الإنتاج وعندما تنتهي عمليا الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه، والمبلغ المدمج في تكلفة أصل يناسب تكاليف الاقتراض التي كان من الممكن تفاديها لو لم يحصل الانفاق المتعلق بالأصل المعني.[4]

---

[1] المادة رقم 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (المادة 140 معدلة بموجب المادة رقم 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[2] المادة رقم 2.126 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[3] المادة رقم 2.126 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

[4] المادة رقم 3.126 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

أجازت القواعد الجبائية للمنشآت احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة[1]، ولم يتم الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الاقتراض في تحديد تكلفة الأصل وتم اعتبارها مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

3. الأثر الجبائي

يؤدي التمويل عن طريق الاقتراض من وجهة نظر المنشآت أكثر ملاءمة من التمويل بحقوق الملكية، لما في ذلك من أثر على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا لأن الناتج عن خصم الفوائد المتعلقة برأس المال المقترض يكون ضمن التكاليف واجبة الخصم، وعليه سيكون الاختلاف في حساب الاهتلاك لأن جزء منه سيعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة، لكن من وجهة نظر النظام الجبائي أن التمويل بحقوق الملكية يعد أكثر ملاءمة من التمويل بالاقتراض، لأن هذا يؤدي إلى ضمان إيرادات جبائية لأنه لا يترتب على هذا التمويل أي أعباء إضافية من شأنها التأثير على الوعاء الجبائي، وبالتالي يكون من الأفضل رسملة عوائد القروض دون اعتبارها من التكاليف القابلة للخصم حيث يتم تحميلها في حساب النتائج، مع مراعاة أثار رسملة تكاليف الاقتراض على صافي الربح وعلى نصيب السهم من صافي هذا الربح (التأثير على الوعاء الضريبي)، باعتبار أن تكلفة التمويل المصرفي خطوة مهمة لتيسير الائتمان المطلوب للنشاط التجاري والصناعي ومساهمتها في النمو الاقتصادي للمجتمع، وهو أحد الأهداف التي يسعى لتحقيقها النظام الجبائي.

رابعا: الضريبة على أرباح الشركات

1. حسب النظام المحاسبي المالي

تعالج الضريبة على أرباح الشركات كعبء وتسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء، حيث تحسب على أساس النتيجة العادية (تستبعد النتيجة الاستثنائية)، ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى النتيجة الصافية.

2. حسب النظام الجبائي الجزائري

بموجب أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات[2].

مما سبق نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات تعتبر بمثابة توزيع على الأرباح واعتبار الدولة كشريك له الحق في هذه الأرباح، وهذا ما يبرر تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء، ويحسب مقدار الضريبة

[1] المادة رقم 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (محدثة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

[2] المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

على أساس النتيجة الإجمالية (نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال)، وعليه على الإدارة الجبائية تأول هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها أو عدمها (باعتبارها أعباء)[1]، مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا.[2]

3. الأثر الجبائي

باعتبار أن الضرائب على الأرباح نادرا ما تسدد بالكامل في الفترة المالية المتعلقة بها، ومع استمرار نشاط المنشأة فمن المتوقع استمرار فرض ضرائب على أرباحها في السنوات المقبلة، وبالتالي تظهر الحاجة إلى الاعتراف بالضرائب المؤجلة للتقرير عن الضرائب التي يتوقع سدادها أو استردادها في المستقبل وهذا لاختلاف المعالجة الجبائية عن المعالجة المحاسبية، وبالتالي فمن الضروري عند تحديد مقدار عبء الضريبة على الربح الواجب تحميله في حساب النتائج، الأخذ في الحسبان الآثار الجبائية للفروق المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، ويمكن الإشارة إلى أن الضرائب على الأرباح تفرض على صافي الربح الخاضع للضريبة وليس على النتيجة المحاسبية، كما تختلف عن غيرها من الأعباء الأخرى للمنشأة فهي لا تؤدي إلى توليد منافع مستقبلية وليس لها إيرادات مباشرة.

[1] صالح مرازقة، عبد الكريم فرحات، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المنشآت والحكومات-اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014، ص 636.

[2] المادة 141-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

خلاصة

إن خصوصية التشريع الجبائي تجعل هناك أوجه اختلاف وتعارض بينها وبين الأنظمة المحاسبية المعمول بها، حيث إذا كان الربح المحاسبي هو قاعدة الارتكاز التي يعتمد عليها التشريع الجبائي في تحديد الربح الخاضع للضريبة، فهذا يعني ضرورة الرجوع للخلف للوصول للربح الجبائي من خلال ادخال بعض التعديلات والتسويات على صافي الربح المحاسبي، وهذا بتعديل بعض عناصر القوائم المالية التي يتم قياسها والافصاح عنها في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية وفق ما تنص عليه التشريعات الجبائية، ونتيجة لهذه الاختلافات الناشئة عن اختلاف متطلبات كل من القوانين والأنظمة والأحكام الجبائية عن نظيرتها المحاسبية، وجب عدم ترك تلك الفروق دون اظهار أثرها في القوائم المالية للمنشأة.

ومما سبق نستنتج أن النظام الجبائي الجزائري إعتمد من حيث المبدأ على الأخذ بالنتيجة المحاسبية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي كأساس لتحديد النتيجة الجبائية، إلا أنه بتطبيق ما جاء في أحكام النظام المحاسبي المالي عند قياس صافي الربح الخاضع للضريبة، اتضح أن هناك تضارب واختلاف بين بعض أحكام النظامين (المحاسبي والجبائي)، وكان هذا سببا مباشرا لظهور فروقات مختلفة كانت لها آثار جبائية على الوعاء الخاضع للضريبة ومنه الحصيلة الضريبية، لأن التشريع الجبائي الجزائري يأخذ بواقع الأمور عكس النظام المحاسبي المالي الذي يأخذ بواقع الأحداث والمعاملات، وهذا ما يدفع إلى محاولة تقليص فجوة التعارض بين المحاسبة والجباية في الجزائر والتي يجب أخذها بعين الاعتبار ودراستها لمحاولة تقليصها، وهذا بالاعتماد على حلول واقتراحات وحتى تعديلات تمس كل ما من شأنه أن يدخل في تحديد دقيق لوعاء ضريبي يمثل الواقع بهدف ضمان تحصيل الموارد المالية للدولة.

الفصل الـرابع

جهود مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر

تمهيد

تجاوبا مع الاختلافات الناشئة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي تظهر في اختلاف نظرة كل من النظامين في إعطاء مفهوم للربح، وبهدف ضمان الموارد المالية للدولة من خلال تقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية أي المقاربة بين النظامين وإحداث الانسجام بينهما، عمد المشرع الجبائي إلى اتخاذ جملة من التدابير الجبائية التي صدرت في قوانين مالية سنوية وتكميلية محددة، جاءت بتعديلات لبعض الأحكام الجبائية أو استحداث لقوانين لم تكن موجودة، وهذا ما يفسر رغبة الدولة في محاولة الوصول إلى انسجام مقبول بين المحاسبة والجباية إن لم نقل محاولة تضييق الفجوة بين الربحين، لخلق علاقة جبائية محاسبية شفافة خالية من التناقضات والاختلافات ليس تماما وإنما لحد يعمل على ضبط الوعاء الضريبي ومن ثم ضمان الحصيلة الجبائية لخزينة الدولة.

ونهدف من خلال هذا الفصل بعرض أهم التدابير الجبائية المستحدثة من طرف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي (قبل وأثناء وبعد تطبيقه)، مع تقديم اقتراحات لحلول ممكن أن تعمل على تقليص الفجوة بين هذين النظامين، وهذا من شأنه محاولة خلق شفافية تؤدي إلى تحديد وعاء ضريبي يمثل الواقع، ولإعطاء عرض كافي ومفسر لما سبق، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

- **التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي؛**
- **الحلول المقترحة لمحاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي؛**
- **أثر تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي على الشفافية والوعاء الضريبي.**

المبحث الأول: التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي

كان لزاما على التشريع الجبائي الجزائري مسايرة التغيرات التي نتجت عن تبني معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي وتجاوبه معها، وهذا قصد ضمان تجسيد أحد أهدافه المالية المهمة وهو ضمان الموارد المالية للدولة وعدم ضياعها، وفي هذا الإطار بدء التشريع الجبائي في اتخاذ بعض التدابير قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وخلاله وحتى بعد مرور وقت على تطبيقه.

وفيما يلي سنقوم بعرض أهم القوانين المعدلة والجديدة الهادفة إلى تقليص آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري وبالضبط على الوعاء الخاضع للضريبة، والتي تظهر في أحكام جبائية تضمنتها قوانين مالية سنوية وأخرى تكميلية بمواد معدلة وأخرى مستحدثة، وهذا ابتداء من قانون المالية السنوي لسنة 2008 إلى غاية آخر التعديلات التي احتواها قانون المالية السنوي لسنة 2018، مع عدم التعرض للقوانين المالية التي لم تحمل أي تعديلات تتعلق بموضوع البحث.

المطلب الأول: التدابير الجبائية المستحدثة قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي

تمثلت التدابير الجبائية المستحدثة قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في قانون المالية السنوي والتكميلي لكل من سنة 2008 وسنة 2009، ومحتوى هذه الإجراءات يظهر فيما يلي:

أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2008

1. التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2008

أ. فرض نظام جبائي مبسط

تم فرض نظام جبائي ضمن نظام الربح الحقيقي وهو النظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة، الذي يخضع له المكلفين بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشر ملايين دينار (10 000 000 دج) ، ويتعين على المكلفين الخاضعين لهذا النظام أن يقدموا للإدارة الجبائية جداولا تتمثل في ميزانية ملخصة، حسابا مبسطا للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء، جدول الاهتلاكات، كشف المؤونات وجدول تغيرات المخزون.[1]

وتستفيد المنشآت حسب هذا النظام من تسهيلات تمثلت في وثائق وكشوفات مبسطة بدلا من القوائم الجبائية التي يخضع لها المكلفين التابعين للنظام الحقيقي، وقد جاء هذا التدبير لمرافقة ما جاء به النظام المحاسبي المالي في إمكانية مسك محاسبة مبسطة من طرف المنشآت الصغيرة وهذا حسب طبيعة نشاطها التجاري والانتاجي والخدمي، وبالتالي تبسيط الإجراءات المحاسبية والجبائية في الجزائر لهذا النوع من المنشآت.

[1] المادة رقم 3 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، يقابلها المادة رقم 20 مكرر و20 مكرر 1و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008.

ب. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، تعتبر فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية، غير أنه لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة كل من:

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عقار تابع لتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود؛
- فوائض القيمة الناتجة عن تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع *lease back*.[1]

ج. خصم مصاريف مالية ومصاريف المقر

فيما يخص فوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات 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 المنشآت التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة، وتخصم هذه المنشآت نفسها مصاريف المقر في حدود 1% من رقم الأعمال في السنة المالية المطابقة لالتزاماتها.[2]

ويهدف هذا الإجراء إلى مسايرة انفتاح السوق الجزائري على التجارة الدولية من جهة وتمركز الشركات الأجنبية بالجزائر من جهة أخرى، كما تحاول السلطات تشجيع الاستثمارات الأجنبية بالجزائر وكذا الاستثمارات الجزائرية بالخارج من خلال فتح عدة فروع، وهذا تماشيا مع النظام المحاسبي المالي الذي جاء نتيجة التعاملات الجزائرية مع الخارج واعتماد معايير المحاسبة الدولية بالجزائر.

د. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في إطار عقد القرض الايجاري

لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر للمقرض المؤجر، في إطار عقد القرض الإيجاري من نوع ليزباك (***lease-back***) ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، كما لا تدخل فوائض الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقرض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة؛[3]

---

[1] المادة رقم 4 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، يقابلها المادة رقم 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008 (فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية (المواد من 77إلى80 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، ملغاة مواده بموجب المادة رقم 8 من قانون المالية لسنة 2009 ومعاد إحداثها وتعديلها بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2017).

[2] المادة رقم 8 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، يقابلها المادة رقم 141-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008.

[3] المادة رقم 10 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، يقابلها المادة رقم 173-4-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008.

هـ. تطبيق الاهتلاك في إطار عقد القرض الإيجاري

يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات، ويرخص للبنوك والمنشآت المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري، تطبيق نظام الاهتلاك المالي للقرض عند حساب الإهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في إطار القرض الإيجاري.[1]

ويهدف هذا الاجراء إلى التأكيد على ضرورة استخدام الاهتلاك الخطي على كل التثبيتات، مع إمكانية اختيار طرق أخرى للاهتلاك في حالة عدم ملاءمة الاهتلاك الخطي لهذه التثبيتات، أما بالنسبة للبنوك والمنشآت المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري فإنه يرخص لها تطبيق الاهتلاك الجبائي على التثبيتات المكتسبة في إطار القرض الايجاري حسب مدة العقد (جبائيا المقرض المؤجر له الحق في ذلك دون المقرض المستأجر).

2. التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2008

أ. تاريخ إيداع التصريحات

يتعين على الأشخاص المعنويين أن يكتتبوا (يقدموا تصريحاتهم) قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتشية الضرائب التابعين لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة والخاص بالسنة المالية السابقة لسنة التصريح.[2]

ويهدف اجراء تمديد فترة الإيداع من 01 أفريل للسنة (ن+1) إلى 30 أفريل لنفس السنة، إلى خلق توافق مع النظام المحاسبي المالي الذي يقضي بضرورة إعداد وتقديم الكشوفات المالية في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ غلق السنة المالية المحاسبية (30 أفريل (ن+1))، وبهذا تتوافق مع الفترة المخصصة لذلك جبائيا.

ب. إعادة تقييم الأصول العينية للبنوك والمنشآت المالية

يمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك، الواردة في الميزانية الختامية في 31 ديسمبر 2007 للبنوك والمنشآت المالية في أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر من صدور الأمر (قانون المالية التكميلي لسنة 2008)، وتقيد مع إعفاء من الضريبة فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية في حساب فرق إعادة التطبيق في خصوم الميزانية، وفي حالة التنازل عن الأصول المعاد تقييمها، تخضع فوائض القيم المحتملة الناتجة عن هذا التنازل للضريبة ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول.[3]

جاء هذا الإجراء استجابة وتنظيما للاستعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 01 جانفي 2009 من طرف البنوك والمنشآت المالية، حيث يقدم فرصة لهذه الأخيرة في إعادة تقييم أصولها القابلة وغير القابلة للاهتلاك في فترة أقصاها ثلاثة (3) أشهر من صدور الأمر السابق الذكر.

---

[1] المادة رقم 11 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، يقابلها المادة رقم 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008.

[2] المادة رقم 6 من الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، يقابلها المادة رقم 151-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2009.

[3] المادة رقم 45 من الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

ج. تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ 01 جانفي 2010

تم تعديل أحكام المادة رقم 41 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث يبدأ سريان مفعول هذا النظام ابتداء من أول جانفي من سنة 2010.[1]

ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2009

1. التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2009

أ. اكتتاب تصريح تصحيحي

يمكن للمنشآت ذات الجمعية التي يجب أن تثبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال الواحد والعشرون (21) يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد هذه الجمعية*، ويجب أن ترفق تحت طائلة عدم قبول التصريح ضمن نفس الأجل، الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لاسيما محضر الجمعية وتقرير محافظ الحسابات.[2]

جاءت أحكام هذا الاجراء في محاولة للاستجابة مع متطلبات النظام المحاسبي بخصوص المبدأ المتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ غلق الميزانية المالية*، الذي يقضي بتعريف الأحداث اللاحقة للميزانية وأنواعها وكيفية التعامل معها محاسبيا وأثرها على القوائم المالية التي تم إعدادها ولكن لم يتم التصريح بصدورها بعد، والمعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها وخاصة إذا كانت الأحداث المالية غير معدلة[3]، ويعني هذا أن كل حدث معلوم له علاقة مباشرة بالقوائم المالية عند تاريخ غلق حسابات السنة المالية وتاريخ المصادقة على حسابات هذه السنة يجب ارفاقه بالسنة المالية المغلقة، أما إذا طرأ حدث بعد تاريخ غلق السنة المالية وكان بدون تأثير على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات فانه لا يتم اجراء أي تسوية.[4]

ب. الإعفاء من الضريبة كل من نواتج وفائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والسندات المسعرة في البورصة

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الالتزامات والسندات المماثلة والأوراق المماثلة لها للخزينة، المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة لأجل أقصاه خمس (5) سنوات الصادرة خلال فترة خمس (5) سنوات ابتداء من أول جانفي من سنة 2009،

---

[1] المادة رقم 62 من الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

* حسب نص المادة رقم 584 من القانون التجاري الجزائري، يحدد بتاريخ 30 جوان من سنة (ن+1)، وعليه يعتبر آخر أجل لإيداع التصريح التصحيحي هو 21 جويلية من السنة (ن+1).

[2] المادة رقم 14 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 151-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

* المحدد بتاريخ 30 أفريل من سنة (ن+1) وهو آخر أجل لإقفال الحسابات التي تخص السنة (ن) لتسليم القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات.

[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007 (*IAS/IFRS*)**، ط1، اثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص 167.

[4] المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره.

ويشمل هذا الاعفاء كل فترة صلاحية السند الصادر خلال هذه المرحلة، كما تعفى من حقوق التسجيل ولمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول جانفي من سنة 2009، العمليات المتعلقة بالقيم المنقولة المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة[1]، كما تخضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين، بنسبة 20% محررة من الضريبة.[2]

وقد جاء هذا التعديل تماشيا مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع منح فرصة للمنشآت في إعادة تقييم خصومها في فترة أقصاها خمس (5) سنوات من صدور الأمر السابق الذكر، وتتمثل في معالجة فوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الالتزامات والسندات المماثلة والأوراق المماثلة لها للخزينة، المسجلة في تسعيرة البورصة أو المتداولة في سوق منظمة، قبل الاعفاء من الضريبة ابتداء من سنة 2009 ولمدة خمس (5) سنوات.

2. التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009

يعتبر قانون المالية التكميلي لسنة 2009 من أهم الأحكام الجبائية الجديدة التي هدفت إلى إيجاد مقاربات بين بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وآثار هذا التطبيق على النظام الجبائي الجزائري، وتتمثل أهم تعديلاته الجبائية فيما يلي:

أ. متابعة العقود طويلة الأجل

إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد والخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المنشأة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقود مسيرة، ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق، وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق، ويتم حساب ربح منشآت الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق.[3]

بمقتضى هذا النص القانوني، فإن التشريع الجبائي اعتمد على طريقة التقدم في الأشغال (طريقة التسبيق ***Method of Advancement***)، في تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز مواد وخدمات، حيث تسمح هذه الطريقة بتسجيل الأعباء والايرادات للعمليات المتعلقة وبالتالي فهي تعتبر أكثر ملاءمة في تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويأتي هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي، الذي نص على أن هذا النوع من العقود يجب أن يتابع وفق طريقة التسبيق وفي حالة عدم إمكانية تطبيقها تطبق طريقة الاتمام، ويعمل هذا الاجراء على تشجيع وتحفيز منشآت أشغال البناء والتقية العقارية على مسك محاسبة التكاليف، وبالتالي فإن التشريع

---

[1] المادة رقم 46 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 (تعدل وتمم أحكام المادة رقم 63 من القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003).

[2] المادة رقم 47 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

[3] المادة رقم 4 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 140-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

الجبائي يعمل على محاولة التكيف مع النظام المحاسبي المالي، باستثناء تجنب ما ينعكس سلبا على تحصيل إيرادات الدولة، حيث يمكن له أن يخالف هذه الأحكام لأنه مستقل عن جميع التشريعات.

ب. خصم الاهتلاكات والمؤونات

فيما يخص الإهتلاكات فإنه يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة الضعيفة التي لا تتجاوز مبلغ 30 000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتعلقة بها، كما يتم تسجيل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية، أما فيما يتعلق بالمؤونات فإنه يتم إعداد المؤونات لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة.[1]

وجاء هذا الاجراء بهدف مسايرة المفاهيم والمصطلحات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بخصوص تحديد قيمة التثبيتات ذات القيمة المخفّضة التي لم تحدد محاسبيا، وهذا تفاديا لأي تأويلات وتقديرات من طرف مسيري المنشآت والتي يكون له أثر سلبي على الوعاء الخاضع للضريبة، لأنه في حالة اعتبارها تثبيت فإنه يجب إعداد مخطط الاهتلاك الخاص بها مع اجراء اختبار انخفاض القيمة في نهاية كل سنة، فقام النظام الجبائي الجزائري بتحديد هذه القيمة بمبلغ لا يتجاوز 30 000 دج خارج الرسم وهذا تفاديا لما سبق ذكره.

أما بخصوص الإجراء المتعلق بالمؤونات، فقد سعت الإدارة الجبائية في اعتماد مصطلح "خسائر القيمة" المتعلقة بالمخزونات والحقوق أو الغير كما جاء في محتوى النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فإن النظام الجبائي يحاول تقليص الفروقات مع هذا الأخير، لكن هذا ليس اجمالا فجبائيا لا يتم الاعتراف بخسائر القيمة عن التثبيتات.

ج. 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]

ويعتبر هذا النص الاجرائي محاولة في إعطاء توضيحات لكل غموض يرافق اعتماد النظام الجبائي الجزائري لما جاء في محتوى النظام المحاسبي المالي، مع عدم المعارضة مع القواعد الجبائية المحددة للوعاء الضريبي، ففي حالة غياب نص جبائي صريح في قضية ما، تطبق النصوص المحاسبية والعكس صحيح بشرط ألا يكون هناك أثر سلبي في تطبيق القواعد المحاسبية على الوعاء الخاضع للضريبة.

[1] المادة رقم 5 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 141-3-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[2] المادة رقم 6 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

د. خصم المصاريف الأولية

تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي[1]، وهذا خلافا لما كان معمولا به في المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص إطفاء المصاريف الأولية (الإعدادية) في مدة أقصاها خمس (5) سنوات، فإن النظام المحاسبي المالي يقضي بإطفاء هذه المصاريف فورا في سنة حدوثها، ومن أجل تفادي تعريض المنشآت لإطفاء هذا النوع من المصاريف كلية في سنة تطبيق النظام المحاسبي المالي (2010) أي مجموعها إلى غاية 2009/12/31، وتم الابقاء من طرف الإدارة الجبائية على نفس مخطط الإطفاء الأصلي في توزيع امتصاص هذه المصاريف التي لم يتم إطفاؤها بعد، حتى لا تتحمل سنة 2010 عبء يؤثر سلبا على الوعاء الخاضع للضريبة.

هـ. مصاريف البحث والتطوير

تخصم مصاريف البحث والتطوير في المنشأة من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة بـ 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار (000 000 100 دج) من النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المنشأة، مع شرط أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بخصمه في 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؛[2]

وقد جاء هذا الاجراء بهدف مسايرة المفاهيم والمصطلحات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بخصوص تحديد سقف قيمة مصاريف البحث والتطوير التي لم تحدد محاسبيا، وهذا تفاديا لأي تأويلات وتقديرات من طرف مسيري المنشآت بالنسبة لهذا النوع من المصاريف والتي يكون له أثر سلبي على الوعاء الخاضع للضريبة، فقام النظام الجبائي الجزائري بتحديد سقف لها، مع شرط أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بخصمه في إطار هذا البحث.

و. إعادة تقييم الأصول

يقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة (التثبيتات) عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات، كما يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة[3]، ويقصد بذلك أنه تحدد مدة خمس (5) سنوات حتى يتم ضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات للنتيجة الجبائية، وهذا يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل، أما فيما يخص الاهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات فهو يعتبر قابل للخصم في السنة التي أعيد فيها التقييم ولا يوزع على عدة سنوات.

---

[1] المادة رقم 8 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 169-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[2] المادة رقم 9 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[3] المادة رقم 10 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، تقابلها المادة رقم 185 والمادة رقم 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

المطلب الثاني: التدابير الجبائية المستحدثة مع بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

بعد أن تم إلغاء تاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي من تاريخ 01 جانفي 2009 إلى تاريخ 01 جانفي من السنة الموالية (2010)، قام المشرع الجبائي كذلك بإجراءات رافقت هذا التطبيق، حيث تمثلت التدابير الجبائية المستحدثة مع بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في قانون المالية السنوي والتكميلي لسنة 2010، ومحتوى هذه الإجراءات يظهر فيما يلي:

أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2010

1. الاهتلاكات والمؤونات

يتحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وبصفة خاصة نذكر:[1]

- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم؛
- تسجل الأملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية؛
- تحدد قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي القابلة للخصم فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها مليون دينار (000 000 1 دج)، ولا يطبق هذا السقف إلا إذا كانت السيارات السياحية تمثل الأداة الرئيسية لنشاط المنشأة؛
- يتم حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق 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 الاهتلاك المالي بالنسبة للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة، فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة؛
- يحسب الاهتلاك المالي للتثبيتات حسب النظام الخطي غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة أن يطبقوا ضمن شروط محددة الاهتلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي؛
- يتم حساب الإهتلاك في إطار عقد القرض الإيجاري على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري؛
- لا تجمع المؤونات المكونة لمواجهة الأخطار الخاصة والمتعلقة بعمليات القروض متوسطة أو طويلة الأجل مع الأنواع الأخرى من المؤونات؛

ويعتبر 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 التثبيت ضمن أصوله وهذا

[1] المادة رقم 8 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، يقابلها المادة رقم 141-3-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

حسب مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، الذي لم تعمل به الإدارة الجبائية وإنما اقترحت حساب الاهتلاك على أساس مدة عقد القرض الايجاري.

2. 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، وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق تلك الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة، وتدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.[1]

وجاء هذا الاجراء مكملا ومتمما للإجراءات السابقة التي تخص الإعانات المتعلقة بالاستغلال والتوازن.

3. تسجيل عجز السنة المالية

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما وكان الربح غير كاف لتخفيض 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 تقدر بخمس (5) 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 نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين، وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30 000 000 دج).[3]

ويدخل هذا الاجراء في أحد أهداف النظام الجبائي الجزائري بخصوص دعم الأنشطة الرياضية والثقافية، 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.[4]

---

[1] المادة رقم 9 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، يقابلها المادة رقم 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[2] المادة رقم 10 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، يقابلها المادة رقم 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[3] المادة رقم 11 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، يقابلها المادة رقم 169-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[4] المادة رقم 11 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، يقابلها المادة رقم 169-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

من خلال هذا الإجراء، اقترحت الإدارة الجبائية إطفاء المصاريف الأولية خارج المحاسبة مع تسجيلها بالتصريح الجبائي السنوي، ويرافق هذا التعديل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي واحترام مبدأ الحيادية وتجنب تحميل سنة واحدة اجمالي المصاريف التي لم يتم إطفاؤها بعد.

6. الاهتلاك المالي الخطي

يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات[1]، وقد تم أضافة هذا التعديل بهدف إلزام المنشآت بقوة القانون لاحترام لما جاء به النظام الجبائي بخصوص قاعدة حساب اهتلاك التثبيتات.

ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2010

1. الاهتلاك المطبق في إطار عقد القرض الإيجاري

يستمر تطبيق الأحكام السابقة في قانون المالي لسنة 2010، والمتعلقة بقواعد الاهتلاك 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 اهتلاك هذا الملك، ويستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة، في اهتلاك حق قابلية خصم الربح الخاضع للضريبة المطبق على الإيجارات المسددة إلى المقرض المؤجر ممارس الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات المذكورة.[2]

يعتبر هذا الاجراء من الإجراءات النوعية التي اتخذها النظام الجبائي بعين الاعتبار لما له من أثر على الوعاء الخاضع للضريبة، ويعتبر من الإجراءات التي من شأنها محاولة تقليص الفارق مع النظام المحاسبي المالي والتكيف معه.

[1] المادة رقم 12 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، يقابلها المادة رقم 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[2] المادة رقم 27 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

المطلب الثالث: التدابير الجبائية المستحدثة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي

تمثلت التدابير الجبائية المستحدثة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، في قوانين المالية السنوية لكل من سنة 2011، 2012، 2014، 2015، 2017 و2018، ومحتوى هذه الإجراءات يظهر فيما يلي:

أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2011

1. تقديم مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة

يلتزم المكلفين بالضريبة بأن يسجلوا على الاستمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة، مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولاسيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حصيلتهم وكشف المصاريف العامة حسب طبيعتها، والاهتلاكات والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات والأرصدة، إضافة إلى جدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة وكشفا للمدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور.[1]

ويظهر هذا التعديل الأخير ضرورة الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي من طرف الإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وهنا تظهر درجة الترابط بين النظام المحاسبي والجبائي من خلال تحديد النتيجة الجبائية بدقة.

2. استحداث قوائم جبائية جديدة

نتيجة مسايرة الإدارة الجبائية للتغيرات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، كان لزاما عليها تحضير وإعداد قوائم جبائية جديدة تصاحب هذه التغيرات، حيث تم في بداية سنة 2011 إصدار هذه القوائم بصفة رسمية مع ارفاقها بملخص تفسيري باللغتين العربية والفرنسية بهدف توضيح وتسهيل التعامل مع هذه الطبعة الجديدة للقوائم، حيث شملت هذه الأخيرة جدولين رئيسين يتمثلان في الميزانية وحساب النتائج وثلاثة عشر جدولا ملحقا تمثلت على الترتيب في جدول حركة المخزونات، جدول تغيرات الإنتاج المخزن، أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة والخدمات الأخرى، الأعباء والمنتوجات العملياتية، جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة، جدول التثبيتات المنشأة أو المكتسبة خلال السنة، جدول التثبيتات 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 العمولات والسمسرة والأتاوى والأتعاب ومصاريف المقر، وأخيرا جدول الرسم على النشاط المهني.

[1] المادة رقم 12 من القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، تقابلها المادة رقم 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.

ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2012

2. 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 للاهتلاك على امتداد خمس (5) سنوات يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهتلاك.[1]

ونلاحظ مما سبق أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على فترة أكثر من خمس سنوات، يتم تحويلها لحساب النتيجة وفق الشروط المحددة في النظام المحاسبي المالي على أساس الدورات المتعلقة بفترة الإهتلاك.

ثالثا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2014

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 التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق تلك الإعانات، يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.[2]

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 500دج والاعانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المنشآت والجمعيات ذات الطابع الانساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000دج).[3]

[1] المادة رقم 7 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، يقابلها المادة رقم 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2012.

[2] المادة رقم 6 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، يقابلها المادة رقم 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014.

[3] المادة رقم 9 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، يقابلها المادة رقم 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014.

رابعا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2015

1. الأرباح المهنية

تكتسي طابع الأرباح المهنية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مكاسب صافية برأس المال نتيجة عملية تنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية؛[1]

2. فوائض القيمة المحققة في نشاط تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر

تسري على الأشخاص الطبيعيين أيضا الأحكام المتعلقة بشروط إعفاء أو فرض الضريبة على فوائض القيمة، الناتجة عن التنازل الكلي أو الجزئي عن عناصر الأصول في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو أثناء ممارسة نشاط مهني.[2]

خامسا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2017

1. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في إطار عقد القرض الايجاري

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*.[3]

2. ضرورة مسك محاسبة تحليلية

تلتزم الشركات بمسك محاسبة تحليلية وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات الجبائية[4]، وقد يكون هذا الاجراء لخلق توافق مع النظام المحاسبي المالي الذي أشار إلى ضرورة مسك المنشآت لمحاسبة تحليلية؛

سادسا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية السنوي لسنة 2018

1. الخضوع لأحكام النظام المحاسبي المالي

تخضع الامكانية المتاحة أمام المنشآت لاختتام سنتها المالية في تاريخ 31 ديسمبر، لأحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وهذا بعدما كان مشار من قبل إلى المخطط المحاسبي

[1] المادة رقم 3 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، تقابلها المادة رقم 12-9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

[2] المادة رقم 7 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015، تقابلها المادة رقم 81 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015.

[3] المادة رقم 3 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن من قانون المالية لسنة 2017، يقابلها المادة رقم 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 (فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية (المواد من 77إلى80 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، ملغاة مواده بموجب المادة رقم 8 من قانون المالية لسنة 2009 ومعاد إحداثها وتعديلها بموجب المادة رقم 3 من قانون المالية لسنة 2017).

[4] المادة رقم 8 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن من قانون المالية لسنة 2017، يقابلها المادة رقم 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

الوطني[1]، 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.

ويهدف هذا التدبير التنظيمي إلى استبدال الإحالة إلى القرار المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني بالإحالة إلى القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، وقد وجب هذا التصحيح تبعا للقرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الذي قد تم إلغاؤه عن طريق أحكام القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المتخذ تطبيقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.[2]

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[3]، ويضاف هذا التعديل إلى مجموع الأحكام الصادرة من قبل في هذا الإطار، والتي تهدف إلى ارشاد 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 ثلاث مائة ألف دينار جزائري (000 300 دج) مع احتساب كل الرسوم.[4]

ويهدف هذا التدبير إلى الحد من قابلية خصم الأعباء المحتملة من الأشخاص المعنويين والطبيعيين في إطار نشاطاتهم عندما تكون هذه الأعباء مدفوعة نقدا، وهذا بالنسبة للأعباء التي تستوفي الشروط العامة للخصم بمفهوم التشريع الجبائي الجزائري.

ملاحظة: لم يشمل قانون المالية التكميلي لسنة 2018 أي تدابير جبائية مستحدثة تهدف إلى إيجاد مقاربات بين تطبيق النظام المحاسبي المالي وآثار هذا التطبيق على النظام الجبائي الجزائري؛

من خلال النصوص التنظيمية التي احتوتها قوانين المالية منها السنوية والتكميلية السابقة الذكر، والتي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بأن هذه النصوص تعتبر دليلا على رغبة الدولة وإدراكها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو بحاجة إلى طرح قواعد جبائية جديدة.

---

[1] المادة رقم 7 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، تقابلها المادة رقم 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

[2] وزارة المالية، **مشروع قانون المالية لسنة 2018**، 10 أكتوبر 2017، ص 13.

[3] المادة رقم 8 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، تقابلها المادة رقم 141-7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

[4] المادة رقم 10 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، تقابلها المادة رقم 169-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

المبحث الثاني: الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

تستند الإدارة الجبائية على ما تقوم به المحاسبة المالية من تحضير للقوائم المالية، وذلك بتحديد دخل المنشاة أو المكلف الخاضع للضريبة، ومن ثم تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها وهذا حسب ما تنص عليه القوانين الجبائية[1]، وقد ألزم النظام الجبائي على الاعتماد على التشريعات الجبائية في عرض وقياس المعلومات المالية المتعلقة بالمكلفين الخاضعين للضريبة، بما في ذلك نوع الدفاتر والسجلات المستخدمة في حصر وتبويب وتصنيف تلك المعلومات لتلبية في نهاية الأمر متطلبات ألية التحاسب الجبائي[2]، ونظرا لهذه العلاقة بين النظامين التي وجب تحسينها بهدف خلق انسجام تكون له آثار إيجابية أكثر من آثاره السلبية في الرفع من الإيرادات المالية للدولة.

ولهذا سنقوم بتقديم مقترحات لحلول تكون نتائجها في المدى المتوسط وأخرى على المدى الطويل، إضافة إلى مبادئ يعتمد عليها عند محاولة تكييف وصياغة وتعديل محتوى النظام جبائي مع النظام المحاسبي المالي، وإعطائها الأهمية البالغة وأخذها بعين الاعتبار لأنها ستكون لها آثار إيجابية على الوعاء الضريبي من جهة وعلى شفافية النظام الجبائي من جهة أخرى.

المطلب الأول: الحلول المقترحة على المدى المتوسط لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

يمكن عرض محتوى الحلول المقترحة لمحاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي وهذا على المدى المتوسط، بهدف تقليص الفجوة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية لضمان عدم ضياع الموارد المالية للدولة، مع الأثر المتوقع لكل حل، كما يلي:

أولا: تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي

قد يكون ممكنا تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي في حدود ألا يؤثر ذلك سلبا (ينقص) على الوعاء الخاضع للضريبة[3]، ويمكن عرض محتوى الحل المقترح المتمثل في تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي والآثار المترتبة عنه كما يلي:

1. محتوى الحل المقترح

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، فيوجد العديد من الجهود

---

[1] *Conseil Supérieur, L'Ordre des Expert Comptables,* ***Europe pour Accélérer la Convergence Fiscale Européenne****, France, Septembre 2016, p 23.*

[2] قاسم محمد عبد الله البعاج، **أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 01، 2011، ص 16.

[3] محمد زرقون، نور الدين بعيليش، **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر السنوي الخامس بعنوان "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 27 سبتمبر 2014، ص 18.

المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في هذا الإطار، كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، التي تنص على ضرورة احترام المنشآت للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، ما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة في إطار جبائي، ومن جملة القوانين الجبائية التي وجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع محتوى النظام المحاسبي المالي لأن لها تأثير على الدخل، نجد:[1]

- المادة رقم 10: المتعلقة بالربح أو الدخل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين؛
- المادة رقم 138مكرر: فروع الشركات؛
- المادة رقم 139و140: أرباح الشركات؛
- المادة رقم 141: المصاريف القابلة للخصم؛
- المادة رقم 143: فوائض القيمة الناتجة عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الاجتماعية؛
- المادة رقم 144: إعانات التجهيز التي تحصل عليها المؤسسات من طرف الدولة او الجمعيات العمومية؛
- المادة رقم 169: المصاريف القابلة للخصم؛
- المادة رقم 170: مصاريف البحث العلمي؛
- المادة رقم 172: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات؛
- المادة رقم 174: نظام الاهتلاكات؛
- المادة رقم 185: إعادة تقييم الأصول المادية؛
- المادة رقم 186:فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات.

وبالنظر للجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات، المصاريف القابلة للخضم، المصاريف الأولية، الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم ...الخ وذلك كونها تمس تحديد الربح الخاضع للضريبة، إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها:

أ. قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها

بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمنشآت بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المنشأة، أو السماح لها باختيار مدة الاستعمال التي تسمح بإهتلاك سريع لأصولها، وهناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير مسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبه المحاسبية، هذه الأعباء وجب وضعها في جدول من أجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها؛

[1] مبارك بوعلاق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 627-628.

ب. قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا

يجب أن يتوقع هنا السماح للمنشآت بدمج بعض الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن ألا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، الأعباء والنواتج التي تتم بين الفروع أو منشآت مشتركة؛

ج. قاعدة تسجيل التثبيتات

تسجل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار، ويفترض في هذا الإطار أخذ هذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها، ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو أي ليس له أثر على موارد الخزينة الجبائية؛

د. القواعد المحاسبية المقبولة جبائيا

تعتبر بعض القواعد المحاسبية مقبولة جبائيا لأنها لا تؤثر على النتيجة الجبائية، مثل قواعد تسجيل العقود طويلة الأجل، إلغاء بعض الطرق لتقييم المخزونات والتسجيل على أساس التكلفة التاريخية.

2. الأثر المتوقع للحل المقترح

يعتبر هذا الحل بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية فيما يخص نقاط الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي، ولكنه في نفس الوقت يزيد من إثقال المنشآت الاقتصادية بالالتزامات الجبائية التي تكون معتبرة، مما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية لعملها والتي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.[1]

ثانيا: المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات

يمكن عرض محتوى الحل المقترح المتمثل في المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات والآثار المترتبة عنه، كما يلي:

1. محتوى الحل المقترح

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المنشآت الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبرر قانوني من خلال نص المادة 3 و26 من القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث تنص وتحث هذه المواد بصفة واضحة المنشآت على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمنشأة، ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية، كحالة الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبائيا كأعباء، وستتم معالجة هذه

[1] براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطييف النظام الجبائي الحالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (*IAS/IFRS*) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص 14.

الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 "الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات"، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 "متاح" الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء.

وتطبيقيا يمكن عرض هذا الحل لبعض الحالات كما يلي:[1]

1. الاهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل

عالج المجلس المحاسبي الوطني تقريبا كل ما يتعلق بالاهتلاكات والقيمة الضائعة للأصل في التعليمات المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام، حيث يفترض في هذا الإطار بالمنشآت تطبيق قاعدة الاهتلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي سينتج عنه بالضرورة تغيرات في الأصول التي تعالج في الأموال الخاصة، كما يمكن للمنشأة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة عادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاطها ولا تستطيع القيام بها وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية؛

2. مدة الاهتلاك

يمكن أن تواجه المنشآت حالات مختلفة تتعلق بالاختلاف بين مدة استعمال الأصل في المنشأة ومدة حياته الاقتصادية، ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائيا للنتيجة أو تدفع بها إلى تشكيل اهتلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية، ويمكن تسوية هذه الوضعية بتسجيل فرق في الاهتلاك في حسابات حيادية التأثير وجبائية؛

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 رقم 11-07 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 ستخفض العبء الجبائي، أو تضيفها للأصل باستعمال طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل، حيث يجب على المنشأة إعداد مخطط اهتلاك خاص بكل مكون من مكونات الأصل، إلى حد الآن ليس هناك أي إشكال من الناحية الجبائية ولكن في حالة ما صنِفت 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 قد عدلت بواسطة حساب يدخل في النتيجة المحاسبية ولا يؤثر على الخصائص النوعية للحسابات، وبعد ضمه للاستثمارات يحسب الاهتلاك بصفة عادية ولا تخفض جبائيا لأنها أخذت كنفقة سابقا؛

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 مراقبتها من طرف المنشأة سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث اختلافات، ويسجل

[1] مبارك بوعلاق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 628-629.

الأصل جبائيا في حساب الاستثمارات الخاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه اهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب تخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية، أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للاستثمار المعني.

2. الأثر المتوقع للحل المقترح

لا يتطلب هذا الاقتراح طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، حيث يطبق مباشرة دون تعديل للنص الجبائي، لكنه ليس صالح للتطبيق في جميع الحالات لأنه قد يؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمنشآت لطرحه حسابات ذات بعد جبائي، كما تواجه خطر الرفض من الإدارة الجبائية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية، وفي بعض الحالات يكون هناك تحفظ على مصداقية الحسابات.[1]

ثالثا: السماح للمنشآت بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية

يمكن عرض محتوى الحل المقترح المتمثل في السماح للمنشآت بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي ومحاسبة على حسب القواعد الجبائية والآثار المترتبة عنه كما يلي:

1. محتوى الحل المقترح

مكنت التكنولوجيا والمعلومات المنشآت من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدة المنشآت على مسك محاسبة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وحسب القواعد الجبائية الحالية، خاصة في ظل وجود تعارض في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية والجبائية على السواء، ويمكّن هذا المسك المزدوج للعمليات من تفادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال طرق جبائية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال مثلا بالنسبة للاهتلاكات 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 اهتلاكات جبائية وهذه الحسابات تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية، وبالتالي وفي حالة تسجيل اختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يكفي فقط تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية.[2]

2. الأثر المتوقع للحل المقترح

يطرح هذا الحل إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية، وقد تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمنشآت التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبيتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين قاعدتين.[3]

---

[1] براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطييف النظام الجبائي الحالي**، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[2] مبارك بوعلاق وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 629.

[3] براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطييف النظام الجبائي الحالي**، مرجع سبق ذكره، ص 14.

رابعا: حلول أخرى مقترحة

يمكن عرض اقتراحات أخرى غير المذكورة سابقا والتي تكون حلولا للمقاربة بين النظامين السابقين، كما يلي:

1. التمييز بين التثبيتات والأعباء من منظور جبائي

أ. مفهوم الأصل

في إطار اعتماد المفاهيم الجديدة المتمثلة في تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني وما يترتب عنه من انعكاسات على الوعاء الضريبي، يجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح ودقيق للأصل حتى يرفع الغموض الواقع بالنسبة لعقود التقاول من الباطن أو عقود تأجير المعدات، مع العلم أن الإدارة الجبائية اتخذت إجراءات مماثلة للإجراءات الواردة في النظام المحاسبي المالي ما عدا المتعلقة بالقرض الايجاري، أما دون ذلك فهناك غموض بخصوص عقود التأجير أو التقاول من الباطن، حيث تعتبر أصول حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل، وهذه التثبيتات تدر منافع اقتصادية على المنشأة المستأجرة وتراقبها وتتحكم في المنافع الناتجة عن استغلال هذه التثبيتات، وتتحمل المنشأة المستأجرة المخاطر المرتبطة بالأصل ويمكن تقييم هذا الأصل بصفة موثوق فيها، وبتوفير كل هذه العناصر يستوجب على المنشأة المستأجرة تسجيل الأصل في قوائمها المالية وممارسة الاهتلاك عليه.

وفي هذا الإطار يجب على الإدارة الجبائية وقانون التجاري الجزائري اعتماد التعريف الوارد في النظام المحاسبي المالي بصفة صريحة لرفع الغموض عن المسائل غير الواضحة، ولا يمكن الاستدلال بنص المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تفرض على المنشآت وجوب احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة لتحديد الوعاء الضريبي، لأن أكثرية المفاهيم والقواعد الواردة فيه تتعارض مع القواعد الجبائية لأنها مستوحاة من المرجعية الدولية التي ترتكز على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني بخلاف القانون الجبائي الذي يركز على الواقع القانوني بدافع محاربة التهرب الجبائي.[1]

ب. قطع الغيار ومعدات الصيانة

يختلف التعريف الجبائي عن التعريف المحاسبي لقطع الغيار، حيث يدرج النظام المحاسبي المالي قطع ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، بخلاف النظام الجبائي الذي يشترط أن يكون استعمالها مخصص لتثبيت معين وليس لعدة تثبيتات بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للآلة ولا يمكن استعماله لغرض آخر، ويضيف النظام المحاسبي المالي شرط آخر غير وارد في النظام الجبائي وهو أن تعزم المنشأة في استخدام هذه القطع ومعدات الصيانة لأكثر من سنة مالية واحدة.

وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تعالج قطع الغيار ومعدات الصيانة بحسب نفس المعالجة المحاسبية لأنها أكثر واقعية، بشرط أن تكون قيمة قطع الغيار أو معدات الصيانة تفوق قيمتها العناصر ذات القيمة المخفضة والمحددة بثلاثون ألف دينار (000 30دج)، حتى يمكن اعتبارها عنصر من عناصر الأصل الرئيسي ويمكن اهتلاكها واستخدامها لأكثر من سنة واحدة.[2]

[1] بن توتة قندز، حكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص ص 348-349.

[2] نفس المرجع السابق، ص 349.

ج. نفقات البحث والتطوير

في غياب تعريف جبائي دقيق للتثبيتات المعنوية وأيضا صعوبة التمييز بين نفقات البحث ونفقات التنمية فإننا نقترح اعتماد نفس المعالجة المحاسبية، بمعنى في حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التنمية لأي مشروع داخلي يهدف إلى إنشاء تثبيت معنوي، فإنه يتم معالجة هذه النفقات التي صرفت على المشروع كأنها انفقت كلها في مرحلة البحث وبالتالي تسجل كأعباء، أما نفقات التنمية لأي مشروع داخلي إذا توفرت فيها الشروط المرتبطة بالتثبيت المعنوي والمتمثلة في أن تكون هذه النفقات ذات صلة بعمليات نوعية تسعى لتحقيق مردودية شاملة، وإذا كان للمنشأة القدرة التقنية والمالية لإتمام هذا المشروع من أجل استعماله أو بيعه، وإذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها، فإن تكلفة هذا المشروع تدرج ضمن التثبيتات المعنوية ويتم اهتلاكها حسب مخطط الاهتلاك والمفترض بألا تتجاوز مدة النفعية عشرون (20) سنة.[1]

2. القواعد المتعلقة بالتقييم والتسجيل المحاسبي

أ. ادراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم

جاءت محاسبة القيمة العادلة لتضييق الاختلاف بين القيمة الاقتصادية والقيمة المحاسبية وساعدت أن تتلاقى المفاهيم حول القيمة بين الاقتصاديين والمحاسبين، وأصبح التوجه نحو قياس القيمة العادلة كخطوة نحو التطوير والتوجيه لتقييم الأصول والالتزامات وحقوق الملكية أو قياس قيمة منشأة قائمة، وتعتبر معلومات القيمة العادلة ملائمة للمستخدمين مقارنة بالمعلومات الناتجة عن التكلفة التاريخية، حيث تعكس بشكل أفضل الوضع المالي للمنشأة وتسهم بشكل أفضل في تقييم أدائها الماضي وتساعد في توقع للمستقبل[2]، لكن أثار استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي الكثير من الجدل والاختلافات نتيجة الصعوبات التي تواجه بها عملية القياس، نذكر منها:[3]

- يكشف قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات كل على حدا، أو قياس هذه القيمة لمنشأة قائمة عن قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وعدم توافر الأدلة الموضوعية التي تعزز من مصداقية هذه القيمة؛
- عدم توفر مقاييس موضوعية للعديد من الأصول والتثبيتات المالية نتيجة عدم توفر سوق نشطة لتلك العناصر وتعقد العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بها؛
- التعارض الشديد بين بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما مثل الموضوعية والحيطة والحذر والتكلفة التاريخية؛
- إذا تم القياس باستخدام القيمة العادلة من قبل الإدارة فإن هذا القياس سوف يساعدها على التلاعب في الأرباح وتحقيق مصالح ذاتية؛
- عدم كفاءة السوق المالي (يعتبر السوق المالي الجزائري سوق غير كفء)، فالأسعار لا تعكس المعلومات المتاحة إما لتأخر معرفة المعلومات وانتشارها ببطء أو لوجود معلومات داخلية، والأسعار قد تتقلب لعوامل غير موضوعية

[1] بن توتة قندز، حكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص ص 349-350.

[2] مكرم عبد السميح باسيلي وآخرون، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لحوكمة الشركات بهدف تحسين قياس القيمة العادلة للمنشأة**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد رقم 41، العدد الأول، مصر، 2017، ص ص 143-144.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص 147-150 (بتصرف).

مثل الاشاعات أو قدرة جهة أو جهات معينة في التأثير على الأسعار، وبالتالي فان عدم توفر سوق كفء سوف يؤدي على اللجوء في قياس القيمة العادلة على التقديرات والأحكام الشخصية للإدارة (عدم تماثل المعلومات وأخطاء في القياس).

مما سبق وفي ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيم الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها بالجزائر، وفي غياب مثمنين مؤهلين للقيام بهذه العملية وما يترتب عنها من متابعة مستمرة في نهاية كل سنة مالية لتقدير وتفحص ما إذا كان هناك مؤشر يدل على فقدان الأصل لقيمته، فإن المنشأة ملزمة بتقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل[1]، والمنشآت الاقتصادية الجزائرية حاليا وفي المستقبل القريب ليست مهيأة لاستخدام هذه الطريقة وما ينجر عنها من تكاليف بالإضافة إلى الانعكاسات المترتبة عن إعادة تقييم هذه الأصول في نهاية كل سنة، فإن التدابير الجبائية المرتقبة هي استبعاد هذه الطريقة من الطرق المعتمدة جبائيا (بمعنى الإبقاء على طريقة التكلفة التاريخية)، وفي فترات معينة تتدخل وزارة المالية لفرض إعادة تقييم الأصول بصفة منتظمة بدلا من إعادة التقييم الحر.

ب. تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات

تعتبر تكلفة اقتناء التثبيتات من منظور جبائي مطابقة لتكلفة التثبيت حسب النظام المحاسبي المالي على العموم باستثناء الأتعاب المهنية المتعلقة بالمعماريين والمهندسين، والتي نقترح على الإدارة الجبائية اعتمادها كأساس لحساب تكلفة الأصل لتتماثل مع قاعدة التقييم المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، أما فيما يخص تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد موقع إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمنشأة، فإنه يتم إضافة هذه التكلفة إلى تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تستبعد تكلفة التفكيك والتجديد من تكلفة الأصل وتؤخذ بعين الاعتبار كأعباء حين يتم انفاقها خلال السنة المتعلقة بها، ولا يمكن بأي حال من الأحوال إجراء تقدير مسبق لتكلفة التفكيك أو لتكلفة تجديد موقع وادماجها ضمن تكلفة الأصل.[2]

ج. اعتماد الأصول المركبة

يعتبر مصطلح الأصول المركبة من منظور جبائي مفهوم جديد وعلى الإدارة الجبائية أن تعتمد هذه المفاهيم الجديدة حتى تساير التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي، وعلى العموم نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد الأصول المركبة لأنه من منظور مهني وعقلاني يمكن اعتبار مكونات الأصل الواحد كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدة الانتفاع مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، ونقترح على الإدارة الجبائية إصدار تعليمة تخصص لتعريف الأصول المركبة وتحديد المعايير والأسس المعتمدة لاعتبار عنصر ما هو أصل منفصل عن العنصر الرئيسي، وفي هذا الصدد نقترح بعض الأسس التي مكن للإدارة الجبائية أخذها بعي الاعتبار من أجل ضمان تطبيق متجانس بالنسبة لكل المنشآت:

- العنصر الجزئي يجب أن يكون عنصر جوهري وضروري بالنسبة للتثبيت ككل؛
- العنصر الجزئي يجب أن يكون له مدة نفعية تختلف عن مدة الهيكل الرئيسي للتثبيت؛

---

[1] *Bruno Colmant,* ***Connexion des droits comptable et fiscal des entreprises : Quelques repères et réflexions****, Droit Comptable, Accountancy & Tax, N0 01, 2006, p 27.*

[2] بن توتة قندز، حكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص 350.

- يجب أن يتم استبدال العنصر الجزئي خلال المدة الحقيقية النفعية للتثبيت الرئيسي؛
- هيكل التثبيت لا يمكن تجزئته؛
- ألا تقل قيمة العنصر الجزئي المكون للأصل عن ثلاثون ألف دينار (000 30 دج) إن أمكن؛

ويمكن للمنشآت أن تسجل عناصر جزئية للأصل الواحد واعتبارها أصول منفصلة حتى ولو قلت قيمتها عن ثلاثون ألف دينار (000 30 دج) إذا كانت تعتبر مهمة وضرورية للمنشأة.[1]

وفيما يخص المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة ومدة الاهتلاك الخاصة يمكن معالجتها كما يلي:

– المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة

المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة التثبيتات العينية أو المعنوية إذا كانت تمكّن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل وترفع من قيمته المحاسبية، فإن هذه التكلفة تدرج وتضاف إلى قيمة الأصل وتهتلك حسب مدة اهتلاك تختلف عن مدة اهتلاك الأصل الرئيسي وهذا من منظور محاسبي، أما من منظور جبائي فإننا نقترح في هذا الشأن اعتبار هذه النفقات أعباء تسجل في جانب التكاليف حين يتم صرفها ولا تدمج في تكلفة الأصل ولا يتم اهتلاكها، بمعنى تخصم فورا حين يتم انفاقها.

– مدة اهتلاك الأصول المركبة

من أجل ضمان حياد الإدارة الجبائية بالنسبة لخيار المنشآت فيما يخص المدة النفعية للتثبيتات، حيث تمثل مدة الاستخدام المدة الحقيقية التي انتفعت بها المنشأة من التثبيت، آخذين بعين الاعتبار طبيعة التثبيت ومدى شدة استعماله مع العلم أن تعيين عنصر مركب من الهيكل الرئيسي لا يتوقف على المدة النفعية له بقدر ما تتوقف على أهميته وضرورة وجوده في الهيكل الرئيسي للتثبيت، بخلاف النظام الجبائي الذي يعتمد على المدة العادية للاستخدام وليس المدة الحقيقية حسب النظم المحاسبية المتعارف عليها حسب طبيعة كل نشاط[2]، وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تتبنى المدة الحقيقية للاستخدام أو أن تبقى مستخدمة المدة العادية المتعارف عليها، مع إلزام المنشآت بإجراء معالجات بالنسبة للاهتلاكات الإضافية، لأنه غالبا ما تكون المدة العادية المستخدمة جبائيا أقل من المدة الحقيقية للاستخدام المستعملة محاسبيا.[3]

3. اهتلاك التثبيتات غير المركبة

أ. الأخذ بالقيمة المتبقية للأصل

يحسب الاهتلاك المحاسبي على أساس قيمة التثبيت المسجلة في الميزانية مع مراعاة تخفيض القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل، بخلاف الاهتلاك الجبائي الذي يحسب على أساس قيمة الأصل في الميزانية ولا يؤخذ في الحسبان القيمة المتبقية عند التنازل عنه، ونقترح في هذا الإطار على الإدارة الجبائية أن تتكيف مع النظام المحاسبي المالي وتعتمد القيمة المتبقية بشروط، كتوفر مهنيين مختصين لتثمين قيمة الأصل المراد التنازل عنه مسبقا وإلا الإبقاء على الطريقة السابقة واستبعاد القيمة المتبقية ويتم معالجتها في إطار تطبيق اهتلاك إضافي؛

[1] بن توتة قندز، حكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص 352.

[2] *Pierre Schevin, **Amortissement par Composants**, Réflexion, R.F.C. 375 Mars 2005, p 35.*

[3] بن توتة قندز، حكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص ص 351-352.

ب. الأخذ بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيت

من منظور محاسبي فإن أساس حساب الاهتلاك يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة المثبتة محاسبيا، ويتم طرحها من أساس حساب الاهتلاك، أما من منظور جبائي فإن أساس حساب الاهتلاك هو قيمة الأصل دون طرح خسارة القيمة لأنه لا يعترف بها أصلا، ونقترح في هذا المجال على الإدارة الجبائية ألا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات القابلة للاهتلاك وإنما تعترف بها بالنسبة للتثبيتات غير القابلة للاهتلاك كالأراضي مثلا.

ج. طرق حساب الاهتلاك

حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الاهتلاك المعتمدة تتمثل في الطريقة الخطية، طريقة الاهتلاك المتناقص، وطريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج، في حين أن النظام الجبائي يعتمد الاهتلاك الخطي والمتناقص والمتصاعد، والاختلاف بين التشريعين قائم حول الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج التي تعبر عن مدة الانتفاع من المنافع الاقتصادية المنتظرة والتي يمكن قياسها حسب وحدات الإنتاج (ساعة عمل آلة/وحدة منتجة)، فمن منظور جبائي نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد هذه الطريقة بتحفظ مع احترام الإجراءات الجبائية المتبعة كإرفاق طلب كتابي مع التصريح السنوي بخيار هذه الطريقة ويعتبر لا رجعة فيه بالنسبة للمنشأة إذا طالبت الاستفادة منه.[1]

المطلب الثاني: الحلول المقترحة على المدى الطويل لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام الجبائي واحد من العناصر التي تجسد دور وأهمية الدولة وخاصة في المجال المحاسبي، أين يعمل على مراقبة هيكل النظام المحاسبي للموارد المالية للمنشأة من خلال تأثيره المزدوج على المحاسبة، تأثير مباشر من خلال إخضاع قواعد التسجيل المحاسبي له في تحديد الربح الجبائي، وتأثير غير مباشر على قرارات التسيير والإدارة وكذلك على التسجيلات المحاسبية أيضا[2]، ومن أجل الوصول إلى توافق مقبول بين الجباية والمحاسبة يجب الأخذ بالمعطيات التالية والتي تكون على المدى الطويل، وهذا كما يلي:

أولا: إعطاء أهمية لوقت إصدار كل من القوانين الجبائية والمحاسبية

حيث يتطلب هذا:

1. إصدار كلا من القوانين الجبائية والمحاسبية في وقت واحد

وذلك لأنه من الممكن أثناء صدور أحدهما قبل الآخر، أن تظهر بعض الأحداث والمعالجات التي تؤخذ بعين الاعتبار من أحدهما دون الآخر، وفي حال حدوث أي تعديل من طرف النظام المحاسبي المالي يجب أن يأخذ بذلك أيضا من قبل النظام الجبائي الجزائري، حيث يتم تحديد التاريخ الذي من المحتمل أن يصدر فيه أحدهما وعلى الآخر أن

[1] بن توتة قندز، حكيم براضية، مرجع سبق ذكره، ص ص 352-353.

[2] *Jean-Luc Rossignol, **Comptabilité et Fiscalité : Chronique d'un Relation « Impérieuse »,** Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, Volume 2, septembre 1999, p 06.*

يلتزم به، وفي حالة حدوث ظرف من الظروف يؤدي إلى تأخر صدور إجراء أو إجراء تعديل أو استحداث لإجراءات أخرى من شأنها التأثير على النتائج سواء المحاسبية و/أو الجبائية وجب الاعلام عن ذلك من النظامين؛

2. معرفة الآثار الجبائية لتكاليف وعوائد الأحداث الاقتصادية ومحاولة إيجاد حلول لها

ويتم هذا من خلال الفهم الجيد للأحداث الاقتصادية التي يتم الأخذ بها من طرف النظام المحاسبي المالي، ودراسة كافة جوانبها من ناحية التحليل الجيد للتكاليف المترتبة عن هذه الأحداث وأخذها بعين الاعتبار، كما يجب أيضا القيام بتحليل العائد المترتب عنها لمعرفة جميع الآثار المترتبة عن هذه الأحداث؛

ثانيا: الأخذ بمتطلبات النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الجبائي الجزائري

ويتطلب ذلك:

1. الأخذ بعين الاعتبار النظام المحاسبي المالي عند صياغة التشريعات الجبائية

عند صياغة النظام الجبائي يتم الأخذ بالاعتبار عدة اتجاهات لتحقيق عدة أهداف من وجوده والتي تتمثل في الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، وبالتالي يتم صياغة قوانينه وتشريعاته بعيدا عن النظام المحاسبي المالي الذي هو بدوره له عدة أهداف أهمها توفير معلومات مالية ذات مصداقية لخدمة المستخدم[1] وهذا ما يجعل هناك فجوة بين هذين النظامين، وبالتالي فإنه عند صياغة النظام الجبائي الجزائري يكون من الأفضل الأخذ بعين الاعتبار متطلبات واحتياجات ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي؛

2. دراسة الآثار الجبائية لجميع التكاليف والايرادات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن الأخذ بمتطلبات واحتياجات النظام المحاسبي المالي جبائيا، يتطلب الإحاطة بجميع التكاليف والايرادات الناتجة عن الاختلافات بين هذين النظامين، مما يلزم الأخذ بجميع المعالجات البديلة المتوفرة وأخذها بعين الاعتبار لتقليل الآثار الجبائية ويجب الإشارة إلى ذلك؛

3. الإعتراف بالفروق الجبائية الناتجة عن الأخذ بمتطلبات النظام المحاسبي المالي

كما سبق وأشرنا إلى أن نتيجة الاختلاف بين قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، تنشئ فروق جبائية والتي يجب تحديدها بهدف تجنب استغلالها من طرف المكلفين بالتلاعب في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ومنه تحصيل ضريبة لا تمثل الواقع، وخاصة إذا كانت هذه الفروق تخص أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبة مؤجلة، ولتفادي هذا الاختلاف قد يكون من الممكن التعرض ومحاولة الإشارة لهذه الفروق في مواد واضحة من التشريع الجبائي تكون مستقلة عن باقي المواد، حيث يتم التعرض للأسباب التي أدت لوجودها مع محاولة الوصول لحلول لتفاديها أو التقليل منها بهدف ضمان الموارد المالية للدولة، وهذا حتى لا يكون أمام المكلفين بالضريبة حجة لتفسيراتهم الشخصية لهذه الفروق وهذا من جهة، أما من جهة أخرى وجب على المصالح الجبائية أن تكون على دراية ومعرفة تامة بكيفية مسك المحاسبة لهذه الفروق الجبائية وهذا لمعرفة كيفية التصرف معها في الوصول إلى صافي الربح الحقيقي الخاضع للضريبة؛

[1] *Wiem Dridi & Adel Boubaker, An Assessment of the Linkage between Financial Reporting and Taxation in Tunisia, International Business Research, Vol. 8, No. 4, 2015, p 168.*

4. محاولة توحيد كل من الأهداف والمبادئ والفروض وغيرها بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي

ونعني بمحاولة توحيد كل من الأهداف والمبادئ والفروض وغيرها بين النظامين، توحيد الإطار الفكري أو النظري بينهما وبشكل خاص فيما يتعلق بتحديد الربح المحاسبي والربح الجبائي، فبالرغم من تشابههما في بعض المفاهيم والمبادئ والتي تتعلق مثلا بمبدأ السنوية واستقلالية الدورات إلا أن هناك اختلافات كثيرة سبق أن تعرضنا لها، ولهذا يجب أن يكون هناك تناسق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، حيث يمكن لهذا الأخير أن يكون ملما بالمبادئ والفروض والتوجهات التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي، أما من ناحية الأهداف فيمكن أخذها بشكل جزئي إن تعارض هذا مع الأهداف العامة للنظام الجبائي المتعارف عليها.

فعلى سبيل المثال لا الحصر، يمكن الإشارة إلى أهداف النظام المحاسبي المالي المعروفة من جهة إيصال المعلومة بصورة صادقة إلى مستخدميها من أجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية أي خدمة المستثمر ومساعدته على اتخاذ قراراته، بينما ينظر النظام الجبائي بصورة ضيقة نوعا ما إلى هذا المستثمر حيث يهتم بتشجيعه على الاستثمار من خلال تقديم عروض وإعفاءات جبائية وهذا بسبب اختلاف أهداف كل من النظامين[1]، وبالتالي يجب على النظام الجبائي العمل على توحيد الرؤى والأهداف والنظر إلى المستثمر بنظرة المحاسبة إضافة إلى النظرة الجبائية؛

5. اكتساب المعرفة والخبرة عن أهم العناصر التي يمكن أن تكون فيها التلاعبات التي تؤدي إلى التهرب الجبائي

ويكون هذا من خلال القيام بدراسة تحليلية من طرف النظام الجبائي لأهم المنشآت التي سبق انهيارها سواء كانت داخل الجزائر أو خارجها، بغرض معرفة الاختلالات والتلاعبات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، وهذا من خلال طلب قوائم مالية لأهم المنشآت التي تعرضت للانهيارات بسبب تزويرها مع أخذها للطرق الملتوية في إثباتها لإيرادات لا تمثل القيمة الحقيقية لها، ويكون ذلك من خلال الحصول على القوائم المالية لهذه المنشآت والقيام بتحليل جبائي كامل لها بهدف التوصل إلى المخالفات وأعمال التزوير والغش بخصوص تطبيق القانون الجبائي، وحصر اهم الثغرات والفجوات التي يحتويها النظام الجبائي وتم استغلالها في الأعمال التدليسية في التصريحات الجبائية.

أما إذا تعلق الأمر بمنشآت خارج الجزائر، فيمكن أن يسمح بالحصول على نسخ من القوائم المالية للمنشآت السابقة مع نسخ من الاقرارات الجبائية الخاصة بها هو ابرام اتفاقيات واجراء مختلف الاتصالات منها الحديثة والإلكترونية، خاصة إذا تعلق الأمر بالشركات المتعددة الجنسيات التي لها أنظمة وقوانين جبائية مختلفة، لكن هذا لا يمنع من كسب وتعزيز معرفة وخبرة في المجال من طرف المحلل أو المراجع الجبائي[2]، الذي يختم العمل الذي قام به بتقديم تقارير تحتوي على جميع ما توصل إليه من نتائج ومعارف يحاول من خلالها تقديم معلومات للمصالح الجبائية وذلك بهدف نقل هذه المعرفة والخبرة عند القيام بعملية الفحص الجبائي؛

---

[1] *Simona Jiraskova, **The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, December 2015, p 1182.*

[2] *Ayers B & Others, **Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality**, Contemporary Accounting Research, Vol. 26, No. 1, 2009, p15.*

6. التحديد الدقيق والعميق لأوجه الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

عند قيام المراجع الجبائي بفحص نتائج السنوات المالية لمنشأة معينة والاقرارات الجبائية المقدمة من طرفها، فإنه يجب عليه التأكد من وجود نسبة معينة للاختلافات في سنة ما، ومقارنتها مع سنوات أخرى لهذه المنشاة ومنشآت أخرى تعمل في نفس النشاط حتى تتأكد صحة هذه النسبة، وهذا بأخذها بعين الاعتبار أثناء القيام بعملية المراجعة الجبائية، إضافة لذلك يجب كذلك محاولة الوصول ومعرفة أكبر قدر ممكن من الأساليب والطرق التي تقوم بها هذه المنشأة، من أجل تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة بهدف تخفيف العبء الجبائي ودفع ضرائب أقل من الممكن دفعه؛

7. وضع قاعدة بيانات جبائية تحتوي على ما جاء به النظام المحاسبي المالي

من بين أحد الإجراءات التي تهدف إلى الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية الجزائرية، هو أن يكون هناك نظام معلومات مصمم خصيصا لهذه الأخيرة، يحتوي في مضمونه على ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع الحفظ الجيد للمصطلحات المحاسبية، حيث يجب تطوير نظام المعلومات هذا حسب التعديلات التي تطرأ على النظام المحاسبي وإعطائها أهمية بالغة، مع توفير نظام حماية لهذه المعلومات تجنبا لمخاطر التكنولوجيا كالاختراق والقرصنة، والاستعانة بمتخصصين يتمتعون بالكفاءة العالية لتسيير نظام المعلومات الجديد، حيث سيتم اقتصاد الوقت والجهد مع سهولة وسرعة الوصول للمعلومات عند الحاجة إليها.

ويتم تحسين نظم المعلومات الجبائية بحوسبتها في الإدارة الجبائية مع الحرص على زيادة شفافيتها وتسريع دوران المعلومات بين المصالح المكونة لها ومنها الى المكلفين[1]، ويمكن الإشارة إلى أنه يجب أن تتوفر في أنظمة الحاسب الآلي القدرة على تبادل المعلومات بسهولة بين مختلف الإدارات الجبائية، غير أنه ينبغي توضيح أن جميع معلومات الممولين خاضعة لأحكام السرية والقيود القانونية للدولة، كما يجب تبادل معلومات التدقيق المحاسبي مع الإدارات الجبائية حسب مقتضى الحال؛[2]

8. وضع قواعد للفحص الجبائي على أساس متطلبات النظام المحاسبي المالي

وجب إصدار قواعد للفحص الجبائي تشمل نصوص مباشرة للعمل على ما جاء به النظام المحاسبي المالي لتوضيح الأساس المتبع في عملية الفحص، وهذا بهدف دعم الثقة وتعزيزها بين المكلفين بالضريبة والمصالح الجبائية وبالتالي تخفيض مستوى الشكاوى المقدمة والمعارضات؛

9. تقييم النظام الجبائي الجزائري بصفة دورية للأخذ بما جاء به النظام المحاسبي المالي

لمعرفة مدى اتباع النظام الجبائي الجزائري لما جاء به النظام المحاسبي المالي، وجب تقييمه بصفة دورية للوقوف على الأسباب التي تؤدي إلى وجود اختلافات وتعارض بين هذين النظامين، والبحث عن المعالجات المحاسبية التي لم يتم اتباعها والأسباب التي تحول في ذلك (كالإعفاءات الجبائية أو عدم ملاءمتها لذلك)، والتعرض لأوجه القصور الحالية الموجودة في النظام الجبائي الجزائري ووسائله البشرية التي تقف عائقا في التطبيق ومحاولة تصحيحها، وهذا يتم من خلال

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 257.

[2] صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، نسخة معدلة لسنة 2007، ص 47.

تسطير أهداف متعلقة بتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، ثم العمل على مقارنة هذه الأهداف مع تم تطبيقه والوصول إليه فعلا أي مقارنة النتائج بالأهداف؛

10. تكوين العاملين بالمصالح الجبائية بخصوص تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي

ويكون ذلك من خلال الدورات التكوينية وحبذا لو تكون اجبارية، والاستعانة بالخبراء المحاسبين ذوي الدراية والكفاءة العالية في المجال المحاسبي، والتدريب على حل المشكلات التي تواجه المراقبين والفاحصين الجبائيين عند مراجعة وفحص حسابات المنشآت، إضافة إلى التدريب على تكنولوجيا المعلومات بشكل جيد وكافي للتمكين من اكتشاف التلاعبات من طرف المكلفين بالضرائب لحجب أرقام أعمالهم وتقديم إيرادات لا تمثل الواقع؛[1]

11. الاستفادة من تجارب الدول الناجحة في تكييف قوانينها الجبائية مع قوانينها المحاسبية

الاستفادة من تجارب الدول التي قامت بدراسة قوانينها الجبائية بهدف تكييفها مع أنظمتها المحاسبية، وخاصة تلك التي ترتبط فيها الجباية مع المحاسبة بنفس درجة ارتباطها في الجزائر.

الشكل رقم (1–4): أهمية الحلول المقترحة في خدمة المحاسبة والجباية معا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

يمكن القول أن العمل بالحلول المقترحة المذكورة أعلاه يكون تحت قيد ملاءمتها مع عدم فقدان الدولة لأهم مصادرها المالية (ضمان مواردها المالية)، أي إعطاء الأولوية للنصوص الضريبية التي جاء بها المشرع الجزائري من جهة، وسهولة الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والضريبية للوصول إلى نتائج محاسبية ذات مصداقية تنتهي إلى نتائج ضريبية تجسد الواقع من جهة أخرى، وهذا ما يفسر الرغبة في محاولة الوصول إلى انسجام بين المحاسبة والضريبة في الجزائر إن لم نقل محاولة تضييق الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، لخلق علاقة ضريبية محاسبية شفافة خالية من التناقضات والاختلافات ليس تماما وإنما لحد يعمل على ضبط الوعاء الضريبي ومن ثم الرفع من الحصيلة الضريبية لخزينة الدولة.

[1] بلخير بكاري، خضير خبيطي، **العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014)**، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة ورقلة، 2016، ص 250.

المطلب الثالث: المبادئ الجبائية المقترح اعتمادها عند محاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

كما أشرنا سابقا فإن النظام الجبائي الجزائري قد نص من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة احترام المنشآت للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة للوعاء الجبائي[1]، وعلى ضوء هذا ورغم التدابير الجبائية المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي ومحاولة تجاوز الاختلافات والفروقات بين النظامين، وسعيا لتبسيط الإجراءات الجبائية في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي له إطار تصوري مستوحى مما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية، وجب الاعتماد على مبادئ جبائية من شأنها رفع الغموض عن النصوص القانونية والتأويلات المختلفة لها من جهة، وإحداث الانسجام والتوافق حتى ولو كان نسبي بين الجباية مع المحاسبة في الجزائر، وتتمثل المبادئ المقترحة للمقاربة وتقليص الفوارق بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي ممكن أن تكون إطارا تصوريا للنظام الجبائي الجزائري، فيما يلي:

أولا: مبدأ حيادية الجباية

حسب هذا المبدأ يجب إبطال أو التقليص من الانعكاسات والآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الخاضع للضريبة على مستوى الدولة والإدارة الجبائية والمنشآت[2]، وهذا كما يلي:

1. على مستوى الدولة

انخفاض نتائج المنشآت من شأنه أن ينقص في الموارد الجبائية للدولة مما يسبب صعوبة في إعداد وتنفيذ الميزانية العمومية، وينتج عن هذا الاختلال التوازني ضرورة اتخاذ تدابير جبائية للمحافظة على استقرار هذه الموارد، وهذا يعني أن الإصلاحات والتعديلات التي تتم في المجال المحاسبي لا يجب أن تأثر سلبا على الموارد الجبائية للدولة، وهذا يلزم ضرورة تطبيق لمبدأ حيادية الجباية ولو بدرجة أقل عند تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

2. على مستوى الإدارة الجبائية

نتيجة الأثار السلبية على الوعاء الخاضع للضريبة والناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، كان ضروريا على المشرع الجبائي القيام بسن قوانين مرافقة لهذا بهدف خلق نوع من التوافق والانسجام بين النظامين، وهذا على مراحل وبصفة موضوعية وعقلانية (كأن تخضع فوائض القيمة للضريبة على عدة سنوات بدلا من سنة واحدة)، والعمل على تقليص تدخل الإدارة الجبائية بكثرة في النشاط الاقتصادي؛

3. على مستوى المنشآت

نظرا للتغيرات الواردة في المفاهيم والقواعد وطرق التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ظهرت انعكاسات على خزينة المنشآت عن طريق خروج السيولة، كأن تقوم المنشأة بتقييم أصولها حسب التكلفة الحقيقية بدلا من التكلفة

[1] المادة رقم 141 مكرر 2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 (محدثة بموجب المادة رقم 6 من قانون المالية لسنة 2009).

[2] *Thomas Gruet, op-cit., pp 34-35.*

التاريخية، وهذا ما يدعو لضرورة أن تكون الإدارة الجبائية محايدة ولو بصفة نسبية أو أقل ما يمكن اتجاه مثل هذه الاختيارات التي تكون أمام المنشآت.

ثانيا: مبدأ البساطة

نتيجة التغيرات والتطورات الحاصلة في النظام المحاسبي المالي والتي رافقت بداية تطبيقه، يجب تفادي مرافقة ذلك جبائيا بإصدار نصوص قانونية معقدة وغير واضحة، ويكون هذا من خلال اعتماد تدابير جبائية تتميز بالبساطة والوضوح وخالية من الغموض لتسهيل تحديد جيد للوعاء الضريبي[1]، ومنه يجب اعتماد البساطة في النظام الجبائي عند تطوير وصياغة قوانينه التشريعية، وبالتالي فإن تأثير الجباية على المحاسبة تبعا للتغيرات التي تطرأ على الهيكل الجبائي والتعديلات الجبائية التي تتضمنها قوانين المالية سنويا، تجعل أيضا عملية تحديد الربح المحاسبي أو الجبائي تتأثر في كثير من الأحيان بهذه التعديلات التي تتضمن تخفيضات أو إعفاءات من بعض الرسوم[2]، فمن أجل تطوير النظام الجبائي يجب جعل البساطة في الأولوية حيث يجب أن ينظر إلى التبسيط كهدف أولي للسياسة الجبائية، وأن تأخذ ذلك بعين الاعتبار عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية مع ضرورة اختيار المداخل الأبسط والأكثر شفافية إضافة إلى استخدام مفاهيم واضحة، دون اهمال قدرة الإدارة الجبائية على فرض القانون وتقديم التوجيه للمكلفين عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية، كما أن التغيير المستمر في القانون الجبائي يزيد من تعقده في المدى القريب حتى لو حقق تبسيطا في المدى الطويل، وبالتالي فإنه يجب أن تتغير القوانين الجبائية فقط لمجارات التغير في حاجات الدخل بإجراء تعديلات هامة في السياسة الجبائية أو لتخفيف التعقيدات والتضاربات الموجودة.[3]

ثالثا: مبدأ تحديد درجة الارتباط

بما أن النظام الجبائي الجزائري يتخذ من النتيجة المحاسبية المقدمة من طرف النظام المحاسبي المالي قاعدة لحساب الوعاء الخاضع للضريبة وهذا بعد إجراء التعديلات والتسويات اللازمة عليها، فإنه يوجد طريقتين لتفسير الاختلافات الموجودة بين النظامين والتي تتمثل فيما يلي:

1. الطريقة الأولى: المحافظة على الارتباط

ويقصد بالارتباط العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية، حيث تكون النتيجة المحاسبية (ربح أو خسارة) منطلق وقاعدة لحساب النتيجة الجبائية التي تتحدد طبقا لأحكام التشريع الجبائي، وهذا ما يلزم إعداد جدول مقاربة خارج المحاسبة للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية (استرجاعات وتخفيضات)[4]، وهي تفسر العلاقة الموجودة بين

---

[1] *Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiş,* ***the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation****, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1), 2012, p 32.*

[2] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (بالتطبيق على حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 192.

[3] حسين محمود عبد الله، **أثر معايير المحاسبة الدولية في فاعلية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)**، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 63.

[4] *J.F.Robert et Autres,* ***Normes IFRS et PME,*** *L'Ordre des Expert-Comptable (OEC), Dunod, Paris, p 221.*

النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، ولتجسيد هذه الطريقة يجب سن نصوص جبائية يسعى من خلالها إلى إحداث انسجام وتقارب إضافة إلى تقليص الفوارق بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي، وهذا باعتماد المفاهيم الجديدة التي جاء بها هذا الأخير في قانون الضرائب كاهتلاك الأصول المركبة واعتماد التكلفة الحقيقية في التقييم وغيرها، لكن هذا يبقى مرهون بأسبقية النصوص الجبائية على النصوص المحاسبية في حالة نشوء تعارض، وهذا ما يوجه الانتقاد لهذه الطريقة؛

2. الطريقة الثانية: عدم وجود ارتباط

وهي عكس الطريقة الأولى حيث يستبعد وجود أي ارتباط بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، أي يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة بعيدا عن الاعتماد على النتيجة التي يقدمها النظام المحاسبي المالي.

رابعا: مبدأ التجانس والمرونة

حسب مبدأ التجانس فإن التدابير الجبائية المستحدثة للتكيف مع المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، يجب ألا تكون محفزة لطرف على حساب الآخر (يجب أن تكون متجانسة)، فعلى سبيل المثال اعتماد مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني من طرف النظام المحاسبي المالي دون النظام الجبائي الجزائري، حفزت على اكتتاب التثبيتات المتعلقة بالقرض الايجاري على حساب الملكية القانونية لهذه التثبيتات.

وعليه فإن القواعد التي تخص طريقة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة يجب أن تكون متجانسة مع القواعد المحاسبية وأكثر مرونة، لتفادي التعديلات المتكررة من أجل المحافظة على استقرار القوانين والحصول على ثقة المكلفين بالضريبة.

نلاحظ مما سبق سواء من ناحية التعديلات والحلول المقترحة على المدى المتوسط أو الطويل أو من حيث المبادئ المقترحة أيضا، والتي يجب مراعاتها عند محاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، أن العمل بها يكون تحت قيد النصوص الجبائية التي جاء بها المشرع الجزائري، أي تحت قيد ملاءمة هذه التعديلات مع عدم فقدان الدولة لأهم مصادرها المالية (ضمان مواردها المالية) من جهة، وسهولة الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية للوصول إلى نتائج محاسبية ذات مصداقية تنتهي إلى نتائج جبائية تجسد الواقع من جهة أخرى.

ونتيجة للتعارض والاختلاف الحاصل بين الجباية والمحاسبة في الجزائر بسبب اختلاف أهداف ومبادئ كل نظام في تحديد الربح، تكون الإجراءات الجبائية المجسدة في النظام الجبائي الجزائري هي السائدة لاعتبار أن التشريع الجبائي هو أحد أوجه سيادة الدولة، وفي هذه الحالة قد تكون المبادئ السابقة غير كافية لمواجهة الاختلافات في الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، كما يمكن الإشارة إلى أنه رغم الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الجزائر إلا أن نظامها الجبائي مازال يعاني العديد من النقائص أهمها عدم الاستقرار وهذا ما تثبته كثرة التعديلات الجبائية.

المبحث الثالث: أثر تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي على الشفافية والوعاء الضريبي

مما لا شك فيه أن وصول الإدارة الجبائية إلى تطبيق مفهوم الشفافية يتطلب عدة تحديات والعديد من الاجراءات الادارية والقانونية وحتى المالية، وهذا بهدف الافصاح عن كل ما يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي للمكلفين الذي يؤدي بهم للإفصاح بدورهم عن جميع المداخيل التي حصلوا عليها خلال السنة (تحقق الدخل) من جهة، وتحقيق الرقابة على عمليات الإدارة الجبائية من الأطراف الداخلية والخارجية من جهة أخرى، وهذا ما يعكس المسؤوليات المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة على حد سواء، وما يساعد في هذا هو الحوكمة الجبائية.

كما أن رغبة الإدارة الجبائية في الوصول إلى تحديد دقيق للوعاء الضريبي من خلال تحديد النتيجة الجبائية التي على أساسها تفرض الضريبة، يجعلها تعير النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة كونه المسؤول عن تقديم نتائج التي تكون كقاعدة للوصول إلى ربح جبائي حقيقي، فكيف يكون أثر الأخذ بأحكام النظام المحاسبي المالي جبائيا على الوعاء الضريبي؟

المطلب الأول: أثر تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي على الشفافية

تظهر أهمية الحوكمة وفوائدها على القطاع المالي بوجه خاص في تعزيز العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف وغيرهم من أصحاب المصالح[1]، كما أن الالتزام بالقانون والعمل به يشكلان آلية هامة لحوكمة العلاقة بين المصالح الجبائية والأطراف ذات العلاقة، ولتفعيل هذه الآلية يجب تدعيمها بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة من حيث تفعيل القواعد القانونية الجبائية المنظمة لهذه العلاقة.[2]

أولا: الحوكمة الجبائية

ظهرت الحوكمة بوضوح مع بداية سنة 1999 كرد فعل اتجاه الأزمات والفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى بالعالم وانتشار شركات المساهمة وتوسع أعمالها، حيث جاءت كآلية لسد الفجوات التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي تضر بالشركة، فطبقت مبادئها في أول الأمر على الشركات وتوسعت بعد ذلك لتشمل مجالات أخرى كالمالية العامة للدولة من خلال نظامها الجبائي مثلا.

[1] اللائحة التنفيذية (الكتاب الخامس عشر)، حوكمة الشركات، منشورات هيئة أسواق المال، اصدار نوفمبر 2015، ص ص 48-49.

[2] العياشي عجلان، **الحوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة (حالة ولاية المسيلة 2008-2011)**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 14، 2014، ص189-191.

1. تعريف الحوكمة الجبائية

قبل إعطاء مفهوم للحوكمة الجبائية، سنقوم بتعريف الحوكمة كما يلي:

تعرف اصطلاحا بأنها ترجمة مباشرة لمصطلح *Corporate Governance*، أما الترجمة العلمية المطلقة لهذا المصطلح فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"[1]، وعرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*) على أنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين"، أما مؤسسة التمويل الدولية (*IFC*) فعرفتها بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في اعمالها"[2]، ومنه تشمل الحوكمة القوانين والتنظيمات التي وضعت لضمان أن يتم تحديد النتائج المرجوة لأصحاب المصلحة وتحقيقها[3]، وقد تختلف مبادئ الحوكمة من دولة لأخرى وهذا حسب القانون الذي تتبعه هذه الدول.[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الحوكمة ظهرت نتيجة التناقض الحاصل بين ما هو موجود وبين ما يجب أن يوجد، وبالتالي فهي مجموعة من القواعد والمبادئ والأنظمة والإجراءات التي يتم من خلالها توجيه وإدارة الشركة، وتحديد الحقوق والمسؤوليات بين المساهمين ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح ومختلف الأطراف ذات العلاقة، إضافة إلى اتخاذ القرارات وتحديد الأطر التي يتم من خلالها وضع أهداف الشركة من جهة وتحقيقها من جهة أخرى والعمل بالإجراءات الرقابية لتحقيق أداء أفضل لها.

مما سبق يمكن تعريف الحوكمة الجبائية من أنها "عملية وضع وتطبيق (إنشاء، تعديل، إلغاء) القوانين الجبائية مع مراعاة المبادئ الأساسية للحوكمة لتحقيق أهدافها ومنها الشفافية والمساءلة"، كما تعرف من ناحية الإدارة الجبائية بأنها تمثل "الأدوار والمسؤوليات الجديدة للإدارات الجبائية لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الجبائية للجمهور"[5]، ويمكن القول أن النظام الجبائي يتكامل مع الحوكمة في جملة مبادئ أساسية منها الاستناد للقانون والالتزام والعمل به.[6]

وبالتالي فإن الحوكمة الجبائية ما هي إلا إطار قانوني متكامل لحوكمة العلاقة بين المصالح الجبائية والمصالح ذات العلاقة، ويتمثل ذلك في جملة المبادئ الأساسية الترشيدية التي ينظمها القانون الجبائي لضبط هذه العلاقات، بما يسمح بالتتبع السليم والمراقبة الفعالة على الموارد الجبائية من أجل خدمة المجتمع وتحقيق السياسة المالية للدولة.

---

[1] *International Fund for Agricultural Development-Executive Board, Good Governance: an over view, Cambodia, 26/08/1999, p 01.*

[2] خالد الزعبي، **الورقة الرابعة–التشريعات**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان–المملكة الاردنية الهاشمية، 2013، ص 06.

[3] *IFAC, Consultation DRAFT, Good Governance in the public sector, June 2013, p 08.*

[4] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 18.

[5] مولود مليكاوي، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص 146.

[6] العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 172.

2. مبادئ الحوكمة الجبائية في إصلاح الإدارة الجبائية والهيكل الجبائي

من بين أهم مبادئ الحوكمة الجبائية إصلاح الإدارة الجبائية والهيكل الجبائي، وهذا من خلال:[1]

أ.إصلاح الإدارة الجبائية

هناك تقدير أفضل لأهمية إصلاح الإدارة الجبائية والذي يرتكز على الجهود الإصلاحية التي تهتم بدرجة أقل نسبيا على توسيع تحصيل الإيرادات، بل تهتم بالتركيز على كيفية جمع الضرائب وكيف يمكن أن تساهم في الأهداف الواسعة وتعزيز الحوكمة الجبائية للدولة، ويكون هذا من خلال التحسين العام لقدرة الإدارة الجبائية وتحديث وتوسيع تكنولوجيات الاتصال والإعلام (*TIC*) بهدف تحسين التسيير وتحليل البيانات وتخفيض التكاليف والحد من نطاق الفساد والتواطؤ وتحسين الرقابة، إضافة إلى استقلالية تسيير الإدارة الجبائية عن تنظيمات الوظيف العمومي بهدف الحد من التدخل السياسي وتحقيق المرونة في التوظيف والفصل من الوظيفة، وتحسين الأجور وظروف العمل بشكل يؤدي إلى إنشاء سلطات جبائية تتمتع بحكم شبه ذاتي، كما يجب تنظيم الإدارة الضريبية بشكل يقلل قدر الإمكان من فرص التواطؤ بين المكلفين ومصالح الضرائب، وفي هذا الخصوص يجب توزيع الوظائف الإدارية المختلفة على كافة الإدارات الجبائية بشكل يضمن عنصر الرقابة الذاتية، حيث يستخدم عمل الموظف المختص بوظيفة معينة كوسيلة لمراقبة العمل الذي يقوم به الموظفون في مجالات أخرى.[2]

وبالتالي فإن الإدارة الفعالة للنظام الجبائي تسمح بتعبئة الموارد من أجل التنمية الاقتصادية، فهي تولد أيضا الثقة في إدارة المالية العامة وهي عنصر هام في الحكم الراشد، ويتصف النظام الجبائي في العديد من البلدان بأنه غير عادل إلى حد كبير حيث يتم تعزيز إدارة المالية العامة إذا كانت هناك عدالة أكبر في التطبيق وإدارة الضرائب؛[3]

ب. إصلاح الهيكل الجبائي

يشكل الهيكل الجبائي دائما المكانة الأولى في معظم النقاشات بشأن الضرائب، لذلك يجب أن يرتكز إصلاحه على تدعيم الجهود الرامية إلى توسيع القاعدة الجبائية نتيجة تآكل الأوعية الجبائية بفعل المستويات المرتفعة للقطاع غير الرسمي والمنح المفرط للمزايا والإعفاءات الجبائية، وعدم القدرة على مكافحة التدفق غير المشروع لرأس المال نحو الملاذات الجبائية وإساءة استعمال أسعار التحويل من قبل الشركات متعددة الجنسية، مع التبسيط العام للقانون الجبائي واعتماد اللامركزية في وظائف تحصيل الإيرادات، كما أن هناك توجهات عالمية لإصلاح الهيكل الجبائي والتي تهدف إلى التوسع الأفقي للنظام الجبائي من خلال تخفيض المعدلات الضريبية وتوسيع الأوعية الضريبية بما يعمل على زيادة المردودية الجبائية والحد من محاولات التهرب، وتعزيز مصداقية النظام الجبائي من خلال استقراره بما يمنح الثقة للأعوان الاقتصادية باتخاذ قراراتهم في جو من الثقة على المدى المتوسط والطويل.

---

[1] مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 146-147.

[2] صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة نسخة معدلة لسنة 2007**، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[3] مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص 147.

ثانيا: الشفافية الجبائية والإفصاح الجبائي

من بين أهم مبادئ الحوكمة والتي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*) في الإصدار الأول لسنة 1999، مبدأ الشفافية والإفصاح الذي من خلالهما يتم تقديم إفصاحات موثوقة وملائمة وفي توقيت مناسب لكل الأمور الهامة بالشركة كالوضع المالي والأداء والملكية والرقابة، بما في ذلك النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة.[1]

1. الشفافية الجبائية

تعرف الشفافية الجبائية بأنها "الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الجبائية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم".[2]

إذن الشفافية الجبائية تعبر عن" وجود تشريعات تشجع مختلف الأطراف الفاعلة على الوصول إلى المعلومات التي تحتفظ بها الهيئات العامة وخاصة المعلومات المتعلقة بالمسائل الجبائية، بالإضافة للوصول المباشر إلى المعلومات الجبائية من خلال وسائل الإعلام، وإنشاء مواقع على الشبكة العنكبوتية لنشر وثائق الضرائب والملاحظات المشتركة واتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، ونشر البيانات الإحصائية والمالية كتقارير تنفيذ الميزانية"؛[3]

ويتمحور مفهوم الشفافية الجبائية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات واجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة، وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين والتي تقوم بها مصالح الضرائب، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الجبائي وذلك لعدم وجود تعليمات ترافق القانون والتي تقوم بشرح القاعدة القانونية، مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الجبائي.[4]

مما سبق يظهر أن هناك علاقة وثيقة بين القواعد الجبائية ومفهوم الشفافية الجبائية، ويمكن إظهار ذلك في الجدول التالي:

---

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف–المفاهيم–المبادئ–التجارب–المتطلبات)**، ط2، الدار الجامعية، القاهرة، 2008/2007، ص ص 12-13.

[2] عاطف كامل إبراهيم، **حوكمة المنظومة الضريبية ضرورة حتمية للإصلاح الضريبي**، المؤتمر الضريبي السابع عشر بعنوان "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2008، ص 09.

[3] مولود مليكاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 146-147.

[4] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، المؤتمر الدولي بعنوان "نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، جامعة بغداد، 2008، ص ص 08-09.

الجدول رقم (1-4): العلاقة التي تربط القواعد الجبائية بمفهوم الشفافية

القواعد الجبائية	ضوابط الشفافية الجبائية
اليقين	تكون القوانين والتشريعات في علم المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة، والتي يجب أن تتسم بالوضوح.
الاقتصاد	يجب أن توائم الإدارة الجبائية بين التكاليف التي تتطلبها عملية فرض الضريبة مع العوائد الناجمة عن فرضها.
الملاءمة	إن مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم المعيشية من طرف الإدارة الجبائية يعمل على تحسين العلاقة، حيث يساعد ذلك على الحد من عملية التهرب الضريبي.
الوضوح	تتوقف سلامة النظام الجبائي وكفاءته على درجة وضوح الضريبة للمكلف، ولهذا فان الحرص على تصميم معدلات جبائية بشكل سهل مع ضمان استقرار التشريع الجبائي وملاءمته لظروف المجتمع، يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي.
العدالة	الإنصاف في فرض الضريبة وعدم التمييز والتحيز ومراعاة قدرة المكلف الاقتصادية يساعد في ضبط السلوك الجبائي للمكلف.

المصدر: من إعداد الطالبة.

ويمكن الإشارة إلى أن موضوع الشفافية الجبائية يجب ألا يرتبط بالإدارة الجبائية فقط، بل يجب أن يلتزم المكلف أيضا بالشفافية وذلك من خلال تقديم معلومات تتميز بالوضوح والمصداقية حتى يمكن الاعتماد عليها جبائيا.

2. الإفصاح الجبائي

يمكن تعريف الإفصاح الجبائي من جانبين، من جانب المكلف بالضريبة ومن جانب الإدارة الجبائية، وهذا كما يلي:

أ. من جانب المكلف

هو افصاح المكلف في اقراراته الجبائية عن كافة الحقائق المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة عن فترة مالية موضوع المحاسبة، والتي يجب أن تتمتع بدرجة من الوضوح والدقة والمصداقية في المعلومات المقدمة، أي قيام المكلف بإمداد الإدارة الجبائية بمعلومات تخص رقم أعماله المحقق بهدف فرض الضريبة عليه من خلال تصريحاته المقدمة للإدارة الجبائية؛

ب. من جانب الإدارة الجبائية

هو قيام الإدارة الجبائية بالإفصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعي الجبائي للمكلفين وتحقيق الرقابة على عملياتها من الأطراف الداخلية والخارجية، وهذا من خلال عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الجبائية على المكلفين بما يؤدي إلى زيادة وعي المكلف جبائيا، فعملية وصول ذلك إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري، لأن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات المتعلقة بذلك.

ومنه نلاحظ أن هناك مسؤوليات متبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين في تطبيق مفهوم الإفصاح الجبائي، حيث عند قيام الإدارة الجبائية الإفصاحات اللازمة بهدف فهم المكلف أحكام التشريع الجبائي، فإن المكلف بدوره يقوم بالإفصاح عن نتائج أعماله جبائيا وهذا بسبب فهمه للتشريع الجبائي، الذي يجب أن يكون يتميز بالوضوح والبساطة وبعده عن الغموض أمر ضروري لذلك، ومنه يلبي الإفصاح الجبائي احتياجات التشريعات الجبائية من جهة واحتياجات الأنظمة المحاسبية من جهة أخرى.

ومن أهم المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية الجبائية هي الممارسات السليمة في الإفصاح الجبائي حيث ينسجم مبدأ الإفصاح مع قاعدة اليقين الجبائية، فحتى تكون الضريبة يقينية فإن وعاءها وسعرها وطرق تقديرها وجبايتها وحق الاعتراض على تقديرها وموعد دفعها وغيرها مما له علاقة بالضريبة المفروضة سواء كانت تمثل واجبات على المكلف أم حقوقا له، يجب أن تكون واضحة ومعروفة للمكلف أو لأي شخص آخر ومن ثم يمكن الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع النصوص المقررة لها، ولكن ولاعتبارات معينة يجب الحد من ممارسات معينة في مجال الإفصاح عن المعلومات كالمناقشات الداخلية التي تدور بين المسؤولين داخل المصالح الضريبية التي لا تؤدي إلى إحداث تأثير معين في العلاقة بين السلطة المالية والمكلف.[1]

إن الإفصاح عن المعلومات بصورة شفافة، مع إمكانية الحصول عليها من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة وفي الوقت المناسب يساهم في تحقيق العدالة، وكذلك مراعاة استخدام الوسائل الملائمة لغرض ضمان حصول الجميع على هذه المعلومات بسهولة ويسر، وأن الإفصاح الجبائي في الوقت المناسب يساهم في معرفة المكلفين بالإجراءات الجبائية، كما أن الالتزام بالشفافية في العمل الجبائي سوف يساهم في زيادة الإيرادات الجبائية.[2]

3. الشفافية والافصاح باعتماد النظام المحاسبي المالي جبائيا في الجزائر

وتلخيصا لما سبق، يمكن القول أن كل من الشفافية الجبائية والافصاح الجبائي في ظل اعتماد ما جاء به النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الجبائي الجزائري، يتجسدان من خلال عاملين أساسيين، وهما:

أ. إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

حيث يجب على المكلفين بدفع الضرائب القيام بإعداد القوائم المالية في ضوء أحكام ومفاهيم النظام المحاسبي المالي في حالة عدم وجود نص جبائي بشأن ذلك، والالتزام بهذا من شأنه تدعيم وتحقيق الشفافية والافصاح من خلال الحوكمة الجبائية، مع عدم تعارض إصدار التشريع الجبائي الجزائري بما جاء به النظام المحاسبي المالي لتفادي المشاكل المحاسبية التي ستؤثر على الإيرادات الخاضعة للضريبة؛

ب. صحة ودقة الاقرارات الجبائية المقدمة

يعتبر الإقرار الجبائي الوسيلة التي تحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في فحص وربط الضريبة المستحقة، وإذا تم التلاعب بهذه الاقرارات فإن هذا سيؤدي إلى ضياع إيرادات الدولة، وبالتالي فإن اعتماد النظام المحاسبي المالي جبائيا بخصوص تحديد الدخل الخاضع للضريبة يعمل على زيادة صحة ودقة الاقرارات الجبائية، ويجب الإشارة إلى ضرورة ارفاق بالإقرارات الجبائية بيانا بالمبادئ والطرق المحاسبية التي بنيت عليها المعلومات الواردة في هذا الإقرار، مع ضرورة احترام مواعيد تقديم الاقرارات التي تحدد من طرف الإدارة الجبائية، لأن عنصر التوقيت يعتبر مهما في الإفصاح بشكل عام.

---

[1] جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص ص 09-10.

[2] مصطفى عبد الحسين علي وآخرون، **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013، ص 114.

مما سبق يظهر أن الشفافية الجبائية هي الاتجاه السائد لتنظيم الإفصاح الجبائي، حيث يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب، والأسس والمبادئ التي تم بناء ووضع القانون الجبائي عليها، والتوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من شأنه أن يعمل على تدعيم هذا المبدأ الذي يعد أكثر أهمية، لأن المكلفين سيكونون على دراية تامة بأن صياغة هذا القانون كانت بناء على ما جاء بالنظام المحاسبي المالي، مما يعني زيادة وضوح المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام الجبائي الجزائري.[1]

إن محاولة تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي، والربح الجبائي المعد طبقا لأحكام التشريع الجبائي الجزائري من خلال محاولة تكييف هذين النظامين، سيعمل على إمكانية الأخذ بمبدأ الشفافية والافصاح وبالتالي تطبيق الحوكمة الجبائية (بالنسبة للتشريع الجبائي والإدرة الجبائية)، ومنه إذا كان البحث عن حوكمة النظام الجبائي الجزائري بشكل فعال فيما يخص تحديد دقيق للأرباح الخاضعة للضريبة، فإن هذا يتطلب الأخذ بما جاء به النظام المحاسبي المالي جبائيا.

المطلب الثاني: أثر تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي

أثبتت العديد من الدراسات أن الفضائح المالية تتم اعتمادا على كل من التقرير الجبائي والتقرير المالي[2]، وكذلك على الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، حيث يتم التضليل في التقرير الجبائي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات، وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب، وبالتالي تخفيض الوعاء الضريبي باعتباره المادة التي ستتخذ أساسا لفرض الضريبة[3]، والذي على أساسه تحسب قيمة الضرائب الواجبة الدفع أو عدم دفع الضرائب نهائيا، والقصد من هذا كله هو التهرب الجبائي.[4]

يعرف التهرب الجبائي بأنه عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة[5]، وبعبارة أخرى فإن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي[6]، وبالتالي يمثل التهرب الجبائي أحد أشكال الفساد المالي والإداري الذي يجب التوعية بآثاره الخطيرة، ويكون هذا ممكنا من خلال الشفافية والإفصاح وبتحكيم المساءلة والمحاسبة والرقابة الجبائية على كل المتدخلين في مقومات المجتمع[7]، ومنه فإن زيادة الإيرادات الجبائية

---

[1] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 347-348 (بتصرف).

[2] *Clive Lennox and Others,* ***Tax Aggressiveness and Accounting Fraud,*** *Journal of Accounting Research, Vol. 00, N0 0, 2013, p02.*

[3] الكفيف فاتح، **أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، العدد 12، ديسمبر 2015، ص 111.

[4] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 348.

[5] *Stéphane COHEN,* ***Fraude aux entreprise : Attaques et Ripostes****, Conférence Organisée par la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Paris et L'Ordre des Experts Comptable Région Paris Ile de France, Paris, 06 Juillet 2015, pp 02-07.*

[6] بلواضح الجيلاني، سعيدي يحيى، **فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة العدد 12، 2014، ص 28.

[7] العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 194.

تعتمد على الحد من التهرب الجبائي الذي يعمل على إحداث أثار كبيرة في الاقتصاد الوطني وبالأخص آثاره المالية، حيث يؤدي إلى فقدان موارد هامة للخزينة العامة للدولة مما يقلل من قدرتها على تحمل أعبائها المختلفة.[1]

وبسبب ظاهرة التهرب الجبائي الذي أصبح من أكبر المشاكل التي تعاني منها الجزائر، تتكبد الخزينة العمومية خسائر كبيرة بفعل كثرة الممارسات غير المشروعة، التي في غالب الأحيان تكون بسبب وجود ثغرات قانونية وتنظيمية في قوانينها المحاسبية والجبائية، وفي أحيان أخرى نقص في المتابعات الجبائية لمختلف العمليات التجارية، وترجع الأسباب في غالبها إلى تزوير السجلات التجارية مع الإبلاغ الضريبي الكاذب، حيث بلغ التهرب الجبائي خلال الفترة الممتدة من سنة 2006 إلى سنة 2008 أكثر من 169 مليار دينار أي ما يقارب 2.3 مليار دولار، وبلغ في سنة 2009 قيمة 107.6 مليار دينار وقيمة 11.6 مليار دينار خلال الفصل الأول من سنة 2010 أي ما يعادل 1.59 مليار دولار[2]، وهي مبالغ تم استرجاعها من خلال 2981 عملية مراقبة جبائية تمت خلال نفس الفترة، منها 2463 عملية مراقبة حسابات المنشآت و1181 عبارة عن شكاوى مودعة من طرف المديرية العامة للضرائب، وفي الفترة الممتدة من جانفي من سنة 2010 إلى غاية جوان من سنة 2011، بلغ حجم التهرب الجبائي ما يقارب 110 مليار دينار أي ما يقارب 1.53 مليار دولار مع تقدير قدر في نهاية سنة 2011 الذي قدّر بما يقارب 3 مليار دولار، وحسب تقدير مجلس المحاسبة فإن حجم الضرائب غير المحصلة لعدة سنوات قاربت قيمة 8000 مليار دينار أي ما يعادل 100 مليار دولار ،كما جاء في التقرير أن هذه المبالغ غير المحصلة تفوق بمرتين المداخيل العامة للدولة في سنة 2011 والمقدرة بقيمة 3474 مليار دينار أي ما يقارب 43.5 مليار دولار، وبخمس مرات مداخيل الضرائب المقدرة بقيمة 1511 مليار دينار أي ما يفوق 18 مليار دولار، وبثلاث مرات المداخيل المسجلة في إطار صندوق ضبط الإيرادات الذي يقدر بقيمة 2300 مليار دينار والذي يعادل حوالي 28 مليار دولار خلال نفس الفترة[3]، أما في سنة 2014 فقد بلغ التهرب الجبائي ما قيمة 5000 مليار دينار.[4]

ملاحظة: أمام ضعف الاحصائيات وأحيانا عدم مصداقيتها فإن القيم المذكورة سابقا والتي تمثل حجم التهرب الجبائي في الجزائر، لا تمثل إجمالي حجم التهرب الحقيقي بل ما وقفت عنده المصالح المختصة فقط.

ويمكن إظهار ملخصات المبالغ المالية المسترجعة لفائدة الخزينة العمومية للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى غاية سنة 2014، والناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية المختلفة التي قامت بها المصالح الجبائية على مستوى التراب الوطني، والتي تعكس حجم التضليل في معلومات التقرير الجبائي عن طريق التضليل في أرقام المبالغ الحقيقية المعروضة في القوائم

---

[1] ولهي بوعلام، عجلان العياشي، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 08، 2008، ص 154.

[2] *Barti Houari, **Evasion fiscale : 119 milliards de dinars récupérés en 18 mois**, Publié dans Le Quotidien d'Oran le 18 - 09 – 2010, sur le site : https://www.djazairess.com/fr/lqo/5143220, Vu le 14/03/2018.*

[3] ميدل إيست اونلاين ***MEO***، التهرّب الضريبي يكلّف الجزائر 100 مليار دولار، يوم 2013/12/12، من الموقع الإلكتروني: ***http://www.middle-east-online.com/?id=167530***، اطلع عليه يوم 2018/03/14.

[4] تصريحات السيد ماحي خليل وزير العلاقات مع البرلمان للإذاعة الجزائرية، 2014/12/22، من الموقع الالكتروني: ***http://www.algerie-dz.com/forums/showthread.php?t=340019***، اطلع عليه يوم 2018/03/14.

المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فإن الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي تكون مجال خصب لاستغلالها في التهرب الجبائي من طرف المكلفين، وهذا كما يلي:

الجدول رقم (2-4): استرجاعات مالية لصالح الخزينة العمومية ناتجة عن الرقابة الجبائية للفترة من 2010 إلى 2014

الوحدة: مليار دج.

الرقابة الجبائية	2010	2011	2012	2013	2014
التحقيق المحاسبي	1 380	1 277	1 054	967	945
التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	241	209	129	116	138
التحقيق المصوب	/	/	2	9	17
إعادة تقييم العقارات	3 999	3 499	3 083	2 835	2 946
المجموع (1)	**5 620**	**4 985**	**4 268**	**3 927**	**4 046**
مجموع الورود (2)	/	703	176	257	299
المسترجعات (3)	825	628	463	579	750
المجموع الكلي (4)=(1)+(2)+(3)	**6 445**	**6 316**	**4 907**	**4 763**	**5 095**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على منشورات المديرية العامة للضرائب.

كما يمكن عرض مجمل عدد الملفات المعالجة والخاضعة للرقابة الجبائية لدى المديريات الولائية والجهوية للضرائب على مستوى التراب الوطني للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014، كما يلي:

الجدول رقم (3-4): مجمل الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية للفترة من 2010 إلى 2014

	2010	2011	2012	2013	2014
مجمل الملفات الجبائية المعالجة	73038	70600	59825	60607	55586
مجموع قرارات الرفض	43640	39856	32619	32732	28963
نسبة قرارات الرفض	**59,75%**	**56,45%**	**54,52%**	**54,01%**	**52,10%**
مجموع قرارات القبول	12150	13545	13105	12656	12389
نسبة قرارات القبول	**16,64%**	**19,19%**	**21,91%**	**20,88%**	**22,29%**
مجموع القرارات المقبولة جزئيا	17248	17199	14101	15219	14234
نسبة القرارات المقبولة جزئيا	**23,62%**	**24,36%**	**23,57%**	**25,11%**	**25,61%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على منشورات المديرية العامة للضرائب.

ما يمكن ملاحظته من الجدول الأول (الجدول رقم (2-4)) أن مجموع المبالغ المالية المسترجعة للخزينة العمومية للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى سنة 2014 متفاوتة من سنة لأخرى، حيث تراوحت ما بين 763 4 مليار دينار و455 6 مليار دينار لنفس الفترة وهي تعتبر مبالغ جد مهمة لأنها تعكس عملية مراقبة ومتابعة لمختلف العمليات التجارية لمختلف المنشآت من طرف المصالح الجبائية، كما قد تكون تعبّر عن عمليات غش وتضليل في الإيرادات المحققة

ومختلف المصروفات مثلا بهدف التخفيض من الوعاء الضريبي باعتباره الأساس في فرض الضريبة (أي التزوير في السجلات المحاسبية مع التصريحات الضريبية غير الحقيقة (كاذبة))، أما فيما يتعلق بعدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية فإنها تعكس أهمية رقم الأعمال المحقق لبعض المنشآت التي تتميز بنشاط تجاري واسع، والمبرمجة لخضوعها للتحقيق الجبائي لأهمية ما تقوم بعرضه في قوائمها المالية والتي سيتخذ على أساسه قيمة الضريبة الواجبة الدفع، كما أنه كلما اتسعت النشاطات والعمليات التجارية للمكلفين كلما سمح ذلك باستغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية والضريبية وحتى عدم احترام نصوص وقواعد هذه الأنظمة بهدف التهرب والغش الجبائي.

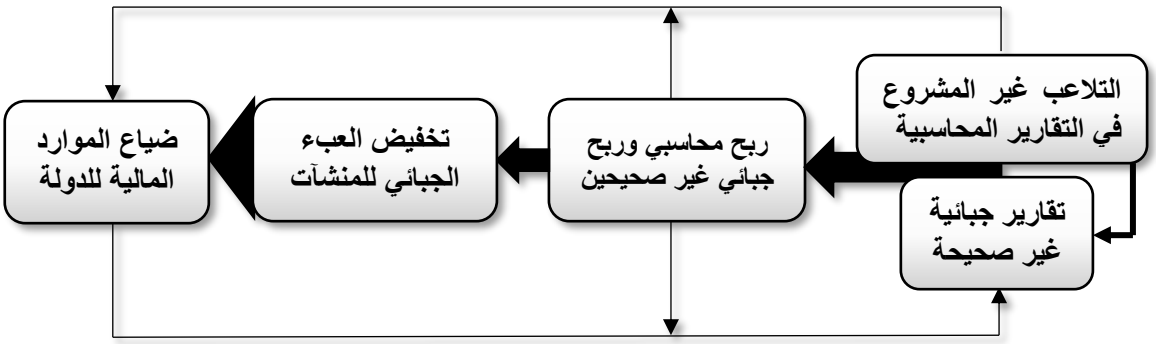
أما من خلال الجدول الثاني (الجدول رقم (3-4)) المتعلق بالمنازعات، فإننا نلاحظ أن نسبة قرارات رفض محاسبة المنشآت أكبر من نسبة قبولها بالنسبة لمجموع الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية، حيث وصلت إلى أقصاها 59.75% في سنة 2010، وبدأت تتناقص إلى غاية 52.10% في سنة 2014، أما قرارات القبول فانحصرت بين 16% و22% خلال نفس الفترة، على عكس القرارات التي تخص القبول الجزئي للملفات الجبائية المعالجة التي تراوحت نسبتها ما بين 23% و25% من مجمل الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية والتي تعد قليلة جدا بمقارنتها مع الملفات المرفوضة، وهذا يدل على أن المكلفين بالضريبة لا يقومون باحترام ما ينص عليه القانون الجبائي في تقديم وعرض الربح الخاضع للضريبة.

أما ما يخص نتائج الرقابة الجبائية فيمكن أن تكون لها علاقة بكفاءة ومهارة المراقبين الجبائيين في معالجة الملفات المعالجة، وهذا قد يكون له علاقة بعدم تمكنهم ودرايتهم ومعرفتهم بالأمور المحاسبية (نقص الخبرة)، ما يؤدي إلى وجود صعوبة في كشف مواطن التهرب الجبائي أي أن المعلومة الجبائية غير محاطة ومحاصرة جيدا من طرفهم.

مما سبق، يتضح لنا أن هناك علاقة طردية بين الغش في التقارير المحاسبية والتقارير الجبائية، وهو الأمر الذي نتج عنه ازدياد الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، ولهذا فإن الوصول إلى توافق حتى ولو كان نسبي بين الربح المحاسبي والربح الجبائي من شأنه أن يعمل على محاولة إخفاء هذه الفجوة والتقليل من نية التهرب الجبائي، وقد يكون هذا من خلال أخذ النظام الجبائي بمبادئ النظام المحاسبي المالي[1]، وبالتالي فإنه عند اتباع أحكام النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الجبائي الجزائري من شأنه أن يقلل من النزاعات الجبائية بين المكلفين والمصالح الجبائية، لأن هذا سيعمل على وضع أساس واضح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، مما سيقلل من حالة عدم الفهم التي تؤدي إلى التأويلات الشخصية وفقدان الموضوعية في النتائج المقدمة، مع التقليل فرص التهرب الجبائي التي يحاول من خلاله المكلف بالضريبة استغلال الثغرات والنقائص الموجودة في التشريع الجبائي في تحديد خاطئ ومظلل للربح، حيث يقوم باستغلالها لصالحه من أجل أن يتخلص من دفع الضريبة (أي تغيير يمس الربح المحاسبي من شأنه أن يغير بالضرورة في الربح الجبائي)، وبالتالي يصبح إعطاء الأهمية للفجوة بين هذين الربحين أمر ضروري ولازم من أجل التخفيف من حدة التهرب الجبائي.

[1] جاو حدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 348.

الشكل رقم (2-4): العلاقة الطردية بين الغش في التقارير المحاسبية والجبائية وضياع الموارد المالية للدولة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

ويمكن الإشارة إلى أنه عند قيام المنشآت باتباع المفاهيم المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي عند إعدادها القوائم المالية، يمكن أن يكون هناك فرق بين ما يصرحه المكلفين فعليا في الاقرارات الجبائية المقدمة، وقيم الضرائب التي يجب تسديدها فعلا لمصلحة الضرائب لنفس النشاط، وهذا بدوره يؤدي إلى تحديد وعاء ضريبي لا يمثل الواقع وبالتالي التلاعب في الضرائب المحصلة، ولكي يساعد أي نظام جبائي جيد على زيادة الإيرادات الجبائية للحكومة، فإن هذا يمكن أن يكون من خلال تحقيق هـ من ناحيتين، تنظيمية وأخرى محاسبية:

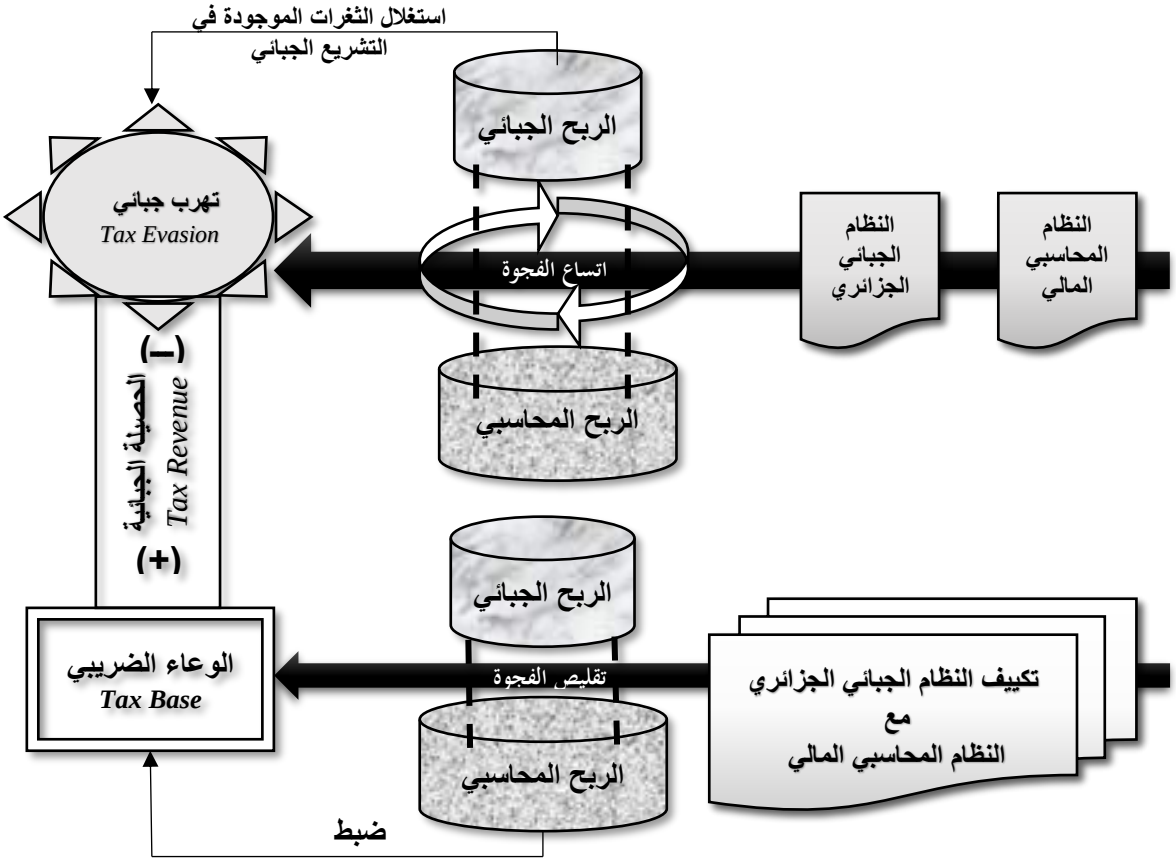
فمن **ناحية التنظيم الفني للضريبة**، يتم زيادة إيرادات الدولة من خلال اعتماد مزيج من الضرائب التي تقدم وعاء ضريبي أكثر استقرار، لأن الأنواع المختلفة للضرائب تتأثر بشكل مختلف بالتغيرات الاقتصادية، فعلى سبيل المثال في حالة الكساد الاقتصادي سترتفع نسبة البطالة وبالتالي انخفاض عائدات ضرائب الدخل، فتقوم الدولة بجمع أنواع أخرى من الضرائب التي لا تتأثر بالبطالة ومنه سيكون أثر أقل فيما لو اعتمدت على ضرائب الدخل فقط؛

أما **من الناحية المحاسبية**، فإن مقياس الدخل يجب أن يأخذ في الحسبان الطبيعة المتكررة للضريبة، أي أن تنتج إيرادات يمكن التحقق منها وواجبة الدفع للدولة على فترات منتظمة، كما يجب استبعاد القواعد المحاسبية التي تقود إلى اختلافات كبيرة في الأرباح والخسائر خلال فترة المشروع، أو التي تسمح بالتخطيط الجبائي للدخل أو الانفاق خلال السنوات المالية المختلفة للمكلف بالضريبة، كما يجب أن توضع قواعد النظام الجبائي بطريقة تخفض من إمكانية التهرب الجبائي، أي بطريقة لا تسمح للمكلف بالتأثير على الدخل الخاضع للضريبة من خلال استخدامه بدائل المحاسبة الاختيارية، حيث لا تكون هذه البدائل جزءا من القواعد المعتمدة في قانون الضريبة على الدخل، وبالتالي فإن اعتماد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية يتوافق مع هذا المبدأ[1]، حيث ممكن أن تعتبر هذه المعايير كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتائج الصافية للنظام الجبائي، والتي من شأنها أن تحد بدرجة معينة من التهرب الجبائي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية.

والشكل التالي يوضح ما سبق كما يلي:

[1] حسين محمود عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 65.

الشكل رقم (3–4): أثر تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثالث: عرض تغيرات الحصيلة الجبائية الناتجة عن محاولات تقليص الفجوة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التغيرات التي عرفتها الحصيلة الجبائية منذ أن شُرع في تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي والذي جاء بمفاهيم جديدة مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية، وهذا بعرضها وتحليل معطياتها ابتداء من سنة 2008 إلى غاية سنة 2016 حسب ما هو متوفر لدينا من معلومات إحصائية والمقدمة إلينا من طرف وزارة المالية، وهذا بالتركيز على الجباية العادية وبالضبط الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال حصيلة الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) والضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية والصناعية (IRG_{bic}) (تعتبر شاملة لكل المداخيل بكل أصنافها وما يهمنا من هذه المداخيل هو صنف الأرباح التجارية والصناعية التي تعتبر أرباح خاضعة للضريبة على الدخل)، من غير حواصل أنواع الضرائب الأخرى المكونة لنظام الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك لأن النوعين السابقين (IBS/IRG_{bic}) يمثلان ضرائب على الأرباح من جهة ويعتبران ضريبتين يفرضان على الوعاء الخاضع للضريبة الذي تقدمه المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، أي يعكسان الحصيلة الجبائية على الربح الجبائي الذي قاعدته الربح المحاسبي، وللعلم أنه في الجزائر يتم تصنيف الضرائب على النتيجة على أساس شخصية الخاضعين لها، فإذا كانت منشآت ذات شخصية معنوية فهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات *IBS*، أما المنشآت ذات الشخصية الطبيعية والأشخاص الطبيعيين فهم يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي *IRG*.

وبالتالي ونتيجة للتعديلات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري في سبيل تكييفه مع معطيات ومفاهيم النظام المحاسبي المالي وذلك منذ سنة 2008، نتجت تغيرات على الوعاء الخاضع للضريبة التي انعكست على قيم الحصيلة الجبائية التي سنقوم بعرضها وتحليليها فيما يلي:

أولا: أهمية الحصيلة الجبائية العائدة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة

بهدف توضيح أهمية الحصيلة الجبائية العائدة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تمويل الخزينة العمومية وتجسيدها للسياسة المالية للدولة، سنقوم بالتعرض لهذا النوع من الضرائب وإظهارها من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة، فالضرائب المباشرة تعكس عائدات المجتمع الاستثماري في الجزائر، والذي يخضعون له المكلفين بالضريبة تحت شروط محددة (تم التعرض لها سابقا)، والذين يعلنون عن أرباحهم التجارية والصناعية وغيرها في قوائم مالية معدة وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، وبالتالي أهمية هذا الأخير في تقديم نتيجة محاسبية تعكس الواقع العملي ويعتمد عليها في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

1. تغيرات قيم عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة

من خلال الجدول أدناه، نبين التطور الحاصل في قيمة عائدات الميزانية العامة وقيمة الجباية العادية والضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا من الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى غاية سنة 2016:

الجدول رقم (4–4): تغيرات قيم عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة للفترة من 2008 إلى غاية 2016

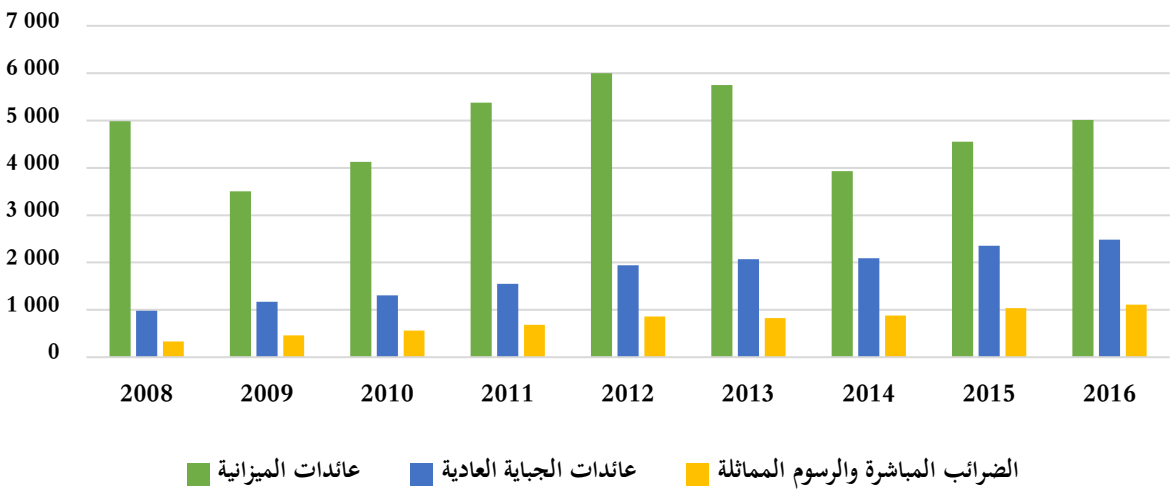
الوحدة: مليار دج.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
عائدات الميزانية العامة	4 987	3 501	4 129	5 378	5 999	5 750	3 927,80	4 552,60	5 011,60
عائدات الجباية العادية	984	1 173	1 309	1 549	1 945	2 072	2 091,50	2 354,70	2 482,20
عائدات ض.م.ر.م*	331,80	462,80	559,40	686,40	862,40	822,70	881,30	1 034,50	1 109,11

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الإحصاءات بوزارة المالية.

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (4 –4): تغيرات قيم عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مجموع عائدات الجباية العادية والميزانية العامة للفترة من 2008 إلى غاية 2016



* الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– التعليق:

نلاحظ من الجدول السابق أن الحصيلة الجبائية العائدة للجباية العادية في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى، وهذه الزيادة ليست منتظمة وإنما هي زيادة متفاوتة، وبالتالي فهي تسجل منحنى تصاعدي على طور فترة الدراسة (من 2008 إلى 2016) ليس بنفس القيمة بل بقيم متذبذبة من سنة لأخرى كذلك، حيث وصلت إلى أكبر قيمة لها في سنة 2012 المقدرة بـ 5 999 مليار دج.

ولا يمكننا معرفة أسباب هذه الزيادة غير المنتظمة في إجمالي القيمة المحصلة للجباية العادية، إلا بعد التفصيل في إيرادات مكوناتها وعناصرها التي تتمثل أهمها في الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والضرائب على رقم الأعمال وهذا لا يشمله موضوع بحثنا.

أما فيما يخص حصيلة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فهي الأخرى عرفت زيادة مستمرة وغير منتظمة ومتفاوتة من سنة لأخرى، ويتوقع أن ترتفع حصيلة الجباية العادية بما فيها حصيلة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكل من سنة 2017 و2018 و2019 حسب ما أعلنت عنه وزارة المالية، على النحو التالي:[1]

الجدول رقم (5–4): توقعات حصيلة الجباية العادية والضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكل من سنة 2017 و2018 و2019

	2017	2018	2019
العائدات المتوقعة للجباية العادية	2 854,40	3 158,50	3 505,80
العائدات المتوقعة ض.م.ر.م	1 297,70	1 504	1 757,40

المصدر: وزارة المالية، مذكرة عرض قانون المالية لسنة 2017 وتقديرات 2018 و2019.

2. نسب تغيرات قيم عائدات الجباية العادية بالنسبة لعائدات الميزانية العامة، وعائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لعائدات الجباية العادية

يمكن حساب نسبة تغيرات الحصيلة الجبائية لكل من عائدات الجباية العادية بالنسبة لعائدات الميزانية العامة للدولة، وعائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لعائدات الجباية العادية، كما يلي:

الجدول رقم (6–4): نسبة تغيرات الحصيلة الجبائية لكل من عائدات الجباية العادية، وعائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة لعائدات الجباية العادية

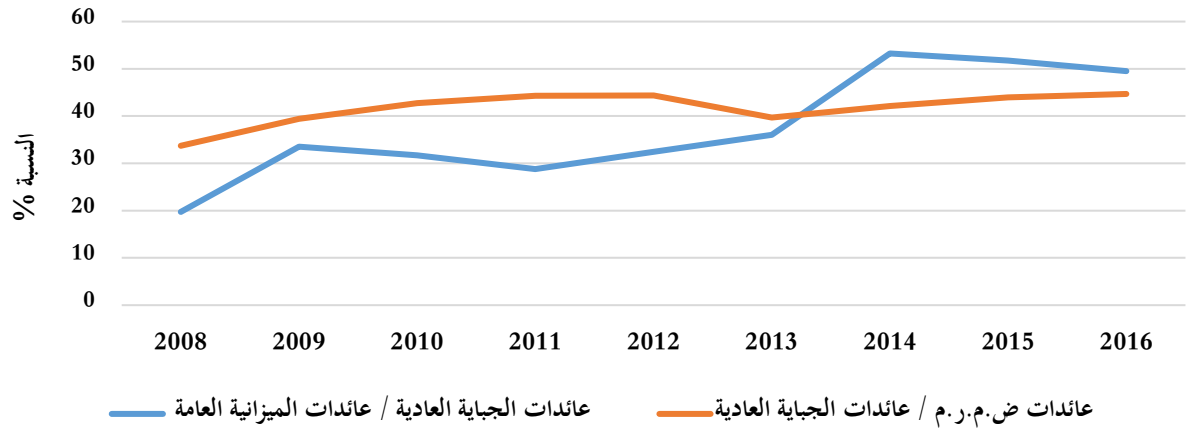
	النسب (%)								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
عائدات الجباية العادية / عائدات الميزانية العامة	19,73	33,50	31,70	28,80	32,42	36,03	53,25	51,72	49,53
عائدات ض.م.ر.م / عائدات الجباية العادية	33,72	39,45	42,73	44,31	44,34	39,71	42,14	43,93	44,68

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4–4).

[1] وزارة المالية، **مذكرة عرض قانون المالية لسنة 2017 وتقديرات 2018 و2019**، ص 42.

ويمكن تمثيل النسب السابقة بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (4-5): نسبة تغيرات عائدات الجباية العادية بالنسبة لعائدات الميزانية العامة وعائدات ض,م,ر,م بالنسبة لعائدات الجباية العادية للفترة من 2008 إلى 2016



- **التعليق:**

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة مساهمة الجباية العادية من إجمالي موارد الميزانية العامة خلال الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى سنة 2016 لا تتعد نسبة 50% حيث فاقت هذه النسبة في سنة 2014 و2015 بنسبة 53.25 % و51.72% على الترتيب، أما في باقي السنوات فتراوحت ما بين نسبة 49.53% في سنة 2016 و19.73% كأدنى نسبة في سنة 2008، وهذا لتنوع موارد تمويل الميزانية العامة للدولة من غير عائدات الجباية العادية كالجباية البترولية مثلا.

وبالرغم من أن حصيلة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تمثل نسبة معتبرة من مجموع قيمة حصيلة الجباية العادية للفترة الممتدة من سنة 2008 إلى سنة 2016 إلا أنها لم تتعد كذلك نسبة 50%، حيث وصلت إلى أعلى نسبة لها في سنة 2016 قدرت بـ 44.68%، مع أدنى نسبة لها والتي كانت في سنة 2008 بـ 33.72%، ويعود هذا التزايد المستمر نتيجة إعادة النظر في شبكة الأجور لجميع القطاعات وكذا إصلاح نظام التعويضات، حيث يستحال التهرب من الضريبة على الأجور لأنها تقتطع من المصدر.

ثانيا: الحصيلة الجبائية العائدة من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS*

تتكون الضرائب المباشرة حسب القانون الجبائي الجزائري من الضريبة على الدخل الإجمالي بنوعيها المتعلق بالرواتب ولأجور $IRG_{salaire}$ وكذلك ما تعلق بمداخيل الأرباح المهنية IRG_{bic}، والضريبية على أرباح الشركات *IBS* بالإضافة إلى مختلف الضرائب المباشرة الأخرى، لكننا سنركز فقط على كل من عائدات الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* لأسباب أشرنا إليها أعلاه.

1. تغيرات قيم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* للفترة الممتدة من 2008 إلى 2016

من خلال الجدول أدناه نبين التطور الحاصل في قيمة عائدات الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* بالنسبة لمجموع عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (*CIDTA*)، وهذا للفترة الممتدة من سنة 2008 إلى غاية سنة 2016، كما يلي:

الجدول رقم (7–4): تغيرات قيم كل من *IRGbic* و*IBS* للفترة من 2008 إلى 2016

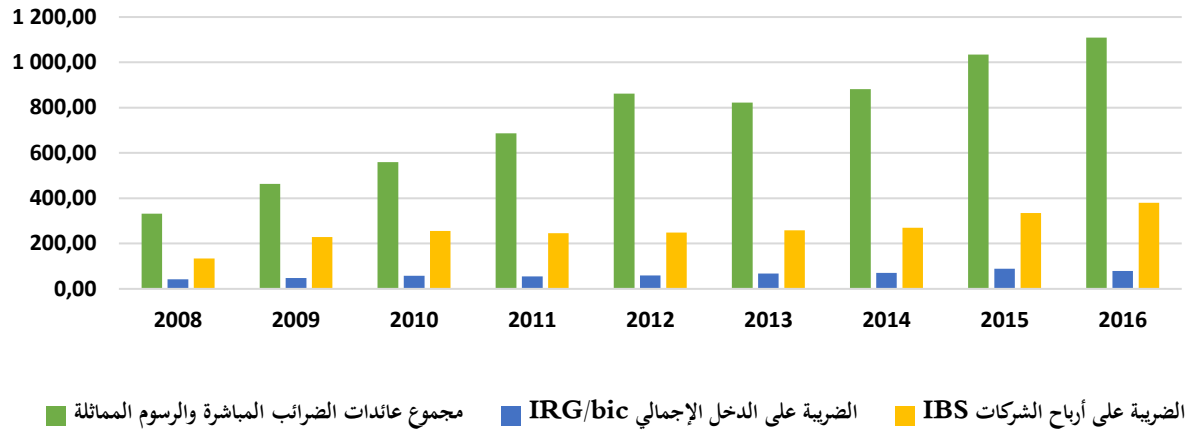
الوحدة: مليار دج.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع عائدات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	**331,80**	**462,80**	**559,40**	**686,40**	**862,40**	**822,70**	**881,30**	**1 034,50**	**1 109,11**
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic}	42	48,50	58,30	54,80	59,80	68,40	70,60	88,70	78,70
الضريبة على أرباح الشركات *IBS*	133,50	229	255,10	245,90	248,13	258,30	269,62	335,00	380,30

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مديرية الإحصاءات بوزارة المالية.

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (4-6): تطور قيم كل من عائدات IRG_{bic} وIBS بالنسبة لمجموع عائدات ض م ر م من 2008 إلى 2016



- **التعليق:**

ما يمكن ملاحظته بالنسبة للضريبة على الدخل IRG_{bic} ، أنه من حيث القيمة كانت هناك زيادة مستمرة غير ثابتة وليست ذات تذبذب كبير من سنة إلى أخرى، فقط ما عبرت عنه كل من سنة 2011 و2016 باستثناء واضح، أين عرفت قيمتها تراجعا قدر بـ 54.80 مليار دج في سنة 2011 مقارنة مع سنة 2010 التي بلغت قيمتها 58.30 مليار دج، وقيمة 78.70 مليار دج مقارنة بسنة 2015 التي بلغت قيمتها 88.77 مليار دج وهي أكبر قيمة وصلت لها خلال فترة الدراسة من سنة 2008 إلى سنة 2016.

وشكلت قيمة الضريبة على أرباح الشركات *IBS* اتجاها متزايدا بقيم غير ثابتة (متذبذبة)، حيث سجلت في سنة 2008 قيمة 133.50 مليار دج، لترتفع في سنة 2009 إلى قيمة 229 مليار دج وفي سنة 2010 قيمة 255.10 مليار دج، أما بالنسبة لسنتي 2011 و2012 كان هناك تراجع محسوس من حيث قيمة هذه الضريبة، حيث انخفضت إلى قيمة 245,90 مليار دج سنة 2011 و248,13 مليار دج سنة 2012 مقارنة بقيمة سنة 2010، بعدها عادت للارتفاع أين عرفت أكبر قيم لها في كل من سنة 2013، 2014، 2015 و2016 قدرت بـ 258.30 مليار دج، 269.62 مليار دج، 335 مليار دج و380.30 مليار دج على الترتيب.

2. نسب تغيرات قيم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* للفترة الممتدة من 2008 إلى 2016

يمكن حساب نسبة تغيرات الحصيلة الجبائية لكل من عائدات الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} وعائدات الضريبة على أرباح الشركات *IBS* بالنسبة لمجموع عوائد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (*CIDTA*)، كما في الجدول التالي:

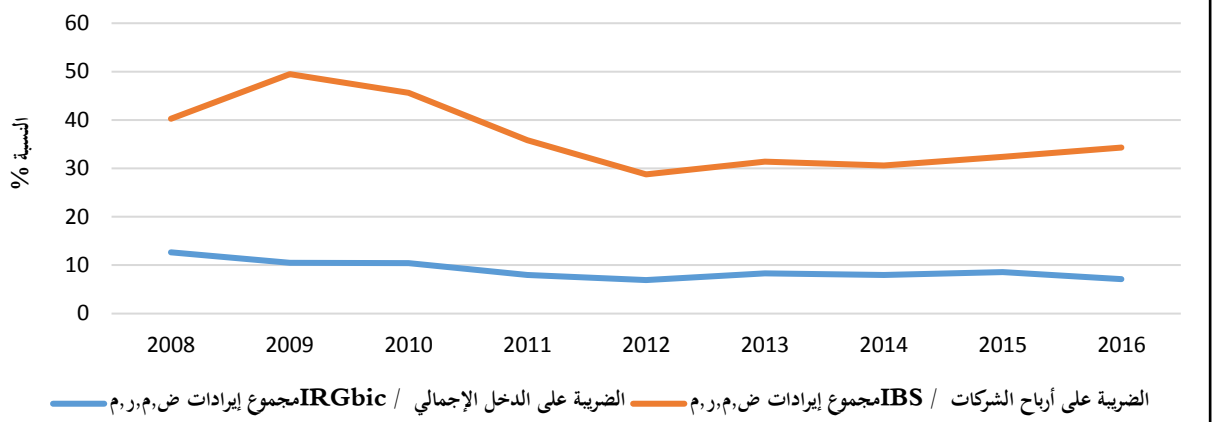
الجدول رقم (4–8): نسب تغيرات قيم كل من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} والضريبة على أرباح الشركات *IBS* بالنسبة لمجموع عوائد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للفترة من 2008 إلى 2016

	النسب (%)								
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG_{bic} / مجموع إيرادات ض,م,ر,م	12,66	10,48	10,42	7,98	6,93	8,31	8,01	8,57	7,10
الضريبة على أرباح الشركات *IBS* / مجموع إيرادات ض,م,ر,م	40,24	49,48	45,60	35,82	28,77	31,40	30,59	32,38	34,29

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (7–4).

كما يمكن تمثيل النسب السابقة بيانيا كما يلي:

الشكل رقم (4–7): نسب تغيرات قيم كل من IRG_{Bic} و*IBS* بالنسبة لمجموع ض,م,ر,م من 2008 إلى 2016



– التعليق:

رغم الزيادة المتذبذبة في قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG_{bic}) خلال الفترة الممتدة من 2008 إلى 2016 حتى وإن كانت بقيم مختلفة، إلا أن نسبة تمثيلها من إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة لم تكن كذلك، فكانت في سنة 2008 تمثل ما نسبته 12,66% لتنخفض سنة 2009 إلى ما نسبته 10,48% واستمرت في نفس النسبة تقريبا سنة 2010 مع انخفاض طفيف نوعا ما (10,42%)، أما بالنسبة لسنة 2011 و2012 فقد عرفت نسبة انخفاض ملحوظة قدرت بـ 7,98% و6,93% على التوالي، ثم عادت للارتفاع للسنوات 2013 و2014 و2015 لكن بنسب أقل مقارنة بنسبة ارتفاعها سنتي 2008 و2009، وبنسب أيضا متذبذبة كذلك حيث وصلت إلى 8,31% ثم 8,01% فنسبة 8,57% على الترتيب، بعدها عادت إلى الانخفاض مرة أخرى حيث وصلت إلى نسبة 7,10% سنة 2016.

ونفس الشيء أيضا بالنسبة للزيادة المتذبذبة في قيمة الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) خلال الفترة من 2008 إلى 2016، والتي هي كذلك حتى وإن كانت بقيم مختلفة إلا أن نسبة تمثيلها من إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة لم تكن كذلك، حيث كانت في سنة 2008 تمثل ما نسبته 40,24%، لترتفع في سنة 2009 إلى نسبة 49,48%، ثم انخفضت بعدها إلى نسبة 45,60% في سنة 2010، وواصلت الإنخفاض في سنتي 2011 و2012 إلى 35,82% و28,77% على التوالي، وعادت بعدها في سنة 2013 إلى الارتفاع بنسبة 31,40% لكن لم تبقى في هذه النسبة فعاودت الانخفاض إلى نسبة 30,59% سنة 2014، وفي سنتي 2015 و2016 عاودت الارتفاع مجدد لتصل إلى نسبة 32,38% و34,29% على الترتيب.

مما سبق عرضه، يمكن القول أن حصيلة الضريبة على أرباح الشركات (*IBS*) تمثل نسبة مرتفعة إذا ما قارناها بحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG_{bic})، ويرجع هذا إلى أن هذه الضريبة تفرض بمعدلات مرتفعة عكس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG_{bic})، فيكون تحديد حصيلتها الجبائية مرتكزا على جدول يحدد في مجالات من خلاله الحد الأدنى والحد الأعلى لرقم الأعمال المحققة، أما بالنسبة إلى مساهمة كل من هذه الضرائب من مجموع إيرادات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فهي ضئيلة نوعا ما وهذا بسبب وجود أنواع أخرى من الضرائب المباشرة من جهة، ومن جهة أخرى وجود تهرب ضريبي في هذين الصنفين لأن تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وفقهما يتم بناء على تصريحات المكلف بالضريبة؛

على ضوء ما سبق، توصلنا إلى أنه رغم التذبذب في الزيادة المستمرة والحاصلة في كل من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG_{bic}) والضريبة على أرباح الشركات (*IBS*)، إلا أنها قد تكون مفسرة للاستجابة الإيجابية للتعديلات التي قام بها النظام الجبائي الجزائري بخصوص محاولته تكيفه مع النظام المحاسبي المالي، وبالأخص في طريقة تحديد النتيجة الجبائية التي على أساسها تفرض الضريبة، ولضمان نمو مستمر للحصيلة الجبائية يجب الاستمرار في كشف الاختلالات التي تقف عائقا في التحديد الدقيق للوعاء الضريبي من طرف الإدارة الجبائية لمعالجتها وإيجاد الحلول لها، لكن هذا مرهون بالوصول إلى درجة عالية من الشفافية التي يجب البحث عن مسبباتها بهدف الرفع من الحصيلة الجبائية وبالتالي موارد الدولة المالية.

خلاصة

قمنا من خلال هذا الفصل بعرض مجمل التدابير التي اتخذها النظام الجبائي الجزائري في سبيل رغبته بالتكيف مع المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمستوحاة من البيئة المحاسبية الدولية فيما يخص تحديد الدخل الخاضع للضريبة، كما قمنا بعرض جملة من الحلول المقترحة لإحداث أفضل انسجام بين النظامين وهذا على المدى المتوسط والطويل، من شأنها أن تعمل على تقليص الفجوة التي تعترض وبشكل خاص الوصول إلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بشكل أفضل والذي على أساسه تتحدد الحصيلة الجبائية.

وبالتالي نستنتج أن التدابير الجبائية والحلول المقترحة ليست بهدف تغليب الجباية على المحاسبة أو العكس، وإنما لمحاولة الوصول إلى توافق معين يمكّن من تحقيق العديد من الأهداف، منها الحوكمة الجبائية من خلال الشفافية والافصاح الجبائيين اللذان سيعملان على الحد من التهرب الضريبي وبالتالي ضمان الحصول على وعاء ضريبي يمثل الواقع الحقيقي ومنه حصيلة ضريبية مناسبة لتغطية العجز في ميزانية الدولة، ولتحقق كل هذا يجب أن يكون من الضروري توفير العديد من الجهود والمتطلبات لإحداث عملية تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي فيما يخص تحديد الإيرادات التي على أساسها تفرض الضريبة مع وجود رغبة ملحة في ذلك.

خاتمــة

يعتبر النظام الجبائي من أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المحاسبية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية، وبحكم الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لضمان الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وغيرها، فإن له نظرة أخرى خلافا للنظرة المحاسبية لمفهوم الربح الخاضع للضريبة، فالمحاسبة تهدف إلى الوصول لربح يحفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها أي خدمة المستثمر بصفة خاصة، ولهذا نجده يسعى لتحديد مبادئ وقواعد جبائية من شأنها ضمان التحصيل الفعال للضريبة وكيفية فرضها، وبالتالي فإن اختلاف الأهداف بين المحاسبة والضريبة ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها والتي ستخلق فروقات متباينة.

إن الفجوة التي تظهر بين قواعد النظام الجبائي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي، ما هي إلا انعكاس للاختلاف القائم بين النظامين من جهة وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، هذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي والربح الجبائي الذي يتم الوصول إليه بتطبيق أحكام النظام الجبائي الجزائري، وهذا بحكم أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي الجزائري، وأي تعديلات في هذه الأخيرة ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية، وبالتالي فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية من أجل ضمان تحصيل الموارد الجبائية الكافية لتمويل ميزانية الدولة، وبالتالي فإن ضرورة وجود رغبة في محاولة الوصول إلى توافق ما بين المحاسبة والجباية في الجزائر فيما يخص تحديد الدخل الذي على أساسه تحسب الضريبة، من شأنه أن يدعم ويعزز الشفافية في الوصول إلى وعاء ضريبي يعكس الواقع الفعلي لنتائج الأعمال المحققة.

أولا: اختبار صحة الفرضيات

بخصوص **الفرضية الأولى** التي مفادها أن " قد تكون المصالح الضريبية إحدى المستخدمين للمعلومات التي تقدمها المحاسبة والتي ممكن أن تكون موجهة إليها بدرجة أولى وهذا لطبيعة وجود علاقة ما بين المحاسبة والضريبة "، فقد تحققت حسب ما تم إثباته في الفصل الأول من خلال إظهار درجة الترابط بين المحاسبة والضريبة والأسباب التي أدت إلى نشوء الاختلاف بينهما، وتم تدعيم ذلك من خلال عرض نماذج دولية (النموذج الفرنسي والمصري)؛

أما **الفرضية الثانية** التي تمحورت حول أنه "من المحتمل وجود علاقة ارتباط أكثر منها استقلالية بين المحاسبة والجباية في الجزائر، والتي يمكن أن تظهر في اعتماد النظام الجبائي الجزائري بطريقة غير مباشرة على مخرجات النظام المحاسبي المالي عند تحديد النتيجة الجبائية بعد عدة تسويات وتعديلات، بسبب اختلاف نظرة كل من النظامين في إعطاء مفهوم الربح"، فقد تحققت هي الأخرى من خلال الفصل الثاني عند تحديد النتيجة الجبائية، حيث أنه للوصول إلى هذه الأخيرة وجب اعتماد النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي منطلقا لذلك، لأن النظام الجبائي الجزائري لا يقبل هذه الأخيرة على ما هي عليه إلا بعد أن يقوم بتسويات وتعديلات خارج المحاسبة، والتي تتمثل في الاسترجاعات والتخفيضات (تم توضيح هذا من قبل) للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة ومن ثم فرض الضريبة عليه، وهذا بسبب الاختلافات والفجوات الموجودة بين النظامين والتي تختلف باختلاف أهداف كل منهما؛

وبخصوص **الفرضية الثالثة** التي مفادها أنه " قد تنشأ اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري بسبب اختلاف متطلبات القوانين والأحكام الجبائية عن نظيرتها المحاسبية، لكن بدون آثار جبائية على مدى فترات مالية مختلفة" فلم تتحقق، حيث من خلال ماء جاء به الفصل الثالث تم إظهار الفروقات والاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والتي كانت لها آثار جبائية تنعكس على الربح الخاضع للضريبة، أما فيما يخص إظهار هذه الآثار في القوائم المالية للمنشآت على مدى فترات مالية مختلفة، فقد أجبنا عنه بالتعرض للضرائب المؤجلة التي ميزت بين وجود فروق مؤقتة أو زمنية وأخرى دائمة؛

و**الفرضية الرابعة** التي أشارت إلى أنه "قد يكون من الضروري إعادة النظر في بعض أحكام النظام الجبائي الجزائري لمسايرة التغيرات والمستجدات الحاصلة في المجال المحاسبي في الجزائر، كأن يأخذ جبائيا بما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بضبط الوعاء الخاضع للضريبة وبالتالي ضمان الإيرادات الجبائية دون ضياعها"، فقد عمد الفصل الرابع والأخير على الإجابة عنها من خلال رغبة النظام الجبائي الجزائري، في محاولة الوصول إلى نوع من الانسجام مع النظام المحاسبي المالي من خلال مختلف التدابير الجبائية التي قام بها من سنة 2008 والتي مازلت مستمرة إلى غاية السنة الحالية، والتي مثلتها قوانين مالية سنوية وأخرى تكميلية حملت في محتواها تعديلات لقوانين أو استحداث أخرى تمس كل ما من شأنه أن يتعلق بتحديد الربح (الدخل)، وأيضا تعرضنا لمفهوم الشفافية ودورها في المساهمة في خلق توافق بين النظامين بهدف الحد من التهرب الجبائي وزيادة في الحصيلة الجبائية للدولة.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

يمكن حصر مجموعة مهمة من النتائج التي توصلنا إليها من معالجتنا لموضوع البحث، والتي تتمثل فيما يلي:

- تهتم المحاسبة بجمع البيانات والمعلومات المحاسبية وتبويبها وتلخيصها لخدمة الأطراف التي لها مصلحة بهذه المعلومات، وتوفير الأساس اللازم لإفادتهم ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة نظام للمعلومات وأداة اتصال مهمة بين المنشأة ومحيطها سواء الداخلي أو الخارجي؛
- إن النظام الضريبي يعتبر أكثر شمولا من كونه مجرد مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكّن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل، فهو عبارة عن صياغة وترجمة عملية للسياسة الجبائية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافه الخاصة بتحقيق حصيلة ضريبية ملائمة للنفقات العامة للدولة؛
- إن نقطة الاختلاف في حساب الضرائب على الأرباح وحساب النتيجة المحاسبية، يبرر أن هناك ارتباط أساسي موجود بين النتيجتين (الجبائية والمحاسبية)، ويكمن الاختلاف في أهداف كل من المحاسبة والجباية والذي يجعل إعادة معالجة النتيجة المحاسبية للوصول على الربح الجبائي أكثر أو أقل أهمية واتصال أكثر أو أقل أهمية أيضا بين المحاسبة والجباية؛
- أي تغيير في المحاسبة ينتج عنه بالضرورة تغيير في الدخل الخاضع للضريبة؛

- لا يستخدم النظام الجبائي النتائج التي تقدمها المحاسبة في قوائمها المالية مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة؛
- إن الإطار التصوري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي يركز على القوائم المالي) كونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية، يعد لخدمة مصلحة المستفيدين من خارج المنشأة وبصفة خاصة المستثمرين؛
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الجبائي لوجود بعد بين معايير المحاسبة الدولية (*IAS/IFRS*) والنظام الجبائي الجزائري؛
- إن المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أوجبت على المنشأة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق، معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة، وهذا يستلزم من المنشأة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية؛
- عند اعتماد النتائج التي تظهرها القوائم المالية في عملية تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه ستطبق مجموعتين من القواعد (قواعد محاسبية وأخرى جبائية)، وبالتالي فإن تحديد النتيجة الجبائية التي تتحدد على أساس النتيجة المحاسبية، تبنى على وجود حتمي لتسويات أو معالجات ضريبية من شأنها الوصول إلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة؛
- إن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الضريبي الجزائري، وهذه التعديلات تتمثل في تسويات خارج المحاسبة (*Extra-Accountant*) باتباع ما تنص عليه التشريعات والقوانين الجبائية، من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء، ورفض بعضها وإعادة ادماجها في النتيجة المحاسبية أو وضع أسقف لخصمها؛
- تتمثل الاستردادات في العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الضريبي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتمثل الخصومات في الإيرادات التي لا يمكن اعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد واضحة منه؛
- تتحدد النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا اليها الاستردادات مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة؛
- إن الانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية لكنها غير مقبولة ضريبيا، أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك؛
- أدى الاختلاف في قواعد كل من المحاسبة والجباية في الجزائر إلى ظهور آثار جبائية، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار ودراستها لمحاولة تقليصها، عند محاولة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي بهدف تقليص الفجوة القائمة بين هذين النظامين؛

- الهدف الأساسي للضريبة المؤجلة هو إظهار المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة، من خلال وصف كيف تتم المحاسبة عن الأثار الجارية والمستقبلية للضريبة، وبالتالي تصحيح وتقليص الفوارق الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- كان لزاما على التشريع الجبائي الجزائري مسايرة التغيرات التي نتجت عن تبني معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي وتجاوبه معها، وفي هذا الإطار بدء في اتخاذ بعض التدابير الجبائية قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وخلاله وحتى بعد مرور وقت على تطبيقه، ظهرت في قوانين مالية سنوية وأخرى تكميلية محددة؛
- التدابير الجبائية التي جاء بها النظام الجبائي الجزائري تعتبر دليلا على رغبة الدولة وإدراكها بضرورة تكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو بحاجة إلى طرح قواعد جبائية جديدة؛
- من التعاريف الجبائية التي وجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع محتوى النظام المحاسبي المالي نجد الربح أو الدخل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين، فروع الشركات، أرباح الشركات، المصاريف القابلة للخصم، فوائض القيمة الناتجة عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الاجتماعية، إعانات التجهيز التي تحثل عليها المؤسسات من طرف الدولة او الجمعيات العمومية، المصاريف القابلة للخصم، مصاريف البحث العلمي، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات، نظام الاهتلاكات، إعادة تقييم الأصول المادية، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات؛
- إذا تم اقتراح تعديلات وحلول لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، فإن العمل بها يكون تحت قيد النصوص الجبائية التي جاء بها المشرع الجزائري، أي تحت قيد ملاءمة هذه التعديلات مع عدم فقدان الدولة لأهم مصادرها المالية من جهة، وسهولة الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية للوصول إلى نتائج محاسبية ذات مصداقية تنتهي إلى نتائج جبائية تجسد الواقع من جهة أخرى؛
- إن محاولة تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي، والربح الجبائي المعد طبقا لأحكام التشريع الجبائي الجزائري من خلال محاولة تكييف هذين النظامين، سيعمل على إمكانية الأخذ بمبدأ الشفافية والافصاح وبالتالي تطبيق الحوكمة الجبائية (بالنسبة للتشريع الجبائي والإدرة الجبائية)، ومنه إذا كان البحث عن حوكمة النظام الجبائي الجزائري بشكل فعال فإن هذا يتطلب الأخذ بما جاء به النظام المحاسبي المالي جبائيا فيما يتعلق بتحديد الدخل تحت قيد عدم ضياع الموارد المالية للدولة؛
- إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية (التي جسدها النظام المحاسبي المالي في الجزائر)، كقواعد محاسبية معتمدة في تحديد النتائج الصافية للنظام الجبائي، من شأنه أن يحد من التهرب الجبائي وبالتالي زيادة الحصيلة الجبائية؛

- يتميز النظام الجبائي الجزائري بكثرة التغييرات والتعديلات وكثافة المواد والنصوص التشريعية، هذه الأخيرة تؤدي إلى عدم استقراره وبالتالي التأثير على نشاط المنشآت من حيث اتخاذ قرارات تمويلية واستثمارية، وأيضا على الإيرادات الجبائية التي تعتبر من أهم موارد الخزينة العمومية.

ثالثا: التوصيات

على ضوء النتائج المتوصل إليها، نقوم باقتراح مجموعة من التوصيات، التي مفادها فيما يلي:

- بما أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانوني الجبائي، فإنه يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية تتميز بالشفافية والوضوح وخال من التلاعبات، أي وجود نظام محاسبي فعال من أجل ضمان تحصيل الموارد الضريبية؛
- بهدف تضييق الفجوة بين الربح الجبائي والربح المحاسبي، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار المستجدات الحاصلة في النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الجبائي والتكيف معها، حرصا منه على ضمان تحصيل موارد جبائية تلبي احتياجات الخزينة العمومية للدولة؛
- الاستفادة من تجارب بعض الدول في محاولتها لتقليص الفارق بين الجباية والمحاسبة وخاصة تلك التي لها أنظمة مشابهة للنظام في الجزائر؛
- ضرورة تكييف قوانين وتشريعات النظام الجبائي مع مستجدات وتطورات النظام المحاسبي المالي وخاصة المتعلقة بتحديد الدخل، لكن تحت قيد عدم ضياع الموارد المالية للدولة بشكل أساسي؛
- القيام بحساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية قبل الضريبة (النتيجة الخام) وعدم ادماج الضريبة على الأرباح؛
- الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجبائية لما لها من خصائص عديدة في سهولة التعامل وكشف الاختلاسات والتلاعبات في التصريحات الجبائية في الوقت الحقيقي؛
- يجب الوصول إلى نظام جبائي يتميز بالبساطة والشفافية ومحاولة تجنب التعديلات المتكررة؛
- يجب على التشريع الجبائي أن ينظر لعملية تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي من أجل مسايرة التغيرات الجديدة الحاصلة في المجال المحاسبي، على أنها تكملة لتجسيد الإطار التشريعي للنظام الجبائي من خلال مجموعة الإصلاحات التي يقوم بها؛
- زيادة توعية المكلفين بالضريبة بقوانين وأحكام القانون الجبائي حتى تكون هناك شفافية وثقة بين الطرفين.

رابعا: آفاق البحث

من دراستنا لموضوع البحث هذا، تبين لنا أن هناك موضوعات أخرى تستحق أن تكون أبحاث ودراسات مستقبلية، وهي كما يلي:

- استجابة البيئة المحاسبية لتحيينات التطورات الحديثة في المحاسبة وأثرها على النظام الجبائي بالجزائر؛
- أثار اعتماد القيمة العادلة جبائيا وأهميتها في التحديد الفعال للوعاء الضريبي؛
- أهمية اعتماد الضرائب المؤجلة من منظور جبائي؛
- التدقيق الجبائي في ظل تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي؛

ونرجو في الأخير أن نكون قد وقفنا في معالجة موضوع البحث.

تم بحمد الله

المراجـــع

المراجـع

أولا: الكتب

- الكتب باللغة العربية

1. أبو طالب يحي محمد، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، بدون دار النشر، بدون بلد نشر، 2001؛
2. الجعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية 2007 (*IAS/IFRS*)**، ط1، اثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008؛
3. الحاسي جمعة خليفة وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1996؛
4. الخطيب خالد شحادة، نادية فريد طافش، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية**، ط1، دار حامد للنشر، عمان-الأردن، 2008؛
5. الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي (التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية-دراسة مقارنة)**، ط1، دار حامد للنشر، عمان-الأردن، 2008؛
6. الشافعي جلال، **مبادئ المحاسبة الضريبية**، شركة القصر للطباعة، مصر، 2006/2005؛
7. الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، ط1، بدون دار النشر، الكويت، 1990؛
8. العلي عادل، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، ج1، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009؛
9. القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008؛
10. القاضي حسين، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار الثقافة، عمان، 2007؛
11. القيسي أعاد حمود، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، بدون بلد النشر، 2011؛
12. الكيسي عبد الستار، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، الجزء 01 و02، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2008؛
13. النمري مجبور جابر محمود وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، جدة، 2011؛
14. الوادي محمود حسين، أحمد غرام زكريا، **مبادئ المالية العامة**، ط1، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2007؛
15. أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛
16. أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛
17. بن إبراهيم الحميد عبد الرحمان، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض، 2009؛
18. بوزيدة حميد، **جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة-الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية تطبيقية)**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007؛
19. حماد طارق عبد العال، **الدليل المحاسبي إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، مصر، 2006؛
20. حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف-المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات)**، ط2، الدار الجامعية، القاهرة، 2008/2007؛

21. دونالد كيسو، جيري ويجانت، ت/حامد حجاج أحمد، **المحاسبة المتوسطة**، ج1، دار المريخ للنشر، الرياض، بدون سنة النشر؛
22. راضي محمد سامي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج1، بدون دار النشر، طنطا، 2011؛
23. راوي حكمت أحمد، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة (نظري مع حالات الدراسة)**، دار الثقافة، الأردن، 1999؛
24. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري–التطبيقات العملية)**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2009؛
25. سليمان محمد مصطفى، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛
26. سيد أحمد السيد عامر، **المحاسبة المالية (مبادئ وتطبيقات)**، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007؛
27. شاهين علي عبد الله، **النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)**، ط1، مكتبة آفاق، غزة، 2011؛
28. شعباني لطفي، **جباية المؤسسة**، مؤسسة الصفحة الزرقاء الدولية، الجزائر، جوان 2017؛
29. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوود، الجزائر، 2008؛
30. شنوف شعيب، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي*IFRS***، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012؛
31. طرطار أحمد، عبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (الجانب التطبيقي)**، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013؛
32. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 2009؛
33. عثمان سعيد عبد العزيز، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر)**، الدار الجامعية، بيروت، 2008؛
34. عثمان سعيد عبد العزيز، شكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)**، الدار الجامعية، مصر، 2007؛
35. عدلي ناشد سوزي، **أساسيات المالية العامة (النفقات العامة، الارادات العامة والميزانية العامة)**، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008؛
36. عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، ط1، بدون دار النشر، سطيف، 2011؛
37. عفانة عدي، القطاونة عادل، **المحاسبة الضريبية**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008؛
38. فهمي صلاح الدين عبد الرحمن، **مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة *GAAP***، ط1، مكتبة الانجلو، القاهرة، 2007؛
39. قدي عبد المجيد، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002؛

40. قدي عبد المجيد، **دراسات في علم الضرائب**، ط1، دار جرجير، عمان-الأردن، 2011؛
41. قللي يحي، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط1، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004؛
42. كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011؛
43. لعشيشي جمال، **محاسبة المنشأة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي**، الصفحة الزرقاء للنشر، الجزائر، أفريل 2011؛
44. محسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا للنشر، صنعاء، 2013؛
45. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط1، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005؛
46. مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد (الإطار التصوري)**، مطبعة مزوار، الجزائر،2008؛
47. ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة: 1992-2003**، منشورات بغدادي، الجزائر، 2004؛
48. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، بدون دار النشر، الجزائر، 2003؛
49. نايف علوان قاسم، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم-القياس-التطبيق)**، ط1، دار الثقافة، عمان، 2008؛
50. نور أحمد محمد، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، مصر، 2000؛
51. نور عبد الناصر، **الضرائب ومحاسبتها**، ط2، دار المسيرة، عمان، 2008؛
52. وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، ط3، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، 2002/2001؛
53. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة من مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة**، الإسكندرية، 2002.

- الكتب باللغة الأجنبية

1. *Boubir Djelloul, **Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS (Comptes combinés et Consolidation fiscale)**, Edition Sahel, Alger, 2013 ;*
2. *Briigiitte Doriiath et autres, **Comptabilité et Gestion des Organisations**, 6 Edition, Dunod, Paris, 2008 ;*
3. *Carl S. Warren and others, **Financial and Managerial Accounting**, 12 Edition, South-western, Cengage Learning, USA, 2014;*
4. *Catherine Maillet-audriet, Anne le Mahn, **les normes comptables internationales (IAS/IFRS)**, 5 édition, faucher, France, 2007 ;*
5. *Catherine Maillet-audriet, Anne le Mahn, **les normes comptables internationales (IAS/IFRS)**, 5 édition, faucher, France, 2007 ;*
6. *Earl K. Stice, James D. Stice, **Intermediate Accounting**, 18 Edition, South-Western Cengage Learning, USA, 2008;*
7. *Françoise Bussac, **Etats Financiers Anglo-Saxons et Français (Comparaison des pratiques et normes comptables)**, Edition homme et techniques, France, 1983 ;*
8. *Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting**, 07th edition, PEARSON Prentice Hall, US, 2011;*
9. *Georges Langlois et autres, **Manuel de comptabilité Approfondie**, vol 1, BERTI Edition, Algérie, 2013 ;*
10. *J.F.Robert et Autres, **Normes IFRS et PME, L'Ordre des Expert-Comptable (OEC),** Dunod, Paris, 2011 ;*
11. *Jaques Richard, **Comptabilité Générale Cas Corrigés**, 2 Edition, Dunod, Paris, 2010 ;*

12. *Jean-Luc Siegwart, **Laurence Cassion, Comptabilité Financiere**, Edition Nathan, Paris, 2010 ;*
13. *Jerry J. Weygandt and others, **Accounting Principles**, 11Edition , printed by Courier-Kendallville, Wiley, United States of America, 2013;*
14. *John J. Wild and others, **Fundamental Accounting Principles**, 20th edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, USA, 2011;*
15. *Philippe Dessertine, Patrick Provillarde, **Comptabilité (intègre les normes IAS/IFRS)**, Pearson éducation, France, 2004 ;*
16. *khelassi Rédha, **Précis d'Audit fiscal de l'entreprise**, BERTI editions, Alger, 2013 ;*
17. *Robert Obert, Marie-Pierre Mairisse, **Comptabilité Approfondie (Entrainement-Cas Pratiques)**, 3 Edition, Dunod, Paris, 2011 ;*
18. *Stéphane Brun, **Guide D'Application des Normes IAS/IFRS**, Berti Edition, Alger, 2011 ;*
19. *Tazdait Ali, **Maitrise du Système Comptable Financier (en Reference aux normes IFRS)**, Première Edition, Edition ACG, Algérie, 2009.*

ثانيا: المقالات

– المقالات باللغة العربية

1. إبراهيم عثمان الأميرة، **دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي**، مجلة الإدارة العامة، العدد 64، نوفمبر 1979؛
2. البعاج قاسم محمد عبد الله، **أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية)**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 01، 2011؛
3. الحداد فيصل عبد السلام أبوبكر، بابكر محمد إبراهيم الصديق، **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 13 (02)، نوفمبر 2012؛
4. الشرفاء ياسر عبد طه، **مدى التزام البنك الإسلامي الفلسطيني بمعيار الإفصاح عن أسس توزيع الأرباح بين أصحاب حقوق الملكية وأصحاب حسابات الاستثمار**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 15، العدد 01، فلسطين، 2007؛
5. الكفيف فاتح، **أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، العدد 12، ديسمبر 2015؛
6. أندراوس عاطف وليم، **مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل وفقا للقانون 91 لسنة 2005**، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2010؛
7. باسيلي مكرم عبد السميح وآخرون، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لحوكمة الشركات بهدف تحسين قياس القيمة العادلة للمنشأة**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد رقم 41، العدد الأول، مصر، 2017؛
8. بريشي عبد الكريم، **هيكل النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية**، معهد الحقوق، المركز الجامعي لتمنراست، العدد 01، جانفي 2012؛

9. بكاري بلخير، خبيطي خضير، ال**علاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية لسنة 2014)**، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة ورقلة، 2016؛
10. بلواضح الجيلاني، سعيدي يحيى، ف**عالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة العدد 12، 2014؛
11. بن بلغيث مداني، **النظام المحاسبي المالي الجديد (*NSCF*) الاسهامات والحدود**، مجلة المحاسبة والمراجعة والمالية، العدد 01، الجزائر، أفريل 2010؛
12. بوراس أحمد، بوطلاعة محمد، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد 03، جوان 2015؛
13. بومدين حسين وآخرون، **تقييم فاعلية النظام الضريبي في الجزائر**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 02، جامعة سيدي بلعباس، 2015؛
14. جاوحدو رضا، حمدي جليلة ايمان، **الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32(2)، فيفري 2014؛
15. جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، جامعة بسكرة، ديسمبر 2009؛
16. حلو داود سلمان محمد، عبد الخالق ياسين زاير البدران، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، 2009؛
17. دريوش محمد الطاهر، بن طاهر حسين، **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 12، 2014؛
18. طيار خليل، باديس بن عيشة، **تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 16، 2016؛
19. عجلان العياشي، **حوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة (حالة ولاية المسيلة 2008-2011)**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 14، 2014؛
20. علاء فريد عبد الأحد، **المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية**، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، المجلد السابع، العدد 13، 2014؛
21. قاشي يوسف، **إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإدارة والتمية للبحوث والدراسات، العدد 10، البليدة، ديسمبر 2016؛
22. قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (*SCF*) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث**، العدد 10، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012؛

23. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد *(IAS/IFRS)* في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف، 2009؛

24. مرقس سمير سعد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة**، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 630، أكتوبر 2009؛

25. مسامح مختار، **النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، ديسمبر 2008؛

26. مشكور سعود جايد، كفاح جبار، **تكاليف البحث والتطوير ومعالجتها المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الفري، العدد 21، المجلد الخامس، 2007؛

27. مشكور محمد وآخرون، **قياس عناصر قائمة الميزانية وفق النظام الحاسبي المالي**، مجلة البحوث الدراسية، جامعة الوادي، العدد 23، 2017؛

28. مصطفى عبد الحسين علي وآخرون، **دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، 2013؛

29. مقدم عبيرات وآخرون، **التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، العدد 04، 2006؛

30. مليكاوي مولود، **واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الانفاق الجبائي في الجزائر**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015؛

31. ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 02، جامعة ورقلة، 2003، ص ص 27-28.

32. ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009؛

33. ناصر مراد، **واقع النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، العدد 08، جامعة البليدة 02، جوان 2016؛

34. هاشم السيد حسن هاشم أماني، **دور معايير المحاسبة المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي**، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد 34، بدون سنة النشر؛

35. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 08، 2008.

36. وليد عبد مولاه، **المسؤولية الاجتماعية ومساهمة القطاع الخاص في التنمية**، المعهد العربي للتخطيط، سلسلة الخبراء، العدد 47، الكويت، 2013؛

- المقالات باللغة الأجنبية

1. *Ahmed Ebrahim, **IFRS Compliance and Audit Quality in Developing Countries: The Case of Income Tax Accounting in Egypt**, Journal of International Business Research, Volume 13, Number 2, 2014;*
2. *Aminu Abdullahi, Musa Yelwa Abubakar, **Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Measurement of Reporting Quality: A Review of Methodologies**,*

Journal of International Business and Accounting Research, Volume 1, Issue 2, August 2017;

3. *Andra M.Achim,* ***Financial accounting quality and its defining characteristics****, SEA - Practical Application of Science, Volume II, Issue 3 (5),2014;*
4. *Angus O. Unegbu,* ***Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income-Determination and Diversities in Use****, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.19, 2014;*
5. *Anna Leszczyłowska,* ***The Relationship Between Book Profit a Taxable Income From a Research Perspective– Evidence Based on Corporation in Poland****, Journal of Economics and Management, University of Economics in Katowice, Volume 18, 2014;*
6. *Ayers B & Others,* ***Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality,*** *Contemporary Accounting Research, Vol. 26, No. 1, 2009;*
7. *Azouani Nacer,* ***Oualikene Abderrahmane, Divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solution possibles****, Revue des Sciences Commerciales, Volume 15, Numéro 01, juin 2009 ;*
8. *Balogun Akinyemi and Others,* ***History and Development of Accounting in Perspective****, International Journal of Sustainable Development Research, 1(2), 2015;*
9. *Benyekhlef Amel,* ***le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale****, Revue du chercheur, N°08, Univ-ouaregla, 2010 ;*
10. *Billy-Masson Claude,* ***La comptabilité et la responsabilité sociale des entreprises,*** *Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales, Vol. N° 01, 2008 ;*
11. *Boubir Djelloul,* ***La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal****, Revue L'Auditeur, N°4, CNCC, Alger, 25/10/2015, p 34.*
12. *Bruno Colmant,* ***Connexion des droits comptable et fiscal des entreprises : Quelques repères et réflexions, Droit Comptable****, Accountancy & Tax, N0 01, 2006 ;*
13. *Caraiman Qdrain-Cosmin,* ***Accounting Information System-Qualitative Characteristics and the Importance of accounting information at trade entities****, Annals of the Constantia Brancusi University of Tàrgu Jui, Economy series, Issue 1, Volume II, 2015;*
14. *Clive Lennox and Others,* ***Tax Aggressiveness and Accounting Fraud****, Journal of Accounting Research, Vol. 00, N0 0, 2013;*
15. *Eriona Vadinaj,* ***The Orientation of the Relationship Between Accounting and Taxation in Albania: The Influences of The European Accounting Regulations****, International Journal of Economics, Commerce and Management, UK, Vol. 04, Issue 6, June 2016;*
16. *Jean-Luc Rossignol,* ***Comptabilité et Fiscalité : Chronique d'un Relation « Impérieuse »****, Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, Volume 2, septembre 1999 ;*
17. *Khaled Dahawy and Others,* ***the Conflict between IAS Disclosure Requirements and the Secretive Culture in Egypt****, Journal of International Accounting, Volume 15, 2002;*
18. *Khaled Dahawy, Nermeen F. Shehata,* ***The state of accounting in Egypt: a case****, Journal of Business Cases and Applications the state of accounting, OC10022;*
19. *Mohamed Taieb Hamadi et Autres,* ***Formes de Complexité et Interprétation des Normes IAS/IFRS,*** *36éme congres de l'AFC, Toulouse, France, May 2015 ;*
20. *Mohammed Hossain, Helmi Hammami,* ***Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar****, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol 25, 2009;*
21. *Mohamud Ambashe, Hikmat A Alrawi,* ***The Development of Accounting through the History****, International Journal of Advances in Management and Economics, Vol.2, Issue 2, Mar.-April. 2013;*
22. *Ould Amer Smail,* ***La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du Nouveau Système Comptable et Financier****, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, Université de Sétif, N° 10, 2010 ;*

23. *Prem Sikka,* ***Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings?*** *, Journal of Accounting Forum, Decembre 2016;*
24. *Report by the secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development, Review of practical implementation, issues relating to* ***International Financial Reporting Standards: Case study of Egypt****, International Accounting and Reporting Issues 2008 Review, United Nations New York and Geneva, 2010;*
25. *Robert K. Larson, Donna L. Street,* ***Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey****, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 13, 2004;*
26. *Samira Demaria et Autres,* ***Incidence des choix d'exemptions comptables sur la valorisation boursière des sociétés françaises lors de la première application du référentiel IFRS****, La Revue du Financier, Cybel, Mars-avril 2008 ;*
27. *Simon James,* ***The Relationship between Accounting and Taxation****, Paper number 02/09, Asia-Pacific Journal of Taxation, vol. 06(03), autumn 2002;*
28. *Simona Jiraskova,* ***The Relationship between Tax and Book Income after Adoption IFRS in the Czech Republic in Comparison with Other European Countries****, Journal of Economics, Business and Management, Vol. 3, No. 12, December 2015;*
29. *Uchechukwu Godwill Akpu, Samuel Ojo Iwene,* ***Accounting Information and Bond Market Liquidity Evidence from Nigerian Capital Market 2003-2012****, Journal of Taxation and Accounting Management, Vol 1 (2), August, 2017;*
30. *Wellington Garikai Bonga,* ***Empirical Examination of the Link between Value Added Tax and Total Tax Revenues in Zimbabwe****, Dynamic Research Journals (DRJs), Journal of Economics and Finance (DRJ-JEF), Volume 2, Issue 8, August 2017;*
31. *Wen Qu and Others,* ***Does IFRS Convergence I;prove Quality of Accounting Information?-Evidence From the Chinese Stock Market****, Corporate Ownership & Control, Volume 9, Issue 4, Continued – 1, 2012;*
32. *Wiem Dridi & Adel Boubaker,* ***An Assessment of the Linkage between Financial Reporting and Taxation in Tunisia****, International Business Research, Vol. 8, No. 4, 2015;*
33. *Younes H. AKLE,* ***Financial Reporting Timeliness in Egypt: A Study of The Legal Framework and Accounting Standards****, Journal of Internal Auditing & Risk Management, Anul VI, Nr.1(21), Martie 2011;*

ثالثا: أطروحات دكتوراه

- أطروحات دكتوراه باللغة العربية

1. العليمات توفان حامد محمد، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، قسم الدراسات العليا، جامعة دمشق، 2010؛
2. بسباس أحمد، **أثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر (دراسة ميدانية بالإدارة الضريبية بالأغواط)**، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2014؛
3. بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (بالتطبيق على حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004؛
4. بوزيدة حميد، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992–2004**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005؛

5. حسين محمود عبد الله، **أثر معايير المحاسبة الدولية في فاعلية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)**، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015؛
6. دراوسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي–حالة الجزائر: 1990–2004**، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005؛
7. سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015/2014.
8. قشوط فاطمة الزهرة، **إشكالية العلاقة بين تطور حجم النفقات العامة وقواعد تحصيل الضريبة–حالة الاقتصاد الجزائري**، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2014؛
9. لعلاوي محمد، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014؛
10. وشان أحمد، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية**، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الشلف، 2017؛

- أطروحات دكتوراه باللغة الأجنبية

1. *Annelise Couleau-Dupont, **Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations- Essai d'observation et d'interprétation des pratiques**, Thèse de Doctorat, Sciences de Gestion, Ecole Doctorale : DESPEG, Université de Nice-Sophia Antipolis, 2010 ;*

رابعا: مؤتمرات وملتقيات

- مؤتمرات وملتقيات باللغة العربية

1. آيت محمد مراد، مشيد محمد، **معالجة الاختلافات الظاهرة بين القواعد المحاسبية والضريبة في الجزائر**، الملتقى العلمي الوطني الأول حول موضوع الجباية والمحاسبة بين التقارب والاختلاف، جامعة البليدة 2، الجزائر، أفريل 2017؛
2. الخولي أحمد فوزي، **دور اقرارات الضريبة على القيمة المضافة في المحاسبة الضريبية في ظل القانون 67 لسنة 2016**، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 06 و07 ماي 2017؛
3. براق محمد، بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطييف النظام الجبائي الحالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (*IAS/IFRS*) والمعايير الدولية للمراجعة :(*ISA*) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011؛
4. بوعلاق مبارك وآخرون، **الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS–IFRS–IPSAS*) في تفعيل أداء المنشآت والحكومات–اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014؛

5. جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، **شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب**، المؤتمر الدولي بعنوان "نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم الى هيئة النزاهة"، جامعة بغداد، 2008؛
6. جوادي توفيق، بن خليفة بالقاسم، مفيد عبد اللاوي، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف الكشوف المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 / 30 نوفمبر 2011؛
7. حراق مصباح، **النظام الجبائي الجزائري–نقاط ضعف ومقترحات للتأهيل**، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائرية، جامعة البليدة 02، يومي 13/12 ماي 2014؛
8. دادن عبد الغني، دادن عبد الوهاب، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار (IAS(39–32 وحول الصنف الأول والخامس**، الملتقي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 / 30 نوفمبر 2011؛
9. زرقون محمد، بعيليش نور الدين، **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر السنوي الخامس بعنوان "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 27 سبتمبر 2014؛
10. صديقي مسعود، **فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة،29 / 30 نوفمبر 2011؛
11. طرطار أحمد، منصر عبد العالي، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي وفق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة 2، 12–13 ماي 2014؛
12. عاطف كامل إبراهيم، **حوكمة المنظومة الضريبية ضرورة حتمية للإصلاح الضريبي**، المؤتمر الضريبي السابع عشر بعنوان "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2008؛
13. عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، **آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي (ارتباطات وسياسات)**، الملتقي العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي بالجزائر، جامعة ورقلة، 29 / 30 نوفمبر 2011؛
14. قدي عبد المجيد، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول: الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة**، جامعة سعد دحلب، البليدة، 20–21 ماي 2002؛
15. مرازقة صالح، فرحات عبد الكريم، **الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS–IFRS–IPSAS*) في تفعيل أداء المنشآت والحكومات–اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014؛
16. مسعداوي يوسف، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر والنتائج المترتبة عنها**، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة 02، 12–13 ماي 2014؛

- مؤتمرات وملتقيات باللغة الأجنبية

1. *Maja Grdinic and Others,* ***Tax Structure and Economic Growth Recommendations and Reforms in Cee Countries****, 23rd International Scientific Conference on Economic and Social Development, Madrid, 15-16 September 2017;*
2. *Béatrice Touchelay, Rouba Chantiri-Chaudemanche,* ***Accounting normalization in France since the First World War and in Great-Britain during the 1970-1980's, a first step to a comparative analysis****, Actors and limits of the institutionalization of the accounting normalization in France and in Great Britain, crossed approach, 1st World Business History Conference, Frankfurt/Main, Germany, 16/17 March 2014;*
3. *Simona Jiraskova, jan Molin,* ***IFRS Adoption for Accounting and Tax Purposes : An Issue Based on the Czech Republic as Compared with Other European Countries****, 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague, Procedia Economics and Finance 25, 29 Mai 2015;*
4. *Somaya Ahmed Aly Abdel-Mowla,* ***Tax Reform and Tax Evasion in Egypt (2004-2008)****, CSAE Conference 2011, CSAE 25th Anniversary Conference 2011: Economic Development in Africa, Center for the Study of African Economies, St Catherine's College, oxford - 20-22 March 2011;*
5. *Stéphane COHEN,* ***Fraude aux entreprise : Attaques et Ripostes****, Conférence Organisée par la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Paris et L'Ordre des Experts Comptable Région Paris Ile de France, Paris, 06 Juillet 2015.*

خامسا: دراسات ومنشورات

- دراسات ومنشورات باللغة العربية

1. الحيالي وليد ناجي، **أصول المحاسبة المالية**، ج 1، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007؛
2. الحيالي وليد ناجي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007؛
3. الزعبي خالد، **الورقة الرابعة–التشريعات**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان–المملكة الاردنية الهاشمية، 2013؛
4. الطحلة حامد، **مفاهيم المحاسبة المالية**، ج1، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيلول 2002؛
5. اللائحة التنفيذية (الكتاب الخامس عشر)، **حوكمة الشركات**، منشورات هيئة أسواق المال، اصدار نوفمبر 2015؛
6. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة المالية والتكاليف**، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2012؛
7. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر**، نشرة شهرية الكترونية، العدد رقم 7، 2002؛
8. المهايني محمد خالد، **النظام الضريبي في الإسلام**، حلقة بحث، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2007/2006؛
9. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للتقرير المالي والمعايير المعتمدة في المملكة العربية**، منشورات مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، الرياض، 2018؛
10. بن ترادايت وليد، **تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية*IFRS***، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، قسم الحسابات، دائرة الشؤون المالية والحاسب الآلي، صندوق النقد العربي، أبو ظبي–دولة الامارات العربية المتحدة، 2018؛

11. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، منشورات المطابع المركزية، عمان–الأردن، 2006؛
12. حميدات جمعة، خداش حسام، **الورقة الثانية–المحاسبة**، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد(ACPA) ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2013؛
13. حميدات جمعة، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS Expert*** ، منشورات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2014؛
14. خليل هبة، البدوي عبد الجليل، **حالة الأنظمة الضريبية (مصر–تونس)**، ط1، منشورات شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، بيروت–لبنان، أوت 2014؛
15. رود دو مواج، مايكل كين، **المبادئ الضريبية**، التمويل والتنمية، ديسمبر 2014؛
16. صندوق النقد الدولي، **دليل شفافية المالية العامة**، نسخة معدلة لسنة 2007؛
17. صندوق النقد العربي، **تقرير أفاق الاقتصاد العربي**، منشورات صندوق النقد العربي، أبو ضبي الامارات العربية المتحدة، أفريل 2018؛
18. فيتو تانزي، هاول زي، **البلدان النامية والسياسة الضريبية**، سلسلة قضايا اقتصادية، رقم 67، منشورات صندوق النقد الدولي، واشنطن، 2001؛
19. لطفي عبد المنعم، **الضريبة على القيمة المضافة في مصر**، ورقة عمل رقم 183، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، مارس 2016؛
20. مجلس معايير المحاسبة الدولية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (كتاب ودليل)**، منشورات وايلي، الأردن، 2006؛
21. مطاوع جلال إبراهيم وآخرون، **مقدمة في المحاسبة الضريبية (الكتاب الأول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية)**، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017؛
22. موعش امحمد وآخرون، **النظم الضريبية وضريبة القيمة المضافة في الدول العربية**، دراسات اقتصادية، منشورات صندوق النقد العربي، العدد 40، أبو ظبي – دولة الإمارات العربية المتحدة، 2017؛
23. نايال لوثيان، جون سمال، **المحاسبة**، منشورات التعليم العربي الدولي، بدون بلد النشر، 2008؛
24. وزارة الاقتصاد، المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسم على القيمة المضافة**، طبعة 1992، المادة رقم 21 و22، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992؛
25. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة**، 2018؛
26. وزارة المالية، **مذكرة عرض قانون المالية لسنة 2017 وتقديرات 2018 و2019**؛
27. وزارة المالية، **مشروع قانون المالية لسنة 2018**، 10 أكتوبر 2017؛

- دراسات ومنشورات باللغة الأجنبية

1. *Berry Elliott, Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, 14th Edition, FT Prentice Hall, no published years and country;*
2. *CNC-Conseil National de la Comptabilité, **IAS/Fiscalité, Rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière**, Identification des incidences fiscales résultant de la convergence des*

normes françaises avec les normes de l'IASB, ainsi que des incidences qui résulteraient de l'application éventuelle des normes de l'IASB dans les comptes individuels, du 24 mars 2005 ;

3. *Conseil Supérieur, L'Ordre des Expert Comptables,* ***Europe pour Accélérer la Convergence Fiscale Européenne****, France, Septembre 2016 ;*
4. *Costel Istrate,* ***évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie****, Archive-ouvertes HAL, France, Dec 2011 ;*
5. *Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Matiş,* ***the Relationship between Accounting and Taxation Insight the European Union: The Influence of the International Accounting Regulation****, Annals Universities Apuleius Series Economic, 14(1), 2012;*
6. *Direction générale des finances publiques Française,* ***Précis de Fiscalité (Fiscalité directe des entreprises)****, livre 2, Jouve, 01/01/2013 ;*
7. *Dominique Béart, Gaël Yanno,* ***Rapport D'information déposé en application de l'article 145 du règlement par la commission de la finance et l'économie générale et du plan relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables****, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 mars 2009 ;*
8. *Erwin Bakker and others,* ***Interpretation and Application of IFRS standards****, Copyright by John Wiley & Sons, 2017;*
9. *Frédéric Gielen, John Hegarty, a* ***pan-European perspective on tax accounting implications of ifrs adoption****, The World Bank Center for Financial Reporting Reform, September 2007;*
10. *IFAC, Consultation DRAFT,* ***Good Governance in the public sector****, June 2013;*
11. *Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri,* ***divergences comptabilité –fiscalité, gestion des résultats en tunisien : les nouveaux défit****, Hal. Archives-ouvertes, France, 30/11/2011 ;*
12. *International Accounting Standards Board,* ***International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards (IAS/IFRS)****, IASCF Publication, UK, 2006;*
13. *International Fund for Agricultural Development-Executive Board,* ***Good Governance: an over view****, Cambodia, 26/08/1999;*
14. *Jalel Berrebeh,* ***Fiscalité de l'entreprise (IS/IRPP/TVA/les avantages fiscaux),*** *Université de CARTAGE, FSEG Nabul, 2014/2015 ;*
15. *KPMG,* ***Comprendre les IFRS****, novembre 2013 ;*
16. *KPMG,* ***Guide Investir en Algérie****, Edition 2015 ;*
17. *KPMG****, Guide Investir en Algérie****, Edition 2015 ;*
18. *MF/DGI/DRPC,* ***Guide Fiscal des Produit Financiers****, Edition Sahel, 2010 ;*
19. *MF/DGI/DRPC,* ***Guide Pratique du Contribuable****, Edition Sahel, 2010 ;*
20. *Ministère des finances, direction des recherches et vérifications,* ***guide du vérificateur de comptabilité****, Edition 2001 ;*
21. ***Norme Comptable Internationale IAS 12 Impôts sur le Résultat****, Journal officiel de l'Union européenne, 13/10/2003, France ;*
22. *Pascale Revault,* ***la connexion comptabilité/fiscalité, a la foi simple et complexe****, est-elle pérenne?, CREG, 28/02/2011 ;*
23. *Pierre Schevin,* ***Amortissement par Composants****, Réflexion, R.F.C. 375 Mars 2005 ;*
24. *Sonatrach,* ***Manuel de comptabilité générale de la classe 1****, janvier 2010 ;*
25. *Souha Balti,* ***L'influence des Normes IFRS sur le Conservatisme Comptable : Le Cas Français****, Exigence Partielle de la Maitrise en Comptabilité, Contrôle, Audit, Université du Québec à Montréal, Juillet 2013 ;*
26. *Thierry ROY,* ***La Convergence PCG/IAS : Jusqu' où !, Réflexion****, publications de R.F.C. 378, Juin 2005 ;*
27. *Thomas Gruet,* ***Les incidences fiscales des IAS / IFRS en France****, Etude de l'Institut supérieur du commerce de Paris, 30 avril 2004 ;*

28. *Vito Tanzi,* ***Tax System in the OECD: Recent Evolution****, Competition and Convergence, International Studies Program, Working Paper 10-12, Andrew Young School, may 2010;*

سادسا: قوانين وتعليمات ومراسيم تنفيذية

- حالة فرنسا

1. *Décret N° 46-619 du 4 avril 1946, institution d'une commission de normalisation des comptabilités, JORF du 07/04/1946.*
2. *Décret N° 47-188 du 16 janvier 1947.*
3. *Le règlement CRC n° 99-3 (c'est-à-dire le PCG), homologué le 22 juin 1999.*
4. *L'Ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 et le décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010.*
5. *Le règlement (CE-Commission européenne) n°1606/2002 du 19 juillet 2002 publié au JOCE (Journal Officiel des Communautés européennes, le 11 septembre 2002) .*
6. *L'article 1er de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 qui modifie l'article L. 233-24 du Code de Commerce(L. 233-18 à L. 233-23).*
7. *Le règlement n°99-08 du 24 novembre 1999.*
8. *Le règlement n°99-09 du 24 novembre 1999.*
9. *Le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000.*
10. *Le règlement n°2002-10 du 12 décembre 2002, complété par le règlement n°2003-07 du 12 décembre 2003(relatif aux mesures transitoires du règlement n°2002-10), et le règlement n°2004-06 du 23 novembre 2004.*
11. *La recommandation n°2003-R-01.*
12. *La recommandation n°99.R.01 du 18 mars 1999.*
13. *L'article n° 38-4 de l'annexe III au code général des impôts CGI : «* ***les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».***
14. *Le Décret 84-184 du 14/03/1984 édicte, Conformément aux dispositions de l'article 53 A du CGI, un certain nombre de définitions et de règles d'évaluation auxquelles les EPSCP doivent se conformer, Ces différentes règles sont codifiées sous les articles 38 ter et 38 quinquets à 38 decies de l'annexe III au CGI.*

- حالة مصر

1. وزارة الاستثمار المصرية، **معايير المحاسبة المصرية**، 2006، ص 03؛
2. اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل في مصر الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005؛
3. القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي يخص الضريبة على الدخل في مصر؛
4. القانون المصري رقم 10 لسنة 1981؛
5. معيار المحاسبة المصري رقم 24 الذي يخص ضرائب الدخل، الصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006.

- حالة الجزائر

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن أحكام النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74؛
2. الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛
3. المرسوم التنفيذي رقم 156 -08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 11 /07؛
4. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي؛

5. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009؛

6. الأمر رقم 6-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 الذي أقر العمل بالقوانين الفرنسية ما لم تتنافى مع السيادة الوطنية؛

7. المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27؛

8. المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 1993/10/24؛

9. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015، 2017 و2018؛

10. قوانين المالية السنوية والتكميلية من سنة 1963 إلى غاية 2018.

11. *Ordonnance N° 75/35 du 29 Avril 197, J.O N°37 du 29 Mai 1975, portant Plant Comptable National, arrêté du ministère des finances du 23 juin 1975, J.O N°24 du 23 Mars 1976, relatif aux modalités d'application du PCN ;*

12. *Conseil national de la comptabilité,* ***Questionnaire d'évaluation du plan comptable national****. Alger, Juillet 2000 ;*

13. *M/F, Instruction N° 02 du 29 Octobre 2009, portant première Application du Système Comptable Financier 2010, Modalité et Procédures à Mettre en Œuvre pour le Passage du Plan Comptable National PCN au Nouveau Système Comptable Financier SCF ;*

14. *Ministre des Finance, Conseil National de la Comptabilité, Lettre Réf. 341/MF/CNC/2010, du 19/10/2010 ;*

15. *Ministère des Finances,* ***Projet de système comptable financière****, juillet 2006- document de travail ;*

16. *Ministère de l'Economie, Direction General des Impôts, Circulaire N°246/ME/DGI/DELF/LF/92 du 1992,* ***Réforme Fiscale-Impôts Directs et Taxes Assimilées*** *;*

17. *M/F, DGI, Circulaire N° 211/2016 DU 21 Mars 2016,* ***Modalités d'Application des Taux de l'IBS*** *;*

18. *M/F, DGI, Circulaire N°293 DGI-DELF du 07/03/1992,* ***Portant instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée*** *;*

19. *MF, DGI/DRPC, Guide Pratique de la TVA, Edition du SAHEL, Alger, 2010 ;*

20. *M/F, DGI, Circulaire N° 16/2017,* ***Modalité de mise en œuvre des nouveaux taux de la TVA*** *;*

21. *Circulaire N° 03, Déductibilité des charges liées aux loyers, aux dépenses d'entretien et de réparation des véhicules de tourisme et des charges dépassant 300 000 DA payées en espèces, M/F, DGI, DLRF, LF2018, du 08/02/2018.*

سابعا: مواقع الكترونية

1. ميدل إيست اونلاين *MEO*، التهرّب الضريبي يكلّف الجزائر 100 مليار دولار، يوم 2013/12/12، من الموقع الإلكتروني: *http://www.middle-east-online.com/?id=167530*، اطلع عليه يوم 2018/03/14.

2. صريحات السيد ماحي خليل وزير العلاقات مع البرلمان للإذاعة الجزائرية، 2014/12/22، من الموقع الالكتروني: *http://www.algerie-dz.com/forums/showthread.php?t=340019*، اطلع عليه يوم 2018/03/14.

3. *Barti Houari,* ***Evasion fiscale : 119 milliards de dinars récupérés en 18 mois****, Publié dans Le Quotidien d'Oran le 18 - 09 – 2010, sur le site : https://www.djazairess.com/fr/lqo/5143220, Vu le 14/03/2018.*