جامعـــة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

تخصص محاسبة ومالية

متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي

من إعداد الطالب

بن توتة قندز

تحت إشراف الدكتور

عاشور كتوش

لجنـــة المناقشة

د. علي بطاهر	أستاذ محاضر	رئيسا
د. عاشور كتوش	أستاذ محاضر	مقررا
د. عبد القادر بريش	أستاذ محاضر	ممتحنا
د. عبد الرزاق حبار	أستاذ محاضر	ممتحنا

السنة الجامعية 2010/ 2011

الإهـــــــــــــــــــداء

إلى روح والدي الطاهرتين،و روح ولدي إلياس رحمة الله عليهم جميعا.

إلى زوجتي العزيزة التي كانت السند المعين والمشجع لي على مواصلة دراستي والتي تحملت عناء إنشغالي عن الأسرة أثناء فترة الدراسة و أثناء إعداد هذا البحث.

إلى أولادي محمد ضياء الدين و ملاك قرتا عيني .

إلى كل افراد العائلة الكبيرة إخوتي و أخواتي و أولادهم.

الباحث : ب.قندز

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل الذي نحتسب أجره عند الله كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من عاونني على إتمام هذه المذكرة وأخص بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور " **عاشور كتوش** " عن تخصيص جزء من وقته للإشراف على هذا العمل، والذي لم يبخل علينا بنصحه وتوجيهاته.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر الجزيل الى كل أساتذة مرحلة ما بعد التدرج، وكذلك الشكر الجزيل الى طلبة الماجستير تخصص محاسبة ومالية و الى كل زملائي في العمل.

الباحث : ب. قندز

مـــــــــلخص :

تميز الاقتصاد الجزائري في العقدين الماضيين بتحولات عميقة تدخل في إطار إرادة الدولة في مسايرة التطورات الاقتصادية و استجابة لمتطلبات التغيرات المفروضة من المؤسسات المالية الدولية ،و في هذا السياق شرعت الجزائر بالقيام بمجموعة من الإصلاحات في المجال الضريبي كان اهمها إصلاح سنة 1991 حيث تم تعديل النظام الجبائي تعديلا جذريا، وذلك باستحداث ضرائب جديدة كالرسم على القيمة المضافة T.V.A والضرائب على الدخل الإجمالي.I.R.G والضرائب على أرباح الشركات I.B.S استجابة لملامح التغيير ولمتطلبات التبسيط والانسجام مع سائر الأنظمة الجبائية المتطورة.

ونظرا لأهمية الجباية كمحرك للاقتصاد الوطني من خلال استخدام سياسة التحفيزات الجبائيـــة في توجيه الأنشطة الاقتصادية وايضا لأنها من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ، كان لزاما على الإدارة الجبائية إتمام الإصلاحات عن طريق القيام بإصلاح هيكلي للإدارة الجبائية، وذلك بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات D.G.E. ومراكز الضرائب C.D.I. والمراكز الجوارية للضرائب C.P.I. بهدف تقريب الإدارة من المكلفين بالضريبة.

وبظهور تجمعات الشركات الكبرى والتحالفات والاندماجيات بين المؤسسات، ازدادت مطالب مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومة مالية صادقة تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة .

واستجابة لهذه المطالب كان لزاما تعديل المخطط لوطني للمحاسبة P.C.N. الذي لم يشهد اي تغيير منذ صدوره في سنة 1975، وترجع اهمية إصلاح النظام المحاسبي في أن المحاسبة تستخدم كلغة لرؤية الوجه الحقيقي للمؤسسة هذا من جهة، و من جهة اخرى إمداد متخذي القرار بمعلومة مالية ملائمة و صادقة .

ومسايرة لهذه التغيرات، أوكلت مهمة الإصلاح الى المجلس الوطني للمحاسبة C.N.C. للقيام بهذه المهمة و المتمثلة في إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية I.A.S./I.F.R.S.، وسعيا لتحقيق هذا الهدف كانت عدة خيارات أمام الهيئة القائمة على الإصلاح، أول هذه الخيارات القيام بتهيئة بسيطة للمخطط الوطني للمحاسبة أو تكييف هذا الأخير من خلال اعتماد بعض المعايير المحاسبية، وأخيرا إعداد نظام محاسبي متوافق إجمالا مع معايير المحاسبة الدولية و لمعلومة المالية I.A.S./I.F.R.S. .

وقع الاختيار من الهيئة المكلفة بالإصلاح على الخيار الأخير والمتمثل في إعداد نظام محاسبي مالي متبني في محتواه جل المعايير المحاسبية الدولية ضمنيا ،و صدر هذا النظام في 2007 على شكل قانون شمل الإطار التصوري للمحاسبة والمبادئ والمعايير المحاسبية، وتم مرافقته بمراسيم تنفيذية تشرح كيفية تطبيق أحكام هذا القانون و سيره و اتبع بقرارات تبين كيفية مسك المحاسبة و تم تحديد تاريخ 2010/01/01 بداية تطبيقه .

واهتماما بهذه الانشغالات واستجابة لمتطلبات توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، شرعت الإدارة الجبائية في اتخاذ مجموعة من التدابير الجبائية التي تعالج بعض النصوص الجبائية التي تتعارض مع جوهر القواعد المحاسبية كمرحلة أولية وبطريقة تدريجية على فترات متتالية في انتظار البقية، وهذا تم فعلا من خلال تعديل بعض النصوص في قوانين المالية السنوية و التكميلية لـــ 2008، 2009، 2010، لتحضير بيئة محاسبية و جبائية متناسقة ومتوافقة الى حد كبير بخلاف بعض النصوص الجبائية التي لا يمكن تكييفها ومقاربتها مع القواعد المحاسبية لأنها تتعارض مع جوهر القواعد الجبائيـــة المحددة للوعـــاء الـــضريبي، وتأكدت العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي من خلال نص المادة 06 من ق.م. التكميلي لـــ 2009 حيث نصت على أنه" يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة" وهذا ما يؤكد أسبقية وسيادة القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية.

I- أهمية البحث : تبرز أهمية البحث في حداثة الدراسة و دور المحاسبة كوسيلة للإثبات و اداة للإفصاح عن المعلومة المالية ودور الجباية كمحرك و منظم للاقتصاد و آلية لتحصيل الإيرادات العامة للدولة، و بما ان الإدارة الجبائية تعتبر من المستخدمين الرئيسيين لمخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي ،أصبح من

الضروري تكييف النظام الجبائي مع القواعد والمعايير الواردة في النظام المحاسبي المالي S.C.F. لتحقيق الانسجام .

II–أهداف البحث : إن أهداف البحث التي نسعى الى تحقيقها من خلال هذه الدراسة تكمن فيما يلي :

1–تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي .

2– الوقوف على أسباب الاختلاف بغية تجاوزها لإحداث الانسجام والتوافق بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية

3–تقليص الفروقات والمعالجات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ومحاولة المقاربة بينهما .

4–إعداد وتحضير بيئة تشريعية متناسقة تساير التحولات الاقتصادية .

5– إبراز انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F. على النظام الجبائي لاتخاذ أفضل الاقتراحات لتسهيل عملية التكييف .

6–تسليط الضوء وإزالة الغموض على الضرائب المؤجلة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي S.C.F. "الضرائب المؤجلة على الأصول، الضرائب المؤجلة على الخصوم " .

7–التعرف على التدابير المتخذة والمقترحة لتسهيل عملية التكييف في إطار احترام مبدأ البساطة والمرونة.

III– الإشكالية الرئيسية :

نظرا لأهمية الموضوع و بغية التطرق اليه بشكل تفصيلي يمكن صياغة الإشكالية في السؤال الرئيسي الأتي :

ما هي الانعكاسات المتوقعة على النظام الجبائي الجزائري نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F. ؟ و ما هي التدابير المقترحة لتكييف النظام الجبائي لمسايرة التغيرات الواردة في النظام المحاسبي S.C.F. ؟

حتما هذا السؤال سيقودنا إلى طرح عدة أسئلة فرعية هي:

- ما هو الإطار العام لكل من النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، و ما هي طبيعة العلاقة بينهما ؟
- ما هي أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي ؟
- ما هي مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية ؟
- ماهي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F. على النظام الجبائي الجزائري ؟
- ما هي التدابير التي اتخذها الإدارة الجبائية لتقليص هذه الاختلافات؟
- ما هي الإضافة التي اتت بها الضرائب المؤجلة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي بالنسبة للنظام الجبائي؟

IV- فرضيات البحث :

على ضوء ما تم طرحه من أسئلة وسعيا لتحقيق أهداف البحث ، يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التي تشكل في اعتقادنا احتمالات للإجابة عن الأسئلة المطروحة بعد اختبارها و تكون منطلقا لدراستنا حيث تم صياغتها كالآتي :

- تتأكد طبيعة العلاقة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي من حيث كونها علاقة ارتباط وتكامل أكثر منها استقلالية، من خلال التطرق للإطار العام لكل من الجباية و المحاسبة و الوقوف على تشابه بعض المبادئ و المفاهيم المستخدمة في كل من النظامين و ايضا يعتبر كل منهما مصدر تشريعي بالنسبة للأخر في حالة غياب نصوص قانونية تنظم أحدهما.
- الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي يمكن أن يكون ناتج عن فروقات مؤقتة او دائمة و قد يكون ناتج عن اختلاف في الأهداف بين النظامين .
- باعتبار أن النتيجة المحاسبية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تحديدها وفق إحترام القواعد المحاسبية فقط بغض النظر عن النصوص الجبائية، اما النتيجة الجبائية فهي مبدئيا النتيجة المحاسبية

المصححة، بمعنى إجراء بعض المعالجات كإعادة إدماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم او تخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة وفق إحترام النصوص الجبائية .

- لحصر مختلف الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، وعلى اعتبار أن المعايير المحاسبية ترتكز على تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، فهذا يشكل عائق أمام النظام الجبائي للتوافق مع هذه التغيرات، ومن بينها المفاهيم الجديدة لتعريف الأصل والعبء والقواعد المحاسبية المتعلقة بالتسجيل والتقييم والقوائم المالية الجديدة المختلفة عن المفاهيم والقواعد المعتمدة جبائيا.
- للمقاربة بين النظامين قامت الإدارة الجبائية بتعديل بعض النصوص الجبائية للتوافق مع قواعد النظام المحاسبي من خلال اتخاذ مجموعة من التدابير التي صدرت في قوانين المالية السنوية والتكميلية لـــ 2008 ، 2009، 2010 كخطوة أولى في انتظار البقية والتي يجب وضعها على ضوء المعطيات المحاسبية و انعكاساتها على إيرادات الخزينة العمومية.
- الجديد الذي أتت به الضرائب المؤجلة هي تقليص الفروقات والاختلالات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، والتي أصبحت تتم في إطار المحاسبة بخلاف المعالجات التي تقوم بها الإدارة الجبائية والتي كانت تتم خارج إطار المحاسبة.

V- مبررات إختيار الموضوع :

ثمة أسباب متعددة دفعتنا الى إختيار هذا الموضوع و البحث فيه دون غيره من المواضيع و هي تكمن فيما يلي:

- قلة الدراسات و الأبحاث الأكاديمية على مستوى المكتبات .
- ارتباط الموضوع بتخصصي في مرحلة التدرج و في مرحلة ما بعد التدرج.
- ميولنا للبحث في مواضيع المحاسبة و الجباية بدافع إشباع رغبة ذاتية كخطوة للتحكم فيهما مهنيا وأكاديميا.
- الاهتمام المتزايد الذي حضي به النظام المحاسبي المالي .S.C.F و ما يزال يحظى به من طرف الكثير من المهنيين والأكاديميين على غرار معايير المحاسبة الدولية.

VI- حدود الدراسة :

إن الموضوع واسع و متشابك ، لذلك سنحاول البحث في هذا الموضوع من خلال التركيز على النظام الجبائي وبالأخص الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات " ***I.B.S.*** " و الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية و الصناعية "***I.R.G./B.I.C.*** " بما فيها معالجات الإيرادات والأعباء من منظور محاسبي وجبائي والإصلاحات التي اتخذتها الإدارة الجبائية منذ صدور النظام المحاسبي المالي لتجاوز الانعكاسات.

VII- منهج البحث المتبع :

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات ،سوف نعتمد على المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب الموضوع النظرية واعتمدنا على أداة التحليل عند التطرق لأبعاد العلاقة بين النظامين والانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.S.C.F.

VIII- مساهمة البحث :

هذه الدراسة حاولت استدراك بعض الجوانب التي تم إغفالها في الدراسات السابقة والتي نجيزها فيما يلي :

- كل الدراسات السابقة كانت باللغة الفرنسية فحاولنا المساهمة من خلال التطرق لهذا الموضوع الذي يتصف بالحداثة باللغة العربية حتى يكون تأسيسا للدراسات اللاحقة.
- تناولنا مصادر التشريع لكل من النظامين وكذا المصادر المشتركة بينهما والذي نعتبره إضافة لهذا البحث.
- تناولنا مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية والتي ركزنا فيها على كيفية تحديد النتيجة المحاسبية وايضا كيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال استعراض مختلف الأعباء و النواتج و التي فصلنا فيها بطريقة دقيقة وكذلك كيفية تخصيص النتيجة في حالة تحقيق ربح او خسارة.
- و في الأخير حاولنا حصر جل التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي تنعكس على النظام الجبائي عند تطبيقها وتناولناها بإسهاب من خلال تحليلها وإعطاء أمثلة عليها، ثم تعرضنا لمختلف الإجراءات المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي مع شرح للنصوص القانونية المتخذة.
- كما تطرقنا أيضا للضرائب المؤجلة بالتفصيل، وأخيرا اقترحنا بعض التدابير التي نراها مكملة للإصلاحات المستقبلية.

IX- خطة البحث :

تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول رئيسية و هي :

- الفصل الأول : الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالجوانب والأسس النظرية لكل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي من خلال التطرق للإطار العام للنظام الجبائي كمبحث أول وتعرضنا فيه لماهية الضريبة وتنظيمها الفني ومختلف أنظمة فرض الضريبة، وفي مبحث ثاني للإطار العام للنظام المحاسبي المالي من خلال استعراض ماهية المحاسبة والإطار التصوري للمحاسبة المالية ومختلف أنظمتها، و في المبحث الثالث تناولنا مصادر التشريع للنظام الجبائي و مصادر التشريع للنظام المحاسبي المالي و المصادر المشتركة بين النظامين.

واستجابة للتغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي والجبائي وخدمة لاحتياجات المستخدمين للمعلومة المالية كان لزاما على الدولة اعتماد نظام محاسبي شامل متوافق في محتواه مع المرجعية المحاسبية الدولية، و بحكم العلاقة الموجودة بين المحاسبة والجباية فإن أي تغيير يطرأ على المحاسبة ينعكس بالضرورة على الجباية وهذا ما يستوجب على الإدارة الجبائية إجراء تعديلات جوهرية لمواكبة هذه التغيرات.

و من خلال استعراضنا لمختلف جوانب هذا الفصل استخلصنا ما يلي:

- الإطار العام للنظام الجبائي يفتقد لإطار فكري وعلمي يرتكز عليه عند إصدار النصوص الجبائية ماعدا بعض المبادئ والأسس الجبائية المتعارف عليها وهذا ما يجعله يتسم بكثرة التعديلات وعدم الاستقرار للتشريعات.
- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي يتميز بتوفره على إطار تصوري يعرف المفاهيم التي تشكل أساس عرض وإعداد الكشوف المالية ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويفسر جميع العمليات والأحداث غيرالمنصوص عليها صراحة في S.C.F.

- تم الوقوف على مختلف مصادر التشريع لكل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي والمصادر المشتركة بينهما واعتبار كل واحد منهما مصدر تشريعي بالنسبة للآخر في حالة غياب نصوص قانونية يستند عليها واتضاح طبيعة العلاقة بينهما.

- الفصل الثاني : الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية :

حيث تناولنا في هذا الفصل تحديد النتيجة المحاسبية في المبحث الأول من خلال استعراض مختلف الأعباء والمنتوجات ومراحل تحديد النتيجة المحاسبية، وتطرقنا في المبحث الثاني لكيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال استعراض مختلف فئات الأعباء والمنتوجات ومراحل تحديدها، وفي مبحث ثالث تناولنا كيفية تسيير وتخصيص النتيجة من خلال التطرق لكيفية حساب الضريبة على الربح وكيفية تسيير وتخصيص النتيجة في حالة تحقيق ربح أو خسارة، ومن خلال تناولنا لمختلف جوانب هذا الفصل استخلصنا ما يلي:

- تتأثر نتيجة المؤسسة بعدة جوانب وعوامل منها ما هو مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة وطريقة تسييرها ومنها ما هو مرتبط بالقواعد والمعايير التي يفرضها النظام المحاسبي المالي ومنها ما هو مرتبط بالإجراءات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي.

- المؤسسة باعتبارها متعامل اقتصادي ينشط في دائرة الاقتصاد يجب عليها الاستجابة لمتطلبات النظام الجبائي و في نفس الوقت لمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

- عند تحديد النتيجة المحاسبية يجب على المؤسسة الالتزام فقط بالقواعد المحاسبية بغض النظر عن القواعد الجبائية في اطار المشروعية .

-عند تحديد النتيجة الجبائية يجب على المؤسسة الخضوع للنصوص الجبائية ،بمعنى إجراء التصحيحات الضرورية في حالة اختلاف القواعد الجبائية عن القواعد المحاسبية و إلا تطبق القواعد المحاسبية بلا تحفظ.

- تعتبر النتيجة المحاسبية الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية وتعتبر هذه الأخيرة بمثابة الوعاء الذي تحسب عليه الضريبة.

-وأبرز ما نستخلصه من هذا الفصل هو أن الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية يمر بعدة تصحيحات نظرا لاختلاف المفاهيم والقواعد المحاسبية الجديدة عن القواعد الجبائية والتي تتم خارج المحاسبة، لذلك وجب حصر هذه الاختلافات والفروقات واتخاذ التدابير اللازمة لتجاوزها.

– الفصل الثالث : الانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F.:

تناولنا في هذا الفصل مختلف التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي في المبحث الأول من خلال التطرق لمختلف التغيرات الواردة في عناصر الميزانية وحساب النتائج والكشوف المالية وأخيرا الانعكاسات المترتبة عن أول تطبيق لـــ S.C.F. في 2010/01/01.

أما المبحث الثاني فلقد خصص للتدابير الجبائية التي وردت في قوانين المالية السنوية والتكميلية لسنوات 2008،2009، 2010، فيما خصص المبحث الثالث للتدابير الجبائية المقترحة مستقبلا لتحقيق الانسجام والتوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية من خلال التطرق للمبادئ الجبائية الواجب اخذها بعين الاعتبار عند إصدار النصوص الجبائية.

ثم تناولنا الضرائب المؤجلة بالإضافة الى التدابير المقترحة في مجال تكييف القواعد المحاسبية مع القواعد الجبائية، ثم تناولنا التدابير المتعلقة بأول تطبيق لـــ S.C.F.

و من خلال استعراضنا لمختلف جوانب هذا الفصل استخلصنا ما يلي:

- إن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي يتوافق في مجمله مع معايير المحاسبة الدولية ينجر عنه انعكاسات إيجابية وسلبية في نفس الوقت على كل الأطراف الناشطة والفاعلة في الوسط الاقتصادي، من إيجابياته توفير معلومة مالية واضحة شفافة موثوق فيها لجميع مستخدمي الكشوف المالية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الصائبة واجرء المقارنات، ومن سلبياته ترتب عدة انعكاسات نظرا لاختلاف المفاهيم والقواعد المحاسبية وفي مقدمتها تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .
- تم استخلاص بأن جميع التدابير التي أوردها الإدارة الجبائية في الفترة الانتقالية الممتدة من تاريخ إصدار القانون 11/07 الى غاية تاريخ تطبيقه تبقى ناقصة و لم تمكن من إرساء إطار تشريعي متجانس مع التحولات و التغيرات الحاصلة في المحاسبة.
- إجمالا نستطيع ان نقول أن النظام الجبائي الجزائري الحالي ملزم على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما و بهدف تكيفه مع التغيرات والمستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية.
- من منطلق الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على الإيرادات العامة يجب اتخاذ تدابير جبائية مرنة لا تخل بالتوازنات العامة للدولة.

الخلاصة العامة :

نتيجة للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في العشرية الأخيرة ومن أهمها انتشار تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في جميع أنحاء العالم، وبما أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التحولات، واستجابة منها لمتطلبات التغيير، شرعت في تبني نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة كبديل للنظام السابق رغم ما يترتب من انعكاسات نتيجة القواعد المحاسبية الجديدة المعتمدة في النظام الجديد.

كل هذه التغييرات الواردة في S.C.F. يترتب عنها انعكاسات من الناحية الجبائية وبالأخص في تحديد الوعاء الضريبي و التي تترجم على شكل فروقات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية لذلك فإن أول سنة لتطبيق النظام المحاسبي المالي ستشهد عدة معالجات محاسبية و جبائية، هذا ما يتطلب إعادة النظر في جملة من النصوص الجبائية لتكييفها مع القواعد المحاسبية لتحقيق التناسق و تقليص الفروقات، و في هذا الإطار على الإدارة الجبائية أن تشرع في اتخاذ الإصلاحات اللازمة في سياق الإصلاحات الشاملة بعيدا عن الارتجالية و من خلال دراسة الموضوع تم اختبار صحة الفرضيات و اتضح تحقق جلها حيث تبين أن:

1- الفرضية الأولى:

والتي مفادها أن النظام المحاسبي له إطار تصوري يسهم في تنظيم المحاسبة بينما النظام الجبائي الجزائري يفتقد لإطار فكري وعلمي ماعدا بعض المبادئ والخصائص المتعارف عليها، هذا ما يضعف فعاليته ولا يسمح له بتناول جميع الحالات التي قد تعترضه، و هذا ما يتجلى في كثرة التعديلات، ولقد تحققت هذه الفرضية حسب نص المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الماثلة التي تؤكد على أن كل من النظامين مصدر تشريعي بالنسبة للآخر بالإضافة إلى أن كل واحد منهما مكمل للآخر.

2-الفرضية الثانية :

التي كان مفادها أن مصدر الاختلافات بين النظامين إما أن يكون مصدره فروقات دائمة أو مؤقتة أو ناتج عن اختلاف في الأهداف، إن هذه الفرضية صحيحة إلى حد كبير و هذا ما بين بأن الفروقات الدائمة مستمرة وهي ناتجة عن اختلاف النصوص الجبائية المتعلقة بالوعاء ولا تنعكس على السنوات المقبلة أما الفروقات المؤقتة فهي متعلقة باختلاف الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالعبء أو الناتج من منظور محاسبي أو جبائي، وقد تنتج الاختلافات نتيجة تباين الأهداف كأن تسود القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية بسبب أن الفرضية تغطي النفقات العامة.

3- الفرضية الثالثة :

التي مفادها أن النتيجة المحاسبية يتم تحديدها وفق احترام القواعد المحاسبية أما النتيجة الجبائية فيتم تحديدها على أساس النصوص الجبائية ، إن هذه الفرضية صحيحة وهو ما تم إثباته عند التعرض للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

4- الفرضية الرابعة:

و المتعلقة بالانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وتعتبر هذه الفرضية صحيحة من خلال تناول مختلف التدابير المستحدثة في قوانين المالية السنوية و التكميلية.

5- الفرضية الخامسة:

و التي مفادها استعراض التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة النظام المحاسبي المالي فلقد تحققت هذه الفرضية نسبيا لأنه هناك عدة نقاط لم تتطرق لها الإدارة الجبائية لما يسود المرحلة الانتقالية من غموض و تخوف.

6- الفرضية الأخيرة:

و التي مفادها أن الضرائب المؤجلة تعتبر حل بديل لتقليص الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، نؤكد صحة هذه الفرضية بتحفظ، بمعنى نظريا حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم I.A.S.12 فإنه يمكن من تجاوز الفروقات بين النتيجتين و معالجتها في إطار المحاسبة و ليس خارجها، والتحفظ الذي أوردناه يرتكز على أن هناك معيار وحيد يتعلق بالضرائب على الدخل، إلا أن الإدارة الجبائية لم تتجاوب معه و لم تعطيه الاهتمام الكافي، حيث يعتبر غامض غير مفهوم، ننتظر في الآجال القريبة إصدار مناشير و تعليمات توضح كيفية تطبيقه.

*** نتائج البحث :**

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، يمكننا حصر النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

– غياب تعاريف دقيقة للتثبيتات العينية والمعنوية من منظور جبائي لا يساعد على التمييز بين المصاريف والتثبيتات بالإضافة إلى عدم تفصيل وتحليل النظام الجبائي للمصاريف العامة حيث يسودها الغموض والشمولية.

– إغفال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات وكيفية معالجتها واقتصر فقط على فوائض القيمة و كأن المؤسسة لا تحقق إلا فوائض القيمة.

– تظهر الاختلافات بقوة في جانب الأعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية على قابلية خصم الأعباء.

– الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية ناتج إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد لمحاسبية و الجبائية التي لا تنعكس على الفترة المقبلة ،وإما عن فروقات مؤقتة تنتج بين قواعد الربح المحاسبي وقواعد التشريع الجبائي نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء و إما عن اختلافات في الأهداف حيث يرجح هدف تحصيل إيرادات الدولة عن هدف تقديم معلومة مالية مقروءة ذات مصداقية.

– التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تمثل مجموعة من التصحيحات والتي تتم خارج إطار المحاسبة، فقد يتم إجراء تصحيحات إيجابية كإعادة إدماج بعض الأعباء غير المرخص بخصمها جبائيا والتي تسهم في ارتفاع الربح الخاضع للضريبة أو تخفيض العجز المحقق محاسبيا بخلاف التصحيحات السلبية التي تظهر في شكل استبعاد للنواتج غير الخاضعة للضريبة من الوعاء كالتخفيضات التي تسهم في تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

– القوائم الجبائية الجديدة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي G.N°02، فإن الجدولين الرئيسيين الممثلين في الميزانية و حساب النتائج متطابقين تماما مع الجداول المعتمدة في S.C.F.،باستثناء تفصيلات جزئية متعلقة بتفصيل بعض الأعباء والإيرادات بما يخدم تحديد الوعاء و مراقبته بدقة، أما الجداول الأخرى الواردة في S.C.F. فإنها غير معتمدة جبائيا ماعدا الملحق الموضوع وفق متطلبات استخدامات الإدارة الجبائية، أما بالنسبة للفئة الخاضعة للنظام الجبائي المبسط فإنه أيضا خصصت لها قوائم جبائية مبسطة "**G.11.ter**" منسجمة إلى حد كبير مع كشوف النظام المحاسبي المبسط و هذا في حد ذاته يرمي إلى إحداث الانسجام.

– اعتماد الملحق رقم 10 من القوائم الجبائية والمتعلق بتحديد النتيجة الجبائية، أزاح اللبس والغموض الذي كان يسود تحديد النتيجة الجبائية لعدم إطلاع المكلفين بالضريبة عن كيفية حسابها، وباعتماد هذا الجدول المفصل تم توضيح النصوص المنظمة و المقيدة لقابلية خصم الأعباء وكذا تخفيض النواتج غير الخاضعة للضريبة بالتدقيق.

– يتأكد و يتعزز الارتباط بين النظامين من خلال وضعهما تحت سلطة هيئة واحدة ممثلة في وزارة المالية، حيث تختص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجباية ويختص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة، هذا ما يسهل عملية التكييف والانسجام لأنها تصدر من طرف سلطة واحدة.

– اعتماد النظام المحاسبي المالي يرفع من مستوى المهنيين لأنه يفرض عليهم مسايرة واستيعاب المعايير الدولية للمحاسبة.

– إدراج خانة متعلقة بمعطيات السنة الماضية في الكشوف المالية والقوائم الجبائية الرئيسية، من شأنه تسهيل عملية المقارنة و التحقق من صحة الأرقام بدون الرجوع إلى الوثائق الثبوتية للسنة الماضية.

– النظام المحاسبي المالي عزز مكانة المحاسبة من خلال اعتماده على مجموعة من المصادر التشريعية و التنظيمية التي توضح كيفية تطبيق القانون يعتبر في حد ذاته تعزيز لمكانة القانون المحاسبي بين التشريعات الأخرى.

– يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم نقل الوحيد في التزام المؤسسات في مسك محاسبة منتظمة و إعداد الكشوف المالية التي على اساسها يتم إعداد القوائم الجبائية و خاصة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص.

– حسب دراستنا لمحتوى النظام المحاسبي المالي فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحكم و التحقق من معطيات القوائم الجبائية المعدة وفق الكشوف المالية لـــ .S.C.F بما يفيد التحقق من صحتها إلا بعد مضي 03 سنوات على الأقل من تطبيق .S.C.F كمرحلة تجريبية .

– تتميز سنة أول تطبيق لـــ .S.C.F بكثرة المعالجات نظرا للانتقال من حسابات وفق مدونة .P.C.N الى حسابات وفق مدونة .S.C.F ، هذا الأمر يتطلب جهد و عناء لفتح الحسابات المتعلقة بسنة 2010 من أجل إعداد الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية.

الاقتراحات: على ضوء هذه النتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات للمقاربة بين النظامين بهدف تقليص الفروقات وهي كما يلي :

–يجب أن يكون هيكل النظام الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية قائمة على الدراسات المسبقة وعدم الارتجالية ،كتحظير اطار تصوري للجباية يأخذ بعين الاعتبار النقائص الواردة فيه والتغيرات المستحدثة في.S.C.F،وبالأخص اعتماد تعاريف واضحة لجميع عناصر الميزانية وحساب النتائج من منظور جبائي أو تبني

نفس التعاريف الواردة في المحاسبة صراحة حتى يتسنى التمييز بين الأعباء التي تسجل حسب طبيعتها والأعباء التي تدرج بالمفهوم الجديد في تكلفة التثبيتات وما يترتب عن هذا التمييز من خصم فوري او اهتلاك على عدة سنوات .

– يجب ان يخضع سن النصوص الجبائية الى منطق البساطة ، بمعنى يجب ان تكون النصوص بسيطة وواضحة تفاديا لأي تأويلات و ان تكون هذه النصوص تتصف بالمرونة ايضا بمعنى الاستجابة لجميع التغيرات من اجل تفادي التعديلات الواردة في قوانين المالية السنوية و التكميلية.

– يجب على الإدارة الجبائية التركيز على تأهيل و تحسين مستوى أعوان الإدارة الجبائية و خاصة أعوان مفتشية الضرائب من خلال إعداد برنامج تكويني نوعي في مجال معايير المحاسبة الدولية و بالأخص النظام المحاسبي المالي من طرف خبراء محاسبين مؤهلين و لفترات معتبرة حتى يتسنى استيعاب المفاهيم الجديدة.

– يجب على الإدارة الجبائية المحافظة على الارتباط الموجود بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية رغم أن المعايير المحاسبية تطالب باستقلالية تامة للمحاسبة عن الجباية ،و يتم ذلك من خلال تبني نفس التعاريف و طرق التقييم بهدف إحداث الانسجام و عدم تعارض القوانين.

– يجب على الإدارة الجبائية إعطاء فرصة للمؤسسات من اختيار طريقة أخرى لامتصاص العجز كتبني طريقة ترحيل العجز للخلف المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية لأن جل المؤسسات الجزائرية تحقق خسائر، مع العلم أن ترحيل العجز للأمام مرهون بتحقيق ربح في السنوات المقبلة بخلاف ترحيل العجز للخلف الذي يعتبر أكثر ملاءمة.

– يجب على الإدارة الجبائية إصدار نصوص جبائية تجبر المؤسسات على تشكيل مؤونات بصفة إجبارية بغرض مواجهة أعباء أو تغطية خسائر على غرار إلزامية تطبيق الاهتلاك على التثبيتات ،رغم أن كلاهما يعتبر من الأعباء غير المدفوعة وتسجيلها محاسبيا ينعكس على مصداقية الحسابات.

– يجب على الإدارة الجبائية بذل مجهود أكثر لتوضيح كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة و كيف يمكن التنسيق بينها و بين الضريبة المستحقة.

– يجب على الإدارة الجبائية أن تنظر إلى عملية تكييف النظام الجبائي لمسايرة S.C.F على أنه استكمال لتجسيد الإطار التشريعي للنظام الجبائي .

– يجب على الإدارة الجبائية ان تتبنى الكليات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي إن لم تستطع تبني الجزئيات بمعنى التوافق على أدنى مستوى إن لم نستطع تحقيقه على أعلى مستوى.

– يجب على الإدارة الجبائية أن تصدر معجم للمصطلحات والمفاهيم الجبائية المستحدثة حتى يتم تسهيل عملية فهم واستيعاب النواحي الفنية والتقنية للجباية، وهو ما يدعو الإدارة لتعريف المصطلحات بعناية تامة و ترجمتها إلى اللغة العربية من طرف متخصصين جبائيين حتى نتفادى اللبس والغموض الذي يسود النصوص الجبائية والتأويلات الخاطئة وفهم جوهر النصوص بالنسبة لعامة الناس.

–يجب على المجلس الوطني للمحاسبة إجراء بعض التعديلات على بعض المعايير المحاسبية لجعلها تفي بخصوصيات البيئة المحاسبية المحلية والابتعاد عن تبني كل ما هو من الخارج على أنه الأحسن ،فإذا كنا نفتقر لهيئة مؤهلة لإصدار المعايير فأقل شيء نفعله هو تعديلها بما يخدم نظامنا المحاسبي.

– يجب على الإدارة الجبائية تسخير كافة الإمكانيات البشرية و المالية لعبور هذه الفترة الانتقالية بسلام، وذلك من خلال توفير القوائم الجبائية الجديدة على مستوى كل مفتشيات الضرائب حتى يتسنى الحصول عليها وإيداعها قبل 2011/04/30، وإن لم يتسنى ذلك فإمكانية تسهيل تحميلها من الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب و سحب القوائم الجبائية القديمة و القيام بحرقها في أقرب الآجال.

– يجب على الإدارة الجبائية مسايرة التطورات من خلال تجهيز مصالحها بكافة وسائل الإعلام الآلي المتطورة حتى يتسنى لها المراقبة و التحقق من معطيات الكشوف المالية مع السماح للمكلفين بالضريبة من إمكانية إيداع القوائم الجبائية في شكل أقراص مضغوطة تماشيا مع إمكانية مسك محاسبة مالية عن طريق الإعلام الألي في النظام المحاسبي المالي.

– أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا أن هناك جوانب جديرة بالدراسة والبحث نقترحها لتكون مواضيع أبحاث و دراسات في المستقبل و هي:

- معوقات تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.
- الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة وكيفية معالجتها محاسبيا.
- الضرائب على الأرباح " إجراء مقارنة بين الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة".

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1.2)	متعلق بالمعالجة الجبائية للإعانات	126
الشكل (2.2)	متعلق بالمعالجة الجبائية لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل	129
الشكل(3.2)	متعلق بإعادة تقييم القيمة الأصلية للتثبيت	130
الشكل(4.2)	متعلق بإيرادات الديون والودائع والكفالات	134
الشكل(5.2)	متعلق بكيفية تحديد النتيجة الجبائية	146
الشكل(1.3)	متعلق بفترة إقفال الحسابات والمصادقة عليها	181
الشكل(2.3)	متعلق بالضرائب المؤجلة	206
الشكل(3.3)	متعلق بالضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم	207

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1.1)	المتعلق بحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	27
الجدول(2.1)	متعلق بحساب الضريبة على الأملاك	31
الجدول(1.2)	متعلق بحساب النتائج " حسب الطبيعة" حسب S.C.F.	86
الجدول (2.2)	متعلق بحساب النتائج " حسب الوظيفة " حسب S.C.F.	89
الجدول (3.2)	متعلق بحساب النتائج حسب النظام الجبائي	91–90
الجدول (4.2)	متعلق بتحديد النتيجة الجبائية	139–138
الجدول (1.3)	متعلق بالرزنامة القانونية لإقفال الحسابات حسب القانون التجاري الجزائري	181

T.F	La taxe foncière
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutée
I.R.G	L'impôt sur le revenu globale
I.B.S	L'impôts sur les bénéfices des sociétés
D.G.E	Direction des grandes entreprises
C.D.I	Centre des impôts
C.P.I	Centre de proximité des impôts
C.N.C	Conseil national de comptabilité
P.C.N	Plan comptable national
S.C.F	Système comptable et financier
B.I.C	Bénéfices industriel et commerciaux
C.R.C	Conseil régional du centre
I.F.U	Impôt forfaitaire unique
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle
M.F	Ministère des finances
D.G.I	Direction générale des impôts
S.A.R.L	Société à responsabilité limitée
B.N.C	Bénéfices non-commerciaux
E.U.R.L	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
I.B.M	Impôt sur le bénéfice minière
E.N.I	Ecole national des impôts
U.G.T	Unité génératrice de trésorerie
I.T.S	Impôts sur les traitements et salaires
H.T	Hors taxe
T.T.C	Toute taxe comprise
D.L.F	Direction de la législation fiscale
P.M.E	Petite et moyenne entreprises
D.R.V	Direction des recherches et vérifications
O.P.C.V.M	Organismes de placements collectifs en valeurs mobilières
C.I.C.A.V	société d'investissement à capital variable
F.C.P	Fonds commun de placement
C.O.S.O.B	Commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse
S.N.C	Société en nom collectif
A.G.O	Assemblée générale ordinaire
S.P.A	Sociétés par action

I.D.A	Impôts différé actif
I.D.P	Impôts différé passif
D.R.P.C	Direction des relations publiques et de la communication

و.م	وزارة المالية
م.ع.ض	المديرية العامة للضرائب
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
ق.ت.ج	القانون التجاري الجزائري
ق.م	قانون المالية
ق.م.ت	قانون المالية التكميلي
ر.ق.م	الرسم على القيمة المضافة
ر.ع	رقم الأعمال
م.ع.ع.إ	مديرية العلاقات العمومية و الإتصال
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ض.ج.و	الضريبة الجزافية الوحيدة
ض.أ.ش	الضريبة على أرباح الشركات
م.ب.م	مديرية البحث و المراجعات

فهرس المحتوى

العنوان	
المقدمة:.....	أ
الفصل الأول: الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي.....	01
تمهيد :.....	01
المبحث الأول :الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري.....	02
المطلب الأول :ماهية الضريبة.....	02
المطلب الثاني :التنظيم الفني للضرائب.....	08
المطلب الثالث :أنظمة فرض الضريبة.....	15
المطلب الرابع :الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي.....	25
المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.....	34
المطلب الأول: ماهية المحاسبة المالية.....	35
المطلب الثاني :الإطار التصوري للمحاسبة المالية.....	38
المطلب الثالث: أنظمة المحاسبة المالية.....	46
المبحث الثالث: مصادر التشريع للنظام الجبائي و النظام المحاسبي.....	49
المطلب الأول :مصادر التشريع للنظام الجبائي الجزائري.....	49
المطلب الثاني :مصادر التشريع للنظام المحاسبي المالي.....	54
المطلب الثالث :مصادر التشريع المشتركة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي.....	59
خاتمة الفصل.....	64
الفصل الثاني :الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.....	66
تمهيد :.....	66
المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.....	67
المطلب الأول: تحليل مختلف فئات المنتوجات محاسبيا.....	67
المطلب الثاني: تحليل مختلف فئات الأعباء محاسبيا.....	73
المطلب الثالث: مراحل تحديد النتيجة المحاسبية.....	85
المبحث الثاني: تحديد النتيجة الجبائية.....	90

المطلب الأول: المعالجة الجبائية لمختلف فئات الأعباء..... 91
المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لمختلف فئات المنتوجات..... 123
المطلب الثالث: مراحل تحديد النتيجة الجبائية..... 138
المبحث الثالث: تخصيص النتيجة..... 146
المطلب الأول: تخصيص الخسارة..... 147
المطلب الثاني: تخصيص الأرباح..... 148
خاتمة الفصل..... 150
الفصل الثالث: الانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF..... 154
تمهيد 154
المبحث الأول: التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي..... 155
المطلب الأول: التغيرات الواردة في الميزانية..... 155
المطلب الثاني: التغيرات الواردة في حساب النتائج..... 165
المطلب الثالث: التغيرات الحاصلة في الكشوف المالية..... 167
المطلب الرابع : الانعكاسات الناتجة عن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي..... 170
المبحث الثاني: التدابير المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 174
المطلب الأول: التدابير الجبائية المستحدثة في ق م السنوي و ق م التكميلي لـــ 2008 .. 174
المطلب الثاني: التدابير الجبائية المستحدثة في ق م السنوي و ق م التكميلي لـــ 2009 .. 180
المطلب الثالث : التدابير الجبائية المستحدثة في ق م السنوي و ق م التكميلي لـــ 2010. 186
المطلب الرابع : القوائم الجبائية المستحدثة (السلسلة GN°02) في بداية 2011..... 193
المبحث الثالث: التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين..... 198
المطلب الأول: المبادئ الجبائية المقترح اعتمادها عند إصدار النصوص الجبائية مستقبلا.... 199
المطلب الثاني: اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية و الجبائية ... 202
المطلب الثالث : التدابير الجبائية المقترحة للمقاربة بين النظامين..... 211
المطلب الرابع: التدابير الجبائية المقترحة بخصوص انعكاسات المترتبة عن اول تطبيق لـــSCF..... 217
خاتمة الفصل 220
الخاتمة 222
قائمة المراجع..... 231

مقدمـــــــــــة

تميز الاقتصاد الجزائري في العقدين الماضيين بتحولات عميقة تدخل في إطار إرادة الدولة في مسايرة التطورات الاقتصادية واستجابة لمتطلبات التغيير المفروضة من المؤسسات المالية الدولية، و في هذا السياق شرعت الجزائر في القيام بمجموعة من الإصلاحات في المجال الضريبي كان أهمها إصلاح سنة **1991** حيث تم تعديل النظام الجبائي جذريا وذلك باستحداث ضرائب جديدة كالرسم على القيمة المضافة **.T.V.A** والضرائب على الدخل **الإجمالي.I.R.G** والضرائب على أرباح الشركات **.I.B.S**، استجابة لملامح التغيير ولمتطلبات التبسيط وللانسجام مع سائر الأنظمة الجبائية المتطورة.

ونظرا لأهمية الجباية كمحرك للاقتصاد الوطني من خلال استخدام سياسة التحفيزات الجبائيـــة في توجيه الأنشطة الاقتصادية وأيضا لأنها تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ، كان لزاما على الإدارة الجبائية إتمام الإصلاحات عن طريق القيام بإصلاح هيكلي للإدارة الجبائية وذلك بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات **.D.G.E** ومراكز الضرائب **.C.D.I** والمراكز الجوارية للضرائب **.C.P.I** بهدف تقريب الإدارة من المـــكلفين بالضريبة ورغبة منها في تأسيس إدارة متطورة ومتحكمة في وسائل الاتصال بغية الرفع من فعاليتها وشفافية تسييرها من خلال تأسيس وعاء ضريبي دقيق مؤسس على معطيات محاسبية دقيقة وموثوق بها .

وبظهور تجمعات الشركات الكبرى والتحالفات والاندماجان بين المؤسسات، ازدادت مطالب مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومة مالية صادقة تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة .

واستجابة لهذه المطالب كان لزاما تعديل النظام الوطني للمحاسبة **.P.C.N** الذي لم يشهد أي تغيير منذ صدوره في سنة 1975، وترجع أهمية إصلاح النظام المحاسبي في أن المحاسبة تستخدم كلغة لرؤية الوجه الحقيقي للمؤسسة هذا من جهة، و من جهة أخرى إمداد متخذي القرار بمعلومة مالية ملائمة و صادقة.

وانطلاقا من العلاقة الموجودة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي من خلال اعتماد الجباية على المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي، واعتبار كل واحد منهما مصدر تشريعي بالنسبة للآخر.

و مسايرة لهذه التغيرات، أوكلت مهمة الإصلاح إلى المجلس الوطني للمحاسبة **C.N.C.** للقيام بهذه المهمة و المتمثلة في إعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية **I.A.S./I.F.R.S.**، وسعيا لتحقيق هذا الهدف كانت عدة خيارات أمام الهيئة القائمة على الإصلاح، أول هذه الخيارات تهيئة بسيطة للمخطط الوطني للمحاسبة **P.C.N.** أو تكييف المخطط الوطني للمحاسبة من خلال اعتماد بعض المعايير المحاسبية، و أخيرا إعداد نظام محاسبي وطني متوافق إجمالا مع معايير المحاسبة الدولية و لمعلومة المالية.

وقع الاختيار من الهيئة المكلفة بالإصلاح على الخيار الأخير والمتمثل في إعداد نظام محاسبي مالي متبني في محتواه جل المعايير المحاسبية الدولية ضمنيا، وصدر هذا النظام في 2007 على شكل قانون شمل الإطار التصوري للمحاسبة والمبادئ والمعايير المحاسبية وتم مرافقته بمراسيم تنفيذية تشرح كيفية تطبيق أحكام هذا القانون و سيره وأتبع بقرارات تبين كيفية مسك المحاسبة وتم تحديد تاريخ 2010/01/01 بداية تطبيقه .

و انطلاقا من هذه التحديات التي حملتها تغيرات البيئة المحاسبية فإن المؤسسات الاقتصادية والإدارة الجبائية والجامعات والمعاهد والمهنيين دقوا ناقوس الخطر بقروب تاريخ تطبيقه من خلال تنظيم الأيام الدراسية و الملتقيات والندوات ودورات تكوينية للتحكم في النظام المحاسبي الجديـــد وفي معايير المحاسبة الدولية والمعلومة المالية التي أصبحت حديث الخاص و العام.

واهتماما بهذه الانشغالات واستجابة لمتطلبات توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، شرعت الإدارة الجبائية في اتخاذ مجموعة من التدابير الجبائية البعيدة عن الارتجالية و القائمة على الدراسة و التمحيص آخذة بعين الاعتبار الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي . و في ظل هذه المعادلة الصعبة القائمة على الموازنة بين الانعكاسات و انخفاض الإيرادات ،وباعتبار الجباية أهم مصدر لتمويل الخزينة العمومية، بخلاف المحاسبة التي تعتبر وسيلة للإثبات وأداة للإفصاح عن الوضعية المالية للمؤسسة.

و تأكدت العلاقة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي من خلال نص المادة 06 من ق. م. التكميلي 2009حيث نصت علي أنه " **يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة**" و هذا ما يؤكد أسبقية وسيادة القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية.

و عليه، قام المشرع الجبائي بتعديل بعض النصوص الجبائية التي تتعارض مع جوهر القواعد المحاسبية كمرحلة أولية و بطريقة تدريجية على فترات متتالية في انتظار البقية، و هذا تم فعلا من خلال تعديل بعض النصوص في قوانين المالية السنوية و التكميلية لـــ 2008، 2009، 2010، لتحضير بيئة محاسبية وجبائية متناسقة ومتوافقة إلى حد كبير بخلاف بعض النصوص الجبائية التي لا يمكن تكييفها و مقاربتها مع القواعد المحاسبية لأنها تتعارض مع جوهر القواعد الجبائية المحددة للوعاء الضريبي، و حسب مبدأ استقلالية النظام الجبائي عن جميع القوانين، فليس بالضرورة أن تتوافق كل النصوص الجبائية مع القواعد المحاسبية، فإذا كانت الإدارة الجبائية تعمل في نطاق المشروعية وتطبق النصوص القانونية في جميع إجراءاتها و تتعرض للغش والتهرب الضريبي فكيف إذا اعتمدت بعض الطرق و القواعد الواردة في النظام المحاسبي كتغليب الملكية الاقتصادية علي الملكية القانونية وتقييم بعض الأصول وفق القيمة العادلة. في ظل هذه المحددات لا يمكن أن تتوافق النصوص الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا في نطاق ضيق لما يترتب من انعكاسات عن الإيرادات العامة للدولة.

I- أهمية البحث : تبرز أهمية البحث في حداثة الدراسة و دور المحاسبة كوسيلة للإثبات و أداة للإفصاح عن المعلومة المالية، ودور الجباية كمحرك ومنظم للاقتصاد وآلية لتحصيل الإيرادات العامة للدولة ،وبما أن الإدارة الجبائية تعتبر من المستخدمين الرئيسين لمخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي، أصبح من الضروري تكييف النظام الجبائي مع القواعد والمعايير الواردة في النظام المحاسبي المالي لتحقيق الانسجام وتقليص الاختلالات .

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

1-تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي .

2- الوقوف على أسباب الاختلاف بغية تجاوزها لإحداث الانسجام و التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية

3-تقليص الفروقات والمعالجات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومحاولة المقاربة بينهما .

4-إعداد و تحضير بيئة تشريعية متناسقة تساير التحولات الاقتصادية .

5- إبراز انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي لاتخاذ أفضل الاقتراحات لتسهيل عملية التكييف .

6-تسليط الضوء وإزالة الغموض على الضرائب المؤجلة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي "الضرائب المؤجلة على الأصول، الضرائب المؤجلة على الخصوم " .

7-التعرف على التدابير المتخذة و المقترحة لتسهيل عملية التكييف في إطار احترام مبدأ البساطة والمرونة

III- **الإشكالية الرئيسية** : نظرا لأهمية الموضوع و بغية التطرق إليه بشكل تفصيلي يمكن صياغة الإشكالية في السؤال الرئيسي الأتي :

ما هي الانعكاسات المتوقعة على النظام الجبائي الجزائري نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F. ؟ و ما هي التدابير المقترحة في هذا الشأن لتكييف النظام الجبائي لمسايرة التغيرات الواردة في النظام المحاسبي ؟

حتما هذا السؤال سيقودنا إلى طرح عدة أسئلة فرعية هي :

- ما هو الإطار العام لكل من النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، و ما هي طبيعة العلاقة بينهما ؟
- ما هي أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي ؟
- ما هي مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ؟
- ماهي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F. على النظام الجبائي الجزائري ؟
- ما هي التدابير التي اتخذها الإدارة الجبائية لتقليص هذه الاختلافات؟
- ما هي الإضافة التي أتت بها الضرائب المؤجلة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي بالنسبة للنظام الجبائي؟

IV- فرضيات البحث :

على ضوء ما تم طرحه من أسئلة وسعيا لتحقيق أهداف البحث ، يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التي تشكل في اعتقادنا احتمالات للإجابة عن الأسئلة المطروحة بعد اختبارها و تكون منطلقا لدراستنا حيث تم صياغتها كالآتي :

- تتأكد طبيعة العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي من حيث كونها علاقة ارتباط وتكامل أكثر منها استقلالية، من خلال التطرق للإطار العام لكل من الجباية والمحاسبة والوقوف على تشابه بعض المبادئ والمفاهيم المستخدمة في كل من النظامين، وأيضا يعتبر كل منهما مصدر تشريعي بالنسبة للأخر في حالة غياب نصوص قانونية تنظم أحدهما.
- الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي يمكن أن يكون ناتج عن فروقات مؤقتة أو دائمة و قد يكون ناتج عن اختلاف في الأهداف بين النظامين .
- النتيجة المحاسبية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تحديدها وفق إحترام القواعد المحاسبية فقط بغض النظر عن النصوص الجبائية، أما النتيجة الجبائية فهي مبدئيا النتيجة المحاسبية المصححة، بمعنى إجراء بعض المعالجات كإعادة إدماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم أو تخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة وفق للنصوص الجبائية .
- لحصر مختلف الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي وعلى اعتبار أن المعايير المحاسبية ترتكز على تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ،فهذا يشكل عائق أمام النظام الجبائي للتوافق مع هذه التغيرات، ومن بينها المفاهيم الجديدة لتعريف الأصل والعبء والقواعد المحاسبية المتعلقة بالتسجيل والتقييم والقوائم المالية الجديدة المختلفة في محتواها عن المفاهيم والقواعد المعتمدة جبائيا.
- للمقاربة بين النظامين قامت الإدارة الجبائية بتعديل بعض النصوص الجبائية للتوافق مع قواعد النظام المحاسبي من خلال اتخاذ مجموعة من التدابير التي صدرت في قوانين المالية السنوية والتكميلية لـــ2008 ، 2009، 2010 كخطوة أولى في انتظار البقية، والتي يجب وضعها على ضوء المعطيات المحاسبية و انعكاساتها على إيرادات الخزينة العمومية.

- الجديد الذي أتت به الضرائب المؤجلة هو تقليص الفروقات والاختلالات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، والتي أصبحت تتم في إطار المحاسبة بخلاف المعالجات التي تقوم بها الإدارة الجبائية والتي كانت تتم خارج إطار المحاسبة.

V- مبررات إختيار الموضوع : ثمة أسباب متعددة دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع والبحث فيه دون غيره من المواضيع و هي تكمن فيما يلي:

- قلة الدراسات و الأبحاث الأكاديمية على مستوى المكتبات .
- ارتباط الموضوع بتخصصي في مرحلة التدرج و في مرحلة ما بعد التدرج .
- ميولنا للبحث في مواضيع المحاسبة والجباية بدافع إشباع رغبة ذاتية كخطوة للتحكم فيهما مهنيا و أكاديميا.
- الاهتمام المتزايد الذي حضي به النظام المحاسبي المالي وما يزال يحظى به من طرف الكثير من المهنيين و الأكاديميين على غرار المعايير الدولية للمحاسبة.

VI – حدود الدراسة : إن الموضوع واسع و متشابك ، لذلك سنحاول البحث في هذا الموضوع من خلال التركيز على النظام الجبائي الجزائري و بالأخص الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات " ***I.B.S.*** " و الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية و الصناعية **I.R.G./B.I.C.** بما فيها معالجات الإيرادات والأعباء من منظور محاسبي وجبائي والإصلاحات التي اتخذتها الإدارة الجبائية منذ صدور النظام المحاسبي المالي لتجاوز الانعكاسات.

VII- منهج البحث المتبع : قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات، سوف نعتمد على المنهج الوصفي في عرض مختلف جوانب الموضوع النظرية واعتمدنا على أداة التحليل عند التطرق لأبعاد العلاقة بين النظامين والانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

VIII- خطة البحث : تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول رئيسية و هي :

- **الفصل الأول : الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي S.C.F.**.حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بالجوانب والأسس النظرية لكل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي من خلال التطرق لماهية الضريبة وتنظيمها الفني ومختلف أنظمة فرض الضريبة، ثم تعرضنا لماهية المحاسبة والإطار التصوري للمحاسبة وأخيرا مصادر التشريع لكل من النظام الجبائي و النظام المحاسبي.
- **الفصل الثاني : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية** : حيث تناولنا فيه تحديد النتيجة المحاسبية من خلال التعرض لمختلف الأعباء والمنتوجات ومراحل تحديد النتيجة المحاسبية، ثم تعرضنا لكيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال التطرق لمختلف فئات الأعباء و المنتوجات و مراحل تحديدها، و أخيرا تخصيص النتيجة من خلال التعرض لحالة الخسارة و لحالة تحقيق الربح.
- **الفصل الثالث : الانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:** يهتم هذا الفصل بمختلف التغيرات الواردة في الميزانية و حساب النتائج و الكشوف المالية إضافة إلى التدابير المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي و أخيرا التدابير المقترحة بهدف إحداث انسجام بين النظامين.

IX- الدراسات السابقة : حسب إطلاع الباحث في حدود ما توفر لديه من معلومات ومراجع حول موضوع البحث، هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي أنجزت في مختلف جامعات الوطن وبالأخص في المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي بحكم تخصصه في الجباية و المالية ،وتناولت موضوع العلاقة بين التشريع الجبائي والتشريع المحاسبي وانعكاسات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة I.A.S./I.F.R.S. على المؤسسات ،وتم استعراضها حسب سنة النشر، و منها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر :

- **دراسة حمر العين محمد 2002** :

مذكرة منشورة بالفرنسية تحت عنوان "**العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التحولات الجديدة للاقتصاد الجزائري** "مقدمة للحصول على رتبة مفتش مركزي في الطور الثالث ما بعد التدرج بالمعهد الاقتصادي الجمركي و الجبائي الجزائري-التونسي بالقليعة ،وتطرقت الدراسة إلى الإشكالية المتمثلة في: **ما هي طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الجباية في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة** ؟ وعالج الباحث هذا الموضوع من خلال

إبراز العلاقة بين المحاسبة والجباية من منظور جزائري وأيضا العلاقة بين المحاسبة والجباية من منظور أنجلوسكسوني، ثم ركز على متطلبات التوافق بين النظامين ، و لقد وفق الباحث في التطرق إلى طبيعة العلاقة بين النظامين بإسهاب و لكن حسب المخطط الوطني للمحاسبة. P.C.N الذي لا يخدم دراستنا المرتكزة على النظام المحاسبي المالي.

- **عبد الرحمان أوليكان 2003** :

مذكرة منشورة بالفرنسية تحت عنوان "**الاختلافات بين المحاسبة والجباية** "مقدمة للحصول على رتبة مفتش مركزي الطور الثالث ما بعد التدرج بالمعهد الاقتصادي الجمركي والجبائـــي الجزائري–التونسي بالقليعة، وعالجت الدراسة إشكالية العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال إسقاط الضوء على الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والتركيز على مبدأ الارتباط أو الاستقلالية بين النظاميـــن ،وتطرق إلى كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وتناول بعض الاقتراحات للمقاربة بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية، و بالرغم من أهمية الموضوع إلا أن الباحث أهمل الجوانب الأخرى وركز على مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل المخطط الوطني للمحاسبة الذي لا يخدم دراستنا بسبب أنه تم تغييره جذريا عن طريق اعتماد النظام المحاسبي المالي.

- **دراسة سمير مرواني 2006** :

مذكرة باللغة الفرنسية بعنوان :"**تطبيق معايير المحاسبة الدولية I.F.R.S. في الجزائر– تحديات وأفاق –** "مقدمة للحصول على رتبة مفتش مركزي في الطور الثالث ما بعد التدرج بالمعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي الجزائري–التونسي بالقليعة، و عالج البحث إشكالية كيف يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر و ما هي التدابير التحضيرية المرافقة لتطبيقهـــا ؟ وتطرق إلى البيئة المحاسبية في الجزائر وركز على التوحيد المحاسبي الدولي و ظاهرة معايير المحاسبة الدولية في العالم وركز أيضا على المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال عرض الإطار التصوري للمحاسبة وانعكاسات تطبيقه على المؤسسات ، وفي جزئية منه وهذا ما له علاقة بموضوعنا، حيث أبرز الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام لجبائي، كما قام الباحث بمجرد سرد للمفاهيم والقواعد المحاسبية التي يمكن أن يترتب عن تطبيقها انعكاسات، بدون التطرق

لكيفية تجاوز هذه الاختلافات، و تعتبر هذه الدراسة سباقة في إبراز مضمون النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية.

- **سمير مرواني– مذكرة ماجستير 2007** :

مذكرة باللغة الفرنسية تحت عنوان "**مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد "الجزائر استباق وتحضير الانتقال من P.C.N.إلى I.F.R.S.**"مقدمة ضمن الحصول على شهادة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة بالجزائر ،عالج طبيعة مشروع النظام المحاسبي المالي وما هي التدابير التحضيرية المرافقة للانتقال إلى النظام الجديد؟ ولقد تناول في هذا الموضوع التوحيد المحاسبي الدولي من خلال التركيز على البيئة المحاسبية التي تمارس فيها المحاسبة ، ثم تناول الإطار القانوني لمشروع النظام المحاسبي المالي و ما هي انعكاساته على النظام الجبائي و تناول أيضا التحضيرات القائمة على مستوى المؤسسة من أجل استباق الآثار والحماية منها، وبالرغم من القيمة العلمية للموضوع، فإن الباحث حسب رأينا قام بعرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي حيث تناوله بإسهاب ولكن على مستوى الجباية لم يتطرق إليه إلا من جزئية واحدة و هي الانعكاسات المترتبة عن تطبيق S.C.F.

- **بوركايب عبد الرحمان عدنان مذكرة ماجستير 2007** :

مذكرة منشورة باللغة الفرنسية تحت عنوان "**معايير المحاسبة الدولية IA.S./.F.R.S. تحديات التكييف معها في الجزائر**" مقدمة للحصول على شهادة ماجستير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، عالج إشكالية الآثار المترتبة عن اعتماد النظام المحاسبي الدولي والهيئات القائمة عليه ،ثم ركز على المعايير الخاصة بالإفصاح والتسجيل والتقييم وأخيرا مشروع النظام المحاسبي المالي والآثار المترتبة عند اعتماده على المؤسسة ،وركز على البيئة المحاسبية في الجزائر وتأثيراته على المؤسسة عند تطبيقه، و تخدمنا هذه الدراسة من خلال تحليلها للنظام المحاسبي المالي بغض النظر عن عدم التطرق للنظام الجبائي.

وتبقى أنها من بين الدراسات السباقة التي تناولت النظام المحاسبي المالي و تأثيراته على المؤسسة، و بالرغم من تميزها إلا أنه حسب رأينا، أهملت الأثار المترتبة على باقي المتعاملين الاقتصاديين.

- **باحة مولود 2008** :

مذكرة منشورة بالفرنسية تحت عنوان "**الانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي**" مقدمة للحصول على رتبة مفتش مركزي للطور الثالث ما بعد التدرج ،بالمعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي بالقليعة، تطرقت الدراسة إلى عرض البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر وإلى المعايير المحاسبية الدولية I.A.S./I.F.R.S. المعتمدة في S.C.F. ،من خلال التطرق إلى التنميط المحاسبي الدولي والتحديات التي تواجه التوحيد المحاسبي الدولي وركز على النظام المحاسبي المالي و مختلف التشريعات التي نظمته والمفاهيم الجديدة التي أتى بها وأكد على الانعكاسات المترتبة عن اعتماده من مختلف الجوانب من حيث القواعد و الاتفاقيات المحاسبية وطرق التقييم ،والقوائم المالية وطرق التسجيل ،مع إبراز الاختلافات والمقاربات بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي واقتراح بعض الطرق للمقاربة بين النتيجتين من خلال التركيز على طريقة الضريبة المستحقة و طريقة ترحيل الضريبة ، وتطرق إلى بعض الاقتراحات المتمثلة في المحافظة على الارتباط بين النظامين مع الحيادية الجبائية و تبسيط النظام الجبائي، وتعتبر هذه الدراسة مهمة جدا لبحثنا.

- **يوم دراسي لمحافظ الحسابات عمورة، ر: 2009.**

منظم من طرف المجلس الجهوي للوسط C.R.C. للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين بتاريخ 2009/05/28، وكانت المداخلة باللغة الفرنسية بعنوان" **تأثير النظام المحاسبي المالي على الجباية** "،وكان مضمون المداخلة يتمحور حول المشاكل والصعوبات التي ستواجه المؤسسة للتكيف مع النظام المحاسبي المالي بموجب تعقيداته إذا لم تسخر الإمكانيات البشرية والمالية لذلك ،وركز على أن المبادئ والقواعد المحاسبية الواردة فيه مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية مع العلم أن هذه الأخيرة تطالب باستقلالية المحاسبة عن الجباية .

وتعتبر هذه المداخلـــة مساهمـــة لحصر مختلف الاختلالات و الصعوبات و الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، وركز أيضا على أن المعايير المحاسبية تقوم على تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني وهذا في حد ذاته يعتبر عائق أمام النظام الجبائي للتوافق مع هذه التغيرات ،من بين الاختلالات التي ركز عليها باختصار المفاهيم و المبادئ و القواعد المحاسبية المتعلقة بالتسجيـــل والتقييم وخرج بنتائج أنه عند تطبيق S.C.F. يترتب عنه صعوبات تتمثل في عدم التحكم في المفاهيم الجديدة وكذلك المعوقات المتعلقة

بالانتقال من الحسابات حسب مدونة P.C.N. إلى الحسابات حسب مدونة S.C.F. هذا في حد ذاته يتطلب عدة معالجات.

وقد كانت مداخلة محافظ الحسابات تأسيسا لدراستنا، ولما كانت على شكل مداخلة، فقد ركز فقط على الفروقات والانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل مختصر جدا و مع ذلك كانت لبنة لتوجيهنا نحو جوهر البحث.

X- مساهمة البحث : هذه الدراسة حاولت استدراك بعض الجوانب التي تم إغفالها في الدراسات السابقة و التي نجيزها فيما يلي :

- كل الدراسات السابقة كانت باللغة الفرنسية فحاولنا المساهمة من خلال التطرق لهذا الموضوع الذي يتصف بالحداثة باللغة العربية حتى يكون تأسيسا للدراسات اللاحقة.
- تناولنا الإطار العام لكل من المحاسبة والجباية والتي تم التطرق إليها من طرف الجميع، ولكن الخصوصية في هذه الدراسة هي تناول مصادر التشريع لكل من النظامين وكذا المصادر المشتركة بينهما والذي نعتبره إضافة للبحث.
- تناولنا مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية والتي ركزنا فيها على كيفية تحديد النتيجة المحاسبية وأيضا كيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال استعراض مختلف الأعباء والنواتج والتي فصلنا فيها بطريقة دقيقة وكذلك كيفية تخصيص النتيجة في حالة تحقق ربح أو خسارة.
- وفي الأخير، حاولنا حصر جل التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي تنعكس على النظام الجبائي عند تطبيقها، وتناولنها بإسهاب من خلال تحليلها وإعطاء أمثلة عليها، ثم تعرضنا لمختلف الإجراءات المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي مع شرح النصوص القانونية المتخذة.
- كما تطرقنا أيضا للضرائب المؤجلة بالتفصيل، وأخيرا اقترحنا بعض التدابير التي نراها امتداد للإصلاحات المستقبلية.

XI- صعوبات البحث : من أهم الصعوبات التي واجهتنا في بداية و أثناء القيام بهذا البحث :

- قلة المراجع المتخصصة التي تطرقت لهذا الموضوع باللغتين العربية والفرنسية وكذا المواقع الإلكترونية المتعلقة بجوهر الموضوع و المتمثل في الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.
- وجدنا صعوبة أيضا في ترجمة بعض المصطلحات التقنية من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية .

تمهيـــــد :

لا يستطيع أحد اليوم أن يتجاهل التغيرات السريعة في البيئة التي تنشط فيها المؤسسة و التي فرضتها التطورات الاقتصادية و السياسية و التشريعية.

بكل تأكيد، إن كل من المحاسبة و الجباية لم تكن بمعزل عن هذه التغيرات نظرا لتحرير التجارة الخارجية و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات و زيادة المعاملات التجارية و انتشار ظاهرة اعتماد معايير المحاسبة الدولية من طرف جميع الدول ، كل هذه التطورات لم تكن بمحض الصدفة و إنما جاءت كاستجابة للتغيرات الواقعة في البيئة التي تشغل فيها المحاسبة و الجباية.

فبالإضافة لما سبق ذكره شهدت هذه الفترة إصلاحات عميقة للنظام الجبائي سواء على المستوى التنظيمي أو على مستوى الهياكل، فإذا كان اللجوء إلي إعادة هيكلة المصالح الجبائيةجاء بدافع تقديم أفضل خدمة للمكلفين بالضريبة على جميع المستويات من خلال خلق مديرية كبريات المؤسسات.D.G.E للتكفل بالمؤسسات الكبرى و مركز الضرائب .C.D.I لتكفل بالمؤسسات المتوسطة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي ومراكز الضرائب الجوارية. C.P.I للتكفل بالمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة .I.F.U فإن إعادة هيكلة النظام الجبائي جاء استجابة للتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية .

كما شهدت هذه الأخيرة تغيرات جذرية من خلال اعتماد نظام محاسبي مالي.S.C.F مستوحى من معايير المحاسبة الدولية و الذي عرف في محتواه عدة مستجدات جديدة من بينها إطارا تصوريا للمحاسبة يسهم في تنظيم ووضع الضوابط للممارسة المحاسبية و اعتماد قواعد للتقدير و التقييم تتماشى مع القواعد المعتمدة في المرجعية المحاسبية الدولية و قوائم مالية متجانسة حسب متطلبات احتياجات المستخدمين.

و نظرا لارتباط الجباية بالمحاسبة من ناحية من خلال استخدام المعطيات المحاسبية كأساس لتحديد الوعاء الضريبي و ارتكاز المحاسبة على الجباية كمصدر تشريعي في حالة غياب قواعد محاسبية صريحة، و من ناحية أخرى يستقل النظام الجبائي عن النظام المحاسبي بحكم اختلاف الأهداف لكل منهما بحيث عند تعارض القواعد المحاسبية مع القواعد الجبائية فإن القواعد الجبائية هي التي تطبق لأن تحصيل الضريبة يساهم في تغطية النفقات العامة و هذا ما يكسب القواعد الجبائية سلطة عمومية من خلال تطبيقها بالمقارنة مع القواعد المحاسبية ،و لكن هذه الاستقلالية لا تتعدى أن تكون جزئية و لا يمكن تحديد طبيعة العلاقة بينهما إلا بعد التطرق للإطار العام للنظام الجبائي الجزائري في المبحث الأول أما في المبحث الثاني سوف نستعرض الإطار العام للمحاسبة المالية أما في المبحث الثالث سوف نتناول مختلف مصادر التشريع لكل من النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول : الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري :

تحتل الضريبة أهمية بارزة في علم المالية العامة ليس لأنها من أهم الإيرادات العامة للدولة فحسب و إنما لأنها أداة متعددة الأدوار تستخدمها الدولة كوسيلة فعالة للتدخل في المجال الاقتصادي و الاجتماعي و بالأخص في توجيه النشاط الاقتصادي وفقا لظروف و متطلبات أهداف التنمية، فالضريبة اليوم تعد وسيلة لتحقيق مظهر من مظاهر سيادة الدولة.

إن الأهمية التي تكتسيها الضريبة تدفعنا إلى محاولة التعرض لمختلف جوانبها حتى نتمكن من إعطاء صورة واضحة لكيفية سير الضريبة و القواعد التي تحكمها من خلال استعراضنا في هذا المبحث لماهية الضريبة و التنظيم الفني لها و الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي الجزائري و مختلف أنظمة فرض الضريبة.

المطلب الأول : ماهية الضريبة :

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نتناول تعريف الضريبة و بيان خصائصها و أهداف الضريبة التي يمكن أن تحققها الدولة بالإضافة إلى قواعدها.

أولا :تعريف الضريبة : سنكتفي بتقديم التعاريف الحديثة:

تعرف الضريبة بأنهـــا " **هي مساهمة نقدية تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب مقدرتهم التكليفية، و بدون مقابل ، بقصد تغطية النفقات العامة و لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة من طرف السلطة العمومية** " [1].

وتعرف أيضا بأنها : "**هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين، و تحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها** " [2].

ونظرا لتشابه جميع التعاريف نقتصر على هذين التعريفين فقط و الذي يمكننا من خلالهما استخلاص تعريف شامل و نورده فيما يلي :" **الضريبة هي مساهمة نقدية، إلزامية تفرضها السلطة العامة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين حسب مقدرتهم التكليفية و بدون مقابل مباشر و بصفة نهائية، بقصد تغطية النفقات العامة للدولة من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.**"

من خلال هذا التعريف يمكننا تحديد خصائص الضريبة بما يأتي:

[1] Emmanuel Disle Et Jacque Saraf , droit fiscal ,manuel et application , DUNOD, Paris 2006,p01

[2] عبد الناصر نور و آخرون، الضرائب و محاسبتها ، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2008 ، ص 13

1 – الضريبة فريضة مالية :

يقصد بها علي أنها هي اقتطاع نقدي من الدخل أومن ثروة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض و تحصل في صور عينية لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية و إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت، فإن الوضع قد اختلف تماما في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود هي وسيلة و أداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعا مما ستوجب بطبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات تتم بصورة نقدية و مادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة و الضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية .

و فرض الضريبة و جبايتها بالصورة النقدية لا يعني عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية و إنما يتم في أضيق نطاق و يعتبر استثناء من الأصل العام لما تتميز به النقود من خصائص تميزها عن السلع نظرا لصعوبة جمعها و تخزينها و إمكانية تعرضها للتلف و كذلك عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة [1].

2 – صفة الإلزام و الإجبار في دفع الضريبة :

" إن الضريبة فريضة إلزامية تفرض من قبل السلطة العامة بأسلوب أمري و قسري، أي دون الرجوع إلى موافقة الأفراد بذلك "[2]

و بناء عليه يكون الفرد مجبر على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع بعين الاعتبار و يكون للدولة في حالة امتناعه عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة كما أنها تتمتع في سبيل اقتضائها بامتياز على أموال المدين ، فالضريبة لا بد أن تصدر بقانون و يعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة [3].

فلا تفرض الضريبة و لا تعدل و لا تلغى إلا بنص قانوني و هذا ما جاء في نص المادة 64 من الدستور الجزائري في الفقرة الثانية " لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون..." ، هذا ما يكسب الضريبة صفة الإلزام لأن المكلف ليس حـــر في دفعها بل السلطـــات العامة الممثلة في المديرية العامة للضرائب هي التي تحدد مقدار الضريبة و نسبتهـــا و موعد دفعها، لانفراد الدولة في اتخاذ كل الإجراءات اللازمة في تحصيل الضريبة جبرا كالحجز لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف .

---

[1] سوزي عدلي ناشد : المالية العامة " النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية ،بيروت2003،ص، ص116 - 117 .

[2] محمد طاقة وهدي العزاوي : اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان ، 2007 ، صفحة 89 .

[3] سوزي عدلي ناشد ، مرجع مسبق ذكره ،ص ، ص 117 - 118 .

3 – الضريبة تدفع بصورة نهائية :

إن الضرائب المدفوعة للدولة غير قابلة للاسترداد فيما بعد بخلاف القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكلفين مع إعطائهم فوائد عليه[1].

4 – الضريبة تدفع بدون مقابل :

الضريبة التي يدفعها المكلف ليس بالضرورة أن تتناسب مع ما ينتفع به من خدمات عمومية التي توفرها المرافق العامة و لا مع المقدار المدفوع للدولة أو الجماعات المحلية [2].

إلا أن الشخص يتمتع بهذه الخدمات ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة و إنما لكونه مواطن و فردا من المجتمع ،و هذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده و إنما ينتفع بها كافة المواطنين .

5– الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية :

إن الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للفرد أي مقدرته على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد لما يتحصل عليه من دخل أو ما يملكه من ثروة ، و الدولة هي التي تحدد هذه المقدرة مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة [3].

6– الضريبة تقتطع من أجل تغطية النفقات العامة :

الدور الرئيسي للضريبة هو تغطية النفقات العمومية بمعنى تمويل الخزينة العمومية، و لكن تطور هذا المفهوم مع تدخل الدولة أكثر فأكثر في مجالات أخرى سنتناولها فيما يلي:

7– الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها :

تمكـــن الضريبـــة الدولة من تحقيق أهدافها، و يمثل الهدف المالي الهدف الرئيسي كما أنها تحقق الـــتوازن الاقتصادي و الاجتماعية بين مصلحـــة الميزانية العامة للدولـــة و حقوق الأفراد و دورهـــا الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية و عدالة توزيع الدخل الوطني و تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع [4].

---

[1] Aek Bouderbal ,la fiscalités a la portée de tous, 3eme édition , la maison des livres, Alger,1987,p15 .

[2] Emmanuel disle et les autres , gestion fiscale , 6eme édition, DUNOD, paris, 2006, p 02 .

[3] محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة –النفقات العامة –الإيرادات العامة –الميزانية العامة للدولة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص181.

[4] سوزي عدلي ناشد ،مرجع سبق ذكره، ص 120.

ثانيا: أهداف الضريبة :

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة يأتي في مقدمتها الهدف المالي باعتبار الضريبة أهم مصدر تمويلي للخزينة العمومية بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية التي ظهرت مع تطور دور الدولة و التي سنتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي:

1- الأهداف المالية للضريبة :

الغرض من إقرار الضريبة في ظل المالية التقليدية كان غرضا ماليا بحتا أي تحقيق إيرادات للدولة تستطيع أن تواجه بها نفقاتها من أجل تسيير المرافق العامة لتلبية حاجيات المجتمع، أي أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في تلك الفترة [1].

غير أنه مع تطور دور الدولة و زيادة أنشطتها و تدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة تطورت أهداف الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة رئيسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية و السياسية.

2- الأهداف الاقتصادية :

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعد من الأمور الضرورية لتحقيق العديد من الأهداف كتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق و زيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية ، أو تستخدم لتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية كمنح إعفاءات محددة أو تطبيق معدلات مخفضة أو منح مزايا جبائية معينة أو تستخدم كمحفز لتشجيع الاستثمار و الادخار و ذلك بإعفاء عائد توظيف الأصول المالية أو تخفيض الضريبة على الودائع و المدخرات من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية [2].

3- الأهداف الاجتماعية :

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة و متنوعة منها إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات المحدودة الدخل أو فـــرض معدلات مخفضة على السلع ذات الاستهلاك الواسع مثل الخبز و الحليب و الأدوية ،أو العكس فرض معدلات مرتفعة على السلع المضرة بالصحة كالسجائر و المشروبات الكحولية و السلع الكمالية

[1] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ،ص، ص 130 – 131.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي , اقتصاديات الضرائب–سياسات –نظم- قضايا معاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2007 ، ص ،ص318-319.

أو بفرض ضرائب على التركات و منح بعض الإعفاءات لذوي الدخول المنخفضة كتحديد الحد الأدنى للدخل غير الخاضع للضريبة أو إعفاء بعض الجمعيات الخيرية أو الأشخاص المعوقين حركيا[1] .

4 –الأهداف السياسية :

من أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث بصورة عامة الأهداف السياسية سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ، فيما يخص السياسة الداخلية تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى أما فيما يخص السياسة الخارجية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية كاستخدامه الرسوم الجمركية أو منح إعفاءات أو امتيازات ضريبية أو إنشاء مناطق حرة تتداول فيها السلع بحرية كاملة دون أية قيود جمركية عليها لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها عن طريق رفع الرسوم الجمركية لكبح الاستيراد من أجل تحقيق أهداف السياسية .[2]

و بالرغم من تعدد أهداف الضريبة في العصر الحديث إلا أن الهدف المالي له الأولوية على باقي الأهداف في حالة تعارضها .

ثالثا :القواعد الأساسية للضريبة :

يقصد بالقواعد الأساسية للضريبة تلك الأسس و المبادئ التي يتعين على المشرع الجبائي الأخذ بها عند فرض الضريبة ،و هي التي تقاس بها سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة و العدالة[3] و تتلخص هذه القواعد فيما يلي :

1– قاعدة العدالة الضريبية " المساواة " :

ترتكز هذه القاعدة على توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقا لمقدرتهم التكليفية أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به و الحالة الاجتماعية لهذا الشخص، و في هذا الإطار نرى أن مفهوم قاعدة العدالة قد تطور تبعا للتطور الاقتصادي و الاجتماعي ففي أول الأمر كان مفهوم العدالة الضريبية يقتضي الأخذ بنسبية الضريبة و من ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة دائما واحدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة و هذا الرأي هو الذي ساد لفترة طويلة و إن كان يرتكز على فكرة المساواة في المعاملة بين الجميع دون تمييز، فالضريبة النسبية تعد أشد عبئا على الفئات محدودة الدخل بالمقارنة بالفئات المرتفعة الدخل.

---

[1] محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ،2003 ، ص ،ص 34 - 35 .

[2] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص 131 .

[3] عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان،2007، ص95.

لكن التطور الفكري أثبت أن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة فحلت الضريبة التصاعدية محلها حيث تفرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.[1]

و لا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق العدالة و المساواة بين المكلفين من خلال إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المرتفعة.

و لهذا أصبحت التشريعات الضريبية تتبنى الضريبة الشخصية التي بمقتضاها يأخذ المشرع عند فرض الضريبة الشخص المكلف و ظروفه و مركزه المالي و حالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة و لكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف كتقرير إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الظروف الاجتماعية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها، أي الناتجة عن العمل أو عن رأس المال .

و خلاصة لما سبق فإن تحقيق العدالة الضريبية يكون على نحو تقريبي بين المكلفين حتى يشعروا بالاطمئنان.

2- قاعدة اليقين " الوضوح " :

و يقصد بها أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض ذلك أنه من الأهمية بما كان أن يعرف المكلف بدفع الضريبة التزاماته من: سعر الضريبة، وعائها، ميعاد دفعها، طريقة تحصيلها و كل ما يتعلق بها من إجراءات إدارية [2]حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف و بذلك لا يجوز أن تكون الضريبة مبهمة قابلة لتأويلات الإدارة الجبائية، و كل ضريبـــة لا يعرف المكلف مقدارهـــا و زمـــان جبايتها و مكان دفعها معرفة تامة تعتبر ضريبة تعسفية و تؤدي إلى التهرب من دفعها ، وهذا ما يتطلب أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة و مستقرة لجميع المكلفين مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية و يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي .

3- قاعدة الملائمة في الدفع :

على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف و بالكيفية الأكثر تيسيرا له و يعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة كأن تجبى ضريبة الرواتب و الأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم و تجبى ضريبة الأرباح على الشركات في نهاية الدورة المالية عند تحقيق الربح و تجبى ضريبة ريوع العقارات من المكلفين بعد دفع حقوق الإيجار، وهنا لا بد من أن نشير إلى أن قاعدة الملائمة من أكثر القواعد احتراما في الأنظمة الضريبية المعاصرة بصفة عامة [3].

[1] فاطمة السويسي : المالية العامة –موازنة و ضرائب – ،المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان، 2005 ،ص ،ص83 –84.

[2] محمد طاقة وهدي العزاوي ، مرجع سبق ذكره ،ص 91.

[3] خالد شحادة الخطيب و نادية فريد طافش ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ، ص ،ص28 - 29.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقة :

إن هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير و الإسراف بتكاليف جباية الضرائب أي ضرورة اختيار إجراءات و أساليب جبائية لتحصيل الضريبة و التي تتطلب أقل التكاليف حتى لا تستنفذ هذه التكاليف جانبا مهما من حصيلة الضريبة مما يقلل إمكانية الدولة من الاستفادة منها ، فيجب على الإدارة الجبائية اختصار الإجراءات اللازمة للجباية و تبسيطها اقتصادا للوقت و التكاليف، و تعتبر طريقة الخصم من المنبع من أفضل الطرق التي تحقق الاقتصاد في جباية الضرائب[1].

و بعدما تطرقنا لماهية الضريبة بجميع تفاصيلها، سنتناول فيما يلي التنظيم الفني للضريبة من خلال التعرض لوعاء ها الضريبي و تصفيتها و تحصيلها.

المطلب الثاني : التنظيم الفني للضرائب :

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع و الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة و تحصيلها مع العلم أن الضرائب إما أن تفرض على الدخل أو رأس المال أو الاستهلاك، و أن ذلك يتطلب من الدولة أن تختـــار من الـــقواعد الفنية ما يمكنها من تنظيم الاقتطاع الضريبي بصورة تتفق مع أهداف السياسية الضريبية، و هكذا يقصد بالتنظيـــم الفني للضريبة تحديد العنـــاصر الفنية التي يستند إليهـــا الهيكل الـــضريبي و التنسيق بينها و هو يعني الإجراءات المتعلقة بفرضها وتحديد وعائها و تحصيلها و كيفية الوفاء بها[2] و سنتناولها على الترتيب :

أولا- وعاء الضريبة : يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، و لتحديد المادة الخاضعة للضريبة يجب أن نوضح موضوع الضريبة فقد يكون موضوع الضريبة مالا أو تصرفا أو نشاطا معينا أو حتى شخصا.[3]

و بناء على ذلك، يمكن حصر العناصر التقنية لتحديد الضريبة فيما يلي :[4]

- مجال التطبيق .
- وعاء الضريبة .
- وجوب الأداء "الاستحقاق "
- تصفية الضريبة .
- إجراءات تحصيل الضريبة .

[1] محمد طاقة وهدي العزاوي مرجع سبق ذكره ، ص، ص 91 - 92 .

[2] عادل فليح العلي ، مرجع سبق ذكره ، ص98.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[4] Emmanuel Disle et jacques saraf ,droit fiscal , Op.cit., p 5 .

1- مجال التطبيق :

يتجسد مجال تطبيق الضريبة من خلال الأشخاص الخاضعين لها و العمليات الخاضعة لها و القواعد الإقليمية .

1-1- الأشخاص الخاضعين للضريبة :

هم الأشخاص المكلفين أو الخاضعين للضريبة من منظور القانون، الشخص يكون خاضع للضريبة من خلال العمليات التي يمارسها مثل التاجر الذي يمارس عمليات تجارية يخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية .

1-2- العمليات الخاضعة للضريبة :

هي التصرفات و الأحداث المتعلقة بالدخل و الإنفاق و رأس المال و التي تخضع للضريبة حسب الضرائب و الرسوم المقننة في التشريع الجبائي، هناك بعض العمليات تخضع للضريبة حسب طبيعتها و الأخرى بالاختيار و البعض الآخر معفية من الضريبة .

1-3- القواعد الإقليمية :

القاعدة الإقليمية تضبط الحدود الإقليمية التي يطبق فيها التشريع الجبائي الجزائري و كذلك القواعد المطبقة في حالة اشتراك بعض الأشخاص أو العمليات بين إقليمي دولتين، فتدخل القاعدة الإقليمية لتحديد هل هذا الشخص أو هذا العمل الذي يمارسه يدخل ضمن نطاق إقليم الدولة أم لا، و بذلك تفض النزاعات .

2- وعاء الضريبة :

إن تحديد وعـــاء الضريبة يرتكز على تحديد المادة الخاضعة للضريبة و تحديد القواعد المتعلقة بتقديرها.

2-1- المادة الخاضعة للضريبة:

اختيار وعاء الضريبة مهم جدا في دراسة أي نظام ضريبي إذ يتوقف تحديد الوعاء على الدقة في حصر المادة الخاضعة للضريبة لأنه يتطلب العديد من عمليات المراقبة من قبل الإدارة الجبائية، و من أجل الوصول إلى هذه الغاية يتوجب تقدير الوعاء بوضوح و تطبيق معدل الضريبة أو تعريفة عليه .

2-2- تقدير المادة الخاضعة للضريبة :

بمعنى تحديد الأساس الخاضع للضريبة وجل التشريعات الجبائيـــة تضع أساليب و إجراءات تختلف من ضريبة إلى أخرى ،و من أجل الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة و الوصول إلى هذه الغاية هناك ثلاث طرق يعتمد عليها :[1]

- التقدير الحقيقي .
- التقدير الجزافي .
- التقدير القياسي .

أ- طريقة التقدير الحقيقي :

هي الطريقة الأكثر عقلانية لأنها تبحث في معرفة القيمة الحقيقية للوعاء الذي فرضت عليه الضريبة، إلا أنها تتطلب الخضوع لالتزامات جبائية و محاسبية كمسك محاسبة منتظمة قائمة على الوثائق المحاسبية و الدفاتر التجارية بشكل مفصل و إيداع مجموعة من التصاريح التي قد تكون شهرية أو فصلية أو سنوية في آجال محددة وخضوع هذه الأخيرة إلى مراقبة الإدارة الجبائية و قد تشكل هذه الالتزامات عبئ على المكلف بالضريبة

ب- طريقة التقدير الجزافي " التقدير التقريبي " :

إن هذه الطريقة تفرض بشكل طبيعي على المكلفين من ذوي النشاطات الصغيرة الحجم و لا سيما أن هؤلاء لا يستطيعون مسك دفاتر محاسبية أو ينظمون هذه الدفاتر و مقياس الخضوع لهذا النوع من التقدير هو رقم الأعمال السنوي المحقق و الذي لا يجب أن يتعدى 5.000.000 دج حسب التشريع الجزائري، فهذه الطريقة وجدت لمواجهة الظروف الخاصة لبعض المكلفين، و لهذه الطريقة الكثير من المميزات من حيث بساطتها و سهولة تطبيقها حيث يقدر الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية انطلاقا من بعض المؤشرات و العناصر المتوفرة لدى الإدارة الجبائية من خلال التدخلات التي تجريها مفتشية الضرائب لتعداد الأنشطة الممارسة و عدد العمال المستخدمين للوقوف و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة أما ما يعتبر من المساوئ بالنسبة لهذه الطريقة هو أن الوعاء يقدر بطريقة تقريبية و قد يكون أقل من الواقع و هذا ما يؤثر على العائدات الضريبية.

[1] خالد شحادة الخطيب و نادية فريد طافش ، مرجع سبق ذكره ، ص، ص 33 - 34.

ج- طريقة التقدير القياسي :

تقدر في هذه الطريقة المادة الخاضعة للضريبة بشكل تقريبي و تعتمد على المؤشرات الخارجية للمادة الخاضعة للضريبة مثل تقدير القيمة الايجارية للعقارات التي ترتكز على تصنيفها إلى مناطق تختلف القيمة الايجارية فيها من منطقـــة إلى أخرى حسب الخصائص المميزة لكـــل واحدة منها و تعتبر طريقة تعسفية بعض الشيء و لا تلجأ إليها الإدارة الجبائية إلا استثناء.

3- وجوب الأداء والحدث المنشأ للضريبة : يجب التمييز بين الاستحقاق و الحدث المنشأ للضريبة .حيث يعتبر تاريخ الاستحقاق هو الحدث أو التصرف أو الوضعية التي تجعل الشخص خاضع للضريبة ، و عليه يتولد دين ضريبي على المكلف اتجاه الإدارة الجبائية. بينما الحدث المنشأ للضريبة هو مفهوم يتقارب من الاستحقاق و يحدد كل قانون الواقعة المنشئة للضريبة و التي تعني الواقعة أو التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها بعد تحقق الشروط القانونية الضرورية لوجوب أداء الضريبة، و يمثل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد الشخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة كما يؤثر كذلك في تحديد سعر الضريبة و ما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان، إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها و يختلف الحدث المنشأ للضريبة من ضريبة إلى أخرى، فبالنسبة للضريبة على الرواتب و الأجور فإن الحدث المنشأ هو حصول الفرد على المرتب أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فهو تحقق الربح عند إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية.

4- تصفية الضريبة :

بعد تحديد عناصر وعاء الضريبة و تقديرها يأتي حساب قيمة الضريبة بعد ذلك و تقوم الإدارة الجبائية بحسابها و لا سيما فيما يتعلق بالضرائب على الدخل الإجمالي، وأحيانا تحسب الضريبة المستحقة من قبل المكلف بنفسه مثل الرسم على النشاط المهني أو الرسم على القيمة المضافة أو التسبيقات المدفوعة على أرباح الشركات، و يتم ذلك من خلال تطبيق الجدول الخـــاص بالضريبة على الدخل الإجمالي أو معدل الضريبة أو تعريفة.

4-1- معدل الضريبة "سعر الضريبة" :

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها بمعنى آخر يحدد المبلغ الذي يجب أن يدفعه المكلف بعد أن يتم تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة بموجب القانون و إن العملية ليست عملية حسابية بقدر ما هي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية و بالتالي عدالتها.

إن تحديد سعر الضريبـــة على الوجـــه الصحيح يتطلب مراعـــاة الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية السائدة في كل دولة، لذا تختلف طرق و أساليب احتساب سعر الضريبة من دولة إلى أخرى .[1]
و من الصور الفنية لاحتساب سعر الضريبة نذكر :

أ- الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية :

- **يقصد بالضريبة التوزيعية** : تلك الضريبة التي تحدد مقدار الضريبة مسبقا ثم يتولى بعد ذلك توزيعها جغرافيا حسب المناطق الإقليمية الموجودة في الدولة ثم يتم بعد ذلك توزيعه اقتصاديا على أساس المقدرة التكليفية للأفراد و نظرا لسلبيات هذه الضريبة لعدم تمتعها بمرونة كافية اتجاه التغيرات الاقتصادية كما أنها بعيدة عن تحقيق العدالة مما جعلت النظم الضريبية تعزف عن استخدامها.[2]

- **الضريبة القياسية** : هي التي يحدد المشرع سعرها مسبقا دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

و يتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، إما في صورة معدل على إجمالي وعاء الضريبة و إما في صورة مبلغ أي تعريفة يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، و تمتاز بأنها ضريبة عادلة تؤسس على أساس المقدرة التكليفية كما أنها تراعي الظروف الشخصية للمكلف كما أنها تتمتع بالمرونة إلى حد كبير حيث يمكن رفع سعرها و العكس حسب التغيرات الاقتصادية.[3]

ب- الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية :

- **الضريبة النسبية** : هي الضريبة التي يبقى سعرها ثابتا مهما تغير وعاء الضريبة و لا تتغير بتغير قيمتها أي لا يتغير السعر بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها، فهي تتميز بالبساطة و السهولة و يعاب عليها أنها غير عادلة لأنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها فتمثل عبئا ثقيلا على أصحاب الدخول الضعيفة و عبئا خفيفا على أصحاب الدخول المرتفعة، و أمام هذه الاعتبارات و نظرا لقلة حصيلتها تم حصرها في أضيق نطاق ممكن[4] و لذلك اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية.

---

[1] محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سبق ذكره ، ص ،ص 108 - 109 .

[2] عادل فليح العلي مرجع سبق ذكره ، ص 107 .

[3] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ،ص، ص 200 - 201 .

[4] محمد دويدار و أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية و القانون المالي الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية ،2004، ص،ص31- 32.

– **الضريبة التصاعدية** :تفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها و العكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، و من المتصور أن يقسم المشرع وعاء هذه الضريبة إلى عدة شرائح على أن يطبق على كل شريحة سعر خاص بها وفقا للأسلوب الفني المتبع في تطبيق السعر التصاعدي و تتميز الضريبة التصاعدية بالعدالة لكونها تراعي الظروف الشخصية لكل مكلف باعتبار أن الحد الأدنى للشرائح معفى من الضريبة كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد.

و يمكن تحقيق التصاعد بتقسيم المكلفين إلى طبقات وفقا لمستوى دخولهم مثلا و يطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة إلى أخرى أي أن السعر يكون تناسبيا لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف[1]، و هذا هو الشائع في كل التشريعات و في التشريع الجزائري.

من الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب أنه لا يحقق العدالة إذ يعرض سعر الضريبة إلى قفزة مفاجئة بمجرد ازدياد الدخل زيادة طفيفة بحيث يخلق تفاوتا بين دخلين متقاربين إلا أن أسلوب الشرائح هو أقرب إلى العدالة فهو يتجنب القفزة الفجائية في سعر الضريبة و لكن يستخدم في التشريعات الجبائية الحديثة فيما يخص الضرائب على الدخل فئة الرواتب و الأجور.

5– تحصيل الضريبة :

تعتبر المرحلة الأخيرة لتجسيد عملية التحصيل الفعلي للضريبة و قبل ذلك يجب التحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف و تتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وحصر المادة الخاضعة للضريبة و تحديد مقدارها و قيمتها النظر فيما إذا كانت هذه المادة ستخضع لأي إعفاءات أو تخفيضات بناء على ما يقرره المشرع في هذا الصدد، ثم بعد تمام كافة المراحل السابقة يتم تحديد سعر الضريبة على ما يتبقى من المادة الخاضعة للضريبة، و هنا فقط يتم ربط الضريبة " تحديد دين الضريبة " و تصبح واجبة التحصيل.

تتبع الإدارة الجبائية طرق مختلفة في تحصيل الضريبة فهي تقوم بختيار طريقة تحصيل مناسبة لكل ضريبة و التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية و الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية .

5–1–طرق تحصيل الضرائب : يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها :[2]

[1] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ،ص ،ص 203–204.

[2] محمد طاقة وهدي العزاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص،ص113 - 114 .

أ- التوريد المباشر : تعتبر هذه الطريقة الأكثر شيوعا حيث بموجبها يقوم المكلف بتسديد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى قباضة الضرائب من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته مثل الرسم على القيمة المضافة.T.V.A و قد يكون العكس الإدارة الجبائية هي التي ترسل جداول أو ورد فردي أو إنذار إلى المكلف تخطره بمقدار الضريبة و ميعاد الدفع كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية و الصناعية أو الرسم العقاري أو الورد الفردي الخاص بالتسويات الجبائية للمكلفين .

ب- الأقساط المقدمة : يدفع المكلف بمقتضاها أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لتصريح يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تحديدها فعليا بعد انتهاء السنة المعنية، بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المحددة أو يدفع ما قد يقل عنها و يسمى هذا برصيد التصفية مثل أقساط الدفع المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات .I.B.S.

ج-الحجز من المنبع : قد تلجأ الإدارة الجبائية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع كأن تلزم شخصا ثالثا يسمى المكلف القانوني تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة و دفعها إلى قباضة الضرائب المؤهلة إقليميا كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الرواتب و الأجور حيث يقوم المستخدم بحجز قيمة الضريبة قبل حصول العامل على أجره و يدفعها إلى قباضة الضرائب نيابة عن المكلف الفعلي المتمثل في العامل.

و لهذه الطريقة مزايا و عيوب فهي تسهل العمل على الإدارة الجبائية و تكون نفقاتها قليلة و أكثر الطرق نجاعة لمحاربة التهرب الضريبي، و من عيوبها كونها تعتمد على شخص ثالث قد يكون غير ملم بالقوانين مما يؤدي إلى احتمال حدوث أخطاء في تقدير قيمة الضرائب تكون في غير صالح الخزينة.

5-2- ضمانات تحصيل الضريبة :

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد حدد القانون للخزينة العمومية العديد من الضمانات، و من أهمها :[1]

أ- تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى :حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2008 ،ص 107 .

ب- حق ممارسة المتابعات : حسب نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية فالإدارة الجبائية حق ممارسة المتابعات لتحصيل الضرائب غير المسددة في أجالها بحكم الإجراءات التنفيذية التي تمنحها السلطة العامة للإدارة الجبائية حيث يمكن أن تصل إلى الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز و البيع .

ج- حق الاسترداد : حسب المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد الآجال التي يتقادم فيها أو يسقط حق الإدارة في المتابعة للمكلفين بالضريبة بـــ 04 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسيه ، و هذا فيما يخص تأسيس الضرائب و تحصيلها و كذلك القيام بإجراءات المراقبة و كذلك من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي .

د- حق الاطلاع :حسب المادة 45 من ق.إ.ج. فإنه يسمح لأعوان الإدارة الجبائية من ممارسة حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها و ذلك بتصفح الوثائق و المعلومات الموجودة لدى المكلف.

هـــ- تفرض قاعدة الدفع ثم الاسترداد: و هي تعني أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى القباضة المختصة إقليميا ثم يستطيع أن يطعن في فرض أساسها أو مقدارها أو حتى استردادها و الغرض من ذلك دائما هو المحافظة على مصلحة الخزينة العمومية و حتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن و يتأخرون في دفع دين الضريبة .[1]

و بعدما تطرقنا إلى مختلف الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة و تصفيتها و تحصيلها نعرج على مختلف الأنظمة الضريبية المطبقة في النظام الجبائي الجزائري في المطلب الموالي :

المطلب الثالث : أنظمة فرض الضريبة :

تعرف الإدارة الجبائية حاليا تحولا عميقا على مستوى النظام الجبائي من خلال إعادة هيكلته بهدف تبسيط و تسهيل عمل الإدارة و رغبة منها في التخفيف من عبء الضريبة بالنسبة للمكلفين بالضريبة ، و في هذا الصدد يحتوي النظام الجبائي الجزائري على أربعة أنظمة لفرض الضريبة نذكرها على التوالي :

- تضام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- نظام التصريح المراقب.
- النظام الجبائي المبسط .
- نظام الربح الحقيقي.

[1] محمد عباس محرزي ، إمرجع سبق ذكره ، ص 310.

أولا : نظام الضريبة الجزافية الوحيدة .I.F.U لقد تم استحداث هذا النظام في إطار قانون المالية لسنة 2007 في المادة 02 منه بتأسيس نظام جديد يسمى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة محل النظام الجزافي القديم و تعوض الضريبة الجزافية الوحيدة كل من الضريبة على الدخل الإجمالي.I.R.G و الرسم على القيمة المضافة .T.V.Aو الرسم على النشاط المهني.T.A.P.[1]

و هذا النظام خاص بصغار المكلفين الذين يصل عددهم حوالي مليون مكلف بالضريبة و هو نظام ضريبي بسيط حيث يشمل ضريبة وحيدة وضعت لفئة من المكلفين ثقافتهم الجبائية محدودة[2] خلفا للنظام الجزافي السابق الذي كان يضم ثلاثة ضرائب يصعب استيعابها و حسابها، أما بالنسبة للنظام الجديد فلقد تم تقبله من طرف جزء كبير من المكلفين .

1- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة : يخضع لهذا النظام :[3]

- الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع و الأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 5.000.000 دج.
- الأشخاص الطبيعيون الممارسون لأنشطة الإنتاج و الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 5.000.000 دج.
- الأشخاص الطبيعيون الممارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين سابقا إذا لم يتم تجاوز سقف رقم أعمالهم 5.000.000 دج.

و تستثنى بعض النشاطات من مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة و هي على التوالي:[4]

حسب نص المادة 09 من ق.م. التكميلي :

- عمليات البيع المنجزة بالجملة.
- عمليات البيع التي ينجزها وكلاء البيع.
- موزعو محطات الوقود.
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص الذين يؤمنون عمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات و لمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
- الفرازون و تجار الأملاك و ما شابههم و كذا منظمو العروض و الألعاب و التسليات بمختلف أنواعها.

[1] الجريدة الرسمية رقم 85 الصادرة في2006/12/27 المتضمنة قانون المالية لـ2007 المؤرخ في26ديسمبر 2006 ، ص 04 .

[2] و. م.، المديرية العامة للضرائب، رسالة شهرية بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة نظام فرض ضريبة بسيط وحيد و موحز، العدد 40، أفريل 2009 ، ص 01 .

[3] الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2009 ، المتضمنة قانون المالية لسنة 2010 الصادر في 30 ديسمبر 2009 ،ص 07.

[4] الجريدة الرسمية رقم 42 ، الصادرة في 27 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي 2008 المؤرخ في 24 جويلية 2008 ،ص 05 .

*** كما يخضع أيضا للضريبة الجزافية الوحيدة :**[1]

– عمليات تأجير العتاد و السلع دائمة الاستهلاك ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا أو ملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية و تجارية.

– عمليات التجارة المتعددة و المساحات الكبرى.

– عمليات بيع الأدوية و المنتوجات الصيدلية.

– ورشات البناء.

*** يعفى الأشخاص الآتي ذكرهم من الضريبة الجزافية الوحيدة:**[2]

– المؤسسات التابعة لجمعيات المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها.

– الحرفيون التقليديون و كذا الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

– المستثمرون في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.

– المستثمرون في إطار القرض المصغر.

غير أن المكلفين المعنيين يبقون خاضعين لدفع مبلغ أدنى من الضرائب قدره 5.000 دج لكل سنة نشاط و مهما كان رقم الأعمال المحقق .

2– إجراءات تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة :[3]

تقوم مفتشية الضرائب "بإرسال إبلاغ للمكلف بالضريبة الذي لا يفوق رقم أعماله 5.000.000دج يشمل التبليغ اقتراحات أرقام الأعمال بالنسبة لكل سنة من فترة السنتين ، و التي يمكن أن يتغير من سنة لأخرى.

تحدد أسس فرض الضريبة المبلغة حسب العناصر التي يتضمنها التصريح السنوي للمكلف بالضريبة و المعلومة الموجودة بحوزة المصلحة، يمنح المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا البلاغ سواء من أجل إبداء قبوله أو تقديم ملاحظاته مع ذكر أرقام الأعمال التي يكون مستعدا لقبولها.

في حالة القبول أو غياب الرد في الآجال المحددة يعتمد التقييم المبلغ كأساس لفرض الضريبة أما إذا لم يقبل المكلف بالضريبة التقييم الذي تم تبليغه له و لم تقبل الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة التي قدمها يحتفظ المعني بإمكانية طلب تخفيض الضريبة بواسطة شكوى نزاعيه تقوم مفتشية الضرائب بتأسيس و إرسال تبليغ نهائي للمكلف بالضريبة .

---

[1] و. م/المديرية العامة للضرائب –مديرية العلاقات العمومية و الاتصال ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، منشورات الساحل ،2009 ،ص 12 .

[2] نفس المرجع ونفس الصفحة .

[3] و.م/ المديرية العامة للضرائب، رسالة شهرية بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة ،العدد 40 ، مرجع سبق ذكره،ص2.

2-1- المعدلات المطبقة : [1]يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي : حسب نص المادة 110 من ق.م. التكميلي لــ2008 :

- 05% بالنسبة لأنشطة الشراء و إعادة بيع البضائع و الأشياء.
-12 % فيما يخص أنشطة الإنتاج و الخدمات
- فيما يخص النشاط المختلط يخضع كل واحد من أرقام الأعمال للمعدل الخاص بها .

3- حق اختيار النظام الحقيقي : المكلفين الذين يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة و يمسكون محاسبة منتظمة مثبتة بالوثائق الثبوتية يمكن لهم اختيار الخضوع للنظام المبسط عن طريق طلب خطي يرسل إلى الإدارة الجبائية قبل 01 فيفري مع التصريح السنوي.[2]

4-الإلتزامات الجبائية:

4-1- الالتزامات الخاصة بتسديد ض.ج.و: تسدد الضريبة الجزافية الوحيدة لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، تتم عملية التسديد فصليا و يكون المبلغ الواجب دفعه كل فصل مساويا لــ4/1 مبلغ الضريبة و يتم الدفع حسب الآجال الآتيــة:

- الثلاثي الأول قبل 01 أفريل من السنة ن.
- الثلاثي الثاني قبل 01 جويلية من السنة ن.

الثلاثي الثالث قبل 01 أكتوبر من السنة ن.

الثلاثي الرابع قبل 02 جانفي من السنة ن+1.

مع العلم أنه في حالة عدم استلام التبليغ الجديد بعد انتهاء فترة التبليغ السابق يتم التسديد على أساس التبليغ السابق أي حين استلام التبليغ الخاص بالفترة الحالية.

4-2- الالتزامات الخاصة بالتصريحات : المكلفين الجدد الخاضعين لهذا النظام يجب عليهم إيداع تصريح الوجود في أجل 30 يوما من بداية نشاطهم لدى مفتشية الضرائب التابعين لهاو كذلك ملزمين بإيداع تصريح سنوي يسلم من طرف الإدارة الجبائية و يودع قبل 01 فيفري من كل سنة لدى المفتشية و يجب عليهم أيضا مسك سجل خاص بعمليات الشراء مثبت بالوثائق الثبوتية كالفاتورات و سجل خاص

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 ، الصادرة في 27 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي 2008 ا ،مرجع سبق ذكره ، ص05 .

[2] Instruction générale N° 01/MF/DGI/DG/07 DU 09/01/2007 relative à l'impôt forfaitaire unique ,page 03.

بالمبيعات، كل من السجلين يجب التأشير عليهما لدى مفتشية الضرائب و في حالة التوقف عن النشاط يجب أن يودع المكلف بالضريبة لدى مفتشية الضرائب التابع لها تصريح بالتوقف عن النشاط في أجل 10 أيام.[1]

ثانيا : النظام المبسط :

تم استحداثا النظام المبسط في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في إطار قانون المالية 2008 في المادة 03 منه " يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000 دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة "[2].

1- مجال التطبيق :يطبق النظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة، إجباريا على المكلفين بالضريبة غير الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000 دج.

2- الالتزامات الجبائية و المحاسبية:

2-1- الالتزامات الجبائية : يتعين على المكلفين بالضريبة إكتاب تصريح وإيداعه قبل 01 أفريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو مبلغ الخسارة في حالة تحقيق خسارة و يسلم التصريح من طرف الإدارة الجبائية.

2-2- الالتزامات المحاسبية : يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أن يقدموا بدل و عوض الوثائق المفروضة على نظام الربح الحقيقي المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تتمثل هذه الوثائق في:[3]

- ميزانية ملخصة.
- حسابا مبسطا للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي و كذا المصاريف و الأعباء.
- جدول الإهتلاكات.
- كشف المؤونات.
- جدول تغيرات المخزون.

تسلم الإدارة الجبائية الجداول المبينة أعلاه.

[1] Instruction générale N° 01/MF/DGI/DG/07 DU 09/01/2007, op.cit., p 07

[2] الجريدة الرسمية رقم 82 ، الصادرة في 31ديسمبر 2007 المتضمن قانون الماليةـ 2008الصادر في 30ديسمبر2007 ،ص.4

[3] نفس المرجع ونفس الصفحة .

2-3- حق اختيار نظام الربح الحقيقي : يمكن للمكلفين بالضريبة التـــابعين للنظام المبسط و الذين يمسكون محاسبـــة دقيقة طبقا للقانون و التنظيم الساري المفعول به اختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، و يجب تحديد الاختيار بصفة صريحة.[1]

ثالثا : نظام التصريح المراقب :

تم تأسيس هذا النظام وجوبا على أصحاب المهن الحرة بموجب المادة 04 من قانون المالية السنوي لـــسنة2003.التي تنص " يخضع المكلفون بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية أو مماثلة لها فيما يخص طريقة تحديد الربح الواجب اعتماده لإقرار الضريبة علي الدخل الإجمالي لنظام التصريح المراقب للربح الصافي 2"

1- مفهوم المهن الحرة :

حسب التشريع الجبائي تم حصر هذه الفئة من أصحاب المهن الحرة انطلاقا من الطابع الفكري المعتمد على التصور و التفكير، و كذلك تعتبر مهنة مستقلة حيث ممارسها يعتبر حر في ممارسة نشاطه و لا يرتبط بأي عقد يلزمه بشيء و كذلك تتسم هذه الفئة بالصفة الشخصية دون الاستعانة بشخص آخر يتمتع بنفس الصفة و يسعى لنفس الغاية و لقد تم تصنيف هذه الفئة إلى أصناف من المهن الحرة نذكرها فيما يلي :[3]

- صنف المهن الطبية : يتعلق الأمر بالأنشطة التي ترتكز أساسا على تـــقديم العلاجـــات الطبية و شبه الطبية " الأطباء، القابلات، البياطرة...".

- صنف المهن القضائية : تضم الأنشطة التي ترتبط بالجهاز القضائي " المحامين، المترجمين...".

- صنف الوظائف و الدواوين : تضم هذه الفئة الوظائف التي تتعلق بتحرير العقود الرسمية و تنفيذ قرارات العدالة " الموثقين، المحضرين القضائيين، محافظي البيع بالمزايدة...".

- صنف التقنيين : تخص هذه الفئة النشاطات التي تكتسي طابعا تقنيا " خبراء المحاسبة، المهندسين المعماريين، الأعوان التجاريين، المستشارين القانونيين...".

2- مجال التطبيق: يطبق هذا النظام إجباريا على الفئات التالية :[4]

- الذين يمارسون نشاط غير تجاري كعضو في شركة أشخاص.

[1] و.م /م.ع.ض.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره ، ص19.

[2] الجريدة الرسمية رقم 86 الصادرة في 2002/12/25المتضمنة ق.م.لـــ2003الصادر في 2002/12/24،ص4.

[3] و.م/م.ع.ض.، الدليل الجبائي للمهن الحرة، منشورات الساحل، 2009، ص، ص 7 - 8.

[4] و.م/م.ع.ض.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سبق ذكره ، ص 20 .

– الذين يمارسون مهن حرة.

– الذين يحصلون على أجور كمسيرين ذوي الأغلبية في شركة ذات مسؤولية محدودة ".S.A.R.L".

3– كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة :

تحدد الأرباح الخاضعة للضريبة غير التجارية من خلال مسك محاسبة مبسطة تتكون من الإيرادات الإجمالية " الأتعاب المقبوضة فعلا" والنفقات التي تتطلبها المهنة الحرة و المدفوعة فعلا، ونحصل على الربح الصافي المحقق خلال السنة بإجراء عملية الطرح بينهما.

و يستفيد الأشخاص الممارسون للمهن الحرة و الخاضعون للنظام التصريح المراقب لتخفيض جزافي يقدر بـــ10% و هذا في حالة عدم تبرير مجمل النفقات الضرورية لممارسة النشاط.[1]

4– كيفية حساب الضريبة :

الربح المحقق من المهن الحرة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية I.R.G./B.N.C. لمعدل 20% محرر من الضريبة عن الربح المحقق خلال السنة الماضية.[2]

5– الالتزامات الجبائية و المحاسبية :[3]

5–1– الالتزامات الجبائية :

– اكتتاب تصريح شهري خاص بالرسم على القيمة المضافة والرسم علي النشاط المهني.

– اكتتاب تصريح سنوي يودع لدى مفتشية الضرائب قبل 30 أفريل من كل سنة.

5–2– الالتزامات المحاسبية :

– مسك محاسبة مبسطة، سجل اليومية مرقم و موقع عليه من طرف رئيس مفتشية الضرائب التي يتبع لها تسجل فيه يوميا دون ترك بياض أو شطب تفاصيل الإيرادات و المصاريف المهنية.

– إجبارية مسك الوثائق الثبوتية للعمليات المسجلة في السجل.

– الاحتفاظ بالسجلات و كل وثـــائق الإثبات إلى غايـــة انقضاء السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل الإيرادات و المصاريف.

[1] و.م/م.ع.ض.، الدليل الجبائي للمهن الحرة ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 15 – 16.

[2] الجريدة الرسمية رقم 78، الصادرة في 2009/12/31 المتضمنة قانون المالية السنوي لـــ 2010 مرجع سبق ذكره ، ص04.

[3] و.م/م.ع.ض. ، الدليل الجبائي للمهن الحرة ، مرجع سبق ذكره، ص ،ص 17– 18.

رابعا : نظام الربح الحقيقي :

يخضع لهذا الـــنظام الأشخاص الطبيعيين التابعين لفئة الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية و التجارية .I.R.G./B.I.C إجباريا إذا تجاوز رقم أعمالهم السنوي 10.000.000دج، و يخضع لنفس النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.I.B.S مهما كان شكلها و غرضها باستثناء ما استبعده القانون بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية و التجارية .I.R.G./B.I.C :حسب نص المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

1-1 مجال التطبيق : تخضع لهذا النظام الأرباح المحققة من الأشخاص الآتي ذكرهم :[1]

- نشاط الشراء من أجل إعادة البيع
- شركات الأشخاص .
- تأدية الخدمات.
- عملية البيع بالجملة.
- عملية البيع التي يقوم بها المستفيدون من حق الامتياز.
- موزعو محطات الوقود.
- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص المنجزون لعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات و كذا المؤسسات المقبولة في نظام الشراء مع الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- الفرازون و بائعو السلع و ما شابهها و كذا منظمو العروض و الألعاب و الترفيه بجميع انواعه.

1-2- كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة :

هو ذلك الـــربح الناتج عن الفرق بين الإيـــرادات المقبوضة و الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط و الربح الصافي المحصل عليه يطبق عليه جدول تصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي.

[1] و. م / م .ع. م/ قوانين جبائية، ق. ض. م. ر. م، منشورات الساحل، الجزائر ، 2010، ص 24.

1-3- الأرباح المعفية :[1]

* **الإعفاءات الدائمة** : تستفيد من إعفاء دائم الأرباح التي يقل أو يساوي مبلغها الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي 120.000 دج.

- أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذلك الهياكل التابعة لها.
- الأرباح المحققة من قبل فرق ممارسة النشاط المسرحي.
- المداخيل المحققة من طرف الحرفيين التقليديين و كذا الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

* **الإعفاءات المؤقتة** : تستفيد من إعفاءات لمدة ثلاث سنوات الأرباح المحققة في إطار :

- الأنشطة الممارســـة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعـــانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب و هذا ابتداء من تاريخ انطلاق الاستغلال.
- يمدد الإعفاء إلى 06 سنوات إذا كانت الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها.
- الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المستفيدين من نظام دعم أحد الأنشطة الإنتاجية الذي يسيره الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، يطبق هذا الإعفاء فقط على الاستثمارات المعتمدة إلى غاية 31 ديسمبر 2009.

1-4-الإلتزامات المحاسبية و الجبائية :

أ- الالتزامات المحاسبية :تتمثل في مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها و تضم الدفاتر التالية :

- الدفتر اليومي.
- دفتر الأستاذ.
-الدفاتر المساعدة و الإضافية.
- إعداد الميزانية.

ب- الالتزامات الجبائية : اكتتاب تصريح شهري خاص بالرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور و اكتتاب تصريح سنوي عن الربح المحقق خلال السنة قبل 30 أفريل من كل سنة.

[1] و.م/م.ع.ض.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سبق ذكره ، ص، ص17- 18 .

2- الضريبة على أرباح الشركات I.B.S. : يخضع الأشخاص المعنويون الآتي ذكرهم وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق حسب نص المادة 136 من ق. ض. م . ر.م.[1]

2-1- مجال التطبيق :

أ- الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:

- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة الأسهم.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري.

ب- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة :

- الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات.
- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها .

2-2-الإعفاءات :[2]

أ- تستفيد الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر و المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال و يمدد إلى 06 سنوات في المناطق التي يراد ترقيتها.

ب- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال I.B.S.:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.
- مبلغ الإيرادات المحقق من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة لنشاط مسرحي.
- صناديق التعاون الفلاحي.
- التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء.
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ، بيع المنتوجات الفلاحية.

[1] و.م/م.ع.ض./قوانين جبائية، ق.ض.م.ر.م. ،مرجع سبق ذكره ، ص ،ص 62 - 63 .

نفس المرجع، ص، ص 64 - 65 .

– المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين و أجـــانب باستثناء وكالات السياحـــة و الأسفار.

ج–تعفى من الضريبة على أرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع.

2–3– الالتزامات الجبائية و المحاسبية :يتعين على الأشخاص المعنويون اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح الشركة الخاضعة للضريبة و المتعلقة بالسنة المالية السابقة و إيداعه لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها قبل 30 أفريل من كل سنة كأجل أقصى، مع إرفاق التصريح بالميزانية الجبائية و كشف المدفوعات الخاص بالرسم على النشاط المهني و كشف مفصل عن التسبيقات المدفوعة للضريبة على أرباح الشركات.[1]

و يجب أن يمسكوا محاسبة طبقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها، و إذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد.

و بعد استعراضنا لمختلف أنظمة فرض الضريبة، سنتناول فيما يلي مختلف الضرائب المكونة للهيكل التنظيمي للنظام الجبائي الجزائري في المطلب الموالي.

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي :

تتعدد أنواع الضرائب و تختلف صورها من دولة إلى أخرى فهناك من يأخذ بمزيج متكامل من أنواع الضرائب و هناك من يأخذ بنوع واحد يطلق عليه بالضريبة الوحيدة، و لكن في النظم الضريبية الحديثة يعتمد علـــى مزيج من الضرائب التي تتـــلاءم مع معتقدات المجتمع و كذا أوضاعـــه الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و الأهداف التي يسعى لتحقيقها.

أولا : مفهوم السياسة و النظام الضريبي :

1– السياسة الضريبية: هي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططهـــا و تنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبة الفعلية و المحتملة لإحداث آثار اقتصادية و اجتماعية و سياسية مرغوبة و تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.[2]

[1] و.م/ م.ع.ض. ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سبق ذكره ، ص81 .

[2] سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي ، النظم الضريبية– مدخل نظري و تطبيقي– مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية ، الإسكندرية ، بدون سنة النشر،ص10 .

2- مفهوم النظام الضريبي :

يتمثل في مجموعة محددة من الصور الفنية للضريبة " ضرائب على الدخل و الثروة، ضرائب على الإنفاق ، رسوم على رقم الأعمال...الخ" تتلاءم مع ظروف و خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، و تمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية المصدرة و ما يصاحبها من لوائح تنفيذية و مذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة و أهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.[1]

ثانيا :الهيكل التنظيمي للنظام الجبائي :

المشرع الجزائري أخذ بالتصنيف القائم على طبيعة الضريبة حيث قسمه إلى ثلاثة أقسام: الضرائب المباشرة، الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال و سنتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي :

1- الضرائب المباشرة :

هي الضرائب التي تمس الدخل و الثروة و تتميز بالثبات و الاستمرار تعتبر مباشرة لأن المكلف هو الذي يتحمل الضريبة و يدفعها للإدارة الجبائية بدون وساطة و نذكر منها :

1-1-الضريبة على الدخل الإجمالي:[2]

أ- مجال التطبيق :

*** الأشخاص الخاضعون للضريبة :**

- الأشخاص الطبيعيون.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدينة الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي.

*** المداخيل الخاضعة للضريبة :**

- الأرباح الصناعية و التجارية.
- الأرباح غير التجارية.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب " سياسات-نظم-قضايا معاصرة"،2007،مرجع سبق ذكره، ص،ص 324- 323 .

[2] وزارة المالية/ م.ع.ض.، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2009، ص، ص 5 - 8.

- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الايجارية الناتجة عن تأجير العقارات .
- ريوع رؤوس الأموال المنقولة.
- الرواتب و الأجور .

ب- الأساس الخاضع للضريبة :

هو المبلغ الإجمالي للمداخيل الصافية الفئوية باستثناء المداخيل الايجارية و أرباح الأسهم الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم التالية : فوائد القروض المهنية أو الخاصة ببناء مسكن، اشتراكات التأمين الاجتماعي.

و في حالة اختيار نظام فرض ضريبة مشترك بين الزوجان يستفيدا من تخفيض بنسبة 10 % يطبق على الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة.

ج- معدلات فرض الضريبة: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول الآتي:

الجدول(1.1) المتعلق بحساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة %
يتجاوز 120.000	0
من 120.001 الى 360.000	20
من360.001 الى 1.440.000	30
يفوق 1.440.001	35

المصدر: و. م/م .ع .ض/ قوانين جبائية، ق .ض. م. ر. م/ مرجع سبق ذكره، ص50.

و هناك عدة معدلات تستخدم أيضا عند تطبيق نظام الاقتطاع من المنبع.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات I.B.S. : حسب نص المواد من 135 إلى 167 من ق. ض. م. ر.م.[1]

[1] و. م/م .ع.ض/ قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره، ص، ص 62- 81.

أ- **مجـــال التطبيق** :

- شركات رؤوس الأموال " شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم"

-شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات.

- مؤسسات و هيئات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري.

- الشركات التعاونية و اتحاداتها.

- شركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة.E.U.R.L.

- الشركات المدينة التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات.

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة.

- الشركات المنجزة للعمليات و المنتوجات.

ب- الأساس الخاضع للضريبة : هو الربح الصافي الناتج عن الفرق بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة و الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط.

ج-المعدلات الضريبية : تحدد نسبة الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء و الأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.
- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات.
- 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

معدلات الاقتطاع من المنبع : تتراوح بين 10% ،50% ، 20% ،24% ، 15% .

1-3- الضريبة الجزافية الوحيدة : [1]

أ- مجال التطبيق : الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع و الأشياء عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي 5.000.000 دج و الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى لتأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي 5.000.000دج، و كذلك عمليات تأجير العتاد و السلع و التجارة المتعددة و المساحات الكبرى و عمليات بيع الأدوية و المنتوجات الصيدلية وورشات البناء.

[1] و.م/ م.ع.ض.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 12 - 13.

ب- **المعدلات المطبقة** : يستخدم معدل 05% ، 12% .

1-4- الرسم على النشاط المهني : [1] حسب نص المواد من 217 إلى 231 من ق. ض. م. ر. م.

أ- مجال التطبيق :

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الممارسون لنشاط تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية و التجارية و الضريبة على أرباح الشركات.

- الأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية باستثناء مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على أغلبية الأسهم.

ب- الأساس الخاضع للضريبة :

- بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة : رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة و كذلك الإيرادات المهنية بدون الرسم على القيمة المضافة.

- بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة : رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

لتحديد الأساس يجب الأخذ في الحسبان، التخفيضات المقدرة بـــ 30%، 50% ، 75% المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات مع العلم أنها لا تمنح هذه التخفيضات إلا بالنسبة لرقم الأعمال غير المحقق نقدا.

معدلات الإخضاع الضريبي : يحدد معدل الرسم علي النشاط المهني.T.A.P 2% و يرفع إلى 03 %فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

1-5-الرسم العقاري : [2]

أ-مجال التطبيق :

- **الملكيات المبنية** : كالمنشآت المخصصة للإيواء أو التخزين أو التجارية و أرضية البنايات و الأراضي المستخدمة لأغراض تجارية و صناعية.

- **الملكيات غير المبنية**: الأراضي الفلاحية و الأراضي المتواجدة في مناطق عمرانية أو قابلة للتعمير، مناجم الملح و المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم المكشوفة.

[1] و.م/م.غ.ض./قوانين جبائية/ق.ض.م.ر.م.، مرجع سبق ذكره، ص، ص 103- 104.

[2] و.م/ م.ع.ض. ، النظام الجبائي الجزائري مرجع سبق ذكره، ص ،ص27- 28.

ب- الأساس الخاضع للضريبة :

- **الملكيات المبنية** : يتم الحصول عليه بضرب القيمة الايجارية الجبائية للمتر المربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض بنسبة 02% سنويا مراعاة لقدم البناية لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض 40%، و بالنسبة للمصانع التخفيض يساوي 50%.

- **الملكيات غير المبنية** : يتم بضرب القيمة الايجارية الجبائية للملكيات غير المبنية للمتر المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة .

ج- معدلات فرض الضريبة :

- بالنسبة للملكيات المبنية تتحدد المعدلات بـــ 03% أو 10% بالنسبة للبنايات، أما الأراضي الملحقة لها تتحدد بـــ05% ، 07% ، 10% حسب مساحة الأراضي.

- بالنسبة للملكيات غير المبنية : تتراوح المعدلات ما بين 5%,7%,10%,3% .

1-6- رسم التطهير :[1]

أ-مجال التطبيق : يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المترلية و يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

ب- معدلات فرض الضريبة : يحدد مبلغ الرسم على النحو الآتي :

- ما بين 500دج و 1.000 دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 1000 دج و10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 5000 دج و20.000 دج على كل أرض مهيئة للتخييم و المقطورات.
- ما بين 10.000دج و 100.000 دج عل كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للبلديات التي تمارس عملية الفرز، سيتم تعويض كل مترل في حدود15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المترلية.

[1] و.م/م.ع.ض. ،النظام الجبائي الجزائري ،مرجع سبق ذكره ، ص،1- 3.

1-7- الضريبة على الأملاك :[1]

أ- مجال التطبيق :

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر ،و الذين ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.

-الأملاك العقارية : الملكيات المبنية كالمقر الرئيسي أو الثانوي والملكيات غير المبنية كالأراضي و الحدائق و الحقوق العينية العقارية و الأموال المنقولة كالسيارات و اليخت و سفن النزهة و الطائرات و خيول السباق و التحف و اللوحات الثمينة المقدرة بأكثر من 500.000 دج.

ب-الأساس الخاضع للضريبة : تفرض الضريبة على الأملاك على الأشخاص الطبيعيين و تفرض على أملاكهم و أملاك أولادهم القصر و التي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 30.000.000 دج

ج- المعدلات الضريبية : تحدد نسبة الضريبة على الاملاك حسب الجدول الآتي :

الجدول رقم (1.2) المتعلق بحساب الضريبة على الأملاك

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة
يقل أو يساوي 30.000.000	%0
من 30.000.001 إلى 36.000.000	%0.25
من 36.000.001 إلى 44.000.000	%0.5
من 44.000.001 إلى 54.000.000	%0.75
من 54.000.001 إلى 68.000.000	%1
يفوق 68.000.000	%1.5

المصدر : و. م/ م .ع. م، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص33.

ثانيا : الرسم على رقم الأعمال :

1- الرسم على القيمة المضافة T.V.A. :[2]

1-1 مجال التطبيق:

* العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا :

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.

[1] و.م/ م.ع.ض. ، النظام الجبائي الجزائري ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 32- 33 .

[2] و.م/ م.ع.ض. ،الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل ،2009 ،ص، ص11- 23.

– العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.

– العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.

– العمليات الخاصة بالكحول أو الخمور و مشروبات أخرى مماثلة لها.

– العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.

– المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.

– عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة و كذا تجارة التجزئة باستثناء التي تخضع للضريبة الجزافية الوحيدة.

– عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية .

– الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها.

* العمليات الخاضعة للرسم اختياريا :

– العمليات الموجهة للتصدير.

– العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية والمؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

– الخاضعون للرسم : المنتجون ، البائعون ، المستوردون ، البائعون بالتجزئة.

1-2- الأساس الخاضع للرسم : يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثـــمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.

ج- معدلات فرض الضريبة : معدل مخفض 7%، معدل عادي 17%.

2- الرسم الداخلي على الاستهلاك :[1]

2-1- مجال التطبيق : يخضع لهذا الرسم كل المنتوجات الخاصة بالتبغ و الكبريت بمختلف أنواعها و الجعة و كذا بعض المنتوجات السمكية و الفواكه و العربات...إلخ

2-2-أساس فرض الرسم : يتم حساب الرسم على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكتولتر) بالنسبة للجعة، وبالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتوجات التبغية ، أما بالنسبة للكبريت يتم حسابه على أساس 100 علبة تحتوي كل واحدة منها على 40 عودا، و يتم الحصول على الأساس يضرب الوزن و الحجم حسب طبيعة المنتوج في التعريفة المحددة لذلك وقد تطبق على بعض المنتوجات الأخرى معدلات تتراوح ما بين :%50,%10,%20,%30 .

[1] و.م/م.ع.ض./قوانين جبائية/قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص، ص244-245.

3-الرسم على المنتوجات البترولية :[1]

-مجال التطبيق : يؤسس هذا الرسم على المنتوجات البترولية أو المماثلة لها المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر و يطبق هذا الرسم على المنتوجات البترولية كالبترين الممتاز و العادي و البترين الخالي من الرصاص و غاز البترول المميع "الوقود" و غاز أويل وفقا لمعدلات مختلفة حسب طبيعة كل منتوج.

ثالثا : الضرائب غير المباشرة :

يطلق عليها بضرائب الإنفاق حيث تقع بصورة عرضية حيث تتميز بغزارة حصيلتها و سهولة جبايتها و نذكر منها .

1- رسوم المرور :[2]

1-1- مجال التطبيق : المنتوجات الخاضعة لهذا الرسم هي الكحول والخمور والأشخاص الخاضعون هم تجار الجملة و المودع لهذه المنتوجات.

1-2-الأساس الخاضع للضريبة :

فيما يخص الكحول و الخمور هي كمية الكحول والخمور المعبر عنها بالهيكتولتر والموجهة للاستهلاك بتطبيق تعريفة رسم المرور عن كل هيكتولتر من المنتوجات الكحولية و الخمور و تختلف هذه التعريفة من منتوج إلى آخر.

2- رسم الضمان و التعيير :[3]

2-1-مجال التطبيق : تخضع المنتوجات المعدنية من مصوغات الذهب ، الفضة و البلاتين لرسم الضمان و التعيير.

2-2- الأساس الخاضع للضريبة :

- **حق الضمان** : يخص الكمية المباعة من المصوغات المعبر عنها بالوزن هيكتوجرام بتطبيق تعريفة تسمى رسم الضمان عن كل واحد هيكتوجرام و يختلف حسب طبيعة المعدن.

[1] و.م/م.ع.ض./قوانين جبائية/قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره ، ص 246.
[2] و.م/م.ع.ض.، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص48.
[3] نفس المرجع ،ص49.

- **رسم التعيير** : التعيير يتم بوضع نجمة العيار، أو التعيير بالبوتقة أو التعيير عن طريق التبليل حيث الأول يتم بتطبيق تعريفة عن كل ديكاجرام أو جزء من الديكاجرام أما الثاني تطبق تعريفة عن كل عملية، و الأخير كذلك تطبق تعريفة عن كل عملية.

3- حقوق التسجيل : و يطلق عليها رسوم التوثيق تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص إلى آخر أو انتقال حق الانتفاع عن طريق الإيجار أو الهبات أو القسمة أو عمليات مبادلة الأملاك العقارية أو عند تسجيل عقد الشركة أو الرفع من رأس مال الشركة أو عند التنازل عن الأسهم و حصص الشركة و تتعدد النسب من 5%,3%,1.5%,2.5%,0.5% .[1]

4- حقوق الطابع : تفرض على عملية تداول الأموال و انتقالها من شخص إلى آخر و يتم ذلك بمناسبة الطابع الحجمي أو الطابع الخاص بالمخالصات كالسندات بمختلف أنواعها و الأوراق التجارية و الطابع المفروض عند استخراج بعض الوثائق الإدارية كجواز السفر، بطاقة التعريف الوطنية، رخصة الصيد...الخ و الطابع الخاص باستخراج السجل التجاري و أخيرا قسيمة السيارات التي تحدد تعريفتها حسب نوع السيـــارة و سنة وضعها للسير[2].

بعدما تطرقنا للإطار العام للنظام الجبائي الجزائري، سنحاول فيما يلي التطرق للإطار العام للنظام المحاسبي المالي في المبحث الموالي.

المبحث الثاني : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي :

النظام المحاسبي المالي تم اعتماده في الجزائر كاستجابة طبيعية للتغيرات الواقعة في البيئة التي تنشط فيها المحاسبة، حيث شهدت الفترة الأخيرة نمو كبير و ملحوظ في التجارة الدولية و الانتشاري الواسع للشركات المتعددة الجنسيات و خاصة في مجال التنقيب عن النفط و مكاتب المحاسبة الدولية، و نظرا لكل هذه الأسباب كان لزاما على السلطات الوصية و الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة من تبني نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات المهنيين والمؤسسات و مستخدمي القوائم المالية من خلال وضع إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود الضوابط و الإجراءات الكفيلة بخلق مرجعية كافية للمحاسبين، و هو ما يعرف بالتنظيم المحاسبي الذي يسهم في تنظيم الممارسات المحاسبية عن طريق تقديم الحلول لكل المشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها

[1] و.م/م.ع.ض.، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره ،ص،ص50 ،51.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

وتسهيل عملية فهم و قراءة مخرجات النظام المحاسبي، و لا يتأتى ذلك إلا من خلال وجود إطار قانوني متكامل يحكم عملية التطبيق و يتميز بالاتساق و الانسجام و يعزز من موثوقية مخرجات النظام المحاسبي، و هو ما سنتناوله بالتفصيل في هذا المبحث من خلال استعراض ماهية المحاسبة ثم نتناول الإطار التصوري للمحاسبة المالية و مختلف أنظمة المحاسبة المالية.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة المالية :

تعتبر المحاسبة وليدة الظروف الاقتصادية و القانونية والاجتماعية و قد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة مستخدمي القوائم المالية و لا شك أن المحاسبة وسيلة و ليست هدفا و قد تطورت تلك الوسيلة من خلال مراحل متعددة من وسيلة لخدمة أصحاب المؤسسة إلى وسيلة لخدمة الإدارة ثم إلى وسيلة لخدمة المجتمع ،و في ظل هذه التغيرات كان لابد من تحديد مفهوم المحاسبة و دورها و هدفها و المخرجات المحاسبية و مستعمليها .

أولا: مفهوم المحاسبة و دورها :

1- مفهوم المحاسبة :

تعرف المحاسبة حسب أمين السيد بأنها " نظام تحليلي لتحديد الأحداث والمعاملات التي تصف النشاط الاقتصادي و تلخيصها و تبويبها في عدد قليل من العناصر المترابطة و تجميعها و التقرير عنها بصورة عادلة لوصف المركز المالي و نتيجة الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية للمؤسسة ".[1]

- و يعرفها كذلك أحمد أبو الحسن بأنها " نشاط خدمي ، و وظيفتها تقديم معلومة كمية ، ذات طبيعة مالية في الأساس عن الوحدات الاقتصادية و التي يقصد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية ،أي تحديد الاختيارات المعقولة من بين البدائل المتعددة "[2]،

-و يعرفها عاشور كتوش بأن " المحاسبة هي لغة أعمال تستخدم في عالم الأعمال لتصف العمليات التي تجريها جميع اشكال المنشآت بدافع مساعدتها على اتخاذ القرارات من خلال عمليات مختلفة و متتالية من تسجيل وتبويب و تلخيص، ثم تقرير للعمليات المالية للمشروع و تفسير آثارها على كيان هذا المشروع ".[3]

- أما المشرع الجزائري فقد عرفها في نص المادة 03 من القانون رقم 11/07 بأن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ،و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها و عرض

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة –القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الالتزامات و حقوق الملكية ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية،الإسكندرية2007 ،ص 02.

[2] علي أحمد أبو الحسن و محمد سمير الصا ن ، المحاسبة المتوسطة – المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي –،الجزء الأول ، الدار الجامعية، الإسكندرية 1997، ص 09 .

[3] عاشور كتوش، المحاسبة العامة-أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي S.C.F، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 11.

كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

و نستخلص من مجمل التعاريف بـــأن المحاسبة المالية هي نظام للمعلومـــات يستخدم مجموعـــة من المفاهيـــم و المبادئ و الطرق بغية ترجمة العديد من الأحداث والمعاملات الاقتصادية إلى لغة أرقام يتم تصنيفها وتبويبها وتسجيلها و عرضها في شكل بيانات مالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ليسهل توصيلها و فهمها من المستخدمين بغرض ترشيد القرارات .

2-دور المحاسبـــــــة :[2] يمكن تلخيصها فيما يلي :

2-1-وسيلة للإثبات : يفرض القانون التجاري حسب نص المادة 09 على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر على مسك دفاتر تجارية و كذلك المادة 04 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي تلزم الكيانات بمسك محاسبة مالية حسب القواعد الشكلية المنصوص عليها في القانون ويحتفظ بهذه الدفاتر لمدة 10سنوات و هذا ما يعطيها مصداقية أكثر في حالة النزاعات .

2-2- وسيلة للإعلام : التحدي الذي يعترض المحاسبة دفع بالمشرع للحفاظ على مصالح الغير بفرض قيود على المؤسسات بالإضافة إلى عرض الحسابات الختامية حيث أوجب نشر المعلومات الخاصة بالوضعية المالية ،ليتمكن كل شخص شريك في مؤسسة أو غير ذلك من الاطلاع على الحسابات و المعلومات الخاصة بها سواء في مقر المؤسسة أو في مركز السجل التجاري ، كما توفر المعلومات لهيئات الإحصاء و المحاسبة من أجل أغراض التخطيط على المستوى الكلي و التنبؤات المستقبلية

2-3- وسيلة لحساب الوعاء الضريبي: تعتبر مخرجات المحاسبة معلومات يؤخذ بها كأساس لحساب الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب الضريبة.

3-أهداف المحاسبة : أهم الأهداف التي تحققها المحاسبة إعداد القوائم المالية و التقارير المالية و توفير البيانات اللازمة لإنجاز مختلف الوظائف ،فقد توفر المحاسبة معلومات لإنجاز بعض العمليات و المهام اليومية للمؤسسة و قد توفر معلومات لتدعيم عملية اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار و الاقتراض في ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية و قد تكون هذه المعلومات مالية أو قانونية أو جبائية أو خاصة بالتسيير أو

[1] الجريدة الرسمية رقم74الصادرة في 2007/11/25، المتضمنة القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي،ص3.

[2] Jean michel polou , comptabilité approfondie et révision , 3 sème édition, groupe revue fiduciaire ,paris,2005, p ,p 23-24.

توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء ،و ينبغي أن تفصح الإدارة عن مدى مسؤوليتها القانونية اتجاه الأطراف الخارجية .[1]

ثانيا : تنظيم المحاسبة المالية :

حسب نص المواد من 10إلى 19 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.S.C.F فإنه يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المحاسبة ورقابتها وعرضها و تبليغها المعلومات التي تعالجها.

و نعني بالتزامات الانتظام أن تخضع المحاسبة للقواعد و الإجراءات المحاسبية المنصوص عليها في القانون .

1- **التزامات المصداقية** : نعني بها أن تكون المعلومات سليمة خالية من الخطأ و التحيز ويجب أن تتطابق الأرقام مع الأحداث الإقتصادية التي تعكسها بالفعل .

2- **التزامات الشفافية** : ونعني بها في حالة وجود عدة طرق للعرض أو التقييم وكلها قانونية ،فان الاختيار يجب أن يقع على الطريقة التي تسمح بوصف أكثر دقة لوضعية المؤسسة ،و هي أيضا الصورة الموضوعية التي تعكس حقيقة المؤسسة .

و يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية و إذا كانت غير ذلك يجب تحويلها و يجب إجراء جرد على ممتلكات الكيان على الأقل مرة في السنة بشرط أن يتم الجرد كميا و قيميا و أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية لأصول و خصوم المؤسسة ،و لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم أو بين عناصر الأعباء و المنتجات إلا في إطار القانون ،و تسجل العمليات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات و يجب أن تتحقق المساواة بين الطرف المدين و الدائن و يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة ثبوتية أو أي دعامة تضمن المصداقية.

ثالثا :الكشوف المالية : حسب نص المواد من 25 إلى 30 من القانون 11/07 المتضمن نظام المحاسبة المالية ،تعد الكشوف المالية سنويا على الأقل و يستثني من إعداد الكشوفات المالية الكيانات الصغيرة وتتضمن الكشوف المالية : الميزانية ،حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ،جدول تغير الأموال الخاصة ،الملحق يبين الطرق و القواعد المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة للميزانية و حساب النتائج ، يجب أن تعرض هذه الأخيرة بصفة وفية تعكس الوضعية المالية للكيان ويتم إعدادها قبل 30 أفريل من كل

[1] ناصر نور الدين عبد اللطيف ، أساسيات المحاسبة المالية]في المنشأت ا لخدمية والتجارية والصناعية –تحليل القوائم المالية المحاسبية عن الالتزامات –،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2006،ص،ص 41 ، 42.

سنة و يجب أن تعرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية و توفر معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة مع العلم ان الملحق يأخذ شكل سرد وصفي و عددي.

مدة السنة المالية 12 اثني عشر شهرا غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية .[1]

بعدما تطرقنا لماهية المحاسبة سنحاول استعراض الإطار التصوري للمحاسبة في المطلب الموالي.

المطلب الثاني : الإطار التصوري للمحاسبة المالية :

إن التغيرات التي فرضتها التطورات الدولية و خاصة في مجال المحاسبة ألزمت الجزائر على اعتماد نظام محاسبي مالي مستوحى في مجمله من المعايير الدولية للمحاسبة ، و ما يميز هذا النظام عن سابقه هو احتوائه على إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية و يحدد الضوابط و الإجراءات التي تسهم في إيجاد الأسس التي تسهل عملية فهم و قراءة مخرجات المحاسبة مما يعزز موضوعيتها ، و لا يتحقق ذلك إلا بوجود إطار تصوري متكامل للمحاسبة يمثل إطار علمي و عملي من خلال تناوله للفروض و المبادئ و المعايير المحاسبية التي تحكم الممارسة المحاسبية.

أولا – مفهوم الإطار التصوري للمحاسبة المالية و مجال تطبيقه:

1-مفهوم الإطار التصوري للمحاسبة:

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[2]، بمعنى يعتبر الإطار العام الذي ينظم الممارسات المحاسبية ويضع الضوابط والحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق.

2: مجال التطبيق :[3]

حسب نص المادة 02 من القانون 11/07 تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

[1] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،المتضمنة القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص05.

[2] نفس المرجع ، ص04.

[3] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،المتضمنة القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 03 .

ثانيا – دور و هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية :

1-**دور الإطار التصوري للمحاسبة المالية** : حسب نص المادة 07 من القانون 11/07 يتمثل دور الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد و عرض الكشوف المالية .
- يعرف الاتفاقيات و المبادئ المحاسبية الواجب التقيد بها .
- يعرف الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية .
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة .
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية .
- يسهل فهم العمليات و الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي .

2 – هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية : حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08المتضمن تطبيق القانون7 11/0 فإن الإطار التصوري يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :[2]

- تطوير المعايير المحاسبية.
- تحضير و إعداد الكشوف المالية.
- مساعدة المستعملين على تفسير المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
- يساعد على إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

ثالثا : المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية :

1 –الفرضيات المعتمدة في إعداد الكشوف المالية :[3]يتم إعداد الكشوف المالية للكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي على أساس فرضيتين أساسيتين :

1-1– محاسبة الالتزام " التعهد " :

حسب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 156/08، يتم الاعتراف محاسبيا بأثار المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث و ليس عند دفع النقدية و تعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.

[1] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،المتضمنة القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 04.

[2] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28المتصمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26والمتضمن القانون 11/07،ص11.

[3] المرجع نفسه.

2-1 – استمرارية الاستغلال :

حسب نص المادة 07 من المرسوم التنفيذي 156/08 تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع يمكن التنبؤ به، لذلك يفترض أن الكيان ليس لديه النية ولا الحاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياته بشكل جوهري إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب .

حيث إذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة و مبررة فيجب الإفصاح على الأساس المستند عليه و ضبطها في ملحق، و مفاد هذه الفرضية أن الكيان قائم لتنفيذ البرامج المرسومة الحالية و المستقبلية و للوفاء بالالتزامات المبرمة مع الغير.

2-الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية : الخصائص النوعية هي الصفات التي يجب توافرها في المعلومات المقدمة في الكشوف المالية حتى تصبح مفيدة للمستعملين، و قد ورد في نص المادة 08 من المرسوم التنفيذي 156/08 الخصائص النوعية على سبيل الذكر : الملاءمة، الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح و لم يتطرق المشرع لتعريفها و لا شرحها، و بالرجوع للإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية يمكن تعريفها على النحو التالي :[1]

2-1 -الملاءمة:

المعلومات لكي تكون مفيدة من وجهة نظر متخذي القرارات يجب أن تكون ملائمة للمستخدمين و تتوافر خاصية الملاءمة في المعلومات عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية، و من العوامل المحددة لخاصية الملاءمة فكرة الأهمية النسبية حيث تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية، و تكون المعلومات هامة إذا تم حذفها أو تحريفها و يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين، و في بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات فقط كافية لتحديد ملاءمتها.[2]

و لتحديد أهمية عنصر معين في مجال الإفصاح عنه في الكشوف المالية ينبغي البحث عما إذا كان من المحتمل أن تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمـــون الكشوف المالية في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية ، و من ناحية أخرى فإنه ينبغي النظر إلى طبيعة العملية عند تحديد مدى أهميتها بالإضافة إلى مبلغها.

[1] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28المتصمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره ، ص12.

[2] أحمد محمد نور وأخرون ، المحاسبة المتوسطة – مشاكل قياس الدخل و المحاسبة و الإفصاح عن الأصول – ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ، 2003 ،ص، ص 43 – 44 .

2-2- الدقة : تعتبر المعلومة دقيقة إذا كانت خالية من الخطأ و التحيز الجوهري عندما يتم إعدادها على أساس المعايير التالية :[1]

- البحث عن الصورة الصادقة.
- أسبقية الواقع الاقتصادي عن الشكل القانوني " التركيز على الجوهر الاقتصادي "
- الحيادية " خالية من التحيز ".
- الحذر " إتباع معيار التحفظ عند إجراء التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد "
- الشمولية " أن تكون المعلومة كاملة فالحذف يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظللة ، و بالتالي لا يمكن الاعتماد عليها ".

2-3- قابلية المقارنة :و نعني بمعلومة أنها قابلة للمقارنة عندما يتم إعدادها و عرضها بصفة متجانسة حتى يسمح لمستخدمي القوائم المالية من إجراء مقارنات ذات دلالة بين قوائم مالية لفترة معينة و قوائم مالية لفترات مالية أخرى سابقة لنفس الكيان، أو مقارنة القوائم المالية لكيان معين بقوائم مالية لكيانات أخرى من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار و التمويل أو التعرف على المركز المالي و الأداء المالي للمؤسسة، و لا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها وفقا لمفهوم الثبات و الاتساق لكافة السياسات و طرق التقييم و البدائل المحاسبية وأي تغيير يجب الإفصاح عنه[2].

2-4- الوضوح :

المعلومة تكون واضحة عندما تكون سهلة الفهم بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الذين لديهم درجة معقولة من الفهم للأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية والذين لديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات بدرجة معقولة من التمعن، و هذه الخاصية تعتبر جديدة و تتعلق بالنصوص الملزمة لتطبيق حكومة المؤسسات و التي تلزمها بأن تكون المعلومات المسجلة في القوائم المالية يجب عرضها بلغة واضحة و بصورة متجانسة[3].

3-الاتفاقيات المحاسبية : يتم إعداد القوائم المالية في إطار احترام الاتفاقيات المحاسبية الأساسية الممثلة في وحدة الكيان و الوحدة النقدية.

---

[1] Conseil national de la comptabilité , projet du système comptable financier ,Alger, 2006, p 08

[2] خالد جمال الجعرات ، معايير التقارير المالية الدولية.i. a.s/i.f.r.s، د ا ر الاثراء للنشر و التوزيع ،عمان، 2008 ، ص 55 .

[3] J.F des Robert et les autres , normes I.F.R.S. et P.M.E , ordre des experts comptables ,DUNOD , paris, p ,p17 - 18 .

3-1- وحدة الكيان :

حسب نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي 156/08 " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة و منفصلة عن مالكيها"، تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان و خصومـــه و أعبائه و منتوجاته و أصول و خصوم و أعباء و منتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه ." كما يجب أن لا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها .[1]

3-2- الوحدة النقدية :

حسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156/08 " يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، و يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية".

لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي و التي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.

و يعني جوهر المادة أن تستخدم وحدة النقود للتعبير عن المعاملات المالية و التجارية و أن تستخدم نفس الوحدة النقدية و يفترض أن تكون الوحدة النقدية ثابتة مستقرة لا تأخذ بأثار التضخم فالدينار الآن يفترض فيه أنه هو نفس الدينار في العام الماضي أو السنوات السابقة .[2]

4- المبادئ المحاسبية الأساسية :

إن مسك المحاسبة يخضع لبعض الالتزامات التي تتطلب بدورها المستجابة لبعض الخصائص النوعية للمعلومة المالية عند إعداد الكشوف المالية مع احترام المبادئ المحاسبية الأساسية و التي نستعرضها فيما يلي : [3]

4-1- مبدأ الأهمية النسبية :

حسب نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156/08 يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان و يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة و الوظيفة .

الصورة الصادقة للكشوف المالية يجب أن تعكس معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع و كذلك الأهمية النسبية للأحداث المسجلة ،ويمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر القليلة الأهمية .

[1] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28المتصمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08 ،مرجع سبق ذكره ،ص12.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة .

4-2- مبدأ استقلالية الدورات حسب نص المادة 12 و13 من المرسوم التنفيذي 156/08 تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها و عن السنة التي تليها، و من أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث و العمليات الخاصة بها فقط.

إن السنة المالية تمثل 12 شهرا و هي تغطي فترة السنة المدنية من الناحية التطبيقية حسب التشريع الجزائري غير أن المؤسسات يمكن أن تستخدم سنة مالية تبدأ بتاريخ غير 01 جانفي وفي بعض الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهر كما هو الحال في حالة تأسيس أو التوقف عن النشاط لمؤسسة أثناء السنة أو الشهر أو في حالة تعديل تاريخ الإقفال يجب توضيح و تبرير المدة .

هذا المبدأ الذي يقسم النشاط السنوي إلى 12 شهر يرتبط أيضا بمبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات و الذي يعني أن بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية فإن المصاريف المرتبطة بتلك الإيرادات ينبغي أن تخصم للوصول إلى الربح الصافي للفترة.

4-3- مبدأ الحيطة و الحذر: حسب نص المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08 : "يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة و الحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر التحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه ،و ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول و المنتوجات ،كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء ،غير أنه يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

4-4- مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية: حسب نص المادة15من المرسوم التنفيذي 156/08:يقتضي إنجام المعلومات المحاسبة و قابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة ودوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات، لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم .

4-5 - مبدأ التكلفة التاريخية : حسب نص المادة 16 من المرسوم 156/08 " تقيد في المحاسبة عناصر الأصول و الخصوم و المنتوجات و الأعباء و تعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية .

4-6- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية:حسب بنص المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156/08 يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة .

4-7- مبدا تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني :

حسب نص المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08 " تقيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي و الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني .

4-8- مبدأ عدم المقاصة :حسب نص المادة 15من القانون 11/07"لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم ،ولا بين عنصر من الأعباء و عنصر من المنتوجات ،إلا إذا تمت هذه المقاصة على اسس قانونية أو تعاقدية ،أو إذا كان من المقرر اصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء و المنتوجات با لتتابع ،او على أساس صاف".

ثالثا : المفاهيم الأساسية لعناصر الميزانية و حساب النتائج :

1-**عناصر الميزانية** : تتشكل من الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة.

1-1- الأصـــول :

حسب نص المادة 20 و 21 من المرسوم التنفيذي 156/08 : تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية و من المتوقع أن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية .

مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول ،و تتشكل عناصر الأصول من أصول غير جارية و أصول جارية حيث تعتبر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصول غير جارية أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية .

أ- الأصول الجارية : تتكون الأصول الجارية من :

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلالي و إنجازها في شكل سيولة الخزينة .
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة و التي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهر .
- السيولات أو الشبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود .

ب– الأصول غير الجارية : تتكون الأصول غير الجارية على ما يلي :

– الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية .

– الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال أثنى عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال .

1–2– الخصـــــوم : حسب نص المادة 22 و 23 من المرسوم التنفيذي 156/08 :

تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية و التي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية ،و تصنف الخصوم إلى خصوم جارية و غير جارية .

أ– الخصوم الجارية : تعتبر خصوم جارية عندما :

– يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستعمال العادية .

– أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال .

ب– الخصوم غير الجارية : تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية كالخصوم ذات المدى الطويل و التي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى و إن كان تسديدها سيتم خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان :

– استحقاقها الأصلي أكثر من اثنى عشر شهرا .

– الكيان ينوي إعادة تمويل الإلزام على المدى الطويل .

– إذا كانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة المدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

ج – الأموال الخاصة : حسب نص المادة 24 من المرسوم التنفيذي 156/08 :

تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال أصول الكيان عن خصومه الجارية و غير الجارية

2– عناصر حساب النتائج :

يتشكل حساب النتائج من المنتوجات و الأعباء ،و سنتطرق بالإضافة إلى هذين العنصرين إلى رقم الأعمال و النتيجة الصافية:

2-1- المنتوجات : حسب نص المادة 25 من المرسوم التنفيذي 156/08 :

تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاضا في الخصوم كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة القيمة و الاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية .

2-2- الأعبـــاء : حسب نص المادة 26 من المرسوم التنفيذي 156/08 :

تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم ،و تشمل الأعباء و مخصصات الاهتلاكـــات أو المؤونات و خسائر القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

2-3- تعريف رقم الأعمال : حسب نص المادة 27 من المرسوم التنفيذي 156/08 :

يمثل رقم الأعمال مبيعات البضائع و المنتوجات المباعة و سلع و خدمات مقومة على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم و المحققة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي و المعتاد ،و يحتسب رقم الأعمال للكيانات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو الخاضعة للنظام الجزافي على أساس سعر البيع مع احتساب كل الرسوم.

2-4- تعريف النتيجة الصافية : حسب نص المادة 28 من المرسوم التنفيذي 156/05 :

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات و مجموع الأعباء لتلك السنة الماليـــة و يكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية و نهايتها ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة و لا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات ،و تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء و تمثل خسارة في الحالة العكسية.

بعد التطرق للإطار التصوري للمحاسبة المالية سنتناول فيما يلي مختلف أنظمة المحاسبة المالية.

المطلب الثالث :أنظمة المحاسبة المالية :

اعتمد المشرع المحاسبي نظامين للمحاسبة المالية، نظام محاسبي مالي خاص بالكيانات التي يفرض عليها القانون مسك محاسبة مالية و نظام محاسبي مبسط يفرض على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

أولا :النظام المحاسبي المالي العام : يخضع لهذا النظام كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الملزمين بموجب نص قانوني أو تنظيمي مسك محاسبة مالية .

1- الأشخاص الخاضعين للنظام المحاسبي المالي: تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية حسب نص المادة 04 من القانون 11/07 :[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون و المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

الإستثناءات من مجال التطبيق :

- الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.
- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين وفقا للقانون.

2- الإلتزامات المتعلقة بمسك المحاسبة :

حسب نص المادة 20 من القانون 11/07 تمسك الكيانات الخاضعة لهذا النظام دفاتر محاسبية تضم دفتر اليومية، الدفتر الكبير، دفتر الجرد.[2]

2-1- دفتر اليومية : هو دفتر القيد الأصلي للبيانات المحاسبية ،وهو الدفتر القانوني الذي تلزم المؤسسة بمسكه [3]ويتفرع الدفتر اليومي إلى دفاتر مساعدة حسب احتياجات الكيان و يسجل فيه حركات الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و الأعباء و المنتوجات، بمعنى جميع العمليات التي يقوم بها الكيان مع الغير أو مع نفسه، و في حالة استعمالا دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للتسجيلات الواردة في الدفاتر المساعدة " المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد".

2-2- الدفتر الكبير : يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

2-3- دفتر الجرد: يتم التسجيل فيه كل عمليات الجرد التي تتم على الأصول و الخصوم سواء كانت على صيغة كمية أو رقمية و تتم عملية الجرد علي الأقل مرة واحدة خلال السنة على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية و ينقل على هذا الدفتر كل من الميزانية و حساب النتائج.

[1] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،المتضمنة القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ،مرجع سبق ذكره ، ص03.

[2] نفس المرجع ، ص05.

[3] عاشور كتوش ، المحاسبة العامة- أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي S.C.F، مرجع سبق ذكره، ص 68.

3- الإلتزامات القانونية : حسب نص المادة 23 من القانون 11/07 :

- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها و كذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.
- يتم التأشير و الترقيم على كل من دفتر اليومية و دفتر الجرد من طرف رئيس المحكمة الذي ينشط الكيان في إقليمه.

ثانيا : النظام المحاسبي المالي المبسط : حسب نص المادة01 و02 من القرار المؤرخ في :2008/07/26

1- مجال التطبيق : يطبق هذا النظام على الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها أحد الأسقف الآتية خلال سنتين ماليتين متتاليتين :[1]

1-1-النشاط التجاري :- رقم الأعمال 10 ملايين دينار.

- عدد المستخدمين : 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل .

1-2- النشاط الإنتاجي و الحرفي : - رقم الأعمال 06 ملايين دينار.

- عدد المستخدمين : 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل .

1-3- نشاط الخدمات و نشاطات أخرى :- رقم الأعمال 03 ملايين دينار.

- عدد المستخدمين : 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2- الالتزامات المحاسبية و القانونية : حسب نص المادة05 من القانون 11/07 :[2]

1- الالتزامات المحاسبية : تلتزم الكيانات الصغيرة بمسك دفتر تسجل فيه الإيرادات و دفتر آخر لتسجيل النفقات أو دفتر واحد تسجل فيه الإيرادات و النفقات يشترط أن يكون التسجيل بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

2- الالتزامات القانونية : تمسك الكيانات الصغيرة الدفاتر المحاسبية و تلتزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

بعدما تناولنا الإطار العام للنظام المحاسبي سنتناول فيما يلي مختلف مصادر التشريع لكل من النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لشروط مسك محاسبة ماليةمبسطة،ص91.

[2] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،المتضمنة القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ،ص05.

المبحث الثالث : مصادر التشريع للنظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي :

التشريع الجبائي يرتكز على نصوص أساسيـــة مختلفة قائمة على المشروعية و على القبول العام للضريبة ،حيث يعتبر القانون الوسيلة المفضلة للتشريع في المجال الضريبي فلا يمكن أن تؤسس ضريبة إلا بنص قانوني و لا يمكن أن تجبى الضريبة إذا لم يرخص لها من طرف القانون.

و كذلك يتميز القانون الجبائي عن غيره بمبدأ المساواة حيث يتساوى الجميع أمام الضريبة حسب نص المادة 64 من الدستور الجزائري و كذلك يتميز بمبدأ المصلحة العامة لأن الضريبة تمثل موردا عاما لتمويل الخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات العامـــة و هذا ما يجعل للقانون الجبائي أسبقية عن باقي القوانين الأخرى ،كما أنه يتميز بالاستقلالية في بعض الحالات لأنه في حالة تعارض القوانين في مسألة ما تنفذ النصوص الجبائية، ورغم تمتعه بالاستقلالية هذا لا يمنع أنه يستنجد ببعض المصادر التشريعية الأخرى و التي سنتطرق إليها بالتفصيل.

أما القانون المحاسبي فهو كذلك يتميز بمصـــادر تشريعية تميزه عن التشريع الجبائي في بعض الحـــالات و يشترك معها في البعض الآخر، حيث تتصدر مصادر النظام المحاسبي المالي الاتفاقيات و المعاهدات الدولية ثم تليها القوانين و بعدها المراسيم و القرارات ...الخ و التي سنتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي :

المطلب الأول : مصادر النظام الجبائي الجزائري :

يهدف هذا المطلب إلى الـــتعرف على المصـــادر التي يرتكز عليها التشريع الجبائي في سن نصوصـــه و قواعده و هنا يمكننا ذكر ترتيب المصادر حسب التسلسل التدريجي للقوانين، يأتي في المرتبة الأولى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية يليها الدستور ثم القانون و الأمر و بعده المراسيم التشريعية ثم المراسيم الرئاسية ويليها المراسيم التنفيذية ،ثم القرارات ثم المقررات ثم تليها التعليمات ،المناشير ،اللوائح ،المذكرات .

أولا : المصادر التشريعية :

1- الاتفاقيات الدولية و المعاهدات :

في معظمها تعتبر اتفاقيات ثنائية مبرمة بين دولتين بهدف تفادي الازدواج الضريبي بغية معالجة وضعية جبائية لأشخاص يدخلون في مجال الخضوع للضريبة سواء من خلال ممارستهم لنشاط أو بسبب مقرهم الجبائي أو بسبب المداخيل المشتركة في كل من الدولتين .

هذه الاتفاقيات تسعى على العموم إلى إخضاع الدخل للضريبة في الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي أو النشاط المهني علي سبيل المثال و الإعفاء في الدولة الأخرى ،وتهدف المعاهدات الدولية لمكافحة الغش الضريبي على المستوى الدولي.[1]

2- الدستور الجزائري :

يعتبر الدستور التشريع الأساسي الذي من خلاله تخاطب الدولة مواطنيها و يتناول نظام الحكم في البلاد و كذا وظائف السلطات العامة في الدولة ،كما يتناول الحقوق المدنية و السياسية و الإقتصادية و الاجتماعية و الثقافية للأفراد كحقهم في المساواة أمام القانون و غيرها من الحقوق كما يتطرق أيضا إلى واجبات الأفراد في أداء الضريبة كل حسب مقدرته التكليفية و هذا ما يتجسد في نص المادة 64 من الدستور الجزائري " كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية و لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو مساهمة أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه " و كذلك نصت المادة 122 من الدستور الجزائري في الفقرة 13 " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور و كذلك في المجالات الآتية إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها " [2]و يتبين من نص المادتين أن مبدأ المساواة أمام الضريبة و تحقيق العدالة الضريبية ينص عليه الدستور و كذلك تأسيس الضريبة يجب أن يتم بمقتضى القانون بعد المصادقة عليه من طرف نواب البرلمان و بذلك يشكل الدستور قمة التشريعات و القانون الأسمى درجة في الدولة، و منه تستمد كافة قوانين الدولة مناهجه و مبادئه و أحكامه والتي لا يجوز الخروج عنها.

3- القانون والأمر:

3 -1القانون :

يعتبر القانون المصدر الرئيسي للتشريع الجبائي، هذا التفوق أو الأسبقية يتأكد بنص المادة 64 من الدستور الجزائري التي سبق ذكرها حيث قبل نهاية كل سنة مالية يقوم المجلس الشعبي الوطني بالمصادقة على قانون المالية الذي يحدد الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة و كذلك الإجراءات الجبائية الجديدة الهيكلية أو الظرفية الناتجة عن الاختيارات السياسية للحكومة[3].

[1] Emmanuel Disle Et Jacques Saraf , Droit Fiscal , Op.cit. ,P09.

[2] فوضيل شبلي ، الدستور الجزائري ، قصر الكتاب ، الجزائر، بدون سنة نشر ،ص، ص 14 - 32 .

[3] محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص،ص49 - 50 .

و طبقا للقانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ،لا يمكن سن أي ضريبة أو تعديل إلا في إطار قانون المالية السنوي و قوانين المالية التكميلية و المعدلة، حيث ينص هذا القانون في فصله الثاني من الباب الأول عن المواد و خاصة المادة 11 المتعلقة بالإيرادات ذات الطابع الجبائي و المادة 12 المتعلقة بالترخيص لتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم سنويا، أما الفصل الثاني من الباب الرابع الخاص بعمليات الخزينة و خصوصا المادة 68 الفقرة الثانية المتعلقة بالتقييمات حسب كل صنف من أصناف الضرائب لا سيما تلك المتعلقة بالإجراءات الجديدة، و الباب السابع الخاص بالأحكام المختلفة و خصوصا المادة 79 المتعلقة بمنع تحصيل الضرائب المباشرة أو غير المباشرة غير المرخص لهـــا بموجب القوانين و الأوامر و المراسيـــم و القرارات و التنظيمات المعمول بها مهما كان نوعها أو تسميتها.[1]

3-2- الأمـــر :

في بعض الظروف المعينة و لفترة مؤقتة و نظرا لغياب الغرفتين التشريعيتين قد تنفرد السلطة التنفيذية بوضع التشريع مستعينة في ذلك بالإدارات المتخصصة في الوزارات و المؤسسات المختلفة و في هذه الحالة يصدر التشريع بأمر من رئيس الدولة بعد الاطلاع على التقرير المقدم من الوزير المختص و أخذ رأي الحكومة ،مع العلم أن الأمر له نفس قوة القانون و كلاهما يصدر في صورة مكتوبة و ملزمة للجميع .[2]وبعد حلول دورات اجتماع الغرفتين يتم تمرير الأوامر علي الغرفتين من أجل المصادقة عليها لتصدر في شكل قوانين.

4- قانون المناجم : يعتبر قانون المناجم مصدر تشريعي رئيسي بالنسبة لتأسيس الضريبة على الأرباح المنجمية .I.B.M و يتجلى ذلك من خلال المواد المذكورة في القانون 10/01 المؤرخ في 03 جويلية 2001 المتضمن قانون المناجم : [3]

- المواد 01-02 تتناول مجال التطبيق من خلال ذكر مختلف الأنشطة الجيولوجية و أنشطة البحث و استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة باستثناء المياه و مكامن المحروقات السائلة أو الغازية.

- المواد 13-16-21-22 في مجملها تناولت التنقيب و الاستكشاف المنجمي و نشاط استغلال المواد المعدنية و أنشطة اللم و الجمع و استغلال مقالع الحجارة و المرامل

[1] الجريدة الرسمية رقم 28 الصادرة في 1984/06/10 ، المضمنة القانون رقم 17/84 المؤرخ في 1984/06/07 المتعلق بقوانين المالية.

[2] أحمد سي علي ، مطبوعة بعنوان مدخل للعلوم القانونية ، معهد الحقوق، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2007 ، ص ،ص111 - 112 .

[3] الجريدة الرسمية رقم35الصادرةفي 04/ 07/ 2001المتضمنة قانون 10/01 المؤرخ في 2001/07/03 المتعلق بقانون المناجم، ص ،ص05-28

– المادة 78 : تناولت شروط منح السند المنجمي للقيام بالتنقيب و الاستكشاف.

– المواد 94-102-116-119-124-127 تطرقت لرخص التنقيب الممنوحة للقيام بأشغال الاستكشاف و مختلف أنواع التراخيص ،كحيازة امتياز منجمي أو ترخيص استغلال أو رخصة عملية اللم للمواد المعدنية.

–المواد 131 ،132 تناولت منح رخصة اللم للمواد المعدنية و رخصة استغلال مقالع الحجارة الممنوحة من الوكالة الوطنية للممتلكات المنجمية.

– المادة 157 ، 158 : تطرقت للرسم المساحي المفروض على أصحاب الترخيص بالاستكشاف أو الاستغلال و كذا طرق تحصيله.

– المادة 159 : تناولت أتاوى الاستخراج الخاصة بالمواد المعدنية المستخرجة من المكامن الأرضية أو البحرية.

– المادة 163:تطرقت للضريبة على الأرباح المنجمية .I.B.M المفروضة على المؤسسات التي تنشط في هذا المجال.

– المادة166 ، 167 : تناولت ضبط مسك المحاسبة وفقا للتشريع المحاسبي بشرط أن تكون منفصلة بالنسبة للأنشطة الثلاث : التنقيب و الاستكشاف و الاستغلال المنجمي و تقدم الحصيلة الحسابية في شكل مندمج .

ثانيا : المصادر التنظيمية :

1– التنظيمات : إن القوانين لكي تدخل حيز التنفيذ يستعان بالمراسيم و القرارات الوزارية و التي تعتبر أقل درجة من القوانين، إن السلطة التنظيمية في تنفيذ القوانين الجبائية هي مستقلة و تترجم في شكل مجموعة من النصوص حيث يتم ترتيبها حسب التسلسل التدريجي للقوانين .

في الدرجة الأولى ترتب المراسيم التشريعية ثم تليها المراسيم الرئاسية ثم تليها المراسيم التنفيذية و تصنف في مرتبة أقل منها القرارات الوزارية المشتركة ثم يليها القرار الوزاري ثم يليها أقل درجة التعليمات ثم تليها المناشير الوزارية التي تأتي لإتمام المجموعة التي تمثل الفقه الإداري، و هناك بعض الرسوم شبه الجبائية يمكن فرضها عن طريق التنظيم على شكل مراسيم [1] .و تشكل القوانين و التنظيمات و المراسيم و القرارات مجتمعة قوانين جبائية و التي تشكل :

– قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
– قانون الضرائب غير المباشرة .
– قانون الرسوم على رقم الأعمال.
– قانون التسجيل .

[1] Emmanuel Disle Et Jacques Saraf , Droit Fiscal , Op.cit., p ,p 10 – 11.

- قانون الطابع .
- قانون الإجراءات الجبائية .

مع العلم أن قانون الضرائب يشتمل أيضا على الإجراءات الصادرة في قوانين المالية السنوية والمكملة.

.

2- القضـــاء :

يتمثل في الأحكام التي تصدر في المجال الجبائي من طرف الغرفة الإدارية على مستوى المحاكم في إطار النزاعات المرفوعـــة من طرف المكلفين أمـــام القضـــاء فيما يخص تفسيرات الـــقانون عن طريق التعليمات أو المناشير ..الخ، القاضي يسعى لإعطاء تفسيرات دقيقة للقانون ليس فقط للفصل في النزاع القائم بين المكلف و الإدارة الجبائية و إنما أيضا لتوضيح جوهر ومفهوم القانون حتى لا يترك مجال للتلاعب في التأويلات القانونية التي يستغلها المستشارين الجبائيين كالفراغات القانونية التي يؤسسون من خلالها طلبات التظلم ،و تعتبر الأحكام التي يصدرها القضاء واجبة التنفيذ بالنسبة للإدارة الجبائية .[1]

3- الفقـــه :

يشمل الفقه الجبائي جميع الآراء الصادرة عن المديرية العامة للضرائب و بالأخص مديرية العلاقات العمومية و الاتصال في شكل نشريات مطبوعة كالدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ،الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافـــة ،الدليل الجبائي للإيرادات المالية ،النظام الجبائـــي الجزائري ،الدليل الجبائي للتسجيل ،الدليل الجبائي للمهن الحرة ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة،...إلخ هذه تمثل السلسلة الكاملة لإصدارات المديرية العامة للضرائب بالإضافة إلى نشريات مطبوعة في شكـــل رسائل جبائية تصدرها مديرية العلاقات العمومية و الاتصال تحت وصايـــة المديريـــة العامـــة للضرائب، و بدأ إصدارها في 2001/11/15 حيث وصل عددها إلى العدد 49 إلى غاية الآن، بالإضافة إلى بعض الأعداد الخاصة بالمؤتمرات الوطنية لإطارات الإدارة الجبائية و البعض الآخر خاص بقوانين المالية السنوية و قوانين المالية المكملة ،و كذلك نشريات الرسائل التي تصدرها المدرسة الوطنية للضرائب "*E.N.I*." و الخاصة بمواضيع التكوين و غيرها من المواضيع الحديثة.

و تعتبر هذه النشريات أداوت مفسرة للنصوص التشريعيـــة و التنظيمية بالنسبة لأعوان الإدارة الجبائية ،و كذلك تعتبر إجابات عن الأسئلة التي يطرحها المكلفين بالضريبة على المديرية العامة للضرائب من قبيل الآراء المفسرة و الموضحة للتشريع الجبائي ولكن لا يعتد بها كدليل امام القضاء.

[1] **Emmanuel Disle Et Jacques Saraf , Droit Fiscal , Op.cit. ,P 11.**

بعدما تطرقنا لجميع مصادر التشريع بالنسبة للنظام الجبائي، سنحاول التعرض فيما يلي لمصادر التشريع بالنسبة للنظام المحاسبي المالي .

المطلب الثاني : مصادر التشريع للنظام المحاسبي المالي :

النظام المحاسبي المالي يرتكز على مجموعة من المصادر التشريعية و التي يتم ترتيبها حسب مبدأ تدرج القوانين ،حيث تتصدر المعاهدات الدولية هذا الترتيب و نظرا لغيابها في النظام المحاسبي الجزائري فإن المصادر التشريعية تتصدر هذا الترتيب و تليها المصادر التنظيمية و تتبع بالاجتهادات القضائية و الفقهية و التي سنتناولها في هذا المطلب بالتفصيل .

أولا: المصادر التشريعية للنظام المحاسبي المالي –القوانين والأوامر :

يوجد في هذا الصدد نص تشريعي وحيد لحد الآن و المتمثل في :

- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 و المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعي في صلب النص " المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفيات تطبيقه و هذا من خلال 43 مادة و هي بدورها مقسمة إلى 07 فصول :[1]
- الفصل الأول : المواد من 2-5 خاصة بالتعاريف و مجال التطبيق.
- الفصل الثاني :المواد من 6-9 تناولت الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية.
- الفصل الثالث :المواد من 10-24 تخص تنظيم المحاسبة.
- الفصل الرابع :المواد من 25-30 تتضمن إعداد الكشوف المالية.
- الفصل الخامس :المواد من 31-36 تناولت الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة.
- الفصل السادس: المواد من 37-40 خاصة بتغيير التقديرات و الطرق المحاسبية.
- الفصل السابع :المواد من 41-43 تناولت أحكام ختامية.

ثانيا : المصادر التنظيمية لـــ S.C.F "المراسيم و القرارات" :

تتمثل في ثلاثة نصوص و هي على التوالي :

[1] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25 ،المتضمنة القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص، ص 3 - 6.

1- المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 جاء ليوضح كيفية تطبيق أحكام المواد 05، 07، 08، 09، 22، 25، 30، 36، 40 من القانون 11/07 والتي عالجت المواضيع التالية :[1]

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- المعايير المحاسبية.
- مدونة الحسابات و محتواها و قواعد سيرها.
- إعداد الكشوف المالية.
- إعداد الحسابات المدمجة و الحسابات المركبة .
- المحاسبة الخاصة بالكيانات الصغيرة و الكشوف المعدة في إطار محاسبة مبسطة.
- تغيرات التقدير و الطرق المحاسبية.

2- القرار الأساسي المؤرخ في2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد 04، 16، 18، 25 ، 26، 30، 31، 33، 34، 35 ،36، 37،38 ، 41، 42 ، 43 من المرسوم التنفيذي 156/08 السالف الذكر و الذي عالج النقاط التالية:[2]

- قواعد تقييم و محاسبة الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات و محتوى الكشوف المالية و طريقة عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.
- نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.
- معجم يتضمن التعاريف و المصطلحات التقنية المحاسبية.

3-القرار المؤرخ في2008/07/26 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين و النشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة ،والذي تناول الكيانات الصغيرة التي تمارس الأنشطة التالية و التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها ونشاطها سقف معين خلال سنتين ماليتين متتاليتين وتتمثل هذه الأنشطة في: النشاط التجاري ،النشاط الإنتاجي والحرفي ،نشاط الخدمات ونشاطات أخرى.[3]

[1] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28المتصمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08 ،مرجع سبق ذكره ، ص،ص11-15.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره ، ص3.

[3] نفس المرجع ،ص 91 .

4- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المتضمن شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.[1]

يهدف هذا المرسوم إلي تحديد شروط و كيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق الإعلام الالي من خلال الأقسام التي تطرق إليها:

- يعتبر نظام الإعلام الألي هو ربط بين موارد مادية و برامج إعلام آلي من خلال الحصول على معلومات في شكل تعاقدي أو تنظيمي و معالجة هذه المعلومات و بلورتها في أشكال مغايرة.

- الاستجابة لالتزامات و مبادئ المحاسبة عند مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي مع إثبات كل تسجيل محاسبي محمل في الإعلام الآلي بوثيقة ثبوتية يستند عليها.

- يجب أن يحتوي البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المستعمل على ملف يصف الشكل و الخاصيات التي يمكن طبعها أو توفيرها على شكل إلكتروني .

هذا عن محتوى المادة 03 من القرار كما جاءت المواد 08 ، 09 ، 10 بشروحات تتعلق بشروط و محتوى البرنامج المعلوماتي المطبق و نقاط أخرى عديدة جاءت بها باقي المواد من ذات القرار.

ثالثا :قانون النقد و القرض : قد تناول في البعض من مواده بعض الأسس والقواعد المحاسبيـــة كالمبادئ المحاسبيـــة وقواعد التقييم والتسجيل الخاضعة لها البنوك والمؤسسات المالية والتي بدورها تخضع لمخطط الحسابات البنكية الموافق للمبادئ المحاسبية المحددة في القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.[2]

و نذكر المواد التي تطرقت للجوانب المحاسبية فيما يلي :[3]

- المواد 101 إلى 102 تتضمن التزامات البنوك و المؤسسات المالية بتعيين محافظين اثنين للحسابات على الأقل و إعداد التقارير المقدمة للجمعية العامة للمؤسسة.

- المادة 103 تناولت الالتزامات المحاسبية المفروضة على البنوك و المؤسسات المالية و إلزامية نشر الحسابات السنوية في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية.

- المادة 12 تتناول ترخيص تحويل رؤوس أموال إلى الخارج لضمان تمويل نشاط في الخارج.

[1] الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 08 أفريل 2009 ، المتضمنة المرسوم التنفيذي 110/09 المؤرخ في 07 أفريل 2009 المتعلق بشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي ، ص، ص 4 - 7.

[2] الجريدة الرسمية رقم 76 الصادرة في 2009/12/29 ،المتضمنة النظام رقم 04/09 المؤرخ في 2009/07/23 المتضمن مخطط الحسابات البنكية و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و المؤسسات المالية، ص 13.

[3] الجريدة الرسمية، رقم 52 المؤرخة في2003/08/26 ،المتضمنة الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتضمن قانون النقد و القرض ، ص،ص04- 16.

رابعا : الاجتهادات القضائية و الفقهية :

1- : الاجتهادات القضائية : إذا كانت المصادر التشريعية و التنظيمية للتشريع المحاسبي أكثر أهمية كما سبق وأن ذكرنا فإن الاجتهادات القضائية التي تصدرها المحاكم في صورة أحكام بمناسبة نزاعات طرحت أمام القاضي للفصل فيها، تعتبر قليلة جدا بحكم أن تدخل القاضي ينحصر في تفسير بعض النصوص القانونية في حالة الغموض و هي في نطاق اختصاص مجلس الدولة و المحاكم الإدارية و مجال تدخلها ينحصر فيما يخص مسك المحاسبة ، الاهتلاكات و المؤونات الخاصة ببعض العناصر أو عرض و نشر الحسابات الختامية أو توزيع الأرباح الخيالية بالإضافة للاجتهادات القضائية الخاصة بالجباية التي لها تأثير مباشر على التشريع المحاسبي، و تعتبر إسهامات الاجتهاد القضائي هي المؤسس للمبادئ و القواعد المحاسبية [1].

2- : الاجتهادات الفقهية للهيئات المهنية :

تشتمل على الآراء و التوصيات و المذكرات التي تصدرها الهيئات المهنية الوطنية و الدولية و التي سنتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي :

2-1-الهيئات الوطنية :

أ- المجلس الوطني للمحاسبة C.N.C. : تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 و هو موضوع تحت سلطة وزارة المالية و تتلخص مهامه و صلاحياته فيما يلي :[2]

يعتبر المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك و مهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة و الهيئات و الشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.

و تتلخص صلاحياته في جمع و استغلال كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و بتعليمها و إنجاز كل الدراسات أو تكليف من ينوب عنه بالتحليل و البحث في مجال تنمية المحاسبة و يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية ويفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل التشريعات التي لها علاقة بالمحاسبية، و يشارك في تطوير أنظمة التكوين و برامجه و تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية و يتابع تطور المناهج و التنظيمات و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي و كذلك توحيد المحاسبة و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

---

[1] Jean michel palou, op.cit., p21.

[2] الجريدة الرسمية رقم 56 الصادرةفي1996/09/29 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، ص، ص 18-19 .

و يتشكل المجلس من مجموعة من الممثلين عن وزارة التكوين المهني و التجارة و الإصلاح الإداري و الوظيف العمومي ووزارة المالية و التعليم العالي و البحث العلمي و هيئات أخرى و يترأس المجلس مهني يشغل منصب رئيس المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و يقوم المجلس بإصدار نشريات و أراء و دراسات و تقارير و من بين الأعمال التي قام بها المجلس هو إعداد مشروع النظام المحاسبي المالي في جويلية 2006 الذي صودق عليه في 2007 من طرف الغرفتين و أصبح قانونا ملزم التطبيق في 2010/01/01 و أيضا أصدر التعليمة رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 2010 و كان مضمونها إيجاد الطرق والإجراءات الملائمة للانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة ".P.C.N" إلى النظام المحاسبي المالي ".S.C.F".

ب- المصف الوطني للمحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

صلاحيـــات و مهام هذه الهيئات الثلاث هي السهر على تنظيم الممارســـة السليمة للمهنة و الدفاع على سمعة و استقلالية أعضاء هذه الهيئات و إعداد التنظيم الداخلي لهذه الهيئات بعد المصادقة عليه من وزارة المالية ،و تتمثل مهام هذه الهيئات الثلاث في مساهمتهم في الأشغال المتعلقة بالتوحيد المحاسبي و تنظيم المهنيين و تحديد أتعاب المهنيين بالتنسيق مع السلطات العمومية المؤهلة لذلك، و بالتالي تأكد بنص القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب بتكليف هذه الهيئات في المساهمة و الإثراء في المجال المحاسبي و الممارسة المهنية لهذه الفئة من المهنيين.[1]

2-2- الهيئات الدولية : مجلس معايير المحاسبة الدولية ".I.A.S.B"

مجلس معايير المحاسبة الدولية تم صياغته بهذا الاسم في سنة 2001، حيث في السابق كان يسمى لجنة معايير المحاسبة الدولية .I.A.S.C التي تم إنشاؤها في 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول ،و كان الهدف من وراء إنشاء هذا المجلس هو إحداث تقارب دولي في معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد و عرض القوائم المالية ،و كذلك العمل على تشجيع الدول و المنظمات على مراعاتها و قبولها لهذه المعايير عالميا[2] و الجزائر ليست بمنأى عن هذه التحولات حيث انتهجت السلطات العليا في الدولة و المتمثلة في وزارة المالية بتكليف المجلس الوطني

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 2010/07/11 ،المتضمنة قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ص06.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية –وانعكاساتها على الدول العربية-،إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة،2005، ص33.

للمحاسبة بإعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية و هذا ما تجسد في إصدار النظام المحاسبي المالي في 2007 المتبنى في محتواه جل معايير المحاسبة الدولية ضمنيا من خلال المواد 6، 7، 8من القانون 11/07 المتضـــمن النظـــام المحاسبي المالي، و لقد تناول بعض المبادئ و العناصر بدون التفصيل فيهـــا و اكتفى بذكر العناوين فقط، وبـــالرجوع للإطار الفكـــري لمعايير المحاسبة الدولية يمكن فهم وتوضيح و تفسير بعض الحالات لتأويلها تأويلا صحيحا و بالتالي تعتبر الهيئات الدولية مصدرا ثانويا يستعان به في حالة غياب نصوص تشريعية و الرجوع إلى هذه الهيئات ليس ملزم بل على سبيل الاختيار للحصول على تأويلات صحيحة من أجل إعداد معايير محاسبية ملائمة .

بعدما تعرضنا لمصادر التشريع لكل من النظامين، سنتناول فيما يلي المصادر التشريعية المشتركة بين النظامين.

المطلب الثالث :مصادر التشريع المشتركة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي :

بعدما تطرقنا لمصادر التشريع بالنسبة لكل من النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي ، ارتأينا أن نخصص في هذا المطلب المصادر التشريعية المشتركة لكلا النظامين و التي سنتناولها فيما يلي:

أولا :القانون التجاري : يرتكز كل من النظام الجبائي و النظام المحاسبي على القانون التجاري و بالأخص في الأقسام التي تناولتها المواد التالية :[1]

- المواد من 09 إلى 18 : نصت علي الالتزامات المحاسبية المفروضة على الأشخاص الطبيعية و المعنوية فيما يخص مسك الدفاتر التجارية الإلزامية.
- المواد من 78 إلى 139:تناولت عناصر المحل التجاري وإجراءات بيعه وإشهاره ،و كذا طرق فسخ عقد البيع و كيفية المساهمة بمحل تجاري عند تأسيس شركة و الرهن الحيازي للمحل التجاري.
- من المواد 169إلي214 تخص عقود الإيجار التجارية و كيفية تجديد الإيجار وأيضا تطرقت للإيجار من الباطن
- المواد من 215 إلى 267 تناولت إجراءات التسوية القضائية و الإفلاس الواجب إتباعها و الآثار المترتبة عن إشهار الإفلاس أو التسوية القضائية من خلال وضع الأختام و إجراء الجرد لكل ممتلكات المدين.
- المواد من 389 إلى 543 تخص السندات التجارية و إجراءات إكتابها و تظهيرها و تحصيلها.
- المواد من 544 إلى 715 تناولت قواعد سير مختلف الشركات التجارية.

[1] وزارة العدل، القانون التجاري، الطبعة الثانية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، 2003 ،ص05- 242 .

- المواد من 716 إلى 728 تطرقت للحسابات الختامية للشركة التي يتم إعدادها عند إقفال السنة المالية .
- المواد من 744 إلى 764 تخص إجراءات الإدماج و الانفصال .

ثانيا :القانون المدني : يعتبر القانون المدني مصدرا تشريعيا لكل من النظام الجبائي و النظام المحاسبي من خلال الأقسام التي تناولها في محتواه نذكر منها :[1]

- المواد من 49 إلى 52 تناولت الشروط الواجب توفرها لاكتساب الشخصية الاعتبارية و الحقوق المترتبة عن ذلك.
- المواد من 54 إلى 123 : تخص أحكام العقود و الشروط الواجب توفرها لصحة العقد .
- المواد من 297 إلى 303 تطرقت لموضوع المقاصة.
- المواد من 308 إلى 322 تتناول إجراءات التقادم المسقط فيما عدا الحالات التي ورد فيها نص خاص في القانون .
- المواد من 323 إلى 350 تطرقت لكيفية إثبات الإلزام بالكتابة أو البينة و القرائن و الإقرار و اليمين.
- المواد من 351 إلى 449 تخص عقود البيع و عقود تأسيس الشركات و تصفيتها و قسمتها.
- المواد من 467 إلى 570 تتناول العقود المتعلقة بالانتفاع كالإيجار أو عقود المقاولة.
- المواد من 674 إلى 981 تخص عقود التسيير و الوكالة و حق الملكية بوجه عام و الحيازة و إجراءات الرهن.
- المواد من 982 إلى 1001 تناولت حقوق الامتياز التي يقررها القانون لبعض الديون .

ثالثا :قوانين الضرائب : منذ القدم يعتبر القانون الجبائي مستقل عن سائر القوانين، هدفه هو ضمان تحصيل الإيرادات لتغطية النفقات العامة، و بما أن الجباية تعتمد على المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي القائم على معطيات محاسبية سليمة تتصف بالمصداقية و الموثوقية ،فإن العلاقة بينهما تتأكد من خلال ارتباط قواعد المحاسبة بقواعد الجباية ويعتبر كل واحد منهما مصدر تشريعي بالنسبة للأخر و يتجلى ذلك من خلال :

1- قانون الرسم على رقم الأعمال : يتناول العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا واختياريا و كذلك الأشخاص الخاضعين لر.ق.م و الإعفاءات الممنوحة لبعض الفئات في إطار الامتيازات الجبائية ،و تطرق للحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين

[1] القانون المدني ، برتي للنشر ، الجزائر ،2001 .

وتناولت المنتوجات التي تخضع للمعدل المخفض و ما سواها للمعدل العام و نظام الشراء بالإعفاء و التزامات المكلفين بالرسم على القيمة المضافة و قابلية الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة. [1]

2- **قانون التسجيل** : تناول في محتواه رسوم التسجيل المطبقة على الشركات في حالة عقد تأسيس شركة أو التعديلات المحدثة على رأس المال الاجتماعي سواء بالزيادة في رأس المال أو العكس، أو تغيير الطابع القانوني للشركة أو دمج الشركات أو التنازل عن حصص أو أسهم في الشركة أو في حالة حل الشركة و تصفيتها و كذلك الرسوم الثابتة المتعلقة ببعض المهن الحرة ذات الطبيعـــة القضائيـــة و القانونية كالمحامين و المترجمين و الموثقين و المحضرين القضائيين...الخ عن القرارات و العقود التي يحررونها، و الرسوم المتعلقة بالإشهار العقاري و الرسوم المرتبطة بنقل الملكية.[2]

3- قانون الطابع : يتناول في مضمونه حقوق الطابع المفروضة على تداول الأوراق التجارية و كذلك أنواع المخالصات التي تتم نقدا و الحقوق المتعلقة بمعاملات بيع السيارات ورسوم الطابع المتعلقة بالسجل التجاري و قسيمة السيارات.[3]

4- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : يعتبر الأهم في هذه المجموعة حيث يتناول الضرائب على الدخل الإجمالي بجميع فئاتها و الضريبة على أرباح الشركات و الأحكام المشتركة بينهما فيما يخص التكاليف الواجب خصمها و نظام فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن عناصر الأصول و طرق الاهتلاك و الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري و إجراءات فرض هذه الضرائب و كيفية تحصيلها .[4]

5- قانون الضرائب غير المباشرة : يتناول في مضمونه الرسوم المفروضة على الشركات المنتجة و المستوردة لمنتجات التبغ و كذلك رسم المرور المفروض على المنتوجات الكحولية و الخمور بالنسبة للشركات التي تنشط في هذا المجال، و رسم الضمان و التعيير المتعلق بتجار الذهب و الفضة و البلاتين.[5]

6- قانون الإجراءات الجبائية : يتناول الإجراءات المتعلقة بحق الإدارة في المراقبة كمراقبة التصريحات و التحقيقات الجبائية و حق الاطلاع و حق الاسترداد و إجراءات إعادة التقييم في حالة رفض المحاسبة و فرض الضريبة تلقائيا، و الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية و الطعن الولائي و التقادم المسقط لحق الإدارة في تحصيل الضريبة و إجراءات التحصيل و ممارسة المتابعات و الأحكام المتعلقة بمديرية المؤسسات الكبرى.[6]

---

[1] و.م/ م.ع.ض.، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ،مرجع سبق ذكره ، ص، ص5-7.

[2] و.م/ م.ع.ض. ، الدليل الجبائي للتسجيل، منشورات الساحل ، 2009 ،ص، ص4-8.

[3] و.م/م.ع.ض.، قوانين جبائية – قانون الطابع - ،مرجع سبق ذكره ،ص، ص561-564 .

[4] و.م/م.ع.ض./قوانين جبائية ،-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة-، مرجع سبق ذكره ،ص ،ص 3-11.

[5] *نفس المرجع* ،ص ،ص 211-214.

[6] و.م/م.ع.ض.،قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ،ص ،ص 01-17.

رابعا: القانون المحاسبي المالي : بحكم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي فإن كل واحد منهمـــا يرتكز على الآخر ،و بالأخص فإن النظام الجبائي يعتمد على مخرجات المحاسبة في تحديد الوعاء الضريبي و تأكد ذلك من خلال نص المادة 06 من قانون المالية التكميلي لـــ2009 حيث جاء فيها " يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة "و يتجسد ذلك من خلال الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع إجراء التعديلات الممكنة كاستبعاد خصم بعض التكاليف أو وضع أسقف لا يجب تجاوزها ليقبل خصمها أو يعاد إدماجها أو قبول خصم بعض التكاليف بشروط و بالتالي كل منهما يعتبر مصدر تشريعي بالنسبة للآخر إلا ما تعارض مع القواعد الجبائية فإنه في هذه الحالة تطبق النصوص الجبائية مع إغفال القواعد المحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي.

خامسا قانون الإجراءات المدنية و الإدارية : يرتكز كل من النظامين على قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من خلال إجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم و كذا في حالة المعارضة و الاستئناف الناتجة عن المنازعات بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية في حالة التدليس أو الغش الضريبي و في حالة التحصيل الجبري للضريبة.[1]

– المواد من 03 إلى 31 تناولت رفع الدعوى و شروط قبول الدعوى وأيضا إجراءات التحقيق من خلال تعيين خبير أو مترجم معتمد.

– المواد من 37 إلى 40 تناولت الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها محل النزاع ،فتطرقت للمنازعات المتعلقة بالأموال والتوريد والأشغال وتأجير الخدمات الفنية والصناعية و يؤول الاختصاص لمكان إبرام الاتفاق وتنفيذه و في المواد التجارية المتعلقة بالوعد وتسليم البضاعة فيؤول الاختصاص لمكان الوفا و فيما يخص الدعاوى المرفوعة ضد الشركات يؤول الاختصاص لمقر الشركة أو فرعها، وكذلك في مسائل المواد العقارية و الإفلاس و التسوية القضائية للشركات وكذا المنازعات الخاصة بالشركاء و كذلك في المواد المتعلقة بالملكية الفكرية و في مواد الحجز و في المنازعات التي تقوم بين صاحب العمل و الأجير.

– المواد من 75 إلى 97 : تناولت إجراءات التحقيق و تنفيذها و تسوية إشكالات تنفيذ التحقيق و بطلان إجراءاتها.

– المواد من 125 إلى 145 : تتناول الخبرة التي تهدف إلى توضيح واقعة مادية أو تقنية أو علمية محضة للقاضي و كذا إجراءات تعيين الخبراء و استبدالهم في حالة تعذرهم القيام بالمهمة و تنفيذ الخبرة و تحديد أتعاب الخبراء.

[1] الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في2008/04/23 المتضمنة قانون 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

– المواد من 164 إلى 188: تتناول مضاهاة الخطوط من خلال الإثبات أو النفي لصحة الخط أو التوقيع على المحرر و تطرقت لتزوير العقود العرفية و الرسمية.

– المواد من 306 إلى 397 : تناولت أوامر الأداء المتعلقة بدين مستحق الأداء و ثابت بالكتابة أو فاتورة مؤشر عليها من المدين ويتم عن طريق تقديم عريضة إلى رئيس المحكمة و يحوز أمر الأداء قوة الشيء المقضي فيه إذا لم يرفع اعتراض في الآجال المحددة، و تناولت أيضا إجراءات رفع العرائض و طرق الطعن العادية الاستئناف و المعارضة و طرق الطعن غير العادية كالطعن بالنقض أو اعتراض الغير خارج الخصومة أو التماس إعادة النظر.

– المواد من 511 إلى 536 : تناولت القسم العقاري في المنازعات المتعلقة بالأملاك العقارية ، حق الملكية ، الحيازة و حق الانتفاع و حق الاستعمال و حق الاستغلال في التنازل عن الملكية و في الإيجار و القسم التجاري.

– المواد من 590 إلى 599 : تناولت الدعاوي المتعلقة بتصفية حسابات أموال الشركات المدنية.

– المواد من 600 إلى 635 : تناولت السندات التنفيذية التي توجب التنفيذ ، و أوقات تنفيذها و تقادمها و إجراءات تسوية إشكالات التنفيذ.

– المواد من 636 إلى 640: تناولت الحجز و الأموال غير المرخص بحجزها و إجراءات إبطال الحجز و أنواع الحجز، كالحجز التحفظي على العقارات أو حجز المؤجر على أموال المستأجر أو حجز المؤجر على المنقولات أو الحجز الاستحقاقي، والأثار المترتبة عن الحجز والحجز لدى الغير، أو الحجز التنفيذي على المنقول و إجراءات تنفيذه و حجز وبيع السندات التجارية و القيم المنقولة و إجراءات البيع بالمزاد العلني و الحجز على العقارات غير المشهرة و الحجز على الأجور و المداخيل و المرتبات.

خلاصة الفصل :

تلعب المحاسبة دورا كبيرا في مجال ترشيد عملية اتخاذ القرارات من خلال توفيرها للمعلومات المفيدة لاتخاذ هذه القرارات على غرار الجباية التي تلعب دورا هاما في توجيه الأنشطة الاقتصادية من خلال استخدام التحفيزات الجبائية، و كلاهما يتطلب التطوير استجابة للعوامل الاقتصادية و الاجتماعية المتغيرة بغرض تلبية الاحتياجات المختلفة للمستخدمين و مواجهة تداعيات التحولات الاقتصادية و لمسايرة هذه التغيرات كان لزاما على الدولة اعتماد نظام محاسبي شامل متوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية، وبتحقق هذا الهدف فإن الجزائر قد قفزت قفزة نوعية في المجال المحاسبي و ذلك بتأسيسها للبنية الأساسية للتنظيم المحاسبي الذي يوفر مرجعية للمحاسبين المهنيين و يعزز من موثوقية مخرجات النظام المحاسبي، و بحكم العلاقة بين الجباية والمحاسبة فإن أي تغيير يطرأ على المحاسبة ينعكس بالضرورة على الجباية و هذا ما يستوجب على الإدارة الجبائية إجراء تعديلات جوهرية لمواكبة هذه التغيرات.

و من خلال استعراضنا لمختلف جوانب هذا الفصل و التي تعد بمثابة تمهيد لموضوع بحثنا للوقوف على الإطار العام للنظام المحاسبي الذي يعد بمثابة لوحة القيادة للتنظيم المحاسبي حيث يعرف المفاهيم التي تشكل أساس عرض و إعداد الكشوف المالية و يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة و يفسر جميع العمليات و الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في النظام المحاسبي بخلاف النظام الجبائي الذي يفتقد لإطار فكري و علمي يرتكز عليه عند إصدار النصوص الجبائية ماعدا بعض المبادئ و الأسس الجبائية المتعارف عليها و هذا ما يجعله يتسم بكثرة التعديلات في ظل الإصلاحات المتلاحقة على النظام الجبائي.

يتعين على الإدارة الجبائية التفكير في إعداد إطار فكري للجباية يعتمد عليه كمرجعية جبائية لكل المهنيين " المستشارين الجبائيين" و المتعاملين الاقتصاديين، و كذلك تم إبراز مختلف مصادر التشريع بالنسبة لكل من النظامين و الوقوف على مصادر التشريع المشتركة بينهما و اعتبار كل واحد منهما مصدر تشريعي بالنسبة للآخر في حالة غياب نص قانوني يستند إليه .

و تتجلى أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بحكم تطبيق النصوص الجبائية على حساب القواعد المحاسبية و هو ما يتم دراسته في الفصل الموالي .

تمهيـــــــــــــد

تعتبر نتيجة المؤسسة ثمرة نشاط خلال دورة معينة وبالأخص تحقيق ربح لأنه يضمن استمرار نشاطهـــا بخلاف تحقيق خســـارة بصفة متكررة قد يؤدي إلى حل المؤسسة و هذا ما لا يخدم مصالح الأطراف ذات العلاقة ا، فتأمين بقاء المؤسسة مرهون بالنتيجة التي تحققها فهي بالدرجة الأولى تهم ملاك المؤسسة من مساهمين و مسيرين و عمال وبدرجة أقل الغير لأن لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة كالموردين و الزبائن و المؤسسات المالية و الإدارة الجبائية التي ترتكز أساسا في تحديد وعائها الضريبي على المعطيات المحاسبية.

فالنتيجة هي حصيلة مفاضلة بين الإيرادات و الأعباء الخاصة بدورة معينة بحيث تمثل ربحا في حالة كون الإيرادات أكبر من الأعباء و تمثل خسارة في الحالة العكسية، و عليه يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات على أساس النتيجة الجبائية التي بدورها ترتكز في تحديدها على النتيجة المحاسبية و يتم تحديدها على مرحلتين: حيث في المرحلة الأولى يتم تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء تعلق الأمر بإيرادات أو أعباء وفقا للقواعد المحاسبية فقط بمعنى تحديد النتيجة المحاسبية.

و في مرحلة ثانية و بعد تحديد النتيجة المحاسبية يمكن للإدارة الجبائية تحديد النتيجة الجبائية من خلال إجراء بعض التصحيحات و المعالجات على النتيجة المحاسبية آخذين بعين الاعتبار النصوص الجبائية ،بمعنى إجراء بعض التسويات على المنتوجات غير الخاضعة للضريبة و التي يجب طرحها من الربح الخاضع للضريبة، و إجراء بعض المعالجات على الأعباء التي تم خصمها و لكن جبائيا غير قابلة للخصم و التي يجب إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة، و انطلاقا من هذا كله سوف نحاول تقسيم محاور الفصل على النحو الآتي:

المبحث الأول نخصصه لتحديد النتيجة المحاسبية من خلال التطرق لجميع المنتوجات و الأعباء المتعلقة النشاط العادي و غير العادي ،ثم نتعرض في المبحث الثاني لتحديد النتيجة الجبائية من خلال تناول جميع النصوص الجبائية التي تعالج الأعباء و المنتوجات وتحديد النتيجة، و في المبحث الثالث نتطرق لكيفي ة تسيير وتخصيص النتيجة من خلال تناول كيفية حساب الضريبة علي الربح وكيفية تخصيص النتيجة في حالة تحقيق ربح ثم بعدها في حالة تحقيق خسارة.

المبحث الأول : تحديد النتيجة المحاسبية :

تعتبر نتيجة الدورة هي المحفز الأساسي لاستمرار الكيان و ابتعاده عن مجال الخطر و بعبارة أخرى فإن النتيجة المحققة تعكس نجاعة و فعالية المؤسسة من الناحية التجارية والمالية وتمثل مورد إضافي للمؤسسة في حالة تحقيق ربح و في حالة تحقيق خسارة يعتبر عامل لتقليص موارد المؤسسة، و النتيجة في مجملها تعكس حصيلة العمليات العادية و غير العادية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة .

لذلك فإن النتيجة تهم بالدرجة الأولى المؤسسة لأنها تعبر عن وجودها و بقائها من أجل استمرار نشاطها و بدرجة أقل تهم الأطراف الأخرى ذات العلاقة بها ، و الإدارة الجبائية باعتبارها من أهم الأطراف المستخدمة لمخرجات المحاسبة فإنها تستخدم النتيجة المحاسبية كوعاء لتحديد الضريبة .و تعتبر أيض ا مركز اهتمام الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بحكم أنها تمثل مؤشر للتنبؤ بمستقبل المؤسسة، لذلك سنخصص هذا المبحث لمختلف المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي و غير العادي ومختلف الخطوات المتبعة لتحديد النتيجة المحاسبية وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي S.C.F.

المطلب الأول : منتوجات الأنشطة العادية و غير العادية :

يشمل هذا المحور منتوجات الأنشطة العادية التي يقوم بها الكيان في إطار أعماله العادية ومنتوجات الأنشطة غير العادية الناجمة عن حوادث أو معاملات مختلفة ومتميزة عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا.

أولا : منتوجات الأنشطة العادية :

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم I.A.S.18 فإن منتوجات الأنشطة العادية تعبر عن تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال سنة مالية في شكل مداخيل أو زيادة في قيمة الأصول أو انخفاض في الخصوم يؤدي في زيادة الأموال الخاصة غير الزيادات المتأتية من حصص الشركاء في رؤوس الأموال الخاصة. [1]

و تشمل منتوجات الأنشطة العـــادية حسب النظام المحاسبي المالي: مبيعـــات البضـــائع و الخدمـــات و الأصول العينية والمعنوية التي أنشأها الكيان لحاجاته الخاصة وإعانات الاستغلال والمنتوجات العملياتية والمنتوجات المالية [2].

[1] Collection les codes RF , code I.F.R.S. normes et interprétations,groupe revue fiduciaire,Paris2009, p149.

[2] الجريدةالرسمية رقم 19الصادرة في 2009/03/25المتضمنة ا لقرار المؤرخ في 26جويلية 2008،مرجع سبق ذكره ص،ص 76- 77.

1- منتوجات السنة المالية :

1-1- : مبيعات البضائع و المنتجات المصنعة و الخدمات المقدمة و المنتوجات الملحقة

أ- منتوجات مبيعات السلع و المنتوجات المصنعة :

تمثل البضائع المباعة البضائع التي تم شراؤها من أجل بيعها على حالها أما مبيعات المنتجات المصنعة تمثل المنتجات التي تم تصنيعها في المؤسسة من أجل بيعها، و تدرج هذه المنتوجات في حسابات المؤسسة إذا توفرت الشروط الآتية :[1]

- أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري جل المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع.
- أن لا يكون للكيان أي دخل في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك و لا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها.
- يمكن تقييم أو قياس مبلغ منتوجات الأنشطة العادية بصورة موثوق فيها.
- أن يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان.
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف المتعلقة بالكيان التي تحملها أو سيتحملها بموثوقية.

و من أجل تحديد الحدث المنشئ لتحويل المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع للمشتري يجب فحص الشروط التي تمت فيها المعاملة ، و على العموم تحويل المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلع يتزامن مع تحويل عقد الملكية أو حيازة المشتري للسلعة، هذا بالنسبة لمعاملات البيع بالتجزئة و في حالات أخرى تحويل المخاطر و المنافع الهامة الملازمة لملكية السلعة يكون بتاريخ يختلف عن تاريخ تحويل عقد الملكية أو حيازة السلعة الفعلية .

بمعنى عندما يحافظ الكيان على جل المخاطر الملازمة لملكية السلعة فان المعاملة لا تعتبر عملية بيع والمنتوج المترتب عليها لا يسجل محاسبيا إلا أنه هناك بعض الحالات التي يمكن للكيان أن يحافظ على بعض المخاطر و المنافع الملازمة لملكية السلعة كما هو الحال بالنسبة لتسليم سلعة يشترط فيها تركيبها، و هذه الأخيرة تمثل القسم الأكبر من عقد البيع و الذي لم يتم تنفيذه بالكامل من طرف الكيان .

أما عندما يحافظ الكيان على جزء قليل من المخاطر الملازمة لملكية السلعة فإن المعاملة تعتبر عملية بيع والمنتوج الناتج عنها يسجل محاسبيا. [2]

يتم تقييم المنتوجات الناتجة عن مبيعات السلع و القيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة . [3]

---

[1] Collection les codes RF, op-cit,p152.

[2] IBID,p15.

[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2008/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ص 06.

ب- منتوجات مبيعات الخدمات :

يسجل منتوج بيع الخدمة محاسبيا حسب درجة التقدم في المعاملة بتاريخ إقفال الميزانية إذا أمكن تقدير نتيجة الصفقة بشكل موثوق طبقا لمرحلة الإتمام، و يشترط في تقييم نتيجة المعاملة النقاط التالية : [1]

- مبلغ المعاملة يمكن تقييمه بطريقة موثوق فيها.
- من الممكن أن تؤول المنافع ا لااقتصاديةالمرتبطة بالمعاملة للكيان.
- درجة التقدم أو الإتمام للمعاملة في تاريخ إقفال الميزانية يمكن تقديرها بموثوقية.
- التكاليف التي تحملها الكيان والخاصة بالمعاملة والتكاليف المزمع إنفاقها لإتمام المعاملة يمكن تقييمها بموثوقية.

نسبة التقدم في الأشغال بالنسبة للمعاملة يمكن أن تحدد بعدة طرق منها: [2]

- مراقبة الأشغال و الخدمات المنجزة.
- نسبة الأشغال المقدمة في تاريخ محدد بالمقارنة مع مجمل الأشغال المراد إنجازها كليا.
- نسبة التكاليف المتحملة في تاريخ محدد إلى مجموع التكاليف المتوقعة لإتمام المعاملة، مع العلم أن التسديدات الجزئية والتسبيقات المحصلة من الزبائن لا تعكس نسبة الخدمات المقدمة ،و إذا كان من غير الممكن تقييم أداء خدمة بموثوقية فإن منتوج النشاط العادي يسجل محاسبيا في حدود التكاليف المسجلة محاسبيا و التي يمكن تحصيلها.

ج- المنتوجات الملحقة :تتشكل من المصالح المستغلة لصالح المستخدمين من مطعم و نقل ومسكن والإيجار ومختلف انتفاعيا ت المستخدمين و مصاريف المرفأ و عائدات مسترجعات التغليف المودع والتنازل عن التموينات.[3]

1-2 -: الإنتاج المخزن : يقتصر استعمال هذا الحساب على تسجيل تغييرات الإنتاج المخزن و يمثل رصيد هذا الحساب التغير الشامل للإنتاج المخزن " الرصيد الدائن" أو غير المخزن " رصيد مدين " و هذا ما بين بداية الفترة و نهايتها، فيقيد الإنتاج المخزن في بداية الفترة في الجانب الدائن لحسابات سلع قيد الإنتاج أو خدمـــات قيد الإنـــجاز أو مخزون المنتوجات بجعل حساب الإنتاج المخزن مدينا أما في نهاية الفترة بعد إجراء الجرد المتناوب فإنه يتم معاينة الإنتاج المخزن لنهاية الفترة في الجانب المدين لحساب مختلف المخزونات بجعل حساب الإنتاج المخزن دائنا. [4]

[1] J.F des Robert et les autres , op.cit., p62.
[2] Collection les codes RF, op-cit,p,p154-155.
[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ، ص. 76
[4] نفس المرجع، ص، ص 62 - 63 .

أما في حالة الجرد المستمر :- أثناء الفترة حسابات المخزونات الخاصة بخدمات قيد الإنجاز و سلع قيد الإنتاج و مخزون المنتجات تسجل في الجانب المدين عند دخول المخازن بجعل حساب الإنتاج المخزن دائنا و يسجل العكس عند خروج المخزونات.

- في نهاية الفترة بعد التحليل تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المـــادي المقدر خـــارج المحاسبة و بين الـــمخزون الظاهر في الجانب المدين لحسابـــات المخزونات المعنية، كما يسجل بوجه عـــام كل من الزيادة و النقصان في الجرد في حساب الإنتاج المخزن.

1-3- الإنتاج المثبت : يمثل هذا الحساب تكلفة إنتاج عناصر الأصول المعنوية أو العينية التي أنشأها الكيان و التي تعتبر من الأصول غير الجارية و تقدر بتكلفة الإنتاج الممثلة في الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب طبيعتها، كما يسجل أيضا المصاريف الملحقة الداخلية التي تحملها الكيان بمناسبة اقتناء التثبيت" نقل تجهيز المنشآت، التركيب...الخ".

1-4 : الإعانات : الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية لكيان ما في مقابل التزام سابق أو مستقبلي من جانبه لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته التشغيلية و هي مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها الكيان بموجب الاستفادة من الإعانة، و تدرج هذه الأخيرة في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق و التي يفترض فيها تعويضها. [1]

و تعتبر الإعانة شكل من أشكال المساعدة الحكومية و تأخذ صورة تحويلات و يتم التمييز بين نوعين من الإعانات حسب نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 20.[2]

أ- إعانات متعلقة بالأصول : و هي مساعدات يكون شرطها الأساسي هو أن يقوم الكيان المؤهل لتلقي المساعدة بشراء أو تصنيع أو اكتساب بكل الوسائل أصول طويلة الأجل.

ب- **إعانات متعلقة بالنتيجة** : هي مساعدات عمومية غير نلك الممنوحة للحصول على أصول.

ويصنفها النظام المحاسبي المالي إلي ثلاثة أصناف نذكرها فيما يلي :

- **إعانات الاستثمار** : هي الإعانات المتعلقة التثبيتات وهي ما يطلق عليها بإعانات التجهيز و المخصصة لاكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها و هي بدورها تصنف إلى الإعانات الممنوحة لاكتساب تثبيتات قابلة للإهلاك و أخرى غير قابلة للإهلاك.

فبالنسبة للتثبيتات القابلة للإهلاك فان التكلفة تكون مساوية لقسط الاهتلاك، و هكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك تدرج في الحسابات كمنتوجات تناسبيا مع الاهتلاك المحتسب و تسجل عند عرض الميزانية على أساس منتوجات مؤجلة.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] robert obert , pratique des normes I.F.R.S., 3éme édition, DUNOD, paris , 2006,p407.

أما بالنسبة للإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للإهلاك ،فان التكلفة تحتسب على أساس المدة التي يكون فيها التثبيت لا يمكن التصرف فيه بموجب شروط العقد ،و إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل في حدود 10/1من مبلغها بطريقة خطية في حساب النتائج.

– **إعانات الاستغلال** :هي الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان بدون إلحاقها بتكاليف مستقبلية تسجل محاسبيا كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه .[1]

– **إعانات التوازن** : هي تلك الإعانـــات التي تستفيد منهـــا المؤسسة بسبب تحـــقيق عجز " خسارة " و هي على العموم تمنح للمؤسسات التي تحقق خسائر متكررة مما يسمح لها بامتصاص الخسارة التي تكبدتها خلال نشاطها مما يساعدها على استرجاع توازنها جزئيا أو كليا بحسب مبلغ الإعانة الممنوحة، هذا القسم من الإعانات يعتبر منتوجات بالنسبة للمؤسسة بغض النظر عن مصدر تمويلها .[2]

لا تدرج في حسابات الإعانات العمومية الإعانات غير النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية فقط ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأنه:[3]

– الكيان سوف يلتزم بالشروط المتعلقة بالإعانات.

– بأن الإعانة سيتم استلامها.

في الحالة الاستثنائية التي يكون الكيان مجبر على تسديد الإعانة فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغير في التقدير المحاسبي.[4]

– يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتوج مؤجل غير مستهلك مرتبط بالإعانة .

– يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.

2– : المنتوجات العملياتية :

يمثل هذا المنتوج العناصر حسب طبيعتها و التي تدخل ضمن النشاط العادي للكيان و تشمل :[5]

– الأتاوى عن الامتياز والبراءات و التراخيص والعلامات وأساليب تصنيع وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة.

– فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أصول ثابتة غير مالية كالأصول العينية أو المعنوية أو سندات المساهمة.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره،ص 13 .

[2] Emmanuel disle et les autres, op.cit., p185.

[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره،ص 14.

[4] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[5] نفس المرجع ، ص 76 .

– الأجر الذي يتحصل عليه الكيان بموجب الوظائف الإدارية التي يقوم بها لدى كيانات أخرى من نفس المجمع الذي ينتمي إليه.

– حصة الإعانة المتعلقة بالاستثمار التي حولت إلى نتيجة السنة المالية.

– حصة النتيجة على العمليات المشتركة.

– تحصيلات على الديون المستهلكة.

– المنتوجات الاستثنائية على عمليات التسيير كتعويضات التأمين المحصلة.

– منتوجات التسيير العادية الأخرى كعوائد المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية، الغرامات.

– استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات تسجل في هذا الحساب المؤونات و خسائر القيمة المثبتة و المسجلة مسبقا و التي أصبحت الآن بدون موضوع.

3– : المنتوجات المالية :

يشمل هذا الحساب المنتوجـــات التي تلحق بالسنة المالية المعنية والتي تحصل الكيان على عوائد فيها و تتكون من: [1]

– عائدات الأصول المالية.

– فارق التقييم عن الأصول المالية، فوائض القيمة.

– أرباح الصرف.

– الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.

– منتوجات مالية أخرى.

هذا الحساب لا يتضمن الأدوات المالية الواجب تقييمها حسب قيمتها المهت لكة أو التي يجب أن تقتطع مباشرة من الأموال الخاصة الفرق بين القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية.

ثانيا : المنتوجات غير العادية :

لا يستعمل هذا الحساب إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان وهي ذات طبيعة غير مألوفة وتتم في ظروف نادرة غير متوقعة كنزع الملكية و الكوارث الطبيعية و كل ما هو غير متوقع. [2]

بعد التعرف على مختلف المنتوجات المحققة خلال السنة المالية و حسب مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء يجب أن نتطرق فيما يلي إلى مختلف الأعباء التي تولدت عنها هذه المنتوجات و بذلك نجد أن تطبيق هذا المبدأ يترتب عنه حسب ما جاء في محتوى النظام المحاسبي المالي أن تعرض التكاليف حسب طبيعتها و

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ، ص77.

[2] Robert obert , op.cit. , p 406.

حسب الوظيفة إذا اقتضى الأمر، و يصنفها النظا م المحاسبي المالي إلى عدة أنواع منها أعباء الاستغلال و الأعباء العملياتية و الأعباء المالية، والأعباء المتعلقة بالضرائب و الأعباء غير العادية و هذا ما سنتناوله في المطلب الموالي .

المطلب الثاني: تحليل مختلف فئات الأعباء:

تعبر الأعباء عن تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم وتشمل الأعباء عدة أصناف حسب النظام المحاسبي المالي فهناك الأعباء المتعلقة بالاستغلال والتي تضم مشتريات البضائع المستهلكة والخدمات الخارجية وأعباء المستخدمين والضرائب والرسوم المماثلة و الأعباء العملياتية و المالية، و الضرائب الواجب دفعها على الأرباح و الأعباء غير العادية.

أولا: الأعباء:

1 : أعباء الاستغلال :

1-1- : المشتريات المستهلكة : يشمل هذا الحساب مشتريات البضائع المباعة و المواد الأولية و التموينات الأخرى التي يمكن تخزينها و تقوم هذه المخزونات بحسب سعر الشراء مع إضافة مصاريف الشراء الإضافية الممثلة في مصاريف النقل والعمولة والتأمين على السلع والحقوق الجمركية والرسوم الجبائية غير القابلة للاسترجاع و مصاريف التسليم و الشحن و التفريغ إلى سعر الشراء، مع خصم التخفيضات التجارية و الرسوم القابلة للاسترجاع و غير ذلك من العناصر المماثلة، ويشمل أيضا مشتريات الدراسات و الخدمات المؤدات بما في ذلك اقتناء المعدات والتجهيزات و الأشغال المدمجة مباشرة ضمن الأعمال و الأشغال أو المنتوجات المصنعة من طرف الكيان و تقوم حسب تكاليف الإنتاج.

و يضم أيضا المقتنيات غير القابلة للتخزين كالماء و أنواع الطاقة أو اللوازم غير المخزنة مثل اللوازم المكتبية[1]،أما العناصر المسجلة ضمن المشتريات غير القابلة للتخزين و التي لم يتم استهلاكها عند قفل السنة المالية تسجل في حساب المشتريات المستهلكة.

1-2- : الخدمات الخارجية : تتمثل في التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير و تتمثل هذه الخدمات الخارجية في : [2]

- التقاول العام
- الأعباء الإيجارية وتشمل جميع مصاريف الإيجار.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره 50.

[2] نفس الرجع ، ص 50. .

– الصيانة و التصليحات : تشمل المصاريف المدفوعة لصيانة الاستثمارات التي تعطلت و إصلاحها للمحافظة عليها لاستمرارها في النشاط.

– التأمينات، مصاريف الأبحاث و الدراسات والتوثيق: يشمل مصاريف البحث والدراسة ومصاريف الاشتراك في الصحف و الجريدة الرسمية.

– التنـــزيلات و التخفيضات و الحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية.

– أعباء العمال الخارجيون عن المؤسسة

– أجور الوسطاء و الأتعاب: تشمل المبالغ المدفوعة للغير بحكم التعامل مع الكيان.

– مصاريف الإشهار و النشر والعلاقات العمومية بما فيها مصاريف الدعاية.

– مصاريف نقل السلع و النقل الجماعي للمستخدمين.

– مصاريف التنقلات و المهمات و الاستقبالات: تشمل مصاريف الإقامة و تنقلات المستخدمين و مصاريف استقبال المتعاملين مع الكيان.

– مصاريف البريد: يسجل فيه مصاريف إرسال الرسائل والطوابع البريدية ومصاريف التلكس والبرق والهاتف.

– مصاريف الخدمات المصرفية و ما شابهها.

– الاشتراكات .

1-3- : أعباء المستخدمين : تشمل :[1]

– رواتب المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين نقدا و التكاليف الممنوحة عينا.

– الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية.

– التكاليف الاجتماعية الأخرى بما فيها الخدمات الاجتماعية.

1-4 : الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة : هي أعباء تتعلق بـــ :[2]

– الضرائب و الرسوم المدفوعة عن الأجور كالضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور.

– الضرائب و الرسوم المدفوعة عن رقم الأعمال كالرسم على النشاط المهني لتمويل الأنشطة ذات المنفعة الاقتصادية أو الاجتماعية، كل الضرائب و الرسوم الأخرى ما عدا الضرائب المتعلقة بالأرباح .

2- : الأعباء العملياتية و مخصصات الاهتلاكات و المؤونات :

2-1- : الأعباء العملياتية : إن العناصر المكونة للأعباء العملياتية تعتبر من الأنشطة العادية للكيان و تضم:[1]

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره 47 .

[2] نفس المرجع ونفس الصفحة.

- الأتاوى المتعلقة بالامتيازات و براءات الاختراع و الرخص و برامج المعلوماتية و الحقوق و القيم المماثلة.
- نواقص القيم الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة غير المالية "تثبيتات عينية أو معنوية، سندات المساهمة".
- أجور الإداريين المتعلقة بوظيفتهم "أتعاب الحضور".
- الخسائر المتعلقة بالديون غير القابة للتحصيل.
- حصة النتائج عن المعاملات المشتركة بين فروع الكيان الواحد أو تجمع شركات.
- الغرامات المتعلقة بالصفقات والعقوبات الجبائية أو الجنائية والإعانات والهيئات والتبرعات الممنوحة.
- الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري.

2-2- : مخصصات الإهلاكان :سنتناول في هذا المحور كل من مفهوم الاهتلاك ، مدد الاهتلاك ، طرقه و أساس حسابه : [2]

أ- تعريف الاهتلاك : يعرف الاهتلاك على أنه هو التوزيع المنظم للمبلغ المهتلك للأصل على المدة النفعية المقدرة له حسب مخطط الاهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة الباقية المحتملة للأصل في نهاية المدة النفعية، و في حالة ما إذا كان من الممكن تحديد هذه القيمة المتبقية بصورة صادقة [3] .

و سنتطرق لبعض المصطلحات المتعلقة بكيفية حساب الاهتلاك و منها :

- **القيمة المتبقية** : هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل ما عند انقضاء مدة نفعيته والتصرف فيه بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة و غالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة بافتراض أن الأصل كان فعلا في نهاية عمره. [4]

يتم معالجة أي جزء من الأصل الثابت تكون له تكلفة معتبرة بالمقارنة بالتكلفة الإجمالية للأصل بشكل منفصل عند حساب الاهتلاك و بمعدلات مختلفة بشرط أن تكون الأجزاء المكونة للأصل ذات علاقة و تؤدي أدوار مختلفة و توفر منافع اقتصادية في أنماط مختلفة، و بالتالي تختلف المدة النفعية لكل جزء و طريقة إهلاكه المطبقة حسب نمط الاستخدام على سبيل المثال لا يتم اهتلاك الطائرة بمعدل واحد لأن جسم الطائرة و محركاتها و غيرها من الأجزاء يكون لها أعمار اقتصادية مختلفة و طرق اهتلاك مختلفة. [5]

---

[1] نفس المرجع ،ص 74.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص 74.

[3] نفس المرجع ، ص 81.

[4] نفس المرجع، ص 09.

[5] Collection les codes R.F, op.cit. ,p126.

- **المبلغ المهتلك ومدة الاهتلاك** : القيمة القابلة للإهلاك يجب أن توزع بطريقة منتظمة عبر الحياة المفيدة للأصل، القيمة المتبقية والمدة النفعية للأصل يجب أن يتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية وإذا كانت التوقعات السابقة مختلفة عن الواقع تسجل في تغير الطرق المحاسبية، ومدة الاهتلاك هي الفترة الزمنية التي يتم على مداها اهتلاك الأصل بمعنى القيمة القابلة لاهتلاك أصل ما تتحدد بعد خصم القيمة المتبقية المقدرة مسبقا ويبدأ حساب الاهتلاك عندما يدخل الأصل حيز الاستخدام وينتهي عندما يصبح الأصل مصنف على أنه محاز بغرض البيع [1]، لا يتوقف حساب الاهتلاك عندما يكون الأصل غير مستخدم أو موضوع خارج الخدمة إلا إذا كان الأصل مهتلك نهائيا، إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لاستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل خلال استخدامه غير أنه في بعض الأحيان تتدخل بعض العوامل كالتقادم التكنولوجي أو التجاري أو تلف بعض الأصول مع عدم استخدامها تؤدي كلها إلى تخفيض المنافع الاقتصادية المنتظرة من هذا الأصل، وعليه عند حساب المدة النفعية للأصل يجب الأخذ بعين الاعتبار كل هذه العوامل التي سبق ذكرها.

الاستخدام المنتظر للأصل يتوقف على الطاقة أو القدرة الإنتاجية له والاستخدام الفعلي للأصل يتوقف على العوامل التشغيلية وبرنامج الصيانة والتصليح، أما التقادم التكنولوجي يتوقف على التغيير في تحسين طرق الإنتاج أو التطور في السوق الذي ينشط فيه هذا الكيان المدة النفعية للأصل تتحدد حسب سياسة التسيير لكل كيان لأصوله فقد تخرجه من الخدمة بعد مدة معينة أو بعد استهلاك ك كمية معينة من المنافع الاقتصادية المستقبلية، و بالتالي قد تصبح المدة النفعية أقل من الحياة الاقتصادية للأصل، و عموما تقدر المدة النفعية للأصل و تتحدد على أساس الخبرة المكتسبة من طرف الكيان و بالتالي اختيار القرارات الصائبة.[2]

ب- طرق الاهتلاك : حسب النظام المحاسبي المالي فإن الطرق المحاسبية لحساب الاهتلاك لا تتعدى ثلاثة طرق ممثلة في الطريقة الخطية، طريقة الاهتلاك المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج وهي تعكس تطور استهلاكك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، ويجب تفحص في نهاية كل سنة مالية نمط الاهتلاك المطبق في استهلاك ك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل هل طرأ عليها تغيير؟ وفي حالة حدوث تعديل في استهلاك ك المنافع الاقتصادية تعدل التوقعات و التقديرات السابقة لتساير و تعكس التغير في الاهتلاك الملائم أما في حالة عدم إمكانية تحديد هذا التغير بطريقة موثوق فيها تطبق الطريقة الخطية.

- **الاهتلاك الخطي** : يعبر عن عبء ثابت موزع على المدة النفعية للأصل إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل [3] وتعتبر هذه الطريقة بصفة عامة هي المستخدمة على نحو واسع من طرف المؤسسات.

- **الاهتلاك المتناقص** : يعبر عن عبء متناقص موزع على المدة النفعية للأصل حيث يكون في السنوات الأولى قسط الاهتلاك أكبر ما يمكن ثم يأخذ في النقصان. [4]

---

[1] هيني فان جريو نينج، معايير التقارير المالية الدولية- دليل التطبيق-،ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ،مصر ، 2006، ص 205.

[2] Collection les codes R.F, op.cit., p,p125-126.

[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص 09.

[4] نفس المرجع و نفس الصفحة.

– **الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج** : يترتب عنها عبء قائم على أساس الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل ،وذلك عن طريق تحديد القدرة الإنتاجية من الوحدات للأصل ثم بعد ذلك إجراء التوزيع حسب الوحدات المنتجة فعلا، مع إجراء تعديلات في كل مرة على الإنتاج المتوقع مستقبلا . [1]

2-3-مخصصات المؤونات:

أ– **تعريف المؤونة** :هي خصم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، بمعنى عدم اليقين بالنسبة لمبلغها أو لتحقق حدوثها.

– **مفهوم الخصم**: فهو التزام حالي على الكيان سواء كان قانوني أو ضمني ناشئ عن أحداث سابقة و يتوقع عند تسويته خروج موارد لصالح الغير ممثلة في منافع اقتصادية، و أنه يمكن القيام بتقدير مبلغ الالتزام تقديرا موثوقا فيه.[2]

-تعريف الحدث المنشئ للالتزام : ه و الحدث الذي يولد الالتزام القانوني أو الضمني و لا يترك للكيان حلول واقعية أخرى سوى الالتزام بتنفيذه، و ينشأ الالتزام القانوني عادة من أي عقد أو تشريع قانوني كفرض بعض الشروط على الكيانات بإزالة منشآتها وتفكيكها وتسوية الأرض إلى ما كان ت عليه كالمفاعلات النووية لأنها تلحق أضرار بالبيئة، أما الالتزام الضمني فينشأ من تصرفات الكيان عندما:[3]

– تفصح للغير من خلال الممارسات السابقة التي قامت بها والسياسات المنشورة أو البيانات المعلن عنها صراحة أنها سوف تتحمل مسؤوليتها كاملة ،نتيجة لذلك فإن الكيان قد أوجد انطباع لدى الأطراف الأخرى بأنها سوف تضطلع بهذه المسؤوليات.

– **القواعد المتعلقة بالمؤونات** :[4] يجب عمل مراجعة مستمرة لتقدير مبلغ المؤونة عند إقفال كل سنة مالية و يتم تسوية مبلغ المؤونة "بالزيادة أو بالنقصان" لتعكس أفضل تقدير حالي في كل تاريخ لإعداد الميزانية.

يجب استخدام مخصص المؤونة في تسوية الالتزام المتعلق بالنفقة التي تم تكوين المخصص لها ،أي أنه لا يجوز استخدام المخصصات التي تم تكوينها لتسوية التزامات أخري غير النفقة التي تم تكوين المخصص لها أصلا.

– **العناصر المستثناة من تخصيص المؤونة** : يجب أن لا تخصص مؤونة للخسائر العمليات المستقبلية لأنها لا تستجيب للخصائص العامة المتعلقة بمفهوم المؤونة و لا بمفهوم الخصم لأن توقع انخفاض قيمة بعض الأصول المخصصة للتشغيل تدخل في إطار إجراء اختبار تدهور للأصل و ينظمها المعيار المحاسبي الدولي رقم I.A.S.36.[5]المتعلق بخسائر القيمة.

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ،ص 9.

[2] E .f .t. g. école de gestion-M.F-D.G.I, formation sur les nouvelles normes comptables internationales I.A.S./I.F.R.S. et nouveau système comptable financier ,E.N.I,KOLEA , 2009, p ,p7- 8.

[3] IBID, p, p 67-68.

[4] هيبي فان حريو تيتج، مرجع سبق ذكره، ص، ص 305- 306.

[5] E .f .t. g. école de gestion-M.F-D.G.I ,op.cit. ,p 72.

ب- أنواع المؤونات :

هناك عدة أنواع من المؤونات فمنها ما هو متعلق بمؤونات الأعباء و منها ما هو متعلق بمؤونات المعاشات و التقاعد والأخرى متعلقة بمؤونات تجديد التثبيتات للكيانات الحائزة على الامتياز. [1]

- مؤونات الأعباء :تعد الأعباء محققة الوقوع و تنشأ عن أعباء الاستغلال أو عن الأعباء المالية، فقد تنتج عن منازعات أمام المحاكم أو ضمانات مقدمة للزبائن أو مؤونات شكلت لمواجهة مخالفات أو غرامات ونذكر م ن بينها:

- **مؤونات الأعباء الخاصة بالخصوم غير الجارية :**

يتم تشكيل مؤونة الأعباء عند توقع تحمل عبء غير مؤكد أما عند حدوث العبء فعلا يتم ترصيد المؤونة المكونة سلفا بتسجيل العبء الذي سبق تكوين مؤونة له حين تحققه أو حدوثه في الحسابات المعنية من الصنف 06 في الجانب المدين بجعل أحد حسابات الديون أو أحد حسابات الأموال الجاهزة دائنا [2] ،ويتم تسوية المؤونة في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء عندما تصبح كلية أو جزء منها غير مبرر، ففي حالة رفع المؤونة يتم تسجيل نفس قيود التشكيل مع إبراز القيمة المتغيرة أما في حالة تقليص المؤونة أو إلغائها فيعتمد تسجيلها في حساب الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات بجعله دائنا ووضع حساب مؤونات الأعباء مدينا بمبلغ المؤونة المراد استرجاعها أو المبلغ الأصلي لها عند الإلغاء. [3]

- **مؤونات الخصوم الجارية:**

عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثنى عشر شهرا تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب مؤونات الخصوم الجارية بجعل حساب مخصصات الإهلاكان والمؤونات وخسائر القيمة مدينا. [4]

وعندما تتحقق التكلفة التي كانت موضوع المؤونة تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة بجعل حساب المؤونات-الخصوم الجارية مدينا وحساب الأموال الجاهزة أو حساب الغير دائنا وبذلك يرصد حساب

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2] نفس المرجع،ص55.

[3] عاشور كتوش، المحاسبة العامة-أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني-،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2003، ص138.

[4] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص 70.

المؤونات–الخصوم الجارية المتعلق بالمؤونة، وفي حالة تجاوز مبلغ المؤونة للتكلفة المحققة فعلا فإن الفائض يقيد في حساب مسترجعات عن خسائر القيمة والمؤونات بمبلغ المؤونة الزائد عن التكلفة الفعلية أم ا في حالة كون مبلغ المؤونة أقل من التكلفة الفعلية فإن مبلغ التكلفة الزائد يقيد في حساب الأعباء المطابق في الجانب المدين .

- **مؤونات المعاشات** :

تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء أكانوا في وضعية نشاط أو العك س في الحسابات كأعباء عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر عليهم في مقابل تلك المنافع التي يحصلون عليها أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة [1]. يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات مبلغ التزامات الكيان فيما يخص المعاشات و مكمل التقاعد أو المبالغ المماثلة الممنوحة لبعض أعضاء الكيان أو للشركاء و الوكلاء الاجتماعيين و تثبت على شكل مؤونة [2]. يعالج نظام المعاش و الإحالة على التقاعد أو ما شاب ه ذلك من الخدمات المحددة باستخدام بعض الطرق و التقنيات الخاصة منها: [3]

– أن تستخدم التقنيات الحسابية لكي تقدر بصورة موثوق فيها مبلغ المنافع المتراكمة التي يستحقها الأعضاء المستخدمين في مقابل الخدمات التي أدوها أثناء ممارسة النشاط و في أثناء السنوات السابقة، و عليه فإن التقديرات يجب أن تتم حول المتغيرات الديمغرافية «الوفيا ت، دوران المستخدمين والمالية " الزيادات المستقبلية في الأجور و تكاليف الرعاية الطبية".

– أن تحدد القيمة المحينة للمنافع المستحقة للمستخدمين و أمثالهم، غير أن التقديرات أو متوسط الحسابات المبسطة يمكن أن توفر قيمة تقريبية موثوق فيها لتلك الالتزامات الواجب إظهارها في جانب الخصوم.

و مما سبق، فإن هذه المؤونات المخصصة للمعاشات يجب أن تحدد على أساس قيمة محينة لمجموع التزامات الكيان المستحقة لصالح مستخدميها باستخدام فرضيات للحساب و طرق حسابية ملائمة.

- **المؤونات المتعلقة بتجديد التثبيتات " الامتياز"** :

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي يدعى "مانح الامتياز" إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي يدعى " صاحب الامتياز" بتنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته متحملا كل التبعات لمدة محددة و على العموم تكون طويلة الأجل مقابل حق تحصيل أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية. [4]

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ، ص 20.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص55.

[4] نفس المرجع ،ص 59.

إن قواعد المحاسبة في مجال امتياز الخدمة العمومية تطبق على العقود التي لها علاقة بالامتياز في إطار امتياز المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل "مانح الامتياز" أو المتنازل له " صاحب الامتياز" في عقد الامتياز تسجل في أصول الميزانية للكيان صاحب الامتياز يتطلب من المرفق العمومي الذي تحصل على امتياز الخدمة العمومية على مستوى الطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها بممارسة الإهلاكان أو عند الاقتضاء تخصيص مؤونات ملائمة تسجل في حساب المؤونات لتجديد التثبيتات، و ذلك عن طريق تكوين مؤونات من الكيان صاحب الامتياز الذي يتعين عليه بموجب التزامات تعاقدية بتجديد أو إصلاح التثبيتات وإعادتها إلى حالتها الأولى التي كانت عليها عند إبرام عقد الامتياز قبل أن يقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد إلى الكيان مانح الامتياز أو إلى أطراف أخرى. [1]

ج- مخصصات خسائر القيمة : وفقا للمعيار المحاسبي الدولي I.A.S.36 المتعلق بانخفاض قيمة الأصول فإن الهدف منه هو تأكد الكيان من أن القيم الدفترية للأصول لا تزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها أو القابلة للتحصيل استجابة لمبدأ الحيطة و الحذر، و لذلك يقوم الكيان في نهاية كل سنة مالية عند إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل لم يفقد من قيمته و إذا ثبت مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. [2]

- **بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بخسارة القيمة** :[3]

– **خسارة انخفاض القيمة:** هو زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للتحصيل للأصل.

–**القيمة الدفترية للأصل** : هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الاهتلاك المتراكم و خسائر انخفاض القيمة المتراكمة ،أي القيمة المحاسبية الصافية.

– **القيمة القابلة للتحصيل** : هي القيمة الأعلى بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.

– **ثمن البيع الصافي** : هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية و تراضي و طرح منه تكاليف الخروج.

– **القيمة النفعية** : هي القيمة المحينة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للخزينة و المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

– **الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة** : " U.G.T." هي أصغر مجموعة قابلة لتعيين الأصول التي تنتج تدفقات نقدية ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة من الأصول.

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ، ص،ص 15- 55.

[2] نفس المرجع، ص7.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة.

- **-حالات خاصة:**

في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها متساوية لقيمتها النفعية.

* و في الحالات التي يوجد أصل لا يولد تدفقات الخزينة مباشرة فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لتدفقات الخزينة التي ينتسب إليها يمكن أن توفر بعض التقديرات و المعدلات و الحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة النفعية أو ثمن البيع الصافي للأصل.

* عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهلاك، هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل و حينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة.

* خسارة القيمة لأي أصل يجب أن تثبت بانخفاض في الأصل المذكور بتسجيل أعباء في الحسابات.

* ينبغي على الكيان مراجعة تقدير الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة لأي أصل عند إقفال الحسابات إذا ما كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة للسنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفاضات، و إذا كان مثل هذا المؤشر موجودا فلا بد من تقدير القيمة القابلة للتحصيل .

* خسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة تسترجع و تدرج ضمن المنتوجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، و حينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل بدون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية للإهلاك التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة بالنسبة لهذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.

* و هناك خسائر القيمة التي تخص التثبيتات و أخرى تخص المخزونات و خسائر القيمة عن حسابات الغير و خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

* عندما تبرز عملية تقييم لأصل ما وجود خسارة في القيمة "إعادة تقييم سلبية" فإن هذه الخسارة في القيمة تحسم على سبيل الأولوية من فارق إعادة التقييم المسجل سابقا في حساب رؤوس الأموال الخاصة لهذا الأصل نفسه، و يقيد الرصيد المحتمل " فارق إعادة التقييم الصافي السلبي" كعبء

* تعالج كل خسارة في القيمة لأي أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، و يأتي لتخفيض احتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة.

* كل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية.

- **خسائر القيمة عن التثبيتات :** [1] *إذا ظهر مؤشر موضوعي يدل عن تناقص قيمة أصل ففي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المتجمعة و المسجلة في حساب رؤوس الأموال الخاصة فإنه يجب إخراجها من هذا الحساب وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة.

* يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة للتثبيتات في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة في حالة ارتفاع مبلغ خسارة القيمة أو بالنقصان عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو تم إلغاؤه عندما تصبح كلها أو جزء منها بدون موضوع.

* و يظهر في الميزانية المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهلاكان و خسائر القيمة و في تاريخ التنازل عن التثبيت تسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج.

- **خسائر القيمة للمخزونات :** [2] *خسارة القيمة للمخزونات تسجل في صنف الأعباء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون ، مع العلم أن قيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام و التسويق و تحدد خسائر القيمة للمخزونات مادة بمادة أو في حالة أصول متعاوضة " قابلة للتبادل" فئة بفئة.

* يعاد تسوية حساب خسائر القيمة بحسب طبيعة كل عناصر المخزونات من بضائع و مواد أولية و لوازم وتموينات و مخزونات قيد الإنجاز و تامة الصنع في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة في حالة ارتفاع مبلغ خسارة القيمة أو بالنقصان في حالة انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغائه كليا أو جزئيا عندما يصبح بدون موضوع، و يظهر في الميزانية مبلغ المخزونات الصافي بعد طرح خسائر القيمة و يسجل رصيد حساب خسائر القيمة و يحسم من مبلغ المخزونات المعنية عند خروج المخزونات من أصول الميزانية.

- **خسائر القيمة من حسابات الغير :** [3] يعاد النظر في خسائر القيمة الخاصة بحسابات الغير في نهاية كل سنة مالية إما بالزيادة في حالة ارتفاع مبلغ خسارة القيمة أو بالنقصان في حالة انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغائها كلية أو جزئيا عندما تصبح بدون مبرر، و عند حلول تاريخ تسديد الدين الذي كان موضوع خسارة في القيمة فإن خسارة القيمة المثبتة سابقا ترصد عن طريق استرجاع الخسارة في القيمة، و عندما يتبين بأن الدين غير قابل للتحصيل تحسم خسارة القيمة من مبلغ الدين و الرصيد المتبقي يعتبر خسائر عن حسابات الديون غير قابلة للتحصيل، و تشمل خسائر القيمة الخاصة بالزبائن و بحسابات المجمع و الشركاء و بحسابات الغير.

- **خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية :** [4]

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره،ص،ص 61- 62 .

[2] نفس المرجع ، ص، ص 13 - 64.

[3] نفس المرجع ،ص ،ص70-71.

[4] نفس المرجع، ص 73.

يعتبر من حسابات التصحيح حيث يسمح بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحصيل، وبالفعل وكغيره من الأصول الأخرى فإن الأصول المالية التي لم يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال الفترة تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من قيمتها القابلة للتحصيل.
الأصول المالية الجارية التي لم يعاد تقييمها وفق القيمة العادلة تصبح تخضع إلى اختبار لخفض القيمة لإثبات خسارة محتملة في القيمة خاصة بالحسابات لدى البنوك و المؤسسات المالية ووكالات التسبيقات.
و في نهاية كل سنة مالية يتم تسوية حساب المؤونة المتعلق بخسارة القيمة لكل حساب مالي عن طريق الزيادة في المؤونة في حالة ارتفاع مبلغ خسارة القيمة أو بالنقصان أو الإلغاء عن طريق استرجاع المؤونة عندما تصبح هذه كليا أو جزئيا لا مبرر لوجودها، و عندما تصبح الخسارة نهائية فإن خسارة القيمة المثبتة تحسم من الحساب المالي المطابق بمعدل مبلغ الخسارة المسجلة والرصيد المحتمل للحساب المالي يتم إلغائه عن طريق تحمل عبء مالي آخر.

3-: الأعباء المالية:

تتضمن الأعباء المالية مجمل الأعباء ذات الطابع المالي وتتمثل في : [1]

- أعباء الفوائد: يضم مجموع الفوائد المرتبطة بالفترة المحاسبية و المتعلقة بالقروض و الديون و عمليات التمويل.
- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات: تسجل الحسابات الدائنة التي لا يمكن تحصيلها والمتعلقة بالمساهمات كما أنها تمثل الحسابات الدائنة التي تولدت بمناسبة القروض الممنوحة للكيانات التي يكون فيها للمقرض مساهمات " سندات المساهمة، أشكال أخرى للمساهمة".
- فارق التقييم الخاص بالأدوات المالية.

—نواقص قيمة :يسجل هذا الحساب فارق التقييم الحاصل عند تقييم هذه الأصول أو الخصوم المالية المعنية و تقديرها بقيمتها الحقيقية "القيمة العادلة"، عندما يظهر هذا التقييم قيمة ناقصة فإنها تدرج ضمن نتيجة الفترة وفقا للتنظيم الحالي المعمول به، هذا الحساب لا يتعلق بالعناصر المالية التي يجب أن تقيم حسب قيمتها المهتلكة والتي من خلالها يحسم الفرق بين القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية مباشرة من رؤوس الأموال.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، متضمنة قرار المؤرخ في 2008/7/26 ،مرجع سبق ذكره ، ص 75 .

-أعباء الصرف : تنجم عن العمليات التجارية التي تتم بالعملة الصعبة و التي قد تتحمل خسائر ناتجة عن تقلبات أسعار الصرف.

- الخسائر الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية: تدرج هذه الخسائر على أنها نواقص قيمة و تبرز كأعباء في حساب النتائج.

- الأعباء المالية الأخرى.

4- : الضرائب المتعلقة بالنتائج العادية : تتفرع إلى الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية و الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

4-1-الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية : يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح المحقق بالاستناد إلى القواعد التي يفرضها التشريع الجبائي، و عليه فإن مبلغ الضريبة المسجل محاسبيا يتمثل أساسا في مبلغ الضرائب الواجبة الدفع للدولة خلال الدورة و المحسوب على أساس تطبيق معدل الضريبة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي. [1]

و يتفرع هذا الحساب إلى: - الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج للأنشطة العادية

- الضرائب الأخرى عن النتائج.

4-2- الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية : [2] إن فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية ترتكز على تسجيل ضمن صنف الأعباء، العبء الضريبي عن النتيجة المتعلق بعمليات السنة المالية فقط التي تتمثل في مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع "ضريبة مؤجلة عن الخصوم" أو قابلة للتحصيل "ضريبة مؤجلة على الأصول " خلال السنوات المالية المستقبلية و تنتج هذه الضرائب المؤجلة عن:

- تفاوت زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان يمكن حسمها من الأرباح الجبائية أو الضرائب المستقبلية محتمل الوقوع في مستقبل منظور.

- ترتيبات، إقصاءات، إعادة معالجة، تمت في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة.

الضرائب المؤجلة يتم تحديدها و يعاد النظر فيها عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التشريع الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي تم خلالها تحقق الأصل أو تسديد الخصم دون حساب التحيين .

[1] يوسف مامش وناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار المحمدية الجزائر، ص 238.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لمحاسبة ،مرجع سبق ذكره، ص، ص 18- 19 .

و تتفرع الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي إلى ضرائب مؤجلة على الأصول وضرائب مؤجلة على الخصوم و سنتطرق إليها على التوالي:

أ- الضرائب المؤجلة على الأصول : تمثل مبلغ الضرائب المتوقع تحصيلها خلال السنوات المالية المقبلة و يتم الاعتراف بها بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الواجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيها احتمال الاسترداد من الأرباح الخاضعة للضريبة واجبا وممكنا كما هو الحال بالنسبة لترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعد للأمام أو ترحيل خصومات ضريبية للأمام لم تستنفذ يعد و يمكن الاستفادة منها أو فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ واجبة الخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة من جراء التسويات المجرات على الأصول و الخصوم، و يترتب عنها زيادة عبء الضريبة في الفترة الحالية و تنعكس في نقص العبء الضريبي في فترة أو فترات قادمة.[1]

ب- الضرائب المؤجلة على الخصوم : تمثل مبالغ الضرائب الواجب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة و يتم الاعتراف بها بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ينشأ عنها نقص في العبء الضريبي في السنة الحالية و يقابلها زيادة في العبء الضريبي في الفترة أو الفترات المقبلة. [2]

5- : الأعباء غير العادية: تنجم الأعباء غير العادية من حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان و تمثل طابعا استثنائيا ،و تستعمل في ظروف جد استثنائية مثل حالة نزع الملكية أو حالة كوارث طبيعية غير متوقعة، فالغرض من وجودها هو ضرورة تحديد طبيعة و مبلغ كل عنصر استثنائي على مستوى الكشوف المالية و تمييزه عن الأعباء العادية. [3]

بعد التطرق إلى كل من الأعباء و المنتوجات بالتفصيل فإنه يمكننا بعد ذلك تحديد النتيجة المحاسبية حسب النموذج المخصص في الكشوف المالية و الممثل في حساب النتائج حسب الطبيعة و أيضا تحديد النتيجة حسب الوظيفة و هذا ما سنتناوله في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: مراحل تحديد النتيجة المحاسبية :

حسب النظام المحاسبي المالي فإن حساب النتائج يضم ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، بالإضافة إلى النتائج الجزئية الخاصة بالدورة و التي تعتبر نتائج وسيطيه للمرور لتحديد النتيجة الصافية للسنة المالية.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية،مصر، 2006، ص، ص 558- 578.

[2] نفس المرجع ،ص، ص 559 - 578.

[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ،ص، ص 25-75.

أولا: حساب النتائج حسب الطبيعة :و في هذا الإطار فإن تحديد النتيجة الصافية وفقا لحساب النتائج حسب الطبيعة يقتضي المرور بالخطوات الآتية الواردة في النموذج المعتمد في النظام المحاسبي المالي:[1]

الجدول رقم (01.02) المتعلق بحساب النتائج "حسب الطبيعة" حسب.S.C.F

حساب النتائج	الفترة من.....الى.....				
اسم الحساب	رقم الحساب	السنة ن		السنة ن-1	
		مدين	دائن	مدين	دائن
- المبيعات و المنتوجات الملحقة. - تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع - الإنتاج المثبت - إعانات الاستغلال	70 72 73 74				
1 إنتاج السنة المالية					
- المشتريات المستهلكة - الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى.	60 62-61				
2 استهلاك السنة المالية					
3 القيمة المضافة للاستغلال (1-2)					
- أعباء المستخدمين - الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	63 64				
4 إجمالي فائض الاستغلال					
- المنتوجات العملياتية الاخرى - الأعباء العملياتية الأخرى - مخصصات الإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة - إسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات	75 65 68 78				
5- النتيجة العملياتية					
- المنتوجات المالية - الأعباء المالية	76 66				
6- النتيجة المالية					
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)					
- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة " تغيرات" عن النتائج العادية	698-695 693-692				
مجموع منتوجات الانشطة العادية					
مجموع اعباء الانشطة العادية					
8 -النتيجة الصافية للانشطة العادية					
عناصر غير عادية " منتوجات يجب تبيانها " عناصر غير عادية " أعباء يجب تبيانها "	77 67				
9- النتيجة غير العادية					
10 -صافي نتيجة السنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية()					
11 - صافي نتيجة المجموع المدمج ( )					
و منها حصة ذوي الاقلية ( ) حصة المجمع					

المصدر : الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 08/07/26، مرجع سبق ذكره، ص30.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 ،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره ، ص، .ص 34.

1- تحديد النتيجة العادية:

1-1- : **إنتاج السنة المالية** :**يمثل**مجموع المبيعات لكل من البضائع و المنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة وتغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت سواء كان معنوي أو عيني والذي أنشأه الكيان وإعانات الاستغلال، و نحصل عليه وفق العلاقة:

إنتاج السنة المالية = المبيعات و المنتوجات الملحقة حـــ/ 70 + تغيرات الإنتاج المخزن حـــ/ 72 + الإنتاج المثبت حـــ/73+ إعانات الاستغلال حـــ/74.

1-2 : **استهلاك السنة المالية** : يمثل المشتريات المستهلكة للمواد الأولية و البضائع و التموينات الأخرى و الخدمات الخارجية المتحصل عليها من عند الغير، و نحصل عليه وفق العلاقة التالية:

استهلاك السنة المالية =المشتريات المستهلكة حـــ/ 60 + الخدمات الخارجية حـــ/61 + الخدمات الخارجية الأخرى حـــ/ 62.

1-3- : **القيمة المضافة للاستغلال** : تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية و استهلاكها و تحدد على الشكل التالي :

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية .

1-4 : **إجمالي فائض الاستغلال** : يمثل الفرق بين القيمة المضافة للإستغلال و مجموع أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة، ونحصل عليه وفق العلاقة الآتية :

إجمالي فائض الاستغلال=القيمة المضافة للإستغلال-(أعباء المستخدمين حـــ/ 63 + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة حـــ/64).

1-5-: **النتيجة العملياتية** : يمثل الفرق بين مجموع اجمالي فائض الإستغلال والمنتجات العملياتية الأخرى مضافا إليها الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات ومجموع الأعباء العملياتية الأخرى ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، و يعبر عنها بالعلاقة الآتية:

النتيجة العملياتية =(اجمالي فائض القيمة + المنتجات العملياتية الأخرى حـــ/ 75 + إسترجاعات عن المؤونات و خسائر القيمة حـــ/ 78)- (الأعباء العملياتية الأخرى حـــ/ 65 + مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة حـــ/ 68).

1-6-النتيجة المالية : تمثل الفرق بين المنتوجات المالية حـــ/ 76 و الأعباء المالية حـــ/66 .

1-7- : **النتيجة العادية قبل الضرائب** : تمثل مجموع النتيجة العملياتية و النتيجة المالية.

1-8-: **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** : تتحدد بعد اقتطاع الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية أو إضافتها حسب الحالة من النتيجة العادية ، أي :

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية – (الضرائب عن الأرباح و النتائج الأخرى حـــ/695+698 ± الضريبة المؤجلة عن الأصول و الخصوم حـــ 692+حـــ/693)

2-: **النتيجة غير العادية** : تمثل الفرق بين المنتجات غير العادية و الأعباء غير العادية أي :

النتيجة غير العادية = منتوجات غير عادية حـــ/ 77 – أعباء غير عادية حـــ/ 67 .

3- :**النتيجة الصافية للسنة المالية** : تمثل مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

مما سبق، يمكن القول بأن حساب النتائج هو عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور بها للوصول إلى تحديد النتيجة الصافية المحاسبية الخاضعة للضريبة.

ثانيا : **حساب النتائج حسب الوظيفة** : يتم إعداد هذا الجدول بالأخص في المؤسسات الصناعية بهدف حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتجات و تحديد أسعار بيعها بدقة من خلال متابعة تطور التكاليف ، وسنتطرق فيما يلي إلى مراحل تحديد النتيجة الصافية المحاسبية من خلال استعراض جميع الخطوات وفقا للنموذج المعتمد في النظام المحاسبي المالي .

الجدول رقم(02. 02) المتعلق بحساب النتائج "حسب الوظيفة «حسب.S.C.F

حساب النتائج	الفترة من.....الى.....		
الفصول	ملاحظة	السنة ن	السنة ن-1
رقم الأعمال			
تكلفة المبيعات			
هامش الربح			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين ، مخصصات الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
منها حصة ذوي الأقلية			
حصة المجمع			

المصدر : الجريدة الرسمية رقم**19** الصادرة في **2009/03/25** المتضمنة القرار المؤرخ في **08/07/26**، مرجع سبق ذكره، **ص31.**

1- هامش الربح الإجمالي : يمثل الفرق بين رقم الأعمال و تكلفة البضائع المباعة ،و نحصل عليه وفق العلاقة الأتية : **هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال – تكلفة البضائع المباعة.**

2- النتيجة العملياتية : نحصل عليها من خلال إجراء الفرق بين مجموع هامش الربح الإجمالي والمنتجات الأخرى العملياتية ومجموع التكاليف التجارية والإدارية والأعباء الأخرى العملياتية و يكتب وفق العلاقة الآتية :

النتيجة العملياتية = (هامش الربح الإجمالي + المنتجات الأخرى العملياتية) – (التكاليف التجارية + التكاليف الإدارية + الأعباء الأخرى العملياتية)

3- النتيجة العادية قبل الضريبة : يتم الحصول عليها بإجراء الفرق بين مجموع النتيجة العملياتية والمنتجات المالية و مجموع مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات والأعباء المالية و يتم تحديدها وفق العلاقة الأتية :

النتيجة العادية قبل الضريبة =(النتيجة العملياتية + المنتجات المالية) – (مصاريف المستخدمين +مخصصات الاهتلاكات + الأعباء المالية).

4- النتيجة الصافية للأنشطة العادية : تمثل الفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة و مجموع الضرائب الواجبة على النتائج العادية و جمع او طرح الضرائب المؤجلة حسب الحالة، و يتم الحصول عليها وفق العلاقة الأتية :

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب الواجبة على النتائج العادية ± الضرائب المؤجلة على النتائج العادية)

5- النتيجة الصافية للسنة المالية : هي عبارة عن الفرق بين المنتوجات غير العادية و الأعباء غير العادية بإضافة النتيجة الصافية للسنة المالية و تكتب وفق العلاقة الآتية :

النتيجة الصافية للسنة المالية =النتيجة الصافية للأنشطة العادية +(منتوجات غير عادية – الأعباء غير العادية)

سواء تم حساب النتيجة حسب حساب النتائج حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة فإننا نحصل علي نفس النتيجة ،وللمؤسسة الخيار في اختيا ر أحد الجدولين لحساب النتيجة.

غير أن هذه النتيجة في الكثير من الأحيان يتم تعديلها على أساس النصوص التشريعية الجبائية، هذا ما يقودنا إلى دراسة كيفية تحديد النتيجة الجبائية التي على أساسها تدفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال المبحث الموالي :

المبحث الثاني : تحديد النتيجة الجبائية :

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة على أساس النتيجة المحاسبية المحققة خلال السنة المالية بعد إجراء بعض التصحيحـــات الضرورية وفقا للـــنصوص الجبائية، و يتم ذلك خارج إطار المحاسبة و تظهر هذه التصحيحات بصفة تفصيلية في الملحق التاسع من القوائم الجبائية و الذي يطلق عليه جدول تحديد النتيجة الجبائية.

و في هذا الإطار سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لمختلف المنتوجات و الأعبـــاء القابلة للخصم و كيفية تحديد النتيجة الجبائية وفقا للجدول الاتي:

الجدول رقم(02. 03)المتعلق بحساب النتائج حسب النظام الجبائي

حساب النتائج		**السنة.....**			
الفصول		السنة ن		السنة ن-1	
المبيعات من البضائع		مدين	دائن	مدين	دائن
المبيعات ت من المنتوجات	المنتوجات التامة الصنع				
	تقديم الخدمات				
	مبيعات الأشغال				
التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة					
رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتنزيلات و المحسومات					

الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون					
الإنتاج المثبت					
إعانات الاستغلال					
I إنتاج السنة المالية					
مشتريات البضائع المباعة					
المواد الأولية					
التموينات الأخرى					
تغييرات المخزونات					
مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة					
مشتريات أخرى					
التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات					
الخدمات الخارجية	التقاول العام				
	الإيجارات				
	الصيانة و التصليحات و الدعم				
	أقساط التأمينات				
	العاملون الخارجين عن المؤسسة				
	أجور الوسطاء و الأتعاب				
	الإشهار				
	التنقلات و المهمات و الاستقبالات				
الخدمات الخارجية الأخرى					
التنزيلات والتخفيضات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية					
II استهلاك " السنة المالية "					
III القيمة المضافة للاستغلال "I - I I "					
أعباء المستخدمين					
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة					
IV إجمالي فائض الاستغلال					
المنتجات العملياتية الأخرى					
الاعباء العملياتية الاخرى					
مخصصات الاهتلاكات					
المؤونات					
خسائر القيمة					
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات					
V النتيجة العملياتية					
المنتوجات المالية					
الأعباء المالية					
VI النتيجة المالية					
VII النتيجة العادية " V+VI "					
العناصر غير العادية " المنتوجات "					
العناصر غير العادية " الأعباء "					
III V النتيجة غير العادية					
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج					
الضرائب المؤجلة " تغييرات عن النتائج العادية "					
IX صافي نتيجة السنة المالية					

المصدر : وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب، القوائم الجبائية لسنة **2011** .

المطلب الأول : : المعالجة الجبائية لمختلف فئات الأعباء :

تحتل الأعباء الجزء الأكبر ضمن تحديد النتيجة الجبائية نظرا لتأثيرها من حيث قابلية خصمها من الربح الخاضع للضريبة، و عليه فإن الأعباء التي تتحملها المؤسسة فعلا تسجل محاسبيا بغض النظر عن النصوص الجبائية إذا ما توفرت الوثائق الثبوتية لتبريرها ، هذا فيما يخص تحديد النتيجة المحاسبية، أما من منظور جبائي فإن قابلية خصم الأعباء تخضع لبعض الشروط الشكلية و الموضوعية، و في حالة عدم وجود نصوص جبائية متعلقة بالأعباء تطبق القواعد المحاسبية بدون تحفظ.

أولا-: الشروط العامة لخصم الأعباء : يمكن تقسيمها إلى شروط شكلية و أخرى موضوعية نتناولها فيما يلي:

1 - الشروط الشكلية : لكي يتم خصم الأعباء جبائيا يجب أن تستوفي هذه الأخيرة (الشروط الشكلية الآتية:

- **أن يكون العبء مؤكد وحقيقي** : يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء كانت مدفوعة أو مستحقة الدفع ، ويجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية ويتحمل الكيان عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا. [1]

- أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية : حتى يمكن خصم العبء يجب أن يكون مدعم بوثائق ومستندات تبرر حقيقة حدوث العبء ، وعليه فإذا كانت القاعدة العامة هي ضرورة وجود مستند يثبت النفقة فإن الاستثناء يمكن قبول المصاريف إذا كان بالإمكان التحقق من وجودها و صحتها حتي ولو لم تتوفر الوثائق ، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسبا لأي مراقبة جبائية. [2]

- إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء: حسب نص المادة 152 و المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" تلزم المكلفين بوجوب إرفاق التصريح السنوي ببعض الجداول الخاصة حتى يتم التحقق من صحة النتائج المبينة في التصريح" كما هو الحال بالنسبة لكشف المصاريف العامة وكشف الاهتلاكات والمؤونات ...الخ [3] ،وفي حالة عدم وصولها في الآجال المحددة يترتب عنها دفع غرامة جبائية و لا يؤخذ بالربح المصرح به و يتم فرض الضريبة تلقائيا.

2- الشروط الموضوعية : يمكن تلخيصها فيما يلي :

- يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية : بمعنى يجب أن يحدث العبء نقصا في قيمة الأصول الصافية ويترجم هذا النقص إما عن طريق انخفاض قيمة عنصر من عناصر الأصول أو عن طريق زيادة

[1] و. م./ م. ع. ض.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكر،ص 17 .

[2] عادل فليح علي، مرجع سبق ذكره، ص 253.

[3] و.م./ م.ع.ض. /قوانين الجباية، ق. ض. م. ر. م.، ص، ص6-7.

في قيمة الخصوم من دون أن ينتج ذلك أي مقابل لأي عنصر من عناصر الميزانية، و عليه لا تعتبر كأعباء قابلة للخصم الأعباء التي تؤدي إلى الزيادة في قيمة الأصول كحيازة التجهيزات. [1]

– **أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للكيان و لمصلحته** : يشترط لقبول خصم العبء أن يستخدم لأغراض مباشرة لتسيير وتحقيق الهدف الاقتصادي الذي من أجله أنشئت المؤسسة، وللتفرقة بين التصرفات العادية وغير العادية للتسيير يجب الفصل بين الاستغلال العادي للكيان والاستغلال الشخصي للمسيرين، وبالتالي فإن الأعباء الشخصية التي ينفقها المسيرين أو الشركاء و المتعلقة بالأمور الكمالية فإنها تعتبر تصرفات غير عادية في التسيير أو الأعباء المتعلقة بتأجير منازل للنزهة أو أعباء الاهتلاكات المتعلقة بالسيارات السياحية التي تتجاوز السقف المسموح به...إلخ ،فكل هذه الأعباء غير قابلة للخصم ولا تدخل في الاستغلال العادي للكيان فلا يحقق مصلحتها. [2]

- **أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها** : وفقا لهذا الشرط فإن الأعباء التي يقبل خصمها هي فقط تلك التي نشأت خلال الدورة بغض النظر عن تاريخ دفعها، و على ضوء هذا الشرط فإن الأعباء المتعلقة بسنوات مستقبلية يتم أخذها بعين الاعتبار خلال الدورة التي تم الالتزام بها، أما الأعباء المتعلقة بنفقات حالية ولكنها ترتبط بدورات لاحقة فينبغي تأجيل خصمها إلى الدورات التي تحققت فيها. [3]

3– **الشروط الخاصة المتعلقة بخصم بعض الأعباء** : علاوة على اشتراط المشرع الجبائي لخصم الأعباء توفر الشروط العامة للخصم التي سبق ذكرها، أضاف بعض الشروط النوعية الخاصة ببعض الأعباء حتى لا يتسنى للمكلفين المغالاة فيها بغية تخفيف العبء الضريبي، و التي سنتناولها فيما بعد بالتفصيل.

و بعد أن استعرضنا الشروط العامة و الخاصة بخصم الأعباء، نتناول فيما يلي مختلف الأعباء التي أوردتها المواد141، 169 من ق.ض.م.ر.م. و كذلك عناصر الأعباء الأخرى التي لم يرد ذكرها في القانون ووردت في جدول حسابات النتائج المعتمد في القوائم الجبائية.

ثانيا : مختلف الأعباء المتعلقة بالدورة المالية :

1– المشتريات المستهلكة : تشمل مشتريات المواد المستهلكة المخزنة ومشتريات المواد المستهلكة غير القابلة للتخزين، و يمكن تلخيص أهمها فيما يلي : [4]

[1] يوسف مامش و ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 130.

[2] Abderrahmane Ouarikene, les divergences entre la comptabilité et la fiscalité , mémoire de fin d'étude 3eme cycle spécialisé , institut d'économie douanière et fiscal, Kolea ,2003,p56

[3] يوسف مامش و ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 131.

[4] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في2009/03/25،المتضمنةالقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص ، ص 50 - 73.

- تكلفة البضائع المباعة : تضم تكلفة السلع و المواد و اللوازم التي خرجت من المخازن بغرض البيع على حالتها دون إجراء عملية التحويل.
- تكلفة المواد و اللوازم المستخدمة في عملية التصنيع.
- تكلفة التموينات الأخرى التي تضم المواد و اللوازم المستخدمة في عملية التصنيع.
- تكلفة التموينات الأخرى التي تضم المواد و اللوازم القابلة للاستهلاك و التغليفات و كلها من المواد التي تساهم في المعالجة التصنيعية أو في الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتوج المعالج أو المصنع.
- تغيرات المخزون: تظهر تغيرات مخزون المواد الأولية و المواد المستهلكة كتصحيحات للمشتريات "بالزيادة أو بالنقصان" من أجل حساب المشتريات المستهلكة.
- تكلفة مشتريات الدراسات والخدمات الأخرى : تشمل تكلفة الدراسات والخدمات المطلوبة بما في ذلك اقتناء التجهيزات والأشغال، فإنها تدمج مباشرة في تكلفة الأعمال والأشغال والمنتوجات المصنعة من طرف الكيان.
- التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات: قد يحصل أثناء عملية الشراء أن يحصل المشتري من المورد على تخفيض لأسباب معينة كأن تكون الطلبية غير موافقة للشروط المتفق عليها أو السلعة فيها عطب أو كأن يحصل على تخفيض لقاء الكمية الكبيرة التي يشتريها أو أن يحصل على تخفيض من المورد في فترة معينة يحددها مسبقا.

2-: الخدمات الخارجية : تحتاج كل مؤسسة أثناء مزاولة نشاطها لخدمات الغير مهما كانت إمكانياتها و تتمثل هذه الخدمات فيما يلي:

2-1- أعباء التقاول العام : في بعض الأحيان و نظرا لآجال الإنجاز المقيدة بها المؤسسة أو نظرا لعدم ملكيتها لبعض المعدات و التجهيزات فإنها تقوم بالتعامل مع بعض المقاولين من أجل إنجاز بعض الأشغال لإتمام المشروع في الآجال المحددة وهذه التكاليف التي تحملتها لقاء الحصول على هذه الخدمات تعتبر أعباء قابلة للخصم.

2-2- تكاليف الإيجار : حسب نص المادة 141 في النقطة الأولى من من ق .ض .م. ر .م .تعتبر تكلفة إيجار العقارات التي تستغلها المؤسسة في نشاطها العادي. [1]أعباء قابلة للخصم.

2-3- مصاريف الصيانة و الإصلاحات : حسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي فإنه كثيرا ما يقع خلط بين مصطلح الصيانة و الإصلاح و الاستبدال أو التحسين و سنتطرق إليها بالتفصيل فيمايلي: [2]

[1] و. م./م .غ. ض./ قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر. م.، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[2] عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره ،ص، ص 260- 261.

أ– مصاريف الصيانة : هي الأعباء التي تهدف إلى الحفاظ على التثبيت بحالته الإنتاجية و هي لا تؤدي إلى تغيير جوهري في الأصل، و تعتبر مصاريف قابلة للخصم في السنة التي تحققت فيها.

ب– مصاريف الإصلاحات : هي أعباء يتم تحملها بهدف الإصلاح وتجديد ما يلحق الأصل نتيجة الاستخدام ،أي يتم الإنفاق عليه لإرجاعه إلى سابق عهده كما قد يؤدي هذا الإصلاح إلى زيادة نجاعة الأصل، بمعنى زيادة طاقته الإنتاجية ففي هذه الحالة تدرج في الأعباء المتعلقة بالتثبيتات.

ج– مصاريف التحسين : يهدف إلى رفع مستوى أداء الآلات بمعني رفع طاقتها الإنتاجية فإن كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها بذلك تؤدي إلى الرفع من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات ،وبالتالي تدرج هذه المصاريف في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل و لا تخصم، و إنما تمتلك و تعتبر مخصصا قابلا للخصم و على سبيل المثال تعديل وحدة الإنتاج يسمح بزيادة العمر الإنتاجي لها أو تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بتخفيض التكاليف.

د– **استبدال قطع الغيار للمعدات** : تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصيات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى و كان يعزم الكيان استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة فإنها تؤدي إلى الحصول على تحسن جوهري لنوعية الإنتاج و إنتاجية الكيان، أما إذا كانت هذه القطع أو الأدوات الصغيرة المستخدمة لا تفي بالغرض إلا لسنة واحدة أو أقل لأنها تؤول للتلف و العطب فهي تعتبر عبء قابل للخصم و لا يدرج في التثبيت ولا يطبق عليها الاهتلاك.

2–4– أقساط التأمين : تتمثل هذه المصاريف في عقود التأمين المكتتبة لمواجهة المخاطر كالتأمين على عناصر الأصول ضد الحرائق و الفيضانات والأضرار أو التأمين على وسائل النقل أو التأمين على مسؤولية المؤسسة في إطار أداء نشاطها و ما يترتب عنها من أضرار للغير، و لا يتم خصمها إلا إذا تم دفعها فعلا ويشترط أن تكون متعلقة بنشاط المؤسسة. [1]

2–5– أعباء المستخدمين الخارجين عن المؤسسة :يدخل في إطار المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة كل من المحامي و محافظ الحسابات و المستشارين، و تتعامل المؤسسة مع هؤلاء الأشخاص عن طريق إبرام عقود صالحة لمدة معينة ،والأجور المقدمة إليهم تعتبر من الأعباء القابلة للخصم إذا تم التصريح بها في كشف خاص يرفق مع التصريح السنوي. [2]

2–6– مكافآت الوسطاء و أتعاب الغير : تمثل جميع الأتعاب والمكافآت المدفوعة للحصول على المساعدة التقنية أو الاستشارة أو بعض الخدمات الخاصة، وتعتبر من الأعباء القابلة للخصم بشرط أن يصرح

[1] Immanuel disle et djaques saraf, op.cit. , p 179.
[2] Immanuel Disle Et Les Autres , Op.cit. , P 195.

بهذه المبالغ في كشف يبين فيه جميع المعلومات الخاصة بالمستفيدين وإرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي ،وإذا لم تستجب المؤسسة لهذا الالتزام فإنها تفقد أحقية خصم هذه المصاريف من الربح الخاضع للضريبة. [1]

2-7- أعباء الإشهار : تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد والمجلات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات إشهارية تعتبر من قبيل الأعباء القابلة للخصم مادامت متعلقة بالنشاط. [2]

2-8- مصاريف التنقل و المهمات و الاستقبال :

أ- مصاريف التنقل و المهمات : تعد نفقات السفر و التنقل من الأعباء القابلة للخصم باعتبارها مصاريف متعلقة مباشرة بطبيعة نشاط المؤسسة مادام غير مبالغ في قيمتها، بالإضافة إلى توفر المستندات الثبوتية، وتضم مصاريف تنقل مسيري المؤسسة والموظفين والمستخدمين أو الغير الذين تطلب المؤسسة خدماتهم و تستبعد النفقات الشخصية. [3]

ب- مصاريف الاستقبال : تضم المصاريف التي تنفق في استقبال المتعاملين مع المؤسسة و تعتبر قابلة للخصم إذا تم صرفها من أجل إتمام صفقات تجارية أو معاملات مرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة، و يجب أن تكون مثبتة بمستندات و غير مبالغ في قيمتها. [4]

3- مختلف المصاريف الأخرى : تضم جميع المصاريف التي لم نتطرق إليها في العناصر السابقة .

3-1- مصاريف البريد والمواصلات والغاز والكهرباء والماء : تشمل مصاريف الهاتف والفاكس والبرق والطوابع البريدية التي تلصق على الرسائل، أما بالنسبة للغاز و الكهرباء و الماء فهي تعتبر من المواد غير قابلة للتخزين و قابلية خصمها مرتبطة بتوفر الشروط العامة للخصم و أن تكون متعلقة باستغلال المؤسسة، و ليس بالاستغلال الشخصي . [5]

3-2- مصاريف نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين :تمثل جميع مصاريف النقل المدفوعة للغير والواجب تحملها باستثناء مصاريف نقل المشتريات التي تحمل مباشرة في تكلفة الشراء، و تضم مصاريف نقل البضائع و نقل المستخدمين. [6]

3-3- مصاريف الدراسات و الأبحاث : حسب نص المادة 09 من ق. م .التكميلي 2009 فإن نفقات الدراسات والأبحاث المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة فإنها تخصم في حدود 10% من مبلغ الدخل أو الربح بدون أن تتجاوز 100.000.000دج شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه

[1] و.م/م. ع .ض/ قوانين جبائية/ ق .ض. م. ر .م، مرجع سبق ذكره، ص 86.

[2] جمال صلاح الدين عوض و آخرون، الضريبة على أرباح شركات الأموال مركز التعليم المفتوح ،القاهرة ،سنة النشر مجهولة، ص 51.

[3] عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 297.

[4] و.م/م.ع. ض/ قوانين جبائية/ق. ض. م. ر.م، مرجع سبق ذكره، ص 82.

[5] Abdellah boughaba, comptabilité générale, office des publications universitaires, Alger, p, p115-117.

[6] عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة ، مرجع سبق ذكره ، ص 157.

في إطار هذا البحث والتصريح بالمبلغ المعاد استثماره للإدارة الجبائية وأيضا إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.[1]

3-4- نفقات التسيير : حسب نص المادة 170من ق .ض. م .ر. م. التي تنص على خصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف.[2]

3-5- المصاريف المتعلقة بكافة الحواصل المدفوعة لفائدة أشخاص خارجيين : الأعباء المتعلقة بالمبالغ المستحقة على كافة الحواصل الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال وبراءة الاختراع وبيع علامة صنع أو طرق أو صيغ الصنع وغيرها من الحقوق المماثلة أو المكافئات على الخدمات المسددة لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية، تقبل كأعباء قابلة للخصم إذا ثبت أنها عمليات حقيقية وليست وهمية وغير مبالغ فيها.

3-6- أعباء الخدمات المصرفية وما شابهها : تتضمن المصاريف المتعلقة بالحصول على القروض بشرط أن تكون لاحتياجات المؤسسة وتظهر في الميزانية، أما إذا كانت القروض المتحصل عليها هي بالعملة الصعبة فيجب تقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية وتشمل أيضا المصاريف المتعلقة بخصم الأوراق المالية ومصاريف إصدار القرض في صورة طرح سندات وما يرتبط بها من مصاريف الدعاية لهذا السند وطباعته والعمولات المدفوعة للبنوك والخسائر المترتبة عن مساهمات في مؤسسات أخرى. [3]

3-7- الاشتراكات والمستجدات : تشمل مصاريف الاشتراك في الجريدة الرسمية والمجلات المتخصصة بهدف الاطلاع على القوانين و المستجدات. [4]

3-8- التوثيق و المستجدات: تضم جميع المصاريف المرتبطة بالتوثيق.

4- التخفيضات والتنزيلات والحاسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى :تشمل جميع أنواع التخفيضات و التنـــزيلات التي يحصل عليها الزبون من المورد من جراء التعامل معه سواء بمناسبة خدمة مقدمة غير موافقة للخدمة المطلوبة أو بسبب امتياز لتشجيع الزبون للتعامل أكثر مع المورد أو بسبب خدمة مقدمة أدت إلى حدوث عطب ،فيعوض المورد الزبون عن طريق منحه إحدى هذه التنزيلات.

ثانيا : أعباء الاستغلال :تشمل أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة التي سنتناولها فيما يلي :

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بـــ 26/ 07/ 2009المتضمنة قانون المالية التكميلي 2009 ،المؤرخ في 22/ 07/ 2009، ص6

[2] و. م/م .ع .ض/ قوانين جبائية /ق. ص. م. ر .م، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[3] Immanuel disle et jaques saraf, op.cit. , p186

[4] Med benaibouche, initiation a la nouvelle technique comptable ,office des publications universitaire, Alger,1989, p159.

1- أعباء المستخدمين : بالرغم من أهمية الرواتب والأجور وما في حكمها لأنها تمثل الجزء الأكبر من التكاليف باعتبارها تتصدر التكاليف في بعض الأنشطة، إلا أن المشرع الجبائي لم يخصص لها القدر الكافي إلا أنه أشار إلى قابلية خصمها في الفقرة الأولى من المادة 141 من ق. ض. م .ر. م. على سبيل التعداد و ليس الحصر، كما يعد في حكم الأجر ما يقدم للعامل من أجر و منح و تعويضات و الامتيازات العينية كالمأكل والملبس. الخ ،و بالقياس على زوج المستغل الذي يشترط لكي تخصم أجرة زوجته أو زوجة شريك أو مساهم يجب أن يكون الأجر الممنوح معادل للعمل الفعلي الذي يقوم به وأن لا يكون مبالغ فيه، ويشترط لقابلية خصمه أن يكون خاضعا لاشتراكات الضمان الاجتماعي وأن لا يق ل الأجر عن الأجر الوطني الأدنى المضمون[1].

و عليه فإنه لقبول خصم أجور المستخدمين وبالقياس على أجر زوج المستغل فإنه يشترط دفع الأجور فعلا و خضوعها لاشتراكات الضمان الاجتماعي.

1-1-أعباء المستغل : فيما يخص المؤسسات الفردية فإن أجر المستغل يتمثل في الربح المحقق من طرف مؤسسته و هو قابل للخصم حسب وروده في جدول أعباء المستخدمين الملحق للقوائم الجبائية. [2]

1-2- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية : تتضمن التكاليف الإجبارية ذات الطابع الاجتماعي المتعلقة باشتراكات الضمان الاجتماعي بمختلف أنواعها سواء تعلق الأمر بالمنح العائلية أو التأمين على المرض و حوادث العمل و منح التقاعد و المعاشات...الخ، بشرط أن تدفع هذه الاشتراكات، فقد نص المشرع على خصم أقساط التأمين الاجتماعي التي تم دفعها فعلا.

1-3-الأعباء الاجتماعية للمستغل : بالنسبة للمؤسسة الفردية فإن المستغل شأنه مثل العامل يسدد اشتراكات الضمان الاجتماعي ،وعليه فإن صاحب المؤسسة الفردية يسدد اشتراكاته لصندوق الضمان لغير الأجراء للتأمين على العطل المرضية وحوادث العمل والمنح العائلية والتقاعد ،وهي قابلة للخصم في حالة دفعها فعلا.[3]

1-4-أعباء اجتماعية أخرى : بالإضافة إلى اشتراكات الضمان الاجتماعي فان المؤسسة تساهم في اشتراكات لحساب صناديق ذات طابع اجتماعي كالجنة الخدمات الاجتماعية المضطلعة بمساعدة العمال الذين هم في حاجة إلى مساعدة [4] .كتسيير مطعم العمال و المخيمات الصيفية و الأقساط المقتطعة لحساب صناديق الاحتياط.

---

[1] و .م/م .ع. ض/ قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره، ص، ص 86-81.

[2] www.mfdgi.gov.dz la nouvelle liasse fiscale, tableau N° 03, p06, consulté le 25/12/2010.

[3] Immanuel disle et les autres , op-cit, p206.

[4] جمال صلاح الدين عوض و أخرون، مرجع سبق ذكره، ص 48.

1-5-أعباء المستخدمين الأخرى :تضم الأجور الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين وكذا الامتيازات العينية الممنوحة على اختلاف أنواعها.

2- الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة : تخضع المؤسسة وفقا للتشريع الجبائي الجزائري إلى مجموعة من الضرائب و الرسوم فهي مبدئيا قابلة للخصم نظرا لارتباطها بأداء النشاط ماعدا التي استبعدت بنص قانوني كالضريبة علي أرباح الشركات *I.B.S.* والضريبة علي الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية *I.R.G/B.I.C.* بمعنى الضرائب على النتائج غير قابلة للخصم، و سوف نتطرق إلى أنواع الضرائب القابلة للخصم جبائيا فيما يلي :

2-1- الضرائب و الرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور: تدخل هذه الضريبة ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور I.R.G./I.T.S، و لتحديد الدخل الـــواجب اعتماده لإقـــرار أساس هذه الضريبة يؤخذ في الحسبان مبلغ المرتبات والتعويضات والأتعـــاب والأجور المدفوعة إلى مسيري الشركات و أعضاء مجالس الإدارة ورئيس مجلس الإدارة والمدير العام للشركة ومجلس المديرين ومجلس المراقبة ومكافئة المستغل في المؤسسة الفردية ، وتفرض عليها ضريبة على الدخل عن المرتبات والأجور ويتم اقتطاعها من الأجر بحسب الحالة العائلية لصاحب المؤسسة أو المسير شهريا ودفعها إلى قباضة الضرائب التابع لها إقليميا، تعد هذه الضريبة المدفوعة عن الأجر بالنسبة لمسيري الشركات قابلة للخصم لأن الشركة هي التي تتحمل عبئها عكس أجور العمال الذين هم يتحملون عبء هذه الضريبة، و لذلك لا تعتبر من قبيل الأعباء القابلة للخصم.

2-2- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال : تخص بالضرائب غير المسترجعة عن رقم الأعمال الرسم على القيمة المضافة T.V.A التي تعتبر ضريبة على الاستهلاك تخص عمليات البيع والخدمات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتياديه أو عرضية، كذلك عمليات الإستاد و بغض النظر عن الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة.[1]

في حالة خضوع الشخص لر.ق م. يمكنه خصم الرسم الذي أثقل عملية الشراء من الرسم الذي يطالب به عملائه و لا يدفع إلى الخزينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من العملاء و الرسم المدفوع للممولين.[2]

[1] و.م/م. ع. ض// الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[2] نفس المرجع ونفس الصفحة .

و إذا كان المبدأ العام يقضي بإمكانية قبول خصم الر. ق. م. الذي أثقل كل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة للرسم يبقى أنه يوجد بعض الاستثناءات التي تحدد حالات عدم الخصم و هي التي تهمنا في هذا الصدد

يتوقف نظام الحق في الخصم المتعلق بـــ.لر .ق. م. على أساس أن الر.ق.م. الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية شراء السلع أو المواد الأولية أو المصاريف العامة وكذا الاستثمارات المنقولة والعقارية الخاضعة للضريبة يخصم من الرسم المطبق في هذه العملية. و في حالة ما إذا كان الرسم المستحق أقل من الرسم القابل للخصم يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الشهر أو الفصل الموالي و هو ما يسمى بقرض ضريبي. [1]

يشترط أن لا تتم عملية الخصم لـــ T.V.A بالنسبة لمبلغ الفاتورة الذي يفوق مبلغ 100.000دج بكل الرسوم .T.T.C على كل عملية خاضعة للرسم و المدفوعة نقدا [2]، غير أنه من الضروري أن يرتبط الرسم المخصوم بالعمليات الخاصة بالنشاط المهني الخاضع للضريبة، و هناك حالات يستثنيها المشرع الجبائي من إمكانية ممارسة الحق في الخصم لعدة اعتبارات.

2-3- الضرائب والرسوم الأخرى : " خارج الضرائب عن النتائج " :من جملة الضرائب والرسوم غير I.B.Sو I.R.G/B.I.C القابلة للخصم نذكر :

أ-الرسم على النشاط المهني .T.A.P: يستحق هذا الرسم على الإيرادات الإجمالية بالنسبة لفئة الأرباح غير التجارية .I.R.G./B.N.C و على رقم الأعمال بالنسبة للنشاط الذي يخضع للضريبة علي أرباح الشركات I.B.S والضريبة علي الدخل فئة الأرباح التجارية والصناعية I.R.G/B.I.C المحقق في الجزائر و يحدد وعائها على أساس رقم الأعمال بتطبيق معدل 02% و يرفع هذا المعدل إلى 03% فيما يخص أنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب. [3]

ب- الرسم العقاري .T.F : يفرض على المحلات المهنية المخصصة لممارسة نشاط تجاري، صناعي، حرفي و الورشات، المستودعات، المخازن، أما العقارات ذات الاستعمال الشخصي فإن الرسم العقاري المفروض عليها لا يقبل خصمه و يؤسس الرسم على الملكيات المبنية الموجودة في الوطن من خلال إخضاع المساحة الخاضعة للضريبة لقيمة إيجاريه جبائية لكل متر مربع، وتحدد حسب المنطقة و المنطقة الفرعية، أما العقارات المؤجرة فلا تخضع للرسم العقاري و هذا الأخير يعتبر من الرسوم القابلة للخصم [4]. و لا يشترط في الرسم العقاري دفعه فعلا حتى يقبل خصمه بخلاف الرسم على النشاط المهني الذي يعتبر من الحقوق الفورية

[1] نفس المرجع ، ص 27.

[2] الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 10/08/29 المتضمنة قانون المالية التكميلي 2010 المؤرخ في 2010/08/26، ص8.

[3] و.م/م .ع.ض/قوانين جبائية / ق . ض. م. ر .م/ مرجع سبق ذكره ، ص ، ص 103- 106 .

[4] نفس المرجع، ص ، ص 111 - 113.

الواجبة الدفع، فإن الرسم العقاري يصبح قابل للخصم من تاريخ سريان تحصيله و لا يمكن للإدارة أن تطالب بدفعه خلال مدة بداية التحصيل إلى غاية تاريخ الاستحقاق، بعد هذا التاريخ تطالب الإدارة المكلف بدفعه وتترتب غرامات على التأخر في دفعه.

ج- رسوم التسجيل : تعتبر قابلة للخصم إذا تعلق الأمر بتسجيل عقود ملكية العقارات التجارية والصناعية، وتسجيل عقود إيجار المحلات التجارية المتعلقة بالنشاط ،وكذا الرسوم المتعلقة بتأسيس الشركات وإدماجها والرسوم المدفوعة بمناسبة التنازل عن أسهم أو حصص الشركة أو المتعلقة برفع رأسمال الشركة [1]و تؤسس بحسب نوعية العقود بنسب ثابتة أو نسب تصاعدية.

د- حقوق الطابع و قسيمة السيارات :إن جميع الأوراق التجارية من سندات لأمر والسفاتج القابلة للتداول تخضع للطابع بقيم مختلفة، و هذه الأخيرة تعتبر من الرسوم القابلة للخصم [2]، أما فيما يخص قسيمة السيارات التي تؤسس على السيارات المرقمة في الجزائر و يقع عبؤها على كل شخص طبيعي أو معنوي يمتلك سيارة و تحدد تعريفة القسيمة على أساس سنة وضعها للسير وفق جدول معين يميز بين السيارات السياحية والنفعية وقوتها وسنة بداية السير ،و تعتبر قسيمة السيارات الخاصة بوسائل النقل المخصصة لنشاط المؤسسة من الأعباء القابلة للخصم. [3]

3- الأعباء العملياتية : تشمل الأعباء العملياتية الأخرى ومخصصات الاهتلاك والمؤونات والتي سنتناولها على الترتيب فيمايلي:

3-1- الأعباء العملياتية الأخرى : يمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

أ-الأتاوى المترتبة عن الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية و القيم المماثلة :

فيما يخص الأتاوى و الحقوق المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف التجريب المتعلقة بنظام برنامج المعلوماتية والمصاريف المماثلة فإن خصمها مقرون بتقديم دليل يثبت تحمل هذه الأعباء و أن هذه الأخيرة لها علاقة بالعمليات الحقيقية وليست وهمية وأنها غير مبالغ فيها. [4]

ب- نواقص القيمة المتعلقة بالتنازل عن الأصول الثابتة غير المالية :و تعبر عن خسائر محققة استثناء وتسجل في صنف الأعباء من طرف المؤسسة، ويمثل ناقص القيمة الفرق السلبي بين سعر التنازل

[1] و. م/ م. ع. ض/ قوانين جبائية/ قانون التسجيل، مرجع سبق ذكره ،ص 467.
[2] و. م/ م .ع .ض/ قوانين جبائية/ قانون الطابع، مرجع سبق ذكره ،ص 607.
[3] و. م/ م .ع .ض/ قوانين جبائية/ قانون الطابع، مرجع سبق ذكره ، ص، ص 657 -658.
[4] و. م/ م. ع .ض/ قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره ص 86.

والقيمة المحاسبية للأصل بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المطبقة و تعتبر من الأعباء القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة للسنة المعنية. [1]

ج– أتعاب الحضور : و يقصد بها المبالغ المدفوعة للمساهمين مقابل حضورهم الجمعية العامة للشركة، حيث تمنح الجمعية العامة لمجلس الإدارة مكافأة عن النشاطات التي يقوم بها الأعضاء ممثلة في دفع مبلغا ثابتا سنويا عن بدل الحضور، ويقيد هذا المبلغ في تكاليف الاستغلال حسب نص المادة 632 من القانون التجاري الجزائري . [2]

د– خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل : وهي الديون التي تتأكد المؤسسة من استحاله تحصيلها إما لإفلاس الزبون أو لوفاته بدون ترك إرث يكفي لسداد الدين أو اختفائه أو سفره خارج الوطن أو سقوط الدين بفعل التقادم ...إلخ، و طبقا للتعليمات الجبائية فإن الديون غير القابلة للتحصيل تعتمد ضمن الأعباء القابلة للخصم إذا أصبحت خسارة مؤكدة و ذلك بعدما تكون المؤسسة قد اتخذت كافة الإجراءات القضائية للمطالبة بها، و في حالة ما إذا قامت المؤسسة بتحصيل هذه الديون بعد ذلك فإنها تخضع للضريبة كإيراد في السنة التي تم فيها التحصيل. [3]

هـــ– حصة النتيجة عن العمليات المشتركة : تخص الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في شكل شركة محاصة أو الأشخاص المعنويين المكونين في شكل تجمعات حيث تسجل أعباء شركة المحاصة في حسابات المسير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المحاصة، حيث في حالة تحقيق ربح تسجل حصة نتائج المشاركين المساهمين الأخرين في حسابات المسير في الجانب المدين من حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة كأعباء، أما بالنسبة لمحاسبة كل شريك مساهم غير مسير فإنه يسجل الحصة التي تعود له في الجانب الدائن من حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة كمنتوجات. [4]

و– الإعانات الممنوحة و الهبات و التبرعات : تتمثل الإعانات الممنوحة والهبات و مختلف الهدايا ذات الطابع الإشهاري ومخصصات الإشهار المتعلقة بالرعاية والكفالة بالأنشطة الرياضية والثقافية، فإن قابلية خصمها مقرونة بشروط منصوص عليها في المادة 169 من ق. ض.م .ر. م. و التي سنتناولها فيما يلي: [5]

- الهدايا ذات الطابع الإشهاري و التي لا تتجاوز قيمتها الوحدوية مبلغ 500 دج.
- الإعانات و التبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغ 200.000 دج سنويا.

---

[1] Immanuel disle et jacque saraf, op.cit. , p229.

[2] وزارة العدل، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 175.

[3] جمال صلاح الدين عوض و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 51.

[4] الجريدة الرسمية رقم 19الصادرة في 2009/03/25 ،المتضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[5] و. م/ م .ع .ض / قوانين جبائية/ ق. ض .م. ر. م، مرجع سبق ذكره، ص 82.

- مخصصات الإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية في حدود 10% من رقم الأعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بشرط أن لا تتجاوز الحد الأقصى المقدر بـــ30.000.000 دج و تستفيد كذلك من هذا الخصم مخصصات الإشهار المالي والكفالة والرعاية المخصصة للأنشطة الثقافية المختلفة .

ز- الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري : تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإطفاء الأصلي [1] بمعنى المصاريف التمهيدية التي لم تطفء كليا عند بداية 2010/01/01 يتم إطفاؤها بنفس المبلغ وفقا لمخطط الإطفاء الأقصى وهو 05 سنوات و تسجل في صنف الأعباء.

ح- أعباء أخرى للتسيير الجاري :تشمل مجمل مصاريف الاستغلال التي لا يمكن تصنيفها ضمن المصاريف السابقة الذكر، نذكر منها على سبيل الذكر وليس على سبيل الحصر:

- **مصاريف المقر** : تخصم مصاريف المقر جبائيا في حدود 01% من رقم الأعمال بشرط أن يتم دفعها فعلا خلال السنة المالية التي تم الالتزام بها. [2]

- **العناصر ذات القيمة المنخفضة** : يمكن إدراج هذه العناصر التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسومH.T كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها [3] إذا اعتبرت أعباء مستهلكة فوريا.

3-2- مخصصات الاهتلاكات : هذا الصنف من الأعباء يعتبر من الأعباء غير قابلة للدفع و قابلة للخصم إجباريا ،حيث يتوجب على المؤسسات الامتثال للالتزامات المحاسبية و الجبائية وسوف نتطرق للتعريف الجبائي للامتلاك ومختلف طرق حسابه ومختلف التثبيتات المادية والمعنوية والمالية المطبق عليها الاهتلاك والشروط الجبائية لقبول خصم الاهتلاك، و التي سوف نعرضها فيما يلي:

أ- التعريف الجبائي للامتلاك : يقصد به المعاينة المحاسبية للخسارة التي تتحملها قيمة الأصول الثابتة التي تتناقص مع مرور الوقت الناتج عن الاستخدام أو التقادم عبر الزمن أو التطور التقني .

-**الخاصية الإجبارية للإهتلاك** :الإهتلاك هو إجباري في كل سنة مالية ،سواء حققت المؤسسة ربح أو خسارة، التقصير في حساب الاهتلاك يجعل الأشغال المحاسبية لنهاية التمرين خاطئة ويترتب عنها تحقيق ربح مضخم ينتج عنه توزيع أرباح وهمية على المساهمين. [4]

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2009 المتضمنة ق. م. التكميلي 2009 ،مرجع سبق ذكره ، ص 5.

[2] و. م/ م . ع. ض/ قوانين جبائية/ ق . ض. م .ر .م/ مرجع سبق ذكره، ص 68.

[3] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بتاريخ 26جويلية 2009 المتضمنة ق م التكميلي 2009 مرجع سبق ذكره ، ص 5.

[4] M.F/D.G.I/d.L.f,guide fiscal et comptable des amortissements, 2004, p02.

– **مخطط الاهتلاك** : منذ بدأ سريان النظام المحاسبي المالي و تطبيقا للمعايير المحاسبية الدولية أصبح لزاما على المؤسسات إعداد جدول تقديري يترجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفقا للاستخدام المحتمل للأصل، حيث تسجل المبالغ الموزعة على الدورات المحاسبية المحتملة لاستخدام الأصل و يتم إعداده منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة، و يظهر على الجدول القيمة القابلة للامتلاك و المعدل المطبق و طريقة الاهتلاك المتبعة و القيمة المتبقية إن وجدت و القيمة المحاسبية.

ب– **الشروط الموضوعية والشكلية لقابلية خصم مخصصات الاهتلاك** : طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فإن خصم قسط الاهتلاك من الربح الخاضع للضريبة مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخيصها فيما يلي :

– **يجب أن يطبق الاهتلاك على العناصر المعرضة للتدهور أو الانخفاض** : بمعنى أن الاهتلاك لا يخص إلا عناصر الأصول التي تتعرض قيمتها للانخفاض بدون إمكانية استرجاعه كما هو الحال بالنسبة للمؤونات و هذا التدهور قد ينتج عن الاستخدام أو عن مرور الزمن ،على عكس بعض العناصر كالأراضي و شهرة المحل التي لا تتعرض للتدهور[1] لا من جراء الاستخدام أو الزمن فإنه لا يطبق عليها الاهتلاك.

– **يطبق الاهتلاك فقط على التثبيتات الواردة في أصول الميزانية** : وفقا لهذا الشرط فإنه لا يمكن خصم الاهتلاك مـــن النتيجة الجبائية إلا إذا كان الأصل المهتلك يظهر في ميزانية المؤسسة، سواء عن طريق الملكية القانونيـــة" الاقتناء" أو الملكية اقتصادية في إطار الحصول على الأصل عن طريق إبرام عقود قرض الإيجار ، في كلا الحالتين يسجل الأصل في أصول الميزانية بقيمة اقتنائه أو بقيمته الحقيقية أو القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

– **يجب أن يكون الاهتلاك مطابق للتدهور الفعلي الذي تكبده التثبيت** : بمعنى أنه يجب حساب قسط الاهتلاك السنوي على أساس تكلفة الحيازة أو تكلفة إنتاجه أو عند إعادة تقييمه بنـــاء على القيمة المعاد تقييمها ، وبالتالي فإن مجموع الاهتلاكات المتراكمة في نهاية المدة المقدرة لاستعماله يجب أن تعادل القيمة الأصلية و ما يفوقها من الاهتلاكات يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة، و فيما يخص السيارات السياحية فإن قاعدة حساب الاهتلاك القابل للخصم هو 1.000.000 دج للوحدة و لا يطبق هذا السقف إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة [2] حسب نص المادة 141 الفقرة الثالثة من ق.ض.م.ر.م.

[1] M.F/D.G.I/D.L.F, guide fiscal et comptable des amortissements, op.cit.,p,p 18 - 19 .

[2] و.م/م .ع .ض/ قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر. م/ مرجع سبق ذكره، ص 69.

يتم حساب الاهتلاك للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم **T.V.A** و التي تستعمل في نشاط خاضع لـــ**T.V.A** على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة خارج الرسم .H.T، أما أساس الاهتلاك للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع لـــ.T.V.A فيتم حسابه على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم .T.T.C.[1]

– **استخدام التثبيتات يجب أن يكون في إطار التسيير العادي للمؤسسة** : يجب أن يندرج الأصل القابل للاهتلاك ضمن الوسائل اللازمة لممارسة نشاط المؤسسة .بمعنى تستبعد اهتلاكات التثبيتات غير الضرورية للاستغلال لأنها لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة.

– **يجب خصم مخصصات الاهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي ترتبط بها** : يجب خصم الاهتلاكات من السنة التي تكبدت المؤسسة خلالها التدهور في القيمة ولا يمكن خصم أقساط متعلقة بسنوات سابقة نتيجة عدم تسجيلها سهوا، ولا يقبل تأجيل خصم الاهتلاكات سواء حققت المؤسسة ربحا أو خسارة.

– **يجب تسجيل قسط الاهتلاك في محاسبة المؤسسة** : .بمعنى يجب على المؤسسة تسجيل الاهتلاك في صورة قيود محاسبية حتى تتمكن من خصمها من الربح الخاضع للضريبة، و في الحالة العكسية تحرم المؤسسة من الخصم. [2]

– **تسجيل مخصصات الاهتلاكات في جدول الاهتلاكات** : .بمعنى يجب على المؤسسة أن تظهر الاهتلاك في الجدول السادس من القوائم الجبائية الخاص بالاهتلاكات ،مع إبراز الاهتلاكات المتراكمة وقسط الاهتلاك السنوي والتثبيتات المتنازل عنها والاهتلاكات المتراكمة في نهاية السنة والاهتلاكات الجبائية والفروقات الناتجة بمقارنتها مع الاهتلاكات المحاسبية، ويرفق هذا الجدول مع التصريح السنوي حتى تستجيب لقابلية الخصم. [3]

ج– **التثبيتات القابلة للاهتلاك** : حسب القواعد المدرجة في ا لنظام المحاسبي المالي فإن التثبيت العيني هو أصل يحوزه الكيان من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات وللإيجار أو استعماله لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنة مالية، و التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتعيين غير نقدي و غير مادي مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية . [4]و يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في حسابات الأصول:

– إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.

– إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

و من أجل اهتلاك التثبيتات يجب توفر شرطين : [5]

– التثبيت يجب أن يتدهور مع مرور الوقت أو الاستخدام أو التطور التكنولوجي.

---

[1] نفس المرجع ونفس الصفحة.

[2] M.F/D.G.I/D.L.F, les amortissements-règles fiscales et comptables- 2001, p 06.

[3] M.F/D.G.I/D.L.F, les amortissements-règles fiscales et comptables,op-cit,p06.

[4] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بـــ 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ،مرجع سبق ذكره، ص08.

[5] M.F/D.G.I/D.L.F, les amortissements-règles fiscales et comptables, op.cit. , p07

– التدهور يجب أن يكون نهائي، لا يمكن استرجاع المنافع الاقتصادية المستهلكة للأصل حتى تترجم على شكل مخصصات اهتلاك، غير أنه عندما لا يمكن تطبيق اهتلاك على تثبيت ما نظرا لخصوصيته فإنه يمكن تشكيل مؤونة أو معاينة خسارة قيمة.

د– دراسة مختلف التثبيتات القابلة للإهلاك :يمكن تقسيم التثبيتات القابلة للاهتلاك إلى تثبيتات معنوية بما فيها فارق الاقتناء والتثبيتات العينية بما فيها التثبيتات الموضوعة موضع امتياز وسنتناولها بالتفصيل فيما يلي :

– **التثبيتات المعنوية** : يمكن تلخيص أهم التثبيتات المعنوية المشكلة داخليا فيما يلي : [1]

- **مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيت :**

تشكل نفقات التنمية تثبيتا معنويا إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية ،و تسعى لتحقيق مردودية شاملة عن طريق امتلاكه للقدرات التقنية و المالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية من أجل استعمالها أو بيعها و يمكن تقدير هذه النفقات بصفة موثوق فيها.

- **برمجيات المعلوماتية و ما شابهها :**

تشمل تكلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات أو كلفة إنتاجها إذا تم إعداد البرنامج من طرف المؤسسة.

- **الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات** : تعتبر تكلفة اقتناء الامتيازات أو الرخص بهدف امتلاك حق استخدام علامات أو رخصة استغلال أساليب عمل من قبل التثبيتات المعنوية، ويفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما.
- **فارق الاقتناء Good Wille** : فارق الاقتناء يعتبر أحد عناصر فارق الإدماج الأول الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج، و يظهر في الميزانية ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيده، و يمثل فارق الاقتناء أصل غير معين بذاته أي غير معرف عكس التثبيتات المعنوية التي تعتبر أصول معرفة و هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتعيين والذي أدرج في حساب خاص من الأصول. [2]

كما سبق و أن ذكرنا إن فارق الإدماج الأول يتكون من فارق الاقتناء و فارق التقييم الذي يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتعيين في الأصول و القيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بـــ 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ،مرجع سبق ذكره ، ص57.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بـــ 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ،مرجع سبق ذكره ، ص57 .

اقتناء هذه السندات، و عندما لا يتسنى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته فإنه يقبل على سبيل التبسيط إدراج مبلغه بالكامل في حساب فارق الاقتناء. [1]

– **التثبيتات العينية** : تشمل التثبيتات العينية التثبيتات العينية المتعارف عليها والعقارات الموظفة والأصول البيولوجية والأصول المرتبطة بالبيئة و الأمن، والتثبيتات الموضوعة موضع امتياز.

✓ **التثبيتات العينية المتعارف عليها :**

تضم البناءات و إذا كانت مقرونة بالأرض التي توجد عليها فيجب تمييز المباني عن الأراضي، وأعمال ترتيب وتهيئة الأراضي والمنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية والمقالع و المناجم منذ تاريخ بداية الاستغلال. [2]

✓ **العقارات الموظفة:**

تتمثل في البناءات و أجزائها و تكون مملوكة من طرف الكيان أو المستأجر في إطار القرض الإيجار التمويلي بغرض تأجيرها أو تثمين رأس المال. [3]

✓ **الأصول البيولوجية :**

تضم الحيوانات و النباتات الحية و التحول البيولوجي الذي يشمل طرق التكاثر أو الأضعاف أو إنتاج النباتات أو تكاثر النسل بين الحيوانات التي يتولد عنها تغير في الكمية و النوعية للأصول البيولوجية. [4]

✓ **الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن :**

تشمل المعدات المتعلقة بإطفاء النيران أو المصفاة المخصصة لإخراج الغازات ،وتعتبر من التثبيتات العينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

✓ **الأصول الموضوعة موضع امتياز :**

امتياز الخدمة العمومية يمثل عقد يسند بموجبه مانح الامتياز إلى شخص طبيعي أو معنوي يدعى صاحب الامتياز بتنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة متفق عليها في العقد ،حيث تسجل الأصول الموضوعة موضع امتياز في ميزانية صاحب الامتياز و يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة [5] بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الاهتلاكات لصاحب الامتياز. [6]

---

[1] نفس المرجع ، ص17.

[2] نفس المرجع، ص46.

[3] Collection les codes RF , op.cit., p532.

[4] Collection les codes RF , op-cit,p532.

[5] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بـــ 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ،مرجع سبق ذكره ، ص8.

[6] نفس المرجع ، ص 15.

– **التمييز من منظور جبائي بين المصاريف العامة و التثبيتات** : تظهر أهمية التمييز بين المصاريف العامة والتثبيتات من منظور جبائي، في كون أن المصاريف العامة هي أعباء قابلة للخصم فوريا في حين بالنسبة للتثبيتات فإنه فقط قسط الاهتلاك المتعلق بالسنة الذي يقبل الخصم، و من خلال هذا التمييز تترتب انعكاسات، ففي حالة اعتبارها مصاريف ملحقة بتثبيت ما فإن هذا الأخير في حالة التنازل عنه يجب حساب فائض القيمة آخذين بعين الاعتبار المصاريف الملحقة في القيمة الأصلية للتثبيت، أما إذا اعتبرت مصاريف حسب طبيعتها فإنها تتحملها المؤسسة في نفس السنة و ترصد.

- **الأعباء المرتبطة بالمحافظة على حالة التثبيت** : مصاريف الصيانة والإصلاح تعتبر من الأعباء القابلة للخصم فورا بما أنها تبقى التثبيت في حالة اشتغال، وتعتبر كذلك قابلة للخصم إذا تعلق الأمر بإصلاح تثبيت مهتلك نهائيا، على العكس إذا كانت هذه الأعباء تضيف لتثبيت مهتلك نهائيا و ترفع من قيمته المحاسبية بمعنى يحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي فإنها تدرج في قيمة التثبيت و تهتلك حسب المدة النفعة الجديدة للتثبيت و ليس كأعباء قابلة للخصم. [1]
- **المعالجة الجبائية لقطع الغيار** : تدرج قطع الغيار ذات الخصوصيات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتجهيزات ومعدات أو منشآت محددة وهي ضرورية للمحافظة على الطاقة التشغيلية لهذه التجهيزات و تكون غير صالحة للاستعمال في موضع آخر، فإنها تهتلك حسب نفس مدة استخدام التجهيز وتعتبر من المعدات الاحتياطية في حين أن قطع الغيار المتعددة الاستخدامات تعتبر مخزونات شأنها شأن السلع. [2]
- **العناصر ذات القيمة المنخفضة** : يمكن إدراج العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000دج خارج الرسم H.T. كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها ،كما يمكن أن تعتبرها تثبيتات و تهتلك حسب مدة نفعيتها [3] ، و هذا يرجع لقرار المؤسسة و حجمها، "صغيرة ، متوسطة ،كبيرة" .
- **تعويض الاستحقاق للإخلاء** : حسب نص المادة 176 من ق. ت. ج. فيما يخص التعويض للإخلاء المدفوع للمستأجر في حالة عدم تجديد عقد الإيجار بسبب أن المؤسسة تمارس نفس النشاط الذي يمارسه المستأجر السابق فإن هذا التعويض يعتبر من منظور جبائي عنصر من عناصر مبلغ الاقتناء لعملاء المستأجر ولا يعتبر عبء قابل للخصم.

تعويض الإخلاء يمكن أن يعتبر عنصر من عناصر سعر التكلفة للأصل المقتنى عندما تتوقع في المقابل أن تؤول منافع اقتصادية للمؤسسة و بالتالي الزيادة في قيمة التثبيتات المسجلة في الميزانية كما هو الحال بالنسبة

[1] M.F/D.G.I/D.L.F , guide fiscal et comptable des amortissements , op.cit., p07.
[2] M.F/D.G.I/D.L.F , guide fiscal et comptable des amortissements , op.cit., p08 .
[3] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 ،المتضمنة ق. م .التكميلي لـ 2009، مرجع سبق ذكره، ص 05.

لتعويض إخلاء عقارات يراد هدمها من أجل إعادة بناء محلات تجارية و صناعية ، و كذلك بالنسبة للتعويض المدفوع في مقابل عدم تجديد عقد الإيجار لصاحب حق الإيجار من أجل اقتناء حقوق الانتفاع من المحل التجاري يعتبر عنصر من عناصر سعر التكلفة لهذا الأخير. [1]

هـــ– القيمة القابلة للاهتلاك : التثبيتات تسجل محاسبيا حسب قيمة الاقتناء بمعنى سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة المتعلقة بالتركيب و تهيئة التجهيزات. [2]

- **التثبيتات المكتسبة أو المنتجة من طرف الكيان** :[3]

القيمة القابلة للاهتلاك هي تكلفة الاقتناء مضافا إليها المصاريف الملحقة بعملية الشراء مخصوما منها . T.V.A في حالة خضوعها لهذا الرسم ، و بكل الرسوم .T.T.C في حالة عدم خضوعها لهذا الرسم.

– أما التثبيتات المنتجة داخل المؤسسة فإن القيمة القابلة للاهتلاك هي تكلفة الاقتناء مضافا إليها المصاريف الملحقة بعملية الشراء مخصوما منها . T.V.A في حالة خضوعها لهذا الرسم، و بكل الرسوم .T.T.C في حالة عدم خضوعها لهذا الرسم.

– أما التثبيتات المنتجة داخل المؤسسة فإن القيمة القابلة للاهتلاك تحدد على أساس تكلفة الإنتاج.

– التثبيتات المكتسبة مجانا فإن أساس الاهتلاك يحسب وفق التقدير المتداول في السوق، بمعنى القيمة التبادلية للتثبيت في السوق.

- **التثبيتات المقدمة من طرف الغير** :

يحسب الاهتلاك على أساس قيمة المساهمة، فإذا كانت هذه التثبيتات مبالغ فيها فإن قسط الاهتلاك لا يقبل الخصم إلا في حدود القيمة السوقية لهذا التثبيت. [4]

- **التثبيتات الممولة عن طريق إعانة التجهيز** :

يحسب الاهتلاك على أساس قيمة الاقتناء ،بينما الإعانات المستلمة التي ساهمت في اكتساب هذا التثبيت يجب أن تلحق أو تدرج في الربح الخاضع للضريبة بما يناسب كل سنة مالية من السنوات اللاحقة في حدود مبلغ الاهتلاكات المطبقة عند إقفال السنة المالية [5] .

- **التثبيتات المتحصل عليها في إطار القرض الإيجاري** :

حسب نص المادة 27 من ق . م .التكميلي2010 التي تسمح لكل من المقرض المؤجر و المقرض المستأجر بصفة انتقالية إلى غاية 2012/12/31 تطبيق الاهتلاك، وعليه يستمر بصورة استثنائية في إطار

[1] M.F/D.G.I/D.L.F, guide fiscal et comptable des amortissements, op.cit., p07.

[2] Ibid p 09.

[3] ibid, p,p 9-10.

[4] M.F/D.G.I/D.L.F, guide fiscal et comptable des amortissements, op.cit., p, p, 9-10.

[5] Idem.

عملية القرض الإيجاري باعتبار المقرض المؤجر من الناحية الجبائية يتوفر على الملكية القانونية للملك و يمارس الاهتلاك على هذا الأخير و يستمر المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي للملك بمفهوم المعايير الواردة فيS.C.F بممارسة الاهتلاك وفقا لمدة القرض لأن مدة الاهتلاك الجبائي أصبحت موافقة لمدة الاهتلاك المالي للملك ،و يحسب الاهتلاك بالنسبة للمقرض المؤجر على أساس قيمة اقتناء الأصل أما بالنسبة للمقرض المستأجر فيحسب على أساس الإيجارات المسددة و المستحقة بالإضافة إلى القيمة المحاسبية الباقية الموضوعة في العقد في حالة اختيار المستأجر اقتناء الملك. [1]

- **التثبيتات المعاد تقييمها :**

تقيم التثبيتات خلال وضعية الاستقرار بقيمة الاقتناء ،أما في حالة التضخم فإنها تنعكس مباشرة على القيم الحقيقية لعناصر التثبيتات مما يؤدي إلى تفاوت بين الاهتلاك المحسوب على أساس القيمة التاريخية والإهلاك الحقيقي، وإزاء هذه الوضعية أجاز المشرع الجبائي الجزائري إعادة تقييم التثبيتات سواء التي اهتلكت نهائيا أو بصدد الاهتلاك بشرط أن تكون قابلة للاستعمال خلال فترة لا تقل عن 03 سنوات و ذلك باستخدام معدلات إعادة تقييم أو استخدام خبرات المثمنون المؤهلون لعملية إعادة التقييم ،بمعنى استحداث قيمتها مع مراعاة عامل التضخم والزمن لتصحيح القيم التاريخية للتثبيتات [2]، و يحسب قسط الاهتلاك للتثبيت المعاد تقييمه على أساس الفرق بين القيمة الأصلية المعاد تقييمها و الاهتلاكات المتأتية من عملية إعادة التقييم وتعتبر تكلفة قابلة للخصم في نفس السنة التي أعيد تقييم التثبيت فيها و يجب أن تخصم كلية في مرة واحدة حتى و لو تعلق الأمر بعدة سنوات وفقا لنص المادة 10 من ق. م. التكميلي 2009.[3]

و- طرق حساب الاهتلاك :

حسب نص المادة 174 من ق. ض. م. ر. م .فإن التشريع الجبائي يفرض على كل المؤسسات تطبيق نظام الاهتلاك الخطي بقوة القانون على جميع التثبيتات، غير أنه يجدر حساب الاهتلاك حسب نظام الاهتلاك التنازلي على بعض التثبيتات كما يمكن أن يطبق أيضا نظام الاهتلاك التصاعدي حسب اختيار المؤسسة و سنتناول كل هذه الطرق بالتفصيل فيما يلي : [4]

- **طريقة الاهتلاك الخطي " الثابت "** : يطبق الاهتلاك الثابت بقوة القانون في حالة عدم وجدود طريقة أخرى أكثر ملائمة للمؤسسة، ووفقا لهذه الطرقة يحسب قسط الاهتلاك السنوي من خلال قسمة تكلفة الأصل على المدة المقررة لاستعماله، و منه معدل الاهتلاك "م= 100/ن" ، و منه

[1] الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 2010/08/29 المتضمنة ق. م .التكميلي 2010 ، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] يوسف مامش و ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 189.

[3] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة بـ 09/07/26 المتضمنة ق. م.. التكميلي 009 2مرجع سبق ذكره، ص 06 .

[4] و.م/م .غ. ض/قوانين جبائية / ق. ض. م. ر. م / مرجع سبق ذكره، ص ، ص 84 -85.

مدة الاستعمال ن= 100/م بحيث تكون أقساط الاهتلاكات متساوية القيمة خلال المدة المقررة للاستخدام، بحيث تصبح القيمة المحاسبية للأصل معدومة في نهاية مدة استعماله. [1]

يطبق هذا النوع من الاهتلاك على جميع التثبيتات المعرضة للتدهور و يتم حسابه منذ دخول الأصل في الخدمة ،و يحسب علـــى أســـاس سعر الشراء خارج الرسم H.T. إذا كانت المؤسسة خاضعة لر. ق. م. وبكل الرسوم. T.T.C إذا كانت المؤسسة خارج مجال تطبيق الر. ق. م . [2]، و عليـــه الأصل الذي تمت حيازتـــه أثناء الدورة يتم حساب قسط إهلاكه الأول بتطبيق قاعدة التناسب الزمني" Prorata du temps" ممـــا يؤدي إلى أن الـــقسط الأول يكون مخفض ونفس المـــلاحظة في حالة التنازل عليه أثناء الدورة، فإن قسط الاهتلاك يحسب على أساس التناسب الزمني. [3]

- **طريقة الاهتلاك المتنازل " المتناقص " :**

حسب نص المادة 174 الفقرة 02 من ق.ض.م.ر.م. يطبق هذا النوع من الاهتلاك علـــى التجهيزات التي تســـاهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات من غير المباني السكنية و الورشـــات و المحلات المستعملـــة في ممارسة المهنة ،كمـــا يطبق أيضا على المـــباني و المحـــلات التي تستعملهـــا مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها في السياحة ، حيث يكون مبلغ الاهتلاك بموجب هذه الطريقة في السنوات الأولى من حياة الأصل أكبر من السنوات اللاحقة، أي أن القسط الأول للاهتلاك في نهاية السنـــة الأولى يكون أكبر الأقساط ثم يبدأ القسط بالتناقص سنة بعد أخرى من جراء حسابه على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه، و عليه تظهر أقساطه غير ثابتة بل متناقصة من دورة إلى أخرى، و يعتبر هذا النوع اختياري بالنسبة للمؤسسة و ليس إجباري و في حالة اختياره يجب على المؤسسات الاستجابة لبعض الشروط. [4]

- للاستفادة من هذا الاهتلاك يجب على المؤسسات أن تكون خاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي .
- أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك و يتم ذلك بإرسال طلب خطي تدلى به لاختيار هذا النوع ويعتبر لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات، و يرفق مع التصريح الخاص بنتائج السنة المالية المقفلة.
- الاهتلاك المتنازل يطبق على التثبيتات المكتسبة والمنشأة على الأقل منذ 03 سنوات، أي التي تقل مدة استخدامها عن 03 سنوات لا يمكن تطبيق هذا النوع عليها .

[1] عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق المخطط الوطني للمحاسبة ،الجزء الثالث، مطبوعة جامعية، في كلية علوم الاقتصاد والتسيير ،بجامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2002، ص 13.

[2] و. م/ م .ع. ض/ قوانين جبائية/ ق .ض. م. ر. م / مرجع سبق ذكره ، ص 69

[3] يوسف مامش، ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص 146 .

[4] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 2008/07/27 المتضمنة ق. م .التكميلي 2008 ،مرجع سبق ذكره ، ص 04.

- يطبق الاهتلاك المتنازل على التثبيتات المذكورة و المحددة بموجب المرسوم 271/92 الصادر بـــ 92/07/06، و يتم حساب الاهتلاك التنازلي على أساس القيمة المحاسبية الصافية باستخدام المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك التنازلي على التوالي:
- 1.5 تبعا للمدة المقررة للاستعمال و المحددة بـــ 03 أو 04 سنوات.
- 2 تبعا للمدة المقررة للاستعمال و المحددة بـــ 05 أو 06 سنوات.
- 2.5 تبعا للمدة المقررة للاستعمال و المحددة بـــأكثر من 06 سنوات.

و نحصل على معدل الاهتلاك التنازلي بضرب معدل الاهتلاك الثابت في معامل الاهتلاك، و لا يعتد بقاعدة التناسب الزمني في هذا النوع من الاهتلاك حيث مهما كان تاريخ حيازة الأصل فإن قسط الاهتلاك يحسب على أساس السنة.

- **طريقة الاهتلاك المتزايد " المتصاعد"** :

تكمن هذه الطريقة في تطبيق معدل اهتلاك متزايد تدريجيا مع مرور الوقت على القيمة الأصلية للتثبيت إلى أن يهتلك نهائيا و لا يشترط في تطبيقه تحديد تثبيتات معينة و إنما يطبق على جميع التثبيتات بدون استثناء، حيث يمنح المؤسسة إمكانية تمويل ذاتية منخفضة في السنوات الأولى من فترة الاهتلاك، و للاستفادة منه يجب على المؤسسات إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي و يقضي تطبيق هذا النظام استبعاد تطبيق جميع الأنظمة الأخرى.

و يحتسب قسط الاهتلاك حسب هذه الطريقة بضرب قاعدة الاهتلاك في كسر يكون بسطه عدد السنوات الموافقة لمدة استعمال الأصل و يمثل مقامها ن(ن+ 1)/2 و تمثل "ن" عدد سنوات الاهتلاك الذي يمثل مجموع أرقام مدة حياة التثبيت و منه:

قسط الاهتلاك المتزايد = القيمة الأصلية للتثبيت x عدد سنوات الاستعمال/ ن(ن+1) /2.[1]

و يعتبر نادر التطبيق لأنه لا يوفر وفرات ضريبية، و عليه قليل من المؤسسات التي تختار تطبيقه.

وقاعدة الاهتلاك تحسب على أساس سعر الشراء أو تكلفة التثبيت خارج الرسم H.T. إذا كان التثبيت مخصص لنشاط خاضع لـــ T.V.A، وبكل الرسوم T.T.C. إذا كان التثبيت غير مخصص لنشاط خاضع لـــT.V.A.

3-3- مخصصات خسائر القيمة و المؤونات : و في هذا الإطار سنتناول خسائر القيمة المتعلقة بالمخزونات وحقوق الزبائن والأسهم والحصص الاجتماعية، أما المؤونات فسنتطرق للمؤونات المخصصة للضرائب وللمنازعات و المعاشات و الالتزامات المماثلة و المؤونات المتعلقة بالمستخدمين.

[1] و. م/م. ع. ض/ قوانين جبائية/ق .ض. م ر.م /مرجع سبق ذكره، ص 85.

أ–مخصصات خسائر القيمة : خسارة انخفاض القيمة هي مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل ما عن القيمة القابلة للتحصيل، مع العلم أن هذه الأخيرة تمثل أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.

– ثمن البيع الصافي هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل مطروح منه تكاليف الخروج.

– القيمة النفعية هي القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعمال الأصل بشكل مستمر. [1]

و على المؤسسات أن تقوم بتقدير في نهاية كل سنة مالية أصولها ،بحيث إذا ما وجدت مؤشر سواء كان داخلي أو خارجي يدل على أن الأصل قد فقد من قيمته يجب عليها بعد التفحص و الإمعان تقدير القيمة القابلة للتحصيل، و إذا ثبت أنها أقل من القيمة الدفترية حينئذ يشكل هذا الفرق خسارة في القيمة.

- **خسائر القيمة المتعلقة بالمخزونات :**

حسب نص المادة 141 الفقرة 05 من ق. ض. م. ر.م .التي تنص على تشكيل أرصدة بغرض مواجهة خسائر القيمة الناتجة عن ارتفاع تكلفة المخزون من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون ،بشرط تسجيل خسارة القيمة للمخزون في الحساب كعبء في حساب النتائج، و تحدد خسائر القيمة للمخزونات مادة بمادة ،أما في حالة الأصول المتعاوضة فإنها تحدد فئة بفئة و يتم تحديد القيمة الصافية للإنجاز على أساس سعر البيع العادي للنشاط مطروحا منه التكاليف المتعلقة بعملية البيع. [2]

و يعاد تسوية حسابات خسائر القيمة الخاصة بطبيعة كل العناصر المخزونة في نهاية كل سنة مالية من خلال إعادة النظر في خسارة القيمة، فإذا ارتفعت تسجل خسارة قيمة إضافية أما إذا انخفضت أو تم إلغاؤها أي أصبحت خسارة القيمة كليا أو جزئيا بدون موضوع فيتم استرجاعها في جانب المنتوجات بإلغاء خسارة القيمة المسجلة سابقا.

- **خسائر القيمة المتعلقة بالغير "حقوق الزبائن" :**

يتعلق الأمر بالأرصدة المخصصة لعدم إمكانية تحصيل حقوق الزبائن المشكوك فيهم ،و يتم تعيينهم عن طريق وجود مؤشرات تدل على عدم إمكانية تسديد المدين لحقوقه في الأجال المحددة نظرا لوجوده في وضعية مالية معسرة و في هذه الحالة عندما تكون حقوق الزبائن معرضة لخطر عدم التحصيل والحدث الذي أدى إلى عدم تحصيلها يجعل الخسارة محتملة الوقوع كإفلاس المدين أو وفاته...إلخ ، بمعنى الخسارة أصبحت مؤكدة بعدما تكون المؤسسة قد إتخذت كافة الإجراءات القضائية للمطالبة بالدين، فيجب على المؤسسة إثبات خسارة القيمة عن طريق تشكيل أرصدة بغرض مواجهة هذه الخسارة و في هذه الحالة يتم تقدير الخسارة المحتملة التي غالبا ما يتم تحديدها على أساس نسبة مئوية من مبلغ حقوق العملاء و اعتبارها عبء، و في نهاية كل سنة

[1] Robert Obert ,Le Petit I.F.R.S .,Dunod Paris , 2006 , P34.
[2] J.F des roberts et les autres ,op.cit., p, p 51 ,52 .

مالية عند ملاحظة عدم التسديد الفعلي عند تاريخ الاستحقاق يتم مراجعة النسبة المقررة لعدم التحصيل و يتم إثبات خسارة القيمة بقدر النسبة المقررة و إن أعتبر الدين غير قابل للتحصيل فعليا أي معدوما فإنه يتم ترصيد العملاء من خلال إثبات خسارة قيمة في الحسابات الدائنة غير قابلة للتحصيل. [1]

و في حالة انخفاض مبلغ خسارة القيمة أو إلغائها، بمعنى تصبح خسارة القيمة كليا أو جزئيا لا مبرر لوجودها تقوم المؤسسة باسترجاع الجزء المنخفض أو الملغى عن طريق الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات، أما إذا حل تاريخ استحقاك الدين الذي كان موضوع خسارة في القيمة وتم تحصيله تقوم المؤسسة باسترجاع خسارة القيمة المثبتة سابقا و ترصيدها.

- **خسائر القيمة عن الأسهم والحصص الاجتماعية :**

ينبغي على المؤسسة في نهاية كل سنة مالية إخضاع أسهمها و حصصها الاجتماعية إلى اختبار تناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة ،وإذا ما وجد مؤشر يدل على انخفاض في قيمة الأصول المالية ناتج عن وقوع حوادث بعد التسجيل الأولى للأصل، وهذه الحوادث لها انعكاسات على التدفقات النقدية المستقبلية للأسهم والحصص الاجتماعية فيتم إثبات الخسارة في حالة كون القيمة الدفترية للأصول المالية أكبر من القيمة السوقية لها" القيمة القابلة للتحصيل" [2] و في نهاية كل سنة مالية يتم تسوية رصيد خسارة القيمة إما بالارتفاع فيتم تسجيل خسارة في القيمة إضافية أو ينخفض رصيد خسارة القيمة جزئيا أو يلغي فإنه يتم استرجاع خسارة القمة عن طريق التسجيل في جانب المنتوجات استرجاع خسائر القيمة لأنها أصبحت لا مبرر لوجودها، و يشترط لخصم مخصصات خسائر القيمة أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة المالية و أن تسجل في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات و خسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي.

ب– مخصصات المؤونات: سوف نتعرض في هذا الإطار إلى التعريف الجبائي للمؤونة وشروط تكوينها و أنواعها و المآل الجبائي لهذه المؤونات.

– **تعريف المؤونة** : تعرف المؤونة من وجهة نظر جبائية على أنها الرصيد المشكل من طرف المؤسسة لغرض مواجهة أعباء و خسائر محددة بدقة و التي يتوقع حدوثها مستقبلا بفعل أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة[3]، و حسب نص المادة 141 الفقرة 05 من ق. ض. م. ر. م. بالإضافة إلى التعريف السابق يشترط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة و تظهر في الجدول الملحق المتعلق بكشف المؤونات و المرقم في القوائم الجبائية الجديدة برقم 08 .[4]

[11] M.F/D.G.I/D.L.F, guide fiscal et comptable des provisions , E.N.A.U. Alger, 2001, p 18.

[2] Collection les codes RF, op.cit., p 449.

[3] و.م/م .ع .ض/ قوانين جبائية/ ق . ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره، ص 69

[4] نفس المرجع و نفس الصفحة.

– **شروط تكوين المؤونة** : لكي يتم تكوين مؤونة يجب أن تستجيب لبعض الشروط الشكلية و الموضوعية نذكرها فيما يلي : [1]

- **التسجيل الفعلي للمؤونة في محاسبة المؤسسة** : يجب تقييد عبء المؤونة في حساب من حسابات الأعباء، و بالتالي في حالة عدم تسجيلها يترتب عليه إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- **تسجيل المؤونة في كشف المؤونات** : يجب إبراز المؤونة في جدول خاص يطلق عليه كشف المؤونات وخسائر القيمة يرفق مع التصريح السنوي مع إثبات تسجيلها حسب طبيعة المؤونة و المبالغ التي شكلت لأجلها بحسب نص المادة 152 من ق. ض. م. ر. م.
- **يجب أن تكون المؤونة مشكلة لمواجهة أعباء أو خسائر** : والتي لو حدثت فعلا خلال الدورة لتم خصمها من الربح، و عليه لا يقبل خصم مؤونات متعلقة بأعباء غير قابلة للخصم كالغرامات الجبائية أو غير المستوفية للشروط العامة لقابلية خصم الأعباء، و أيضا لا يسمح بخصم مؤونات مخصصة لمواجهة أعباء ينتج في مقابلها زيادة في قيمة الأصول أو لمواجهة أعباء أو خسائر غير متعلقة بنشاط المؤسسة.
- **يجب أن تكون المؤونة محددة بدقة و بوضوح** : هذا يعني بأنه يجب أن تشكل المؤونة على أعباء بطبيعة مجددة و دقيقة، هذا من جهة و من جهة أخرى فإنه ينبغي أن تكون قيمة المؤونة محددة بصفة دقيقة غير مبالغ فيها ، و عليه تستبعد المؤونات المقدرة جزافيا.
- **يجب أن يكون العبء أو الخسارة محتمل الوقوع** : يجب أن تكون المؤونة مكونة على أساس احتمال الوقوع أي احتمال حدوثها أكبر من احتمال عدم حدوثها، وعليه فالمؤونات المشكلة لمواجهة مخاطر متوقعة فقط يستبعد خصمها من الربح الخاضع للضريبة ،كما هو الحال بالنسبة لمؤونة شكلت لمواجهة نزاع متوقع حدوثه مع زبون بدون أن يرفع هذا الأخير دعوى أمام القضاء و يبلغ المؤسسة عن طريق شكوى.
- **يجب أن يكون احتمال وقوع الخسارة أو تحمل العبء مرتبط بحدث وقع خلال الدورة** : بمعنى أن المؤونة تشكل لتغطية خسارة أو أعباء ناتجة عن حدث نشأ خلال الدورة المحاسبية، و عليه يستبعد خصم مؤونة كان موضوع تشكيلها نشأ بعد إقفال الحسابات الختامية للسنة المالية حسب مبدأ استقلالية الدورات.

– **أنواع المؤونات** : حسب الكشف المخصص للمؤونات الوارد في القوائم الجبائية الجديدة، نميز بين عدة أنواع من المؤونات، نذكر منها المؤونات المتعلقة بالمعاشات والالتزامات المماثلة والمؤونات المرتبطة بالضرائب والمؤونات المتعلقة بالمنازعات والمؤونات الأخرى المتعلقة بالمستخدمين، وتضيف المادة 141 الفقرة 05 مـــن

[1] M.F/D.G.I/D.L.F, guide fiscal et comptable des provisions , op.cit.,p ,p9 -10.

ق. ض. م. ر. م .نوع آخر من المؤونات خاص بالمؤسسات المصرفية و مؤسسات القرض بتشكيل مؤونات لمواجهة الأخطار المتعلقة بالقروض.

- **المؤونات المتعلقة بالمعاشات و الالتزامات المماثلة :**

كثير من المؤسسات تمنح لمستخدميها بمناسبة انصرافهم للتقاعد مزايا و تعويضات خاصة والتي تمنح كمكملات للمزايا التي تدفعها صناديق التقاعد، هذه المزايا والالتزامات المماثلة المرتبطة بالتقاعد والممنوحة من طرف المؤسسات لها خاصية الأجر المؤجل وتتمثل بالأخص في تعويضات نهاية الخدمة أو الانصراف الإرادي للتقاعد ،و تمثل شهر أو عدة أشهر من أجور نهاية الخدمة وفيما يخص هذه الخدمات المتعلقة بالمعاش فإن المؤسسة تلتزم على أساس الأجور و أقدمية المستخدمين بتحديد المبلغ الذي سيدفع لصناديق التقاعد و هي بدورها تدفعها للأجراء المتقاعدين. [1]

وتحديد قيمة هذه الالتزامات يتطلب الأخذ في الحسبان عدة متغيرات كالأجور المتعلقة بنهاية الخدمة، الوفيات، دوران المستخدمين ،تطور تكاليف الرعاية الطبية، و عليه فإن التكلفة النهائية لهذا النظام غير مؤكدة بدقة و من أجل تحديد القيمة المحينة للالتزامات المتعلقة بالمنافع المستقبلية ،يجب تطبيق طرق تقديرية حسابية بسيطة وخصمها مرهون بتسجيلها في المحاسبة و بروزها في كشف المؤونات .

- **المؤونات المخصصة للضرائب :**

من التعريف السابق للمؤونات يتسنى لنا أن تشكيل مؤونات الأعباء قائم على أساس وأن مبلغها غير محدد بدقة و تاريخ استحقاقها غير معروف ،و عليه فإن الضرائب هي مستحقات لصالح الإدارة الجبائية معروف مبلغها و تواريخ استحقاقها باستثناء الضرائب و الرسوم الناتجة عن إجراء تحقيق في المحاسبة و التي لا يمكن معرفة مبالغ الضرائب و الرسوم إلا بعد انتهاء إجراءات التحقيق، و التي قد تصل مدتها كحد أقصى إلى سنة وحسب مبدأ الحيطة والحذر فالمؤسسة تقوم بتخصيص مؤونة لغرض مواجهة الضرائب والرسوم المؤسسة على أرقام أعمال والأرباح التي تم إعادة تشكيلها من طرف الإدارة الجبائية. [2]

فالمؤسسة لا يمكن لها تشكيل مؤونة إلا بعد تسلم الإشعار بالتحقيق و البدء في عملية المراجعة و تسلمها للتبليغ الأولي الذي يتضمن الضرائب والرسوم التي تم تأسيسها على أساس النقائص و الأخطاء و الإغفالات و إخفاء العمليات التي تعتبر وعاء لتأسيس الضريبة، مع العلم أن المؤونة تخصص فقط للضرائب و الرسوم المهنية القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة و عليه تستبعد I.R.G/B.I.Cو I.B.SوT.V.A و بعد الرد من طرف المؤسسة على هذا التبليغ الأولي بالقبول أو الرفض في الآجال المحددة

[1] Robert obert , manuel et application -comptabilité approfondie et révision ,6eme dition,dunod,paris,2005,p,p 253 -254 .

[2] و. م/م . ع ض/م. ب. م/ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2008، ص، ص 7 – 13 .

قانونا يتم إرسال التبليغ النهائي الذي يعتبر أساس لفرض الضريبة بصفة نهائية ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، وفي هذه الحالة تعتبر الضرائب والرسوم الواردة في التبليغ النهائي معروفة القيمة و تاريخ استحقاقها معروف فتسجل في حسابات الأعباء حسب طبيعتهـــا وترصد الممؤونات التي سبق تشكيلها. [1]

- **المؤونات المتعلقة بالمنازعات:**

المؤسسة يرخص لها حسب مبدأ الحيطة والحذر من استباق الأحداث وتشكيل مؤونات متعلقة بالمنازعات مع الغير نتيجة الأضرار التي تصيبهم ،كحادث مرور تتسبب فيه سيارة المؤسسة أو الضمانات التي تقدمها المؤسسة على منتجاتها للزبائن...الخ، تدخل هذه المنازعات في إطار المسؤولية المدنية للمؤسسة اتجاه الغير بتعويض الأضرار الناتجة عن الأخطاء التي ترتكبها المؤسسة، و يشترط لتشكيل المؤونة أن يكون الالتزام ناتج عن ضرر يتوقع حدوثه قبل نهاية السنة المالية حتى و لو تم اكتشافه بعد إقفال الحسابات. [2]

خروج المنافع الاقتصادية يتمثل في التعويضات التي تدفع كتصليح للضرر الذي يصيب الغير، و يدخل في هذا الإطار المصاريف المتعلقة برفع الدعوى القضائية كأتعاب المحامي و الخبراء ومصاريف الإجراءات، احتمالية وقوعها مرهونة: [3]

- بوجود ضرر أصاب الغير مسبق قبل إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية.
- إقحام المسؤولية المدنية للمؤسسة في الأضرار التي تصيب الغير.

عندما ينتج عبء عن نزاع محتمل الوقوع يجب تشكيل مؤونة عند نشوء الخسارة حتى ولو لم يصدر الحكم ويتم إعادة النظر في المؤونة في نهاية كل سنة مالية إلى حين صدور الحكم النهائي، ففي هذه الحالة يتم إلغاء المؤونة و تسجيل مصاريف الدعوى و تعويضات الضرر في حساب الأعباء حسب طبيعتها. [4]

المؤسسة يمكنها أن تشكل مؤونة لتعويض الضرر منذ صدور الحكم الابتدائي و تبقى المؤونة قائمة ما لم يتم الطعن في الحكم عن طريق الاستئناف ، هذا الطعن لا يعتبر موقف للحكم و إنما يعلق تنفيذه إلى حين صدور الحكم النهائي من الجهات المختصة و في هذه الحالة لا يمكن إبقاء المؤونة.

- **مؤونات أخرى مرتبطة بالمستخدمين :**

فيما يخص المؤونات المشكلة لتغطية تعويضات التسريح الجماعي أو الفردي للعمال، فإنه يعتبر التسريح متوقع بمجرد اتخاذ القرار في هذا الشأن و حتى و لو لم يتم الإعلان عنه رسميا، و تعتبر المؤونة المشكلة للتسريح متوقعة قبل نهاية السنة المالية قابلة للخصم جبائيا بمجرد الإعلان عن برنامج التسريح من طرف مديرية المؤسسة أو النقابة الممثلة للعمال، و يتم تبليغ المعني بالتسريح عن طريق استدعائه رسميا. [5]

---

[1] و. م/م . ع ض/ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص، ص 13 - 15 .

[2] Jean Michel Palou ,op.cit., p430.

[3] Jean Michel Palou ,op.cit., p430 .

[4] ibid,p431 .

[5] Ibid,p , p 435 - 436.

مع ذلك و إستثناءا لا يقبل خصم المؤونات المشكلة لغرض تغطية تعويضات التسريح القانوني والتعاقدي سواء كان هذا التسريح جماعي أو فردي.

يدخل مفهوم التسريح المحتمل الحدوث في إطار إعادة هيكلة المؤسسة بشرط إصدار قرار التسريح قبل نهاية السنة و تبليغ ممثلي العمال أو المعنيين بالأمر رسميا من طرف المؤسسة، مع العلم أن هذه المؤونة تضم كل الأعباء المتوقعة و المرتبطة بالتسريح كتعويض التسريح المتعلق بالخدمة و العطل المدفوعة الأجر والمنح العائلية...الخ.

إضافة إلى أنواع المؤونات التي سبق ذكرها هناك عدة أنواع أخرى لم نتطرق إليها واقتصرنا فقط على المؤونات التي تعرض لها التشريع الجبائي و من بينها المؤونات ذات الطابع الخاص:

- **المؤونات المشكلة من طرف المؤسسات المصرفية و مؤسسات القرض** :حسب نـــص المادة 141 مـــن ق. ض. م. ر م. في الفقرة الخامسة يمكن :[1]

– للمؤسسة المصرفية أو مؤسسات القرض التي تبرم قروضا متوسطة أو طويلة الأجل أو الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري أن تشكل مؤونة معفاة من الضريبة على أرباح الشركات، لمواجهة الأخطار المرتبطة بهذه القروض بشرط ألا تتجاوز الحصة السنوية لهذه المؤونة 5% من مبلغ القروض المستعملة على المدى المتوسط و الطويل.

– المؤسسة التي تمنح قروضا متوسطة الأجل من أجل تسوية مبيعات و أشغال تم إنجازها في الخارج، يمكن لها تشكيل مؤونة معفاة من I.B.S لمواجهة الأخطار المرتبطة بالقرض على أن لا تتجاوز قيمة المؤونة في كل سنة مالية 2% من مبلغ القروض المتوسطة الأجل المبينة في ميزانية السنة المالية المعتبرة و المتعلقة بالعمليات المنجزة في الخارج و التي تدخل نتائجها ضمن الأساس الخاضع لـــ I.B.S.

– **المآل الجبائي للمؤونات** : يختلف مصير المؤونة بحسب ما إذا كانت من جهة مشكلة بصفة شرعية أم لا، ومن جهة أخرى إذا كانت مشكلة بطريقة شرعية فإن مآلها يتباين تبعا لوقوع الحدث المحتمل الذي أنشئت من أجله أو أصبحت بدون هدف أو تم تحويلها عن الهدف الذي أنشئت من أجله، وسنتطرق لهذه النقاط بالتفصيل فيما يلي :

✓ **المؤونة مشكلة بصفة غير شرعية** :

هي تلك المؤونة التي لا تستوفي الشروط الموضوعية أو الشكلية المذكورة سابقا ،و في هذه الحالة يجب إدراج المؤونة في الربح الخاضع للضريبة الموافق لسنة تكوينها و في حالة كون المؤونة شكلت خلال سنة لحقها التقادم فإنه يتم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة للسنة التي تعد الأقرب للسنة التي كونت فيها المؤونة بصفة

[1] و .م/ م.ع .ض / قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره ، ص 70.

غير شرعية و التي لم يمسها التقادم، و تجدر الإشارة إلى حالات عدم شرعية المؤونة كعدم تسجيلها في كشف المؤونات أو عدم إرفاقها بالتصريح السنوي. [1]

✓ **المؤونة مشكلة بصفة شرعية :**

المؤونة المشكلة بصفة شرعية هي المؤونة التي استوفت الشروط الشكلية و الموضوعية و يختلف مصيرها بحسب تحقق الخطر الذي من أجله كونت المؤونة أو من عدمه.

- **حالة تحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة** : إذا تحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة فعليا سواء كان في شكل أعباء أو خسائر فإن المؤسسة ملزمة جبائيا بإعادة إدماج مبلغ المؤونة المشكل سابقا في الربح الخاضع للضريبة و خصم مبلغ العبء المتحقق فعليا بصفة متلازمة، في هذه الحالة تبرز فرضيتين:[2]

الفرضية الأولى : قيمة العبء أو الخسارة أعلى أو تساوي مبلغ المؤونة: في ظل هذه الفرضية فإنه هناك تسوية كلية بين مبلغ المؤونة وقيمة العبء ويتم ذلك عن طريق إلغاء المؤونة المشكلة سابقا عن طريق استرجاعها في شكل منتوجات.

الفرضية الثانية : قيمة العبء أو الخسارة أقل من مبلغ المؤونة: في ظل هذه الفرضية فإن الفائض الناجم عن الفرق بين مبلغ المؤونة وقيمة العبء يتم إعادة إدماجه في الربح الخاضع للضريبة الناجم عن الفرق بين مبلغ المؤونة و قيمة العبء، و يتم إعادة إدماجه في الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي أصبح فيها هذا الفائض بدون هدف لوجوده مع إلغاء المؤونة المكونة سابقا عن طريق تسجيلها في الجانب المقابل على شكل منتوجات.

- **حالة عدم تحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة :**

إذا لم يتحقق الخطر الذي من أجله شكلت المؤونة فإن هذه الأخيرة تصبح غير مبررة بدون هدف وعليه يجب على المؤسسة إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة للسنة التي أصبحت في غضونها المؤونة غير مبررة، و يتم تسجيل فقط القيد الخاص بإلغاء المؤونة المشكلة سابقا عن طريق استرجاعها في شكل منتوجات. [3]

- **حالة تحويل المؤونة عن الهدف الذي أنشئت من أجله :**

إن المؤونة التي تخصص جزئيا أو كليا في مجال غير المجال الذي شكلت من أجله فإنه يتم إعادة إدماجها في نتائج السنة المعنية التي تم تحويل المؤونة عن وجهتها الأصلية، مثل توزيع مبلغ المؤونة المخصص لتغطية عبء أصلا على الشركاء أو ضمها إلى الاحتياطات فإنه يتم معالجتها بنفس الكيفية الخاصة بمعالجة المؤونات غير المبررة، أي إلغاء المؤونة المشكلة مسبقا عن طريق استرجاعها في حساب المنتوجات و في كل الحالات فإن أي

[1] D.G.I/D.L.F , M.F/guide fiscal et comptable des provisions , op.cit. , p , p 19 -20.

[2] D.G.I/D.L.F , M.F/guide fiscal et comptable des provisions , op.cit. , p , p 20 - 27.

[3] ibid , p32.

مؤونة لم يتم استعمالها بشكل مطابق لتخصيصها في نهاية السنة يستوجب على المؤسسة إعادة إدماجها في نتيجة السنة المالية ،و إذا لم تقم المؤسسة نفسها بهذه التعديلات تتدخل الإدارة الجبائية و تقوم بالتصحيحات الضرورية.[1]

✓ **مصير المؤونة في حالة تغيير شكل الشركة :**

حسب نص المادة 141 من ق. ض. م. ر. م.الفقرة 05 فإنه في حالة تحويل شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة إلى شركة أشخاص فإن المبالغ المقبول خصمها من الوعاء الضريبي في شكل مؤونات والتي لم يخصص لها استعمال مطابق للغرض الذي من أجله شكلت فإنه يعاد دمجها ضمن الأرباح المحققة في السنة المالية التي وقع فيها تحويل الشركة على اعتبار أن المؤونة أصبحت بدون غرض و غير مبررة. [2]

4-: الأعباء المالية :يمكن تصنيف الأعباء المالية كما يلي :

4-1- أعباء الفوائد : تتمثل في الفوائد المدفوعة مقابل القروض التي تحصلت عليها المؤسسة ، أي أعباء خدمة الدين و لكي تكون هذه الأخيرة ضمن الأعباء القابلة للخصم يجب أن تكون ناشئة عن الديون المسجلة في الميزانية ومتعلقة بنشاط المؤسسة، أما فيما يخص الفوائد المترتبة عن القروض المبرمة خارج الجزائر فإن خصمها مرهون بتقديم اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة . [3]

4-2- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات : تمثل الخسائر الناتجة عن المساهمات في كيانات أخرى و التي لا يمكن تحصيلها حيث أصبحت مساهمات غير قابلة للتحصيل و هذه الخسائر تعتبر جبائيا قابلة للخصم.[4]

4-3- فارق التقييم على أصول مالية- نواقص قيمة- : تمثل نواقص القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول أو الخصوم المالية حسب القيمة الحقيقية لها بالمقارنة مع قيمتها المحاسبية خسارة قابلة للخصم كما تستبعد العناصر المالية التي تقوم بقيمتها المهتلكة لأنها لا تدخل في حساب النتيجة وإنما ترفق مباشرة برؤوس الأموال الخاصة. [5]

4-4- خسائر الصرف : تتولد خسائر الصرف عن المعاملات التجارية المبرمة بالعملة الصعبة، بمعنى تتم بعملة غير العملة الوطنية وتشمل شراء أو بيع سلع وخدمات أو إقراض و اقتراض أموال للاستحواذ على أصول أو بيعها أو تسوية التزامات، ومن خلال هذه التعاملات فقد تواجه المؤسسة مخاطر الصرف الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف فقد يختلف معدل تحويل العملة الأجنبية عن المعدل المتفق عليه يوم إتمام الصفقة. [6]

---

[1] و. م/ م .ع .ض/ قوانين جبائية / ق. ض. م. ر.م ، مرجع سبق ذكره، ص 70 .

[2] و. م/ م .ع .ض/ قوانين جبائية / ق. ض. م. ر.م ، مرجع سبق ذكره، ص 70 .

[3] نفس المرجع ، ص 68 .

[4] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 08/07/26 ، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[5] نفس المرجع ،ص75.

[6] هيني قان جريو نينج، مرجع سبق ذكره، ص، ص 275 - 277 .

فقد تتكبد المؤسسة خسائر من جراء احتفاظها بنقد بالعملة الصعبة عندما تنخفض قيمة تلك العملة الأجنبية، وعندما تحتفظ المؤسسات بالتزامات بعملة أجنبية فإنها تتكبد خسائر عندما ترتفع قيمة العملة الأجنبية وتؤثر هذه التقلبات بالارتفاع والانخفاض في قيمة العملة الأجنبية، و كخلاصة تتكبد المؤسسة خسائر عن أصولها بالعملة الأجنبية عندما يحدث انخفاض في قيمة العملة الأجنبية ،وتتحمل خسائر عن التزاماتها بالعملة الأجنبية عندما ترتفع قيمة العملة الأجنبية و هذا راجع لتغير معدل الصرف بين العملات المحلية و عملة التعامل.

و تعتبر خسائر الصرف قابلة للخصم جبائيا من الربح الخاضع للضريبة حيث يجب تحويلها إلى العملة الوطنية عن طريق تحويل تكلفتها بالعملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، أما فيما يخص الالتزامات بالعملة الصعبة فيتم تحويلها إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملة تجارية ،أما إذا تعلق الأمر بعملية مالية فإنه يتم في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف. [1]

4-5- الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية : حسب نص المادة 172 فقرة3 و 4 من ق. ض. م .ر. م .تعتبر من قبيل التثبيتات المالية شراء الأسهم و الحصص بغية تملك ملكية كاملة 10% على الأقل من رأسمال شركة أخرى ، و تعد أيضا من التثبيتات المالية السندات المالية التي تشكل محفظة المؤسسة منذ سنتين على الأقل قبل تاريخ التنازل:

و تعبر الخسائر الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية عن الفرق السلبي بين سعر التنازل وسعر الاقتناء أو القيمة السوقية للسندات المتنازل عنها، و يقصد بسعر التنازل سعر البيع مطروحا منه المصاريف و الرسوم المدفوعة بمناسبة التنازل بالإضافة إلى عمولات و أتعاب الوسطاء و الخبراء، ففي حالة كون أن سعر التنازل أقل من سعر الاقتناء نسجل خسارة قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة علما إذا كان الأصل المالي المتنازل عنه تم الاحتفاظ به من طرف المؤسسة لأكثر من سنتين على الأقل [2] تعتبر بأنها طويلة الأجل و إذا تم التنازل عنها و لم يحتفظ بها لأكثر من سنتين اعتبرت قصيرة الأجل .

4-6- الأعباء المالية الأخرى : تشمل جميع المصاريف التي لم تتناولها العناصر السابقة كمصاريف إصدار السندات و مصاريف الإشهار و طباعة السندات...الخ.

5- العناصر غير العادية " الأعباء " : تشمل الأعباء الناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان، و تمثل طابعا استثنائيا حيث تحدث في ظروف غير متوقعة كالكوارث الطبيعية أو نزع الملكية من أجل المصلحة العمومية و تعتبر من الأعباء غير العادية القابلة للخصم محاسبيا و جبائيا.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 08/07/26 ،مرجع سبق ذكره، ص 20.

[2] M.F/D.G.I/D.L.F, fiscalité des valeurs mobilières,2001 , p14

6- الضرائب على النتائج و ما يماثلها : تضم الضرائب المستحقة على النتائج و الضرائب المؤجلة على النتائج العادية.

6-1- الضرائب المستحقة على نتائج الأنشطة العادية وغير العادية : تفرض الضرائب على نتائج الأنشطة العادية و غير العادية و هي تمثل المبلغ المستحق على الأرباح المحققة خلال السنة المعنية و المحسوبة بتطبيق معدل 19% على الربح الصافي الخاضع للضريبة بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية و 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات و كذلك بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات أكثر من 50% من ر. ع. الإجمالي خارج الرسم.T.H.[1]

هذا بالنسبة للأشخاص المعنويين والشركات باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، أما بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية و الصناعية فهي تخص الأشخاص الطبيعيين و هي تمثل أيضا المبلغ المستحق على الأرباح المحققة خلال السنة المعنية بتطبيق جدول تصاعدي و ليس معدل ثابت.

6-2- الضرائب الأخرى عن النتائج: يقصد بها جميع الضرائب المقتطعة من المصدر و المتعلقة بعوائد الديون و الودائع و الكفالات و مداخيل القيم المنقولة و المداخيل المتأتية من حقوق الاختراع أو الملكية الصناعية و التجارية و الحقوق المماثلة و المداخيل المتأتية من إيجار العقارات.

6-3- الضرائب المؤجلة على نتائج الأنشطة العادية : هي طريقة محاسبية ترتكز على تسجيل ضمن صنف الأعباء العبء الضريبي عن النتيجة المتعلق بالعمليات العادية فقط للسنة المالية، وهي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قد يكون قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية وتنجم هذه الضرائب المؤجلة عن :[2]

- تفاوت زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما و أخذه في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو فروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان يمكن حسمها من الأرباح الجبائية أو الضرائب المستقبلية محتملة الوقوع في مستقبل متوقع.
- ترتيبات ،إقصاءات ،إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المدمجة.

الضرائب المؤجلة يتم تحديدها و يعاد النظر فيها عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التشريع الجبائي الجزائري المعمول به عند تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي تم خلالها تحقق الأصل وتسديد الخصم

[1] و.م/م .ع .ض/ قوانين جبائية / ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره، ص 74.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص، ص 18 - 19 .

دون حساب التحيين، وتتفرع الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي إلى ضريبة مؤجلة على الأصول و ضريبة مؤجلة على الخصوم. [1]

أ- الضرائب المؤجلة على الأصول : تمثل مبلغ الضرائب المتوقع تحصيلها خلال السنوات المالية و يتم الاعتراف بها بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الواجبة الخصم إلى المدى الذي يكون فيها احتمال الاسترداد من الأرباح الخاضعة للضريبة واجبا وممكنا ،كما هو الحال بالنسبة لترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعـــد و يمكن الاستفادة منها أو فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ واجبة الخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة من جراء التسويات التي تمت على الأصول و الخصوم و يترتب عنها زيادة عبء الضريبة في الفترة الحالية و تنعكس في نقص العبء الضريبي في فترة أو فترات قادمة. [2]

ب- الضرائب المؤجلة على الخصوم : تمثل مبالغ الضرائب الواجب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة ،و يتم الاعتراف بها بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ينشأ عنها نقص في العبء الضريبي في السنة الحالية و يقابلها زيادة في العبء الضريبي في الفترة أو الفترات المقبلة. [3]

بعدما تعرضنا إلى جميع الأعباء القابلة للخصم جبائيا في حساب النتائج، سنتعرض فيما يلي لمختلف المنتوجات الخاضعة للضريبة جبائيا بالتفصيل.

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لمختلف فئات المنتوجات :

المنتوجات الخاضعة للضريبة هي تلك المتعلقة بمختلف العمليات أيا كانت طبيعتها والمحققة في إطار النشاط الرئيسي للمؤسسة أو النشاط الثانوي الملحق للاستغلال العادي و من بين المنتوجات المعتمدة لتأسيس الأساس الخاضع للضريبة نذكر ما يلي: [4]- رقم الأعمال الصافي من الحسومات ، -إنتاج الدورة،-المنتوجات العملياتية، -المنتوجات المالية، -العناصر غير العادية " المنتوجات"

أولا : رقم الأعمال الصافي : يعبر رقم الأعمال عن مبيعات البضائع و الإنتاج المباع على أساس سعر البيع خارج الرسوم H.T عندما يتعلق الأمر بالمؤسسات الخاضعةلـــ T.V.A في إطار نشاطها العادي والمعتاد، أما بالنسبة للمؤسسات غير الخاضعة لـــ T.V.A فإن رقم الأعمال يحسب على أساس سعر البيع بكل الرسوم و لا يعتد بطريقة الدفع سواء كان نقدا أو بشيك أو بالأجل، و لتحديد رقم الأعمال الخاضع للضريبة بدقة ينبغي على المؤسسة في إطار ممارستها لأنشطتها العادية أن تثبت رقم أعمالها عن طريق تحرير الفواتير طبقا للنصوص المنظمة للفاتورة ،و سنتناول جميع المنتوجات المكونة لرقم الأعمال فيما يلي :

---

[1] نفس المرجع ونفس الصفحة .

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص، ص 558- 578.

[3] نفس المرجع ص، ص 559 - 578.

[4] و. م/ م. ع ض/ القوائم الجبائية الجديدة،لـــ 2011 ،الجدول الثالث المتعلق بحساب النتائج ،مرجع سبق ذكره.

1- مبيعات البضائع: إن المنتوجات المحققة في إطار بيع البضائع والسلع المماثلة تدرج في الإيرادات الجبائية عندما يتم التسليم الفعلي للبضاعة ،و عليه فإن التسبيقات المحصل عليها بمناسبة طلبية شراء لا تؤخذ عين الاعتبار جبائيا ،لأن معيار الخضوع هو تاريخ تحويل ملكية الشيء المباع بشرط أن يتم التسليم الفعلي قبل نهاية السنة المعنية.[1]

2-الإنتاج المباع : يشمل المنتجات المباعة وأداء الخدمات و إنجاز الأشغال في إطار عقود الإنشاءات.

2-1- المنتجات المصنعة : يعتبر الإيراد محققا و معترفا به جبائيا بالنسبة للمؤسسة المصنعة للمنتجات عند إتمام الإنتاج و تهيئته للبيع، وبالتالي فإن الإيراد الذي يؤخذ به عند تحديد رقم الأعمال هو تكلفة التصنيع عند إتمام المنتج نهائيا مع إضافة هامش الربح.[2]

2-2- أداء الخدمات: يعتبر الإيراد محقق و معترف به جبائيا بالنسبة للمؤسسة التي تمارس في قطاع الخدمات عند الانتهاء من تنفيذ إنجاز الخدمة خلال الدورة المالية المعنية [3]

2-3- مبيعات الأشغال : يتحقق الإيراد في إطار ممارسة نشاط المقاولات و الإنشاءات عند الانتهاء من إنجاز الأشغال خلال الدورة المالية المعنية.

- الأشغال المنجزة في إطار العقود الطويلة الأجل : يتحدد الإيراد جبائيا بالنسبة لنشاط المقاولات و الإنشاءات التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو أكثر حسب نسبة الإنجاز حيث يلزم التشريع الجبائي الجزائري المؤسسات الممارسة لهذا النشاط بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال مسايرة للمرجعية الدولية حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 محاسبة عقود الإنشاءات،[4] و تستوجب طريقة التقدم في الإنجاز معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقرير مدى التقدم المحرز في إنجاز مشروع و يتم تحديد ذلك على أساس التكاليف الفعلية المتكبدة حتى نهاية العام الجاري و قسمتها على التكاليف الإجمالية للمشروع.

نسبة التقدم = التكلفة الجزئية للسنة الجارية/ التكاليف الإجمالية المقدرة للمشروع.

الإيراد المعترف به جبائيا = الإيراد الإجمالي للمشروع x نسبة التقدم في الأشغال .

بمعنى نستطيع أن نقدر الإيراد المتعلق بالسنة من خلال إجراء عملية ضرب الإيراد الإجمالي للمشروع في نسبة التقدم ثم نطرح التكلفة المتحملة خلال السنة و نحصل على الربح الخاضع للضريبة.

و يتم مراجعة الأعباء المتكبدة والإيرادات المحصلة والأرباح الناتجة عنها تما شيا مع نسبة التقدم في الإنجاز، وكذلك تطبق هذه الطريقة على مؤسسات الترقية العقارية.

---

[1] Immanuel disle et Jacques saraf, op.cit., p156.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة العامة-أصول و مبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني ،مرجع سبق ذكره، ص 160.

[3] Abderahmane oualikene , op.cit., p75.

[4] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 26 جويلية 2009 المتضمنة ق. م التكميلي 2009 ،مرجع سبق ذكره، ص، ص 4-5.

3-التخفيضات و التنزيلات و الحسومات الممنوحة : من خلال القيام بعملية البيع تحصل عمليات من نوع خاص تهدف إلى تخفيض سعر البيع نظرا لأسباب معينة يمكننا حصرها فيما يلي : [1]

- الحسومات rabis :يمنح هذا النوع من التخفيضات للزبائن عندما تكون الطلبية غير موافقة للشروط المتفق عليها أو لوحظ عطب أو نقص في التصنيع، وتعويضا لهذا النقص تمنح تخفيضات على سعر الشراء.

- التخفيضات remises : يمنح هذا التخفيض نظرا لحجم الصفقة التي تمت بين المؤسسة و الزبون من خلال رقم الأعمال الهام المحقق مع هذا الزبون خلال السنة.

- التنزيلات ristournes : يمنح هذا النوع من التخفيض لزبون أو مجموعة من الزبائن خلال فترة معينة.

ثانيا : إنتاج الدورة : يضم إنتاج الدورة تغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال و منتوجات الأنشطة الملحقة.

1- تغيرات الإنتاج المخزن : إن حركة المنتوجات المصنعة التي تقوم بها المؤسسة بالنسبة لدخول أو خروج سلع قيد الإنتاج أو خدمات قيد الإنتاج أو منتجات مصنعة يتم جردها حسب طريقة الجرد المتناوب حيث يمثل التغير الشامل للمنتوج المخزن (الرصيد الدائن)أو المنتو ج غير المخزن (الرصيد المدين) و هذا ما بين بداية الفترة و نهايتها [2].

2-الإنتاج المثبت : يشمل عناصر الأصول المعنوية والعينية التي تنجزها المؤسسة لحاجاتها الخاصة و تدخل ضمن الأصول غير الجارية و تقدر هذه الأصول حسب تكلفة الإنتاج الحقيقية التي تحملتها المؤسسة في إنجاز هذا الأصل، كما تضاف المصاريف الملحقة الداخلية المتعلقة بنقل و إنشاء و تركيب التثبيت في حالة اقتنائه.[3]

3- الإعانات : تتمثل في مساعدات مالية ممنوحة من قبل الدولة أو الجماعات المحلية أو أطراف أخرى، هذه الإعانات يمكن أن تقدم في أشكال مختلفة قد تكون في شكل تمويل لتغطية أعباء أو خسائر أو لاقتناء تثبيتات، و عليه فإن المعالجة الجبائية للإعانات تختلف حسب صفة الإعانة و الغاية المرجوة منها.

و يعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتغطية تكاليف تحملتها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا. [4]

من خلال هذا التعريف يمكن الاستنتاج بأن الإعانة تمثل مورد مالي مقدم في شكل مساعدة مالية غير قابلة للسداد و تمنح لتغطية تكاليف تحملتها مسبقا أو مستقبلا و تقديمها مرهون بالامتثال لبعض الشروط.

---

[1] Abdellah boughaba, op.cit. , p95.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[3] نفس المرجع ونفس الصفحة .

[4] نفس المرجع ، ص 13.

3-1- تصنيف الإعانات : حسب نص المادة 144 من ق. ض. م. ر.م. فإن التشريع الجبائي يقسم الإعانات إلى إعانات التجهيز و إعانات الاستغلال و التوازن حيث تعتبر هذه الأخيرة من منتوجات الاستغلال و إعانات التجهيز من المنتوجات العملياتية.

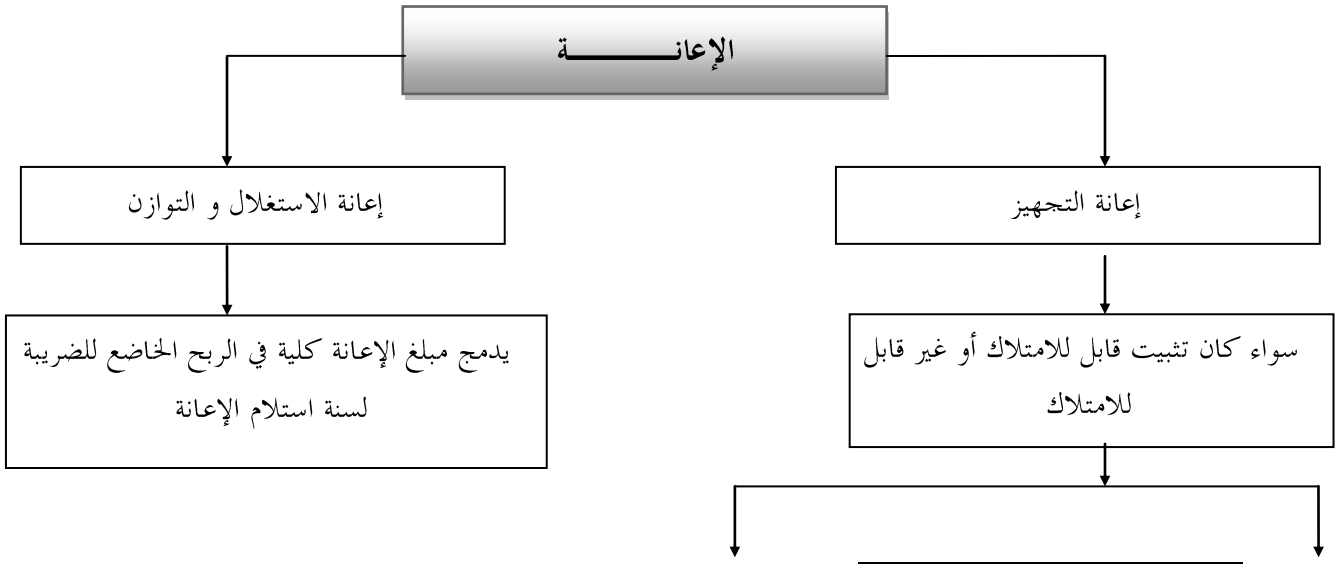
أ- إعانات الاستغلال :تعتبر الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو أطراف أخرى للمؤسسة بغرض تغطية تكاليف مرتبطة بالاستغلال من قبيل المنتوجات و يدمج مبلغ الإعانة كلية ضمن الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة التي تم الاستلام فيها للإعانة أي خلال السنة الجارية. [1]

ب- إعانات التوازن : تعتبر الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو الغير بحسب النتائج السلبية المحققة لغرض تغطية جزء أو الكل من العجز المسجل خلال السنة ،وعليه فالهدف من هذه الإعانة هو امتصاص الخسارة التي تكبدتها المؤسسة لأجل استرجاع توازنها، في الواقع هذه الإعانات تمنح للمؤسسات التي تعاني وضعية عجز. [2]

و حسب نص المادة 144من ق.ض.م.ر.م. في الفقرة الأخيرة منها فإنه يدمج مبلغ الإعانة كلية في الربح الخاضع للضريبة في سنة استلام الإعانة. [3]

ج- إعانات التجهيز : حسب نص المادة 144 من ق . ض. م .ر. م.، فإن إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة و الجماعات المحلية للمؤسسات لا تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها ، و إنما يتم ربط هذه الإعانات بأجزاء متساوية بالأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات المالية الخمس الموالية. [4]

الشكل رقم(02 . 01) المتعلق بالمعالجة الجبائية للإعانات :



[1] Gervais morel, la fiscalité des entreprises ,9eme édition, banque éditeur cfpb,paris,1999, p192.
[2] Immanuel disle et les autres, op.cit. , p185.
[3] و. م/ م .ع .ض/ قوانين جبائية/ ق. ض. م .ر.م/ مرجع سبق ذكره ، ص 72.
[4] نفس المرجع ونفس الصفحة.

تدمج في الأرباح الخاضعة للضريبة بأقساط متساوية في حدود1/5 الإعانة خلال السنوات الخمسة الموالية لسنة استلام الإعانة	في حالة التنازل عن التثبيت المقتنى عن طريق الإعانة قبل المدة المقررة جبائيا هي الاحتفاظ به لـــ05 سنوات، يتم طرح الأقساط التي لم تدمج في الأرباح من القيمة المحاسبية من أجل تحديد فائض القيمة أو ناقص القيمة

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع: و.م/م.ع.ض/قوانين جبائية ،ق.ض.م.ر.م.

4- منتوجات الأنشطة الملحقة : تتضمن منتوجات المصالح المخصصة لصالح المستخدمين " المطعم، نقل العمال، السكن و الإيواء " ومختلف منتوجات الإيجار و إنتفاعات المستخدمين وشحن البضائع وجميع المصاريف الملحقة المفوترة لصالح المؤسسة وعوائد إسترجاعات التغليف المودع وعوائد التنازل عن التموينات. [1]

ثالثا : المنتوجات العملياتية : تشمل الأتاوى المحصلة لقاء الامتياز للمؤسسة و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل و مقابل الحضور و المكافآت التي يحصل عليها الكيان بصفته يمارس وظيفة إدارية و حصص إعانات الاستثمار و حصة النتيجة على العمليات المشتركة و تحصيلات على الديون المعدومة و المنتوجات الاستثنائية لعملية التسيير و منتوجات التسيير العادي و الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات.

1- الأتاوى المحصلة عن الامتياز و جميع حقوق الملكية الصناعية و التجارية للمؤسسة : تضم جميع الريوع المتعلقة بحقوق منح الامتياز من أجل الاستغلال أو استغلال شهادة براءة اختراع في إنتاج منتوج ما أو إجازات أو تراخيص باستخدام علامات تصنيع أو طرق أو صيغ أو استعمال برامج المعلوماتية ،و جميع الحقوق التي تحصل عليها المؤسسة نظير استعمال حق ملكية مكسب لها ،فإن هذه المبالغ المحصل عليها تخضع للضريبة حسب الحالة إما للضريبة على الدخل الإجمالي أو إلى الضريبة على أرباح الشركات حسب نص المادة 176 من ق. ض. م. ر .م.[2]

2- فوائض القيم الناتجة عن التنازل : فائض القيمة يمثل جبائيا منتوج تحققه المؤسسة بمناسبة عمليات ذات طابع استثنائي متعلقة ببعض عناصر الأصول، فقد تخص عمليات التنازل تثبيتات عينية أو حصص اجتماعية وأسهم ولكن يجب أن نميز بين الفوائض المحققة لأنها تخضع لنظام جبائي خاص، حيث يمثل فائض القيمة الناتج عن التنازل الفرق الإيجابي بين سعر التنازل و القيمة المحاسبية للأصل بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة.[3]

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ،مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] و.م/ م. ع .ض / قوانين جبائية، ق. ض. م. ر.م ،مرجع سبق ذكره، ص 176.

[3] M.F/D.G.I/D.R.V le guide du contrôle sur pièces ,2003,p34.

و فائض القيمة يخضع للربح الخاضع للضريبة بحسب ما إذا كان فائض قيمة قصير الأجل أو طويل الأجل كما أنها تختلف المعالجة الجبائية في حالة التزام المؤسسة بإعادة استثمارها حسب الشروط المقررة لذلك.

2-1- أنواع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل : حسب المواد 172 ، 173 من ق. ض. م ر.م .فإنها تميز بين نوعين من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول الثابتة .

أ- فائض القيمة القصير الأجل : هو فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المكتسبة أو المنجزة من طرف المؤسسة منذ ثلاث سنوات على الأقل و تدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 70% من فائض القيمة.[1]

ب- فائض القيمة الطويل الأجل : هو فائض القيمة المحقق بمناسبة التنازل عن التثبيتات المكتسبة أو المحدثة لأكثر من ثلاث سنوات و تدمج في الربح الخاضع للضريبة بنسبة 35% من فائض القيمة.[2]

2-2- حالة إعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن التنازل : في هذه الحالة إذا ما أبدت المؤسسة رغبتها في إعادة استثمار فوائض القيمة المحققة فإن هذه الأخيرة لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للسنة المالية التي تحققت فيها و لكن بتحقق بعض الشروط :[3]

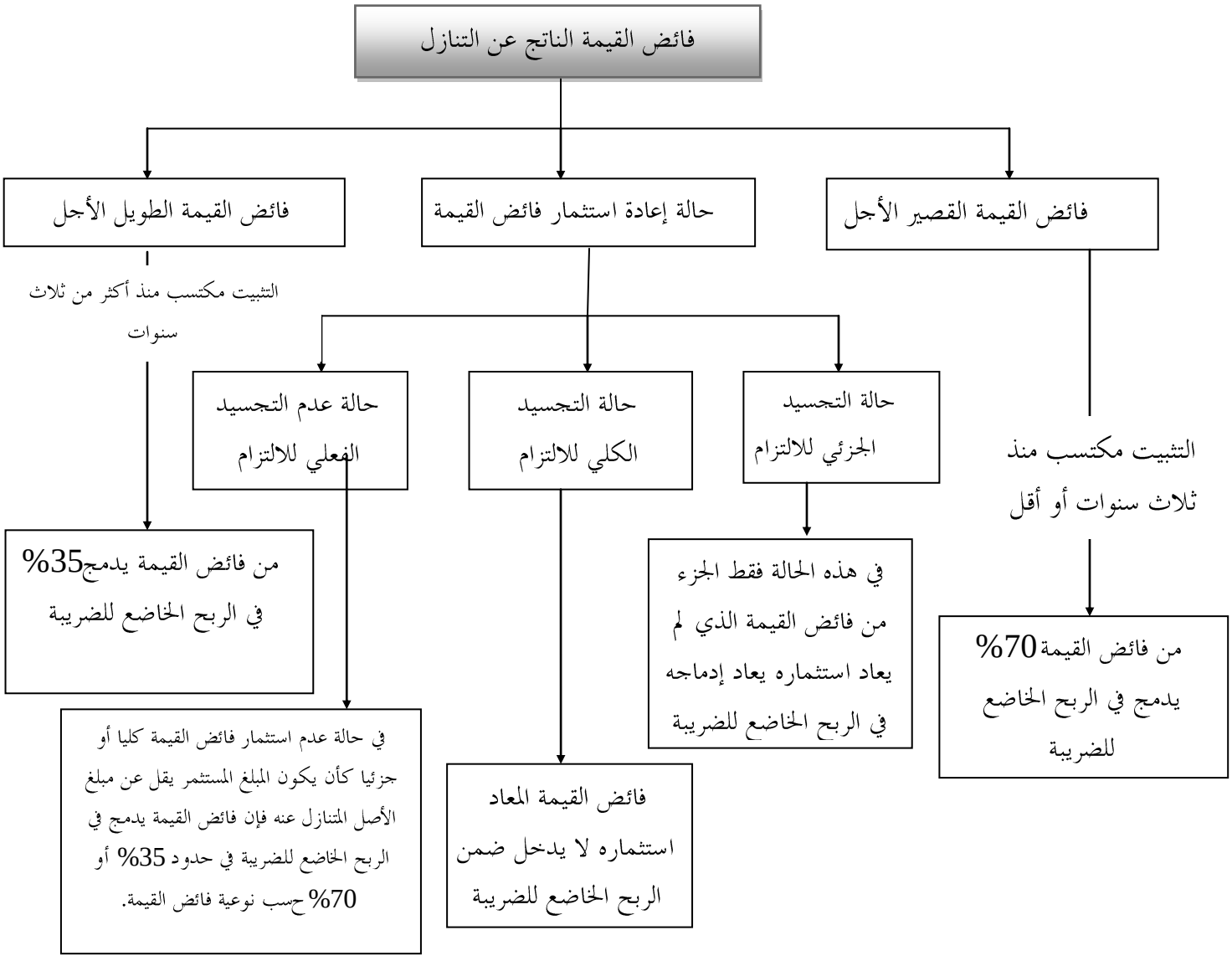
- أن يكون المبلغ المعاد استثماره مساوي لمبلغ فائض القيمة المحقق و تكلفة الأصل المتنازل عنه .
- أن يتم إعادة استثمار فائض القيمة قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات ابتداء من اختتام السنة التي تحقق أثناءها الفائض.
- إرفاق التعهد بطلب إعادة الاستثمار مع التصريح السنوي.

[1] و. م/ م .ع .ض/ قوانين جبائية /ق. ض. م.ر.م ، مرجع سبق ذكره ، ص 83.

[2] و. م/ م .ع. ض. / قوانين جبائية /ق .ض. م. ر.م ، مرجع سبق ذكره ، ص 83.

[3] M.F/D.G.I/D.L.F, guide fiscale et comptable des amortissement , op.cit. , p23.

الشكل رقم(02.02) : المتعلق بالمعالجة الجبائية لفوائض القيم ة الناتجة عن التنازل.



المصدر : تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع :و.م/م.ع.ض/قوانين جبائية ،ق.ض.م.ر.م ،مرجع سبق ذكره

2-3- النظام الجبائي المطبق على مختلف فوائض القيم الناتجة عن التنازل :التشريع الجبائي الجزائري يفرق بين فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم وفائض القيمة الناتج عن عملية الاندماج أو الانفصال...الخ.

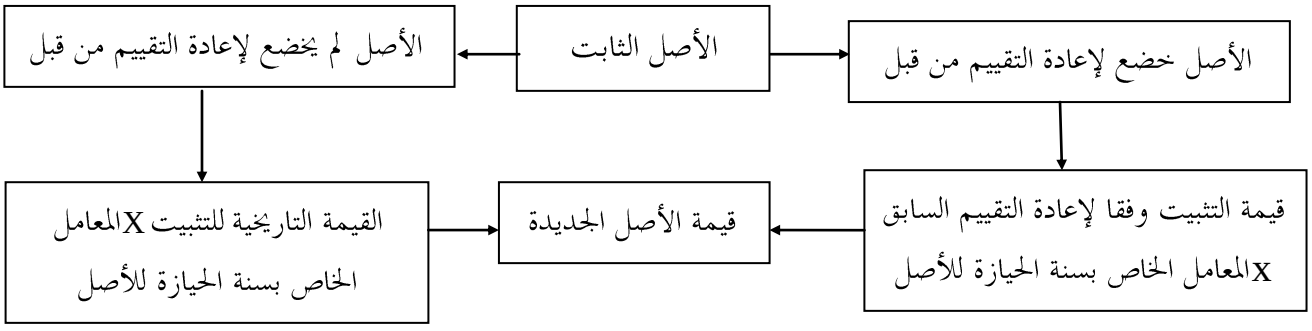
أ-فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات : إعادة التقييم هي عملية ترتكز على إدخال تعديلات على مختلف عناصر أصول الميزانية بغية الأخذ بعين الاعتبار عامل التضخم و انخفاض القيمة، و عليه فإن عملية تقييم عناصر أصول الميزانية يعني استحداث قيمها مع مراعاة تطور قيمة العملة عبر الزمن ، بمعنى تسوية قيم التثبيتات بمقاربتها أكثر مع القيم الحالية التي تسمح بخصم إضافي لفائض الاهتلاكات من الربح الخاضع للضريبة أكثر مما سبق [1] .

و مجال تطبيق إعادة التقييم يتم على التثبيتات الواردة في الميزانية سواء تم اهتلاكها بصفة نهائية أو بصدد الاهتلاك و أن تكون قابلة للاستعمال خلال فترة لا تقل عن ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إعادة تقييمها. [2]

و يتم حساب أساس إعادة تقييم التثبيتات وفق المراحل التالية : [3]

- المرحلة الأولى :إعادة تقييم القيمة الأصلية : تحتسب القيمة الأصلية الجديدة بضرب القيمة التاريخية للتثبيت في معدل إعادة التقييم الخاص بسنة اكتسابه هذا في حالة تطبيق إعادة التقييم لأول مرة، أما في حالة تطبيق إعادة التقييم على تثبيت تم إعادة تقييمه من قبل، فإن قيمته الجديدة تحتسب بضرب القيمة الأصلية وفقا لإعادة التقييم السابقة في معدل إعادة التقييم لسنة الحيازة.

الشكل رقم (02 . 03)المتعلق بإعادة تقييم القيمة الأصلية للتثبيت



المصدر : يوسف مامش و ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة مرجع

[1] M.F/D.G.I/D.L.F , la réévaluations des immobilisations , 2001, p02.
[2] Abdellah boughaba, op.cit. p, p242 -243.
[3] M.F/D.G.I/D.L.F, la réévaluations des immobilisations , op.cit. , p, p 09 -10.

سبق ذكره، ص 190 .

– **المرحلة الثانية** : إعادة تقييم أقساط الاهتلاكات : إعادة تقييمها يتم بتصحيح أقساط الاهتلاكات السنوية بضربها في معامل إعادة التقييم الموافق لإعادة تقييم الأصل، و نفس الشيء بالنسبة للأقساط المعاد تقييمها فتعدل و تضرب في المعامل الموافق لسنة إعادة تقييمها.

– **المرحلة الثالثة** :استخراج فرق إعادة التقييم : يتم حساب فرق إعادة التقييم بإجراء الفرق بين القيمة الصافية للتثبيت المعاد تقييمه والقيمة الصافية للاهتلاكات المعاد تقييمها أو القيمة الإجمالية للتثبيتات المعاد تقييمها، بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي أجاز للمؤسسات عند سريانه أن تعيد تقييم تثبيتاتها المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، بمعنى المؤسسة أصبحت حرة في إعادة تقييم تثبيتاتها و ليس امتثالا إلى التنظيم، حيث منذ سريان النظام المحاسبي المالي في 10/01/01، أصبح يمكن للمؤسسة أن تقيـــم بعض من أصولها حسب قيمتها الحقيقية ويستعان في ذلك بمتخصصين مؤهلون لإجراء عملية التقييم و هم المثمنون.

و في إطار متطلبات توافق التشريع الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي فإن قانون المالية التكميلي 2009 عدل و تمم كل من المواد 185 و 186 من ق. ض. م .ر.م حيث أصبح فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي يلحق بالنتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات، بمعنى يمكن للمؤسسات التي قامت بعملية إعادة التقييم لتثبيتاتها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي أن تدمج هذه الفوائض في سنة واحدة أو توزعها على 05 سنوات على أن يتم إدماج الفوائض في النتيجة الجبائية قبل 2014/12/31.[1]

ب– فوائض القيمة الناتجة عن عملية الاندماج، الانفصال، المساهمة الجزئية للأصول :ينص التشريع الجبائي الجزائري من خلال نص المادة 143 من ق. ض. م. ر. م .على أن فوائض القيمة الناتجة عن عملية الاندماج، الانفصال و المساهمة الجزئية بالأصول معفاة من الضريبة على أرباح الشركات في مجال فوائض القيمة الناتجة عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة " حصص في رأسمال" ،عقب إدماج شركات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة،[2] و تجدر الإشارة إلى ذكر أشكال الإندماجات فيما يلي :

– **الاندماج** : **la fusion** : هي العملية التي بواسطتها تتفق مؤسستين أو أكثر في تجميع مشترك لجميع ممتلكاتهم لتأسيس مؤسسة جديدة عن طريق الاندماج [3]، و يوجد عدة أشكال للاندماج : [4]

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 المتضمنة قانون المالية التكميلي 2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 6.

[2] و. م/ م. ع. ض/قوانين جبائية/ ق. ض. م. ر.م، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[3] Mohamed zine KHAFRABI, comptabilité des sociétés , 4eme,édition ,berti édition ,Alger ,2006 , p51.

[4] يوسف مامش،ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 185.

– حالة زوال المؤسسات المشكلة للمؤسسة الجديدة فإن العملية تسمى اندماج بواسطة المزج fusion combinaison .

– حالة بقاء إحدى هذه المؤسسات و زوال المؤسسات الأخرى فإن العملية تسمى اندماج بواسطة الامتصاص fusion absorption.

يطبق نفس النظام" إعفاء فوائض القيم الناتجة عن الاندماج" عندما تنقل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق إحدى هذه الأشكال. [1]

– **الاندماج عن طريق الانفصال** : la fusion scission : هي العملية التي بموجبها تساهم مؤسسة بكل ما تملكه في مؤسسة موجودة أو تساهم معها في إنشاء مؤسسات جديدة بالاندماج [2] وبالتالي هذه العملية تؤدي إلى ذوبان أو اضمحلال المؤسسة كلية.

– **المساهمة الجزئية بالأصول** : **l'apport partiel d'actifs** : تتمثل في المساهمة بجزء من عناصر أصول المؤسسة في مؤسسة أخرى تم تشكيلها وفق أحد الأشكال السابقة الذكر فإنه يطبق نفس نظام الإعفاء إذا تمت هذه المساهمة الجزئية من طرف شركة ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة في شركة أخرى.[3]

3–عوائد أتعاب الحضور و أتعاب الإداريين و المسير : كما سبق و أن ذكرنا بأن هذه الأتعاب تعتبر من قبيل الأعباء القابلة للخصم بالنسبة للمؤسسة التي تدفعها ،و إنها تعتبر من قبيل المنتوجات الخاضعة للضريبة بالنسبة للمؤسسة التي تتحصل عليها، و يدخل في هذا الإطار المشاركة في إدارة مجالس الإدارة أو الرقابة أو المديرين أو التسيير لمؤسسات أخرى، و يدخل في هذا الإطار كل أشكال العوائد المتحصل عليها من أجور أو مكافآت أو بدلات حضور و مزايا و هبات أخرى على اختلاف أنواعها ،بمعنى آخر كل مقابل تحصل عليه المؤسسة نظير وظائفها الإدارية لدى كيانات أخرى من نفس المجمع فإنها تعتبر منتوجات خاضعة للضريبة.[4]

4– حصص إعانات الاستثمار المدمجة في كل سنة مالية : حسب نص المادة 144 من ق. ض. م .ر. م. في الفقرة الثانية فإنه يتم إخضاع الإعانات المتعلقة بحيازة تثبيتات قابلة للامتلاك أو غير قابلة للامتلاك بتقسيم مبلغ الإعانة في شكل أقساط متساوية بغية إدماجها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في كل سنة من السنوات الخمسة الموالية، بمعنى أن مبلغ الإعانة يستوجب إخضاعه في كل سنة في حدود 5/1 قيمة الإعانة.

---

[1] و. م/ م. ع ض/ قوانين جبائية، ق. ض. م ر.م، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[2] و. م/ م ع. ض/ قوانين جبائية، ق. ض. م. ر.م، مرجع سبق ذكره، ص 71.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[4] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 77.

بالنسبة للتثبيتات القابلة للامتلاك أو غير قابلة للامتلاك ابتداء من السنة الأولى التي تلي سنة تحويل الإعانة للمؤسسة و يدرج كل قسط في ربح كل سنة معينة حتى تنتهي السنوات الخمسة و بذلك يتم دمج كل مبلغ الإعانة.[1]

5- حصة النتيجة عن العمليات المشتركة : حسب نص المادة 795 مكرر 01 من ق .ت .ج. فإنه يجوز تأسيس شركات المحاصة بين شخصين طبيعيين أو أكثر تتولى إنجاز عمليات تجارية و لا تتمتع بالشخصية المعنوية و لا تخضع للإشهار " غير مسجلة في السجل التجاري" حسابات الشركة على العموم هي مدمجة مع حسابات الشركاء، و حسب النظام المحاسبي المالي فقد أخضع هذا النوع من الشركات لقواعد خاصة للتسجيل المحاسبي حيث كل شريك يمسك محاسبة خاصة به و يتعاقد مع الغير باسمه الشخصي.

عندما تكون محاسبة شركة المحاصة ممسوكة من طرف مسير فإن هذا الأخير هو المؤهل قانونا ليكون معروف لدى الغير وأعباء و منتوجات شركة المحاصة تكون ضمن أعباء و منتوجات المسير [2]، أما على مستوى حسابات المسير فتسجل حصة النتيجة عن العمليات المشتركة التي تعود على الشركاء المساهمين الآخرين في حالة تحقيق خسارة في الجانب الدائن من حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة كمنتوجات و التي يجب اقتطاعها من الشركاء المكونين لشركة المحاصة، و على مستوى المحاسبة للشركاء المساهمين تسجل حصة الخسارة التي يتحملها كل شريك غير مسير في حساب حصة النتيجة عن العمليات المشتركة في الجانب المدين كأعباء.[3]

6- تحصيلات على الديون المعدومة : تشكل هذه التحصيلات إيرادات بالنسبة للمؤسسة و هي تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة و هي متعلقة بالديون التي استحال تحصيلها بسبب ظروف معينة و التي تم اعتمادها كأعباء قابلة للخصم فإذا ما قامت المؤسسة بتحصيل هذه الديون بعد ذلك تخضع للضريبة كإيراد في السنة التي تم فيها التحصيل.[4]

7- المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير : تضم تعويضات التأمين التي تعبر عن عقد بمقتضاه يلتزم المؤمن بتعويض المؤمن له في حالة وقوع خسائر أو حوادث استثنائية في عمليات التسيير كوقوع حرائق للسلع أو سرقتها أو وقوع حادث فإن مؤسسات التأمين ملزمة بتعويض الخسائر التي لحقت بالمؤسسة عن طريق منحها تعويضات، هذه الأخيرة تعتبر منتوجات استثنائية تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة للسنة التي

[1] و. م/ م .ع. ض / قوانين جبائية / ق . ض. م. ر.م، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 77.

[3] Robert obert, comptabilité approfondie , et révision,op.cit. , p ,p 285 - 287.

[4] جمال الدين عوض و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 51.

تحصلت فيها المؤسسة على التعويض، غير أنه إذا كان التأمين يغطي كليا التخريب أو سرقة التثبيت بصفة إجمالية فإن هذا التعويض يعتبر هو سعر التنازل عن الاستثمار. [1]

8- منتوجات التسيير العادي الأخرى : تشمل إيرادات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية والتعويضات المستلمة نتيجة عدم احترام التعهدات والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة عن طريق الطعن التراعي أو الولائي و التبرعات المستلمة .

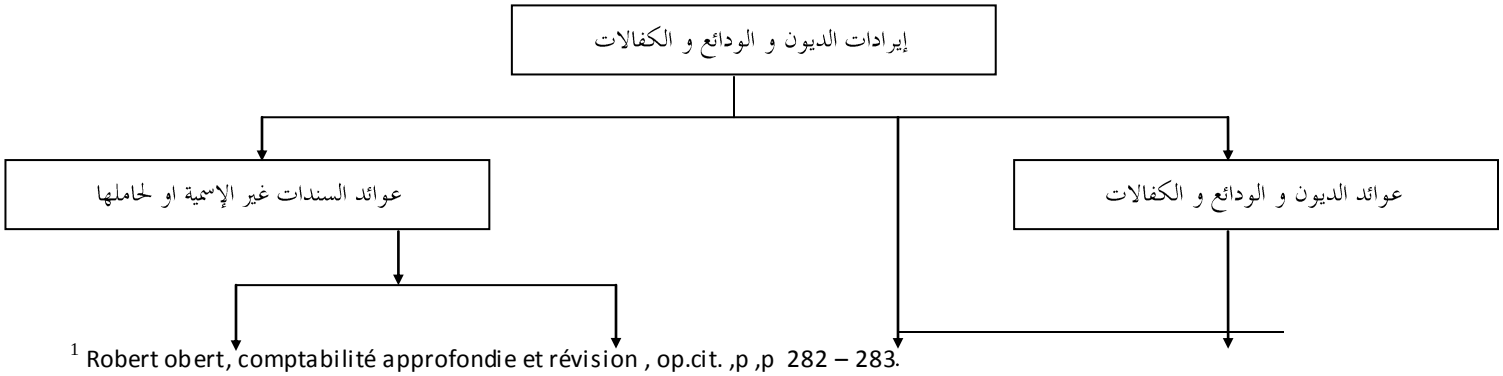
9- الإسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات : يتم استرجاع خسائر القيمة المتعلقة بالمخزونات وبالغير وبالأسهم والحصص الاجتماعية في نهاية السنة المالية عندما يتم إعادة النظر في خسائر القيمة و في حالة انخفاضها أو تم إلغائها فإن موضوع خسارة القيمة أصبح بدون مبرر و لذلك يجب تسويته عن طريق ترصيد الخسارة في حالة الإلغاء الكلي أو الجزئي عن طريق استرجاعها في جانب المنتوجات و تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، وكذلك الشأن بالنسبة للمؤونات المتعلقة بالمعاشات والضرائب والمستخدمين في نهاية كل سنة مالية يجب إعادة النظر فيها وتسويتها في حالة الانخفاض أو الإلغاء لأنها أصبحت بدون موضوع عن طريق استرجاعها في جانب المنتوجات و تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة. [2]

رابعا: المنتوجات المالية : تشمل أرباح الصرف وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية وفوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم ومنتوجات التوظيفات ذات الدخل الثابت ومنتوجات التوظيفات ذات الدخل المتغير و المنتوجات المالية الأخرى.

1- إيرادات توظيف رؤوس الأموال ذات الدخل الثابت :تشمل جميع القيم المنقولة التي يترتب عن توظيفها دفع فوائد حيث يتم تحديد قيمة الفائدة مسبقا، و يمكن تقسيم إيرادات التوظيف ذات الدخل الثابت إلى: [3]

- إيرادات الديون و الودائع و الكفالات و الحسابات الجارية.
- إيرادات سندات الصندوق المجهولة.
- الفوائد الناتجة عن المبالغ المسجلة في دفاتر الادخار و حسابات الادخار الخاصة.

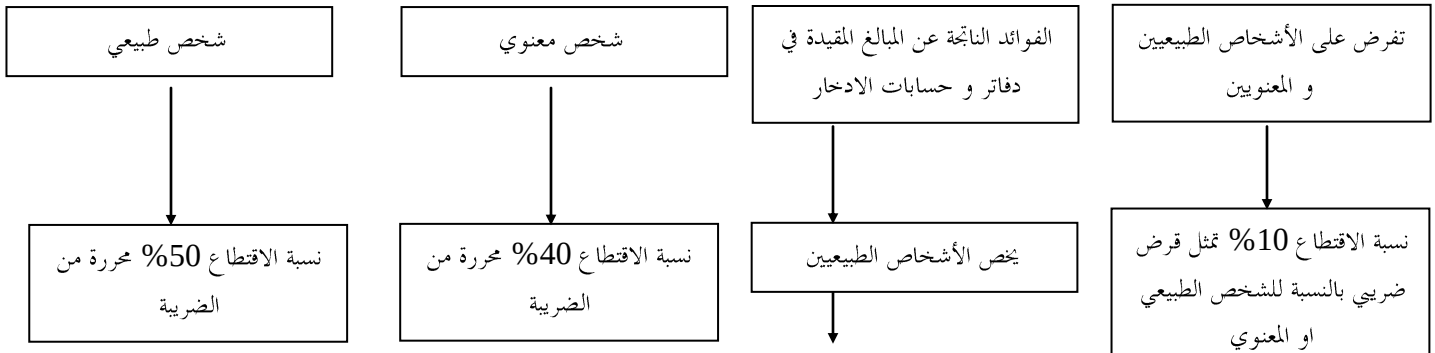
الشكل رقم(02 . 04) :المتعلق بإيرادات الديون و الودائع و الكفالات



[1] Robert obert, comptabilité approfondie et révision , op.cit. ,p ,p 282 – 283.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26،مرجع سبق ذكره، ص 63،73 ، 54.

[3] M.F/D.G.I/D.R.P.C, guide fiscal des produits financiers , 2009, p07.



– نسبة الاقتطاع 01% بالنسبة للفوائد التي تقل او تساوي 50.000دج محررة من الضريبة

– نسبة الاقتطاع 10 % بالنسبة للفوائد التي تزيد عن 50.000 دج يمثل قرض ضريبي.

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع و.م/م.ع.ض، الدليل الجبائي للمنتوجات المالية، 2009.

2– إيرادات توظيف رؤوس الأموال ذات الدخل المتغير : حسب نص المواد 45 و 46 من ق. ض. م. ر. م. فإنه تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها :[1]

– شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري S.P.A.

– الشركات ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.L.

– الشركة المدنية المتخذة لشكل شركة أسهم.

– شركات الأشخاص و شركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال .

و نظرا لأن المساهم أو الشريك يخاطر برأسماله عند استثماره فلذلك عائد السهم أو الحصة يكون مكافئ للمخاطرة بحسب النتيجة المحققة من خلال اعتماد عائد متغير بخلاف السندات ذات العائد الثابت.

و تعتبر من قبيل المداخيل الموزعة على وجه الخصوص:[2]

– الأرباح أو الإيرادات التي لا تدمج في الاحتياطات أو في رأسمال.

– المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة و غير المقتطعة من الأرباح.

– عوائد الأموال المودعة على سبيل الاستثمار " التوظيف".

– القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء مباشرة أو بواسطة أشخاص أو شركات.

– المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء دون مقابل عمل أو خدمة منجزة و التي يعد مبلغها مبالغ فيها.

–أتعاب الحضور و مكافآت أعضاء مجلس الإدارة الممنوحة مقابل أداء وظائفهم.

– النتائج قيد التخصيص التي لم يتم تخصيصها خلال فترة ثلاث سنوات و لم تدمج في رأس المال.

– الأرباح المحولة لشركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر.

[1] و. م/ م .ع. ض / قوانين جبائية / ق. ض. م .ر.م.، مرجع سبق ذكره، ص، ص 31 – 32.

[2] نفس المرجع ، ص32.

– عندما يتوقف خضوع شخص اعتباري للضريبة المطبقة على أرباح الشركات تعتبر أرباحه واحتياطاته مدفوعة للشركاء تناسبيا مع حقوقهم فيها.

– **الإعفاءات الجبائية الممنوحة للأموال المنقولة :** يمنح التشريع الجبائي إعفاءات من الضريبة علي الدخل الإجمالي .I.R.G أو الضريبةعلي أرباح الشركات .I.B.S لحواصل الأسهم و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة لمدة 05 سنوات ابتداء من 2003/01/01 ، و تمنح إعفاءات أيضا لح واصل السندات و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة و التي تم تداولها في سوق منظمة لأجل مدة 05 سنوات ابتداء من 2003/01/01، يشمل هذا الإعفاء كامل مدة صلاحية السند الصادر خلال هذه الفترة. [1]

3– **عوائد حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة . O.P.C.V.M**:هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة تضم نوعين من الفئات: شركات الاستثمارات ذات رأسمال المتغير" .S.I.C.A.V " و الصندوق المشترك للتوظيف " .F.C.P " هذه الهيئات المالية عملها يتمثل في تسيير محفظة القيم المنقولة لصالح أعضائها سوا ءء كانوا خواص أو مؤسسات و تخضع لتنظيم و مراقبة لجنة التنظيم و مراقبة عمليات البورصة ".C.O.S.O.B"[2]، وتصنف أسهم هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة إلى أسهم قصيرة الأجل أو طويلة الأجل و أسهم و سندات متنوعة.

الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه الهيئات هي إعفائها من الضريبة علي الدخل الإجمالي I.R.G والضريبة علي أرباح الشركات .I.B.S لمدة 05 سنوات ابتداء من 2009/01/01 بالنسبة لعوائد الأسهم و حصص .O.P.C.V.M.[3]

4– فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية : فائض القيمة يمثل الفرق بين سعر التنازل وسعر الاقتناء أو القيمة السوقية للسندات المتنازل عنها، و عند التنازل عن الحصص و الأسهم المحققة من طرف أشخاص معنويين يعتبر فائض القيمة خاضع لـــ الضريبة علي أرباح الشركات I.B.S عن طريق إدماج 70%من الفائض للربح الخاضع للضريبة إذا كان فائض القيمة قصير الأجل "أسهم مكتسبة منذ 03 سنوات على الأقل "أو 35% بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل " أسهم مكتسبة منذ أكثر من 03 سنوات " [4]، أما بالنسبة لفائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأسهم أو السندات المسعرة في البورصة فإن فائض القيمة المحقق في هذا الإطار يعفى من الضريبة علي الدخل الإجمالي I.R.G أو الضريبة علي أرباح الشركات I.B.S

[1] M.F/D.G.I/la lettre de la DGI N° 36 , l'épargne et la fiscalité , 2008, p07.
[2] M.F/D.G.I/ D.R.P.C, guide fiscale des produits financiers, op.cit., p19.
[3] Idem.
[4] Ibid , p25.

. لمدة 05 سنوات ابتداء من 2009/01/01[1]، و بالنسبة لـلحصص أو الأسهم المسيرة من طرف هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة O.P.C.V.M. فإنه يعفى فائض القيمة المحقق في هذا الإطار من الضريبة علي الدخل الإجمالي I.R.G.والضريبة علي أرباح الشركات I.B.S. لمدة 05 سنوات ابتداء من 2009/01/01.[2]

5- فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية : يتم في نهاية كل سنة مالية تقييم الأصول و الخصوم المالية المعنية بقيمتها الحقيقية، و في حالة تحقق فائض قيمة من عملية التقييم يدرج هذا الأخير حسب التنظيم في حساب النتائج في جانب المنتوجات و يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة و لا يدخل ضمن هذا الإطار الأدوات المالية المقومة حسب قيمتها المهتلكة بمعنى الفارق الناتج بين القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية المدمج مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة . [3]

6- أرباح الصرف : تنتج أرباح الصرف عن المعاملات الأجنبية المبرمة بالعملة الصعبة من خلال المكاسب التي تحققها من جراء تقلبات أسعار الصرف، مما يعكس طبيعة هذا المكسب عندما تحتفظ المؤسسات بأصول نقدية مقومة بعملة أجنبية فتحقق ربحا عندما ترتفع قيمة تلك العملة الأجنبية في مقابل عملة التعامل "العملة الوطنية "، و أيضا عندما تحتفظ المؤسسة بالتزامات بعملة أجنبية فتحقق مكسبا عندما تهبط قيمة العملة الأجنبية بمقابل العملة الوطنية.[4]

فمسألة حدوث ارتفاع و هبوط في قيمة العملة الأجنبية مرتبط بمدى تغير معدل الصرف بين العملات الأجنبية والعملة المحلية فيمكن أن تحقق ربح عندما يرتفع سعر العملة الأجنبية بالنسبة للأصول المالية أما بالنسبة للالتزامات فتحقق ربح عندما يهبط سعر العملة الأجنبية، و هذه الأرباح المتمثلة في الفوارق الناتجة عن القيم المسجلة أصلا حسب التكلفة التاريخية والقيم الناتجة عن تحويل العملة الصعبة في تاريخ الجرد وتشكل منتوجات مالية بالنسبة للسنة المالية.[5]

7- منتوجات مالية أخرى : تضم جميع المنتوجات التي لم نتناولها في العناصر السابقة.

[1] Ibid , p26
[2] Idem

[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 77.
[4] هيني فان جريولينج ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 277 - 278.
[5] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 21.

خامسا : العناصر غير العادية "المنتوجات" : تشمل المنتوجات المتعلقة بحوادث أو معاملات غير عادية واضحة التمييز عن النشاط العادي للكيان، و تمثل طابعا استثنائيا حيث تحدث في ظروف غير متوقعة كتعويض نزع الملكية الذي تعرضت له المؤسسة أو التعويضات المستلمة في إطار الكوارث الطبيعية غير المتوقعة التي تصيب المؤسسة، وتعتبر من المنتوجات غير العادية و تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة بشرط أن يكون مبلغ التعويض يعادل قيمة العقار الذي تم نزع ملكيته للمؤسسة من أجل المنفعة العمومية أو مبلغ التثبيت المخرب، بمعنى يصبح التعويض المحصل عليه مماثل للمبلغ المحصل عليه من جراء التنازل عن التثبيت. [1] [2]

بعدما تناولنا مختلف المنتوجات و الأعباء من منظور جبائي، يمكن التطرق إلى مختلف مراحل تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مرورا بإعادة إدماج مختلف الأعباء غير قابلة للخصم جبائيا وتخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة.

المطلب الثالث : مراحل تحديد النتيجة الجبائية :

حسب نص المادة 140 من ق . ض. م. ر.م. فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات العادية و غير العادية المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ، و لكن من الناحية التطبيقية تتحدد بناء على النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المتعلقة بإعادة إدماج بعض الأعباء غير قابلة للخصم و تخفيض بعض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة وفقا للنموذج رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية من القوائم الجبائية الجديدة.

الجدول رقم (02. 04)المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية

السنة :.....		
تعيين المؤسسة		المبلغ
I- النتيجة الصافية للسنة المالية	ربح	
	عجز	
II- الإدماجات- الاسترددات-		
أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم		
حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم		
مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم		

[1] نفس المرجع ، ص 75.

[2] Immanuel disle et les autres , op.cit. ,p186.

الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم			
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم			
المؤونات غير القابلة للخصم			
الاهتلاكات غير القابلة للخصم			
مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم			
الاهتلاكات غير قابلة للخصم و المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري المقرض المستأجرم.27ق.م. ت.2010			
الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر م .27 ق. م .ت. 2010			
الضريبة على أرباح الشركات	الضريبة الواجب دفعها على النتائج		
	الضرائب المؤجلة " تغيرات"		
خسائر القيمة غير القابلة للخصم			
العقوبات و الغرامات غير القابلة للخصم			
فواق تحويل الحسابات الدائنة و الديون المحررة بالعملات الأجنبية			
استردادات أخرى			
مجموع الإدماجات			
III الخصومات			
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها م 173 من ق. ض. م. ر. م.			
حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة و أيضا أسهم و حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة.			
المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة " المادة 147 من ق. ض. م. ر. م."			
الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المقرض المؤجر" المادة 27 من ق. م.ت. 2010			
الإيجارات خارج النتيجة المالية –المقرض المؤجر –م. 27من ق. م .ت. 2010			
تكملة ا لاهتلاكات			
خصومات أخرى			
مجموع الخصومات			
IV العجز السابق القابل للخصم م147.من ق. ض. م. ر .م .			
عجز السنة 20			
عجز السنة 20			
عجز السنة 20			
عجز السنة 20			
المجموع القابل للخصم			
النتيجة الجبائية (I+II- III -IV)	ربح		
	خسارة		

المصدر: و. م/ م .ع .ض./ القوائم الجبائية الجديدة لـــ 2011، الجدول رقم09.

أولا : النتيجة الصافية للسنة المالية : حسب النظام المحاسبي المالي، تمثل النتيجة الصافية للمؤسسة الفرق بين المنتوجات و الأعباء المتعلقة بالسنة المالية، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عندما تكون المنتوجات أكبر من الأعباء ، و تمثل خسارة في الحالة العكسية [1]، و لأنه سبق لنا و أن تطرقنا لتحديد النتيجة المحاسبية بالتفصيل في المطلب الأول من نفس المبحث، فسنحاول التطرق للمرحلة الثانية من تحديد النتيجة الجبائية و المتعلقة بالتعديلات الجبائية .

ثانيا :الاسترادات –الإدماجات– :تتكون أساسا من الأعباء الآتية :

1– أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال : تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء غير قابلة للخصم و يجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة حسب نص المادة 169 الفقرة الأولى من ق. ض. م. ر. م.[2]

2– حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم : حسب نص المادة 169الفقرة الأولي من ق . ض. م. ر. م. حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة و ما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجه في الربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات. [3]

3– حصص الإشهار المالي و الرعاية غير القابل ة للخصم : حسب نص المادة 169الفقرة الثانية من ق. ض. م. ر. م. حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية في حدود 30.000.000 دج [4]. وحتى و إن أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج و لكن لا يتعدى 10% من رقم الأعمال المحقق فإن هذا المبلغ الزائد عن الحد المسموح به و حتى و إن كان مثبت بوثائق ثبوتية يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة.

4– مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم : حسب نص المادة 169 الفقرة الأولي من ق. ض. م. ر. م. لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة غير المثبتة قانونا بوثائق ثبوتية . [5] و تدخل ضمن هذا السياق المصاريف المبالغ فيها حتى و لو تعلقت مباشرة باستغلال المؤسسة، فإن هذه المصاريف يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

5– الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم: حسب نص المادة 169الفقرة الأولي من ق. ض. م .ر.م. حدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات

[1] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28 المتضمنة المرسوم رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[2] و. م / م .ع .ض ./ قوانين جبائية، ق.ض. م. ر.م.، مرجع سبق ذكره، ص 82.

[3] نفس المرجع ونفس الصفحة.

[4] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[5] نفس المرجع و نفس الصفحة.

والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 200.000 دج سنويا و ما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة، و الاشتراكات والهبات الممنوحة لصالح مؤسسات و جمعيات تنشط في إطار غير الطابع الإنساني و إن قل مبلغها السنوي عن السقف المسموح به فإنها غير قابلة للخصم و يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.[1]

6- الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم : على العموم تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي I.R.G. و الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور التي يتحملها العمال I.R.G./I.T.S. و الرسم على القيمة المضافة T.V.A.من الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم.[2]

7- المؤونات غير قابلة للخصم : حسب نص المادة 141 ف05 من ق . ض. م .ر. م. تعتبر المؤونات غير المستوفية للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائيا غير قابلة للخصم ،و كذلك المؤونات التي وظفت جزئيا أو كليا في مجال غير مطابق لمجال تخصيصها أو التي أصبحت بدون غرض خلال السنة الموالية التي تشكلت فيها فإنه يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.[3]

8- الإهتلاكات غير القابلة للخصم : حسب نص المواد 141و 174 من ق. ض. م. ر. م. فإن الاهتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، و أيضا بالنسبة للسيارات السياحية فإن الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة 1.000.000 دج للوحدة و ما زا د عن هذا المبلغ لا يقبل خصمه بشرط أن لا تشكل هذه الأخيرة الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة، و كذلك بالنسبة للمؤسسات التي لا تخضع للرسم على القيمة المضافة فإن الاهتلاك يحسب على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم . T.T.C ففي حالة حسابه على أساس سعر الاقتناء خارج الرسم. H.T يتم إعادة دمج الجزء غير المخصص للامتلاك.[4]

9-مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم : حسب نص المادة 171 من ق.ض.م.ر.م فإن السقف المحدد لخصمها هو 10% من مبلغ الدخل و الربح في حدود سقف 100.000.000دج ،وما تجاوز هذا السقف يتم دمجه في الربح الخاضع للضريبة و حتى و إن كان لم يتجاوز السقف المسموح بخصمه يعاد دمجه في حالة عدم إعادة استثمار نفس المبلغ المخصوم في إطار هذا البحث، و يجب التصريح به للإدارة

[1] نفس المرجع و نفس الصفحة .

[2] M.F/D.G.I/D.R.V., le guide du contrôle sur pièces , op.cit., p30.

[3] و. م./ م .ع .ض./ قوانين جبائية، ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره ، ص 70.

[4] نفس المرجع ، ص ، ص 69 - 85.

الجبائية و كذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، و إذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف بحث التطوير في الربح الخاضع للضريبة. [1]

10- الاهتلاكات غير قابلة للخصم و المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المستأجر":

حسب المادة 27 من ق. م .التكميلي 2010 يمكن للمقرض المستأجر والذي يعتبر المالك الاقتصادي حسب المعايير المحاسبية من ممارسة الاهتلاك على الملك المستأجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، وبعد هذا التاريخ إذا لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الاهتلاك فإن كل الاهتلاكات المخصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة. [2]

11-الإيجارات خارج المنتوجات المالية -المقرض المستأجر-: حسب نص المادة 27من ق. م التكميلي 2010يمكن للمقرض المستأجر بصفة انتقالية ممارسة الاهتلاك وخصم الإيجارات المسددة إلي المقرض المؤجر إلي غاية نهاية الاستحقاقات المحددة قانونا و هي 2012/12/31.

12- الضريبة على أرباح الشركات I.B.S : حسب نص المادة 141 ف 04 من ق .ض.م.ر.م. تخصم كل الضرائب المهنية التي تتحملها المؤسسة و المتعلقة بالنشاط باستثناء الضريبة على أرباح الشركات، بمعنى أن الضريبة المستحقة على النتيجة والضرائب المؤجلة لا يقبل خصمها من الربح الخاضع للضريبة وإن تم خصمها جهلا بالقانون يعاد دمجها في السنة المعنية. [3]

13- خسائر القيمة غير قابلة للخصم : حسب نص المادة 141 ف 05 من ق . ض. م. ر. م. تعتبر الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة خسائر القيم المتعلقة بالمخزونات وحسابات الغير «خسائ ر القيمة عن الحسابات الدائنة و خسائر القيمة عن الأسهم و الحصص الاجتماعية " قابلة للخصم و ما دون ذلك يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة كخسائر القيم المتعلقة بالتثبيتات على سبيل المثال. [4]

14- الغرامات و العقوبات غير القابلة للخصم :حسب نص المادة 141 ف 06 من ق.ض. م.ر.م. فإن الغرامات والعقوبات و المصادرات أيا كانت طبيعتها و التي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين لا يقبل خصمها من الربح الخاضع للضريبة [5]، بمعنى الغرامات و العقوبات الواقعة على عاتق المخالف للإجراءات القانونية تستبعد من الأعباء القابلة للخصم نذكر منها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر:

- الغرامات الجبائية المتعلقة بالوعاء أو بالتحصيل.

---

[1] نفس المرجع، ص 83.

[2] الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 10/08/29 المتضمنة ق. م. التكميلي لـــ 2010 ، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[3] و. م./ م . ع. ض./ قوانين جبائية/ ق. ض. م. .ر. م، مرجع سبق ذكره، ص 69.

[4] نفس المرجع ، ص 69..

[5] نفس المرجع ، ص 70.

- الغرامات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي أو لصندوق الضمان لغير الأجراء.
- العقوبات المترتبة عن المخالفات المتعلقة بقانون المرور.
- الغرامات و العقوبات الجمركية.

15-إستردادات أخرى غير قابلة للخصم: حسب نص المادة 141 ف 01 من ق. ض. م. ر. م. فإن فوائد القروض غير المتعلقة بنشاط المؤسسة و التي تم خصمها يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة و كذلك الشأن بالنسبة للتخفيضات الجبائية الممنوحة على الضرائب التي سبق و أن تم خصمها، فإن هذه التخفيضات يعاد دمجها ضمن إيرادات السنة المالية التي تم خلالها إشعار المؤسسة بدفعها ،و أيضا المصاريف الأولية التي لم يتم إطفاؤها نهائيا قبل بداية سريان S.C.F هي قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة تبعا لمخطط الإطفاء، و بما أن المدة القصوى للإطفاء هي 05 سنوات فإن آخر أجل لخصم المصاريف الأولية في النظام الحالي هو 2013/12/31، و ما يتم خصمه بعد هذا التاريخ يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة. [1]

ثالثـــا : الخصومات Déductions: يمكن تلخيص المنتوجات غير الخاضعة للضريبة و التي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة فيما يلي :

1- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة : حسب نص المادة 173 من ق.ض.م.ر.م. يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير الخاضع للضريبة و المقدر بـــ 30% بالنسبة لفائض القيمة القصير الأجل و 65% بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل، ففي حالة إدراج فائض القيمة كلية في الربح فإنه يتم خصم الجزء من الفائض غير الخاضع للربح. [2]

2- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم و السندات المماثلة: يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة والمقدرة نسبته على التوالي [3]:

- 30% بالنسبة لفائض القيمة القصير الأجل.
- 65% بالنسبة لفائض القيمة الطويل الأجل.
- لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، وفي حالة إدراج الفائض كلية يتم خصم الجزء غير الخاضع حسب النسب المذكورة آنفا.

3- حواصل الأسهـــم و حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة. O.p.c.v.m المسعرة في البورصة: تعفى عوائد هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصـــة لمـــدة 05 ســـنوات إبتداءا من 2009/01/01 بالنسبة للضريبة علي الدخل الإجمالي I.R.G والضريبة علي أرباح الشركات

[1] و. م./ م .ع .ض./ قوانين جبائية/ ق .ض. م. ر .م، مرجع سبق ذكره ،ص، ص 69-82.

[2] نفس المرجع ، ص 84 .

[3] M.F./D.G.I./D.R.P.C., guide fiscale des produits financiers , op.cit., p25

I.B.Sفي حالة إخضاع هذه العوائد جهلا بالقانون للربح الخاضع للضريبة فإنه يتم تسوية الأمر عن طريق خصم هذه المنتوجات غير الخاضعة للضريبة. [1]

4-عوائد الأسهم و الحصص المسعرة في البورصة : تعفى عوائد الأسهم والسندات المماثلة المسعرة في البورصـــة من الضريبة علي الدخل الإجمالي I.R.G ،والضريبة علي أرباح الشركات I.B.S لمـــدة 05سنوات ابتداء من 2009/01/01 و في حالة إخضاعها جهلا بالقانون يتم تسوية الأمر عن طريق خصمها من الربح الخاضع للضريبة. [2]

5- **المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو معفاة صراحة:** حسب نص المادة 147 مكرر من ق. ض.م. ر. م .لا تدخل ضمن وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة عل ي أرباح الشركات .I.B.S أو المعفاة صراحة و لا يستفاد من الامتياز إلا إذا تم التصريح بهذه المداخيل بصفة منتظمة ،بمعنى آخر أن المداخيل المذكورة سابقا و التي لم يتم التصريح بها بصفة منتظمة طبقا لأحكام القانون المعمول به فإنها تدمج في الربح الخاضع للضريبة علي أرباح الشركات .I.B.S. [3]

و في حالة التصريح بهذه المداخيل بصفة منتظمة و أدمجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل القانون فإنه يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة و هذه الإجراءات متعلقة فقط بالأشخاص المعنويين.

6 – الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري " المقرض المؤجر" : حسب نص المادة 27 من ق. م. التكميلي 2010 والمتعلقة بعمليات القرض الإيجاري فإنه يسمح للمقرض المؤجر بصفته المالك القانوني للملك المؤجر من ممارسة الاهتلاك وخصمه من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية 2012/12/31 ،و عليه في حالة عدم ممارسة هذا الحق لجهله بالقانون وظنا منه أن الاهتلاك حق فقط للمقرض المستأجر فإنه يتم خصم قسط الاهتلاك بصفة استثنائية وبالنسبة للمقرض المؤجر إلى غاية 2012/12/31 حسب النصوص الجبائية من الربح الخاضع للضريبة. [4]

7- تكملة الاهتلاكات: هو اهتلاك مكمل للاهتلاك السابق المطبق على التثبيتات و هو ناتج عن جهل النصوص القانونية نظرا للتعديلات المستمرة للتشريع الجبائي أو السهو و نذكر بعض الحالات التي تؤدي إلى حساب اهتلاك إضافي و خصمه من الربح الخاضع للضريبة. [5]

[1] Ibid , p21.
[2] Ibid, , p18

[3] و. م./ م. ع. ض./ قوانين جبائية / ق. ض. م. ر. م. ، مرجع سبق ذكره ، ص 73 .
[4] الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 2010/08/29 المتضمنة ق. م . التكميلي 2010 ، مرجع سبق ذكره، ص 11.
[5] و. م/ م. ع. ض/ قوانين جبائية / ق. ض. م. ر. م ، مرجع سبق ذكره ، ص 69..

– الاهتلاك محسوب عل أساس قيمة الاقتناء خارج الرسم . H.T وهو من المفروض أن يحسب على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم. T.T.C نظرا لأن التثبيت غير خاضع لر. ق. م. فيحسب الاهتلاك الإضافي على أساس الفرق بين القيمتين.

– قاعدة حساب الاهتلاك بالنسبة للسيارة السياحية تحسب على أساس 1.000.000 دج حسب ق. م . السنوي لـــ 2010 ولكن المؤسسة قامت بحساب قسط الاهتلاك على أساس 800.000 دج و لم تطلع على التعديل الجديد فإن المؤسسة لها الحق في ممارسة اهتلاك إضافي على 200.000 دج.

– حالة اقتناء تثبيت أثناء السنة مع العلم أن المؤسسة تمارس الاهتلاك الثابت و نظرا لخطأ لا إرادي تم حساب الاهتلاك على أساس سنوي، بالنسبة للسنة المقبلة مع العلم أن قسط الاهتلاك الثابت يحسب تناسبيا مع الزمن عكس الاهتلاك التنازلي والتصاعدي من منظور جبائي وعليه يمكن حساب اهتلاك إضافي متعلق بالأشهر المرتبطة بسنة الاكتساب .

8– خصومات أخرى : يدخل ضمن هذا العنصر كل التخفيضات التي لم نتناولها في النقاط السابقة، كالمنتوجات التي تم إعفاؤها بنص قانوني و أدرجت في الربح الخاضع للضريبة بسبب جهل النصوص الجبائية.

رابعا : العجز السابق : Déficit antérieur: حسب نص المادة 10 من ق. م. السنوي لـــ 2010 فإنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبء يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال السنة المالية، و إذا كان هذا الربح غير كافي لتغطية كل العجز فإن ما تبقى من العجز يرحل بالترتيب إلى السنوات المالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. [1]

و لكن قد يتزامن عجز مع عجز آخر أو يتحقق العجز بصفة مستمرة من دورة لأخرى، و بالتالي فإن ترحيل العجز يتم وفق احترام الترتيب بحيث يحمل العجز الأول خلال أول دورة أي تغطية العجز القديم مع احترام عدم تجاوز 04 سنوات متصلة غير متقطعة في تغطيته، فإذا تم تحقيق ربح في السنة المقبلة و استطاع هذا الربح أن يغطي العجز بكامله فهذا جيد أما إذا لم يكفي هذا الربح لمقابلة الخسارة فيتم تحميل العجز المتبقي وتحميله على السنوات الموالية، و إذا صادف هذا الأخير أثناء ترحيله تكبد عجز آخر فإن كل عجز يرحل على حدى و يمنح 04 سنوات لامتصاصه، و لا يمكن تجميع الخسائر المتعلقة بدورات مختلفة في عجز واحد متراكم ويتم نقله إلى الأمام و إنما يتم تحميل العجز الأول ثم الذي يليه بدون أن تتجاوز فترة 04 سنوات وما لم يتم امتصاصه تتحمله المؤسسة وتخصمه من الاحتياطات وإذا لم يكفي، تخصمه من رؤوس الأموال الخاصة، مع العلم أن العجز الذي نقوم بتحميله هو العجز الجبائي بمعنى الذي تم إدخال التعديلات عليه و ليس العجز المحاسبي.

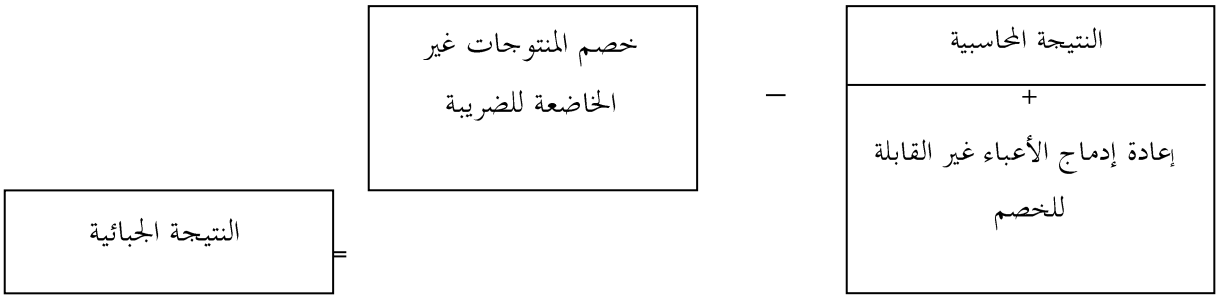
[1] الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة في 2009/12/31،المتظمنة ق. م. لسنة 2010،مرجع سبق ذكره، ص 6.

خامسا : تحديد النتيجة الجبائية : : تعتبر المرحلة الأخيرة المتعلقة بحساب النتيجة الجبائية للدورة و التي تساوي النتيجة المحاسبية " ربح أو خسارة " مضاف إليها الأعباء غير القابلة للخصم مخصوما منها المنتوجات غير الخاضعة للضريبة والخسائر المتكبدة خلال السنوات السابقة، بمعنى آخر بعد تحديد قائمة الأعباء الواجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة والمنتوجات والخسائر السابقة الواجب خصمها من الوعاء نحصل على النتيجة الجبائية التي تعتبر وعاء لحساب الضريبة على أرباح الشركات، مع العلم أن كل هذه التعديلات المتمثلة في الإدماجات والتخفيضات تتم خارج المحاسبة، و يمكن حساب النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية : [1]

النتيجة الجبائية للدورة = النتيجة المحاسبية للدورة + الأعباء غير القابلة للخصم – المنتوجات غير الخاضعة للضريبة + الخسائر السابقة للدورات الماضية

و يمكن تمثيل النتيجة الجبائية بيانيا على النحو الأتي :

الشكل(2. 5)المتعلق بكيفية تحديد النتيجة الجبائية



المصدر:.immanuel disle et jacques saraf , droit fiscal, op.cit. , p143

المبحث الثالث : تخصيص النتيجة:

يوجد عدد هائل من المعلومات الرقمية والكمية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عندما نريد معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في فترة معينة، هذا إذا كان في إمكان مسيري المؤسسات استغلال هذه المعلومات المحاسبية مع الأخذ في الحسبان مختلف مستخدمي الكشوف المالية الذين تعرض عليهم الحسابات الختامية هذا من جهة، و من جهة أخرى الصعوبات التي يمكن أن تعترضهم و التي نوجزها فيما يلي : .

[1] و. م./ م ع. ض. /القوائم الجبائية الجديدة ل 2011، الجدول رقم 10 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية، مرجع سبق ذكره.

– النتيجة المعروضة في الكشوف المالية هي موجهة لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين " المساهمين الإدارة الجبائية، المقرضين...الخ" من خلال تحليل الحسابات فإن كل مستخدم يحتاج لمعلومات تخدم حاجته الخاصة بخلاف باقي المستخدمين.

– عند تحديد النتيجة المحاسبية ثم بعدها النتيجة الجبائية فإن المسؤولين عن المؤسسة لهم أهداف مختلفة ومتعارضة في نفس الوقت، حيث البعض يسعى لتخفيض الضريبة قدر الإمكان والبعض الآخر يسعى لطمأنه الدائنين من خلال إظهار قدرة المؤسسة على الوفاء بالديون، ولذلك يتم ترجيح معلومة على حساب معلومة أخرى.

هذا لا يعني أن المسيرين مخيرين في تحديد النتيجة وإنما هناك إطار قانوني ينظم كيفية تحديدها بدقة، بالإضافة إلى إمكانية استخدام بعض الخيارات التي يمنحها القانون الجبائي كالتحفيزات الجبائية. و في الأخير يتم إعداد الكشوف المالية بعد إقفال الحسابات و تحدد النتيجة المحاسبية التي على أساسها تحسب الضريبة وفقا للنصوص الجبائية من أجل الحصول على النتيجة الصافية.

المطلب الأول : إخضاع الربح للضريبة :

لا يختلف إثنان في اعتبار أن الإدارة الجبائية أصبحت شريك للمؤسسة مهما كان حجمها أو شكلها القانوني بما أنها تشاركها في الربح من خلال فرض الضريبة أو في الخسارة من خلال إمكانية تحميلها على الربح المحقق خلال السنوات المقبلة، مع العلم أن حصة الدولة تحسب على أساس النتيجة الجبائية.

غير أن الربح الخاضع للضريبة يختلف حسب الشكل القانوني للمؤسسة، حيث يخضع الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي .I.R.G بما فيهم شركات الأشخاص، مؤسسات فردية وتفرض الضريبة على أرباح الشركات. I.B.Sبالنسبة للأشخاص المعنويين.

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي :يخضع الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 5.000.000 دج سنويا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، و ما يميز هذه الضريبة أنها لا تسجل باسم المؤسسة وإنما باسم المكلف في حالة التاجر أو باسم كل شريك في شركات الأشخاص حسب حصته في الربح الجبائي المحقق من طرف الشركة مثل شركة التضام ن. S.N.C، و لا تعتبر هذه الضريبة عبء بالنسبة للمؤسسة لأنها تسجل باسم الشركاء وعليه لا تسجل محاسبيا وتظهر الكشوف المالية المتعلقة بهذه الفئة الربح المحاسبي قبل الضريبة[1]ويتم تطبيق جدول تصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح.

حسب نص المادة 355 من ق. ض. م. ر. م .يتم أداء الضريبة على الدخل الإجمالي التي تفوق 1.500 دج على شكل تسبيقين خلال الفترة من 02/15 إلى 03/15، و من 05/15 إلى 06/15 من

[1] Immanuel disle et les autres, OP-CIT, p157.

السنة التي تلي السنة التي حققت أثناءها الأرباح، ويساوي مبلغ كل تسبيقه 30% من الحصص الضريبية المتعلقة بالسنة الأخيرة، ويحصل المتبقي من الضريبة على يد مصلحة الضرائب عن طريق الجداول. [1]

ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات I.B.S :يخضع الأشخاص المعنويين والشركات مهما كان شكلها باستثناء شركات الأشخاص والشركات المدنية وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة إلى الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة المدفوعة تعتبر عبء وتسجل في المحاسبة وتؤسس باسم الشركة وليس باسم الشركاء أو المساهمين، و عليه فإن الكشوف المالية تظهر النتيجة المحاسبية بعد الضريبة [2] ويتم حساب الضريبة وفق معدلين حسب الأنشطة الممارسة:

- 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد، البناء، الأشغال العمومية، الأنشطة السياحية.
- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات.

و حسب نص المادة 356 من ق.ض.م.ر.م. يتم أداء الضريبة على أرباح الشركات على شكل ثلاث تسبيقات من 02/15 إلى 03/15، ومن 05/15 إلى 06/15، ومن 10/15 إلى 11/15 من السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح، يساوي مبلغ كل تسبيقه 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق ويتم تصفية المتبقي من الضريبة دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط المدفوعة قبل تاريخ 30/04/ن+1.[3]

بعدما تطرقنا لكيفية تحديد الربح الجبائي الذي يمثل أساس حساب الضريبة، سنتناول في المطلب الموالي الخيارات التي يمكن للمؤسسة أن تتخذها بخصوص تخصيص النتيجة .

المطلب الثاني : تخصيص الأرباح :

خلال فترة الستة أشهر التي تلي إقفال الحسابات، يجتمع الشركاء أو المساهمين في جمعية عامة عادية A.G.O. من أجل المصادقة على الحسابات الاجتماعية للسنة المقفلة و الفصل في قرار تخصيص النتيجة.

و يخضع قرار تخصيص النتيجة إلى قواعد قانونية خاصة طبقا للقانون التجاري و القانون الأساسي للشركة، وسنتطرق لكل من حالة تحقيق الربح وماهي الاختيارات الممكن ممارستها؟ وحالة تحقيق خسارة وكيف يمكن تغطيتها؟

[1] و. م/ م. ع. ض./ قوانين جبائية ،ق.ض.م.ر.م.، مرجع سبق ذكره، ص 156.

[2] Jean michel palou, OP-CIT ,p89.

[3] و. م./ م .ع .ض./ قوانين جبائية ،ق.ض.م.ر.م.، مرجع سبق ذكره، ص، ص 157 - 158..

أولا : تخصيص الخسارة : في حالة تحقق خسارة فإن الجمعية العامة العادية A.G.O.، لها 03 خيارات إما أن تترك الخسارة في حساب الترحيل من جديد أو تقوم بتحميلها على الاحتياطات أو تحميلها على رأس المال. [1]

1-:وضع الخسارة في حساب الترحيل من جديد : مبدئيا الخسارة تسجل في حساب الترحيل من جديد في انتظار اتخاذ قرار التخصيص النهائي من طرف الجمعية العامة العادية من أجل تحميله على الأرباح المحققة مستقبلا [2]، و لا يمكن تخصيص الاحتياطات القانونية قبل امتصاص الخسارة و كذلك لا يمكن توزيع الأرباح إلا بعد تخفيض خسائر السنوات الماضية.

2- : **تحميل الخسارة على الاحتياطات** : الخسائر يمكن تحميلها على الاحتياطات بما فيها الاحتياطات القانونية، أو علاوات الإصدار ولا يمكن تحميلها على فرق إعادة التقييم في حالة وجودها. [3]

3- : **تحميل الخسارة على رأس المال** :في حالة عدم كفاية الاحتياطات لامتصاص الخسارة يمكن للجمعية العامة أخذ قرار بتحميل الجزء المتبقي من الخسارة على الأموال الخاصة "والتي تتشكل من مبالغ المساهمات، فرق إعادة التقدير، الاحتياطات، الترحيل من جديد و نتيجة السنة المالية و إعانات الاستثمار والمؤونات".

هذا الخيار قد يؤدي بحل الشركة لأنه يؤثر على مستقبلها، و لذلك تستبعد الجمعية العامة غير العادية A.G.E هذا الخيار وتلجأ إلى تخفيض رأس المال في حدود قيمة الخسارة التي لم يمكن تحميلها على الاحتياطات مع الأخذ بعين الاعتبار الحد الأدنى لرأس المال لأنه قد يؤدي إلى تغيير شكل الشركة. [4]

ثانيا : تخصيص الربح : يختلف تخصيص الربح حسب الشكل القانوني للشركة و حسب القوانين الأساسية لها، و يمكن أن يخصص الربح المحقق خلال السنة إلى تغطية خسائر السنوات الماضية أو تشكيل احتياطات بمختلف أنواعها أو توزيع جزء من الأرباح على الشركاء أو المساهمين حسب حصصهم في الشركة أو توضع قيد التخصيص إلى أن تتخذ الجمعية العامة قرار بشأنها.

1-:تخصيص الربح لتغطية الخسارة : حسب نص المادة 121 من ق. ت. ج. بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة S.A.R.Lو شركات المساهمة S.P.A.، فإنه يتم طرح الخسائر المحققة خلال السنوات الماضية من الربح المحقق قبل القيام بأي تخصيص آخر. [5]

---

[1] Jean michel palou, OP-CIT ,p117.
[2] Beatrice et francis, grand guillot, comptabilité des sociétés , 5eme édition, gualino éditeur, Paris,2006, p99.
[3] Jean michel palou, op.cit., p118.
[4] Jean michel palou,op-cit ,p119 .
[5] وزارة العدل، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 231.

2- **تخصيص الربح لتشكيل احتياطات** : الاحتياطات هي عبارة عن أرباح مخصصة بشكل دائم للمؤسسة و هي تشكل بهدف تأمين تمويل ذاتي للمؤسسة أو للاستفادة من امتياز جبائي ملائم أو لتغطية الخسائر و يمكن التمييز بين نوعين من الاحتياطات :

- الاحتياطات الإجبارية: تتشكل من الاحتياطات القانونية التي تحدد قيمتها حسب القانون التجاري بـــ 05% على الأقل من الربح بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة .S.A.R.L أو شركات المساهمة .S.P.A، و يصبح هذا الاحتياط غير إلزامي عندما تتجاوز الشركة العش ر 10/1 من رأس مالها، و الاحتياطات المقننة والاحتياطات الأساسية.
- الاحتياطات الاختيارية: و هي على سبيل الخيار بمعنى الشركاء أو المساهمون هم الذين يقررون تخصيص هذه الاحتياطات أثناء اجتماع الجمعية العامة العادية [1]

3-: سياسة توزيع الأرباح : حسب نص المادة 722 من ق. ت .ج. فإن الربح القابل للتوزيع يتكون من الربح الصافي للسنة المالية مطروحا منه خسائر السنوات الماضية و المبالغ المحتفظ بها كاحتياطات و يضاف له الأرباح المنقولة من السنوات الماضية و يرجع قرار التوزيع إلى الجمعية العامة العادية A.G.O كما يجوز لها علاوة على ذلك أن تقرر توزيع المبالغ المقتطعة من الاحتياطي الموضوع تحت تصرفها، و في هذه الحالة يبين في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه. [2]

4- : حصة الأرباح الممنوحة للشركاء أو المساهمين : حسب نص المادتين 723 و 724 من ق .ت. ج. فإن الجمعية العامة العادية هي المؤهلة لتحديد حصة الأرباح الممنوحة للشركاء أو المساهمين بشرط أن يتم الدفع في أجل أقصاه 09 أشهر بعد إقفال السنة المالية. و يعتبر قرار التوزيع نافذ حتى و لو لم يحصل الشريك على نصيبه و لا يمكن إلغاء هذا القرار إلا إذا تأكد أن هذه الأرباح وهمية، و ينظم هذا التوزيع القانون الأساسي للشركة و يصنف حسب القانون التجاري إلى قسمين : [3]

- التوزيع الأولي : و يمثل توزيع الأرباح على الشركاء و المساهمين.
- التوزيع الثاني : يمثل مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وحسب نص المادتين 727 و 728 من ق. ت. ج. فإن دفع المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة يتوقف على حالة دفع الأرباح للمساهمين و لا يمكن أن يتجاوز مبلغ المكافآت 10/1 من الأرباح القابلة للتوزيع.

[1] Béatrice et francis grand guillot, op.cit. ,p100.

[2] وزارة العدل، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص **231**.

[3] نفس المرجع ، ص 233.

5-ترحيل الأرباح من جديد :يمثل الجزء من الربح الذي لم يتخذ بعد قرار بتوزيعه و يتم ترحيله للسنة المقبلة ،و يعتبر عنصر من العناصر المشكلة للربح القابل للتوزيع، بمعنى هو الجزء من النتيجة الذي أرجأت الجمعية العامة اتخاذ قرار تخصيص نهائي بشأنه [1] .

خلاصة الفصل :

تتأثر نتيجة المؤسسة بعدة جوانب و عوامل منها ما هو مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة و طريقة تسييرها و منها ما هو مرتبط بالإجراءات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي و منها ما هو مرتبط بالقواعد و المعايير التي يفرضها النظام المحاسبي المالي .و المؤسسة باعتبارها متعامل اقتصادي يجب عليها الاستجابة لمتطلبات النظام الجبائي و في نفس الوقت لمتطلبات النظام المحاسبي المالي ،بحيث يجب على المؤسسة تسجيل جميع الأعباء التي تحملتها حتى و إن كانت غير خاضعة للضريبة بمعنى تسجل جميع العمليات وفقا للقواعد و المعايير المحاسبية فقط. و في مرحلة ثانية تأتي التصحيحات الضرورية التي تفرضها النصوص الجبائية و التي تتم خارج المحاسبة .

هذه التصحيحات يتم اعتمادها فقط في حالة اختلاف القواعد الجبائية عن القواعد المحاسبية ،فمن الناحية الجبائية إذا لم تكن هناك نصوص جبائية صريحة قطعية فإن القواعد المحاسبية تطبق كليا بلا تحفظ. غير أن النتيجة المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية و تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الوعاء الذي يحسب من خلاله مقدار الضريبة، و بغية ضمان هذا الأخير قام المشرع الجبائي بوضع شروط شكلية و موضوعية صارمة لقابلية خصم الأعباء بصفة عامة ووضع شروط خاصة لقبول خصم بعض الأعباء نظرا لأهميتها كتحديد أسقف لخصم بعض الأعباء و التي لا يمكن تجاوزها أو كاشتراط التسديد الفعلي لبعض الأعباء لقبول خصمها أو بتحقق بعض الشروط الخاصة لقبول خصمها كما هو الحال بالنسبة للإهتلاكات و المؤونات.

إضافة لما سبق تعتبر الطرق المحاسبية لحساب الاهتلاك مختلفة عن نظيرتها المعتمدة في النظام الجبائي، حيث لا يزال من مـــنظور جبائي يطبق الاهتلاك المتزايد في حين أنه تم إلغائه في النظام المحاسبي المالي ،و أيضا تم إضافة طريقة جديدة ممثلة في الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج في النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائيا، و كذلك أخذ القيمة المتبقية بعين الاعتبار محاسبيا في حين من منظور جبائي لا تؤخذ بعين الاعتبار و اعتماد المدة الفعلية و العناصر المركبة للأصل لحساب الاهتلاك في حين

[1] Béatrice et francis grand guillot, op.cit. ,p101.

يعتمد على المدة العادية لحساب الاهتلاك و لا يعترف بإهلاك العناصر المركبة للأصل ،و أيضا اعتماد القيمة العادلة كطريقة للتقييم محاسبيا إضافة إلى طريقة التكلفة التاريخية، بينما جبائيا لا تعتمد إلا طريقة التكلفة التاريخية.

أما فيما يخص المؤونات و خسائر القيمة فهناك اختلافات بين النظام المحاسبي المالي الذي يتبنى خسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات في حين أن النظام الجبائي لا يعترف بخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات إضافة إلى اختلاف الشروط المتعلقة بتكوين المؤونة بالنسبة لكلا النظامين .

و أبرز ما نستخلصه من هذا الفصل هو أن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يمر بعدة تصحيحات تتم خارج المحاسبة نظرا للمفاهيم و القواعد المحاسبية الجديدة التي تختلف عن القواعد الجبائية، لذلك يجب على الإدارة الجبائية حصر كل الاختلافات و الفروقات من أجل اتخاذ التدابير اللازمة مستقبلا لتقليص هذه الـــفروقات بهدف الوصول إلى انسجام بين القواعد المحاسبية و الجبائية و هذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

تمهيـــــد :

الإدارة الجبائية باعتبارها أهم طرف من الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية من أجل تحديد الوعاء الضريبي، و نظرا للاختلافات الموجودة بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية فإنه بالضرورة ستترتب انعكاسات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي S.C.F.بسبب القواعد و المفاهيم الجديدة المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية.

وعليه فإن تبني نظام محاسبي مالي جديد يتطلب بالضرورة إصدار نصوص جبائية تتماشى مع المستجدات الواردة في القواعد و التعاريف المحاسبية الجديدة كتغليب الجوهر الاقتصادي عن المظهر القانوني .

وانطلاقا من مبدأ التغيير و مسايرة للتحولات الحاصلة في البيئة المحاسبية فإنه بات من الضروري بالنسبة للإدارة الجبائية الاستجابة لمتطلبات التغيير و التكيف مع القواعد المحاسبية الجديدة، و سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: نخصه للانعكاسات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال التطرق للانعكاسات التي مست عناصر الميزانية و أعباء و منتوجات حساب الـــنتائج و التغيرات الواردة في الكشوف المالية و أخيرا الانعكاسات المترتبة عن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010.

أما المبحث الثاني فلقد تعرضنا فيـــه للتدابير الجبائيـــة التي وردت في قـــوانين الماليـــة السنوية والتكميلية منذ تاريخ إصداره إلى غاية تاريخ تطبيقه ، فيما خصص المبحث الثالث للتدابير الجبائية المقترحة مستقبلا لتحقيق الانسجام و التوافق بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية من خلال التطرق للمبادئ الجبائية الواجب أخذها بعين الاعتبار عند إصدار النصوص الجبائية.

ثم استعرضنا الضرائب المؤجلة كطريقة بديلة لتقليص الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية باستثناء ما تعلق بالفروقات الدائمة ، بالإضافة إلى التدابير المقترحة في مجال تكييف القواعد المحاسبية مع القواعد الجبائية، ثم تعرضنا للتدابير المقترحة في إطار أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ووضعه حيز التنفيذ.

المبحث الأول : التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي .S.C.F :

الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة .P.C.N إلى النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية يعتبر فرصة حقيقية بالنسبة للجزائر لاستكمال الإصلاحات التي شرعت فيها منذ عشرية كاملة ابتداء بالإصلاحات الهيكلية المتمثلة في التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الجبائية، كإنشاء مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، مديرية الإعلام و التوثيق و مديرية كبريات المؤسسات و مركز الضرائب والمركز الجواري للضرائب، غير أن هذه الإصلاحات الهيكلية لن يكون لها أي أثر إذا لم ترافق بمجموعة من الـــتدابير الهادفة إلى مسايرة النظام الجبائي للمستجدات المعتمدة في النظام المحاسبي المـــالي، و بما أن تحديد النتيجة الجبائية يرتكز أساسا على النتيجة المحاسبية فإن أي تغيير في قواعد المحاسبة يترتب عنه بالضرورة تعديلات في النتيجة الجبائية، هذا ما يفرض على الإدارة الجبائية حصر هذه الاختلافات الناتجة عن التغيرات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي.

و من أهم هذه التغيرات نذكر على سبيل الذكر لا على سبيل الحصر المفاهيم و التعاريف الجديدة القواعد و المبادئ المحاسبية و قواعد التسجيل و التقييم و مدونة حسابات جديدة و قوائم مالية مختلفة عن سابقاتها.

و عليه سنتناول في هذا المبحث التعديلات الواردة في النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بعناصر أصول و خصوم الميزانية و التعديلات الواردة في حساب النتائج و التعديلات الواجب إجرائها بمناسبة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : التغيرات الواردة في الميزانية :

أصبحت الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي ترتكز على الجوهر الاقتصادي أكثر منه على المظهر القانوني حيث شهد جانب الأصول عدة تغيرات من بينها تقييم بعض التثبيتات على أساس سعر السوق بدلا من التكلفة التاريخيـــة و اعتماد مقاربة اهتلاك مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة و حسب فترات مختلفـــة و اعتماد خسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات أما جانب الخصوم لم يشهد تعديلات عميقة.

و في هذا الإطار يمكن تلخيص أهم الإجراءات الجديدة الواردة في النظام المحاسبي المالي و انعكاساتها على عناصر الميزانية على النحو التالي :

اولا : التغيرات الرئيسية الواردة في جانب أصول و خصوم الميزانية :

1: المفاهيم و التعاريف المحاسبية الجديدة :

1-1- **تعريف الأصل** : حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإن الأصول تتكون من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية و الموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية مراقبة الأصل هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.[1]

الجديد في هذا التعريف هو مصطلح **مراقبة الأصل** أي أن عناصر ممتلكات المؤسسة يتم تسجيلها في الميزانية حسب معيار المراقبة الذي تمارسه على هذه العناصر و ليس حسب معيار الملكية القانونية ، بمعنى آخر يمكن أن يظهر أصل لا تمتلكه المؤسسة في قوائمها المالية بنفس المساواة مع الأصول التي تمتلكها بصفة قانونية إذا كانت تمارس مراقبة عليها بشرط تحويل المنـــافع الاقتصادية المستقبليـــة و المخاطر المرتبطة بالأصل للكيان المستفيد منها، بمعنى المؤسسة التي تستفيد من المنافع الاقتصادية هي التي تسجل الأصل و تمتلكه ،و بخلاف ذلك فإن الأصول التي تمتلكها المؤسسة بصفة قانونية قد لا تظهر في قوائمهـــا الماليـــة بسبب عدم ممارسة المراقبة عليها و هنا تظهر الصعوبة الأولى في مدى تقديـــر مفهوم " المراقبة" بالنسبة للقائم على إعداد القوائم المالية.

هذه المقاربة الجديدة المرتكزة على تغليب الملكية الاقتصادية على الملكية القانونية لها انعكاسات وخيمة من منظور جبائي كون كل الأصول التي تمارس المؤسسة عليها مراقبة تسجل في قوائمها المالية و تمتلكها، و هذه الأخيرة لها تأثيرات على النتيجة الجبائية كما هو الحال بالنسبة لعقد القرض الإيجاري أو التقاول من الباطن، هذه الأصول تسجل في محاسبة المقرض المستأجر بشروط معينة و تخرج من محاسبة المقرض المؤجر بدون تحويل الملكية القانونية لهذه الأصول، هذه الوضعية تتطلب مراجعة في النظام الجبائي من أجل الأخذ بعين الاعتبار هذا المفهوم الجديد.

1-2- المصاريف الأولية "التمهيدية " : حسب المفهوم الجديد لتعريف الأصل تعتبر المصاريف الأولية ابتداء من سريان النظام المحاسبي المالي أعباء قابلة للخصم و ليس تثبيتات لأنها لا تستجيب لتعريف الأصل، في هذه الحالة بالتأكيد يترتب انعكاس على النتيجة الجبائية لأن المصاريف الأولية التي لم يتم إطفاؤها إلى غاية سريانه كيف يمكن التعامل معها، و عليه يجب على المشرع الجبائي تبيان كيفية خصم هذه المصاريف في السنة الأولى من تطبيقه أو تحميلها على عدة سنوات.[2]

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] R.AMMOURA , journée d'étude du C.R.C., connexion comptabilité et fiscalité le 28/05/09, p05.

1-3- قطع الغيار و معدات الصيانة : تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصيات ضمن التثبيتات العينية إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى و كان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة[1]، بمعنى قطع الغيار الموجهة لاستبدال قطع غيار أخرى أو أن تدمج في مكونات الأصل الرئيسي و تستخدم لأكثر من سنة واحدة فإنها تعتبر تثبيت عيني قابل للإهلاك ابتداء من تاريخ استبدالها و بنفس المدة المخصصة لاستخدام الأصل الذي ركبت فيه، أما بالنسبة لمعدات الصيانة المكتسبة من أجل استخدامها في حالة العطب تعتبر قابلة للإهتلاك من تاريخ اكتسابها و بنفس المدة التي يهتلك بها التثبيت.

و يعتبر كل من قطع الغيار و معدات الصيانة معدات للاحتياط تستعمل عند الحاجة، أما إذا كانت هذه القطع ذات استعمالات مختلفة فإنها تعتبر مخزونات وهذا ما يعتمده التشريع الجبائي .

1-4- نفقات البحث و التنمية :

تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا إذا توفرت الشروط القانونية الآتية :[2]

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كان الكيان ينوي و يمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية و استعمالها أو بيعها.
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها.

بينما تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تتحملها المؤسسة و لا يمكن تثبيتها.[3]

الجديد بالنسبة لنفقات التنمية أنها يمكن تصنيفها ضمن التثبيتات المعنوية إذا تحققت الشروط السابقة الذكر و عليه يمكن تطبيق الإهتلاك عليها و هذا له انعكاسات من الناحية الجبائية باعتبار أن المشرع الجبائي يعتبر نفقات بحث التطوير نفقات قابلة للخصم و ليس تثبيتات معنوية بمجرد تحملها حسب ما ينص عليه التشريع الجبائي، في حين النظام المحاسبي المالي يوزعها على عدة سنوات حسب

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص8.

[2] نفس المرجع، ص 10.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة .

قسط الإهتلاك المخصص لكل سنة و هذا لا يؤثر على النتيجة الجبائية بالقدر الذي تؤثر به لو خصمت مرة واحدة، و إنما من أجل انسجام القواعد المحاسبية و الجبائية على الإدارة الجبائية مراجعة تصنيف بعض النفقات ضمن التثبيتات .

أما بالنسبة لنفقات البحث فتعتبر أعباء قابلة للخصم بمجرد تحملها ولكن الإشكال الذي يطرح كيف يمكن التمييز بين نفقات البحث و نفقات التنمية بصفة دقيقة حتى يتخذ القرار الصحيح في اعتبارها تثبيت أو عبء.

فبالنسبة للنفقات المتحملة لإعداد برمجيات المعلوماتية أو الأعباء المتحملة لتسجيل حقوق الرخص و العلامات و البراءات و ما يشابهها فإنه حسب النظام المحاسبي المالي تعتبر من قبيل التثبيتات المعنوية، و لكن في غياب تعريف دقيق للتثبيتات المعنوية من منظور جبائي فإنه يجب إعادة النظر في بعض النفقات و الفصل فيها فيما إذا كانت تعتبر نفقات تخصم فوريا أو تعتبر تثبيتات معنوية تمتلك على عدة سنوات.

1-5- العناصر ذات القيمة المنخفضة : يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها و عليه تعتبر أعباء و ليس تثبيتات.[1]

المقاربة الجديدة في هذا المفهوم هي أن المؤسسة لها الخيار في اعتبار بعض القيم المنخفضة على أنها تثبيتات و يتم اهتلاكها وفق مخطط الاهتلاك أو اعتبارها عبء و يتم خصمه فورا بمجرد تحمله. و لكن هذا المفهوم له انعكاسات من منظور جبائي إذا لم تتخذ تدابير لازمة لتحديد قيمة العناصر ذات القيم المنخفضة لما يترتب من انعكاسات على النتيجة الجبائية في حالة ما إذا أعتبر العنصر تثبيت فإنه يخصم حسب مخطط الاهتلاك أي على عدة سنوات أو اعتبارها عبء فيخصم فورا و مدى تأثيره على الربح الخاضع للضريبة و الفرق بينهما واضح، و عليه يجب على الإدارة الجبائية أن تتخذ تدابير بخصوص تحديد القيمة التي يمكن اعتبارها قيمة منخفضة حتى لا تترك الفرصة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة أو الكبيرة الخيار في اعتبار عنصر ما ضعيف القيمة أو العكس و ما ينتج عنه من انعكاسات.

ثانيا: القواعد المتعلقة بالتقييم و الإدراج في الحسابات : هذه التغييرات في القواعد المحاسبية لها آثار مضاعفة من منظور جبائي نذكر منها :

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره، ص8.

1- إدراج القيمة العادلة " القيمة الحقيقية" كطريقة للتقييم:

اعتماد القيمة العادلة كطريقة للتقييم ضمن الطرق الأخرى و التي ترتكز بالأخص على تقدير قيمة الأصل حسب القيم المتفاوض عليها في السوق "بافتراض وجود سوق حر"[1]، كل عنصر تم تقييمه حسب طريقة القيمة العادلة يتم إعادة تقييمه بطريقة منتظمة في نهاية كل سنة مالية حسب قيمة السوق.

هذه القيم المعاد تقييمها قد ينتج عنها فائض أو ناقص قيمة و معالجتها المحاسبية تتغير حسب الحقيقة الاقتصادية، كما أن القيمة العادلة المعتمدة في معايير المحاسبية الدولية و في S.C.F. لا تطبق إلا على بعض العناصر كالتثبيتات العينية، العقارات الموظفة، أو الأصول المالية...الخ حيث تشكل بعض الصعوبات بالنسبة لتطبيقها نظرا لغياب سوق حر و لكن يمكن تعميمها تدريجيا على العناصر الأخرى بمجرد تحقق وجود سوق حر.

و من منظور جبائي يعتمد على طريقة وحيدة ممثلة في طريقة التكلفة التاريخية، و عليه على الإدارة الجبائية أن تراجع طرق التقييم لما يترتب عنها من انعكاسات على الربح الخاضع للضريبة في حالة اختيارها.

2-تقدير تكلفة اقتناء التثبيتات : حسب النظام المحاسبي المالي تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، و تندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء والتكاليف المتعلقة fبوضعها في أماكنها و الرسوم المدفوعة و الأعباء المباشرة الأخرى و لا تدرج في هذا الإطار المصاريف العامة الإدارية و المصاريف المتعلقة بتجريبها و انطلاقها. أما تكلفة إنتاج تثبيت ما من طرف الكيان نفسه فإنها تتضمن تكلفة العتاد و اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى.

و تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد موقع إلى ما كان عليه إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو إلى تكلفة اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.[2]

الجديد في تحديد تكلفة الاقتناء هو إدماج تقدير مسبق لتكاليف التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع في التكلفة الإجمالية لاكتساب التثبيت بشرط أن يكون هناك نص يلزم الكيان بذلك، بمعنى تحميل تكلفة اقتناء أو إنتاج تثبيت ما تكاليف مستقبلية لم تتحملها المؤسسة فعلا و يتم اهتلاكها ضمن مبلغ

---

[1] R.AMMOURA, op.cit. ,p 5.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 08.

التثبيت قبل أن يتم إنفاقها بعد عدة سنوات، و عليه على الإدارة الجبائية أن تراجع نصوصها إما باعتماد هذه المفاهيم الجديدة المستحدثة أو استبعادها نهائيا.

3- المعالجة المحاسبية للعناصر المكونة للتثبيت :

تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة[1] ، هذا المفهوم الجديد في حالة اعتماده يقودنا إلى ممارسة اهتلاك منفصل لكل مكونات الأصل الواحد حسب المدد المختلفة لاستخدام كل عنصر، على سبيل المثـــال مكونات الطائرة أو السيارة يمكن تقسيم العناصر الأساسية المكونة لها إلى الهيكل الرئيسي و المحرك و التهيئة الداخلية ، بمعنى يمكن اهتلاك كل عنصر بصفة منفصلة و حسب المدة النفعية له.

الإشكال الدي يطرح بالنسبة للإدارة الجبائية هو أن المؤسسات هي التي تقدر ما مدى قابلية فصل تثبيت إلى عدة مكونات و عليه فإن المدد العادية التي تستخدمها الإدارة الجبائية تتعارض مع مدد الاستخدام المعتمدة حسابيا، هذا الاختلاق يترجم بمجموعة من المعالجات التي يتم القيام بها عند إعداد القوائم الجبائية، و بالتالي على الإدارة الجبائية أن تراجع النصوص المطبقة على الإهتلاك سوآء باعتمادك هذه الطريقة أو استبعادها نهائيا.

ثالثا:طرق حساب الاهتلاك : حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الاهتلاك تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل و تتمثل في الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية و طريقة وحدات الإنتاج[2]، بالنسبة لهذه الطرق يتوافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي ما عدا بالنسبة لطريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج والتي تعبر عن استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل حسب الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل "ساعة آلة،وحدة منتجة ...الخ"، تعتبر هذه الطريقة غير معتمدة جبائيا و على الإدارة الجبائية إعادة النظر في الطرق المستعملة لحساب الإهتلاك لأن طريقة الإهتلاك المتصاعد المعتمدة جبائيا تم إلغاؤها محاسبيا .

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره، ص 08.
[2] نفس المرجع ، ص9.

1- قاعدة حساب الاهتلاك للتثبيتات غير المركبة

1-1- الأخذ في الحسبان القيمة المتبقية: حسب النظام المحاسبي المالي فإن المبلغ القابل للإهلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة ،مع العلم أن القيمة المتبقية هي المبلغ الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعية الأصل بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة إذا كانت هذه القيمة معبرة و يمكن قياسها.[1]

من منظور جبائي لا يزال أساس حساب الإهتلاك هو تكلفة اقتناء الأصل بدون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية، و مستقبلا على الإدارة الجبائية أن تأخذ موقف بخصوص اعتماد هذا المفهوم الجديد و بالتالي الانسجام مع القواعد المحاسبية أو استبعاد تطبيقه و بالتالي إجراء معالجات على الربح الخاضع للضريبة.

1-2- الأخذ في الحسبان خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات: حسب النظام المحاسبي المالي إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة [2] بمعنى أن قاعدة حساب الاهتلاك يجب أن تأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة التي تم تسجيلها محاسبيا و عليه فإن هذه الأخيرة تخفض المبلغ القابل للإهلاك.

من منظور جبائي فإن قاعدة حساب الإهتلاك هي التكلفة الإجمالية لاقتناء الأصل و التي لا تسمح بتخفيض خسارة القيمة في انتظار اتخاذ التدابير اللازمة لإحداث التماثل بين النظامين.

2- مدة اهتلاك التثبيتات : يجب الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الخاصة بكل مؤسسة و الاستخدام المنتظر من الأصل و حسب النظام المحاسبي المالي فإن المدة التي يؤخذ بها هي المدة الفعلية النفعية للأصل و ليس المدة العادية للاستخدام المتعارف عليها، بمعنى عندما تتوقع المؤسسة أن تتنازل عن أصل ما فإن المدة النفعية له هي مدة اهتلاكه المحاسبي المنتهي بالتاريخ المتوقع للتنازل عنه.[3]

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 09.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة.

من منظور جبائي فإن المدة المعتمدة لحساب الإهتلاك هي المدة العادية للاستخدام و التي تحددها الإدارة الجبائية و تطبقها جميع المؤسسات و ليس حسب خصائص كل مؤسسة، بمعنى أن المدة العادية للاستخدام يتم استعمالها كمرجعية لحساب الاهتلاك حسب نوعية التثبيتات .

2-1- مدة اهتلاك التثبيتات المركبة:

العناصر المنفصلة المكونة للتثبيت الواحد تهتلك في الواقع حسب المدة المتوقعة لاستخدامها إلى غاية استبدالها بعنصر بديل، غير أنه عندما تكون المدة الفعلية لاستخدام العنصر المكون للتثبيت أطول من المدة العادية لاستخدام هيكل التثبيت فإن العناصر الجزئية تهتلك حسب مدة استخدام الهيكل.[1]

من منظور جبائي فإن العناصر المنفصلة المكونة للأصل هي مفهوم جديد تم اعتمادها محاسبيا وغير وارد في النظام لجبائي الجزائري ،وبالتالي كل ما هو متعلق به من مدد الإستخدام و المبالغ القابلة للإهلاك و غيرها يتطلب إعادة النظر فيها إذا ما اعتمدت جبائيا مستقبلا .

3- تكلفة الاقتراض : إن تكلفة الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير أكثر من 12 شهر قبل أن يستعمل أو يباع يدمج في تكلفة هذا الأصل (الاستثمار العقاري، المخزون الكرمي).[2].

بمعنى أن الفوائد المتحملة بمناسبة الحصول على قرض من أجـــل إقناء أو إنشاء أو إنتاج أصل و يتطلب هذا الأخير تحضير طويل لأكثر من 12 شهر فإن هذه التكلفة تدمج في تكلفة الأصول أما جبائيا فإن المصاريف المالية تسجل كأعباء و هي مستبعدة من تكلفة التثبيت أو المخزون، هذا الاختلاف المتباين ينتج عنه فرق على مستوى حساب الإهتلاك، حيث جزء من قسط الإهتلاك المحاسبي يعاد دمجه في الربح الخاضع للضريبة، و لكن من المحتمل أن تحدث الإدارة الجبائية تغييرات في النصوص الجبائية للتوافق مع القواعد المحاسبية مستقبلا.

4- فرق إعادة التقدير : حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يتم معالجة فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم بعض التثبيتات مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم"[1]، هذه

---

[1] www.compta-soft.com., osmane hamza conséquences fiscales des nouvelles normes comptables, I.F.R.S.,p76.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص14..

العملية تقوم المؤسسة بها بانتظام في نهاية كل سنة مالية بخلاف الإدارة الجبائية التي كانت تفرض عملية إعادة التقييم في فترات محددة و ليس بصفة حرة كما هو معتمد محاسبيا، ونظرا للانعكاسات التي تترتب عن هذه العملية سواء كانت إعادة التقييم إيجابية أو سلبية فإنها تؤدي إلى إجراء عدة معالجات و من أهمها إعادة تقييم قيمة التثبيتات و إعادة تقييم أقساط الاهتلاكات و استخراج فوارق إعادة التقييم و ضمها لرؤوس الأموال الخاصة التي تمثل حقوق ملكية المساهمين في انتظار أخذ الإدارة الجبائية موقف من اعتماد إعادة التقييم للتثبيتات بصفة حرة مستقبلا، تعتبر كل الاهتلاكات الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم الحر من طرف المؤسسة غير قابلة للخصم جبائيا و يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

5- **تقييم عناصر النقدية المحررة بالعملات الأجنبيـــة** : حسب النظام المحاسبي المالي فإنه عندمـــا تكون عنـــاصر نقديـــة (الخزينة، عناصر الأصول و الخصوم الواجب استلامها أو دفعها بالنسبة إلى مبالغ من السيولة النقدية المحددة أو التي يجب تحديدها) محررة بعملات أجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية، فإن تسجيلها الأولي يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ.[2] بمعنى العناصر النقدية بمختلف أشكالها و المحررة بعملة أجنبية و التي تظهر في الميزانية فإنه يجب في نهاية كل سنة مالية إعادة تقييم هذه العناصر النقدية على أساس سعر الصرف المعمول به" تحيين عناصر النقدية وفق سعر الصرف «عند إقفال الحسابات. بخلاف الإدارة الجبائية التي تقيم عناصر النقدية المحررة بعملة أجنبية حسب التكلفة التاريخية و ليس القيمة المحينة أي حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية لتفادي انعكاسات تقلبات سعر الصرف التي ينتج عنها أرباح أو خسائر في الصرف و التي تسجل محاسبيا إما في جانب الأعباء أو المنتوجات حسب الحالة و هذا بدوره يؤثر على الربح الخاضع للضريبة في انتظار تخاذ إجراءات جبائية مماثلة للقواعد المحاسبية مستقبلا ، تبقى فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف غير معترف بها جبائيا.

6- **تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية و تصحيحات الأخطاء أو النسيان:**

حسب النظام المحاسبي المالي فإن تـــأثيرات التغييرات و التقديرات المحاسبية الممثلة في تعديلات المبـــادئ و الأسس و الاتفاقيات و القواعد و الممارسات الخصوصية تدرج في النتيجة الصافية للسنة

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 200/07/26، مرجع سبق ذكره، ص11.
[2] نفس المرجع ، ص21.

المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا، وكل هذه التصحيحات و التغيرات تؤثر أيضا في رؤوس الأموال الخاصة (الترحيل من جديد، الاحتياطات)[1] مع العلم أن النظام المحاسبي المالي إطاره التصوري مستوحى من معايير المحاسبة الدولية التي لا تنسجم مع النصوص الجبائية، في هذا الصدد على الإدارة الجبائية تحديد الأهداف و الإستراتيجيات المتبعة لاعتماد هذه القواعد الجديدة من عدمها لما يترتب عنها من انعكاسات على النتيجة الجبائية في انتظار توضيح الرؤية من طرف الإدارة الجبائية فإن عدد هائل من المعالجات يجب ممارستها خارج المحاسبة.

7- الضرائب المؤجلة : يعتبر مفهوم جديد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية I.A.S./I.F.R.S. ويسعى بالأخص لتصحيح الاختلافات الموجودة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائيـــة ،و يقصد بالضريبة المؤجلة مبلغ الضريبة على الأرباح القابل للدفع أو القابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية[2] و هناك نوعين من الضرائب المؤجلة نتناولها فيما يلي:

7-1- الضرائب المؤجلة على الأصول : هي مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة و التي ينشأ عنها زيادة عبء الضريبة في الفترة الحالية و تنعكس في نقص العبء الضريبي في فترة أو فترات قادمة و ذلك نتيجة فروق مؤقتة واجبة الخصم أو ترحيل خسائر ضريبية لم تستنفذ بعد للأمام أو ترحيل خصومات ضريبية للأمام لم تستنفذ بعد، و يحق للمؤسسة الاستفادة منها و يتم معالجة هذا النقص محاسبيا باعتباره أصل ضريبي مؤجل.[3]

7-2- الضرائب المؤجلة على الخصوم : هي مبالغ ضريبية على الأرباح واجبة الدفع في الفترات المستقبلية و التي ينشأ عنها نقص في العبء الضريبي في السنة الحالية و يقابلها زيادة في العبء الضريبي في الفترات أو الفترة القادمة و ذلك نتيجة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة، و يتم معالجة هذه الزيادة محاسبيا باعتبارها التزام ضريبي مؤجل.[4]

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] نفس المرجع ،ص 18.

[3] Collection les codes RF, op-cit,p90.

[4] IBID,p90.

تعتبر الميزانية على العموم الأكثر تعرضا للتغيرات بسبب تبني القواعد المحاسبية الجديدة، إلا أن حساب النتائج لم يخلو من هذه التغيرات و التي تعتبر قليلة بالمقارنة مع الميزانية والتي سنتناولها في المطلب الموالي .

المطلب الثاني : التغيرات الواردة في حساب النتائج :

قائمة حساب النتائج تشمل الأعباء و المنتوجات المحققة خلال السنة والتي تقيس نجاعة المؤسسة، في هذا الجدول نجد أعباء و منتوجات متعلقة بالنشاط العادي و أخرى متعلقة بنشاط غير عادي و لكن محدودة جدا، من جهة أخرى هناك بعض الأعباء القابلة للخصم شهدت تعديلات جوهرية و من بينها المؤونات المخصصة للمعاشات و الالتزامات المماثلة و خسائر القيمة و الخدمات المقدمة في إطار العقود الطويلة الأجل و الضريبة على الأرباح و التي سنتطرق لها بالتفصيل فيما يلي:

أولا : التعديلات الواردة على الأعباء :

1- : المؤونات المخصصة للمعاشات و الالتزامات المماثلة :

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية تشكيل مؤونات مخصصة لمواجهة التزامات الكيان بخصوص المعاش و تكميلات التقاعد و التعويضات المقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد أو منافع مماثلة ممنوحة لأعضاء أو شركاء أو وكلاء، و تحدد هذه المخصصات على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان حيال مستخدميها آخذين بعين الاعتبار الأقدمية و المتغيرات الديموغرافية .[1]

المؤونات المخصصة في مجال المعاشات و التقاعد هي مؤونات إجبارية اعتمدها النظام المحاسبي المالي، و تعتبر غير واضحة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية من حيث كيفية تشكيلها بالإضافة إلى انعكاساتها و ثقلها على النتيجة الجبائية لأنها تخفض من الوعاء الضريبي وعلى الإدارة الجبائية أن تفصل في قابلية خصم هذا النوع من الأعباء من عدمها.

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص20.

2- : **خسائر القيمة** : عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي عنصر من أصول الميزانية أقل من القيمة المحاسبية للأصل فإنه تثبت خسارة في القيمة بإدراج عبء في الحسابات .[1] علما أن العناصر المعرضة لخسارة القيمة هي التثبيتات و المخزونات و حسابات الغير ، و الجديد في هذا المفهوم هو اعتماد خسارة القيمة بالنسبة للتثبيتات العينية و المعنوية ، حيث يمكن للمؤسسات عند إقفال الحسابات أن تقدر وتتفحص في ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على فقدان أي أصل لقيمته، و إذا ثبت ذلك فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل وإثبات خسارة القيمة عن طريق إدراجها كعبء في الحسابات و هذا ما يفرض على الإدارة الجبائية مستقبلا تخاذ الإجراءات اللازمة بـــخصوص هذه التغيرات الجديدة لما يترتب عليها من انعكاسات على الوعاء الضريبي.

3- : **الضريبة على الأرباح** : منذ صدور النظام المحاسبي المالي أصبحت الضريبة على الأرباح تعالج محاسبيا على أنها عبء وتسجل في الحسابات 6، ولكن الغموض الذي يحوم حول هذه المسألة يتمثل في ما هو مآل هذه التكلفة من حيث قابلية خصمها من عدمها باعتبارها مقيدة في حسابات الأعباء مع العلم أن الضريبة على الأرباح غير قابلة للخصم جبائيا.[2]

ثانيا : التعديلات الواردة على المنتوجات :

1- : الخدمات المقدمة في إطار العقود الطويلة الأجل : تشمل العقود الطويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة أو مجموعة من السلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، فيتم تحديد الأعباء و المنتوجات المتعلقة بالسنة المالية المعنية وفق طريقة التقدم في الإنجاز، بمعنى وفق نسبة الإنجاز فإذا كانت طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم في الأشغال أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة فإنه يمكن للكيان تحديد المنتوجات بما يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتمل وفق طريقة الإتمام على سبيل التبسيط.[3]

النظام المحاسبي المالي يترك الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأشغال أو طريقة الإتمام و هذا يثير صعوبات بالنسبة للإدارة الجبائية لأن تحديد النتيجة وفق الطريقة الأولى يختلف عن

[1] – الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[2] R.AMMOURA,op.cit., p 9 .

[3] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 26/07/ 2008 ، مرجع سبق ذكره، ص18.

تحديد النتيجة وفق الطريقة الثانية، و عليه يجب على الإدارة مستقبلا اختيار الطريقة الأمثل و الأقل انعكاسات على الوعاء الضريبي لتحديد الأعباء و المنتوجات و النتيجة المتعلقة بالعقود الطويلة الأجل.

2-: الأتاوى المستحقة في إطار عقود الامتياز الممنوحة للاستغلال:

إن الأتاوى المحصل عليها من جراء منح مؤسسات اقتصادية حق استغلال محاجر أو مرامل أو استغلال رخص التصنيع أو ما شابه ذلك يطرح إشكال يتمثل في كون المستحقات المتعلقة بمدة العقد المتفق عليه و الذي يتجاوز سنة مالية و فيما يخص المنتوجات المستحقة لمانح الامتياز أو الأعباء التي يدفعها صاحب الامتياز فكلاهما يتجاوز سنة مالية واحدة، و السؤال المطروح: فكيف يمكن تسجيل المنتوج؟ هل يسجل في سنة استلام الإيراد مرة واحدة أم يوزع نسبيا على سنوات الاستغلال[1] ؟ .

النظام المحاسبي المالي لم يوضح المعالجة المحاسبية لهذا النوع من المنتوجات، و لكن تطبق عليها القواعد المحاسبية المطبقة على عقود الإيجار الزراعية على سبيل المثال و نفس الإشكال يطرح بالنسبة للإدارة الجبائية فيما يخص تحديد الإيراد السنوي الخاضع للضريبة هل يؤخذ بالمبلغ الإجمالي للعقد مرة واحدة أم يتم توزيعه تناسبيا حسب مدة العقد؟.

رغم التعديلات الواردة على عناصر الميزانية و حساب النتائج تبقى هذه التعديلات غير كافية بالنسبة للنظام المحاسبي المالي و لمسايرة التغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية تم أيضا تعديل القوائم المالية لما لهذه الأخيرة من أهمية في تقديم المعلومة المالية بالنسبة للمستخدمين، والتي سنتناولها بالتفصيل في المطلب الموالي .

المطلب الثالث : التغيرات الحاصلة في الكشوف المالية :

الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي عددها خمسة، و هي على التوالي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق، توفر هذه القوائم مجموعة من المعلومات المهمة لمستخدميها والتي سنتناولها بالتفصيل فيما يلي:

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص59.

أولا: الميزانية : هي جدول يقدم فيه الوضعية الحقيقية للذمة المالية للمؤسسة ويبرز فيه عرض الأصول و الخصوم و تصنيفها إلى عناصر جارية و عناصر غير جارية .[1]

الشيء الجديد المستحدث في الميزانية هو عرض أصول المؤسسة حسب مفهوم المراقبة الذي تمارسه على عناصر الأصول و ليس على أساس الملكية القانونية لهذه الأصول، بمعنى تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني.

ثانيـــا : حساب النتائج: يعتبر حساب النتائج جدول ملخص للأعباء و المنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية بهدف إظهار النتيجة الصافية التي تعكس نجاعة المؤسسة، يمكن تقديم حساب النتائج بطريقتين " حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة" .

حســـاب النتائج حسب الوظيفة يتم إعداده في المؤسســـات التي تعتمد على محاسبة الـــتكاليف و بالتالي يمكنها تحديد التكاليف بدقة حسب الوظائف على خلاف حساب النتائج حسب الطبيعة الذي يعتمد على الأعباء و المنتوجات حسب طبيعتها ،و في نهاية الأمر فإن حساب النتيجة وفق الطريقة الأولى أو الثانية يؤدي إلى نفس النتيجة.[2]

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يطرح صعوبات بالنسبة للمؤسسات و المهنيين بسبب طابعها الذي يتم معالجته خارج إطار المحاسبة والممثل في إعادة إدماج بعض الأعباء المسجلة محاسبيا و التي لا يسمح بخصمها و تخفيض بعض المنتوجات غير الخاضعة للضريبة، هذه التعديلات تحدث فرق معتبر بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و هذا ما يفرض إيجاد طرق للتقريب بين النتيجتين اعتماد النظام المحاسبي المالي للضرائب المؤجلة يعتبر هو الحل الوحيد لتصحيح هذه الاختلافات و معالجتها محاسبيا و ليس خارج المحاسبة، و تعتبر هذه الأخيرة الجديد الذي جاء في حساب النتائج، بالإضافة إلى تصنيف الأعباء و المنتوجات إلى أعباء و منتوجات متعلقة بالنشاط العادي و أخرى متعلقة بالنشاط غير العادي، و الإشكال المطروح في هذا الجدول هو أن نتيجة النشاط غير العادي لا تخضع

[1] R.AMMOURA, op.cit., p8.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 30-31.

للضريبة على أساس أن هذه العمليات محدودة جدا رغم ذلك تعتبر من منظور جبائي خاضعة للضريبة، آخذين بمبدأ كل إيراد تحققه المؤسسة يعتبر خاضع للضريبة ما لم ينص نص قانوني يقضي بخلاف ذلك .

ثالثـــا: جدول سيولة الخزينة: يعتبر من الجداول المستحدثة التي تهدف إلى إعطاء مستخدمي الكشوف المالية أساس لتقييم قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها و كذلك المعلومات الخاصة باستخدام هذه التدفقات المالية، و تقدم هذه الأخيرة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.[1]

– فالطريقة المباشرة تعبر عن التدفقات المقبوضة و المدفوعة حسب طبيعتها "عملياتية، استثمار، تمويل" قصد الوصول إلى تقريب التدفق المالي الصافي من النتيجة المحاسبية.

– الطريقة غير المباشرة تتمثل في الانطلاق من النتيجة مع إجراء بعض التصحيحات و التعديلات قصد الوصول إلى أموال الخزينة في نهاية الفترة.

هذا الجدول تظهر مساهمته في التعبير عن مدى شفافية الحسابات ،وبالنسبة للإدارة الجبائية فإن هذا الجدول غير معتمـــد في القوائم الماليـــة الجبائية الحالية إلا أنه يعتبر وسيلة هامة لمراقبة تحركات الخزينـــة " المقبوضات والمدفوعات" أثناء السنة المالية من أجل أكثر متابعة للمؤسسات عندما تبرمج للتحقيق المحاسبي فإنه يعتمد على هذا الجدول في تحديد الحدث المنشئ للضريبة بالنسبة للمقبوضات فيما يخص بعض الأنشطة التي يعتبر القبض الجزئي أو الكلي هو الحدث المولد للضريبة، و عليه يعتبر هذا الأخير مفيد جدا للإدارة الجبائية في إنظار اعتماده رسميا وفق القوائم الجبائية الجديدة أو استبعاده نهائيا.

رابعا : جدول تغيرات الأموال الخاصة : حسب نص المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال للكيان خلال السنة المالية.[2]

الأموال الخاصة لم تعد تدرج ضمن الخصوم و لم تعد تشكل تلك الأموال الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة و إنما أصبحت تمثل الفارق المتبقي بعد طرح مجمل الخصوم من الأصول.

إذا بالنسبة للنظام المحاسبي المالي أصبحت الأموال الخاصة تشهد حركات مختلفة لتسجيل أو إلغاء المنتوجات و الأعباء المتعلقة بالسنوات الماضية و فروق التقييم و إعادة التقييم و أيضا تغيرات الطرق

[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 ، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، ص15.

المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة في رؤوس الأموال بالنسبة لأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، و كذلك تدرج النتيجة الصافية للسنة المالية ضمن جدول تغير الأموال الخاصة قبل إجراء أي توزيع للأرباح.

خامسا :الملـــــحق : حسب نص المادة 37 من المرسوم التنفيذي 156/08 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي على أن الملحق يتضمن معلومات ذات أهمية تفيد في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم و يحيل كل قسم من أقسام الميزانية و حساب النتائج و جدول سيولة الخزينة و جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.[1]

و يعتبر الملحق أداة ضرورية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من خلال عرض المعلومات الإضافية بصفة رقمية وصفية و سردية، و من بين المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق نذكر ما يلي:

- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية.
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الكشوف المالية.
- المعلومات المتعلقة بالكيانات المشاركة و المؤسسات المشتركة و الفروع و الشركة الأم.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة للحصول على صورة وفية.

المطلب الرابع : الانعكاسات الناتجة عن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

بداية من 2010/01/01 تشهد المؤسسات الاقتصادية تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة و يترتب عن هذا التطبيق اتخاذ عدة إجراءات تنظيمية لوضع هذا النظام حيز التنفيـــذ ،و بخصوص هذا المجال هناك اختيارين بالنسبة للمجلس الوطني للمحاسبة لوضع هذا النظام حيز التطبيق هناك طريقة تطبيق النظام المحاسبي المـــالي بدون الرجوع إلى الأحداث الماضية التي تـــسبق 2010/01/01 و الطريقة الثانية المتمثلة في تطبيق النظام المحاسبي المالي بالرجوع إلى الأحداث الماضية، بمعنى معالجة المعطيات المحاسبية لسنة 2009 وفق القواعد و التعاريف الجديدة و التي سنتطرق إليها بالتفصيل فيما يلي:

[1] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، ص15.

أولا: طريقة عدم الرجوع إلى الأحداث الماضية :*Méthode Prospective*

تتمثل هذه الطريقة في عدم ممارسة أي تعديل للقيم المحاسبية الصافية للأصول حسب التعاريف و القواعد المحاسبية الجديدة و إنما إعادة تصنيف عناصر الأصول و توزيعها وفقا للمعايير و المبادئ المحاسبية الجديدة الواردة في النظام المحاسبي المالي، بمعنى الأصول التي لا تتوافق مع المفاهيم الجديدة يتم إخراجها من الميزانية و اعتبارها أعباء و العكس صحيح[1] و لا يترتب عن تطبيق هذه الطريقة أية انعكاسات على رؤوس الأموال الخاصة باستثناء حالتين تتمثل في خروج عناصر الأصول من الميزانية بسبب عدم موافقتها للتعاريف الجديدة أو استرجاع المؤونات المتعلقة بالتكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات، و تتميز هذه الطريقة بعدم تحمل أية انعكاسات جبائية نتيجة عدم تعديل القيم المحاسبية إلا باستثناء الحالتين السابق ذكرهما، و هذه الطريقة لم تعتمد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة و لذلك لا نخوض في تفاصيلها.

ثانيا: طريقة الرجوع إلى الأحداث الماضية: *Méthode rétrospective*:

هذه الطريقة هي التي اعتمدها المجلس الوطني للمحاسبة من خلال الإعلان الأول الذي أصدره في 2010/04/08 بخصوص أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي [2]و ترتكز هذه الطريقة على إعادة ترتيب عناصر الميزانية كما لو كانت المعايير و القواعد المحاسبية الجديدة مطبقة و موجودة قبل تاريخ 2010/01/01 [3]، بمعنى إعادة معالجة جميع المعطيات المحاسبية المتعلقة بالسنوات الماضية وفقا للمفاهيم و القواعد الجديدة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي ، و ترتكز هذه الطريقة على تسجيل التغيرات الواردة في الطرق المحاسبية في جانب رؤوس الأموال الخاصة و يتجلى ذلك في حالتين:[4]

- ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة " حساب الترحيل من جديد": إذا كان التغير في الطرق يظهر في شكل زيادة في حساب الترحيل من جديد فإنه يتم تسجيل دين جبائي بمجرد أن تصبح الضريبة مستحقة الدفع.

---

[1] www.compta.soft.com OSMANE HAMZA ,op-cit,p,p103-108 .

[2] C.N.C. Algérie, première application du S.C.F. , avis N° 01 du 08/04/10, p02 .

[3] www.compta.soft.com Osman Hamza, op.cit., p114.

[4] idem.

- انخفاض رؤوس الأموال الخاصة " حساب الترحيل من جديد": إذا كان التغير في الطرق يظهر في انخفاض لحساب الترحيل من جديد فإنه يتم تسجيل قرض ضريبي بمجرد الحصول على وفورات ضريبية.

و إسناء قد تسجل التغيرات في الطرق المحاسبية في حساب النتيجة، و من بين الأثار التي تترتب عن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي نجد:

1- : الآثار المترتبة عن اعتماد التثبيتات المركبة :

بداية من تطبيق النظام المحاسبي المالي السؤال المطروح كيف يمكن التعامل مع التثبيتات التي لم تمتلك بعد نهائيا؟ من خلال اعتماد بعض العناصر المكونة للأصل كتثبيتات منفصلة و كيف يمكن إعادة تقدير القيم الإجمالية للأصل و القيم الجزئية للعناصر المكونة للأصل بما فيها الاهتلاك التراكمي للأصل و حسابه على أساس المدة الفعلية للاستخدام[1] .يترتب عن تطبيق المفاهيم و الطرق المحاسبية الجديدة تعديل في القيم المحاسبية الصافية و التي تسجل محاسبيا في حساب الترحيل من جديد و لكن من منظور جبائي كيف يمكن التعامل معها؟

2- : الآثار المترتبة عن إعادة حساب الاهتلاك على أساس المدة الفعلية للاستخدام:

إن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي يؤثر على رؤوس الأموال الخاصة في حالة إعادة حساب الاهتلاك على أساس المدة الفعلية للإهلاك، فالتأثير يتمثل في تسجيل اهتلاك إضافي في حالة كون المدة الفعلية للاستخدام أكبر من المدة العادية للاستخدام[2] و هذا يترتب عنه تعديل في القيم الصافية للأصول و يترتب عنه انعكاسات جبائية كيف يمكن التعامل معها؟

3-: الآثار المترتبة عند الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في حساب الاهتلاك :

الأخذ بعين الاعتبار من منظور محاسبي القيمة المتبقية كأساس لحساب الاهتلاك يؤدي إلى تعديل مخطط الاهتلاك و ذلك لأن المؤسسة مطالبة عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي أن تقدر القيمة المتبقية المحتملة للأصل في تاريخ اكتسابه[3]مع العلم أن هذا التغير في الطرق لا يترتب عليه انعكاس جبائي بحكم

[1] www.compta.soft.com, Osman Hamza, op.cit., ,p114.

[2] Ibid ,p116.

[3] Ibid, p 119.

أن الإدارة الجبائية لا تعترف بالقيمة المتبقية عند حساب الاهتلاك و لذلك فلا يوجد تأثير على القيم الصافية المحاسبية.

4- الآثار المترتبة عن اعتماد التعاريف الجديدة الواردة في .S.C.F :

بداية من تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن عناصر أصول الميزانية التي لا تتوافق مع التعاريف الحديثة يتم إخراجها من جانب الأصول و هذا التأثير المترتب عن التغيير في المفاهيم يتم تسجيله محاسبيا في جانب رؤوس الأموال الخاصة، أما عناصر الأصول التي تستجيب و تتوافق مع التعاريف الجديدة يتم إبقاؤها ضمن أصول الميزانية.

و نفس الشيء بالنسبة للعناصر المسجلة في جانب الأعباء فإذا كانت تتوافق مع التعاريف الجديدة يتم إدراجها في جانب أصول الميزانية و يسجل هذا التغيير في جانب رؤوس الأموال الخاصة أما إذا كانت لا تستجيب للتعاريف الجديدة يتم اعتمادها كأعباء كما كانت من قبل بدون إجراء أي تغيير.[1]

و يترتب أيضا عن تطبيق هذه التعاريف الجديدة انعكاسات على تقييم تكلفة التثبيتات و ينتج عن تعديل تكلفة الاقتناء أو تكلفة إنتاج التثبيتات انخفاض أو ارتفاع في الأصول الصافية هذا من منظور محاسبي أما من منظور جبائي فالسؤال المطروح كيف يمكن التعامل مع هذا الانخفاض؟ هل يقبل خصمه جبائيا؟ و في حالة ارتفاع الأصول الصافية هل يتم إخضاعها جبائيا للضريبة[2]؟ تبقى هذه الاستفسارات مطروحة إلى حين اتخاذ التدابير الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

5- : مصاريف اقتناء التثبيتات :

بالنسبة لبعض المصاريف التي يتم إدراجها في تكلفة التثبيتات وفقا للتعاريف الجديدة و التي لم تكن مدرجة من قبل ضمن التثبيتات فإن هذا الأثر يتم تسجيله في جانب رؤوس الأموال الخاصة و يعتبر تأثير إيجابي لأنه يرفع القيمة الصافية للأصول[3] هذا من منظور محاسبي، أما من منظور جبائي فإن السؤال المطروح كيف يمكن التعامل مع التغير الواقع في رؤوس الأموال هل يتم إخضاعه للضريبة أم لا؟

---

[1] www.compta.soft.com, Osman Hamza, op.cit., p120.

[2] Idem .

[3] ibid,p122.

بعدما تطرقنا لجميع الفروقات و الاختلافات بين النظامين نحاول أن نقترح بعض التدابير الجبائية التي لم تتناولها الإدارة الجبائية من قبل لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي بهدف إحداث أكثر انسجام بين النظامين و هذا ما سنتناوله في المبحث الثاني:

المبحث الثاني : التدابير المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي :

منذ صدور النظام المحاسبي المالي في 2007/11/25 و بداية تطبيقه في 2010/01/01 تعتبر هذه المدة فترة انتقالية تعطي فرصة للمتعاملين الاقتصاديين و مستخدمي الكشوف المالية التأقلم مع مستحدثات النظام المحاسبي المالي، و تعتبر الإدارة الجبائية من بين المستخدمين الأساسين للكشوف المالية من خلال الاعتمادي عليها في تحديد وعاء الضريبة .و مع صدور هذا النظام ظهرت الاختلافات و الفوارق الناتجة عن اعتماد بعض المفاهيم و المبادئ المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي وسعيا لإحداث انسجام بين النظامين شرعت الإدارة الجبائية في إصدار بعض التدابير المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي على مراحل حتى تتمكن من امتصاص الانعكاسات السلبية من جراء اعتماد هذه التدابير و تأثيرها على إيرادات الدولة، فإذا كانت المحاسبة تعتبر وسيلة لإعلام الغيـــر و أداة للتسيير و اتخاذ القرارات السليمة فإن الجباية تسعى لتحصيل إيرادات الدولة من أجل تغطية النفقـــات العمومية و توجيه السياسات الاقتصادية و الاجتماعية، و على هذا الأساس أي تعديل في النصوص الجبائية لمسايرة النظام المحاسبي المالي يجب دراسة انعكاساته على إيرادات الخزينة العمومية، و من خلال هذا المبحث سنتناول التدابير الجبائية المستحدثة في قوانين المالية السنوية و قوانين المالية التكميلية لسنوات 2008 ، 2009 ، 2010.

المطلب الأول : التدابير الجبائية المستحدثة في ق. م.السنوي و ق .م.التكميلي لــ 2008 :

بعد تحديد 2009/01/01 كتاريخ لبداية سريان النظام المحاسبي المالي و في نفس الوقت إلغاء كل الأحكام المخالفة و لا سيما الأمر رقم 35/75 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، كان لزاما على الإدارة الجبائية مسايرة هذه التغيرات الجذرية من خلال إعداد برنامج طموح لتكوين ورسكلة و تحسين مستوى موظفي الإدارة الجبائية في المجال المحاسبي، و تجاوبا مع هذه التغيرات تم اقتراح بعض التدابير كمرحلة أولية للتكيف مع معايير المحاسبية الدولية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، و في هذا الإطار شرعت الإدارة الجبائية في اتخاذ بعض التدابير المحتشمة قبل بداية سريانه و من بينها:

أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية لسنة 2008:

1- النظام الجبائي المبسط :

حسب نص المادة 03 من ق. م. السنوي تم فرض نظام ضريبي جديد ضمن نظام الربح الحقيقي و يسمى النظام المبسط و يطبق على المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم 3.000.000 دج و يقل عن 10.000.000 دج، المكلفون ملزمون باكتتاب تصريح سنوي قبل 04/01/ن+1 يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة و يشمل هذا التصريح الوثائق التالية :

- ميزانية ملخصة.
- حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي و كذا المصاريف و الأعباء.
- جدول الاهتلاكات.
- كشف المؤونات.
- جدول تغيرات المخزون.

هذا الإجراء يهدف إلى تبسيط الالتزامات المحاسبية و الجبائية الخاضعة لها المؤسسات الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000دج.[1]

يهدف هذا الإجراء إلى إحداث انسجام بين النظام الجبائي المبسط و النظام المحاسبي المبسط المتعلق بالكيانات الصغيرة، و عليه فإن المقاربة المتخذة حاليا للاهتمام بهذا النوع من المؤسسات لم تعد محصورة في تقديم الإعانات المالية و إنما خلق بيئة تشريعية ملائمة من خلال إعداد تدابير تهدف إلى تبسيط الإجراءات سواء على المستوى الجبائي أو المحاسبي.

فعلى المستوى الجبائي تستفيد هذه المؤسسات من فرض ضريبي حسب النظام المبسط و يتسم هذا الأخير بمنح تسهيلات للخاضعين له يلزمهم بوثائق و كشوفات مبسطة بدلا من القوائم الجبائية التي يخضع لها المكلفين التابعين لنظام الربح الحقيقي.

و على المستوى المحاسبي منح القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي إمكانية مسك محاسبة مبسطة مـــن طرف الكيانات الصغيرة و ذلك حسب طبيعة نشاطها " تجاري، إنتاجي و خدمات".

[1] الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 2007/12/31 المتضمنة ق. م .لـ 2008، مرجع سبق ذكره، ص4.

2- : خصم بعض التكاليف :

2-1- المصاريف المالية : حسب نص المادة 08 من ق. م. السنـــوي، فإنه فيما يخص الفوائـــد و أربـــاح الصرف و غيرها من المصاريف الماليـــة الخاصة بالافتراضات المبرمة خارج الجزائر و كذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات و رخص الاستعمال و علامات الصنع و مصاريف المساعدة التقنية و الأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية ،فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.[1]

يهدف هذا الإجراء إلى مسايرة انفتاح السوق على التجارة الدولية و تمركز الشركات الأجنبية في الجزائر .فمن أجل قبول خصم المصاريف المدفوعة بالعملة الأجنبية و المتحملة نظير الحصول على قروض مبرمة مع مؤسسات مالية دولية فإن خصمها مرهون بتقديم اعتماد تحويل هذه المصاريف إلى العملة الوطنية و الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.

و كذلك بالنسبة للأتاوى المستحقة عن براءات الاختراع أو رخص الاستغلال و علامات الصنع و مصاريف المساعدة التقنية التي تتحملها المؤسسة نظير الاستشارات و الدراسات و الأتعاب المدفوعة لمكاتب الخبرة بعملة أجنبية فإن خصمها مرهون بتحويلها إلى العملة الوطنية و ذلك عن طريق تقديم اعتماد التحويل كإثبات على ذلك.

2-2- مصاريف المقر : هي المصاريف العامة المتعلقة بإدارة المديرية العامة و المتحملة من طرفها من أجل احتياجات مختلف وحداتها و فروعها المتواجدة في مختلف الدول الأجنبية، و تشمل خصوصا تكاليف مصالح المحاسبة و المالية و مصالح الإدارة العامة و الموارد البشرية و على سبيل المثال المصاريف الإدارية المتعلقة بمكافئة حضور أعضاء مجلس الإدارة و المراقبة و التكاليف ذات الطابع الاجتماعي المتعلقة بمصالح المديرية العامة و المصاريف المتعلقة بمسك و مراقبة محاسبة الفروع.[2]

[1] الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 2007/12/31 المتضمنة ق. م .لـ 2008 ،مرجع سبق ذكره، ص5.

[2] www.mf.dgi.gov.dz.,op.cit., consulté le ,21/01/2011.

و المعالجة الجبائية التي تطبق على مصاريف المقر تنص عليها المادة 141 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 08 من ق. م. السنوي 2008 و يشترط لخصم هذه المصاريف أن تكون :[1]

– مصاريف المقر التي تتحملها الشركة الأم المتواجد مقرها بالخارج من أجل تغطية مصاريف تسيير الوحدات المتواجدة بالجزائر بالعملة الأجنبية يسمح بخصمها من الربح الخاضع للضريبة إذا كانت مبررة بوثائق ثبوتية كالفاتورة، و عليه يجب أن تكون هذه المصاريف مقدرة بصفة موضوعية حسب المصاريف المتحملة فعليا، أما إذا كانت بصفة جزافية أو مقاربة فإنها لا تقبل الخصم.

– يجب أن تكون مصاريف المقر ذات علاقة مع النشاط الذي تمارسه الشركة الأم في متابعة وحداتها ،بمعنى المصاريف التي التزم بها مقر الشركة و ليس لها أي منفعة بالنسبة للمقر لا يمكن قبول خصمها.
– يجب أن تكون متعلقة بالسنة المالية المطابقة لالتزامها أي أن يتم الالتزام بها خلال السنة المعنية.
– يجب أن تكون في حدود 1% من رقم الأعمال خارج الرسم.

و نستنتج من هذا الإجراء أن الإدارة الجبائية تحفز الشركات الأجنبية على فتح فروع في الجزائر و كذلك الشركات الجزائرية على فتح فروع في الخارج تماشيا مع النظام المحاسبي المالي الذي أصبح يشجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في الجزائر من خلال اعتماده لمعايير المحاسبة الدولية.

3– : ممارسة الاهتلاك في إطار عقد القرض الإيجاري : حسب نص المادة 11 من ق. م .السنوي فإنه يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات، و يرخص للبنوك و المؤسسات المالية و الشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري من تطبيق الإهتلاك الجبائي بالنسبة للأملاك المقتناة في إطار القرض الإيجاري و مسايرتها للإهتلاك المالي للقرض.[2]

يهدف هذا الإجراء إلى التأكيد على استخدام الإهتلاك الخطي على كل التثبيتات بقوة القانون غير أنه يمكن للمؤسسات اختيار طرق أخرى للامتلاك في حالة عدم ملائمة الاهتلاك الخطي لهذه

[1] الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 2007/12/31 المتضمنة ق. م. لـ 2008، مرجع سبق ذكره، ص5.
[2] نفس المرجع ،ص6.

التثبيتات، و يرخص للبنوك و المؤسسات المالية و الشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري من تطبيق الإهتلاك الجبائي على التثبيتات المكتسبة في إطار القرض الإيجاري حسب مدة عقد قرض الإيجار بالنسبة للمقرض المؤجر الذي له الحق في ممارسة الإهتلاك دون المقرض المستأجر.

ثانيا : التدابير الجبائية المستحدثة في قانون المالية التكميلي 2008:

1- : تاريخ إيداع التصريح الجبائي السنوي المتعلق بالأشخاص المعنويين :

حسب نص المادة 6 من ق. م .التكميلي فإنه يتعين على الأشخاص المعنويين أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.[1]

اتخاذ هذا الإجراء و المتمثل في تمديد فترة الإيداع إلى غاية **30/04/ن+1** من كل سنة بدلا من **01/04/ن+1** يصب في إطار الانسجام مع النظام المحاسبي المالي الذي يفرض على المؤسسات ضبط و إعداد الكشوفات المالية في أجل أقصاه **04** أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية بمعنى قبل **30/04/ن+1** و بذلك تتطابق الفترة المخصصة لضبط و إعداد كل من الكشوف المالية و القوائم الجبائية.

2- : الاهتلاك : حسب نص المادة 07 من ق. م. التكميلي التي تعدل أحكام المادة 174 من ق .ض. م. ر. م. لم تأتي بجديد و إنما أعيد صياغة بعض الفقرات و ألغيت أخرى و صححت بعض الأخطاء المطبعية والمصطلحات الجبائية فقط، و لكن مضمون المادة لم يأتي بجديد بالنسبة لما ذكرناه سابقا و لا يترتب على هذا النص أية انعكاسات أو تغيرات في القواعد الجبائية.

3-: **إعادة تقييم التثبيتات من طرف البنوك و المؤسسات المالية** : حسب نص المادة 45 من ق. م. التكميلي، فإنه يمكن إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للإهتلاك و غير قابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 2007/12/31 للبنوك و المؤسسات المالية في أجل أقصاه ثلاثة أشهر بعد صدور الأمر.

تعفى فوائض القيم الناتجة عن هذه العملية من الضريبة و تسجل في حساب فرق إعادة التقييم في خصوم الميزانية، و في حالة التنازل عن الأصول المعاد تقييمها فإن فوائض القيم الناتجة عن هذا التنازل

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 2008/07/27 المتضمنة ق. م. ت. لـ 2008، مرجع سبق ذكره، ص4.

تخضع للضريبة ضمن الـــشروط المنصوص عليهـــا في التشريع الجبـــائي الساري المفعـــول.[1] هذا الإجراء يهدف إلى إعطاء الـــبنوك و المؤسسات المالية فرصة لإعادة تقييم أصولها القابلة للامتلاك و غير قابلة للامتلاك في فترة أقصاها 03 أشهر من صدور الأمر المتضمن ق. م .التكميلي 2008 و يعتبر هذا التقييم منظم و ليس تقييم حر حتى تتهيأ هذه المؤسسات لبداية سريان النظام المحاسبي المالي في 2009/01/01، مع إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن هذه العملية و هذا في حد ذاته امتياز بالنسبة لهذه المؤسسات حتى تقيم أصولها بصفة تعكس القيمة الحقيقية للمؤسسة.

و في حالة التنازل عن أصل استفاد من إعادة التقييم فإن فائض القيمة الناتج عن هذا التنازل يخضع للضريبة.

4-: تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى غاية 2010/01/01 :

حسب نص المادة 62 من ق.م. التكميلي تم تعديل تاريخ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي من 01 جانفي2009 إلى 01 جانفي 2010 .[2]

نظرا للتغيرات الجذرية الواردة في النظام المحاسبي المالي المتبنى لمعايير المحاسبة الدولية و لإعطاء فرصة للمؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية التحضير للانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد ،و ذلك من خلال القيام بعملية التكوين و تحسين المستوى للتأقلم مع مستجدات المحاسبة و إعداد برمجيات الإعلام الآلي المتعلقة بالنظام الجديد، و عليه فإن تأجيل تطبيق النظام المحاسبي المالي كان في صالح الإدارة الجبائية و المؤسسات الاقتصادية، فبالنسبة للمؤسسات الاقتصادية تم إعداد برنامج تكوين نوعي لموظفي المصالح المحاسبية على يد خبراء محاسبين و إقناء برمجيات للإعلام الألي المتعلقة بتحويل المعطيات المحاسبية من P.C.N. إلى S.C.F. ، و بالنسبة للإدارة الجبائية كان هذا التأجيل في صالحها أيضا من خلال دورات التكوين التي قامت بها على المستوى الوطني و الجهوي.

تعتبر التدابير المتخذة إلى غاية نهاية سنة 2008 قليلة جدا بالمقارنة مع ما هو منتظر من مسايرة التغيرات الواردة في S.C.F.، و على هذا الأساس كانت سنة 2009 هي السنة التي أتخذ فيها أكبر عدد من الإجراءات الجبائية المماثلة للإجراءات المحاسبية و التي سنحاول التعرض لها بالتفصيل فيما يلي :

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 2008/07/27 المتضمنة ق. م. ت. لـــ 2008، مرجع سبق ذكره، ص14.

[2] نفس المرجع ،ص19.

المطلب الثاني : التدابير الجبائية المستحدثة في ق. م . السنوي و ق. م. التكميلي لـــ 2009:

سعيا لإحداث توافق بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي، شرعت الإدارة الجبائية في إصدار بعض النصوص التشريعية بغية مرافقة التغيرات وإنجاح عملية التوافق، و من بين هذه التدابير التي اتخذتها نذكر ما يلي :

أولا: التدابير الجبائية المستحدثة في ق. م. السنوي لـــ 2009 :

1-تأسيس التصريح التصحيحي :

حسب نص المادة 14 من ق. م. السنوي يمكن للمؤسسات التي يسمح قانونها الأساسي اعتماد جمعية عامة لاتخاذ القرارات أن تثبت بشأن الحسابات الختامية اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال 21 يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد الجمعية العامة ،و يجب أن ترفق مع التصريح ضمن نفس الأجل الوثائق القانونية التي تثبت و تؤسس التصحيح لا سيما محضر اجتماع الجمعية العامة و تقرير محافظ الحسابات .[1]

تم أخذ هذا الإجراء استجابة لمتطلبات التوافق مع المبدأ المحاسبي المتمثل في مبدأ الأحداث التالية للسنة المالية المقفلة .

بمعنى كل حدث له صلة مباشرة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حساب السنة المالية و يكون معلوما بين هذا التاريخ و تاريخ المصادقة على حسابات هذه السنة المالية يجب أن يلحق بالسنة المالية المقفلة .

أما إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية و كان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات فإنه لا يتم إجراء أية تسوية .[2]

وعليـــه الـــتعديل الذي جاء به هذا الإجراء و أنه في حالة ربط حدث وقع بين تاريخ إقفال الحسابـــات و تاريخ المصادقة على حسابات السنة المالية المقفلة فإن المؤسسة يجب عليها اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال 21 يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد الجمعية العامة و هو 06/30/ن+1 و عليه يعتبر آخر أجل لإيداع التصريح التصحيحي هو 07/21/ن+1.

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008 المتضمنة قانون المالية السنوي 2009 الصادر في 2008/12/30، ،ص06.

[2] الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 28 ماي 2008 المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مرجع سبق ذكره، ص12.

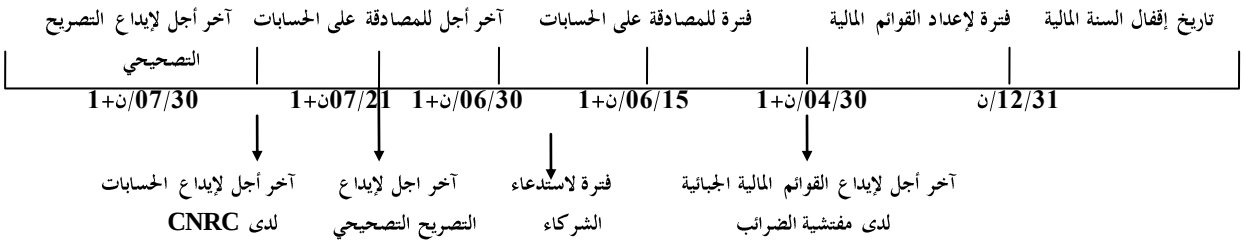
الجدول(01.03)المتعلق بالرزنامة القانونية لإقفال الحسابات حسب القانون التجاري الجزائري :

آخر أجل	الإجراءات القانونية
04/30	آخر أجل لإقفال الحسابات المتعلقة بالسنة المقفلة و تسليم القوائم المالية و تقرير التسيير لمحافظ الحسابات.
06/15	استدعاء الشركاء أو المساهمين من أجل انعقاد الجمعية العامة حسب المادة 580 من ق. ت. ج.
06/30	انعقاد الجمعية العامة من أجل المصادقة على الحسابات حسب المادة 584 من ق. ت. ج.
07/21	إيداع التصريح التصحيحي مرفق مع محضر الجمعية و تقرير محافظ الحسابات حسب نص المادة 151 ف 3 من ق. ض .م. ر. م.
07/30	إيداع الحسابات الختامية لدى المركز الوطني للسجل التجاري.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد علي القانون التجاري الجزائري والقوانين الجبائية مرجعان سبق ذكرهما.

ويمكننا تمثيل هذا الجدول حسب الشكل الاتي لتتضح الرؤية أكثر.

الشكل رقم(01.03) المتعلق بفترة إقفال الحسابات و المصادقة عليها .



المصدر: تم إعداد الشكل على أساس ق.ت.ج.–ق.ض.م.ر.م. مرجعان سبق ذكرهما.

ثانيا : التدابير المستحدثة في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 :

1– : العقود الطويلة الأجل : حسب نص المادة 04 من ق. م. ت. فإن العقود الطويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات و التي يمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبيتين أو عدة سنوات مالية، فإن الطريقة المسموح بها لتحديد الربح الخاضع للضريبة هي طريقة التقدم في الأشغال و ذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة.[1]

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 المتضمنة ق. م .التكميلي لـ2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 4–6.

و عليه فإن التشريع الجبائي تبنى فقط طريقة التقدم في الأشغال بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي يعترف بطريقتين و هما طريقة التقدم في الأشغال و في حالة عدم إمكانية تطبيقها تطبق طريقة الإتمام، و يعتبر الإجراء الذي اتخذته الإدارة الجبائية مرتكز على أساس مبدأ الحيطة و الحذر لأن طريقة التقدم في الأشغال أكثر ملائمة لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة و أكثر مصداقية بالمقارنة بالطريقة الثانية، و عليه فإن الإدارة الجبائية تحاول جاهدة التكيف مع المفاهيم و المعايير الجديدة باستثناء ما ينعكس سلبا على الوعاء الضريبي، بمعنى على إيرادات الدولة .و عليه فهي ليست مجبرة أن تتوافق مع النصوص المحاسبية إجمالا بل يمكنها أن تخالفها لأن التشريع الجبائي مستقل عن جميع التشريعات.

و هذا الإجراء يحفز مؤسسات أشغال البناء و مؤسسات الترقية العقارية على مسك محاسبة الأعباء التي تساعدها على تحديد المنتوجات المتوافقة مع نسبة التقدم في الإنجاز و النتيجة المحققة في المشروع لفرض الضريبة عليها.

2- : الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم :

2-1- **الاهتلاكات** : حسب نص المادة 05 من ق. م .التكميلي. فإن العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسم يمكن تقييدها مباشرة كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها .[1]

هذا الإجراء تم اتخاذه بهدف مسايرة المفاهيم و المصطلحات الجديدة و تحديد قيمة التثبيتات ذات القيمة المنخفضة بـــ 30.000 دج ،ويسعى إلى تبسيط الإجراءات المحاسبية و الجبائية معا بالنسبة للعناصر ذات القيمة المنخفضة لأنه في حالة اعتبارها تثبيت فيجب على المؤسسة إعداد مخطط الاهتلاك الخاص به و إجراء اختبار انخفاض القيمة في نهاية كل سنة مما يتطلب متابعـــة مستمـــرة .و لتفادي الصعوبات المتعلقة بتسيير ومتابعة التثبيتات القابلة للامتلاك يمكن للمؤسسة تسجيله كعبء و خصمه في السنة المالية التي تم اقتناؤه فيها بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي لم يحدد القيمة المنخفضة للتثبيت، و تفاديا لأي تأويلات من طرف مسيري المؤسسات بالنسبة للقيم المنخفضة. حددت الإدارة الجبائية القيمة المذكورة سابقا حتى لا تترك فرصة للمؤسسات في تقدير

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 المتضمنة ق. م .التكميلي لـــ2009 ، مرجع سبق ذكره، ص 4-6..

القيمة المنخفضة لما لها من انعكاس على وعاء الضريبة، فبالنسبة للمؤسسات الكبيرة قد يعتبر مثلا مبلغ 1.000.000دج قيمة منخفضة و اعتبارها عبء يخصم مرة واحدة مما يكلف الإدارة الجبائية نقص في الوعاء الضريبي لأنه يخصم كلية مما يؤدي إلى تخفيض النتيجة، أما إذا أعتبر تثبيت فإنه يهتلك حسب مخطط الاهتلاك و بالتالي لا يتم تحميله على سنة واحدة و إنما على عدة سنوات و له انعكاس إيجابي على وعاء الضريبة و هذا الإجراء تم اعتماده في كثير من الدول لأنه لا يحمل الإدارة الجبائية أية خسارة في جانب الإيرادات.

2-2- **المؤونات و خسائر القيمة** : حسب نص المادة 05 من ق. م .التكميلي فإن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم المتعلقة بالمخزونات أو الغير، المبينة بوضوح و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تسجيلها محاسبيا في السنة المالية و عرضها في الجدول الخاص بكشف المؤونات.[1]

يهدف هذا الإجراء إلى تكييف القواعد الجبائية المتعلقة بالمؤونات و اعتماد مصطلح جديد متمثل في خسائر القيمة المتعلقة بالمخزونات أو الغير مع تلك المبينة في النظام المحاسبي المالي.
بما أن الإدارة الجبائية ترتكز في تحديد الوعاء الضريبي على المعطيات المحاسبية فهي تحاول تقليص الفروقات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي و عليه تم اعتماد مفهوم خسارة القيمة توافقا مع ما جاء فيه، و لكن ليس إجمالا حيث الإدارة الجبائية لا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات نظرا للإجراءات المعقدة الواجب القيام بها في نهاية كل سنة مالية فيما يخص اختبار الأصل و متابعته.

3-: **التأكيد على الارتباط بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي** : حسب نص المادة 06 من ق. م. التكميلي فإنه يجب على المؤسسات إحترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي شريطة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة فيما يخص تحديد وعاء الضريبة.[2]

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 المتضمنة ق. م .ت.لـ2009، مرجع سبق ذكره ، ص 4- 6.
[2] نفس المرجع ، ص5.

كما سبق و أن ذكرنا في الفصل الأول بأن النظام الجبائي يعتبر مصدر تشريعي للنظام المحاسبي و العكس صحيح، و لكن هذا الاعتباري كان ضمنيا و كلل بنص صريح يعتمد عليه عند تعارض القوانين، و مع قروب بداية سريان النظام المحاسبي المالي و نظرا لاعتماده مفاهيم و معايير جديدة فإنه في حالة غياب نص جبائي في قضية ما تطبق النصوص المحاسبية و العكس صحيح بشرط أن لا ينعكس تطبيق القواعد المحاسبية سلبا على الوعاء الضريبي، ففي هذه الحالة تطبق القواعد الجبائية و تستبعد القواعد المحاسبية لأن الأولوية لأسبقية إيرادات الخزينة العمومية.

و يعتبر هذا النص إجراء تنظيمي يساهم في رفع أي لبس أو غموض في اعتماد النظام الجبائي للمفاهيم و المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المحددة لوعاء الضريبة، ففي هذه الحالة تطبق القواعد الجبائية و هي قاعدة قانونية تكسب النصوص الجبائية أسبقية على القواعد المحاسبية.

4- : المصاريف التمهيدية (الأولية) : حسب نص المادة 08 ف 03 من ق. م .التكميلي تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الإطفاء الأصلي .[1]

النظام الجبائي المعمول به لا ينص إطلاقا على معالجة جبائية خاصة بالمصاريف الأولية و إنما هذا معالج في النظام المحاسبي القديم P.C.N. الذي يقضي بإطفاء هذه المصاريف في مدة أقصاها 05 سنوات بينما النظام المحاسبي المالي يقضي بإطفاء مثل هذه المصاريف فوريا في السنة التي تحملتها. و من أجل تفادي تعريض المؤسسات لإطفاء التكلفة المتعلقة بالمصاريف الأولية كلية على السنة 2010 (بمعنى مجموع المصاريف التي لم يتم إطفاؤها إلى غاية 2009/12/31) تم اقتراح من طرف الإدارة الجبائية الإبقاء على نفس مخطط الإطفاء الأصلي أي توزيع امتصاص هذه المصاريف التي لم يتم إطفاؤها بعد على فترة بداية من سريان النظام المحاسبي المالي إلى تاريخ إطفائها نهائيا حتى لا تتحمل سنة 2010 عبء يؤثر سلبا على الوعاء الضريبي انطلاقا من مبدأ الحيطة و الحذر تم قبول خصم الأقساط التي لم يتم إطفاؤها بعد على عدة سنوات ،فإذا كانت السنة

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 المتضمنة ق. م .ت.لـ2009، مرجع سبق ذكره ، ص 5.

الأولى للإطفاء هي 2009 فإنه لا يقبل خصم هذه المصاريف في ميزانية 2014 لأن النظام الجديد لا يعترف بها ضمن المفاهيم الجديدة لتعريف التثبيتات.

5-: إعادة تقييم التثبيتات : حسب نص المادة 10 من ق. م. التكميلي التي تنص :

- على أنه يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05سنوات.
- يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

5-1-فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات : يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات.[1]

هذا الإجراء يهدف في أول الأمر إلى إلغاء النص القديم الذي أصبح غير معمول به لأنه إلى غاية 2007/12/31 الإدارة الجبائية هي التي كانت تقرر الفترات التي يعاد فيها تقييم التثبيتات و كذا معاملات التقييم ،و لكن بعد صدور النظام المحاسبي المالي أصبح يمكن للمؤسسات أن تقوم بإعادة تقييم تثبيتاتها بصفة حرة و ليس تطبيقا لإعادة تقييم منظم و مفروض من طرف الإدارة الجبائية.

بداية سريان النظام المحاسبي المالي يتطلب عدة تسويات لميزانية 2009 و التي يجب تعديل معطياتها لاعتمادها في الميزانية الافتتاحية 2010 حسب المبادئ و المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، و لرفع اللبس و الغموض عن إعادة المعالجات المترتبة عن إعادة تقييم الأصول و تفاديا لتحميل سنة واحدة و هي بداية سريان النظام المحاسبي المالي فإن فائض القيمة المتعلق بجميع التثبيتات المعاد تقييمها تعتبر بمثابة منتوجات خاضعة للضريبة ،ولتفادي تحميل سنة واحدة تكلفة جبائية مرتفعة فإنه تم اقتراح تحديد أجل أقصاه 05 سنوات لإدراج فوائض القيمة المتعلقة بإعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الجبائية، وفي إطار التسيير السليم للمؤسسة فإن قرار إدراج فوائض القيمة و

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 09/07/26 المتضمنة ق م التكميلي لـ2009، مرجع سبق ذكره، ص 6.

توزيعها يرجع لمسيري المؤسسة حسب قدرتها على تسيير العبء الجبائي المترتب عن إعادة التقييم الحر هذا من جهة، و من جهة أخرى من أجل التوافق مع النظام المحاسبي المالي.

5-2- الاهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات : حسب نص المادة 10 من ق. م .التكميلي فإن فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عملية إعادة التقييم يدرج في نتيجة السنة .[1]

يهدف هذا الإجراء إلى إلغاء النص السابق المتعلق بالإهلاك الإضافي الناتج عن التقييم ، و تعتبر هذه الاهتلاكات الإضافية قابلة للخصم في السنة التي أعيد فيها التقييم و لا يتم توزيعها على عدة سنوات.

محاولة من الإدارة الجبائية التكيف مع النظام المحاسبي المالي و سيرا في نفس الاتجاه اتخذت عدة تدابير في ق. م .السنوي لسنة 2010 بهدف إحداث انسجام بين النظامين وهذا ما سنتطرق إليه في المطلب المـــوالي :

المطلب الثالث : التدابير الجبائية المستحدثة في ق. م. السنوي و ق. م. التكميلي. لسنة 2010 :

و نظرا للانعكاسات الجبائية المترتبة عن بداية سريان النظام المحاسبي المالي و سعيا من الإدارة الجبائية لاحتواء هذه الفروقات شرعت في اتخاذ تدابير جبائية مكملة للتدابير السابقة ترمي إلى تقليص الصعوبات المترتبة عن التغييرات في المفاهيم و القواعد المحاسبية، و من بين التدابير التي اتخذتها نذكر ما يلي :

[1] الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 2009/07/26 المتضمنة ق .م .ت.لـ 2009 ، مرجع سبق ذكره، ص6.

أولا : التدابير الجبائية المستحدثة في ق. م. السنوي لــ 2010 :

1- : الاهتلاكات و المؤونات:

1-1- التثبيتات ذات القيمة المنخفضة : حسب نص المادة 08 ف 3 من قانون المالية السنوي تم إعادة صياغة الفقرة المتعلقة بالقيمة المنخفضة للتثبيتات حيث يعتبر إجراء تنظيمي لم يمس مضمون الفقرة و إنما فقط صياغة الفقرة بدون إضافة أي جديد.[1]

1-2- الأملاك المتحصل عليها بصورة مجانية : حسب نص نفس المادة السابقة فإن الأملاك المتحصل عليها بصورة مجانية تسجل في أصول المؤسسة بقيمتها السوقية " التجارية".[2]

1-3- الاهتلاك المتعلق بالسيارات السياحية : حسب نص المادة 08 من ق .م .السنوي 2010 فان قاعدة حساب القسط السنوي للامتلاك القابل للخصم جبائيا بالنسبة للسيارة السياحية هو 1.000.000 دج للوحدة، كما أن هذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.[3]

يعتبر هذا الإجراء تعديلي للنص السابق الذي كان معمول به حيث تم رفع سقف حساب الإهتلاك من 800.000 دج إلى 1.000.000 دج بمعنى المؤسسة التي تقتني سيارة سياحية بقيمة أكبر من السقف المذكور سابقا فإن الإهتلاك يحسب فقط على 1.000.000 دج أما المبلغ الزائد عنه فلا يقبل جبائيا حساب قسط الاهتلاك عليه بالنسبة للمؤسسات التي لا تشكل السيارة السياحية الأداة الرئيسية لنشاطها.

أما بالنسبة للمؤسسات التي تشكل السيارة السياحية الأداة الرئيسية لها كمؤسسات كراء السيارات مثلا فإن قاعدة حساب الإهتلاك هي قيمة إقناء السيارة بمعنى لا يطبق السقف المحدد جبائيا.

1-4- قاعدة حساب الاهتلاك للتثبيتات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو غير الخاضعة لر.ق. م.: حسب نص المادة 08 من ق. السنوي فإن قاعدة حساب الإهتلاك بالنسبة

[1] الجريدة الرسمية رقم 78 الصادر في 2009/12/31 المتضمنة ق. م .السنوي 2010، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع و نفس الصفحة

للتثبيتات الخاضعة لر.ق. م. فإن أساس حساب الإهتلاك هو سعر الاقتناء أو سعر التكلفة دون الر. ق. م .H.T أما قاعدة حساب الاهتلاك بالنسبة للتثبيتات غير الخاضعة لر .ق. م. فيتم حساب الاهتلاك على أساس سعر الاقتناء بكل الرسوم .T.T.C بمعنى أن الرسم على القيمة المضافة يدرج في تكلفة الاقتناء لأن المؤسسة لا يمكنها خصم الر. ق. م. لأن نشاطها غير خاضع لهذا الرسم و عليه تتحمله كعبء يضاف للتكلفة.[1]

1-5- أنواع الاهتلاك المطبقة جبائيا : حسب نص نفس المادة السابقة فإن الاهتلاك الخطي يطبق على جميع التثبيتات، غير أنه يمكن للمؤسسات أن تطبق الإهلاك التنازلي أو الاهتلاك التصاعدي حسب الشروط المنصوص عليها جبائيا، بخلاف النظام المحاسبي المالي الذي أدرج نوع آخر بالإضافة إلى الأنواع المطبقة جبائيا و هو الإهلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج و الذي يعتبر جبائيا غير مقبول تطبيقه.[2]

1-6- الاهتلاكات المتعلقة بالتثبيتات المكتسبة في إطار عقد القرض الإيجاري : حسب نص نفس المادة السابقة فإنه في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهلاك على أساس مدة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري.[3]

يهدف هذا الإجراء إلى مطابقة الإجراءات الجبائية المتعلقة بالعمليات المبرمة في إطار عقد القرض الإيجاري مع التعديلات الجوهرية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي ، حسب النظام الجبائي السابق كان التثبيت المتحصل عليه في إطار عقد القرض الإيجاري يسجل محاسبيا في ميزانية المقرض المؤجر حسب مبدأ الملكية القانونية الوارد في .P.C.N أما حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يتبنى الملكية الاقتصادية فهو يسمح للمقرض المستأجر من تسجيل التثبيت ضمن أصوله، الإدارة الجبائية في هذا الشأن لم تتبني بعد الملكية الاقتصادية وإنما اقترحت حساب الاهتلاك على أساس مدة القرض الإيجاري.

1-7- المؤونات المتعلقة بمخاطر القرض : حسب نص نفس المادة السابقة فإنه لا يمكن أن تجمع الأرصدة الموجهة لمجابهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع

[1] الجريدة الرسمية رقم 78الصادرة في 2009/12/31المتضمنة ق. م .السنوي 2010 ، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، ص6.

الأشكال الأخرى من الأرصدة[1] ، بمعنى يهدف هذا الإجراء إلى توضيح بأنه لا يمكن تجميع امتياز جبائي مزدوج من أجل نفس الخطر، أي تشكيل أرصدة لمواجهة عدم إمكانية تحصيل الديون في نفس الوقت تشكيل أرصدة لمواجهة خطر الزبون على سبيل المثال، و بالتالي لا تجمع أرصدة على مرتين لمواجهة نفس الموضوع .

2- : المعالجة الجبائية لإعانات التجهيز : حسب نص المادة 09 من ق. م .السنوي لـــ 2010 تدخل إعانات الاستغلال و الموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها.[2]

يعتبر هذا الإجراء مكمل للإجراءات السابقة حتى يرفع اللبس و الغموض عن المعالجة الجبائية للإعانات المتعلقة بالاستغلال و التوازن حيث لم يتطرق لها من قبل فهو إجراء متمم للإجراءات الجبائية المعالجة لإعانات التجهيز ،حيث في هذه الفقرة تم استكمال النصوص المعالجة للإعانات الواردة في النظام المحاسبي المالي، و عليه تدمج الإعانة المتعلقة بالاستغلال و التوازن كلية في الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية التي تم استلامها فيها أي سنة التحصيل.

3- : قابلية خصم بعض الأعباء :

3-1-الأعباء المتعلقة بالإشهار المالي و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و الثقافية :

حسب نص المـــادة 11 من ق. م. السنوي لـــ 2010 يمكن خصم المبـــالغ المخصصة للإشهار المـــالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب و كذا النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى تنظيم المهرجانات الثقافية أو ترقية الموروث الثقافي و نشر الثقافة و ترقية اللغتين الوطنيتين شريطة إثباتها في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و الطبيعيين بشرط أن لا تتجاوز حد أقصاه ثلاثون مليون دينار 30.000.000دج[3]. تم رفع السقف المسموح بخصمه إلى 30.000.000 دج و هو مبلغ معتبر بدافع تشجيع المؤسسات الاقتصادية على المساهمة في تمويل الأنشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب و الأنشطة الثقافية خارج الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة للدولة.

[1] الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 09/12/31 المتضمنة ق م السنوي لـــ2010 ، مرجع سبق ذكره ،ص6.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

[3]. نفس المرجع و نفس الصفحة.

لقد لوحظ في أرض الواقع أن المؤسسات الاقتصادية اكتسبت ثقافة إشهارية في مجال الدعاية حيث أصبحت المؤسسات العامة و الخاصة تتنافس في مجال التعريف بمنتوجاتها على المستوى الوطني والدولي، و هذه المبادرة تتطلب التشجيع و التدعيم من طرف الإدارة الجبائية حيث قبول خصم هذا المبلغ المعتبر هو في حد ذاته امتياز لأنه يخصم من الربح الخاضع للضريبة و في نفس الوقت يعرف بعلامة المؤسسة و يروج لها في السوق أيضا المبالغ المخصصة لرعاية تنظيم المهرجانات الثقافية و إحيائها عبر التراب الوطني و تنظيم التظاهرات الوطنية يجذب الكثير من المتعاملين الاقتصاديين لرعاية هذه المهرجانات في إطار الإشهار و الترويج للمؤسسة من جهة و إحياء التراث الثقافي من جهة أخرى و هذا في حد ذاته مكسب يدل على وجود إرادة فعلية للمساهمة في تمويل هذه النشاطات لتجسيد الاهتمام بالثقافة الأصيلة، و في إطار مرافقة و مساعدة الجهود المبذولة لتطوير الرياضة و الثقافة و خاصة بعد دخول الفرق الوطنية لكرة القدم مجال الاحتراف، فهي تحتاج إلى تمويل من طرف جميع المؤسسات و الهيئات التي تنشط في هذا المجال. فإنه تم الرفع من المبلغ المخصص لهذه الأنشطة استجابة لمتطلبات بعض المؤسسات الاقتصادية التي تسعى لتقديم مساهمات و مساعدات لتطوير و توسيع قائمة الأنشطة الرياضية و الثقافية و ترقية الموروث الثقافي و نشر الثقافة و ترقية اللغات الوطنية فإن هذه المخصصات لهذا المجال تمنح الحق للمؤسسات من خصمها من الربح الخاضع للضريبة.

3-2- المصاريف الأولية : حسب نص المادة 11 من ق. م .2010 تم سن نفس النص السابق في ق. م. ت. 2009 و تم إضافة عبارة تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.[1]

هذا الإجراء يهدف إلى توضيح أكثر لكيفية التكفل بالمصاريف التمهيدية ،و في إطار احترام مبدأ الحيادية و تفادي تحميل سنة واحدة إجمالي المصاريف التي لم يتم إطفاؤها بعد ، اقترحت الإدارة الجبائية إطفاء هذه المصاريف خارج المحاسبة و يعتبر الحل الوحيد عند تطبيق النظام المحاسبي المالي و يتم تسجيلها بالتصريح الجبائي السنوي.

[1] الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 09/12/31 المتضمنة ق م السنوي لـ2010 ، مرجع سبق ذكره ،ص6.

4-: الإهتلاكات المتعلقة بالتثبيتات المكتسبة في إطار عقد القرض الإيجاري :

هذا الإجراء يهدف إلى إلغاء المقطع الثاني من الفقرة الأولى لمعالجة اهتلاك التثبيتات المكتسبة في إطار عقد القرض الإيجاري من المادة المتعلقة بالاهتلاكات و المتمثلة في" يرخص للبنوك و المؤسسات المالية و الشركات الممارسة لعمليات القرض الإيجاري تطبيق نظام الإهتلاك المالي للقرض عند حساب الإهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في إطار القرض الإيجاري." الواردة في المادة 11 من ق. م. السنوي لـــ 2008 لأنها لا تتوافق مع المفاهيم الجديدة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي[1] و المتبنية للملكية الاقتصادية الحقيقية بدلا من الملكية القانونية " المظهر القانوني" ،هذا الإجراء جاء مكمل للإجراءات المرافقة التي ترمي إلى إحداث الانسجام بين النظامين.

5- : إعادة تقييم الأصول : حسب نص المادة 13 من ق. م. السنوي فإن فائض القيمة أو ناقص القيمة الناتج عن إعادة التقييم الحر للتثبيتات الواردة في أصول الميزانية له انعكاس على النتيجـــة الجبائيـــة.[2]

- فائض القيمة الناتج عن عمليات إعادة تقييم التثبيتات يدمج في نتيجة السنة التي تحقق فيها.
- ناقص القيمة الناتج عن التثبيتات الواردة في الميزانية هو قابل للخصم إلا في حالة التقييم المبالغ فيه غير الشرعي، و في هذه الحالة يجب توضيح بأن تقدير وجود تقييم مبالغ فيه لا يعتبر من صلاحيات عون الإدارة الجبائية .

في إنظار صدور المنشور التطبيقي الذي يعرف حالات التقييم المبالغ فيها و كيفيات تصحيحها و القوانين التي ترتكز عليها الإدارة الجبائية في تسوية هذا الأمر، لا يمكن لها أن تجزم بأن هذا التقييم مبالغ فيه أم لا و عليها أن تتقبل المعطيات المصرح بها إلى حين صدور التنظيم المتعلق بالتقييم التعسفي .

ثانيا: التدابير الجبائية المستحدثة في ق. م .التكميلي 2010 :

2-1- قواعد الاهتلاك الممارس في إطار عقد القرض الإيجاري :حسب نص المادة 27 من ق. م .التكميلي فإن قواعد الاهتلاك المتعلقة بعقد القرض الإيجاري تمارس بصفة انتقالية إلى غاية 2012/12/31.

[1] الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 2007/12/31 المتضمنة ق .م. السنوي لـــ 2008، مرجع سبق ذكره، ص6.

[2] نفس المرجع و نفس الصفحة.

و عليه، يستمر بصورة استثنائية و في إطار عمليات القرض الإيجاري المقرض المؤجر باعتباره من الناحية الجبائية المالك القانوني للملك المؤجر و يكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الملك، و يستمر هذا المقرض المستأجر الذي هو المالك الاقتصادي بمفهوم المقاييس الجديدة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي في ممارسة الاهتلاك على هذا الملك و يستمر في استعمال حقه في خصم الإيجارات المسددة من الربح الخاضع للضريبة.

يهدف هذا الإجراء إلي تجاوز الاختلافات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي من أجل التوصل إلى توافق بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية و عليه يمكن لـــ[1] :

أ- المقرض المؤجر : يستمر و بصورة إستثنائية في ممارسة الاهتلاك في إطار عمليات القرض الإيجاري إلى غاية 2012/12/31 باعتباره يحوز الملك بصفة قانونية من الناحية الجبائية و يكتسب بهذه الصفة الحق في ممارسة الاهتلاك على هذا الملك خلال الفترة الانتقالية إلى حين صدور تدابير جديدة تمدد في الفترة الانتقالية أو تلغي هذا الإجراء و يحرم المقرض المؤجر من ممارسة الاهتلاك هذا هو الإجراء السليم امتثالا للمعايير المحاسبية المعتمدة في .S.C.F .

ب- المقرض المستأجر : يستمر المقرض المستأجر الذي يعتبر المالك الاقتصادي للملك بمفهوم النظام المحاسبي المالي في إهلاك الملك بصورة انتقالية إلى غاية 2012/12/31 و في نفس الوقت خصم تكاليف الإيجار المسددة للمؤجر لنفس الفترة ،و بذلك المستأجر يستفيد من امتياز جبائي مزدوج و ذلك بحصوله على حق خصم الإيجار و ممارسة الاهتلاك في نفس الفترة المذكورة سابقا إلى حين صدور إجراءات تؤكد استمرارها أو إلغائها.

و هذا الإجراء يعتبر من الإجراءات النوعية التي اتخذتها الإدارة الجبائية لما له من انعكاسات على الوعاء الضريبي استجابة لمتطلبات التكيف مع المعايير الجديدة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

[1] الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 2010/08/29 المتضمنة ق. م. التكميلي. لـــ 2010، مرجع سبق ذكره، ص11.

المطلب الرابع : القوائم الجبائية المستحدثة السلسلة "GN°2" في بداية 2011:

تبعا للقواعد المتعلقة بإعداد و تقديم الكشوف المالية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي و بقروب آجال سريان هذا النظام في أرض الواقع، كان لزاما على الإدارة الجبائية مسايرة هذه التغيرات من خلال تحضير مشروع القوائم الجبائية الجديدة، و في هذا الإطار قامت الإدارة الجبائية بتعيين فوج عمل يتكون من إطارات في المديرية العامة للضرائب من أجل إنهاء هذا المشروع قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي. و تحقق هذا الهدف بإصدار القوائم الجبائية الجديدة على موقع الإنترنت المخصص للمديرية العامة للضرائب و بعدها تم إصدارها بصفة رسمية في بداية سنة 2011 وأرفقت هذه الطبعة الجديدة للقوائم الجبائية بملخص تفسيري باللغتين العربية و الفرنسية لتسهيل و توضيح التعامل مع هذه الطبعة الجديدة [1] و تشمل هذه القوائم جدولين رئيسين ممثلان في الميزانية و حساب النتائج و ثلاثة عشرة جدولا ملحق نتناول محتواهم فيما يلي :

أولا: الميزانية : تم إعداد الميزانية الجبائية في الطبعة الجديدة وفقا للميزانية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي ،حيث تعتبر نسخة طبق الأصل و هذا سعيا وراء إحداث انسجام في إعداد الكشوف المالية و القوائم الجبائية بصفة متطابقة لأن التغيرات التي حصلت في المجال المحاسبي اقتضت إعداد كشوف مالية تهدف إلى إيصال المعلومات بصفة تستجيب لاحتياجات مختلف المستخدمين و بالأخص المستثمرين و ليس لاحتياجات نوعية متعلقة بالإدارة الجبائية. الجديد في هذه الطبعة أن الميزانية تم تصنيف عناصر أصولها و خصومها إلى عناصر جارية و غير جارية ورؤوس الأموال الخاصة مميزة عن الخصوم و أيضا ورود المفهوم الجديد للضرائب المؤجلة على الأصول و الضرائب المؤجلة على الخصوم وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي [2]،و لكن النقيض هو منذ صدور S.C.F. في 2007 و الإدارة الجبائية تصدر التدابير المرفقة لتطبيق S.C.F. من خلال قانون المالية السنوي أو التكميلي و إلى غاية صدور ق. م. السنوي 2011 لا يوجد و لا إجراء تعرض لهذا المفهوم الجديد و هذه تعتبر نقطة استفهام بالنسبة للإدارة الجبائية لأننا نحن بصدد التكلم عن الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنظام الجبائي، و نظرا لصعوبة استيعاب هذا المفهوم الجديد لا بد على الإدارة الجبائية من إصدار نصوص قانونية مفسرة لتطبيق هذه المفاهيم الجديدة أو نشريات مفسرة مستقبلا لمساعدة المؤسسات الاقتصادية في مسايرة هذه

[1] M.F/D.G.I/D.R.V, Séminaire- les incidences fiscales du S.C.F. et la nouvelle liasse fiscale,2011.

[2] WWW.MFDGI.GOV.DZ ,op.cit., consulté le 12/01/2011.

التغيرات الواردة في القواعد و المصطلحات المحاسبية حتى تضمن تطبيق سليم للنظام المحاسبي المالي ، و الجديد أيضا هو أنه يضم خانة متعلقة بالسنة السابقة من أجل إجراء المقارنات.

ثانيـــا: حساب النتائج : تم إعداد حساب النتائج بما يخدم الاحتياجات النوعية الخاصة بالإدارة الجبائية و بما ينسجم مع حساب النتائج المعتمد في النظام المحاسبي المالي مع إجراء بعض التغييرات التي سنتطرق إليها من خلال تحليلنا لهذا الجدول.

حساب النتائج في الطبعة الجديدة للقوائم الجبائية يختلف بعض الشيء عن النموذج المعتمد في النظام المحاسبي المالي لاعتبارات جبائية، من بين هذه الاختلافات نجد أن المشرع الجبائي اختار النموذج الذي يتم إعداده حسب الطبيعة و استبعد حساب النتائج حسب الوظيفة و أورد عدة تفصيلات بالنسبة لرقم الأعمال وفقا لاحتياجات الإدارة و أيضا أورد عدة تقسيمات بالنسبة للمشتريات المستهلكة و فصل فيها بما يخدم عملية مراقبة المصاريف و أيضا قسم أعباء الخدمات الخارجية إلى تقسيمات جزئية بما يخدم عملية مراقبة المصاريف، و التغيير الذي أورده أيضا المشرع الجبائي في هذا الجدول بما يخدم الانسجام مع S.C.F. هو تصنيف الأعباء و المنتوجات إلى عادية و غير عادية بدلا من أعباء الاستغلال و خارج الاستغلال، الاختلاق الجوهري بين الجدولين هو استبعاد النتيجة غير العادية من الخضوع للضريبة وفقا للنظام المحاسبي المالي في حين أن المشرع الجبائي أخضعها للضريبة. حسب تقدير المجلس الوطني للمحاسبة فإنه لم يخضع النتيجة غير العادية للضريبة لاعتبار أن العناصر غير العادية بالنسبة للأعباء أو المنتوجات لا تظهر إلا استثناء وعليه استبعدها، في حين أن المشرع الجبائي أخضعها للضريبة في غياب نص يقر بعدم إخضاعها للضريبة. و أيضا تم اعتبار الضريبة المستحقة على النتائج و الضرائب المؤجلة على النتائج العادية كلا منهما تكاليف ووضعها في جانب الأعباء و لكن لم يبين كيفية التعامل مع هذه التكلفة[1]، و الجديد أيضا أنه أورد خانة خاصة بمعطيات السنة الماضية من أجل إجراء المقارنات.

ثالثـــا : الجداول الملحقة للقوائم الجبائية : تشمل ثلاثة عشر جدولا تكتسي طابعا هاما حيث تم إعدادها بما يخدم مراقبة جميع الأعباء و المنتوجات بصفة تفصيلية، و سنحاول تناولها بإيجاز فيما يلي:[2]

[1] WWW.MFDGI.GOV.DZ, op.cit. , consulté le 12/01/2011.

[2] IDEM

3-1-الملحق الأول : جدول حركة المخزونات :

يشمل مخزون أول المدة لمختلف أنواع المخزونات و حركة هذا المخزون من دخول و خروج أثناء الفترة و مخزون نهاية الفترة، و لا يوجد فيه أي تعديل بالمقارنة مع ملحق القوائم الجبائية السابقة، و يستفاد من هذا الجدول في استخراج البضائع المستهلكة للتحقق من صحة رقم الأعمال الخاص بالإنتاج المباع و لا يوجد أي تعديل.

3-2- الملحق الثاني : جدول تغيرات الإنتاج المخزن :

يعتبر مطابق للملحق الموجود في القوائم السابقة ، حيث يبين حركة الإنتاج المخزن و رصيد نهاية الفترة حتى يتم مقارنتها مع رقم الأعمال الخاص بالإنتاج المباع و لا يوجد أي تعديل.

3-3- الملحق الثالث : أعباء المستخدمين، الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة و الخدمات الأخرى:

يشمل هذا الجدول مختلف أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و مختلف الخدمات بصفة تفصيلية لمقارنتها مع الأعباء المسجلة في حساب النتائج، و هذا الجدول يخدم احتياجات الإدارة الجبائية لاستكشاف الأعباء الوهمية و هو يختلف عن الجدول الوارد في القوائم الجبائية السابقة.

3-4- الملحق الرابع :الأعباء و المنتوجات العملياتية :

يمثل هذا الجدول مختلف الأعباء العملياتية و المنتوجات العملياتية بصفة تفصيلية وفقا للحسابات الواردة في حساب النتائج، بمعنى هناك مبالغ مجمعة في حساب النتائج و هذا الملحق يدقق فيها بصفة تفصيلية بما يخدم مراقبة الإدارة الجبائية لهذه الأعباء و المنتوجات و التحقق من صحتها.

3-5- الملحق الخامس :جدول الاهتلاكات و خسائر القيمة : يمثل هذا الجدول ملخص الاهتلاكات المطبقة على التثبيتات المعنوية والعينية المحسوبة وفقا للنظام المحاسبـــي المالي ،أي "الاهتلاك

المحاسبي و الاهتلاكات المحسوبة وفقا للتشريع الجبائي" الاهتلاك الجبائي والتي تتم خارج المحاسبة وورد فيه أيضا المساهمات و الأصول المالية غير الجارية المعرضة لخسائر القيمة.

3-6- الملحق السادس: جدول التثبيتات المنشأة أو المكتسبة خلال السنة : يشمل جميع أنواع التثبيتات المعنوية و العينية و الأصول المالية و المساهمات ،بمعنى يعتبر بيان تفصيلي للمبلغ الإجمالي للتثبيتات الواردة في الميزانية بالقيم الصافية القابلة للامتلاك بعد استبعاد الر.ق.م بما يفيد المراقبة و التحقيق.

3-7-الملحق السابع: جدول التثبيتات المتنازل عنها "فائض أو ناقص قيمة "خلال السنة : يشمل جميع أنواع التثبيتات المتنازل عنها و جميع المعطيات المرتبطة بعملية استخراج فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن التنازل كتاريخ الاكتساب و المبلغ الصافي لاقتناء التثبيت و الاهتلاكات المتراكمة و القيمة المحاسبية الصافية و مبلغ التنازل، و في الأخير القيام باستخراج فائض أو ناقص القيمة حسب الحالة ، و يفيد هذا الجدول الإدارة الجبائية في تحديد فوائض القيمة الناتجة عن التنازل و إدراجها حسب النسب المنصوص عليها جبائيا في الربح الخاضع للضريبة.

3-8- الملحق الثامن : جدول المؤونات و خسائر القيمة : يشمل خسائر القيمة المعتمدة جبائيا و المتعلقة بالمخزونات و بالغير و المؤونات المتعلقة بالمعاشات و الضرائب و المنازعات و المؤونات المرتبطة بالمستخدمين، بمعنى المؤونات المشكلة سابقا و مخصصات السنة و استرجاع المؤونات من السنوات السابقة و المؤونات المتراكمة في نهاية السنة، خصص إعداد هذا الجدول بما يخدم احتياجات الإدارة الجبائية و استبعدت من هذا الجدول خسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات لعدم اعتراف التشريع الجبائي بها، بمعنى تظهر فقط في الجدول المؤونات و خسائر القيمة القابلة للخصم جبائيا ،و ينقسم بدوره هذا الجدول إلى جدولين تفصيلين، الأول متعلق بخسائر القيمة المتعلقة بالغير مع ذكر جميع أسماء المدنيين و قيمة الدين و المؤونة المشكلة بهدف المراقبة و التحقق من مبلغ المؤونات الإجمالي، و أما الجدول الثاني فهو متعلق بخسائر مخصصة للأسهم و الحصص الاجتماعية، و يهدف هذا الجدول التفصيلي للتحقق من صحة المبالغ الواردة في حساب النتائج مع ذكر أسماء الفروع و القيمة الإسمية للأسهم و خسارة القيمة المشكلة .

3-9- الملحق التاسع : جدول تحديد النتيجة الجبائية : يعتبر من الجداول المستحدثة في هذه القوائم الجبائية الجديدة و من أهمها بعد الميزانية و حساب النتائج ،حيث يعتبر جدول تفصيلي يبين كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بالأخذ في الحسبان جميع الإدماجات للأعباء التي لا يقبل خصمها جبائيا و جميع التخفيضات المتعلقة بالمنتوجات غير الخاضعة للضريبة بما فيها الخسائر الجبائيـــة ، هذا الجدول يفيد الإدارة الجبائية كما يفيد جميع المستخدمين من حيث كيفية تحديد النتيجة الجبائية و توضيح كيفية الوصول إليها خاصة وأنه يتم تحديدها خارج المحاسبة، باعتماد هذا الجدول تم القضاء على اللبس و الغموض الذي كان يسود هذه العملية

3-10- الملحق العاشر : جدول تخصيص النتيجة و الاحتياطات : يعتبر أيضا من الجداول المستحدثة في هذه القوائم الجبائية و هو أيضا تم إعداده بما يخدم احتياجات الإدارة الجبائية، فهو يوضح مصدر النتائج و كيفية تخصيصها عن طريق إدراجها في الاحتياطات أو ضمها إلى رأس المال أو توزيعها أو ترحيلها من جديد إلى حين اتخاذ قرار بشأنها ،فهو يساعد الإدارة الجبائية على متابعة رصيد الترحيل من جديد حيث بعد مضي 03سنوات إذا لم يتخذ قرار بشأنه يدمج في الربح الخاضع للضريبة.

3-11- الملحق الحادي عشر: جدول المساهمات " الفروع و الكيانات المشاركة ": يعتبر من الجداول المطابقة للملحق المعتمد حسب نموذج S.C.F. فهو يشمل جميع الفروع و الكيانات المشاركة و رؤوس الأموال المحازة لكل فرع، و يهدف هذا الجدول إلى تحديد القيمة المحاسبية للسندات المحازة من طرف الفروع أو الكيانات المشاركة، و هو جدول مستحدث في القوائم الجبائية الجديدة و لم يكن موجود سابقا.

3-12- الملحق الثاني عشر : جدول متعلق بالعمولات و السمسرة و الأتاوى والأتعاب و مصاريف المقر : يعتبر جدول مهم بالنسبة للإدارة الجبائية لأن هذه الأعباء يشترط في خصمها على المؤسسات أن تصرح بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين و المبالغ المدفوعة لهم و تفقد الجهة صاحبة الدفع التي لم تصرح بهذه المبالغ الحق في خصمها طبقا لنص المادة 176 من ق. ض. م. ر. م. لأن هذا الجدول يعتبر مصدر للبحث عن المادة الخاضعة للضريبة بمعنى يمكن إخضاع المستفيدين من هذه

المبالغ للضريبية إذا لم يصرحوا بها في تصريحاتهم، فهو يساعد الإدارة الجبائية على حصر المادة الخاضعة للضريبة ومحاربة الغش و التهرب .

3-13- الملحق الثالث عشر : الرسم على النشاط المهني : يخصص هذا الجدول لمتابعة دفع حقوق الرسم على النشاط المهني المفروض على رقم الأعمال، فمن أجل متابعة دفع هذا الرسم يجب ذكر أماكن القباضات التي دفع فيها و رقم الأعمال الخاضع للضريبة و المحقق في كل بلدية و الرسم المدفوع. و تم إعداده بما يفيد الادارة الجبائية التحقق و المراقبة لأن خصم هذا الرسم مشترط بدفعه فعليا.

بعدما تطرقنا إلى جميع النقاط التي اتخذت الإدارة الجبائية بشأنها تدابير للانسجام مع النظام المحاسبي المالي منذ صدوره عن طريق الإجراءات و التعديلات المعتمدة في قوانين المالية السنوية و التكميلية، سوف نحاول فيما يلي التعرف على النقاط التي يختلف فيها النظامين و التي ينتظر أن تتخذ فيها الإدارة الجبائية تعديلات في السنوات اللاحقة والتي سنتناولها في المبحث الموالي:

المبحث الثالث : التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين:

بعد التطرق لجميع الانعكاسات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي و التدابير المتخذة لمرافقة تطبيقه، إلا أنه لم يتم تجاوز جميع الاختلافات و الفروقات بسبب عدم اتضاح الرؤية إلى حين بداية سريان النظام المحاسبي المالي فعليا و دراسة الآثار المترتبة فعلا على مستخدمي القوائم المالية .

و في هذا الإطار و من أجل تقليص الفروقات و إحداث الانسجام بين النظامين نقترح بعض التدابير لرفع اللبس و الغموض، و سعيا لتبسيط الإجراءات الجبائية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية كمرجعية في S.C.F. و التي يمكن تبيانها ضمن قوانين المالية المستقبلية، و سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق بالدراسة و التحليل إلى المبادئ الجبائية الواجب اعتمادها عند إصدار النصوص الجبائية مع الـــوقوف على الضرائب المؤجلـــة كبديل لمعالجة الاختلاق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائيـــة و مختلف التدابير المزمع اتخاذها مستقبلا لإحداث التماثل بين النظامين من خلال النقاط التالية:

المطلب الأول : المبادئ الجبائية المقترح اعتمادها عند إصدار النصوص الجبائية مستقبلا:

طبقا للمادة 141 مكرر 2 من ق.ض.م.ر.م. و التي تنص علي أنه " **يجب على المؤسسات إحترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة**"، كل الانعكاسات الجبائية التي سبق ذكرها و المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي سببها هو الغموض و اللبس الواقع في النصوص القانونية و التأويلات المختلفة لبعض المواد القانونية، لأن النظام المحاسبي المالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية هذا من جهة، و من جهة أخرى النظام المحاسبي يتعارض مع النظام الجبائي في بعض النصوص، و هذا ما يترتب عنـــه منازعات بين المؤسسات و الإدارة الجبائية التي هي في غنى عنها إذا ما اعتمدت بعض المبادئ الجبائية المحققة للانسجام و المواءمة مع النظام المحاسبي المالي.

أولا : المبادئ العامة المستخدمة للمقاربة بين النظامين :

1- : **مبدأ حيادية الجباية** : حسب هذا المبدأ يجب إبطال أو تقليص الانعكاسات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على الوعاء الضريبي على مستوى المؤسسات، الدولة، الإدارة الجبائية .[1]

1-1- على مستوى الدولة: انخفاض نتائج المؤسسات يترتب عنه نقص في الموارد الضريبية للدولة و بدوره يسبب صعوبة في إعداد الميزانية العامة، هذا الاختلال الموازني ينتج عنه بالضرورة اتخاذ تدابير جبائية بهدف المحافظة على استقرار الموارد الجبائية، بمعنى الإصلاحات و التعديلات الممارسة في المجال المحاسبي لا يجب أن تنتج عنها انعكاسات جبائية سلبية على الموارد الضريبية للدولة تطبيقا لمبدأ حيادية الضريبة عند بداية سريان S.C.F. و لو بدرجة أقل.

1-2- الإدارة الجبائية : نتيجة للانعكاسات السلبية على الوعاء الضريبي والمترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان لزاما على الإدارة الجبائية القيام بعمل جوهري فيما يخص سن القوانين المرافقة لإحداث الانسجام على مراحل و بصفة عقلانية و موضوعية ،بمعنى أن تخضع فوائض القيمة على عدة سنوات بدلا من سنة مثلا و العمل على تقليص تدخل الإدارة الجبائية بكثرة في النشاط الاقتصادي. .

[1] THOMAS GRUET, les incidences fiscales des I.A.S./I.F.R.S.en France, I.S.C. paris,2004,p34.

1-3- المؤسسات : بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي له انعكاسات على خزينة المؤسسة نظرا للتغيرات الواردة في المفاهيم و القواعد و طرق التقييم، ففي حالة اختيار تقييم المؤسسة لبعض أصولها حسب التكلفة الحقيقية بدلا من التكلفة التاريخية فهذا ينعكس على المؤسسة في الغالب في دفع ضرائب إضافية بسبب الفوائض المحققة، و هذا ينعكس سلبا على خزينة المؤسسة عن طريق خروج سيولة و على الإدارة الجبائية أن تكون محايدة و لو نسبيا أو بدرجة أقل اتجاه هذه الاختيارات.

ولكن نظريا يمكن أن تبقى الجباية محايدة نظير التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي وما يترتب عنها من انعكاسات ولكن في الواقع هل يمكن أن تبقى الإدارة محايدة ؟

2-: مبدأ البساطة : يجب تفادي أن تكون التطورات والتغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي المالي عند تطبيقه في 2010/01/01 مرافقة لإصدار نصوص معقدة و غير واضحة ،و يرتكز هذا المبدأ على :[1]

- اعتماد تدابير جبائية أكثر تبسيط ووضوح بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.
- اتخاذ التدابير و تهيئة البيئة التشريعية لتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.
- اتخاذ تدابير مبسطة وواضحة لتسهيل و تقليص تكلفة الانتقال المتعلقة باعتماد طرق جديدة لحساب الوعاء الضريبي لأن مستجدات S.C.F. تتطلب اهتمام خاص.

3- : **مبدأ المحافظة على الارتباط** : كما سبق و أن ذكرنا بأن جباية المؤسسات في الجزائر ترتكز على المعطيات المحاسبية في تحديد الوعاء الضريبي، بمعنى النتيجة الجبائية المتحصل عليها مصدرها هو النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التصحيحات و التعديلات وفقا للنصوص الجبائية، و في هذا الإطار توجد طريقتين لحل الاختلافات الموجودة بين المحاسبة و الجباية[2] .

3-1- طريقة المحافظة على الارتباط: هذا المبدأ يرتكز على المحافظة على العلاقة الموجودة بين النظامين، بمعنى يتم تحديد النتيجة الجبائية عن طريق الاعتماد على النتيجة المحاسبية من خلال إجراء بعض التصحيحات التي تتم خارج المحاسبة ، و هي معتمدة في الجزائر.

---

[1] BAHA MOULOUD ,op-cit,p101.

[2] Idem , p, p 99-100.

3-2- طريقة عدم الارتباط: هي عكس الطريقة الأولى حيث تستبعد أي ارتباط بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية، بمعنى أن هذه الأخيرة يتم تحديدها بدون الأخذ بعين الاعتباري القواعد المحاسبية أي الاعتماد فقط على النصوص الجبائية.

و لتجسيد طريقة المحافظة على الارتباط بين المحاسبة و الجباية يتطلب ذلك سن نصوص جبائية دقيقة بخصوص تعريف التثبيتات و المخزونات و تكلفة شرائها...الخ و السعي لإحداث انسجام مع التعاريف المحاسبية و اعتماد المفاهيم الجديدة كإهلاك الأصول المركبة و طرق التقييم الجديدة صراحة في قانون الضرائب.

رغم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة و من بينها أن المحاسبة تصبح تخضع للنصوص الجبائية نظرا لأسبقية النصوص الجبائية عن النصوص المحاسبية في حالة التعارض.

و عليه، على الجزائر أن تحافظ على هذا المبدأ الذي يوفر البساطة و الضمان لكل من المؤسسات و الإدارة الجبائية ،و لكن مع بداية سريان النظام المحاسبي المالي و تطوره مع مرور الوقت و سعي النظام الجبائي للتكيف معه تدريجيا، يطرح السؤال من جديد حول الإبقاء على هذا المبدأ أم العمل بمبدأ عدم الارتباط المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

4- : مبدأ التجانس و المرونة :

التدابير الجبائية المتخذة منذ صدور القانون 07/11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي بهدف التكيف مع المفاهيم و القواعد المحاسبية الجديدة يجب أن تكون متجانسة بحيث لا تكون هذه الإجراءات محفزة لطرف على حساب طرف آخر بسبب الاعتبارات والامتيازات الجبائية كما هو الحال بالنسبة لاعتماد النظام الجبائي لمفهوم الملكية الاقتصادية للتثبيتات، فإن هذه التدابير الأخيرة حفزت إكتاب التثبيتات عن طريق القرض الإيجاري علي حساب الملكية القانونية ،و عليه فإن القواعد المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي يجب أن تكون متجانسة مع القواعد المحاسبية و أكثر مرونة لتفادي التعديلات المتكررة من أجل المحافظة علي استقرار القوانين واكتساب ثقة المكلفين بالضريبة في التشريعات السائدة[1] ، و علي ضوء التغيرات الحاصلة لا تكفي هذه المبادئ حتى و لو اتخذت بعين الاعتبار عند سن النصوص الجبائية مستقبلا لأن مصدر هذه الاختلافات الموجودة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي يرجع لكون المحاسبة و الجباية ليس لهم نفس المبادئ الأساسية و لا نفس القواعد في تحديد الربح، و في جميع الحالات فإن الإجراءات

[1] Commission européenne , groupe de travail sur une assiette commune consolidée pour IBS-principes fiscaux généraux-Bruxelles, Réunion du 23/11/2004,p06.

الجبائية هي السائدة و المهيمنة في حالة تعارضها مع القواعد المحاسبية وفقا للمادة 141 مكرر من ق. ض. م. ر. م.

و في إطار اعتماد النظام المحاسبي المالي على جل المعايير المحاسبية الدولية و خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بالضرائب على الدخل فإن هذا الأخير يسعى بالأخص لتصحيح هذه الاختلافات والفروقات الموجودة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و الذي سنتناوله بالتفصيل في المطلب الموالي.

المطلب الثاني : اعتماد الضرائب المؤجلة كمقاربة لتقليص الفوارق بين النتيجة المحاسبية و الجبائية:

تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية نتيجة لاختلاف النصوص الجبائية الواردة في قانون الضرائب عن القواعد المحاسبية حيث أصبحت الضريبة على الأرباح تلقى اهتمام من طرف جميع المتعاملين نظرا لثقل تكلفتها في القوائم المالية، و تدعم هذا الاهتمام بصدور المعيار المحاسبي الدولي I.A.S.12 المعتمد في النظام المحاسبي المالي الذي يهتم بدراسة المفاهيم الضريبية المتعلقة بالضريبة المستحقة و المؤجلة المفروضة على النتيجة الصافية للسنة المالية، و يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لهذه الاختلافات و يتطرق أيضا إلى الانعكاسات الجبائية الحالية و المستقبلية المترتبة عن الفروق الزمنية المؤقتة أو الدائمة.

أولا : الفروق الزمنية : تنقسم إلى نوعين :

1- : الفروق المؤقتة : هي تلك الفروق الناشئة بين الربح المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة لفترة محاسبية، و تنشأ حينما يكون اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لأصل أو التزام من منظور محاسبي وفقا لـــ S.C.F. يختلف عن إثبات جبائي لأصل أو التزام وفقا للتشريع الجبائي، فعلى سبيل المثال: إذا كانت المؤسسة تستخدم طريقة القسط الثابت للامتلاك وفقا لـــ S.C.F. و الاهتلاك المتناقص وفقا للتشريع الجبائي فإن مبلغ الاهتلاك المحسوب وفقا لـــ S.C.F. يختلف عن الاهتلاك الجبائي، و يشكل فرق مؤقت يؤثر على الضريبة على الأرباح التي ستدفع في السنوات المقبلة لأنها تمثل تأجيلا للربح

الخاضع للضريبة عن الفترة المحاسبية الحالية إلى الفترات المقبلة أو تعجيلا للربح الخاضع للضريبة من فترات محاسبية مستقبلية إلى فترة حالية.[1]

2-: الفروق الدائمة : هي تلك الفروق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي عندما لا يكون المنتوج خاضع للضريبة " إعفاء" أو غير قابل للخصم مثل أعباء الغرامات و العقوبات فإنها لا تدخل في الربح الجبائي في حين أنها تدرج في الربح المحاسبي، بمعنى الفروق الدائمة تؤثر في الفترة المحاسبية التي نشأت فيها و لكن ليس لها أي تأثير على الضريبة على الأرباح التي ستدفع في المستقبل ،بمعني فقط تأثير حالي.[2]

ثانيـــا: طريقة الضريبة المستحقة :

1- تعريف الضريبة المستحقة :

هي مبلغ الضريبة على الربح الواجب الدفع "أو التي تسترد" بالنسبة للربح الخاضع للضريبة "الخسارة الجبائية " عن الفترة مع إهمال أي انعكاسات ضريبية للفروق المؤقتة على الفترة أو الفترات القادمة أي تكون :

الضريبة المستحقة عن الفترة = وعاء الضريبة X معدل الضريبة

بمعنى هي عبارة عن الأثر الضريبي لربح أو خسارة خاضعة للضريبة عن الفترة فقط.[3]

1-1- المبررات المؤيدة لاستخدام الضريبة المستحقة:

مؤيدي هذه الطريقة يرتكزون على الاعتبارات التالية : [4]

- الضريبة على أرباح الشركات تعتبر على أنها توزيع للأرباح على الدولة بدل اعتبارها تكلفة جبائية متعلقة بالسنة المالية.

---

[1] هيني فان جريو نينج ، مرجع سبق ذكره، ص196.

[2] نفس المرجع، ص 197.

[3] Sami bouassida, l'essentiel de l'I.A.S.12 :l'impôt sur le résultat, les ateliers de professionnalisation, normes I.A.S./I.F.R.S., Tunis, p03.

[4] Hameurlaine Mohamed , op.cit., p53.

– الإنعكاسات الجبائية للفروق المؤقتة تمثل جزء من التكلفة الجبائية للسنة التي نشأت فيها هذه الفروق و أخذت بعين الاعتبار في الربح الخاضع للضريبة وفقا لمبدأ الحيطة و الحذر، بمعنى الخسارة الجبائية تؤخذ بعين الاعتبار بمجرد حدوثها بخلاف الربح الذي يجب أن يحقق فعلا حتى يسجل محاسبيا.

1-3- الانتقادات المقدمة لاستخدام طريقة الضريبة المستحقة :

معارضو هذه الطريقة يرتكزون على الاعتبارات الآتية:[1]

– لا شك أن إهمال الأثار الضريبة المستقبلية للضريبة على الأرباح سوف يفقد المعلومات قدرتها على التنبؤ، حيث الأصول الضريبية المؤجلة تمثل منافع اقتصادية مستقبلية تتمثل في وفرات ضريبية يجب إظهارها في القوائم المالية و كذلك الشأن بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة ،و غياب هذه المعلومات حسب استخدام هذه الطريقة يفقد مستخدمي هذه القوائم معلومات تساعدهم على اتخاذ القرارات الملائمة.

– عدم إمكانية إجراء مقارنة بين قوائم مالية لمؤسسة استخدمت طريقة الضريبة المستحقة مع قوائم مالية لمؤسسة أخرى استخدمت طريقة الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

1-4- التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة : الضريبة المستحقة هي الضريبة الواجبة الدفع في الأجل القصير على الربح الخاضع للضريبة الذي حددته الإدارة الجبائية.

و على العموم فإن الضريبة المستحقة على السنة الحالية أو السنوات الماضية يجب تسجيلها محاسبيا في جانب الخصوم على أساس دين في حالة عدم تسديده، أما إذا كان المبلغ المدفوع خلال السنة أو السنوات الماضية يفوق مبلغ الضريبة المستحقة للسنوات الماضية، هذا الفائض يسجل في جانب الأصول على أساس قرض ضريبي.[2]

2-: طريقة الضرائب المؤجلة " طريقة الالتزام"

2-1- تعريف الضريبة المؤجلة :هذه الطريقة تعترف بجميع الأثار الضريبية للفروق المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة و تنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو

[1] Hameurlaine Mohamed , op.cit., p53.

[2] Sami Bouassida, op.cit., p03.

الأثار الضريبية للفروق المؤقتة المتوقع حدوثها مستقبلا و يمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة ،بمعنى تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في المستقبل للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي و تظهر في شكل أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل، و عليه فهي ترتكز على فكرة تعادل الربح المحاسبي مع الربح الجبائي طوال فترة حياة المؤسسة باستثناء الفروق الدائمة.[1]

2-2- المبررات المؤيدة لاستخدام الضرائب المؤجلة :

تعتبر الحجج المؤيدة لاستخدام هذه الطريقة أكثر من الانتقادات المقدمة إليها و من أهمها:[2]

- هذه الطريقة هي تطبيق لمبدأ محاسبة الالتزام بخلاف الطريقة الأخرى التي ترتكز على محاسبة الخزينة.
- المعلومات المتعلقة بالضرائب المؤجلة تكسب القوائم المالية منفعة أكبر لأنه يساعد على إجراء مقارنة بحكم اعتماد جميع المؤسسات المحلية و الأجنبية لهذه الطريقة طبقا لما ورد في النظام المحاسبي المالي S.C.F. و المعيار المحاسبي الدولي I.A.S.12 المتعلق بضرائب الدخل لأنه يمكن المؤسسات من إجراء مقاربات بين معلومات مماثلة عن فترات مختلفة مع مؤسسات أخرى.
- الضريبة على أرباح الشركات تعتبر تكلفة حتى و إن كانت توزع بين المؤسسة و الدولة.

2-3- الانتقادات المقدمة لاستخدام طريقة الضرائب المؤجلة :

رغم كل المحاسن التي تتمتع بها هذه الطريقة إلا أنها لم تخلو من بعض العيوب و التي سنذكرها فيما يلي :[3]

- تعتبر هذه الطريقة معقدة جدا بسبب كثرة المتغيرات المطبقة، و يظهر هذا التعقيد جليا في المؤسسات الصغيرة لأن تطبيق هذه الطريقة مكلف بسبب المتابعة المستمرة للمتغيرات و في مقابل ذلك لا يوفر منفعة بالقدر الذي تقدم به المعلومة المالية المحصل عليها.

ثالثا : مبدأ فرض الضريبة المؤجلة :

الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح القابلة للدفع " خصم ضريبي مؤجل " أو قابل للتحصيل " أصل ضريبي مؤجل" خلال سنوات مالية مستقبلية، و تسجل الضريبة المؤجلة في الميزانية و في حساب النتائج.[1]

---

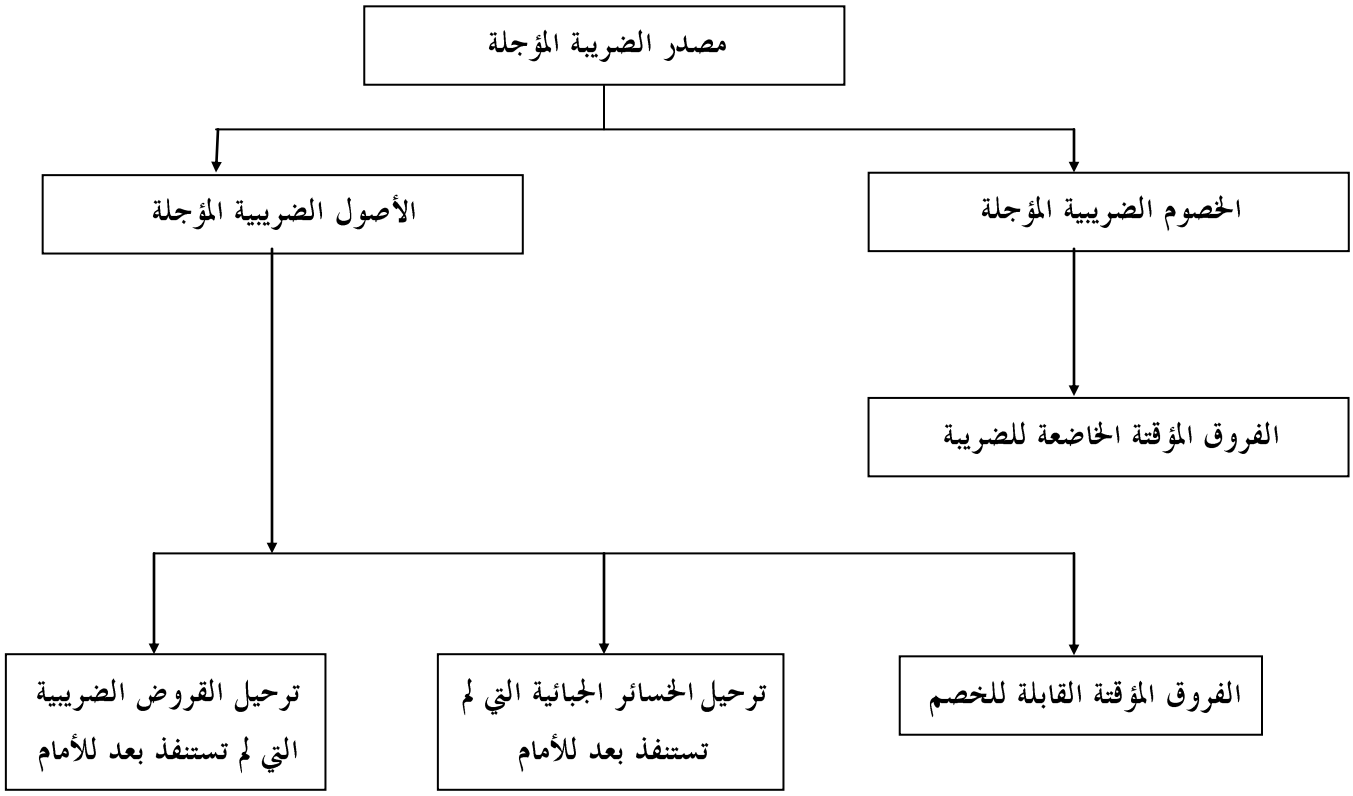
[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص569.

[2] **Abderrahmane oualikenes, op.cit., p90.**

[3] **Idem.**

و تظهر الضريبة المؤجلة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة و تمثل في هذه الحالة خصوم ضريبة مؤجلة أو عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم أو ترحيل خسائر جبائية و قروض ضريبية للأمام، و في هذه الحالة نكون بصدد أصول ضريبية مؤجلة أو عن ترتيبات أو إقصاءات و إعادة معالجات تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة و التي نستبعدها من مجال بحثنا.

الشكل رقم (02.03)المتعلق بالضرائب المؤجلة :



المصدر :تم إعداده بالاعتماد على المرجع طارق عبد العال حماد مرجع سبق ذكره .

1- : الخصوم الضريبية المؤجلة : هي مبالغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع في الفترات المستقبلية بالنسبة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة [2]، على سبيل المثال : وجود حافز جبائي كاستعمال

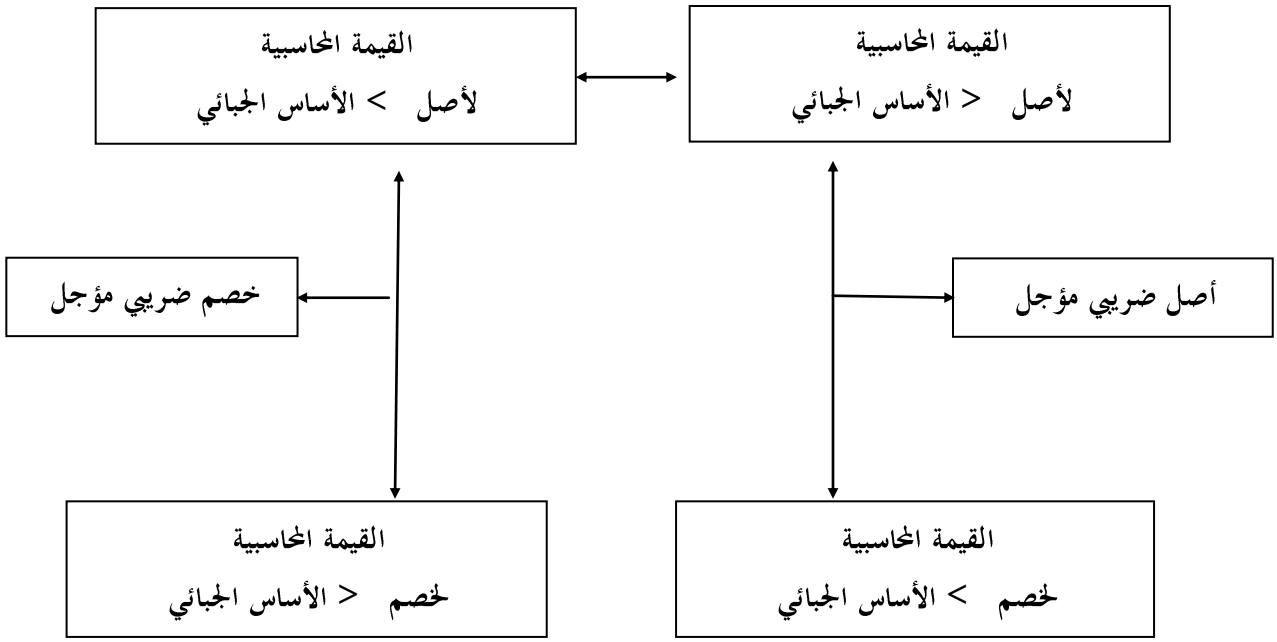
[1] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] Stephan Brun ,l'essentiel des normes comptables internationales I.A.S./I.F.R.S ., 3éme édition , gualino editeur,2006, p149.

طريقة الاهتلاك التنازلي بالنسبة لحساب الاهتلاك الجبائي أما بالنسبة للامتلاك المحاسبي فإنه يحسب وفق طريقة الاهتلاك الثابت و عليه فإنه يؤدي إلى تخفيض الضريبة في فترة معينة، و لكنه سينعكس على سداد هذا الفرق في فترة أو فترات مقبلة، و نكون بصدد خصم ضريبي مؤجل في الحالات التالية:

- عندما تكون القيمة المحاسبية لأصل أقل من الأساس الجبائي لهذا الأصل.
- عندما تكون القيمة المحاسبية لخصم أكبر من الأساس الجبائي لهذا الخصم.

الشكل رقم (03. 03) المتعلق بالضرائب المؤجلة على الأصول والضرائب المؤجلة على الخصوم.



المصدر: E.f.t.g. et M.F/D.G.I, formation nouvelles normes comptables internationales ,I.A.S/I.F.R.S et nouveau S.C.F,OP-CIT , p24.

1-1- الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة : هي فروق مؤقتة سوف يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة " خسارة جبائية" في الفترة المستقبلية عند استرداد القيمة الدفترية للأصل أو تسوية الالتزام [1] ، و ينشأ عن هذه الفروق نقص في العبء الضريبي في السنة الحالية و يقابلها زيادة في العبء الضريبي في الفترة أو الفترات المقبلة و هو ما يطلق عليه نشوء التزامات ضريبية مؤجلة.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص505.

1-2- الاستثناءات المطبقة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة :

تعتبر جميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة خصوم ضريبية مؤجلة فيما عدا الفروق المؤقتة التي تنشأ عن: [1]

- الإدراج الأولي لفارق الاقتناء "goodwill" في المحاسبة.
- الإدراج الأولي لأصل أو التزام في المحاسبة بالنسبة لصفقة:
  - لا تمثل تجمع شركات.
- لا تؤثر لا في الربح المحاسبي و لا في الربح الجبائي " الخسائر الجبائية" في تاريخ إبرام الصفقة .

1-3- المعالجة المحاسبية للخصوم الضريبية المؤجلة : الالتزام الضريبي المؤجل يجب تسجيله محاسبيا بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بما أنها تمثل ديون ضريبية مستقبلية.

2- : الأصول الضريبية المؤجلة : هي مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة و ذلك نتيجة :

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم.
- ترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعد للأمام.
- ترحيل القروض الضريبية التي لم تستنفذ بعد للأمام.

2-1- الفروق المؤقتة القابلة للخصم : هي الفروق بين القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات الظاهرة في الميزانية و الأساس الجبائي المستخدم لحسابها و ينتج عنها مبالغ واجبة الخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة "أو الخسارة الجبائية "للفترات المقبلة و ذلك عند استرداد القيمة الدفترية للأصل أو تسوية الالتزام، بمعنى ينشأ عنها زيادة عبء الضريبة في الفترة الحالية و تنعكس في نقص العبء الضريبي في فترة أو فترات قادمة [2] و نكون بصدد أصل ضريبي مؤجل متعلق بالفروق المؤقتة في الحالات التالية:

[1] هيني قان جريو نينج، مرجع سبق ذكره، ص186.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص،ص554-558.

– عندما تكون القيمة المحاسبية للأصل أقل من الأساس الجبائي.
– عندما تكون القيمة المحاسبية للالتزام أكبر من الأساس الجبائي.

على سبيل المثال لا يمكن خصم الرسم على النشاط المهني أو الأجور أو التأمينات الاجتماعية جبائيا إلا بعد سدادها، في حين سوف يتم خصمها في فترة قادمة عند السداد، في هذه الحالة يكون الربح المحاسبي أقل من الربح الجبائي و هو ما يترتب عنه دفع ضريبة بالزيادة في الفترة الحالية، و لكن هذه الضريبة المسددة بالزيادة سوف تسترد في السنة المقبلة عند سداد هذه الأعباء حيث تكون قابلة للخصم جبائيا وفقا للأساس النقدي ، و عليه ينعكس هذا الدفع حيث يصبح الربح الجبائي أكبر من الربح المحاسبي و يحدث وفر ضريبي لأن قابلية خصم الأعباء المسددة انعكس على الربح الجبائي الخاضع للضريبة بالنقصان، بمعنى الزيادة في عبء الضريبة للسنة الحالية ينعكس في انخفاض العبء الضريبي للسنة المقبلة و ينشأ عنها وفر ضريبي في المستقبل و يعامل محاسبيا كأصل ضريبي مؤجل.

2-2- ترحيل الخسائر الجبائية التي لم تستنفذ بعد للأمام :في حالة تحقيق المؤسسة لخسارة في سنة ما فإنه يتم خصمها من أرباح السنة الموالية و إذا لم تكفي فيتم ترحيلها للسنة التي تليها و هكذا إلى غاية 04 سنوات حسب التشريع الجبائي الجزائري .و بالتالي يحق للمؤسسة ترحيل الخسائر للأمام لمدة 04 سنوات حيث يؤدي إلى تحقق وفورات ضريبية نتيجة خصم هذه الخسائر و لكن يعتمد مقدرا هذه الوفورات على قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية لتغطية هذه الخسائر خلال الفترة المحددة لهذا الحق ،و هي 04 سنوات و تسجل قيمة الخسارة المتوقع تغطيتها بتحقيق ربح في السنة المقبلة ضمن الأصول الضريبية المؤجلة.[1]

فعلى سبيل المثال إذا كان لدى مؤسسة ما خسارة متبقية لم ترحل بعد قيمتها 100.000 دج و ينتهي الحق في ترحيلها العام المقبل فإذا كانت التوقعات شبه المؤكدة تشير إلى أن ربح العام المقبل سوف يكون في حدود 70.000دج فقط في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل إلا في حدود الربح المتوقع تحقيقه أي 70.000 دج.

2-3- ترحيل القروض الضريبية التي لم تستنفذ بعد للأمام : التشريع الجبائي سن في الآونة الأخيرة بعض الإجراءات التحفيزية لمساعدة المؤسسات عن طريق منحهم الاستفادة من القرض الضريبي[2] على

[1] هيني فان جريو نينج، ، مرجع سبق ذكره، ص189.

[2] Robert obert , comptabilité approfondie et révision ,op.cit. , p307.

سبيل المثال في التشريع الجبائي الجزائري و خاصة في مجال مداخيل الديون و الودائع و الـــكفالات و كذلك المبالغ المقيدة في دفاتر التوفير فإنه يمنح للمستفيد الحق في قرض ضريبي يساوي مبلغ الاقتطاع من المنبع الذي يتم تحميله على الضريبة على الدخل الإجمالي و لكن لا يمكن استرداد هذا المبلغ بأي حال من الأحوال و إنما تحميله على مبلغ الضريبة المستحقة ،و عليه فإن القرض الضريبي غير خاضع للضريبة و إنما يخصم من مبلغ الضريبة على الربح.[1]

2-4- المعالجة الجبائية للأصول الضريبية المؤجلة :

الأصول الضريبية المؤجلة يجب أن تحسب بالنسبة لكل الفروق المؤقتة الواجبة الخصم بما أنها تمثل حقوق ضريبية على الدولة، السؤال الذي يطرح هل يجب دائما تسجيل أصل ضريبي مؤجل.I.D.A ؟ حسب مبدأ الحيطـــة و الحذر يجب دراسة احتمال استرداد الأصل الضريبي المؤجل من الأرباح الخاضعة للضريبة و تقييم احتمال استرداد هذه الأخيرة يتطلب توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل المنظور.

و من بين العناصر الموافقة لاحتمال تحقق ربح حصول المؤسسة على عقود إنشاء طويلة الأجل أو طلبيات إنتاج لعدة سنوات، و من بين العناصر غير المؤيدة لتحقيق ربح هو أن المؤسسة حققت خسائر في السنوات الماضية و عليه وضعيتها المالية غير معتدلة و بالتالي هناك مؤشر يدل على عدم تحقيق ربح، و تطبق معدلات الضريبة السارية في تلك السنة التي تم الاعتراف فيها بالأصل الضريبي المؤجل، بمعنى يطبق معدل الضريبة الساري عند إقفال الحسابات الختامية.[2]

3- : عرض الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة في القوائم المالية:

عند تقديم الحسابات يجب التمييز بين الضرائب المستحقة و الضرائب المؤجلة، و في هذا الإطار يظهر كل من الحسابين في الميزانية و حساب النتائج:[3]

---

[1] و. م/م. ع. ض/ قوانين جبائية، ق. ض. م. ر. م، مرجع سبق ذكره ص52.

[2] Anne le manche et les autres, normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti édition, ALGER ,2009,P,P126-127.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص571.

3-1- الميزانية : تظهر الأصول الضريبية المؤجلة ضمن الأصول غير الجارية و الالتزام الضريبي المؤجل ضمن الخصوم غير الجارية، و تنشأ عادة عن الفروق المؤقتة فهي تمثل الفرق بين الأساس الضريبي لأصل أو التزام ما و مبلغه الدفتري في الميزانية.

3-2- حساب النتائج : الضرائب المؤجلة تظهر في حساب النتائج في جانب الأعباء أو المنتوجات و تنشأ عن فروق التوقيت التي تمثل الفرق بين الربح الخاضع للضريبة و الربح المحاسبي الذي ينشأ في فترة ما و ينعكس في فترة تالية أو أكثر و يظهر في حساب النتائج الجبائي المستحدث:

الضريبة المستحقة ± الضرائب المؤجلة.

و رغم كل هذه الترتيبات و الإجراءات المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي تبقى غير كافية لإحداث الانسجام بين النظامين لذلك نقترح بعض التدابير التي من شأنها تقليص الفروقات و هو ما سنتناوله في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : التدابير الجبائية المقترحة للمقاربة بين النظامين :

في ظل التغيرات و التحولات الحاصلة في المجال المحاسبي و في إطار الاهتمام بتكييف النظام الجبائي مع S.C.F. نظرا للمفاهيم و القواعد الجديدة التي اعتمدها فهناك مجموعة من النقاط التي تتطلب الانسجام و التي نحاول من خلالها اقتراح بعض التدابير الجبائية للمقاربة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و التي يجبذ أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوانين المالية للسنوات المقبلة.

أولا : الاقتراحات المتعلقة بعناصر الميزانية :

1- : التمييز بين التثبيتات و الأعباء من منظور جبائي :

1-1- مفهوم الأصل : في إطار اعتماد المفاهيم الجديدة المتمثلة في تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني و ما يترتب عنه من انعكاسات على الوعاء الضريبي يجب على الإدارة الجبائية إعطاء تعريف واضح و دقيق للأصل حتى يرفع اللبس و 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 فقط بخصوص عقود القرض الإيجاري، أما ما دون ذلك فهناك غموض بخصوص عقود التأجير أو التقاول من الباطن حيث تعتبر أصول حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في تعريف الأصل، فهذه التثبيتات تدير منافع اقتصادية على المؤسسة المستأجرة و

تراقبها و تتحكم في المنافع الناتجة عن استغلال هذه التثبيتات و تتحمل المؤسسة المستأجرة المخاطر المرتبطة بالأصل ويمكن تقييم هذا الأصل بصفة موثوق فيها، و بتوفر كل هذه العناصر يستوجب على المؤسسة المستأجرة تسجيل الأصل في قوائمها المالية و ممارسة الاهتلاك عليه [1]،و في هذا الإطار على الإدارة الجبائية و القانون التجاري الجزائري اعتماد التعريف الوارد في S.C.F. بصفة صريحة لرفع اللبس و الغموض عن المسائل غير الواضحة و لا يمكن الاستدلال بنص المادة 141 مكرر من ق. ض. م.ر.م. التي تفرض على المؤسسات وجوب احترام التعاريف الواردة في S.C.F. ما لم تتعارض مع القواعد الجبائية المطبقة لتحديد الوعاء الضريبي، لأن أكثرية المفاهيم و القواعد الواردة فيه تتعارض مع القواعد الجبائية لأنها مستوحاة من المرجعية الدولية التي ترتكز على تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني بخلاف القانون الجبائي الذي يرتكز على الواقع القانوني بدافع محاربة التهرب الجبائي.

1-2- قطع الغيار و معدات الصيانة :يختلف التعريف الجبائي عن التعريف المحاسبي لقطع الغيار ، حيث يدرج النظام المحاسبي المالي قطع الغيار و معدات الصيانة ذات الخصوصيات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى بخلاف النظام الجبائي الذي يشترط أن يكون استعمالها مخصص لتثبيت معين و ليس لعدة تثبيتات بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للألة و لا يمكن استعماله لغرض آخر، و يضيف النظام المحاسبي المالي شرط آخر غير وارد في النظام الجبائي و هو أن يعزم الكيان في استخدام هذه القطع و معدات الصيانة لأكثر من سنة مالية واحدة[2] و عليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تعالج قطع الغيار و معدات الصيانة بحسب نفس المعالجة المحاسبية لأنها أكثر واقعية، بشرط أن تكون قيمة قطع الغيار أو معدات الصيانة تفوق قيمتها العناصر ذات القيمة المخفضة و المحددة بـــ 30.000دج حتى يمكن اعتبارها عنصر من عناصر الأصل الرئيسي و يمكن اهتلاكها و أن تستخدم لأكثر من سنة واحدة.

1-3- نفقات البحث و التنمية : في غياب تعريف جبائي دقيق للتثبيتات المعنوية و أيضا صعوبة التمييز بين نفقات البحث و نفقات التنمية، فإننا نقترح اعتماد نفس المعالجة المحاسبية، بمعنى في حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث و مرحلة التنمية لأي مشروع داخلي يهدف إلى إنشاء

[1] www.compta.soft.com Osmane HAMZA ,op.cit., consulté le 26/06/09.

[2] الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26، مرجع سبق ذكره، ص8 .

تثبيت معنوي فإنه يتم معالجة هذه النفقات التي صرفت على المشروع كأنها تم إنفاقها كلها في مرحلة البحث و بالتالي تسجل كأعباء، أما نفقات التنمية لأي مشروع داخلي إذا توفرت فيها الشروط المرتبطة بالتثبيت المعنوي و المتمثلة في أن تكون هذه النفقات ذات صلة بعمليات نوعية تسعى لتحقيق مردودية شاملة و إذا كان للكيان القدرة التقنية و المالية لإتمام هذا المشروع من أجل استعماله أو بيعه و إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها فإن تكلفة هذا المشروع تدرج ضمن التثبيتات المعنوية و يتم إهلاكها حسب مخطط الاهتلاك و المفترض بأن لا تتجاوز مدته النفعية 20 سنة .[1]

2- : القواعد المتعلقة بالتقييم و التسجيل المحاسبي:

2-1- إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم : في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيم الحقيقية للأصول باختلاف أنواعها، و في غياب مثمنين مؤهلين للقيام بهذه العملية و ما يترتب عنها من متابعة مستمرة في نهاية كل سنة مالية لتقدير و تفحص ما إذا كان هناك مؤشر يدل على فقدان الأصل لقيمته، فإن المؤسسة ملزمة بتقدير القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل[2]. و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا و في المستقبل القريب ليست مهيأة لاستخدام هذه الطريقة و ما 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 و في فترات معينة تتدخل وزارة المالية لفرض إعادة التقييم للأصول بصفة منتظمة بدلا من إعادة التقييم الحر.

2-2- تقدير تكلفة إقناء التثبيتات : تعتبر تكلفة إقناء التثبيت من منظور جبائي مطابقة لتكلفة التثبيت حسب النظام المحاسبي المالي على العموم باستثناء الأتعاب المهنية المتعلقة بالمعماريين و المهندسين و التي نقترح على الإدارة الجبائية أن تعتمدها كأساس لحساب تكلفة الأصل لتتماثل مع قاعدة التقييم المعتمدة في S.C.F.، أما فيما يخص تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة فإنه يتم إضافة هذه التكلفة إلى تكلفة الاقتناء أو الإنتاج عليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تستبعد تكلفة التفكيك

[1] Robert obert, pratique des normes I.F.R.S., op.cit. , p286.

[2] Idem ,p 258.

والتجديد من تكلفة الأصل و تؤخذ بعين الاعتبار كأعباء حين يتم إنفاقها خلال السنة المتعلقة بها و لا يمكن بأي حال من الأحوال إجراء تقدير مسبق لتكلفة التفكيك أو لتكلفة تجديد موقع و إدماجها ضمن تكلفة الأصل.[1]

2-3- اعتماد الأصول المركبة : مصطلح الأصول المركبة من منظور جبائي يعتبر مفهوم جديد وعلى الإدارة الجبائية أن تعتمد هذه المفاهيم الجديدة حتى تساير التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي، و على العموم نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد الأصول المركبة لأنه من منظور مهني و عقلاني اعتبار مكونات الأصل الواحد كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة[2]. على سبيل المثال نأخذ السيارة فلا يمكن إهلاك العناصر الأساسية للسيارة بمعدل واحد لأن هيكل السيارة و محركها و العجلات تكون لها مدد نفعية مختلفة ،وعليه يتم اهتلاك كل عنصر وفق المدة النفعية له، و يمكن قياس هذا المثال على جميع الأصول التي يمكن فصلها إلى ء منفصلة و لكن نقترح على الإدارة إصدار تعليمة تخصص لتعريف الأصول المركبة و ما هي المعايير و الأسس المعتمدة لاعتبار عنصر ما هو أصل منفصل عن الأصل الرئيسي، وفي هذا الصدد نقترح بعض الأسس التي يمكن للإدارة الجبائية أخذها بعين الاعتبار من أجل ضمان تطبيق متجانس بالنسبة لكل المؤسسات:[3]

- العنصر الجزئي يجب أن يكون عنصر جوهر ضروري بالنسبة للتثبيت ككل.
- العنصر الجزئي يجب أن يكون له مدة نفعية تختلف عن مدة الهيكل الرئيسي للتثبيت.
- يجب أن يتم استبدال العنصر الجزئي خلال المدة الحقيقية النفعية للتثبيت الرئيسي.
- هيكل التثبيت لا يمكن تجزئته.
- أن لا تقل قيمة العنصر الجزئي المكون للأصل عن 30.000دج إن أمكن.

و يمكن للمؤسسات أن تسجل عناصر جزئية للأصل الواحد و اعتبارها أصول منفصلة حتى و لو قلت قيمتها عن 30.000 دج إذا كانت تعتبر مهمة و ضرورية للمؤسسة.

---

[1] **Thomas gruet, op.cit., p18.**

[2] الجريدة الرسمية رقم **19** الصادرة في **2009/03/25** المتضمنة القرار المؤرخ في **2008/07/26**، مرجع سبق ذكره، ص**8** .

[3] **Thomas gruet, op.cit. p52**.

أ- المصاريف اللاحقة المرتبطة بصيانة الأصول المركبة : النفقات اللاحقة المتعلقة بصيانة التثبيتات العينية أو المعنوية إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل و ترفع من قيمته المحاسبية ،فإن هذه التكلفة تدرج و تضاف إلى قيمة الأصل و تهتلك حسب مدة اهتلاك تختلف عن مدة اهتلاك الأصل الرئيسي هذا من منظور محاسبي[1]، أما من منظور جبائي فإننا نقترح في هذا الشأن اعتبار هذه النفقات أعباء تسجل في جانب التكاليف حين يتم صرفها و لا تدمج في تكلفة الأصل و لا يتم اهتلاكها، بمعنى تخصم فوريا حين يتم إنفاقها.

ب- مدة اهتلاك الأصول المركبة : من أجل ضمان حياد الإدارة الجبائية بالنسبة لخيار المؤسسات فيما يخص المدة النفعية للتثبيتات، حيث تمثل مدة الإستخدام المدة الحقيقية التي انتفعت بها المؤسسة من التثبيت آخذين بعين الاعتبار طبيعة التثبيت و مدى شدة استعماله مع العلم أن تعيين عنصر مركب من الهيكل الرئيسي لا يتوقف على المدة النفعية له بقدر ما تتوقف على أهميته و ضرورة وجوده في الهيكل الرئيسي للتثبيت[2] و عليه فإن تحديد عنصر ما على أنه عنصر منفصل من الأصل يستوجب أن تكون مدة استخدامه أقل من مدة التثبيت في حدود 80% مثلا أما إذا تجاوزت هذه النسبة فلا يمكن فصله من التثبيت و يجب أن لا تتجاوز المدة النفعية لجميع العناصر المكونة للأصل المدة النفعية للهيكل الرئيسي للأصل ،على سبيل المثال سيارة نجزئها إلى 03 عناصر: العجلات تهتلك في سنتين و المحرك في 05 سنوات و هيكل السيارة في 10 سنوات هذه العناصر يمكن اعتبارها عناصر منفصلة و لو افترضنا أن المحرك يهتلك في 12 سنة فإنه يتجاوز مدة اهتلاك الهيكل فلا يمكن اعتبارها عنصر منفصل و إنما يدمج المحرك مع الهيكل ليكون عنصر واحد، و لو افترضنا أن المحرك يهتلك في 08 سنوات فإن هذه المدة تمثل 80% من المدة النفعية للأصل فلا يمكن أيضا اعتباره عنصر منفصل، بخلاف الإدارة الجبائية التي تعتمد المدة العادية للاستخدام و ليس المدة الحقيقية حسب النظم و الممارسات المتعارف عليها حسب طبيعة كل نشاط، و عليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تتبنى المدة الحقيقية للاستخدام أو أن تبقى مستخدمة للمدد العادية المتعارف عليها مع إلزام المؤسسات بإجراء معالجات بالنسبة للاهتلاكات الإضافية لأنه غالبا ما تكون المدة العادية المستخدمة جبائيا أقل من المدة الحقيقية للاستخدام المستعملة محاسبيا.

[1] www.compta.soft.com , Osmane hamza, op.cit. , p50.
[2] Idem p 52.

2-4- اهتلاك التثبيتات غير المركبة :

أ- الأخذ في الحسبان القيمة المتبقية :

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 و لا يؤخذ في الحسبان القيمة المتبقية عند التنازل عنه[1]. نقترح في هذا الإطار على الإدارة الجبائية أن تتكيف مع النظام المحاسبي المالي و تعتمد القيمة المتبقية بشروط: كتوفر مهنين مختصتين لتثمين قيمة الأصل المراد التنازل عنه مسبقا و إلا الإبقاء على الطريقة السابقة و استبعاد القيمة المتبقية و يتم معالجتها في إطار تطبيق اهتلاك إضافي.

ب- الأخذ في الحسبان خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيت :

من منظور محاسبي فإن أساس حساب الاهتلاك يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة المثبتة محاسبيا و يتم طرحها من أساس حساب الاهتلاك، أما من منظور جبائي فإن أساس حساب الاهتلاك هو قيمة الأصل بدون طرح خسارة القيمة لأنه لا يعترف بها أصلا [2]. و نقترح في هذا المجال على الإدارة الجبائية ألا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات القابلة للامتلاك و إنما تعترف بها بالنسبة للتثبيتات غير قابلة للامتلاك كالأراضي مثلا.

2-5- طرق حساب الاهتلاك : حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الاهتلاك المعتمدة

تتمثل في الطريقة الخطية، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج، في حين النظام الجبائي يعتمد الاهتلاك الخطي و الاهتلاك المتناقص و الاهتلاك المتصاعد، الاختلاق بين التشريعين قائم حول الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج التي تعبر عن مدة الانتفاع من المنافع الاقتصادية المنتظرة و التي يمكن قياسها حسب وحدات الإنتاج " **ساعة عمل آلة ،وحدة منتجة** "[3] من منظور جبائي نقترح على الإدارة الجبائية اعتماد هذه الطريقة بتحفظ مع إحترام الإجراءات الجبائية المتبعة كإرفاق طلب كتابي مع التصريح السنوي بخيار هذه الطريقة و يعتبر لا رجعة فيه بالنسبة للمؤسسة إذا طالبت الاستفادة منه.

---

[1] www.compta.soft.com , Osmane hamza, op.cit. , p70.

[2] Thomas gruet , op.cit. , p19.

[3] www.compta.soft.com , Osmane Hamza, op.cit. , p74.

المطلب الرابع : التدابير الجبائية المقترحة بخصوص الانعكاسات المترتبة عن أول تطبيق لـــ S.C.F.:

في إطار التدابير الجبائية المقترحة و التي ترمي إلى تكييف النظام الجبائي لمسايرة S.C.F. فإن أول تطبيق لهذا النظام سيترتب عنه عدة انعكاسات بسبب تغير الطرق المحاسبية و التي ينتج عنها إما ارتفاع في الأصول الصافية بمعنى تحقق منتوج خاضع للضريبة من منظور جبائي حتى ولو لم يتحقق هذا المنتوج محاسبيا ، حيث يتم إعادة إدماجه في الربح الخاضع للضريبة لأنه لم يسجل محاسبيا، أما في حالة انخفاض الأصول الصافية فإنه يسمح من نظور جبائي قبول خصم هذا الانخفاض على أساس أنه تكلفة قابلة للخصم خلال السنة التي طبق فيها S.C.F.لأول مرة حتى ولو لم تتحمل المؤسسة فعلا تكلفة محاسبية.[1]

أولا : التدابير المقترحة بخصوص الأثار المتعلقة بالتثبيتات:

1- التدابير المقترحة بخصوص الأثار المترتبة عن اعتماد التثبيتات المركبة :

بالنسبة لارتفاع أو إخفاض الربح الناتج عن أول تطبيق لطريقة فصل التثبيتات إلى عناصر جزئية، فحتى لا تتحمل سنة أول تطبيق عبء ضريبي كبير فإن هذا التغير هو خاضع للضريبة و نقترح توزيعه على عدة سنوات بأقساط متساوية ولتكن 05 سنوات مثلا ،و في حالة التنازل عن التثبيت أو التوقف عن النشاط قبل أجل 05 سنوات فإنه يتم إعادة إدماج أو تخفيض حسب الحالة الجزء الذي لم يتم إطفاؤه.[2] بشرط أن يكون مبلغ الارتفاع أو الانخفاض يتجاوز القيمة المخفضة التي حددتها الإدارة الجبائية والمقدرة بـــ30.000 دج ،أما إذا كان أقل من هذا الحد فإنه يخصم كليا في سنة التحقق أو يخضع للضريبة مرة واحدة و لا يمكن توزيعه، و يجب أن يظهر هذا الارتفاع أو الانخفاض حسب الحالة في الأصول الصافية ضمن القوائم الجبائية بصفة دقيقة و منفصلة عن القيم الأخرى ،و يجب على أعوان الإدارة الجبائية متابعة توزيع هذا الأثر المترتب عن تطبيق طريقة التثبيتات المركبة عبر 05 سنوات الموالية لسنة التطبيق.

2- **الأثار المتعلقة بالتثبيتات المعنوية و العينية:** المصاريف المثبتة و التي لم تعد تستجيب لمعايير و خصائص التثبيتات، نقترح بشأنها أن يتم إخراجها من أصول الميزانية و العكس صحيح، و المصاريف

[1] www.compta.soft.com , Osmane Hamza, op.cit., p 104.

[2] ibid, p105.

التي سبق تسجيلها محاسبيا كأعباء يمكن أن تسجل ضمن التثبيتات إذا كانت تتوافق مع التعاريف الجديدة هذا من منظور محاسبي، أما من منظور جبائي فإن هذه التسويات يترتب عنها إما ارتفاع أو انخفاض للأصول الصافية و التي بدورها تخضع للضريبة في حالة الزيادة و يقبل خصمها في حالة الانخفاض.[1]

2-1- **التدابير الجبائية المقترحة بخصوص مدة الاهتلاك الحقيقية** : إن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي يؤثر عل رؤوس الأموال الخاصة في حالة إعادة حساب الاهتلاك أصلا على أساس المدة النفعية الفعلية بدل المدة العادية للاستخدام و هناك حالتين يمكن التمييز بينهما:[2]

- **الحالة الأولى** : المؤسسة تستخدم المدة العادية للاستخدام: في هذه الحالة يكون الإهلاك الجبائي أكبر من الإهتلاك المحاسبي ، و عليه لا يوجد أي أثر جبائي سوى ممارسة إهتاك إضافي و الإرتفاع الحاصل في الأموال الخاصة غير خاضع للضريبة.
- **الحالة الثانية** : المؤسسة تستخدم المدة الفعلية حسب الاستخدام في هذه الحالة تكون المدة الفعلية أكبر من المدة العادية ،بمعنى الإهلاك الجبائي أقل من الاهتلاك المحاسبي و عليه فإنه من منظور جبائي نقترح أن يعالج هذا الفرق و يتم تسجيله في حساب الترحيل من جديد و يصبح في هذه الحالة الارتفاع الواقع للأصول الصافية خاضع للضريبة كلية لسنة أول تطبيق ، بمعنى يتم استرجاع الاهتلاك الزائد و يسجل في حساب الترحيل من جديد و يتم توزيع الضريبة المتعلقة بهذه الحالة على 05 سنوات كحد أقصى.

2-2- **التدابير المقترحة بخصوص المفاهيم الجديدة للتثبيتات** :

كما سبق و أن ذكرنا ، هناك حالتين يمكن التمييز بينهما فيما يخص عناصر الأصول المسجلة في الميزانية وفق النظام السابق P.C.N. وتتوافق مع المفاهيم الجديدة لـــ S.C.F. فإنه يتم الإبقاء عليها في جانب الأصول و لا يترتب عليها أي انعكاس جبائي، أما في الحالة العكسية فإذا كان الأصل لا يستجيب للتعاريف الجديدة فإنه يترتب عليه انعكاس محاسبي يتمثل في إخراجه من جانب أصول الميزانية و يترتب عنه أيضا انعكاس جبائي و هو ما سنحاول اقتراح بعض التدابير لمعالجته ، و عليه يسجل هذا

[1] www.compta.soft.com , Osmane Hamza, op.cit. , p 106.

[2] Ibid p , p 116-117.

التأثير محاسبيا في جانب الأموال الخاصة و لكن من منظور جبائي نقترح معالجة هذا الـــتأثير بقبول خصمه من نتيجة أول سنة للتطبيق حتى و لو لم يسجل هذا النقص في جانب الأعباء، بمعنى هذا الانخفاض الذي حصل في الأصول الصافية يترتب عنه جبائيا قبول خصم هذا الانخفاض و لكن خارج إطار المحاسبة .

أما بالنسبة للعناصر المسجلة في جانب الأعباء فإذا كانت تستجيب للتعاريف الجديدة في S.C.F. فإنه يتم إبقاؤها ضمن جانب الأصول و يسجل هذا التأثير في جانب الأموال الخاصة و يترتب عليه إرتاع في الأصول الصافية و نقترح معالجة هذا الارتفاع جبائيا بإخضاعه للضريبة كلية في سنة أول تطبيق و يتم إدماجه خارج المحاسبة ضمن الربح الخاضع للضريبة.

2-3- التدابير المقترحة بخصوص المصاريف المرتبطة باقتناء التثبيتات :

بالنسبة للمصاريف التي كانت تسجل في السابق في جانب الأعباء و حاليا وفقا لقواعد التقييم الجديدة لـــS.C.F. أدرجت ضمن تكلفة الاقتناء، فإن هذا التغيير يعتبر ذو أثر إيجابي يسجل في جانب الأموال الخاصة و نقترح معالجته جبائيا بإخضاعه للضريبة كلية لسنة أول تطبيق.

أما في الحالة العكسية التي كانت تعتبر فيها بعض المصاريف ضمن تكلفة الاقتناء و حاليا ووفقا لـــS.C.F. أصبحت تسجل ضمن جانب الأعباء، فإننا نقترح معالجة هذا التغيير بتسجيله ضمن الأموال الخاصة و يعتبر أثر سلبي، أما من منظور جبائي فيتم قبول خصم هذا الانخفاض الواقع في الأصول الصافية في حالة كون هذه المصاريف لم يتم خصمها من قبل.[1]

[1] [1] www.compta.soft.com , Osmane Hamza, op.cit. , p122.

خلاصة الفصل :

من خلال استعراضنا لمختلف المحاور الواردة في هذا الفصل يتبين أن اعتماد الجزائر لنظام محاسبي مالي يتوافق في مجمله مع معايير المحاسبة الدولية ينجر عنه انعكاسات إيجابية و سلبية في نفس الوقت على كل الأطراف الناشطة و الفاعلة في الوسط الاقتصادي، فمن إيجابياته توفير معلومة مالية واضحة شفافة موثوق فيها لجميع مستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من أخذ القرارات الصائبة و إمكانية إجراء المقارنات، و على غرار ما يوفره هذا النظام من إيجابيات إلا أنه عند تطبيقه ينجر عنه عدة انعكاسات نظرا لتغير المفاهيم و القواعد المحاسبية و في مقدمتها تغليب الجوهر الاقتصادي عن المظهر القانوني.

و انطلاقا من هذه التغيرات الواردة في محتوى النظام المحاسبي المالي، تم استخلاص جل الانعكاسات المترتبة عن تطبيقه و التطرق للتغيرات الواردة في عناصر الميزانية و حساب النتائج، و نتيجة لهذه الانعكاسات كان لزاما على الإدارة الجبائية أن تساير هذه التغيرات من خلال إصدار بعض النصوص الجبائية المرافقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي بما تتطلبه المرحلة الراهنة .

و رغم التدابير التي تم اتخاذها في قوانين المالية السنوية و التكميلية لسنوات 2008، 2009و 2010 تبقى ناقصة و لم تمكن من إرساء إطار تشريعي متجانس مع التحولات و التغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية.

في انتظار تطبيق النظام المحاسبي المالي و دراسة انعكاساته في جميع المجالات، ارتأينا أن نسبق الأحداث و نقترح بعض التدابير التي رأيناها ضرورية لإحداث الانسجام بين النظامين ،من جملتها اعتماد بعض المبادئ عند إصدار الإجراءات الجبائية كما تطرقنا أيضا لطريقة الضرائب المؤجلة التي تعتبر من أهم الطرق المعالجة للفروقات الزمنية بعدها ستعرضنا بعض الإجراءات المعالجة للقضايا المستحدثة في النظام المحاسبي المالي و تناولنا أيضا التدابير التي تعالج الانعكاسات المترتبة عن أول تطبيق لـــ .S.C.F.

و إجمالا لما سبق يمكننا القول بأن النظام الجبائي الجزائري الحالي ملزم على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما و بهدف تكييفه مع التغيرات و المستجدات المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، و عليه يجب على الإدارة الجبائية و إدراكا منها بأهمية هذا الجانب اتخاذ التدابير و الإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين و المحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

نتيجة للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في العشرية الأخيرة ومن أهمها انتشار تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في جميع أنحاء العالم، و بما أن الجزائر ليست بمعزل عن ما يحيط بها، و استجابة منها لمتطلبات التغيير شرعت في تبني نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة كبديل للنظام السابق.

يترتب عن تطبيق التعاريف والقواعد المحاسبية الجديدة انعكاسات جبائية والتي لا يمكن قياسها وحصرها بصورة دقيقة إلا بعد وضع النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، و رغم كل ما يحققه هذا النظام من إيجابيات على المدى الطويل كتوفير إطار عام ينظم الممارسة المحاسبية و يقدم معلومة مالية مقروءة وقابلة للمقارنة تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة، غير أن العكس قد يحدث على المدى القصير والمتوسط و ذلك لعدة أسباب:

- تحديد النتيجة الجبائية يكون على أساس النتيجة المحاسبية بعد إجراء بعض التعديلات والتصحيحات وفقا للنصوص الجبائية، وعليه أي تغيير يطرأ على المحاسبة يؤدي بالضرورة إلى تغيير في الوعاء الضريبي.
- الانعكاسات تظهر أكثر في جانب الأصول بالمقارنة مع جانب الخصوم أو حساب النتائج حيث أن القواعد المحاسبية للتسجيل والتقييم والمفاهيم الجديدة مست أكثر عناصر الأصول كاعتماد تسجيل التثبيتات في الميزانية على أساس الملكية الاقتصادية بالتوازي مع الملكية القانونية "تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني" في حين أن النظام الجبائي يعتمد الملكية القانونية فقط ،وكذلك مفهوم الاهتلاك المتعلق بأجزاء الأصل الواحد حيث أصبح التثبيت المهتلك لا يمثل تثبيت وحيد و إنما أصبح يمثل مجموعة من الأجزاء المستخدمة بمدد مختلفة وطرق اهتلاك خاصة بكل جزء منها، وأيضا يتبنى هذا النظام طرق أخرى للتقييم غير التكلفة التاريخية كالقيمة العادلة التي تقيم بها بعض الأصول ،في حين أن النظام الجبائي لا يزال يستخدم طريقة التكلفة التاريخية والمدة العادية للاهتلاك مع أن S.C.F. يستخدم المدة النفعية الفعلية.

كل هذه التغييرات الواردة في S.C.F. يترتب عنها انعكاسات من الناحية الجبائية والتي تترجم على شكل فروقات، لذلك فإن سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ستشهد عدة معالجات محاسبية بالإضافة إلى معالجات جبائية، هذا ما يتطلب إعادة النظر في جملة من المفاهيم والقواعد الجبائية لتكييفها مع القواعد المحاسبية لتحقيق التناسق و تقليص الفروقات.

وفي هذا الإطار، اتخذت الإدارة الجبائية مجموعة من التدابير التي لا يستهان بها في انتظار البقية لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي، بهدف تجاوز البعض من هذه الفروقات، و نظرا لجسامة الانعكاسات فإن الإدارة الجبائية تحاول مسايرة التغيرات بتحفظ حتى تتضح الرؤية أكثر لما يسود هذه المرحلة الانتقالية من غموض و تخوف.

وفي الأخير هل يمكن تقبل تحت مصطلح سيادة الدولة أن تكون المعايير الدولية للمحاسبة مقررة من طرف هيئة خاصة و مخصصة لاستخدامها في بيئة تختلف عن البيئة المحلية؟ و يتم اعتمادها كمرجعية محاسبية من طرف الدولة بدون إجراء التعديلات الضرورية لهذه المعايير بما يخدم المؤسسات الوطنية؟ و هل يمكن تصور القيام بتغيير جذري للممارسة المحاسبية وما يترتب عنها من انعكاسات على المؤسسات الاقتصادية، الإدارة الجبائية، المهنيين، المناهج التعليمية للمحاسبة، والتكلفة التي تحملتها الدولة بدافع الاستجابة لمتطلبات التوحيد المحاسبي الذي يخدم المؤسسات الكبرى التي لها فروع في الخارج أكثر ما يخدم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والسؤال الجوهري الذي يطرح نفسه هل كان هذا الأمر اختيار أم حتمية بماكان ؟ وأضنه الجواب الثاني وهذا في حد ذاته يعتبر من قبيل التدخل في الشؤون الداخلية للدولة، وفي المستقبل القريب في القواعد الجبائية تحت غطاء تحقيق التجانس الجبائي الدولي.

لذلك يجب على الدولة أن تكون لها الجرأة و الإرادة القوية في اتخاذ القرارات الصائبة بما يخدم مصلحة الوطن قبل المصالح الأجنبية وأن تكون الإصلاحات المزمع القيام بها لتكييف النظام الجبائي لمسايرة المستجدات الواردة في النظام المحاسبي المالي في سياق الإصلاحات الشاملة التي تأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات والمعطيات الكفيلة بتحقيق التوافق والانسجام بين النظامين، ولقد حاولنا في دراستنا هذه الإجابة عن السؤال الجوهري المتمثل في:

ما هي الانعكاسات المتوقعة على النظام الجبائي الجزائري نتيجة تطبيق النظام المحاسبي المالي .S.C.F ، و ما هي التدابير المقترحة لتكييف النظام الجبائي لمسايرة التغيرات الواردة في .S.C.F ؟

2- اختبار صحة الفرضيات :

انطلاقا من طريقة الطرح المعتمدة والتي شملت أسلوب المنهج الوصفي وأداة التحليل للوقوف على مصدر الاختلافات، وبعد اختبار صحة الفرضيات في نهاية الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

1- فيما يتعلق **بالفرضية الأولى** والتي مفادها أن النظام المحاسبي له إطار تصوري يسهم في تنظيم المحاسبة بينما النظام الجبائي الجزائري يفتقد لإطار فكري وعلمي ماعدا بعض المبادئ والخصائص المتعارف عليها، هذا ما يضعف فعالية النظام الجبائي ولا يسمح له بالإحاطة بجميع الحالات التي قد تعترضه، و هذا ما يتجلى في كثرة التعديلات، فلقد تحققت هذه الفرضية حسب ما تم إثباته في الفصل الأول حيث تأكدت هذه العلاقة من خلال نص المادة 141 مكرر 2 من ق. ض. م. ر. م .التي تنص علي أنه "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة على الوعاء الضريبي"، هذا ما يثبت أن كل من النظامين مصدر تشريعي بالنسبة للآخر بالإضافة إلى أن كل واحد منهما مكمل للآخر.

2- الفرضية الثانية :التي كان مفادها أن مصدر الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي إما أن تكون ناتجة عن فروقات دائمة أو فروقات مؤقتة أو ناتجة عن اختلاف الأهداف، إن هذه الفرضية صحيحة إلى حد كبير و هذا ما تم التطرق له في الفصل الثالث حيث تبين أن الفروقات الدائمة مستمرة وهي ناتجة عن اختلاف النصوص الجبائية المتعلقة بالربح و لا تنعكس على السنوات المقبلة أما الفروقات المؤقتة فهي متعلقة باختلاف الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالعبء أو الناتج من منظور محاسبي أو جبائي، وقد تنتج الاختلافات نظرا لاختلاف الأهداف كأن تسود القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية لأنها تضمن الحصيلة لتغطية النفقات العامة على حساب إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة.

3- الفرضية الثالثة : التي مفادها أن النتيجة المحاسبية يتم تحديدها وفق احترام القواعد المحاسبية أما النتيجة الجبائية فيتم تحديدها على أساس النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التصحيحات، إن هذه الفرضية صحيحة وهو ما تم إثباته في الفصل الثاني عند التطرق للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يتم إعادة إدماج الأعباء غير قابلة للخصم جبائيا و تخفيض النواتج غير الخاضعة للضريبة.

4- الفرضية الرابعة: و المتعلقة بالانعكاسات الجبائية المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتعتبر هذه الفرضية صحيحة وتم تأكيدها في الفصل الثالث من خلال التعرض لمختلف التدابير المستحدثة بهدف تجاوز وامتصاص هذه الانعكاسات وخاصة في أول سنة للتطبيق.

5- الفرضية الخامسة: و التي مفادها استعراض التدابير الجبائية المستحدثة لمسايرة النظام المحاسبي المالي، فلقد تحققت هذه الفرضية نسبيا لأنه هناك عدة نقاط لم تتطرق لها الإدارة الجبائية لما يسود المرحلة الانتقالية من

غموض و تخوف كإهتلاك الأجزاء المكونة للأصل الواحد أو اعتماد مدة الاستخدام الفعلية أو تقييم بعض عناصر الأصول حسب القيمة العادلة...الخ.

6- الفرضية الأخيرة: و التي مفادها أن الضرائب المؤجلة تعتبر حل بديل لتقليص الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، نؤكد صحة هذه الفرضية بتحفظ، بمعنى نظريا حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم I.A.S.12 تعتبر كبديل لتقليص الفروقات حيث يمكن للمؤسسات أن تعالج هذه الاختلافات في إطار المحاسبة وليس خارجها، والتحفظ الذي أوردناه يرتكز على أن هناك معيار وحيد يتعلق بالضرائب على الدخل، إلا أن الإدارة الجبائية لم تتجاوب معه و لم تعطيه الاهتمام الكافي، حيث يعتبر غامض غير مفهوم، ننتظر مناشير أو تعليمات توضح كيفية استخدام الضرائب المؤجلة.

نتائج البحث : بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، يمكننا حصر النتائج التي توصلنا إليها فيمايلي:

1- غياب تعاريف دقيقة للتثبيتات العينية والمعنوية من منظور جبائي لا يساعد علي التمييز بين المصاريف والتثبيتات بالإضافة إلى عدم تفصيل وتحليل النظام الجبائي للمصاريف العامة حيث يسودها الغموض والشمولية.

2- إغفال ق. ض. م. ر. م.، التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات و اقتصر فقط على فوائض القيمة و كأن المؤسسة لا تحقق إلا فوائض القيمة.

3- تظهر الاختلافات بقوة في جانب الأعباء عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية نظرا للقيود التي تضعها الإدارة الجبائية في قابلية خصم هذه الأعباء.

4- الاختلاف بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية ناتج إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد لمحاسبية والجبائية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة ،وإما عن فروقات مؤقتة تنتج بين قواعد الربح المحاسبي وقواعد التشريع الجبائي نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء و إما عن اختلافات في الأهداف حيث يرجح هدف تحصيل إيرادات الدولة عن هدف تقديم معلومة مالية مقروءة ذات مصداقية.

5- التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تمثل مجموعة من التصحيحات والتي تتم خارج إطار المحاسبة، فقد يتم إجراء تصحيحات إيجابية كإعادة إدماج بعض الأعباء غير المرخص

بخصمها جبائيا و التي تسهم في ارتفاع الربح الخاضع للضريبة أو تخفيض العجز المحقق محاسبيا بخلاف التصحيحات السلبية التي تظهر في شكل استبعاد للنواتج غير الخاضعة للضريبة من الوعاء كالتخفيضات التي تسهم في تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

6- القوائم الجبائية الجديدة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي GN°02، فإن الجدولين الرئيسيين الممثلين في الميزانية و حساب النتائج، متطابقين تماما مع الجداول المعتمدة في .S.C.F، باستثناء تفصيلات جزئية متعلقة بتفصيل بعض الأعباء والإيرادات بما يخدم تحديد الوعاء بدقة، أما الجداول الأخرى الواردة في .S.C.F غير معتمدة جبائيا ماعدا الملحق الموضوع وفق متطلبات استخدامات الإدارة الجبائية، أما بالنسبة للفئة الخاضعة للنظام الجبائي المبسط فإنه أيضا خصصت لها قوائم جبائية مبسطة "**G.11ter**" منسجمة إلى حد كبير مع كشوف النظام المحاسبي المبسط و هذا في حد ذاته يرمي إلى إحداث الانسجام.

7- اعتماد الملحق رقم 10 من القوائم الجبائية الجديدة والمتعلق بتحديد النتيجة الجبائية، أزاح اللبس والغموض الذي كان يسود تحديد النتيجة الجبائية لعدم إطلاع المكلفين عن كيفية حسابها، وباعتماد هذا الجدول المفصل تم توضيح النصوص الجبائية المقيدة لقابلية خصم الأعباء و كذا تخفيض النواتج غير الخاضعة للضريبة بالتدقيق.

8- يتأكد و يتعزز الارتباط بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي من خلال وضعهما تحت سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية، حيث تختص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجباية ويختص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة، هذا ما يسهل عملية التكييف والانسجام لأنها تصدر من طرف سلطة واحدة.

09- اعتماد النظام المحاسبي المالي يرفع من مستوى المهنيين لأنه يفرض عليهم مسايرة و استيعاب المعايير الدولية للمحاسبة.

10- إدراج خانة متعلقة بمعطيات السنة الماضية في الكشوف المالية والقوائم الجبائية الرئيسية، من شأنه إجراء عملية المقارنة و التحقق من صحة الأرقام بدون الرجوع إلى الوثائق الثبوتية للسنة الماضية.

11- اعتماد النظام المحاسبي المالي منح فرصة للمحاسبة من خلال رفعها إلى درجة قانون وهذا في حد ذاته تعزيز لمكانة القانون المحاسبي بين التشريعات الأخرى.

12- يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم نقل الوحيد في التزام المؤسسات بمسك محاسبة وإعداد الكشوف المالية التي على أساها يتم إعداد القوائم الجبائية.

13- حسب دراستنا لمحتوى النظام المحاسبي المالي فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحكم و تحليل القوائم الجبائية الجديدة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بما يفيد التحقق و المراقبة من صحة المعطيات المحاسبية إلا بعد مضي 03 سنوات على الأقل من تطبيقه كمرحلة تجريبية.

14- تتميز سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بعدة معالجات نظرا للانتقال من الحسابات وفق مدونة P.C.N. إلى الحسابات وفق مدونة S.C.F.هذا الأمر يتطلب جهد و عناء لفتح الحسابات المتعلقة بالسنة 2010 من أجل إعداد الميزانية الافتتاحية.

4- **الاقتراحات** : على ضوء هذه النتائج ، فإننا نقترح جملة من التوصيات للمقاربة بين النظامين بهدف تقليص الفروقات و هي كمايلي:

1- يجب أن يكون هيكل النظام الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية بناءا على دراسات مسبقة و ليس على قرارات استعجالية، كاعتماد إطار تصوري للجباية يأخذ بعين الاعتبار النقائص الواردة فيه والتغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي، وبالأخص اعتماد تعاريف واضحة لجميع عناصر الميزانية و حساب النتائج من منظور جبائي أو تبني نفس التعاريف الواردة في المحاسبة صراحة ،حتى يتسنى التمييز بين الأعباء التي تسجل كأعباء بطبيعتها أو الأعباء التي تدرج بالمفهوم الجديد في تكلفة التثبيتات وما يترتب عن هذا التمييز من خصم فوري أو اهتلاك على عدة سنوات.

2- يجب أن يخضع سن النصوص الجبائية إلى منطق البساطة والمرونة، بمعنى يجب أن تكون النصوص بسيطة وواضحة تفاديا لأي تأويلات وأن تكون هذه النصوص تتصف بالمرونة، أي يمكن أن تستجيب للتغيرات حتى نتفادى التعديلات الواردة في قوانين المالية السنوية و التكميلية التي أصبحت من البديهي أنه لا يخلو قانون مالية من تعديلات جبائية، وهذا بدوره يؤثر على استقرار التشريع الجبائي واستيعابه والتحكم فيه نظرا للتغيرات المستمرة فيه من سنة لأخرى.

3- يجب على الإدارة الجبائية التركيز على تأهيل وتحسين مستوى أعوان الإدارة الجبائية و خاصة أعوان مفتشية الضرائب من خلال إعداد برنامج تكويني نوعي في مجال معايير المحاسبة الدولية وبالأخص النظام

المحاسبي المالي من طرف خبراء محاسبين مؤهلين و لآجال معتبرة حتى يتسنى استيعاب المفاهيم الجديدة ،و يكثف التكوين أكثر لأعوان المفتشية و المحققين المحاسبين للتحكم في جوهر النظام المحاسبي حتى يمكن لهم تحديد الوعاء الذي على أساسه تحسب الضريبة بدقة.

4- يجب على الإدارة الجبائية المحافظة على الارتباط الموجود بين القواعد الجبائية و المحاسبية رغم أن المعايير تطالب باستقلالية تامة للمحاسبة عن الجباية، و في هذا الإطار يتم الحفاظ على هذا المبدأ من خلال تبني النظام الجبائي لبعض المفاهيم و طرق التقييم في النظام المحاسبي من أجل تقليص الفروقات بهدف إحداث الانسجام وعدم تعارض القوانين.

5-يجب على الإدارة الجبائية فيما يخص ترحيل العجز للأمام أن تعطي فرصة للمؤسسات في اختيار طريقة أخرى لامتصاص العجز، كتبني طريقة ترحيل العجز للخلف المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية لأن المؤسسات الجزائرية في غالبيتها تحقق خسائر، مع العلم أن تحميل العجز للأمام مرهون بتحقق ربح في السنوات المقبلة بخلاف طريقة ترحيل العجز للخلف التي تعتبر أكثر ملاءمة.

6- يجب على الإدارة الجبائية إصدار نصوص جبائية تجبر المؤسسات على تشكيل مؤونات بصفة إجبارية بغرض مواجهة أعباء أو خسائر على غرار الإهتلاكات التي يعتبر تخصيصها إجباريا رغم أن كلاهما يعتبر من الأعباء غير المدفوعة و تسجيلهما محاسبيا ينعكس على مصداقية الحسابات.

7- يجب على الإدارة الجبائية بذل مجهود أكثر من خلال توضيح كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة لأنها تعتبر بدائل لتقريب النتيجة المحاسبية من النتيجة الجبائية وإعطائها أهمية أكبر لأنها تسجل الفروقات في إطار المحاسبة وليس خارج المحاسبة و ذلك من خلال إصدار منشورات توضيحية لوضعها حيز التطبيق.

8- يجب على الإدارة الجبائية أن تنظر إلى عملية التكييف من أجل مسايرة التغيرات على أنها استكمال لتجسيد الإطار التشريعي للنظام الجبائي .

9- يجب على الإدارة الجبائية أن تتبنى الكليات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي وتتغاضى عن الجزئيات، بمعنى التوافق على أدنى مستوى إن لم نستطع تحقيقه على أعلى مستوى.

10- يجب على الإدارة الجبائية أن تصدر معجم للمصطلحات والمفاهيم الجبائية التي تسهل فهم واستيعاب النواحي الفنية والتقنية، و هو ما يدعو الإدارة إلى تعريف المصطلحات بعناية تامة و ترجمتها إلى العربية من

طرف متخصصين جبائيين حتى نتفادى اللبس والغموض الذي يسود النصوص الجبائية والتأويلات الخاطئة وفهم جوهر النصوص بالنسبة للعامة.

11- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة إجراء بعض التعديلات على بعض المعايير المحاسبية لجعلها تفي بخصوصيات البيئة المحاسبية المحلية و الابتعاد عن تبني كل ما هو من الخارج على أنه الأحسن، فإذا كنا نفتقر لهيئة مؤهلة لإصدار المعايير فأقل شيء نفعله هو تعديلها بما يخدم نظامنا المحاسبي.

12- يجب على الإدارة الجبائية تسخير كافة الإمكانيات البشرية و المالية لعبور هذه الفترة الانتقالية بسلام وذلك من خلال توفير القوائم الجبائية الجديدة على مستوى كل المفتشيات حتى يتسنى الحصول عليها وإيداعها قبل 2011/04/30 ، و إن لم يتسنى ذلك فإمكانية تحميلها من الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب ،و سحب القوائم الجبائية القديمة و القيام بحرقها في أقرب الآجال لأنها لا تتماشى مع المعطيات الجديدة.

13- يجب على الإدارة الجبائية مسايرة التطورات من خلال تجهيز مصالحها بكافة وسائل الإعلام الآلي المتطورة حتى يتسنى لها المراقبة و التحقق من معطيات الكشوف المالية مع السماح للمكلفين بالضريبة بإمكانية إيداع القوائم الجبائية في شكل أقراص مضغوطة تماشيا مع إمكانية مسك محاسبة مالية عن طريق الإعلام الألي في النظام المحاسبي المالي.

5- أفاق الدراسة : بعد دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا أن هناك جوانب جديرة بالدراسة والبحث نقترحها لتكون مواضيع أبحاث و دراسات في المستقبل و هي:

- معوقات تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.
- الانعكاسات المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة وكيفية معالجتها محاسبيا.
- الضرائب على الأرباح " إجراء مقارنة بين الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة".

و نأمل في الأخير أن نكون قد وفقنا في اختيار موضوع البحث و معالجته.

" تم بحمد الله".

قائمة المصادر و المراجع

أولا :المراجع باللغة العربية :

1- الكتب :

01	- احمد محمد نور، صفى عبد الفتاح أبو المكارم و شحادة السيد شحادة، المحاسبة المتوسطة، مشاكل قياس الدخل و المحاسبة و ألإفصاح عن الأصول-الدار الجامعية، الإسكندرية2003.
02	- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة- القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الإلتزامات و حقوق الملكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.
03	- جمال صلاح الدين عوض و عبد العزيز السيد مصطفى و سيد أحمد عبد العاطي، الضريبة على أرباح شركات الأموال، مركز التعليم المفتوح، القاهرة ، سنة النشر مجهولة.
04	- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية I.A.S. /I.F.R.S. ، دار الإثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
05	- خالد شحادة الخطيب و نادية فريد طافش، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشرو التوزيع، عمان،2008
06	- سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، إقتصاد يات الضرائب-سياسات، نظم، قضايا معاصرة-، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007.
07	- سعيد عبد العزيز عثمان و شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية-مدخل نظري و تطبيقي، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، سنة النشرمجهولة.
08	- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة- النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت،2003.
09	- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر،2006.
10	- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان 2007
11	- عبد الناصر نور، عليان الشريف و نائل حسن عدس، الضرائب و محاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، عمان،2008.
12	- علي احمد ابو الحسن و محمد سمير الصان، المحاسبة المتوسطة، المفاهيم و معايير القياس و الإفصاح المحاسبي، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية،1997.
13	- فاطمة السويسي، المالية العامة-موازنة و ضرائب-، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان،2005.

14	– فوضيل شلبي،الدستور الجزائري،قصر الكتاب ،الجزائر،بدون ستة نشر.
15	– محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية، و إنعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة،2005.
16	– محمد ديودار و أسامة الفولي، النظام الضريبي بين النظرية و القانون المالي، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية،2004.
17	– محمد طاقة وهدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2007.
18	– محمد عباس محرزي، إقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003.
19	– محمد عباس محرزي، إقتصاديات المالية العامة–النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
20	– ناصر دادي عدون و يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة و هيكلها المالي، دار المحمدية، الجزائر،2008.
21	– ناصر نور الدين عبد الطيف،– اساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الحرمية و التجارية و الصناعية، تحليل القوائم المالية و المحاسبية عن الإلتزامات–، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
22	– هيني قان جريو نينج، معايير التقارير المالية الدولية، دليل التطبيق ، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للإستثمارات الثقافية ، مصر، 2006.
23	عاشور كتوش ،المخاسبة العامة –اصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.
24	عاشور كتوش،المحاسبة العامة–أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي،ديوان المطبوعات الجامعية،2011

2– الوثائق المساعدة

25	– و. م./ م .ع. ض./ م .ع .ع .إ.، النظام الجبائي الجزائري، منشورات الساحل، 2009.
26	– و. م./ م. ع. ض./ م. ب. م.، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة،2008.
27	– و. م./ م. ع. ض./ م. ع. ع. إ.، الدليل الجبائي للمهن الحرة، منشورات الساحل ،2009.

28	– و. م./ م .ع. ض./م. ع .ع. إ.، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل 2009.
29	– و .م./ م .ع. ض./م. ع. ع. إ.، الدليل الجبائي للتسجيل ، منشورات الساحل،2009.
30	– و. م./ م .ع. ض./م. ع .ع. إ.، الدليل الجبائي للحرفي التقليدي، منشورات الساحل،2009.
31	– و. م./م. ع .ع. إ.، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات لساحل،2009.

3-**القوانين و المراسيم و القرارات** :

32	– و. م./ م. ع. ض.، قوانين جبائية " قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع"، منشورات الساحل 2010.
33	– و. م./ م .ع. ض.، قانون الإجراءات الجبائية،2008.
34	القانون المدني ،برتي للنشر،الجزائر،2001.
35	وزارة العدل،القانون التجاري ،الطبعة الثانية،الديوان الوطني للأشغال التربوية ،الجزائر،2003
36	– الجريدة الرسمية رقم 85 الصادرة في 2006/12/27المتضمنة ق .م.لـــ2007الصادر في 2006/12/26.
37	– الجريدة الرسمية رقم 47 الصادرة في 2007/07/25، المتضمن ق. م.التكميلي لـــ 2007.الصادر في 2007/07/24 .
38	– الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة في 2007/12/31 ،المتضمن ق.م لـــ2008 2007/12/30 .
39	– الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 2008/07/27، المتضمن قا.م. التكميلي لـــ 2008الصادر في 2008/07/24 .
40	– الجريدة الرسمية رقم74 الصادرة في 2008/12/31 المتضمن ق.م. لسنة 2009الصادرفي 2008/12/30 .
41	– الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 2009/07/26المتضمن ق.م. التكميلي لـــ 2009الصادر في 2009/07/22 .
42	– الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة في 2009/12/31 ،المتضمن ق.م. لسنة 2010الصادر في 2009/12/30 .
43	– ، الجريدة الرسمية رقم 49 الصادرة في 2010/08/29 المتضمن ق.م.التكميلي لسنة

	2010الصادرفي 2010/08/26.
44	– الجريدة الرسمية رقم 42الصادرة في 2010/07/11، المتضمنة قانون رقم 01/10 المؤرخ في 10/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
45	– الجريدة الرسمية رقم 28 الصادرة في 1984/06/10،المتضمنة القانون رقم 17/84 المؤرخ في 84/06/07 المتعلق بقوانين المالية.
46	– الجريدة الرسمية رقم 52 الصادرة في 2003/08/27،المتضمنة الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 2003/08/26 المتعلق بالنقد و القرض.
47	– الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 2007/11/25،المتضمنة القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
48	– الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة في ،المتضمنة القانون رقم 10/01 المؤرخ في 2001/07/03 المتعلق بقانون المناجم.
49	– الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 2008/04/23،المتضمنة القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
50	–الجريدة الرسميةرقم56الصادرة في 1996/09/25المتضمنة المرسومرقم 318/96المؤرخ في 1996/09/25المتعلق باحداث المجلس الوطني للمحاسبة .
51	– الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 2008/05/28،المتضمنة المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07.
52	– الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 09/05/25،المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.
53	– الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 2009/04/08،المتضمنة المرسوم تنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الأنظمة الإعلام الآلي.
54	– الجريدة الرسمية رقم19 الصادرة في 2009/03/25،المتضمنة القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لأسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
55	– الجريدة الرسمية رقم 76 الصادرة في2009/12/29،المتضمنة النظام رقم 04/09 المؤرخ في 2009/07/23 المتضمن مخطط الحسابات البنكية و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و

	المؤسسات المالية.
56	الجريدة الرسمية رقم 86 الصادرة في 2002/12/25 المتضمنة ق.م.لـــ2003الصادر في 2002/12/24.
57	و.م/م.ع.ض.،القوائم الجبائية لـــ2011.

ثانيـــا : المراجع باللغة الفرنسية :

1–الكتب :

58	- Abdallah boughaba, comptabilité générale, office des publications universitaires, Alger, 1990.
59	- AEK Bouderbal, la fiscalité à la portée de tous, 3éme édition, la maison des livres , Alger, 1987.
60	- Anne le manch et catherine maillet avec la collaboration de Med benkaci, normes comptables internationales IAS/IFRS, Berti éditions,alger,2009.
61	- Beatrice et francis grand guillot, comptabilité des sociétés, 5éme edition, gualino éditeur, paris , 2006.
62	- collection les codes RF, code I.F.R.S .normes et interprétations, groupe revue fiduciaire, paris, 2009.
63	- Emmanuel Disle jacques saraf, droit fiscal-manuel et application,DUNOD, Paris, 2006.
64	- Emmanuel disle, Emmanuel rascal, Jacques saraf, gestion fiscale 6éme édition, DUNOD, paris, 2006.
65	- J.F des Roberts et F.méchin, puteaux , normes I.F.R.S. et P.M.E., orders des experts comptables , DUNOD, Paris.
66	- jean michel palou, comptabilité approfondie et révision, 3éme édition, groupe revue fiduciaire, paris, 2005.
67	- khafrabi med zine , comptabilité des sociétés, 4 éme édition, Berti édition, Alger , 2006.
68	- Med benaibouche, initiation à la nouvelle technique comptable, office des publications universitaire, Alger, 1989.
69	- Robert obert , manuel et application-comptabilité approfondie et révision , 6éme édition, DUNOD, paris, 2005.
70	- Robert obert, le petit I.F.R.S., DUNOD, Paris , 2006.

71	- Robert obert, pratique des normes I.F.R.S. , 3éme édition, DUNOD, paris, 2006.
72	- sami bouassida , l'essentiel de IAS12, l'impôt sur le resultat.
73	- Stephan brun, l'essentiel des normes internationales I.A.S./I.F.R.S., 3éme édition , gualino éditeur , paris , 2006.
74	- Thomas Gruet , les incidences fiscales des IAS/IFRS en France, institut supérieur du commerce, paris, 2004.

2- الرسائل و الأطروحات الجامعية :

75	-Samir Merouani , le projet du nouveau système comptable financier Algérien-anticiper et preparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère , école supérieur de commerce d'Alger, Alger , 2006.
76	- Abderahmane Oualikene, les divergences entre la comptabilité et la fiscalité, mémoire de fin d'étude , 3éme cycle spécialisé, institut d'économie douanière et fiscal kolea, Alger, 2003.
77	Hameur laine Mohamed, rapport comptabilité/fiscalité-dans le cadre des nouvelles mutations de l'économie algérienne d mémoire de fin d'étude , 3éme cycle spécialisé, institut d'économie douanière et fiscal , Kolea , Alger, 2002.
78	- Samir merouani , l'application des normes IFRS en Algerie, mémoire de fin d'étude 3éme cycle , institut d'économie douanière et fiscale, Kolea , Alger, 2006.
79	Baha mouloud, les incidences fiscal du nouveau système comptable financier, mémoire de fin d'étude 3éme cycle spécialisé , institut d'économie douanière de fiscale, Kolea , Alger, 2008.
80	Bourkaib abderahmane, les normes comptables internationales- IAS/IFRS- les enjeux d'adaptation en Algérie, mémoire de magéstère , faculté du science économique et de gestion, Alger ,2007.

وقائع التظاهرات العلمية "الأيام الدراسية، الملتقيات و المؤتمرات"

81	**- R.Ammoura , connexion comptabilité/fiscalité-impact du**

	nouveau système comptable financier sur la fiscalité-journée d'étude conseil régional du centre Alger, 28/05/2009.
82	**- EFTG école de gestion et DGI/MF, formation nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS et nouveau système comptable financier, école national des impôts Kolea 2009.**
83	- **EFTG école de gestion et DGI/MF, conférence « débat enjeux stratégiques du SCF, incidences fiscales et modalités pratique du passage » école national des impôts Kolea, 09/06/10.**
84	- MF/DGI/DRV, séminaire des incidences fiscales du SCF et la nouvelle lias fiscal 2011.
85	- commission européenne, groupe de travail sur une assiette commune consolidé pour l'IBS-principes fiscaux, Bruxelles réunion du 23/11/2004.

3- الوثائق المساعدة :

86	- conseil national de comptabilité, projet du SCF, Alger , 2006
87	- MF/DGI/DRPC, guide fiscal des produits financiers , 2009.
88	- MF/DGI/DLF, guide fiscal et comptable des provisions 2001
89	- MF/DGI/DLF, guide fiscal et comptable des amortissement 2004
90	- MF/DGI/DRV, guide du contrôle sur pièces, 2003.
91	- MF/DGI/DLF, la réévaluation des immobilisations , 2001
92	- MF/DGI/DLF, fiscalité des valeurs mobilières, 2001
93	- MF/DGI/DLF, les amortissements, règles fiscales et comptables ; 2001

القوانين و المراسيم و القرارات :

94	- instruction générale N°01/MF/DGI/DG/07 du 09/01/2007, relative à l'impôt forfaitaire unique.
95	- MF/DGI, la lettre de la DGI N° 36, l'épargne et la fiscalité, 2008.
96	- CNC Algérie, 1ére application du SCF, avis N° 01.

97	- www.compta.soft.com , Osmane Hamza, conséquences fiscales des nouvelles normes comptables IFRS, consulté le 26/06/2009.
98	- www.mfdgi.gov.dz , frais de siège. consulté le 21/01/2011
99	- www.mfdgi.gov.dz ,la liasse fiscale, consulté le 12/01/2011.