الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences de Gestion

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : علوم التسيير

العنوان

أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية و الجبائية على النتيجة المالية

- دراسة حالة مؤسسة أشغال عمومية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

إعداد الطالبة:
- **آسيـة مطبـوع**

إشراف الدكتور:
- **بـوعلام ولـهـي**

لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
بلواضح الجيلالي	أستاذ مساعد ب	المسيلة	رئيسا
لقواق عبد الرزاق	أستاذ مساعد أ	المسيلة	مناقشا
ولهي بوعلام	أستاذ محاضر أ	المسيلة	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2013/2012

** الشكر **

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي ألهمني الإرادة

والصبر والمثابرة لإتمام هذا العمل المتواضع

الشكر الجزيل للأستاذ الفاضل الدكتور ولهي بوعلام الذي تفضل

بالإشراف على بحثنا هذا ، وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة التي

أفادنا بها، فنكن له كل الاحترام والتقدير

إلى الأساتذة الذين شرفونا بقبولهم مناقشة هذه الرسالة

إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

وإلى كل من بذل معي جهدا ووفر لي وقتا، و نصح لي

قولا ، أسال الله أن يجزيهم عني خير الجزاء.

الفهرس

الفهـرس

فهرس المحتويات | الصفحة

شكر وتقدير I
الملخص..... II
الفهرس..... III
قائمة الجداول..... VI
قائمة الأشكال..... VII
قائمة الاختصارات و الرموز..... IX
قائمة الملاحق..... X
مقدمة عامة..... أ- هـ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

تمهيد..... 7
المبحث الأول: مفهوم الضريبة، مبادؤها و أهدافها..... 8
المطلب الأول: مفهوم الضريبة..... 8
المطلب الثاني: مبادئ الضريبة..... 9
المطلب الثالث: أهداف الضريبة..... 11
المبحث الثاني: أنواع الضرائب..... 13
المطلب الأول: الضرائب المباشرة..... 13
المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة..... 23
المبحث الثالث: الوعاء الضريبي و تحديد العبء..... 31
المطلب الأول: تعريف الوعاء الضريبي و طرق تقديره..... 31
المطلب الثاني: العبء الضريبي..... 33
خلاصة الفصل..... 36

الفصل الثاني: نظرة عامة حول المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تمهيد..... 38
المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي..... 39
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه..... 39
المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية الأساسية..... 41
المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي..... 44
المطلب الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي..... 47
المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية..... 48

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و مستخدموها..... 48
المطلب الثاني: عرض القوائم المالية..... 50
المطلب الثالث: الخصائص النوعية للقوائم المالية..... 55
المبحث الثالث: الآثار و التحديات التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 58
المطلب الأول: الآثار التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 58
المطلب الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 62
خلاصة الفصل..... 64

الفصل الثالث: القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيد..... 66
المبحث الأول: المقاربة النظرية للنظام المالي المحاسبي على القواعد الجبائية الجزائرية..... 67
المطلب الأول: مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي.... 67
المطلب الثاني: انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري..... 69
المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية..... 75
المطلب الأول: تحديد النتيجة المالية..... 75
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية..... 83
خلاصة الفصل..... 89

الدراسة الميدانية للموضوع

تمهيد..... 91
المبحث الأول: تقديم المؤسسة موضوع الدراسة..... 92
المطلب الأول: نشأة المؤسسة و الأنشطة التي تمارسها..... 92
المطلب الثاني: الوضعية الجبائية للمؤسسة..... 93
المبحث الثاني: دراسة كيفية الإنتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية..... 95
المطلب الأول: عرض الميزانية العامة للمؤسسة..... 95
المطلب الثاني: كيفية حساب النتيجة المالية..... 98
المطلب الثالث: كيفية تحديد النتيجة الجبائية..... 106
خلاصة الفصل..... 111
خاتمة عامة..... 113
قائمة المراجع..... 115
الملاحق..... 122

..

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنـــوان الجـدول	الصفحة
1.1	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	15
2.1	توزيع الرسم على النشاط المهني	19
3.1	المنتجات التي تخضع للرسم الداخلي على الاستهلاك	28
4.1	نسب الخضوع للرسم الداخلي على الاستهلاك	29
5.1	المعدلات المطبقة لحساب الرسم على المنتوجات البترولية	30
1.4	الأنشطة الممارسة من طرف المؤسسة موضوع الدراسة	93
2.4	الميزانية العامة للمؤسسة موضوع الدراسة	96
3.4	جدول حركات المخزونات	99
4.4	أعباء العاملين، الضرائب،الرسوم و التسديدات المماثلة، خدمات أخرى	100
5.4	أعباء و منتجات أخرى عملياتية	101
6.4	جدول الإهتلاكات و خسائر القيم الخاص بالمؤسسة	102
7.4	جدول حساب النتيجة للمؤسسة	103
8.4	دراسة بعض النسب التي تمثلها نتيجة المؤسسة	105
9.4	تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة	107
10.4	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	109
11.4	حساب النتيجة الصافية للمؤسسة	110

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	طرق تقدير وعاء الضريبة	33
1.2	المخطط العام للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي (SCF)	41
2.2	النظام المحاسبي كنظام للمعلومات المحاسبية	46
1.3	ارتباط قياس الدخل الضريبي بقياس الدخل المحاسبي	85

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار/الرمز	الدلالــة
IRG	*Impôt Sur Le Revenu Global*
IBS	*Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés*
TAP	*Taxe Sur L'activité Professionnelle*
TAIC	*Taxe Sur Activité Industrielle Et Commerciale*
TANC	*Taxe Sur L'activité Non Commerciale*
ANSEJ	*Agence Nationale De Soutien A l'Emploi De Jeunes*
ANDI	*Agence Nationale De Développement De l'Investissement*
IFU	*Impôt Forfaitaire Unique*
TVA	*Taxe Sur La Valeur Ajoutée*
TUGP	*Taxe Unique Globale A La Production*
TUGPS	*Taxe Unique Globale Sur Les Prestations De Services*
TIC	*Taxe Intérieure De Consommation*
TPP	*Taxe Intérieure Sur Les Produits Pétroliers*
SCF	*Système Comptable Financier*
IAS	*International Accounting Standards*
IFRS	*International Financial Reporting Standards*

قائمة الملاحق

رقم الشكل	عنوان الملحق	الصفحة
01	الميزانية العامة للمؤسسة موضوع الدراسة	123
02	جدول حركة المخزونات للمؤسسة موضوع الدراسة	125
03	جدول أعباء العاملين، الضرائب،الرسوم و التسديدات المماثلة، خدمات أخرى و جدول أعباء و منتجات أخرى عملياتية المتعلقة بالمؤسسة موضوع الدراسة	126
04	جدول الاهتلاكات و خسائر القيم الخاص بالمؤسسة موضوع الدراسة	127
05	جدول حساب النتيجة للمؤسسة موضوع الدراسة	128
06	جدول تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة موضوع الدراسة	130

المقدمة العامة

إن الإيرادات الضريبية بشكلها المباشر و غير المباشر باتت تشكل عنصرا مهما في إيرادات الدول المتقدمة و النامية على حد سواء، كما أسهمت الإيرادات الضريبية في مختلف دول العالم في تحقيق خطط التنمية المطروحة من قبل الحكومات عن طريق الخدمات المختلفة التي تقدمها الدول لشتى القطاعات الاقتصادية للمساعدة في نموها و تطويرها، و لتحقيق ما سبق توجب عليها جباية الضرائب بشكل دقيق.

و بعد التطور الذي عرفته الجزائر خاصة مع بداية التسعينات و تغيير الظروف الاقتصادية فقد شهدت إصلاحات محاسبية هامة مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد يقوم على المعايير الدولية *IAS/IFRS* بدلا عن النظام المحاسبي السابق الذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية.

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

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

فالنتيجة المالية هي نتاج أحد الأقسام الهامة التي تعتمد عليها الشركة أثناء مزاولتها لنشاطها التجاري، و المتمثل في قسم المحاسبة الذي يعمل على إظهار مجمل التغيرات الحاصلة في الذمة المالية للشركة، و كذا إبراز صورتها الحقيقية أمام الغير المتعامل معها .فالمحاسبة هي إحدى التقنيات الكمية لمعالجة البيانات التي تسجل عند حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين عموما، بهدف تحديد النتيجة عند انتهاء الدورة المحاسبية.

أما النتيجة الجبائية فتستخلص من النتيجة المالية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري. وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على الربح، وعليه فأي تعديل في النتيجة المالية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية.

أولا: إشكالية البحث:

وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية:

ما هي الآثار التي تحدثها الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية على النتيجة المالية؟

و لتفكيك جوانب هذا التساؤل المحوري و التدقيق في جزئياته الأساسية، ارتأينا طرح هذه التساؤلات الفرعية:

1- ما هي أهم ضرائب المؤسسة؟
2- ماهي طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد؟ و ما هي الآثار و التحديات التي تنجر عن تطبيقه؟
3- ماهي أهم الفروقات بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية؟
4- هل النتيجة الخاضعة للضريبة هي نفسها النتيجة المالية أم أن هذا الأخير لا يشكل سوى قاعدة لحسابه ؟

ثانيا: فرضيات البحث:

في ظل الإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية السابقة الذكر يمكننا الانطلاق من الفرضيات الأساسية التالية:

1- التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد سواء على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة سيكون لها أثر كبير على النظام الجبائي.
2- القواعد والمبادئ المحاسبية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي لا تتناسب مع القواعد الجبائية.
3- أي تعديل في النتيجة المالية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية.

ثالثا: أهمية البحث:

تطبيق الدول للمعايير المحاسبية الدولية بالتأكيد سينجم عنها عدة آثار جانبية خاصة منها التي تعتمد على الجوانب المحاسبية، أو لها علاقة مع المحاسبة، كالمجال الجبائي الذي يرتكز في الأساس على النتائج المالية من أجل تحديد الوعاء الضريبي للأرباح، و من هنا تبرز أهمية الموضوع الذي نحاول من خلاله معرفة العلاقة بين المحاسبة و الجباية في إطار التغيرات المحاسبية الجديدة، و كذلك تحديد أهم الفروقات بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية المساهمة في تفعيل تلك العلاقة.

رابعا: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى توضيح مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي، ويسعى لمعرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، و كذا انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، بالإضافة إلى إبراز كيفية الوصول إلى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المالية.

خامسا: دوافع اختيار البحث:

1- الميول الشخصي لدراسة و تحليل هذا الموضوع الذي يشكل مجال اهتمام في البحوث الجامعية و الندوات و الملتقيات العلمية.

2- دراسة الفروقات بين القواعد المحاسبية و الجبائية و أثرها على النتيجة المالية.

سادسا: المنهج المستخدم:

بهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع، تم الاعتماد في دراسة إشكالية البحث على المنهج الوصفي التحليلي من اجل إيضاح و محاولة الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي و التساؤلات الفرعية، حيث يتعلق المنهج الوصفي بالجانب النظري من خلال التغطية الأكاديمية لمختلف جوانبه، أما المنهج التحليلي فيتعلق بالجانب التطبيقي، للوقوف على مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجديد و النظام الجبائي و كذا أهم الفروقات بين القواعد المحاسبية الجديدة و القواعد الجبائية بالإضافة إلى تأثير هذه الاختلافات على النتيجة المالية و ذلك بإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي.

سابعا: حدود الدراسة:

حددت دراسة الموضوع في إطارين مكاني و زماني ، ففيما يخص الإطار الزماني فالموضوع الذي يتناوله هذا البحث والخاص بإشكالية الاختلاف بين القواعد المحاسبية و الجبائية و أثرها على النتيجة المالية، تقتصر على دورة محاسبية واحدة لسنة 2011 و ذلك لإمكانية دراسة النتيجة في تلك الدورة، أما فيما يخص الإطار المكاني فقد تم اختيار مؤسسة أشغال عمومية كإطار عملي للدراسة التطبيقية.

ثامنا: الدراسات السابقة:

حسب إطلاع الباحث و في حدود ما توفر لديه من معلومات و مراجع حول موضوع البحث هناك دراسات و بحوث علمية التي أنجزت في مختلف جامعات الوطن و قليل من هذه الدراسات ما أشار إلى موضوع أثر الاختلاف بين القواعد المحاسبية و الجبائية على النتيجة المالية و منها على سبيل المثال لا الحصر نذكر الآتي:

- **دراسة (عمارة كريمة 2008)**: الدراسة مقدمة لنيل شهادة الماجستير من جامعة الجزائر قدمت بعنوان "الربح في جباية الشركات التجارية"، تناولت الدراسة علاقة الجباية بالشكل القانوني للشركة التجارية و كذا إلى ماهية الربح الخاضع للضريبة من خلال تناول مفهومه و من ثم كيفية تحديده جبائيا، و قد توصلت الدراسة إلى أنه بتطبيق القواعد الجبائية على النتيجة المالية يتم الحصول على النتيجة الجبائية التي تشكل الوعاء الضريبي الذي ستطبق عليه الضريبة، أي أن الربح الجبائي ليس إلا ربحا محاسبيا معدلا وفق القواعد الجبائية.
- **دراسة (براق محمد و بوسبعين تسعديت 2011)**: الدراسة عبارة عن مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (*IFRS-IAS*) والمعايير الدولية للمراجعة (*ISA*) : التحدي، جامعة سعد دحلب –البليدة–،و المداخلة كانت بعنوان "النظام المحاسبي المالي و متطلبات النظام الجبائي"، حيث حاولت الدراسة إبراز العلاقة بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي و كذا إلى العلاقة بين النظام المحاسبي الجزائري بالنظام الجبائي الجزائري و إظهار الاختلاف بينهما، و توصل الباحثان إلى أن الممارسات الفعلية للقواعد المحاسبية الجديدة تقتصر إلى حد كبير على تغيير الحسابات، و ترك الباحثان المجال مفتوحا لطرح السؤال عن نجاح تطبيق هذا التوجه الجديد للمحاسبة من عدمه.
- (**دراسة محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران 2009**)، و هي عبارة عن مقال تم نشره في مجلة العلوم الاقتصادية، العدد (24) المجلد السادس، العراق، و كانت تحت عنوان "الفروقات المهمة بينين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما"، حيث في المحور الأول تم إبراز

طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الضريبة، أما في المحور الثاني إلى شرح الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب المعيار المحاسبي رقم (12)، و توصل الباحثان في الأخير إلى عدة توصيات منها ضرورة تفعيل التعاون بين المحاسبة وما وصلت إليه من تطور في مناهجها النظرية وممارساتها التطبيقية من جانب والضريبة في إطارها الفكري والتشريعات المتعلقة بها و إدارتها من جانب آخر.

يعتبر هذا البحث حلقة تكمل سلسلة البحوث السابقة، ومحطة جديدة تستند إليها البحوث اللاحقة، فبعض الأبحاث التي أنجزت تناولت الموضوع من جانب الاختلافات بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية من حيث الجانب الوصفي، و لكن لا نجد من يركز على أثر هذه الاختلافات على النتيجة المالية، وبناء على ذلك يتم استخلاص جملة من النتائج والتوصيات.

تاسعا: هيكل البحث:

سيتم معالجة هذا البحث من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: حيث تم تخصيصه للتعرف على المفاهيم الأساسية للضريبة و قواعدها الفنية و أهدافها، بعد ذلك سيتم عرض أهم الضرائب (المباشرة و غير المباشرة) في القانون الجبائي.

الفصل الثاني: يتناول نظرة عامة حول المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي *SCF*، و تم العرض من خلاله لماهية النظام المحاسبي المالي من حيث المفهوم، المبادئ، الأهمية و الأهداف، حيث تم تخصيص جزء للتعرف على القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كما سيتم التطرق إلى الآثار و التحديات التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث: فخصص للقواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي، و ذلك بتحديد الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية و كذا كيفية الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية.

أما الفصل الرابع: الدراسة الميدانية للموضوع، فتم من خلاله دراسة تحليلية للنتيجة المالية للمؤسسة و كذا عرض لكيفية الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية.

عاشرا: صعوبات البحث:

1- قلة المراجع المتخصصة و المتعلقة بموضوع البحث، خاصة الكتب العلمية التي تعتبر الزاد الحقيقي لكل بحث علمي، و هذه القلة في المراجع المتخصصة مردها بالدرجة الأولى إلى حداثة التجربة الجزائرية مع الإصلاحات المحاسبية، و تم تعويض هذا النقص بالندوات و المجلات العلمية و غيرها.

2- حداثة و تجدد موضوع الاختلاف بين القواعد المحاسبية و الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي.

3- نقص الدراسات والبحوث ذات الصلة بالموضوع.

الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي
للضريبة

تمهيد

تعتبر الضرائب من الموارد المالية الرئيسية لتغطية النفقات العامة الدولة بحيث أن تحصيلها يتم بطرق و أشكال مختلفة، فهي تمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و المالية، إلا أن النظم الضريبية و أنواعها تختلف من دولة إلى أخرى بحيث تحدد تشريعيا المبادئ و القواعد الأساسية للنظام الضريبي، و مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، و آلية تحصيلها، و حوافز تشجيع تسديد الضريبة و عقوبات التهرب من تسديد الضريبة و التأخير في تسديدها، و بشكل يمكن الحكومات من تحقيق الشفافية و العدالة في توزيع العبء الضريبي.

و بهذا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مفهوم الضريبة، مبادؤها و أهدافها

المبحث الثاني: أنواع الضرائب

المبحث الثالث: الوعاء الضريبي و تحديد العبء

المبحث الأول: مفهوم الضريبة، مبادؤها و أهدافها

لقد رافق تطور الدولة تزايدا عاما في الاهتمام بأمر الضرائب ليس فقط لما تمثله من موارد، و لكن باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية و الاجتماعية، لتحقيق أهداف الدولة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

أولا: تعريف الضريبة:

كان لتطور مفهوم الضريبة تعدد التعريفات التي أوردها الفقهاء في شأنها. غير أن جوهر هذه التعريفات يكاد واحدا رغم تعدد الأهداف الضريبية في الأنظمة المختلفة. و لذلك فإننا نورد التعاريف التالية:

التعريف الأول: هي فريضة ينبغي على الممول القيام بدفعها وهو يقوم بذلك مكرها حيث لا تتوفر له الحرية للاختيار بين دفعها وعدم دفعها، ومن ثم فإن من يتأخر في دفعها أو يمتنع يعاقبه القانون[1].

التعريف الثاني: يقصد بالضريبة الفريضة المالية التي تستأديها الدولة إجباريا و بصفة نهائية من الأفراد لتحقيق منفعة عامة من غير أن يكون دفعها نظير مقابل معين[2].

التعريف الثالث: الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[3].

التعريف الرابع: الضريبة اقتطاع إلزامي من قبل السلطات العامة، و التي الهدف الأساسي منها تغطية نفقات الدولة و إعادة توزيعها وفقا للقدرة الضريبية للمواطنين[4].

و من خلال هذه التعاريف يمكن استنباط التعريف التالي:

---

[1] المرسي السيد حجازي – النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق – الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2001، ص: 08.

[2] محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مكتبة النهضة، القاهرة، 1959،ص: 133.

[3] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية للنشر، مصر، 2000، ص: 12.

[4] *Christine Collette , Initiation à la gestion fiscale des entreprises, eyrolles, paris, 1994, p :7.*

"الضريبة هي اقتطاع نقدي و جبري و بصفة نهائية و دون مقابل يدفعها المكلفون بهدف تغطية النفقات العامة و تحقيق الصالح العام".

ثانيا: خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة فإن الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

1. **الضريبة مبلغ من المال:** الأصل في الضريبة أنها مبلغ من النقود، بتعبير آخر اقتطاع نقدي هذا هو الحال في العصر الحديث، فإن تم استلاء الدولة على مال غير نقدي خرج الأمر من نطاق الضريبة ليصبح بذلك مصادرة للمنقولات، و هو أمر لا يتم إلا في حالات استثنائية كتمويل نفقات الحروب أي دافع وطني بحت؛
2. **الضريبة فريضة ذات طابع إجباري و نهائي:** إن الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار، و يفهم عن لفظ الإجبار الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية؛
3. **الضريبة تفرض بطريقة أحادية:** صادرة عن الدولة، لا يمكن للضريبة أن تؤسس، أو تحصل إلا إذا كان هنالك قانون متعلق بما يصوت عليه من قبل البرلمان و الذي يتألف من ممثلي الشعب؛
4. **الضريبة فريضة ذات أهداف:** تشير غالبية التعريفات إلى أن الضريبة ذات طابع مالي فقط، إلا أن غايتها تتعدى ذلك إلى أهداف اجتماعية و اقتصادية؛
5. **الضريبة فريضة بدون مقابل:** و من خصائص الضريبة أنها تدفع بدون مقابل، أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له، و هذا لا يعني أنه لا يستفيد منها نهائيا بل على العكس فهو يستفيد من مرافق الدولة العامة بصفته مواطنا بالإضافة إلى الأمن و الاستقرار و العدل.

المطلب الثاني: مبادئ الضريبة

للضريبة مجموعة من المبادئ تحكم فرضها أو جبايتها، و هي تتمثل فيما يلي:

1/ مبدأ العدالة:

و معناها أن يساهم و يشارك جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة.

تستند القاعدة في الفكر المالي التقليدي على تحمل الممول عبء الضريبة تبعا لمقدرته النسبية (الضريبة النسبية).

أما الفكر المالي الحديث فيقيمها على أساس المقدرة التكليفية (الضريبة التصاعدية)[1].

2/ مبدأ الوضوح :

و يعني ذلك أن تتميز القوانين الضريبية بالبساطة و عدم التعقيد، بحيث يستطيع المكلف بالضريبة التعرف على طريقة السداد و الالتزامات الضريبية، و مواعيدها و لكي يستطيع المكلف معرفة مقدار الأموال التي يجب أن يدفعها .

و لذا يجب على الدولة العمل غلى تحديد قانون يوضح قيمة الضريبة و كيفية احتسابها و تحديد مواعيد تسديدها و جزاءات عدم التسديد ، حيث إذا لم تتوفر هذه البيانات و القوانين الضريبية للمكلف، تقع هناك تعسفات سواء من المكلف أو من طرف إدارة الدولة و تكون هناك زيادة في العبء الضريبي أو إنقاصه .

أما من جهة المكلف بالضريبة فانعدام جميع الإجراءات و البيانات، تجعله يتهرب من دفع الضريبة، أو يقدم بيانات خاطئة. و لهذا وجب على إدارة الدولة وضع قوانين و إجراءات واضحة تكون في نصوص سهلة الأسلوب و بهذا تسهل على المكلف دفع الضرائب في و قت سدادها[2].

3/مبدأ الاقتصاد في النفقة:

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات و تدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه[3].

---

[1] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص: 64.

[2] رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الاصلاحات الاقتصادية حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص ص:9-10.

[3] محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:196.

4/ مبدأ الملاءمة:

أي أن يراعي نظام الضريبة المفروض مصلحة المكلف و ظروفه و لا يقف عائقا و حاجزا أمام طموحات و مصالح المكلفين. و هذا يتضمن ما يتضمنه من ضرورة تحصيل قيمة الضريبة خلال الفترات الزمنية التي تناسب ظروف المكلف[1].

المطلب الثالث: أهداف الضريبة

لم يصبح الهدف من فرض الضريبة توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة فقط، بل أصبحت تستخدم لتحقيق أهداف أخرى في المجال الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي، و يمكن توضيح أهم هذه الأهداف كما يلي:

1- الأهداف الاقتصادية:

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما أو أثرا انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية. ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن توجه الضريبة لامتصاص الفائض من القدرة الشرائية و إلى محاربة التضخم. إن هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية.

في بعض الأحيان، تقوم الضريبة بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثل قطاع السكن، فتقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهضة للبناء[2].

2- **الأهداف الاجتماعية:** تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية و التي من أهمها:

أ- **إعادة توزيع الدخل الفردي:** عن طريق فرض الضرائب المتصاعدة التي تؤدي إلى اقتطاع جزء من هذا الدخل من الفئة القادرة ماليا و إنفاقه لمنفعة فئات أخرى قدرتها أقل تحقيقا لأغراض اجتماعية إصلاحية أهمها: [3]

- عدم تركز الثروة في يد فئة محدودة من أفراد المجتمع.

---

[1] محمد أبو نصار، محاسبة الضرائب-ضريبة الدخل و المبيعات-، دائرة المكتبة الوطنية،، عمان، الأردن، 2011، ص: 13.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومه، الجزائر، 2008، ص: 33.

[3] خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص: 33.

- تضييق حدة التفاوت بين المستويات الدخل المختلفة.

ب- **الحد من بعض العادات السيئة أو غير المرغوب بها في المجتمع:** من الأمثلة على ذلك فرض ضرائب عالية على نوع من العادات السيئة مثل: التدخين و المسكرات و بعض السلع الترفيهية، و بالتالي محاولة التقليل من آثارها السلبية قدر الإمكان[1].

ج- **تنظيم النسل في المجتمع:** في المجتمعات التي تعاني من الكثافة السكانية العالية يتم فرض ضرائب على كل طفل بعد عدد معين من الأطفال للمكلف الواحد، و يتم منح إعفاء ضريبي عن كل طفل في الأسرة في الدول التي تعمل على تشجيع النسل.

3- الأهداف السياسية:

إن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخول، كذلك يحدد الحد الأقصى للدخول و بذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة، كما تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية و ذلك بفرض ضرائب و رسوم جمركية على السلع المستوردة، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة و عالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا و تقوم بالعكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا[2].

[1] عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص ص: 7-8.

[2] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث"جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين"، الجزء الأول، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص:22.

المبحث الثاني: أنواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب و تختلف صورها الفنية باختلاف المكان و الزمان، و لكل نوع من هذه الأنواع مزايا و عيوب، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من هذه الأنواع دون سواء، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب و أن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملاءمة لتحقيق أهداف المجتمع، إلا أن التركيز سيكون على أهم الضرائب و الرسوم التي أقرها المشرع الجبائي الجزائري من خلال تقسيمها إلى ضرائب مباشرة و غير مباشرة.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة

الضريبة المباشرة هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية [1]، و تتكون من الضرائب و الرسوم التالية:

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

1- **تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي**: طبقا لنص المادة الأولى (01) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه:

" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"[2].

2- **خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي**:و تتمثل في:[3]

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
- ضريبة سنوية: أي تستحق الدفع كل سنة على أساس الأرباح و الدخول التي حققها المكلف بالضريبة، و التي تحصل عليها خلال السنة؛

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص: 205.

[2] المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[3] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص: 8.

- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه بعد طرح كل التكاليف المنصوص عليها من الدخل الخام؛
- ضريبة وحيدة: أي تظم أو تشمل كل فئات الدخل؛
- ضريبة تصاعدية: حيث يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من الدخول، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي بشكل يكون فيه العبء الملقى على عائق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله؛
- ضريبة تصريحية: حيث توضع و تحصل هده الضريبة عن طريق جداول و قوائم إسمية على أساس التصريح بالدخول المكتسبة من طرف المصرحين بها و يتم التصريح بها قبل 01 ماي من السنة التي تلي سنة تحقيق الدخل و ذلك بمفتشية مقر إقامة المكلف و بواسطة تصريح نموذج *G01.

3-مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: المكلفون بهذه الضريبة هم:[1]

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر؛
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و لهم عائدات من مصدر جزائري؛
- الموظفون و أعوان الدولة الموجودون في الخارج غير الخاضعين للضريبة الشخصية على دخلهم هناك؛
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و يحققون عائدات من مصدر جزائري؛
- الأشخاص الجزائريين و الأجانب الذين يستفيدون من المداخيل التي تخضع للضريبة على الدخل في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية.

4-التنظيم الفني للضريبة على الدخل الإجمالي:

- **الإعفاءات:** يعفى من الضرائب على الدخل الإجمالي:[2]

- الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي السنوي مبلغ (120.000دج)؛

* هو تصريح سنوي يسلم من طرف الإدارة و يملأ من طرف المكلف بالضريبة حيث يصرح بأنواع الدخل المختلفة المحققة خلال السنة موضوع التصريح.

[1] المادتين 3-4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيون و القنصليين الجزائريين.

- **تحديد المعدلات:** تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

جدول رقم (1.1): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار الجزائري	نسبة الضريبة
لا يتجاوز: 120.000	% 0
من 120.001 إلى 360.000	% 20
من 360.001 إلى 1.440.000	% 30
أكبر من 1.440.000	% 35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

5- تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: تتمثل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في:[1]

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية، كما نصت عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[1] المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

ملاحظة: مداخيل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية تحسب كما يلي:

- بالنسبة للإيجار ذات الطابع الصناعي و التجاري تحسب بنسبة (15%) محررة من الضريبة؛
- بالنسبة للإيجار ذات الطابع السكني تحسب بنسبة (07%) محررة من الضريبة؛
- أما بالنسبة للإيجار المخصصة للطلبة فهي معفاة.

كما تعفى المداخيل المتأتية من إيجار السكنات الاجتماعية التي تقل مساحتها عن 80م^2 من الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

1-تعريف الضريبة على أرباح الشركات: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"[1].

2-خصائص الضريبة على أرباح الشركات: و تتمثل في:[2]

- ضريبة سنوية: لأنها حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة؛
- ضريبة وحيدة: لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم؛
- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي؛
- ضريبة عامة: لأنها شاملة لجميع الأرباح، دون تمييز لطبيعتها؛
- ضريبة تصريحية: نظرا لأن المكلفين بها ملزمين على التصريح بالربح السنوي قبل 01 ماي من كل سنة.

[1] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] خلاصي رضا، مرجع سابق، ص:29.

3-مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: تخضع للضريبة على أرباح الشركات:[1]

- الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء شركات الأشخاص و الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة الأسهم؛
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛
- الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- الشركات العقارية و الاتحادية التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4-التنظيم الضريبي للضريبة على أرباح الشركات:

- **الإعفاءات:** نصت في هذا المجال المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي:[2]

تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاثة (03) سنوات ابتداءا من دخولها حيز النشاط و ترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عنها التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى ستة (06) سنوات انطلاقا من بدء نشاطها، كما تستفيد من الإعفاء كذلك التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات العمومية و تستفيد من الإعفاء مدة عشر (10) سنوات المؤسسات السياحية باستثناء الوكالات السياحية و الأسفار، و كذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي و تستفيد أيضا من الإعفاء لمدة ثلاثة (03) سنوات وكالات السياحة و الأسفار و كذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

[1] المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

و تستفيد من الإعفاء الدائم:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة؛
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و المحققة مع شركاتها فقط؛
- التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء، و كذا الاتحادات المستفيدة من اعتماد تسلمه مصالح وزارة الفلاحة؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- العمليات المدرة للعملة الصعبة ولا سيما:

– عمليات البيع الموجهة للتصدير؛

– تأدية الخدمات الموجهة للتصدير باستثناء النقل البري و البحري و الجوي و عمليات إعادة التأمين و البنوك.

- **أنظمة فرض الضريبة:** يخضع الأشخاص المعنويين للضريبة على أرباح الشركات لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، و يحدد الربح الحقيقي على أساس مسك محاسبة منتظمة تفرض على المكلفين[1].
- **الالتزامات:** على الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات القيام بما يلي:[2]
  - تقديم تصريح قبل الفاتح ماي من كل سنة بمبلغ الربح الخاضع للضريبة؛
  - تقديم ترجمة يصادق عليها مترجم معتمد إذا كان مسك المحاسبة سيتم بلغة أجنبية؛
  - تقديم ملخصات للحسابات الخاصة منها:
    - ✓ ملخص عن حسابات النتائج و نسخة من حصيلتهم، و كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها؛
    - ✓ كشف المدونات الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) المذكور مع تقديم كشف مفصل للتسبيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

[1] المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- **المعدلات:**

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ب (25% و 19%)، حسب المادة 150 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ثالثا: الرسم على النشاط المهني (TAP):

أنشئ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996، و ذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC) و الرسم على النشاط غير التجاري (TANC) و هو عبارة عن ضريبة مستحقة على رقم الأعمال المحقق من طرف الشخص الطبيعي أو المعنوي باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء، و باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها[1]، و لقد كانت النسبة المطبقة (2.55 %) إلى غاية 2001 حيث تم تخفيضها إلى (02%) موزعة كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (2.1): توزيع الرسم على النشاط المهني

البيان	عائدات الرسم و المعدلات المقابلة لها			
الحصص	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	**المجموع**
المعدل العام	%0.59	%1.30	%0.11	**%2**

المصدر : المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

1-تخفيضات الرسم على النشاط المهني: إن رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني تطبق عليه تخفيضات مختلفة نذكر منها:[2]

[1] المادة 223 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- (30%) بالنسبة لرقم الأعمال المحقق ضمن نشاطات البيع بالجملة، و عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بالمنتجات المتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن (50%) من الحقوق المباشرة؛
- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين و التجارة بالجملة للأدوية المنتجة محليا؛
- (50%) بالنسبة لعملية البيع بالجملة و المتعلقة بالمنتجات التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من (50%) من الحقوق المباشرة، بالإضافة إلى عملية البيع بالتجزئة التي تتعلق بالأدوية طبقا للمرسوم التنفيذي رقم: 31/96 المؤرخ في 15 جانفي 1996، و أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة ما بين (10% و 30%).
- (75%) فيما يخص عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي و الممتاز و المازوت.

2-رقم الأعمال المعفى من الرسم على النشاط المهني: يعفى من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال المحقق في إطار النشاط الممارس من طرف الشباب المستثمر و المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) لمدة ثلاثة (03) سنوات و يمكن أن ترفع لمدة ستة (06) سنوات بشرط أن تمارس في المناطق الواجب ترقيتها، بالإضافة إلى ذلك يعفى من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال المحقق في إطار (ANDI) لمدة ثلاثة (03) سنوات و ترفع إلى خمس (05) سنوات في المناطق المراد ترقيتها.

رابعا: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

تأسست الضريبة الجزافية الوحيدة لتحل محل الضرائب و الرسوم المطبقة في النظام الجزافي إذا فهي تعوض الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي[1].

1-مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة:

[1] المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم (مبيعات) سنويا (10 000 000دج)[1] بما في ذلك الحرفيين الممارسين لنشاط حرفي فني[2]؛
- الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (10 000 000 دج)؛

لا يخضع الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين أعلاه (1-2) للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم سقف (10 000 000 دج).

2-العمليات المستثناة من الضريبة الجزافية الوحيدة: يستثنى من الضريبة الجزافية الوحيدة ما يلي:[3]

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

3-معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة: يحدد المعدل كما يلي:

[1] المادة 03 من قانون المالية التكميلي للجمهورية الجزائرية لسنة 2011.

[2] المرسوم التنفيذي رقم: 140/97، للجمهورية الجزائرية، مؤرخ في: 30 أفريل 1997.

[3] المادة 282 مكرر 1 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- (05%)[1] بالنسبة للأنشطة المذكورة في المادة 282 مكرر 1 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (12%)[2] بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة الثانية من المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4-توزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة: توزع الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:[3]

- ميزانية الدولة: 48.50 %؛
- البلديات: 40%؛
- الولاية: 05%؛
- الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 05%؛
- غرف التجارة و الصناعة: 01%؛
- غرف الصناعة التقليدية و المهن: 0.48%؛
- الغرف الوطنية للصناعة التقليدية و الحرف: 0.02%.

5-طريقة تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة: تسدد على أربعة (04) أقساط متساوية خلال السنة، و يحدد الحد الأدنى للتسديد السنوي بـ : (000 5 دج) مهما كان رقم الأعمال[4].

ملاحظة: إن فئة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة غير معنيين بالتزام وضع التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي نموذج (G01).

6-الإعفاءات و الاستثناءات من الضريبة الجزافية الوحيدة: تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:[5]

* المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا المصالح الملحقة بها؛

* مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛

[1] المادة 10 من قانون المالية لسنة 2008 المعدل لأحكام المادة: 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] التعليمة العامة؛ المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة، رقم 2007/001، للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 09 جانفي 2007.

[3] المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[4] التعليمة العامة، المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة، رقم 2007/001، للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 09 جانفي 2007.

[5] المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

* الحرفيون التقليديون و كذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا و المقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

غير أن هؤلاء يبقون مكلفين بدفع الحد الأدنى من الضريبة المنصوص عليه في المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

تعتبر الضرائب غير مباشرة إذا كان دافع الضريبة يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، و يمكن أن يكون قصد المشرع في فرضها هو الشخص الذي يتحملها في النهاية، و مثالها الرسم على القيمة المضافة حيث يدفعها التاجر و يحملها إلى المستهلك[1]. و تتكون من الضرائب و الرسوم التالية:

أولا: الرسم على القيمة المضافة (TVA):

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، و ذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني[2].

1-تعريف الرسم على القيمة المضافة: يعتبر "رسم عام للاستهلاك ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، تجاريا أو طابعا حرفيا أو حرا"[3]. و بالتالي فإنها تعتبر:

- ضريبة غير مباشرة؛
- ضريبة حقيقية؛
- ضريبة تحصل حسب آلية المدفوعات المقسمة؛
- ضريبة نسبية للقيمة؛
- ضريبة تتوقف على آلية الخصم؛

[1] عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، مرجع سابق، ص: 10.

[2] ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2003، ص:27.

[3] *Direction générale des Impôts, Guide pratique de la TVA, Alger, 2012, pp : 9-10.*

- ضريبة حيادية.

2-العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

أ- **العمليات الخاضعة وجوبا:** تتمثل فيما يلي:[1]

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية؛
- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة كما جاء تعريفهم في المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- التسليمات لأنفسهم؛
- عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمة و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية؛
- بيوع العقارات و المحلات التجارية؛
- المتاجرة في الأشياء المستعملة غير المكونة من المعادن النفيسة؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة؛
- الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها؛
- خدمات الهاتف و التلكس بمختلف أنواعها التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات؛
- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة؛
- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.

ب- **العمليات الخاضعة اختياريا**:[2] يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناءا على تصريح منهم اكتساب صفة المكلفون بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- التصدير؛

[1] المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- الشركات البترولية؛
- المكلفين بالرسم الآخرين؛
- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

3-الحدث المنشئ للضريبة: الحدث المنشئ هو الواقعة التي يتولد عنها دين جبائي اتجاه الخزينة العمومية و هو يختلف باختلاف طبيعة العملية[1]:

أ- **في الداخل:**

- بالنسبة للمبيعات عند التسليم المادي أو القانوني للبضاعة؛
- بالنسبة للأشغال العقارية من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة و من الأشغال العقارية من تاريخ التسليم؛
- بالنسبة لتقديم الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

ب- عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع، المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

ج- عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ من المنتجات الخاضعة للضريبة بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك و المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

4- معدلات الرسم على القيمة المضافة: هناك معدلين و هما: [2]

- المعدل المخفض (07%): يطبق هذا المعدل على المنتوجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي و الاجتماعي و الثقافي للدولة.
- المعدل العادي (17%): و يطبق على كل العمليات، الخدمات و المنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض (07%).

[1] المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[2] *Direction générale des Impôts, op cit, p :18.*

5- **حسم الرسم على القيمة المضافة:**[1] يكون الحسم على القيمة المبنية على فواتير الشراء أو البيانات، أو وثائق الاستيراد (D10)* و المحمل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.

و لا يمكن أن يتم الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة بخصوص رقم الأعمال الشهري الذي يتم إيداعه قبل اليوم العشرين من الشهر الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة أو بيانات الاستيراد.

و مما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم:

أ- **الحسم المادي:** هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات و الخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم و هناك شروط للاستفادة من هذا الحسم و هي:

- أن تكون العملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛
- وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

ب- **الحسم المالي:** هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير حيازة الاستثمارات و يتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة) و هناك شروط الاستفادة من هذا الحسم هي:

- يجب أن تشتري السلع جديدة أو مجددة و بضمان أن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تخصص للتصدير؛
- يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله؛
- يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشائها.

[1] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 120.

* وثيقة D10: هي وثيقة تقدم من طرف مصلحة الجمارك للبنك الخارجي الجزائري، والتي تؤكد دخول البضاعة و إستلامها من المستورد، وكذلك المبلغ الذي دخلت به البضاعة.

يتم الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم ولا يمكن أن يتم عندها مبلغ الفاتورة الذي يتجاوز مئة ألف دينار (100 000دج) على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا[1].

و يدعم كشف رقم الأعمال (التصريح الشهري أو الفصلي) نموذج G50 * بجدول يتضمن بالنسبة لكل مورد المعلومات الآتية:[2]

- رقم التعريف الإحصائي؛
- الإسم و اللقب و عنوان الشركة؛
- العنوان؛
- رقم القيد في السجل التجاري؛
- تاريخ و بيان الفاتورة؛
- مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسدد.

ثانيا: الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC):

1- مجال التطبيق: يؤسس رسم داخلي على الاستهلاك على المنتوجات التالية:[3] الجعة، مواد التبغ و الكبريت، السجائر، السيجار، تبغ التدخين، تبغ للنشق و المضغ، و الكبريت.

2- الوعاء الضريبي: تحدد الأسس الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك كما يلي:[4]

- وفقا للحجم (الهكتولتر) بالنسبة للجعة؛
- وفقا للوزن (كلغ) بالنسبة لمنتوجات التبغ.

[1] المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[*] هو وثيقة رسمية خاصة بالتصريح بالحقوق الفورية و يكون إيداعها شهري أو فصلي حسب الحالة.

[2] المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[3] المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

[4] *Ministère des finances, Direction générales des impôts Le système fiscale algérien, Alger, 2012, p :30.*

أما بالنسبة للكبريت فيحدد الأساس حسب 100 علبة (باعتبار العلبة الواحدة تحوي على 40 عودا).

3-معدلات الرسم الداخلي على الاستهلاك: حددت المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تعريفات و نسب الإخضاع للرسم الداخلي على الاستهلاك.

جدول رقم (3.1): المنتجات التي تخضع للرسم الداخلي على الاستهلاك

بيان المنتوجات	التعريفات
الجعة	3610.00 دج / هتلر
التبغ الأسود	1040.00 دج / كلغ
التبغ الأشقر	1260.00 دج / كلغ
السيجار	1470.00 دج / كلغ
تبغ التدخين	620.00 دج / كلغ
تبغ النشق و المضغ	710.00 دج / كلغ
الكبريت	26.00دج/لكل علبة تحتوي على 40 عودا على الأقل لكل علبة

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

كما تخضع أيضا إلى الرسم الداخلي على الاستهلاك المنتجات والسلع التالية:

جدول رقم (4.1): نسب الخضوع للرسم الداخلي على الاستهلاك

بيان المنتوج	النسبة
سلمون	% 30
موز طازج	% 20
أناناس	% 30
كيوي	% 30
غير منزوع منه الكافيين	% 10
منزوع منه الكافيين	% 10
كفيار و بدائله	% 50
المواد الرثة	% 20
عربات لكل الميادين	% 20
غيرها التي تزيد سعة اسطوانتها على 2000 سم^3 و التي لا تتجاوز 3000 سم^3	%30
عربات لكل الميادين تتجاوز اسطوانتها 3000 سم^3	% 20
غيرها	% 30
عربات لكل الميادين تتجاوز اسطوانتها 2500 سم^3	% 20
غيرها	% 30

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- يدمج الرسم الداخلي على الاستهلاك في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة؛
- يكتتب المدينون بهذا الرسم قبل اليوم العشرين من كل شهر تصريحا شهريا يتضمن كميات المنتجات الخاضعة للضريبة و المروجة للاستهلاك، و يتبع هذا لتصريح بالدفع المتزامن للرسم الداخلي على الاستهلاك الذين قاموا بتصفيته وفقا للتعريفات أعلاه.

ملاحظة: قواعد التأسيس و التصفية و التحصيل و المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة تسري على الرسم الداخلي على الاستهلاك.

ثالثا: الرسم على المنتوجات البترولية (TPP):

يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتوجات البترولية و المماثلة لها، المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر، لا سيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية[1]. يطبق هذا الرسم على المنتوجات المذكورة في الجدول التالي وفقا للمعدلات الآتية:

جدول رقم (5.1): المعدلات المطبقة لحساب الرسم على المنتوجات البترولية

تعيين المواد	الرسم (دج)
البنزين الممتاز	1.00 /هلتر
البنزين العادي	1.00 /هلتر
البنزين الخالي من الرصاص	1.00 /هلتر
غاز أويل	1.00 /هلتر
غاز البترول المميع (الوقود)	1.00 /هلتر

المصدر: المادة 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

- و استنادا لنص المادة 28 مكرر 1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن قواعد التأسيس و التصفية و التحصيل و المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة تمدد على الرسم على المنتوجات البترولية.

- أما المادة 28 مكرر 3 فجاءت لتوضيح الالتزامات التصريحية للمكلفين به. حيث يجب عليهم أن يكتتبوا قبل اليوم العشرين من كل شهر تصريحا يتضمن الكميات و قيم المواد الخاضعة للاستهلاك، و يتبع هذا التصريح بالتسديد التلقائي للرسم على المنتوجات البترولية الذي يؤدونه وفقا للمعدلات الواردة أعلاه.

[1] المادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

المبحث الثالث: الوعاء الضريبي و تحديد العبء

رغم أن للضريبة جوانب اقتصادية، سياسية، اجتماعية و قانونية تعكس الطبيعة المتشابكة لها، إلا أن ثمة جانبا فنيا يحكم فرضها و جبايتها و يحدد مراحلها و إجراءاتها. و هكذا نجد بأن تحصيل الضريبة يمر بمجموعة من المراحل، و أول هذه المراحل هي مرحلة تحديد وعاء الضريبة.

المطلب الأول: تعريف الوعاء الضريبي و طرق تقديره

أولا: تعريف الوعاء الضريبي:

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول...الخ) حسب الأنظمة المحددة لذلك[1].

كما يعرف على أنه المادة التي تفرض و تقوم عليها الضريبة[2].

ثانيا: طرق تقدير الوعاء الضريبي:

يعبر وعاء الضريبة عن مجموع العمليات الإدارية التي تهدف إلى معاينة، تقييم المادة الخاضعة للضريبة و تحديد الواقعة المنشئة لها و الشخص موضوع التكليف الضريبي. و بهذا فإن تقدير وعاء الضريبة يشمل أسلوبين هما: التقدير المباشر و التقدير غير المباشر.

1-التقدير المباشر لوعاء الضريبة:

أ- تصريح المكلف بالضريبة:

يستند هذا الأسلوب إلى تصريح المكلف ذاته بعناصر ثروته ومداخيله ومجموع العمليات التي قام بها في الآجال والمواعيد المحددة قانونا، وتقوم على أساس قاعدة أساسية افتراض حسن نية المكلف بالضريبة، مع احتفاظ الإدارة الجبائية بحق إجراء مراقبة مضادة للتأكد من مدى صحة هذه التصريحات[3].

---

[1] حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 30.

[2] محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص:65.

[3] محمد حمر العين، ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2011/2010، ص: 10.

ب- التصريح المقدم من الغير:

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، و الأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة.

2-التقدير غير المباشر لوعاء الضريبة:

أ- التقدير على أساس العلامات والمظاهر الخارجية:

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق، و التقليل من حالات الغش و التهرب من دفع الضريبة خصوصا و إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية[1]. إلا أنها بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية لاعتمادها في تحديد الوعاء على مظاهر خارجية، كالأخذ بعين الاعتبار عدد النوافذ والأبواب وعدد الآلات وعدد العمال في الحسبان عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة. فهذه الطريقة يأخذ عليها بأنها مضرة للخزينة العامة أحيانا ومفيدة في نفس الوقت على المكلف وأحيانا أخرى يكون العكس[2].

ب- التقدير الجزافي:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن و الأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.

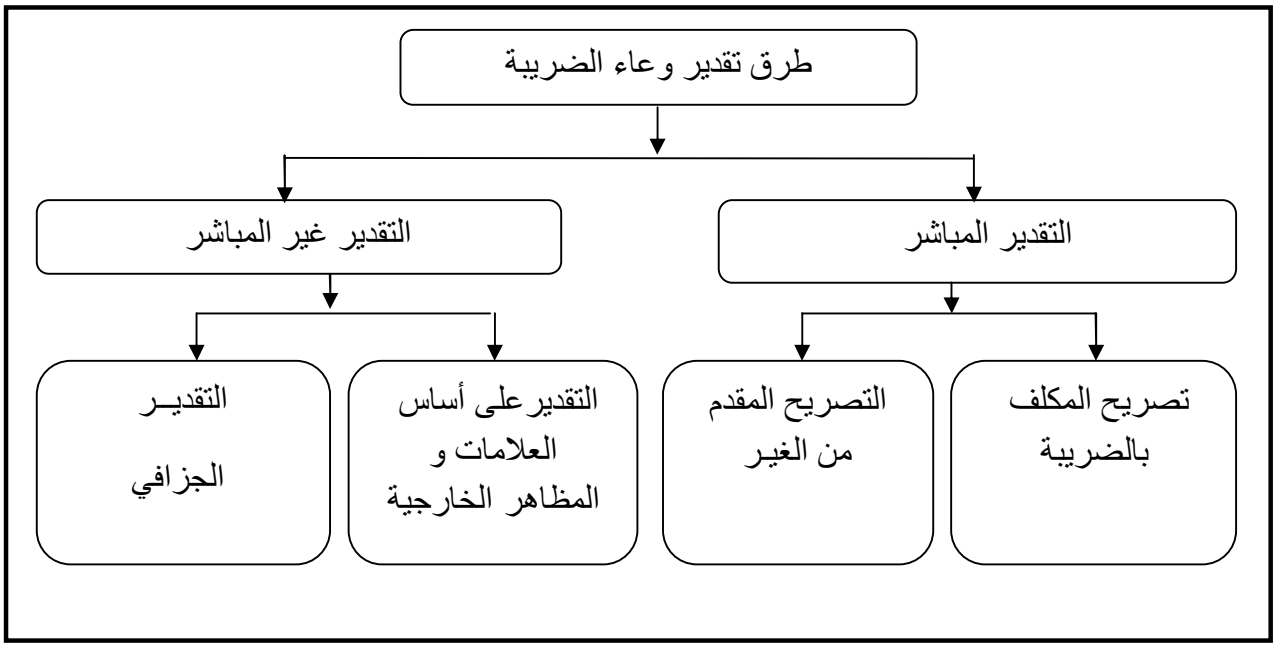
و يعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، و من ثم بعدها عن الحقيقة و العدالة.

و يمكن تلخيص طرق تقدير الوعاء الضريبي في الشكل التالي:

[1] حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص: 31.

[2] محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري – قسنطينة-، 2010/2009، ص: 35.

شكل رقم (1.1): طرق تقدير وعاء الضريبة



المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: العبء الضريبي

نجد أن القانون يحدد لنا الشخص المكلف بدفع الضريبة، إلا أنه من الطبيعي أن يقوم المكلف بعد دفع الضريبة المفروضة عليه إلى خزينة الدولة، أن يقوم بمحاولة التخلص من الضريبة ونقل عبؤها على شخص آخر، وهكذا إلى أن يستقر عبء الضريبة في نهاية المطاف على شخص ما، لا يستطيع لعبئها نقلا.

أولا: تعريف العبء الضريبي:

ذهب البعض إلى تعريف العبء الضريبي بأنة تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع أو على أسعار عوامل الإنتاج، ولابد أن ينتقل عبؤها إلى الأمام فتؤثر على الأسعار أو إلى الخلف فتؤثر على عوامل الإنتاج[1].

[1] حامد داود الطحله، الضريبة المبادئ –المفاهيم، www.aazs.net/t1254-topic، تاريخ الإطلاع: 26 أفريل 2013، 21:32.

ثانيا: أهمية قياس العبء الضريبي:

إن كافة جوانب الدراسة العلمية والفنية للضرائب تستهدف التوصل إلى أسس لتصميم السياسة الضريبية المثلى، وأن رسم السياسة الضريبية المثلى يقتضي استخدام الضريبة كأداة لتحقيق تلك الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تتطابق مع أهداف المجتمع، إلا أن تحقيق هذه الآثار المرغوبة، إنما يتوقف على استقرار عبء الضريبة في ذمة بعض المكلفين دون غيرهم.

إن قياس العبء الضريبي الفعلي الواقع على كل قطاع من قطاعات أو مناطق النشاط الاقتصادي، أو المناطق، يمكن من مقارنة هذا العبء الفعلي بأهمية القطاع أو المنطقة ودوره في تنمية الاقتصاد[1].

ثالثا: أساليب قياس العبء الضريبي والعبء المالي: حيث نميز الأساليب التالية:[2]

1- العبء الضريبي المطلق:

هو كمية الأموال التي تحملها المكلف الفعلي للضريبة خلال فترة معينة.

2- العبء الضريبي النسبي:

هو العبء الضريبي المطلق مقسوما على مقدرة المكلف مضروبا في 100% أي أنه ما تحمله المكلف الفعلي من ضرائب كنسبة من قدرته على تحمل الضرائب ونقصد هنا بمقدرة المكلف دخل المكلف ناقصا حد الكفاف.

3- العبء المالي المطلق:

ونعني هنا بمقدرة المكلف هو العبء الضريبي ناقصا المنافع التي عادت على المكلف.

4- العبء المالي النسبي:

هو العبء المالي المطلق مقسوما على مقدرة المكلف مضروبا في 100%.

[1] حامد داود الطحله مرجع سابق.

[2] نفس المرجع.

رابعا: مشاكل قياس العبء الضريبي: من المشاكل التي تصادف قياس العبء الضريبي يمكن ذكر ما يلي:[1]

1) مشكلة تحديد المكلف الفعلي للضرائب، فمثلا قد يتبع الباحث العرف التقليدي السائد ويفترض أن الضرائب المباشرة يصعب نقل عبئها ويتحملها المكلف القانوني، في حين أن الضرائب غير المباشر، يسهل نقلها إلى الأمام ويتحمل المستهلك العبء الفعلي.
2) مشكلة ما هو معيار القدرة التكليفية، حيث نجد أن معظم الباحثين اتخذوا الدخل الفردي معيارا، وهذا ليس بالأساس السليم، و من الأفضل حساب العبء الضريبي النسبي وهو العب الضريبي المطلق.
3) إن البحث عن معيار أفضل لقدرة المكلف هو بحث عن أساس لتحقيق العدالة الأفقية، التي تتحقق عندما تتساوى الأعباء الضريبية الفعلية الواقعة على كافة المكلفين الذين يتمتعون بظروف مماثلة.
4) مشكلة تقدير قيمة المنافع التي تعود على المكلف.

[1] حامد داود الطحله، مرجع سابق.

خلاصة الفصل

على ضوء ما تم عرضه في هذا الفصل فإن الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر و نهائي، تخضع لمجموعة من المبادئ و القواعد تتمثل في مبدأ العدالة و اليقين، الملائمة في التحصيل و الاقتصاد في التحصيل. و الهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين أي أنها تحقق مصلحة المكلفين بها من جهة و من جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية. كما نجدها تنف إلى عدة أنواع و هذا وفقا لعدة معايير. و الدولة تطبق هذه الأنواع وفقا للشروط المحققة في القانون الضريبي .

كما نستخلص أيضا أن الضريبة و إضافة لكونها مصدر أساسي و دائم من مصادر الإيرادات العامة التي تواجه بها الدولة نفقاتها العامة، فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

الفصل الثاني:

نظرة عامة حول

المحاسبة وفق النظام المحاسبي

المالي SCF

تمهيد

منذ الثمانينات من القرن العشرين انتهجت الجزائر عدة إصلاحات اقتصادية في إطار التوجه إلى اقتصاد السوق الذي من معالمه تشجيع القطاع الخاص و جذب الاستثمار الأجنبي، فضلا عن إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي في إطار المعايير المحاسبية الدولية، مما حتم على الجزائر إعادة النظر في نظامها المحاسبي و محاولة تكييفه مع هذه التغيرات، و ذلك بإحداث إصلاحات اقتصادية و مالية، قصد إعطاء صورة جيدة و واضحة عن الساحة الاقتصادية و السوق المالية الجزائرية،و هذا من خلال وضعها مشروع نظام محاسبي جديد و ذلك بوضع معايير محاسبية خاصة بها ضمن المعايير الدولية لتنظيم العمل المحاسبي، و عليه سيتم معالجة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

المبحث الثالث: الآثار و التحديات التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وذلك في سياق الإصلاحات الاقتصادية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات، والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي:

1. تعريفه:

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و طبقا لهذا القانون فإن (المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها و تقييمها و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية)[1].

2. **خصائصه:** يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي:[2]

أ- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي و الذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية و مبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد و إنتاج معلومة مفصلة؛

ب- إيضاح المبادئ و القواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي، لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها و إعداد الكشوف المالية و الذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي و اللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد و كذا تسهيل فحص الحسابات؛

ج- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية و المحتملة الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة و تسمح بالمقارنة و اتخاذ القرار؛

---

[1] المادة رقم 3 من القانون رقم 07- 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، الجزائر، نوفمبر 2009، ص2.

د- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

هذه التغيرات ناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة و التي يجب أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.

ثانيا: مجال تطبيقه: تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية و هي:[1]

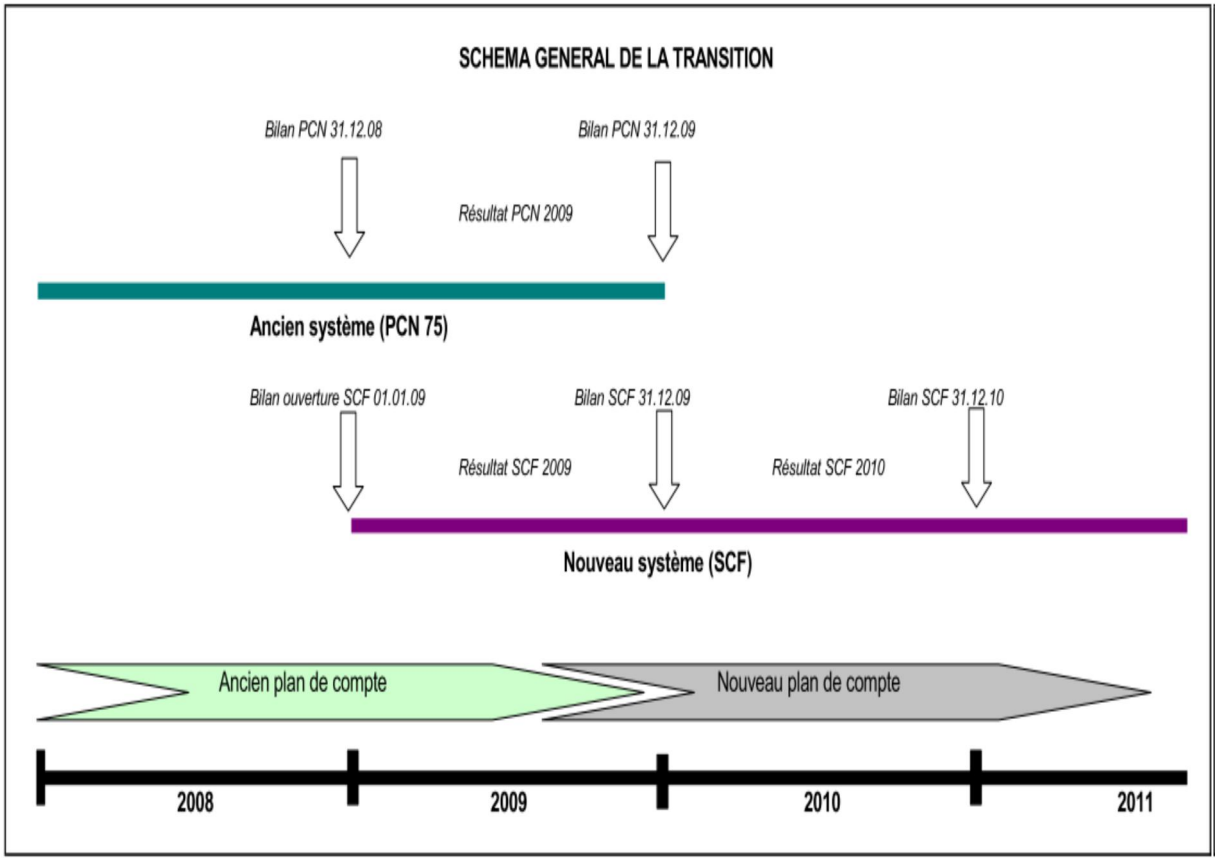
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو للخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ملاحظة :

يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .

[1] المادة رقم 4 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

شكل رقم (1.2): المخطط العام للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي (SCF)



المصدر: مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية II حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010.

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية الأساسية

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها ب 12 مبدأ هي:

1- الدورة المحاسبية:

هي الفترة المحاسبية التي تعتمدها الوحدة الاقتصادية لتحديد نتائج عملياتها والمركز المالي، وغالبا ما تكون لمدة سنة تبدأ في 01/01/ن و تنتهي في 12/31 من نفس السنة، كما يمكن للوحدة أن تضع تاريخ آخر غير 12/31 لإقفال الدورة في حالة ما إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مناقضة للسنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية أين الدورة المحاسبية أقل أو أكبر من سنة، أو في حالة تغيير تاريخ الإقفال يجب تبرير ذلك[1].

2- استقلالية الدورات:

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

3- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع[2].

4- قاعدة الوحدة النقدية:

أي تسجل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.

5- مبدأ الأهمية النسبية:

تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

6- مبدأ استمرارية الطرق:

أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق.

7- مبدأ الحيطة والحذر:

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف[3].

---

[1] عزوز علي و متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، www.kantakji.com ، تاريخ الاطلاع: 2013/04/14، 19:09.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 27 بتاريخ 28 ماي 2008، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[3] *Robert Obert ،**Pratique des normes IAS/IFRS** ،Dunod, 2002,p: 53 .*

8-مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها .

9- تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني:

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

10- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، والهدف من هذا المبدأ هو منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها، خاصة في حالة الإفلاس[1].

11- مبدأ التكلفة التاريخية:

تسجل عناصر الأصول والأصول في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

12- الصورة الصادقة:

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق[2].

[1] *A.KADDOURI, A.MIMECHE, Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG édition, Alger 2009, p: 89.*

[2] *Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006 –Document De Travail, p: 7.*

المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي :[1]

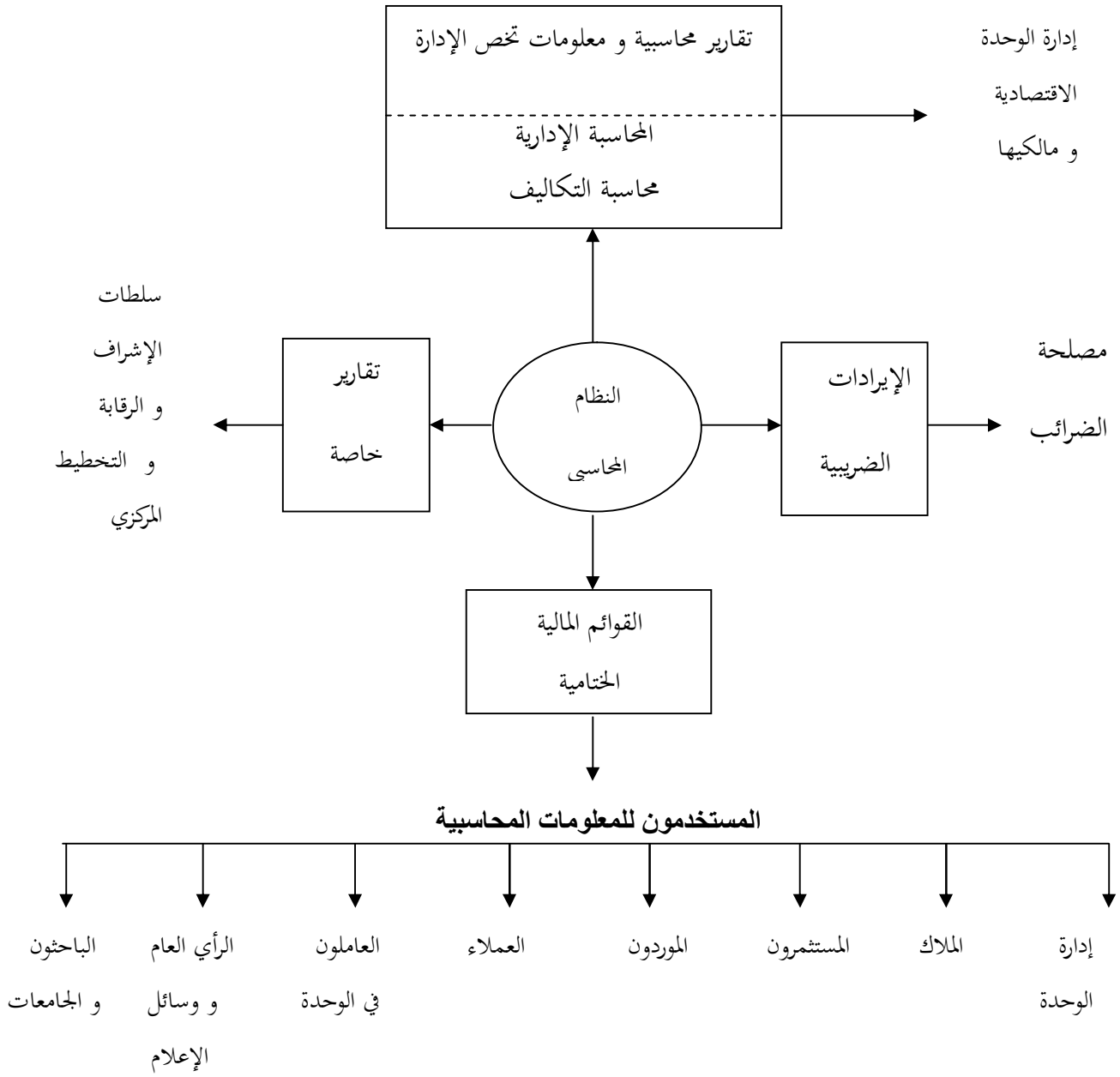
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار و تحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- إنسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛

[1] ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات و أداء، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010، ص: 8-9.

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

و لضمان فعالية النظام المحاسبي و سرعة و دقة مخرجاته من المعلومات المحاسبية، لا بد من تطوير تشغيل مدخلاته من البيانات و تحسين طرق تجهيزها لمستخدميها من متخذي القرارات لتتلاءم مع احتياجاتهم المتعددة و المتطورة، سواء كان هؤلاء من داخل المنشأة، أو مالكيها أو غيرهم من المتعاملين معها. و يمكن تصوير النظام المحاسبي كنظام للمعلومات المحاسبية، يزود مختلف الجهات بحاجتها إلى هذه المعلومات بالشكل التالي:

شكل رقم (2.2): النظام المحاسبي كنظام للمعلومات المحاسبية



المصدر: وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 75

المطلب الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين و المستثمرين، و يساهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بلا شك في تحسين جودتها و يساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- توفير معلومات مالية مفهومة موثوق بها دوليا؛
- إعطاء صورة صادقة و حقيقية للوضعية المالية، الأداء و التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات؛
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن و خارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة؛
- نشر معلومات وافية، صحيحة، موثوق بها و تتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها و تسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات و تساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

[1] *Samir MEROUANI, le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion ،l'école supérieure de commerce ،Alger ،2008 -2007 ، p: 94.*

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

تعتبر المحاسبة نظاماً معلوماتياً لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية لمنشآت الأعمال إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح وخاصة الأطراف الخارجية، وتعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين لدعم قراراتهم وخصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والائتمان.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية و مستخدميها

أولا: مفهوم القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية بأنها(مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها منشآت الأعمال مرتبة في جداول تعد وفق مواصفات معينة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وعلى أساس منطقي وبصورة منسقة)[1].

ومن هذا المنطلق تعتبر القوائم المالية التي تقوم بإعدادها ونشرها منشآت الأعمال بغض النظر عن الشكل القانوني لكل منها من أهم مصادر المعلومات اللازمة لترشيد القرارات ويرجع ذلك إلى تنوع المعلومات التي تحتويها تلك القوائم المالية وما توفره من إفصاح ملائم للمعلومات لتلبية حاجات متخذي تلك القرارات باعتباره أي الإفصاح يلعب دورا كبيرا في تقليص فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستخدمين.

[1] محفوظ صالح التميمي، القوائم المالية المدققة الصادرة عن منشآت الأعمال وأثرها في اتخاذ قرارات الائتمان في البنوك التجارية اليمنية، دراسة ميدانية في عينة من البنوك التجارية العاملة في محافظة عدن، جامعة عدن، اليمن، بدون سنة، ص: 11.

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية:

يمثل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين و الموظفين و المقرضين و الموردين و الدائنين التجاريين الآخرين و العملاء و الحكومات و وكالاتها و الجمهور. و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي:[1]

1- **المستثمرون:** يهتم مقدمي رأس المال المخاطر و مستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و العائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2- **الموظفون:** يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية الأعمال. كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم و تعويضاتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

3- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4- **الموردون و الدائنون التجاريين الآخرون:** يهتم الموردون و الدائنون الآخرين بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. و يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

5- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

6- **الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها:** منها مصلحة الضرائب التي تريد معلومات دقيقة و هذا لتحديد الوعاء الضريبي و ما هو مقدارهم المستحقة على المؤسسة، و هناك الديوان الوطني للإحصائيات لنشر المعلومات عن المؤسسة كذلك البنوك في حالة طلب قرض فهو يطلب ملف

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبع الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص:43-44.

يتضمن معلومات محاسبية خاصة عن هذه المؤسسة و بعد دراسة هذه المعلومات يقرر بالموافقة أو عدم الموافقة على القرض[1].

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات القوائم المالية، و يتم إظهار المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:[2]

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)؛
- تاريخ الاقفال؛
- العملة التي تقدم بها و المستوى المجبور.

و تبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة.

- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط و البلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية و طبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم و تسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية

حسب ما حددته المادة 25 من قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على:

- الميزانية؛
- حساب النتيجة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

[1] حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي *SCF(IAS-IFRS)* دروس مواضيع و مسائل محلولة، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص:7.

[2] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية"سير الحسابات و تطبيقاتها"، مطبعة الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، جانفي 2011، ص:170.

أولا: الميزانية:

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

كما تعرف على أنها: " صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد"[1].

إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة و غير المتداولة و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها.[2]

وتحتوي الميزانية في جانبيها الأصول و الخصوم على العناصر التالية:[3]

- الأصول الثابتة المعنوية؛
- الأصول الثابتة المادية؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية؛
- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى؛

---

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد)، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2011، ص:10.

[2] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير اللإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007، ص: 188.

[3] *Jean-jacques julian, les normes comptables internationales IAS-IFRS,2e édition, édition foucher, vanves, France, 2007, p :15.*

- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية.

ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية.[1]

ثانيا: حساب النتيجة:

يوضح بيان حساب النتيجة نتيجة أعمال الشركة لسنة مالية واحدة ، كما يبين الحساب إجمالي إيرادات الشركة وإجمالي مصروفاتها ويمثل الفرق بينهما الربح أو الخسارة.[2]

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- نواتج النشاطات العادية؛
- النواتج والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة؛
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية؛

[1] *Projet de system comptable financier, op-cit, p36.*

[2] هيئة الأوراق المالية و السلع، التحليل المالي و قراءة القوائم المالية، ندوة تطبيقات التحليل المالي و حقوق و واجبات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، الفرج للاستشارات، دبي، سبتمبر 2006، ص: 38.

- نتيجة النشاطات العادية؛
- عناصر غير عادية (نواتج وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتيجة المجمع:

- حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

حساب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة يضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النواتج والأعباء.[1]

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة:

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات، ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:[2]

- **تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية:** و هي عبارة عن الأنشطة المولدة لإيرادات المؤسسة و كذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية؛
- **تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية:** و هي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل، بالإضافة إلى الاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة؛
- **تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية:** و هي عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم و مكونات حقوق الملكية، المتمثلة في إجمالي حقوق المساهمين أو الأموال الخاصة و القروض الخاصة بالمؤسسة.

[1] *Projet de system comptable financier, op-cit, p38.*

[2] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008، ص: 157.

• تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات، الاستثمار و التمويل.

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة:[1]

– الطريقة غير المباشرة: بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ابتداءا من تبيان كل نوع للمقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية بشكل منفصل.

– الطريقة المباشرة: ترتكز هذه الطريقة على الفروق بين الربح المحاسبي و المبلغ الصافي للتدفقات النقدية، و تبدأ هذه الطريقة بصافي النتيجة مضافا إليها أو مخصوما منها التغير في حسابات الأصول و الخصوم المتداولة المرتبطة بالتشغيل ما عدا النقدية و ما يعادلها.

رابعا: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:[2]

• النتيجة الصافية للدورة؛

• تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص؛

• النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة؛

• عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...)؛

• توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

[1] عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة عمار الثليجي بالأغواط، 2006/2005، ص 63.

[2] *Projet de system comptable financier, op-cit, p41.*

خامسا: الملحق:

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم...الخ، وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات تفضيلية)لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.[1]

كل قائمة من القوائم المالية (سواءا الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة)، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للقوائم المالية

المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية يجب أن تستجيب للخصائص التالية:

*** الملاءمة:**

لكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وتحسن من مقدرة متخذ القرار في عمل التنبؤات أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم السابقة فهناك من يرى أن المقصود بالملاءمة هو وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة. فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار لمستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات. وعليه فإنه ليس من الضروري أن يترتب على المعلومات الملائمة تغيير ذات القرار، وإنما يكفي أن تؤدي إلى تغيير اتجاه هذا القرار.[2]

[1] حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، مرجع سابق، ص: 184.
[2] محفوظ صالح التميمي، مرجع سابق، ص: 17.

*** الموثوقية:**

لكي تكون المعلومات مفيدة فانه يجب أن يكون موثوقا بها، أي يمكن الاعتماد عليها، وتعتبر المعلومات موثوقا بها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية (الأخطاء المادية :هي التي تتعلق بالمعلومات المادية التي إذا حذفت أو قدمت بشكل غير صحيح يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها) وبعيدة عن التحيز، ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة، وتكون درجة الثقة التي تمنح للمعلومات المقدمة في القوائم المالية كبيرة كلما كان عدد الأخطاء أقل، والعكس صحيح .ويرتبط بالثقة أيضًا خاصية القدرة على التحقق، أي إتباع أساليب وطرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي وبشكل يمكن معه الوصول إلى نفس النتائج إذا تم القياس من خلال أشخاص مستقلين باستخدام نفس طرق القياس، وبالنسبة لصدق التعبير فإنه يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والموارد أو الأحداث التي يتم التعبير عنها[1].

*** الوضوح:**

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. و على كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين[2].

*** القابلية للمقارنة:**

وتعبر عن قدرة المستخدمين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ، كما يمكن أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل تقييم المراكز المالية والأداء والتغيرات في المركز المالي، وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية

[1] نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2008/2007، ص: 56.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص:51.

المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة. لذا يجب إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات كما يجب أن تتضمن القوائم المالية المعلومات القابلة للفترات السابقة[1].

[1] محفوظ صالح التميمي، مرجع سابق، ص:18.

المبحث الثالث: الآثار و التحديات التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

تم إعداد النظام المحاسبي المالي في إطار الاستجابة لإستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي، ويكون لدخوله حيز التطبيق آثارا في عدة مجالات محاسبية و جبائية نظرا للإرتباط الوثيق بين القواعد المحاسبية و الجبائية.

المطلب الأول: الآثار التي تنجر عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

أولا: الآثار الجبائية:

إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي و هذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة و الجباية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية.

و هذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة.

و مثالا على ذلك يمكن ذكر ظاهرة اهتلاك التثبيتات، ففي النظام المحاسبي المالي يعتبر كتوزيع مباشر لقيمته وفقا لمدة الاستعمال (مدة منفعته)، و يمكن للقسط السنوي للاهتلاك أن يكون مخالفا وفقا للنظام المعمول به[1].

ثانيا: الأثر على القوائم و الكشوف المالية:

ينجر عن تطبيق نظام المحاسبة المالية بعض التغييرات التي تطرأ على الكشوف و القوائم المالية و التي حددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام و هذا توافقا مع المتغيرات المالية و المحاسبية الدولية، و جعل من هذه القوائم و الكشوف ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين سواء الأجانب أو المحليين

[1] عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره و انعاكاسات تطبيقه، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 2011.

و لكن في المقابل وجدت المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد و صعوبة في تكييف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما خلق بعض الصعوبات في المقارنة و تقييم الأداء و خاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول و خصوم تحت مسميات أخرى و أرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط و إنما لكل الهيئات المعنية من مدققين، مصلحة الجباية، بنوك...الخ[1].

و لكي تتوافق الكشوف و القوائم المالية مع المتطلبات الدولية وجب مراعاة ما يلي[2]:

- القوائم الضرورية التي يجب على المؤسسات- عدا الصغيرة- مسكها هي:
  - الميزانية؛
  - حسابات النتائج؛
  - جدول سيولة الخزينة؛
  - جدول تغير الأموال الخاصة؛
  - ملحق يبين الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الحصيلة و حسابات النتائج.

و من الوهلة الأولى قد يتبين أن هذه الكشوف و القوائم هي نفسها المستعملة سابقا، لكن التشابه هو في المسميات و المبدأ المستعمل فقط أما من ناحية المحتوى فتختلف كليا عن الكشوف و القوائم المستعملة سابقا. كما يتم في النظام الجديد تحديد محتوى و طرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

- يجب أن تعرض بصفة صادقة و شفافة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و أي تغير يطرأ على حالتها المالية، كما يجب أن تظهر هذه الكشوف كل العمليات و الأحداث الناتجة عن معاملات المؤسسة اليومية و كذا أثار هذه الأحداث.
- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ قفل السنة المالية.

[1] عاشور كتوش، مرجع سابق، ص ص:6-7.

[2] مستخلص من المواد من 37 إلى 40 من القانون المتضمن قانون المحاسبة المالية الجديد.

- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة و تقييم مع السنة المالية السابقة أو أي سنة مالية أخرى سابقة.
- يجب أن يتضمن قسم من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة، المبالغ المالية الحالية و مبالغ السنة السابقة.
- عند عدم التمكن من مقارنة قيم و مبالغ السنة المالية بسبب تغير طرق التقييم يجب تكييف قيم و مبالغ السنة المالية السابقة مع القيم و المبالغ الحالية لجعل عملية المقارنة و تقييم الأداء ممكنة.
- السنة المالية في 12 شهرا مطابقة للسنة المالية المدنية غير أنه يمكن السماح لبعض المؤسسات من غلق الحسابات في تاريخ غير 3 ديسمبر في حالة ارتباط نشاط المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، و في هذه الحالة يجب تبرير هذا الموقف.

**** التغييرت التي مست قائمة الميزانية في النظام الجديد:**

تعتبر قائمة الميزانية أهم القوائم المالية في المؤسسة و لقد مس النظام الجديد عدة جوانب فيها:[1]

أ- الميزانية الافتتاحية:

- وجب إعداد ميزانية افتتاحية مطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد لدورة الانتقال.
- التطبيق بأثر رجعي على هذه الميزانية و القوائم المالية المقدمة بالنظام الجديد.
- تحميل كل التعديلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد للأموال الخاصة.
- تقديم التفسيرات المفصلة في الملحق حول أثر المرور للنظام الجديد على الوضعية المالية و الأداء و تدفقات الخزينة.

ب- الأصول و الخصوم:

ب-1- إدخال الأصول و الخصوم غير المسجلة محاسبيا في الميزانية الافتتاحية:

التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب إدخال الأصول و الخصوم المتوافقة التعريف و شروط التسجيل المحاسبي و نذكر منها ما يلي:

- الأصول و الخصوم الخاصة بالتمويل الإيجاري.

[1] عاشور كتوش، مرجع سابق، ص ص: 7-8.

- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء الاستثمارية (المصاريف الإعدادية) حسب المخطط الوطني المحاسبي، تعتبر من القيم المعنوية حسب النظام الجديد.
- أصول و خصوم الشركات غير المجمعة، باعتبار أن المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار تجميع المؤسسات.
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول و الخصوم.

و يتم تحميل هذه التغيرات و الترتيبات في الأموال الخاصة سواء ضمن الاحتياطات أو حسب الترحيل من جديد (*Report A Nouveau*).

ب-2- استبعاد بعض الأصول و الخصوم المسجلة:

التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية تطلب استبعاد الأصول و الخصوم غير المتوافقة مع التعريف و شروط التسجيل و نذكر منها ما يلي:

- المصاريف الإعدادية و الأعباء المؤخرة.
- مصاريف البحث المسجلة في الاستثمارات.
- مؤونات التصليحات الكبرى و مؤونات الأعباء و الأخطار.

و يتم تحميل هذه التعديلات كذلك في الأموال الخاصة.

ب-3- إعادة ترتيب بعض الأصول و الخصوم:

- يتم إعادة ترتيب الأصول و الخصوم بنظام السيولة إلى أصول و خصوم جارية و غير جارية.
- بعض حقوق الاستثمارات يجب ترتيبها إلى فئات مختلفة من الأصول المالية.

المطلب الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الصادر في القانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبية الدولية ،غير أن هذه الخطوة غير كافية وقد لا تكون لها آثار إيجابية كبيرة، وذلك لعدة أسباب ، نذكر منها:[1]

- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام :فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية. وفي اعتقادنا، يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية.
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة و النظام الضريبي من جهة أخرى: فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط.كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75% من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصرا هامشيا (*Résiduel*)، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول و الخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق

[1] نورالدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد ،بين الإستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، الجزائر، http://eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/69.doc، تاريخ الاطلاع: 2013/02/12، 17:42.

الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.
- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين: فطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا غياب الوعي المحاسبي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

خلاصة الفصل

إن عولمة الشركات و الأسواق المالية و حرية انتقال رؤوس الأموال عبر القارات و كذلك التطور السريع الذي يعرفه مجال الاتصالات والمعلوماتية كانت العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم بظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية.

لقد استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي جديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بحدة في المحاسبة.

و نظرا للإرتباط الوثيق بين المحاسبة و الجباية في المخطط المحاسبي الوطني سابقا فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي و نظرا للاستحداثات التي أتى بها هذا النظام منها فصل محتوى الجباية عن المحاسبة مما سيؤدي إلى خلق عدة اختلافات في القواعد المحاسبية و الجبائية، من بينها كيفية تحديد النتيجة الجبائية مما يستدعي معالجة هذه الاختلافات و هذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمهيـد

يدخل تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية، في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية. فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى و بصفة واضحة في توجهاته و مضمونه عن بعض قوانين النظام الجبائي. و بالتالي فإذا تم الفصل بين المحاسبة و الجباية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية. و في الحالة المعاكسة، فإن تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية تكون ضرورية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة.

و على هذا الأساس جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: المقاربة النظرية للنظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية.

المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية.

المبحث الأول: المقاربة النظرية للنظام المالي المحاسبي على القواعد الجبائية الجزائرية

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المالي المحاسبي الجديد سوف يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطابقة في ظل المخطط الوطني للمحاسبة التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات و يتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد و ضرورة إعداد جدول التوفيق أو انتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي و التقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل و خارج الجزائر.

المطلب الأول: مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة.

هذه التغيرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية نقطة الوصل والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على السواء.

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية. وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير على الأقل على المستوى المحلي. لذا، فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية *(International (IAS/IFRS)* *Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards*) كان من

الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي. [1]

هناك بعض الحالات العملية التي يمكن أن تعطي رؤية أكثر واقعية، عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دوليا ومنها:[2]

- **معالجة الأصول المادية والمعنوية** : تعالج الأصول المادية والمعنوية وفقا للقاعدتين المحاسبية والجبائية، على النحو الأتي:

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
تقيم عناصر الأصول المادية والمالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أولى للتسجيل، وبعدها يمكن التوجه نحو استعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول، ولكن من أهم مميزات هذا المبدأ عدم احترامه لمبدأ التحقيق *(principe de réalisation)* .	غالبا ما يكون التقييم لهذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية، أما إعادة التقييم فهي ممكنة ومسموح بها فقط لبعض الأصول. ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة فقط عندما يتحقق فعلا، أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق وهو الحال كذلك بالنسبة للمؤونات حتى تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا.

وبهذا، فإن القاعدة المحاسبية تعمل على إعطاء الصورة الصادقة بانتهاجها لمبدأ القيمة العادلة على عكس القاعدة الجبائية.

- **حقوق الملكية الفكرية وفرق الاقتناء:** يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية والجبائية المعتمدة في هذا المجال.

[1] S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, *http://www.oboulo.com/summary?id=19911,* consulté le 13/04/2013, 13 :42.

[2] *Importantes différences entre règles fiscales et comptables, La Commission Des Questions Fiscales, http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html, consulté le 14/04/2013, 10 :02.*

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
يجب أن تحمل حقوق الملكية الفكرية كالعلامة، الشهادة، المعرفة...إلخ، لتكلفة الأصل عندما تتوفر شروط معينة (كتوقع منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة عن استعمال الأصل). **الأصول المعنوية المنتجة داخليا تعالج أيضا حسب القواعد السابقة ، حيث تهتلك هذه الأخيرة على عدة سنوات.فرق الاقتناء والذي يعبر عن الفرق بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحدد وتكلفة اقتنائه ، ويعالج بنفس القواعد المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية، كما يجب أن يخضع لاختبارات الخسارة في القيمة سنويا.**	غالبا ما تكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة، فعملا بمبدأ الحيطة والحذر، التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي ، كما لا يمكن خصمها جبائيا، ففرق الاقتناء الناتج عن اكتساب من طرف شركة أخرى لا يمكن على الإطلاق خصمه من الضريبة في العديد من الدول.

يعتبر هذا العنصر جد مهم بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، لأنها كثيرا ما تظهر في حساباتها وبإمكانها التأثير على نتيجتها المالية ما يؤدي إلى اختلافات في حساب الضريبة.

المطلب الثاني: انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي للنظام على النظام الجبائي الجزائري

أولا: النظام المحاسبي المالي الجديد والنتيجة الجبائية:

حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، و هذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحسابل الضريبة على أرباح الشركات.

والعناصر التي يكون الإختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية ترتكز عموما في النقاط التالية:[1]

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

ثانيا :بعض الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد:

1) الإهتلاكات والقيمة الضائعة للأصول

النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية (مألوفة) للاهتلاكات (بطريقة :خطية، متزايدة،متناقصة) عموما على أساس التكلفة التاريخية، في حين المرجع الجديد أخذ بعين الاعتبار التقنيات السابقة الذكر من قبل والمعطيات الآتية :[2]

- ✓ قيمة ومدة الاستعمال.

[1] عزوز علي و متناوي محمد، مرجع سابق، ص ص: 10-11.
[2] عزوز علي و متناوي محمد، مرجع سابق، ص ص: 11-12.

- ✓ القيمة الضائعة.

أ- الإهتلاكات:

إن تعريف الاهتلاك يتطور، في حين أنه في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 يتعلق باسترجاع تكلفة، أما الآن فأصبح توزيعا نظاميا للمبالغ المهتلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة، أين نلاحظ استخدام المزايا الاقتصادية للأصل و هذا حسب المعايير *IFRS*، بحيث نقوم بتحديد طريقة اهتلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة، التي يرجع لها تحديد المدة وطريقة اهتلاك الأصل بحيث:

- ✓ لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية، نقوم بطرح القيمة المتبقية لهذا الأصل (قيمة التنازل عنه) من القيمة الإجمالية لنحصل على قاعدة الاهتلاك.
- ✓ طريقة الاهتلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل، أي متناسبة مع وتيرة الاستعمال المحتملة التي تم تحديدها من طرف إدارة المؤسسة، وليس عن طريق مدة مطبقة عادة حسب أصناف الأصول، لذلك يجب اهتلاك العناصر الأساسية للأصل كل على حدى، عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة اهتلاك مختلفة (حالة مبنى وسقفه على سبيل المثال)، هذا النوع من الاهتلاك حسب المكونات يمكن أن تستعمل فيه طرق مختلفة، أو معدلات اهتلاك خاصة لكل جزء (مختلفة عن طريقة اهتلاك الأصل ككل)، حيث أن حساب اهتلاك كل جزء من الأصل على حدى ينتج عنه وضع خطة اهتلاك لكل جزء.

ب-القيمة الضائعة للأصل:

عند كل ترصيد لحساب المؤسسة يجب أن نتساءل عن وجود مؤشر يدل على أن الأصل يمكن أن يفقد جزءا من قيمته (على سبيل المثال :خسائر مادية، تغير في المحيط التقني أو القانوني، تغير في معدلات الفائدة...) في حالة الأصل المستحق نقوم باختبار لنقصان القيمة :القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت تقارن بالقيمة المسترجعة أي بمعنى سعر الأصل المحتمل اهتلاكه وقيمة الاستغلال أي مقيمة بمجموع التدفقات النقدية الحالية الصافية التي يمكن للأصل أن يحصلها، فإذا كانت القيمة الحالية تظهر أصغر من القيمة المحاسبية الصافية، التدني في القيمة يسجل في القيمة الحالية.

أما في المرجعية الجديدة، الخسائر في القيمة ليست حتما منتهية :المؤونة يمكن تشكيلها مسبقا إذا كانت قيمة الأصل المعالجة في حدود قيمة الأصل المهتلك، فتطبق هذه القواعد المتعلقة بالنقص في القيمة للأصول الثابتة تؤدي إلى تغييرات مستمرة لمخطط الاهتلاك بالموازاة مع هذا الانخفاض، النقص في القيمة يخفض قاعدة الاهتلاك ويأخذ هذا بعين الاعتبار مسبقا عند تحويلنا من جديد قاعدة أقساط الاهتلاكات، إذن الاختبارات المستقبلية لهذه التغييرات يعطي لها مميزات خاصة.

2) النتائج الجبائية:

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طريقة الاهتلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تطبيق لقاعدة الاهتلاك والخسارة في قيمة الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفا، أي كأنها دائما مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته هذا ما يؤدي بنا إلى حساب اهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة، ولكن عمليا هناك طريقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسة من أجل المرور إلى النظام الجديد، و هما:[1]

- طريقة إعادة التكوين لتكلفة الاهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها، وإعادة حساب الاهتلاكات انطلاقا من هذه التكلفة، تغيرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.
- طريقة إعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعية على مستوى حساب الاهتلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية، حيث يجب عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية للأصل، كل مكون يهتلك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

التطبيق الأول لطريقة الاهتلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات إعادة إرجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

[1] عزوز علي و متناوي محمد، مرجع سابق، ص: 12.

أ- مدة الاهتلاك:[1]

- بالنسبة للأصول غير المركبة:

يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة، ما عدا مباني التوظيف (*les immeubles de placement*) (مبنى حيز عليه لهدف واحد هو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر)، والذي سوف يهتلك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة اهتلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله.

الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل يمكن لها أن تعالج بالطريقة التالية:

- ✓ إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، سوف يطبق اهتلاك استثنائي.
- ✓ إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أطول من مدة استعماله في المؤسسة، فإن الحل ليس محددا بطريقة نهائية.
- تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة إدماج الفرق الموجود بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي، والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.
- وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها.

- بالنسبة للاستثمارات غير المركبة:

الاهتلاك المحاسبي يجب أن يحسب حسب المدة الحقيقية، إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة، الإدارة الجبائية يجب عليها أن تسمح للمؤسسات بتطبيق اهتلاكات استثنائية.

الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن أن يعالج بالطرق التالية:

- ✓ إذا كان الاهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الاهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.
- ✓ إذا كان الاهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصيرة على مدة الاهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.

[1] عزوز علي و متناوي محمد، مرجع سابق، ص ص: 12-13.

ويمكن الأخذ بإمكانية الاهتلاك حسب الطريقة المتناقصة ومدة الاهتلاك لكل مكون سوف تحدد معامل الاهتلاك المتناقص المختار.

ب- مصاريف إعادة التجديد، الإصلاح والمراجعة:[1]

هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات:

- ✓ إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة.
- ✓ إما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمنشأة في هذه الوضعية.

و هذه الخاصية (الخيار) ينتج منها نتائج جبائية: ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها، وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط اهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

ج- قاعدة اهتلاك الأصل:[2]

القيمة المهتلكة للأصل هي القاعدة (المبلغ) التي يحسب عليه الاهتلاك، وهو المبلغ الإجمالي (مبلغ الحيازة) بطرح القيمة المسترجعة (القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل) في هذا المنظور هناك بعض الأصول الثابتة قيمتها المهتلكة متناقصة، لكن يمكن للمؤسسة أن تحسب الاهتلاك على كل القيمة (القيمة الإجمالية) عن طريق اهتلاكات استثنائية.

[1] عزوز علي و متناوي محمد، مرجع سابق، ص: 13.

[2] نفس المرجع، ص: 13.

المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية

نظرا للاختلافات الموجودة بين المحاسبة المالية و المحاسبة الجبائية، نلاحظ أن كلا من الربح المحاسبي و الربح الجبائي مختلف عن الآخر. فالربح المحاسبي يهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة، في حين أن الربح الجبائي يعتبر قاعدة للإخضاع الضريبي و بالتالي فالربح الخاضع للضريبة ليس إلا ربحا محاسبيا معالجا و مصححا بقواعد جبائية.

المطلب الأول: تحديد النتيجة المالية

الربح أو الخسارة، تلك هي النتيجة التي تحققها الشركة التجارية خلال حياتها العملية و التي تظهر في ميزانيتها المالية فقد تكون النتيجة سلبية، فتظهر بجانب الأصول ، فهنا نكون أمام خسارة أو عجز. و الخسارة تعني نقصا في الأصول، أي تمويل الخسارة من قبل الخصوم، و هو ما يفسر بسوء استعمال أموال الشركة.

و الذي يهمنا في هذا البحث، هو الحالة الثانية، أي حالة تحقق ربح و الذي يعرف على أنه "الفرق بين الإيرادات المتحققة و التي يمكن تحقيقها (*Realized or Realizable*) و النفقات الفعلية سواء دفعت أم لم تدفع (*Accrual Basis*) التي تم إنفاقها من قبل المنشأة من أجل الحصول على هذه الإيرادات خلال فترة زمنية معينة عادة سنة واحدة، وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي"[1] .

يتم إيجاد الربح المحاسبي انطلاقا من الميزانية المالية، أو من خلال حساب النتيجة، و فيما يلي عرض للطريقتين السابقتين لحساب الربح المحاسبي:

أولا: طريقة الميزانية:

يتم تحديد صافي الربح المحاسبي وفقا لهذه الطريقة بإجراء الفارق بين الأصول و الخصوم التي تظهر بالميزانية المالية و يمكن توضيح ذلك كما يلي:

إذا كان:

مجموع الأصول < مجموع الخصوم ← تحقق الخسارة

و منه نستنتج المعادلة التالية:

مجموع الأصول + الخسارة = مجموع الخصوم

[1] هيثم ممدوح حمدان العبادي، مدى مواءمة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه–جامعة عمان العربية للدراسات العليا،2003، ص41.

أما إذا كانت النتيجة ايجابية، فإنها تستخرج من جهة الخصوم، و هنا نكون بصدد تحقيق ربح. و الربح يعني زيادة في الأموال الخاصة، إذ قد يترك هذا الربح كاحتياطات تحت تصرف الشركة، و هذا نوع من التمويل الذاتي[1].

مجموع الأصول > مجموع الخصوم ← تحقق الربح

و يمكن استنتاج المعادلة الآتية:

مجموع الخصوم + الربح = مجموع الأصول

مثال:

نفرض أن في 12/31/ ن كانت ميزانية المؤسسة (س) كما يلي:

الأصل **ميزانية المؤسسة س بتاريخ 12/31/ن** **الخصوم**

الرقم	اسم الحساب	المبلغ	الرقم	اسم الحساب	المبلغ
211	الأراضي	180.000	101	رأس المال المصدر	550.000
21311	مباني صناعية	120.000	106	الاحتياطات	120.000
2154	معدات صناعية	80.000	11	ترحيل من جديد	(90.000)
2182	معدات نقل	90.000			
30	مخزون البضاعة	50.000	164	قروض لدى مؤسسات الاقتراض	60.000
31	مواد أولية و ولوازم	130.000	401	موردو المخزون	110.000
355	منتوجات تامة الصنع	150.000			
512	الحساب الجاري لدى البنك	105.000	404	موردو التثبيتات	70.000
53	الصندوق	95.000			
	المجموع	1.000.000		المجموع	820.000

- إذن لحساب نتيجة الدورة فإننا نطبق القاعدة الموضحة أعلاه و ذلك كما يلي:

نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

[1] عمارة كريمة، الربح في جباية الشركات التجارية، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص: 79.

= (180.000 + 120.000 + 80.000 + 90.000 + 50.000 + 130.000 + 150.000 + 105.000 + 95.000) – (550.000 + 120.000 + 60.000 + 110.000 + 70.000 – 90.000)

= 1.000.000 – 820.000 = + 180.000

نتيجة الدورة موجبة يعني أن المؤسسة (س) حققت ربحا بقيمة 180.000 دج من خلال نشاطها الاقتصادي.

و يمكن تمثيل ميزانية المؤسسة (س) بتاريخ 12/31/ن كما يلي:

الأصول **ميزانية المؤسسة س بتاريخ 12/31/ن** **الخصوم**

الرقم	اسم الحساب	المبلغ	الرقم	اسم الحساب	المبلغ
211	الأراضي	180.000	101	رأس المال الصادر	550.000
21311	مباني صناعية	120.000	106	الاحتياطات	120.000
2154	معدات صناعية	80.000	11	ترحيل من جديد	(90.000)
2182	معدات نقل	90.000	12	نتيجة الدورة (ربح)	+180.000
30	مخزون البضاعة	50.000	164	قروض لدى مؤسسات الاقتراض	60.000
31	مواد أولية و ولوازم	130.000	401	موردو المخزون	110.000
355	منتوجات تامة الصنع	150.000	404	موردو التثبيتات	70.000
512	الحساب الجاري لدى البنك	105.000			
53	الصندوق	95.000			
	المجموع	1.000.000		المجموع	1.000.000

ثانيا: طريقة حساب النتيجة:

ينتج الربح هنا من اتباع نظرية القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية[1]، و يتم استخراج الربح المحاسبي بإجراء الفرق بين الأعباء و المنتوجات (الصنف 6 و الصنف 7).

[1] عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، مرجع سابق، ص: 13.

يقوم هذا البيان (أي حساب النتيجة) بتحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد المجاميع الرئيسية الآتية:[1]

أ- إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + الإنتاج المثبت + إعانات الاستغلال.

⟸ **إنتاج السنة المالية** = ح70 + ح71 + ح73+ ح74.

ب- استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

⟸ **استهلاك السنة المالية** = ح60 + ح61 + ح62.

ج- القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية

⟸ **القيمة المضافة للاستغلال =** ح70 + ح71 + ح73+ ح74 – (ح60 + ح61 + ح62).

د- إجمالي فائض الاستغلال: وهو عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، أي:

⟸ **إجمالي فائض الاستغلال =** عن القيمة المضافة للاستغلال – ح 63 – ح64.

ه- النتيجة العملياتية: عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات، أي أن:

⟸ **النتيجة العملياتية =** إجمالي فائض الاستغلال +ح 75 – ح 65– ح68 + ح 78.

و- النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية:

⟸ **النتيجة المالية =** ح76 – ح 66.

ز- النتيجة العادية قبل الضرائب: وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

[1] أوسرير منور، دراسة لتفصيلية لعناصر حساب النتائج، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدوليةIAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

ح- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

⟸ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية =** النتيجة العادية قبل الضرائب – ح(695 و698) – ح(692 و693).

ط- النتيجة غير العادية: وهي عبارة عن الفرق بين ح77 عناصر غير عادية (المنتجات) وح67 عناصر غير عادية (الأعباء) حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

⟸ **النتيجة غير العادية =** ح77 – ح67.

ي- صافي نتيجة السنة المالية: وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

⟸ **صافي نتيجة السنة المالية** = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

مثال:

لنفرض أنه في 12/31/ن أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة (س) أرصدة حسابات النواتج و الأعباء كالتالي:

الرقم	الحساب	مدين	دائن
600	مشتريات بضاعة مباعة	80.000	
601	مواد أولية مستهلكة	100.000	
607	مشتريات مواد غير مخزنة	4.000	
613	إيجار	2.000	
615	صيانة	1.000	
616	تأمين	3.000	
627	خدمات مصرفية	5.000	
631	أجور المستخدمين	40.000	
635	اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية	12.000	
642	رسم على النشاط المهني	6.000	
654	خسارة ديون غير محصلة	1.000	
658	أعباء أخرى للتسيير الجاري	2.500	
661	أعباء الفوائد	1.000	
681	مخصصات اهتلاك و خسائر لأصول.غ.ج	8.000	
700	مبيعات بضاعة		100.000
701	مبيعات منتجات		200.000
706	خدمات أخرى مقدمة		4.000
709	تخفيضات تجارية	1000	
724	تغير المخزون (دائن)		-
732	إنتاج مثبت لأصول عينية		10.000
752	فوائض قيمة تنازل عن أصول غير جارية		20.000
756	تحصيل ديون معدومة		5.000
758	نواتج أخرى للتسيير الجاري		1.000
768	نواتج مالية أخرى		2.000
781	استرجاع خسائر قيمة أصول غير جارية		3.000
			1.000

لحساب النتيجة المحاسبية حسب هذه الطريقة فإننا نقوم بإعداد حساب النتيجة كالآتي:

حساب النتيجة حسب الطبيعة للسنة (ن)

البيان	ملاحظة	السنة (ن)	السنة (ن-1)
رقم الأعمال		304.000	
تغير المخزون		10.000	
إنتاج مثبت		20.000	
1- إنتاج السنة المالية		334.000	
مشتريات مستهلكة		-184.000	
خدمات خارجية و استهلاكات أخرى		-11.000	
2- استهلاك السنة المالية		-195.000	
3- القيمة المضافة للاستغلال		139.000	
أعباء المستخدمين		-52.000	
ضرائب و رسوم		-6.000	
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		81.000	
نواتج عملياتية (تشغيلية)		8.000	
أعباء عملياتية (تشغيلية)		-3.500	
مخصصات اهتلاك و مؤونات		-8.000	
استرجاع خسائر القيمة و المؤونات		1.000	
5- نتيجة عملياتية (تشغيلية)		78.500	
نواتج مالية		3.000	
أعباء مالية		-1.000	
6- نتيجة مالية		2.000	
7- النتيجة العادية قبل الضريبة		80.500	
ضريبة مستحقة على النتائج العادية		-20.125	
النتيجة الصافية للسنة		60.375	

ثم نقوم بحساب المجاميع الرئيسية لحساب النتائج كالآتي: (بافتراض أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 25%):

1/ **إنتاج السنة المالية** = ح70 + ح71 + ح73+ ح74.

1/ إنتاج السنة المالية = ح70 + ح71 + ح73+ ح74= 100.000 + 200.000

+ 4.000 + 10.000 + 20.000 = 334.000.

2/ استهلاك السنة المالية = ح60 + ح61 + ح62 = 80.000 + 100.000 + 4.000

+ 2.000 + 1.000 + 3.000 + 5.000 = 195.000.

3/ القيمة المضافة للاستغلال = ح70 + ح71 + ح73+ ح74 – (ح60 + ح61 + ح62) = 334.000 – 195.000 = 139.000.

4/ إجمالي فائض الاستغلال = عن القيمة المضافة للاستغلال – ح 63 – ح64 = 139.000 – 40.000 – 12.000 - 6.000 = 81.000.

5/ النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال +ح 75 – ح 65– ح68 + ح 78

=81.000 + (5.000 + 1.000 + 2.000) – (1.000 – 2.500 – 8.000) + 1.000 = 78.500.

6/ النتيجة المالية = ح76 – ح 66 = 3.000 – 1.000 = 2.000.

7/ النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية = 78.500 + 2.000

= 80.500.

8/ النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – ح(695 و698) – ح(692 و693) = 80.500 – 0 = 80.500 – (80.500 x 25%) = 60.375.

9/ النتيجة غير العادية = ح77 – ح67 = 0.

10/ صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية = 60.375.

و بهذا نستنتج أن النتيجة الصافية للسنة (ن) هي 60.375 دج.

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية

يعرف على أنه الربح المحاسبي الذي تم التوصل إليه حسب إجراءات القياس المقبولة محاسبيا و تعديلها لتتمشى مع الأنظمة و التشريعات الضريبية المفروض إتباعها[1]. بمعنى أن إجراءات القياس المحاسبي المقبولة محاسبياً مقبولة أيضا ضريبيا ما لم يرد نص يمنع هذا الأجراء أو يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس، ولذلك قد نجد أحد الاحتمالين التاليين:

1- أن يكون الربح المحاسبي مساو للربح الضريبي:

و هذا موقف نادرا ما يحدث، حيث من غير المعقول أن تكون جميع إجراءات القياس المحاسبية المقبولة قبولا عاما قد تم قبولها ضريبيا و تم تطبيقها بدقة في منشآت الأعمال.

2-ألا يتساوى الربح المحاسبي مع الربح الضريبي:

و ذلك إذا لم تتبع إجراءات القياس المقبولة محاسبيا، أو قد يكون ذلك الاختلاف ناتجا عن عدم القبول ضريبيا بما هو مقبول محاسبيا، فيجب أن يتم تعديل الربح حسب التشريع الضريبي، حتى لو كان ذلك يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة.

فالتشابه بين المحاسبة المالية و المحاسبة الضريبية يكمن في الإطار العام الذي تقوم عليه عملية مسك الحسابات و إعداد القوائم المالية و في مجال الكثير من الإيرادات و المصاريف. أما أوجه الاختلاف فتتمثل في تحديد مفهوم الدخل فنلاحظ أن هناك بعض الإيرادات بالمفهوم المحاسبي تكون غير خاضعة للضريبة و بالتالي لا يتم إدخالها ضمن دخل المكلف لغايات احتساب الدخل الخاضع للضريبة و بالتالي الضريبة المستحقة. و بالمقابل فإن هناك العديد من المصاريف و المقبولة لغايات المحاسبة المالية إلا أنه لا يتم قبولها لغايات الضريبة.

و من الاختلافات الأخرى بين المحاسبة المالية و المحاسبة الضريبية أن هناك بعض الإعفاءات الشخصية لبعض الفئات من المكلفين و التي تنزل لغايات احتساب الدخل الخاضع للضريبة بينما لا نجد مثل تلك الإعفاءات في المحاسبة المالية[2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة و المراجعة و المتطلبات القانونية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 32.

[2] د.محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص: 31.

وقد تلعب المحاسبة الضريبية بالاعتماد على المحاسبة المالية نقطة البداية للتوصل إلى الربح الجبائي ومن ثم الوصول إلى مبلغ الضريبة .ونظرا للبدء في عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من جانفي 2010 ، ونظرا لأهمية المعايير الدولية ومدى التوافق بين متطلباتها ومتطلبات قوانين الضريبة على الدخل فانه سوف يتم التطرق إلى المعيار الدولي رقم (12) " ضرائب الدخل " أي معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".[1]

يعالج المعيار المحاسبي رقم (12) " ضرائب الدخل" المشكلات المحاسبية الناتجة عن وجود فروقات بين الأرباح المحاسبية للسنة المالية والتي يتم حسابها حسب المعايير المحاسبية، وبين الربح الخاضع للضريبة الذي يحدد بالرجوع إلى قانون الضريبة المتبع .وهذه الفروقات تكون من نوعين:[2]

أ- **الفروقات الدائمة:** وهي بنود الإيرادات والمصروفات التي لا تؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب الأرباح الخاضعة للضريبة .ومن الأمثلة عليها ما يلي:

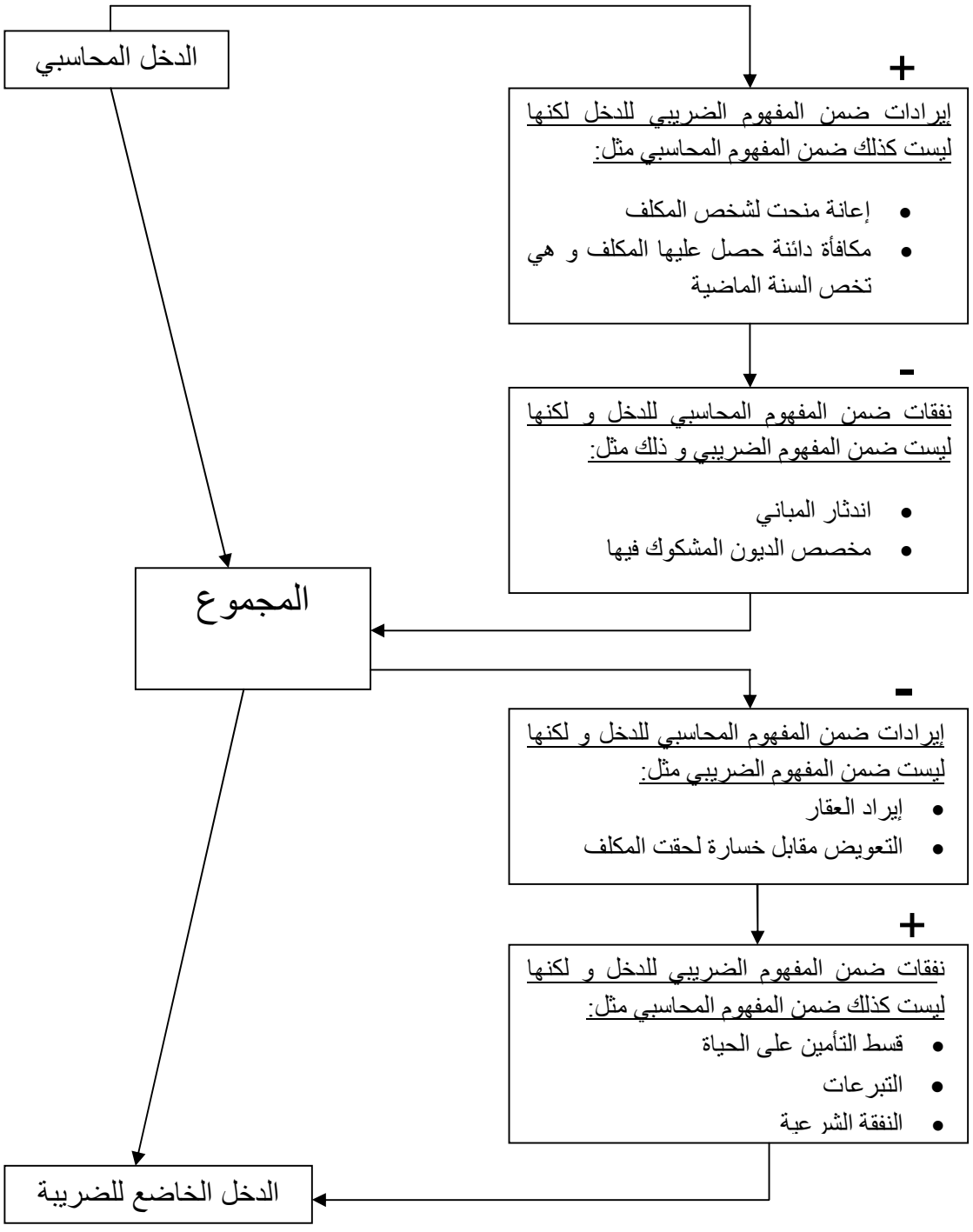
- مصروفات الترفيه الخاصة.
- الإيراد المعفى من الضريبة.
- اندثار الموجودات التي لا تدخل مع رأس المال مثل المباني غير الصناعية.
- التبرعات السياسية والخيرية.

ب- **الفروقات الوقتية أو المؤقتة:** وهي بنود الإيرادات والمصروفات التي تدرج في القوائم المالية وحسابات الضريبة في سنوات مختلفة. والشكل التالي يوضح ملخص لتلك الفروقات:

[1] ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد (12)، سطيف، 2012، ص ص: 158-159.

[2] محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بينين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد (24) المجلد السادس، العراق، ماي 2009، ص ص: 129-130.

شكل رقم (1.3): ارتباط قياس الدخل الضريبي بقياس الدخل المحاسبي



المصدر: محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، مرجع سابق، ص: 133

قد نظن أن في كل الحالات يتمثل أساس الإخضاع الضريبي في النتيجة التي حددتها المحاسبة، و لكن في الواقع، حتى لو أن هذا الأساس قد تم تحديده انطلاقا من المحاسبة، إلا أن الربح الذي يعتبر أساسا للإخضاع الضريبي -الربح الجبائي -يختلف بعض الشيء عن الربح المحاسبي، فهذا الأخير تتم عليه بعض التعديلات الخارجة عن القواعد المحاسبية.

فالعملية تتم في مرحلتين: [1]

المرحلة الأولى:

أثناء الدورة المحاسبية، يتم تسجيل العمليات بتطبيق القواعد المحاسبية فقط. و هنا تتم محاسبة كل الإيرادات و كل التكاليف دونما اعتبار للنظام الجبائي، و هذا تكريسا لمبدأ أسبقية و أولوية النتيجة المحاسبية، و يتم تحديد الربح المحاسبي بأحد الطريقتين، سواء من خلال الميزانية أو من خلال جدول حساب النتيجة كما رأينا سابقا.

و في المرحلة الثانية:

و بعد استخراج الربح المحاسبي، يتم تحديد الربح الجبائي، و لهذا يجب الانطلاق من الربح المحاسبي و إخضاعه لعدد من التعديلات أخذا بالقواعد الجبائية، هذه التعديلات تتم خارج المحاسبة على استمارة جبائية، و هذا تكريسا لمبدأ استقلالية القانون الجبائي، لأن الأمر يتعلق بتطبيق قواعد خاصة بالجباية تؤدي إلى تعديل الربح المحاسبي.

و يمكن تجسيد هذه التصحيحات من خلال المعادلة التالية:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاسترددات – التخفيضات – العجز المرحل

و تتمثل هذه التعديلات الجبائية فيما يلي:

1. **الاسترددات:** و هي عبارة عن تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي .هذه التكاليف لابد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

[1] عمارة كريمة، مرجع سابق، ص ص: 96-98.

و كمثال عن ذلك نجد المصاريف العامة غير قابلة للخصم جبائيا، مثل تكاليف و أجور كراء المباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال ، و الغرامات و المصادرات الواقعة على كاهل مخالفي القانون . لذا لابد من إعادة إدماجها[1].

كذلك الشأن بالنسبة للاهتلاكات، ففي بادئ الأمر لابد من تسجيلها كأعباء بتطبيق القواعد المحاسبية عند تحديد الربح المحاسبي، و لكن عند تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم تطبيق النظام الجبائي للاهتلاكات، فمثلا فيما يخص السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لنشاط الشركة، يتم حساب الأقساط السنوية للاهتلاك القابلة للخصم بقيمة شراء قدرها 1.000.000 دج.

و بالتالي فان قسط الاهتلاك الذي يقابل قيمة الشراء التي تزيد عن 1.000.000 دج لابد من أن يدمج ضمن الربح الجبائي .و هو ما يتوضح أكثر في المثال التطبيقي الآتي:

قيمة شراء السيارة 2.000.000 دج	**معدل الاهتلاك 20 %**
الاهتلاك المحاسبي	2.000.000 × 20 % = **400.000 دج**
الاهتلاك الجبائي	1.000.000 × 20 % = **200.000 دج**
المبلغ المعاد إدماجه في النتيجة المحاسبية	400.000 – 200.000 = **200.000 دج**

2. **التخفيضات**: و هي ما تدعى كذلك بالحسومات، و هي تلك الإيرادات المسجلة محاسبيا و لكنها غير خاضعة للضريبة. لذا لابد من خصمها من النتيجة الخاضعة للضريبة. فقد تكون هذه الإيرادات غير قابلة للإخضاع الضريبي كلية، مثل إيرادات القيم المنقولة التي تحصل عليها شركات تجارية خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، فهذه الإيرادات لا تدخل ضمن الوعاء الضريبي للشركات المستفيدة منها، و إنما تخضع لاقتطاع من المصدر.

و يمكن أن تكون الإيرادات خاضعة للضريبة و لكن في جزء منها، مثل فوائض القيم طويلة الأجل التي يحسب منها 35 % فقط منها في الوعاء الضريبي و يحسم الباقي. و قد يكون الإخضاع الضريبي للإيرادات مؤجلا، مثل فوائض القيم التي تلتزم الشركة بإعادة استثمار مبلغ يعادل مبلغ هذه الفوائض في شكل تثبيتات

[1] عمارة كريمة، مرجع سابق، ص: 96

قبل انقضاء أجل 3 سنوات ابتداء من اختتام السنة المالية التي تحققت فيها، فإنه لا يتم إدراجها في الربح الجبائي للسنة التي تحققت فيها.[1]

3. العجز المرحل :طبقا لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنه: " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية. و إذا كان الربح غير كاف لتغطية كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز".

و كتلخيص لعملية الانتقال من الربح المحاسبي إلى الربح الجبائي، نورد هذا المخطط:[2]

الربح المحاسبي

\+

الاسترددات ← **هذه العناصر ترفع النتيجة:**

-أعباء معتد بها محاسبيا و غير قابلة للخصم جبائيا .

- إيرادات غير معتد بها محاسبيا و لكنها خاضعة للضريبة.

\-

التخفيضات ← **هذه العناصر تخفض النتيجة:**

- أعباء غير معتد بها محاسبيا و قابلة للخصم جبائيا .

-إيرادات معتد بها محاسبيا و لكنها لا تخضع كلية للضريبة.

\-

العجز المرحل ← عبء يدرج في السنة الموالية لسنة تحققه، و إذا كان الربح غير كاف لتغطيته كله، تم نقله إلى السنوات التالية إلى غاية السنة الخامسة.

\=

الربح الجبائي

[1] عمارة كريمة، مرجع سابق ، ص ص: 97-98.

[2] نفس المرجع، ص: 98.

خلاصة الفصل

و كخلاصة لهذا الفصل يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ينتج عنه تأثيرات على عدة جوانب مرتبطة بالمحاسبة، من خلال التأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على مبادئ وقواعد المخطط الوطني للمحاسبة، لاسيما النظام الجبائي الجزائري، المؤسسات و مهنة المحاسبة، والتي ينبغي تكييفها لتكون مهيأة عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، بما يسمح بتوفيق البيئة المحاسبية في الجزائر.

و تم التوصل كذلك إلى أن حساب الضريبة يحسب انطلاقا من النتيجة المحاسبية و ذلك بعد إضافة الاسترادات و طرح الخصومات و بهذا يتم الحصول على النتيجة الجبائية، و بالتالي فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره، بل ينتج عن تطبيق قواعد جبائية مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

للموضوع

تمهيـد

للجانب التطبيقي أهمية بالغة تكمن في إظفاء طابع الحيوية على عملية البحث خاصة و أنه يعد فرصة لتفسير أي غموض يمكن أن يصادفنا في الجانب النظري.

لذلك حاولنا خلال فترة تربصنا الوجيزة فهم وإبراز أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية و الجبائية على النتيجة المالية من خلال تحديد كيفية الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة، و ذلك بعد إعطاء لمحة حول نشأتها، مهامها، و وضعيتها الجبائية.

ومن هنا جاء تقسيم الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة موضوع الدراسة.

المبحث الثاني: دراسة كيفية الانتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة موضوع الدراسة

من خلال هذا المبحث سيتم تقديم المؤسسة أين أقيمت الدراسة التطبيقية، بالإضافة إلى عرض الأنشطة التي تمارسها، كما سيتم التطرق إلى الوضعية الجبائية للمؤسسة من خلال مختلف الضرائب و الرسوم الخاضعة لها.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة و الأنشطة التي تمارسها

هي مؤسسة أشغال عمومية و بناء و ري و حفر الآبار و الكهرباء و الأشغال الغابية و استغلال الغابات، بدأت هذه المؤسسة نشاطها في 06-01-1995 لها رأس مال يقدر بـ: 125 910 31دج، حيث ينحصر نشاطها في ما يلي:

جدول رقم (1.4): الأنشطة الممارسة من طرف المؤسسة

رمز أو رموز النشاط	النشاط أو الأنشطة الممارسة
109201	مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله
109209	مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى و الري
109203	مؤسسة أشغال مساكة البناء و الترصيص
109206	مؤسسة أشغال الكهرباء
109210	مؤسسة الحفر و الأشغال الريفية
109213	مؤسسة الأشغال الحضرية و النظافة العمومية
109215	مؤسسة وضع القنوات طويلة المسافة
101103	مؤسسة الأشغال الغابية و استغلال الغابات
109218	مؤسسة الترقية العقارية
603007	كراء معدات و أدوات للبناء و الأشغال العمومية
109214	مؤسسة تركيب الشبكات و المراكز الكهربائية الهاتفية
109221	مؤسسة الدراسات و إنجاز المنشآت الكهربائية و الغازية
109212	مؤسسة أشغال السكك الحديدية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة الداخلية.

المطلب الثاني: الوضعية الجبائية للمؤسسة

من أجل تحديد الوضعية الجبائية لهذه المؤسسة، يجب تحديد حالتها بالنسبة للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، فمن خلال نشاط المؤسسة للإنتاج الصناعي و أداء الخدمات فإنها تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية إضافة إلى الرسم على النشاط المهني ، وكذلك الضريبة على الرواتب والأجور، كذلك أن هذه المؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

1- الضرائب المباشرة :

من بين الضرائب المباشرة التي تخضع لها المؤسسة نجد:

1.1. الضريبة على الدخل الإجمالي (*IRG*):

بالنسبة لهذا الجانب من الضرائب، تخضع المؤسسة لنظام الربح الحقيقي طبقا لأحكام المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و بالتالي فإنه يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي. و نظرا لكون النشاط يشغل عمالا فإن المؤسسة تخضع إجباريا لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي على الرواتب و الأجور حسب نص المادة 75 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2.1. الرسم على النشاط المهني (*TAP*):

حسب ما تنص عليه المادة 222 من القانون الضريبي الجزائري ، يخضع رقم أعمال المؤسسة إلى الرسم على النشاط المهني لمعدل 2 %.[1]

2- الرسم على القيمة المضافة (*TVA*):

طبقا لأحكام المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فإن رقم أعمال المؤسسة المقبوض يخضع إلى الرسم على القيمة المضافة *TVA* بمعدل عادي 17%.

[1] المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

المبحث الثاني: دراسة كيفية الإنتقال من النتيجة المالية إلى النتيجة الجبائية

ترتكز جباية المؤسسات على القواعد المحاسبية، فالنتيجة الخاضعة للضريبة ما هي سوى النتيجة المالية مصححة و معدلة وفق القواعد الجبائية.

المطلب الأول: عرض الميزانية العامة للمؤسسة

الميزانية التالية توضح أصول و خصوم المؤسسة:

جدول رقم (2.4): الميزانية العامة للمؤسسة في 2011/12/31

الأصول **الوحدة: ألف دينار جزائري (دج)**

الأصل	N إجمالي	N إهتلاك رصيد	N صافي	N-1 صافي
أصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي	0	0	0	0
تثبيتات معنوية	0	0	0	0
تثبيتات مادية	0	0	0	0
أراض	0	0	0	0
مباني	0	0	0	0
تثبيتات عينية أخرى	38.189.924	487.749	37.702.175	30.873.684
تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	0	0
تثبيتات يجري إنجازها	0	0	0	0
تثبيتات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	0	0
مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	0	0	0	0
سندات أخرى مثبتة	0	0	0	0
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	11.666.638	0	11.666.638	24.006.314
ضرائب مؤجلة على الأصل	0	0	0	0
مجموع الأصل غير الجاري	49.856.562	487.749	49.368.813	54.879.998
أصول جارية				
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	45.607.834	0	45.607.834	40.097.834
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				
الزبائن	41.432.442	0	41.432.442	27.814.700
المدينون الآخرون	30.884	0	30.884	0
الضرائب و ما شابهها	2.189.179	0	2.189.179	213.125
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	0	0	0	0
الموجودات و ما شابهها				
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى	0	0	0	0
الخزينة	5.654.125	0	5.654.125	16.005.402
مجموع الأصول الجارية	**94.914.464**	**0**	**94.914.464**	**84.131.061**
المجموع العام للأصول	**144.771.026**	**487.749**	**144.283.277**	**139.011.059**

الخصوم **الوحدة: ألف دينار جزائري (دج)**

الخصوم	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	31.910.125	31.910.125
رأس مال غير مستعان به	0	0
علاوات و احتياطات-احتياطات مدمجة (1)	0	0
فوارق إعادة التقييم	0	0
فارق المعادلة (1)	0	0
نتيجة صافية(نتيجة صافية حصة المجمع) (1)	4.765.127	19.747.622
رؤوس أموال خاصة أخرى-ترحيل من جديد	31.464.186	11.716.564
حصة الشركة المدمجة (1)	0	0
حصة ذوي الأقلية (1)	0	0
المجموع 1	**68.139.438**	**63.374.311**
الخصوم غير الجارية		
قروض و ديون مالية	0	0
ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	0	0
ديون أخرى غير جارية	0	0
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	0	0
مجموع الخصوم غير الجارية 2	**0**	**0**
الخصوم الجارية		
موردون و حسابات ملحقة	67.381.607	70.016.911
ضرائب	7.038.177	4.516.917
ديون أخرى	1.724.055	1.102.920
خزينة سالبة	0	0
مجموع الخصوم الجارية 3	**76.143.839**	**75.636.748**
مجموع عام للخصوم (1+2+3)	**144.283.277**	**139.011.059**

(1)لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 01).

التعليق على الميزانية الختامية:

من المعطيات الموجودة في الميزانية الختامية للمؤسسة بشقيها الأصول و الخصوم نستنتج الملاحظات التالية:

- فيما يخص جانب الأصول فإن بحوزة المؤسسة تثبيتات عينية أخرى فهي تمثل الأداة الأساسية لنشاطها، كما تم تسجيل مخزونات و منتجات قيد التنفيذ نظرا لطبيعة نشاطها فإن مشاريعها تتطلب فترة إنجاز طويلة نسبيا.
- لدى المؤسسة على الزبائن و مدينين آخرين ديون لم يتم تسديدها بعد، بالإضافة إلى أن لدى المؤسسة خزينة إيجابية لمسايرة النشاط و مواجهة أي مشاكل قد تعترضها مستقبلا.
- أما فيما يخص جانب الخصوم فنلاحظ أن رأس مال المؤسسة مكون من رأس مال مصدر بالإضافة إلى الربح الذي تم تحقيقه في هذه الدورة و كذلك رؤوس أموال خاصة أخرى تخص الترحيل من جديد، في حين نجد أن على المؤسسة ديون تخص الموردين بالإضافة إلى ديون أخرى و ضرائب.

المطلب الثاني: كيفية حساب النتيجة المالية

تعتبر النتيجة التي تحققها المؤسسة مهمة و خاصة من أجل استمراريتها في النشاط، و لهذا يعتبر تحديدها و بشكل دقيق مهم بالنسبة للمحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة.

و بصدد دراسة كيفية تحديد النتيجة المالية للمؤسسة سيتم عرض الوثائق المحاسبية للمؤسسة كالتالي:

جدول رقم (3.4): جدول حركات المخزونـات

البيـــان	القيمة في بداية الدورة	حركات الفترة		الرصيد في نهاية الدورة
		مدين	دائن	
المخزونات من البضائع				
المواد الأولية و التوريدات		143.563.283	143.563.283	
التموينات الأخرى				
إنتاج السلع الجاري إنجازه	40.097.834	5.510.000		45.607.834
إنتاج الخدمات الجاري إنجازه				
المخزونات من المنتجات				
المخزونات المتأتية من التثبيتات				
المخزونات الخارجية				
المجموع	40.097.834	149.073.283	143.563.283	45.607.834

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 02).

التعليق على جدول حركة المخزونات:

من خلال الجدول يتم تسجيل بعض الملاحظات فيما يخص حركات المخزونات و الذي يوضح لنا أي عملية (شراء أو بيع) قامت بها المؤسسة خلال الدورة.

و من الجدول أعلاه يتضح لنا ما يلي:

- فيما يخص المخزونات من البضائع لم يكن هناك أي اقتناء أو تنازل.
- هناك شراء للمواد الأولية و التوريدات المعبر عنها في الجانب المدين بينما المواد التي خرجت للمساهمة في النشاط فمعبر عنها في الجانب الدائن و قد تم استهلاكها بشكل كلي خلال الدورة.
- لم تكن هناك أي حركات فيما يخص التموينات الأخرى.
- هناك حركة فيما يخص إنتاج السلع الجاري إنجازه في جانبه المدين و هذا يعني أن لدى المؤسسة أشغال لم تنتهي من إنجازها في نهاية الدورة.

- في حين لم تكن هناك أي حركة فيما يخص إنتاج الخدمات الجاري إنجازه و نفس الشيء بالنسبة للمخزونات من المنتجات و المخزونات المتأتية من التثبيتات و كذلك المخزونات الخارجية.

جدول رقم (4.4): أعباء العاملين، الضرائب،الرسوم و التسديدات المماثلة، خدمات أخرى

خدمات أخرى	المبالغ
الأعباء الإيجارية و أعباء الملكية المشتركة	
دراسات و أبحاث	
التوثيق و المستجدات	
نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين	708 480
مصاريف البريد و الاتصالات السلكية و اللاسلكية	41 134
الخدمات المصرفية و ما شابهها	528 662
الاشتراكات و المستجدات	216 000
المجموع (1)	**1 494 276**
أعباء العاملين	
أجور العاملين	7 314 445
أجور المستغل الفردي(حالة مؤسسة EURL)	
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	2 513 036
الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي	
الأعباء الاجتماعية الأخرى	
أعباء العاملين الأخرى	
المجموع (2)	**9 827 481**
الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة	
الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة عن الأجور	
الضرائب و الرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	3 415 950
الضرائب و الرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)	46 003
المجموع (3)	**3 461 953**
المجموع (1) + (2) + (3)	**14 783 711**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 03).

التعليق على جدول أعباء العاملين، الضرائب،الرسوم و التسديدات المماثلة، خدمات أخرى:

- من خلال الجدول السابق نجد أن أغلب التكاليف التي تدفعها المؤسسة هي في شكل أجور للعاملين و هذا راجع لطبيعة نشاط المؤسسة الذي يحتاج لليد عاملة، بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسة تدفع اشتراكات للهيئات الاجتماعية من باب التأمينات على حوادث العمل أو المرض..الخ.

- فيما يخص الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة فإن المؤسسة قامت بتسديد الضرائب و الرسوم على رقم الأعمال و المتمثلة في الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% من رقم الأعمال، للإشارة فإن مبلغ الرسم على النشاط المهني يعتبر عبء قابل للخصم من النتيجة من الناحية الجبائية.
- أما فيما يخص الخدمات الأخرى فالمؤسسة سددت بعض المصاريف كالنقل و البريد و الخدمات المصرفية و غيرها التي تساهم في نشاط المؤسسة بشكل فعال.

جدول رقم (5.4): أعباء و منتجات أخرى عملياتية

الأعباء العملياتية الأخرى	المبالغ
الأتاوى المترتبة على الامتيازات و البراءات و الرخص و البرمجيات و الحقوق و القيم المماثلة	
نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية	
أتعاب حضور	
خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل	
قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة	
الغرامات و العقوبات و الإعانات الممنوحة، و الهبات و التبرعات	20 580
أعباء التسيير الجاري الإستثنائية	
أعباء التسيير الجاري الأخرى	
المجموع	**20 580**
المنتجات العملياتية الأخرى	**المبالغ**
الأتاوى عن الامتيازات و البراءات و التراخيص و البرمجيات و القيم المماثلة	
فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية	
أتعاب الحضور و أتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير	
أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية	
قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة	
المدخولات عن الديون الدائنة المهتلكة	
منتجات إستثنائية عن عمليات التسيير	
منتجات التسيير الجاري الأخرى	
المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 03).

من الجدول أعلاه و ضمن الأعباء العملياتية الأخرى نلاحظ أن هناك مبلغ يخص الغرامات و العقوبات و الإعانات الممنوحة و الهبات و التبرعات و قد تم خصمه من النتيجة المالية و اعتباره كعبء كباقي الأعباء إلا أنه سيتم معالجته لاحقا عند حساب النتيجة الجبائية في إطار القوانين الجبائية.

جدول رقم (6.4): جدول الإهتلاكات و خسائر القيم

البيـــان	مخصصات إهتلاكات متراكم في بداية الدورة	مخصصات للإهتلاكات للدورة(1)	تدني العناصر الخارجة	مخصصات إهتلاكات متراكم في نهاية الدورة	مخصصات إهتلاكات ضريبية للدورة (2)	الفـارق (1) – (2)
فارق الاقتناء	0	0	0	0	0	0
التثبيتات غير المادية	0	0	0	0	0	0
التثبيتات المادية	0	487.749	0	487.749	487.749	0
المساهمات	0	0	0	0	0	0
أصول مالية أخرى غير جارية	0	0	0	0	0	0
المجموع	**0**	**487.749**	**0**	**487.749**	**487.749**	**0**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 04).

التعليق على جدول الإهتلاكات و خسائر القيم:

يعتبر الاهتلاك طريقة للتسيير الحسن للشركة، فهو يخلق موارد جديدة لتجديد الأصول، و بالتالي يشكل وسيلة مثلى للتمويل الذاتي.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة قامت بحساب الاهتلاك على التثبيتات المادية، و سيتم لاحقا اقتطاعه من النتيجة نظرا لأن الاهتلاك يعتبر كعبء قابل للخصم من وجهة النظر الجبائية، حتى يتسنى للمؤسسة استبدال أحد التثبيتات التي تدهورت قيمتها بفعل الزمن أو الاستعمال أو التطور التكنولوجي.

جدول رقم (7.4): حساب النتيجة في 2011/12/31

الفصول		N		N - 1	
المبيعات من البضائع		المدين(دج)	الدائن(دج)	المدين(دج)	الدائن(دج)
المبيعات من المنتوجات	المبيعات من المنتوجات التامة الصنع				
	تقديم الخدمات				
	مبيعات الأشغال		170.797.528		305.683.783
منتوجات الأنشطة الملحقة					
التخفيضات و التنزيلات والمحسومات الممنوحة					
رقم الأعمال الصافي من التخفيضات و التنزيلات و الحسومات			170.797.528		305.683.783
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون			5 510 000		15 387 000
الإنتاج المثبت					
إعانات الإستغلال					
I – إنتاج السنة			**176 307 528**		**321 070 783**
مشتريات البضائع المبيعة					
المواد الأولية		143 563 283		255 356 101	
التموينات الأخرى					
تغيرات المخزونات					
مشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة					
مشتريات أخرى		1 137 537			
التخفيضات،التنزيلات، المحسومات المتحصل عليها من مشتريات					
الخدمات الخارجية	التقاول العام				
	الإيجارات				
	الصيانة و التصليحات و الرعاية	5 717 068			
	أقساط التأمينات	38 712			
	العاملون الخارجين عن المؤسسة				
	أجور الوسطاء و الأتعاب				
	الإشهار				
	التنقلات و المهمات و الإستقبالات				
الخدمات الخارجية الأخرى		1 494 276			

التنزيلات و التخفيضات و المحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية				
II – استهلاك السنة المالية	**151 950 877**		**278 367 914**	
III – القيمة المضافة للإستغلال (I-II)		**24 356 651**		**42 702 868**
أعباء المستخدمين	9 827 481		7 613 505	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	3 461 953		6 141 235	
VI – إجمالي فائض الإستغلال		**11 067 217**		**28 948 128**
المنتجات العملياتية الأخرى				
الأعباء العملياتية الأخرى	20 580		216 000	
مخصصات الإهتلاكات	487 749		8 984 506	
المؤونات				
خسائر القيمة				
إسترجاع على خسائر القيمة و المؤونات				
V – النتيجة العملياتية		**10 558 888**		**19 747 622**
المنتوجات المالية				
الأعباء المالية				
VI – النتيجة المالية				
VII – النتيجة العادية (V + VI)		**10 558 888**		**19 747 622**
عناصر غير عادية (منتجات) (*)				
عناصر غير عادية (أعباء) (*)	18 208			
VIII – النتيجة غير العادية		**-18 208**		
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج	5 775 552			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتاج				
IX – صافي نتيجة السنة المالية		**4 765 127**		**19 747 622**

(*) للتوضيح في جدول يلحق في هذا التصريح

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 05).

من جدول حساب النتيجة نجد أن النتيجة التي تحصلت عليها المؤسسة هي نتيجة موجبة تقدر بـ 4.765.127 دج و قد قمنا بدراسة بعض النسب التي تمثلها هذه النتيجة و المتمثلة في الجدول التالي:

جدول رقم (8.4): دراسة بعض النسب التي تمثلها النتيجة

الرقم	البيـــان	المبـالغ	النسبة %
01	النتيجة / موردون و حسابات ملحقة + ديون أخرى	4 765 127 / 1 724 055 + 67 381 607	**6.89**
02	النتيجة / رؤوس الأموال الخاصة	4 765 127 / 68 139 438	**6.99**
03	النتيجة / التثبيتات العينية الأخرى	4 765 127 / 37 702 175	**12.63**
04	النتيجة / مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	4 765 127 / 45 607 834	**10.44**
05	النتيجة / الزبائن + المدينون الآخرون + الخزينة	4 765 127 / (5 654 125 + 30 884 + 41 432 442)	**10.11**
06	النتيجة / مجموع الميزانية	4 765 127 / 144 283 277	**3.30**

المصدر: من إعـداد الطـالبة

من المعطيات الموجودة في الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

1- من هذه النسبة نلاحظ أن النتيجة تغطي الموردين و الديون بنسبة 6.89 % و حسب اعتقادنا فإن هذه النسبة ضعيفة، و هذا لأن المؤسسة تعتمد أو لديها ديون كبيرة و النتيجة التي تحققها غير كافية مقارنة بالديون الموجودة.

2- إن النتيجة تغطي رؤوس الأموال الخاصة بنسبة 6.99 % و حسب اعتقادنا فإن هذه النسبة أفضل من سابقتها ، و من هنا نلاحظ أن ديون المؤسسة أكبر من أموالها الخاصة و هذا يعني أن المؤسسة تعتمد على الموارد الخارجية من أجل التمويل.

3- نلاحظ أن النتيجة تغطي التثبيتات العينية الأخرى بنسبة 12.63 % و حسب إعتقادنا فإن هذه النسبة مقبولة بحيث تمكن المؤسسة من إنجاز مشاريع في المستقبل.

4- إن النتيجة تغطي المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ بنسبة 10.44 % و حسب إعتقادنا فإن هذه النسبة من النسب السابقة.

5- نلاحظ أن النتيجة تغطي الزبائن و المدينون الآخرون و الخزينة بنسبة 10.11 % و حسب إعتقادنا فإن هذه النسبة منخفضة مقارنة بالنسب الخاصة بالأصول السابقة، وهذا يعني أن العمليات التي قامت بها المؤسسة أكبر بالمقارنة مع النتيجة المحققة.

6- نلاحظ أن نسبة 3.30 % و التي تغطي مجموع الميزانية تعتبر نوعا ما مقبولة.

المطلب الثالث: كيفية تحديد النتيجة الجبائية

لقد أشرنا سابقا في الفصول النظرية أن النتيجة الجبائية هي الأساس التي تفرض عليها الضريبة، حيث تحدد النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المالية مع إضافة وطرح الإسترددات والتخفيضات على التوالي.

إن النتيجة الجبائية هي النتيجة المالية مع إجراء بعض التعديلات وفقا لقانون الضرائب ولتقريب الفهم حول كيفية الإنتقال إلى النتيجة الجبائية وتحديدها و من خلال وثائق المؤسسة المتعلقة بالجباية سنحاول شرح كيفية تحديد النتيجة الجبائية:

جدول رقم (9.4): تحديد النتيجة الجبائية

I – النتيجة الصافية للسنة المالية (حساب النتائج)	**ربح**		**4 765 127**
	خسارة		
II – الإسترددات			
- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للإستغلال			
- حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم			
- حصص الإشهار المالية و الرعاية الخاصة غير القابلة للخصم			
- مصاريف الإستقبال غير القابلة للخصم			
- الإشتراكات و الهبات غير القابلة للخصم			
- الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم			5 775 552
- مؤونات غير قابلة للخصم			
- الإهتلاكات غير قابلة للخصم			
- مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم			
- الإهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض التمويلي (ملك المستأجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)			
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)			
- الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب الواجب دفعها على النتائج		
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)		
- خسائر القيمة غير قابلة للخصم			
- الغرامات و العقوبات غير قابلو للخصم			20 580
- استردادات أخرى (*)			
مجموع الإستردادات			**5 796 132**
III – الخصومات			
- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها (المادة 173 من ق.ض.م.و.ر.م)			
- حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة و كذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة.			
- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.م)			
- الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)			
- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر) (المادة 27 ق.م.ت.2010)			
- تكملة الإهتلاكات			
- خصومات أخرى (*)			
مجموع الخصوم			
IV – العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 مكرر من ق.ض.م.و.ر.م)			
- عجز سنة 2008			

- عجز سنة 2009		
- عجز سنة 2010		
- عجز سنة 2011		
المجموع القابل للخصم		
النتيجة الجبائية (I+II-III-IV)	**ربـح**	**10 561 259**
	خســـارة	

(*) للتوضيح في جدول يلحق في هذا التصريح

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المحاسبية للمؤسسة (أنظر ملحق رقم 06).

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة تقدر بـ 10 561 259 دج والتي تختلف عن النتيجة المالية المقدرة بـ 4 765 127 دج.

على إعتبار أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المالية مع إجراء بعض التعديلات وذلك حسب المعادلة التالية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المالية – التخفيضات + الإستردادات – العجز المرحل.

ومن الجدول تتحدد لنا النتيجة الجبائية كما يلي:

النتيجة الجبائية = 4 765 127 – 0 + (5 775 552 + 20 580)

= 10 561 259 دج

- **التخفيضات:**

هي كل المبالغ الأخرى التي تقوم إدارة الضرائب بخصمها من النتيجة المالية و التي لم تقم المؤسسة بخصمها و بالتالي لا يتم إدراجها في الربح الجبائي للسنة التي تحققت فيها، و من خلال جدول تحديد النتيجة الجبائية لم نلحظ وجود أي تخفيض نظرا لأن المؤسسة لم تقم بأي عمليات خلال هذه الدورة و التي من شأنها أن تستدعي خصم مبالغها من النتيجة.

- **الإستردادات:**

و كما تم ذكره سابقا في الفصل الثالث فالإستردادات هي تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها.

من خلال جدول حساب النتيجة الجبائية السابق نجد الأعباء التي تم رفضها هي:

* الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم: والتي تظهر بقيمة 552 775 5 دج حيث تمثل هذه القيمة الضرائب الواجبة الدفع على النتائج التي تم تسجيلها في جدول حساب النتائج، حيث قامت إدارة الضرائب برفضها بشكل كلي، نظرا لعدم توفر شروط الخصم المتعلقة بها فتقوم بإستردادها و ذلك بإضافتها إلى الربح المحاسبي.

* الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم: فمن خلال الجدول السابق لحساب النتيجة الجبائية نجد مبلغ 580 20 دج المتعلق بالغرامات و العقوبات التي سجلتها المؤسسة كأعباء إلا أنها من الناحية الجبائية تعتبر عبء غير قابل للخصم و بالتالي يتم استردادها وإضافتها للربح المحاسبي.

– العجز المرحل:

وهي تخص خسائر السنوات السابقة ونجدها معدومة وهذا راجع إلى أن المؤسسة لم تحقق خسائر من قبل أو تم تغطية كل الخسائر قبل هذه الدورة.

بعد تحديد النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفيما يلي الجدول النهائي للنتيجة الجبائية وحساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم (10.4): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

أساس الدخل	الفرق	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة
120 000 ≥	120 000	% 0	0
360 000 - 120 001	240 000	% 20	48 000
1 440 000 - 360 001	1 080 000	% 30	324 000
10 561 259 - 1 440 001	9 121 259	% 35	3 192 440
المجموع الإجمالي لمبلغ الضريبة			**3 564 440**

المصدر: من إعداد الطالبة.

من جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي نلاحظ أن النتيجة الجبائية و المقدرة بـ 259 561 10دج تم إخضاعها للجدول التصاعدي نظرا لأن المؤسسة تتبع النظام الحقيقي، و في الأخير تم الحصول على مبلغ الضريبة بمبلغ 440 564 3دج.

جدول رقم (11.4): حساب النتيجة الصافية

العنـــاصر النهائيــة	الربـــح
الربح المحاسبي	4 765 127 دج
+ ضرائب و رسوم غير قابلة للخصم	5 775 552 دج
+ عقوبات و غرامات غير قابلة للخصم	20 580 دج
= النتيجة الجبائية	10 561 259 دج
– مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي	3 564 440 دج
النتيـــجة الصـــافية	**6 996 819 دج**

المصدر: من إعداد الطالبة.

من الجدول النهائي للنتيجة الجبائية و بعدما تم إضافة الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم و كذا العقوبات و الغرامات غير قابلة للخصم، ومن جهة أخرى تم طرح الضريبة من النتيجة الجبائية نحصل على:

النتيجة الصافية = 10 561 259 – 3 564 440

= 6 996 819 دج

خلاصة الفصل

من الدراسة الميدانية التي تم القيام بها في المؤسسة، تم تجسيد الجانب النظري على الجانب التطبيقي لمحاولة توضيح الأسباب التي تؤدي إلى الإختلاف بين النتيجتين المحاسبية والجبائية وذلك من خلال إعطاء علاقة واضحة لحساب النتيجة الجبائية، بحيث أثبتت الدراسة التطبيقية من خلال هذا الفصل، أن الربح الجبائي ليس إلا ربحا محاسبيا معدلا. فبتطبيق القواعد الجبائية على النتيجة المالية نتحصل على النتيجة الجبائية التي تشكل الوعاء الضريبي للأرباح.

الخاتمة العامة

من خلال دراسة أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية و الجبائية على النتيجة المالية مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في مجال الأشغال العمومية و الري، تم التوصل إلى أنه بالرغم من كون القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية قواعد متكاملة فيما بينها بما أن الجباية تتخذ المحاسبة كقاعدة لها، إلا أن استقلالية القانون الجبائي تظهر في مواجهة القواعد المحاسبية من حيث وجود العديد من الاختلافات الشكلية و الموضوعية.

و من خلال البحث تمت الخلاصة أيضا إلى أن الربح الجبائي ليس إلا ربحا محاسبيا معدلا. فبتطبيق القواعد الجبائية على النتيجة المالية نتحصل على النتيجة الجبائية التي تشكل الوعاء الضريبي الذي ستطبق عليه الضريبة على الربح.

و بعد المعالجة لمختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج أخرى عامة.

نتائج اختبار الفرضيات:

إن الفرضية الأولى المبنية على أن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد سواء على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة سيكون لها أثر كبير على النظام الجبائي، تمت الخلاصة إلى أن السبب في ذلك هي التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، فالمحاسبة سابقا كانت مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، أما النظام المحاسبي الجديد يعمل على الاستجابة لاحتياجات المستثمر منها بدرجة أولى و يفرض إستقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي.

أما الفرضية الثانية المتمثلة في كون أن القواعد والمبادئ المحاسبية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي لا تتناسب مع القواعد الجبائية، فقد تم الاستنتاج من خلالها على أن سبب الاختلاف القائم بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية إلى التباين بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.

أما الفرضية الثالثة و المتمثلة في أن أي تعديل في النتيجة المالية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية، فقد تم التوصل إلى أن الاختلافات بين النتيجتين تكمن في التعديلات الخارجة عن المحاسبة، أي التعديلات الجبائية و التي تتمثل سواء في الخصومات، كخصم بعض الإيرادات التي تستفيد من إعفاء كامل أو جزئي، أو عبارة عن استردادات ضمن الوعاء الضريبي لأعباء غير قابلة للخصم جبائيا كليا أو أن قابلية خصمها محددة من قبل التشريع الجبائي عن طريق وضع سقف لا يمكن تجاوزه.

النتائج العامة:

تمت الخلاصة كذلك إلى جملة من النتائج العامة:

1- في النظام المحاسبي المالي تم الفصل بين المحاسبة و الجباية، و بالتالي التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة القوائم المالية اعتبارا للقيود الجبائية؛

2- العمل على التقريب بين القواعد المحاسبية و القواعد الجبائية و المطابقة بينهما كليا، يعتبر مستحيلا لا يمكن تحقيقه، فالتباين سيبقى قائما دائما نظرا لاختلاف هدف كل منهما؛

3- بسبب الاختلاف بين القواعد المحاسبية و الجبائية فإن النتيجة المالية تختلف عادة عن النتيجة الخاضعة للضريبة؛

4- يتكون الربح الجبائي الخاضع للضريبة من الربح المحاسبي مع مراعاة بعض التعديلات الجبائية وفقا للتشريع الجبائي.

التوصيات و الاقتراحات:

بناءا على النتائج السابقة الذكر يمكن تقديم التوصيات و الاقتراحات التالية:

1- ضرورة بذل جهود و التي من شأنها أن تعمل على تأقلم كل القوانين ذات الطابع الاقتصادي و المالي فيما بينها و من أهمها القانون المحاسبي و القانون الجبائي، لكونهما قانونين متكاملين لابد أن يتطورا معا بالتوازي فيما بينهما؛

2- لابد من السهر على أن تكون الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية مبررة بشكل فعلي من قبل السياسة الجبائية المتبعة في الدولة، و عرض حلول موضوعية و وسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية؛

3- المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات؛

4- إعادة مراجعة القوانين و المذكرات الخاصة بالتطبيق المحاسبي المالي و الجبائي لكي يسهل فهمها من قبل الممارسين للمحاسبة و المراجعة.

آفاق البحث:

هناك الكثير من الجوانب لم يتسنى دراستها، و التي نعتبرها مواضيع لدراسات و أبحاث لاحقة، لذا يمكن الإشارة إليها كمواضيع مقترحة للباحثين المقدمين على اختيار نفس الموضوع و البحث فيه، و هي:

- النظام الجبائي الجزائري ومدى مسايرته للنظام المحاسبي المالي.
- العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية من خلال الأعباء.
- المعالجة الجبائية للنتيجة المالية و تأثيرها على اختيارات المؤسسة.

وفي النهاية نأمل أن نكون قد وفقنا إلى ما ذهبنا إليه، فإن وفقنا فالحمد لله رب العاملين، وإن لم يكن ذلك فحسبنا أننا حاولنا.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

1) الكتب:

1- أبو حشيش خليل عواد، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2010.

2- أبو نصار محمد ، **محاسبة الضرائب–ضريبة الدخل و المبيعات**–، دائرة المكتبة الوطنية،، عمان، الأردن، 2011.

3- الحجاوي حسام أبو علي، **الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية**، نشر يدعم من من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 2004.

4- الحيالي وليد ناجي، **أصول المحاسبة المالية**، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

5- القطاونة عادل محمد، عفانة عدي حسين، **المحاسبة الضريبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

6- بعلي محمد الصغير، أبو العلا يسري، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.

7- بوزيدة حميد ، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

8- حجازي المرسي السيد، **النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2001.

9- رضا خلاصي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث"جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين"**، الجزء الأول، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2006.

10- صلاح حواس ، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF(IAS-IFRS) دروس مواضيع و مسائل محلولة**، بدون دار نشر، الجزائر، 2011.

11- عطية عبد الرحمان ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي(المخطط المحاسبي الجديد)**، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011.

12- عطية عبد الرحمن ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.

13- علاوي لخضر، **نظام المحاسبة المالية"سير الحسابات و تطبيقاتها"**، مطبعة الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، جانفي 2011.

14- لطفي أمين السيد أحمد، **أسس القياس و الفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة و المراجعة و المتطلبات القانونية**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.

15- لطفي أمين السيد أحمد، **إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبع الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.

16- مراد محمد حلمي، **مالية الدولة**، مكتبة النهضة، القاهرة، 1959.

17- محرزي محمد عباس ، **اقتصاديات الجباية و الضرائب**، الطبعة الرابعة، دار هومه، الجزائر، 2008.

18- محرزي محمد عباس ، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

19- منصور بن اعمارة ، **أعمال موجهة في تقنيات الجباية**، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2007.

20- ناشد سوزي عدلي، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعية للنشر، مصر، 2000.

2) الرسائل و الأطروحات العلمية:

1- حمر العين محمد، **ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر-باتنة-، 2011/2010.

2- حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.

3- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير اللإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.

4- رمضاني لعلا، **أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الاصلاحات الاقتصادية حالة الجزائر**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001.

5- عاشور عادل، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة عمار الثليجي بالأغواط، 2006/2005.

6- عمارة كريمة، **الربح في جباية الشركات التجارية**، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر، 2008/2007.

7- محمود جمام، **النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري – قسنطينة-، 2010/2009.

8- مناعي حكيمة، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر بباتنة، 2009/2008.

9- نوي الحاج، **انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2008/2007.

10- هيثم ممدوح حمدان العبادي، **مدى مواءمة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية**، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2003.

3) دروس ،مجلات، ندوات، ملتقيات و دراسات:

1- بن بلغيث مداني، **دروس في المحاسبة المالية *II* حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010.

2- كتوش عاشور، **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره و انعاكاسات تطبيقه**، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، جامعة سعد دحلب – البليدة –، 2011.

3- محفوظ صالح التميمي، **القوائم المالية المدققة الصادرة عن منشآت الأعمال وأثرها في اتخاذ قرارات الائتمان في البنوك التجارية اليمنية**، دراسة ميدانية في عينة من البنوك التجارية العاملة في محافظة عدن، جامعة عدن، اليمن، بدون سنة.

4- محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، **الفروقات المهمة بينين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد (24) المجلد السادس، العراق، ماي 2009.

5- مراد ناصر، **النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة**، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات و أداء، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010.

6- منور أوسرير، **دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

7- ناصر مراد، **الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة الباحث، عدد 02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2003.

8- هيئة الأوراق المالية و السلع، **التحليل المالي و قراءة القوائم المالية**، ندوة تطبيقات التحليل المالي و حقوق و واجبات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، الفرج للاستشارات، دبي، سبتمبر 2006.

9- ولهي بوعلام، **ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد(12)، سطيف، 2012.

4) الجرائد الرسمية،القوانين، المراسيم و التعليمات:

1- التعليمة العامة؛ المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة، رقم 2007/001، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المؤرخة في 09 جانفي 2007.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 27 بتاريخ 28 ماي 2008، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

3- القانون رقم 07- 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر.

4- المرسوم التنفيذي رقم: 140/97، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، مؤرخ في: 30 أفريل 1997.

5- تعليمة وزارية رقم 02، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مؤرخة في 29 أكتوبر 2009، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، الجزائر، نوفمبر 2009.

6- قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

7- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

8- قانون المالية التكميلي، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2011.

5) المواقع الالكترونية:

1- عزوز علي و متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، http://www.kantakji.com.

2- نورالدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد ،بين الإستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية ، http://eco.asu.edu.jo.

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية:

1) OUVRAGES :

*1- A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007**, ENAG édition, Alger, 2009*

*2- Christine Collette , **Initiation à la gestion fiscale des entreprises**, eyrolles, paris, 1994.*

*3- Emmanuel Disle, Jacques Saraf, **gestion fiscale**, tome1, Dunod, Paris, 2007.*

*4- Jean-jacques julian**, les normes comptables internationales IAS-IFRS**, 2e édition, édition foucher, vanves, France, 2007.*

*5- Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS** ،Dunod, 2002.*

2) MEMOIRES :

*1. Samir MEROUANI, **le projet du nouveau système comptable algérien**, anticiper et préparer le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion ،l'école supérieure de commerce ، Alger, 2008 -2007 .*

3) TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES :

1- Direction générale des Impôts, Guide pratique de la TVA, Alger, 2012.

2- *Ministère des finances, Direction générales des impôts Le système fiscale algérien, Alger, 2012.*
3- *Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006 – -Document De Travail.*

4) SITE WEB :

1- *Commission Des Questions Fiscales, Importantes différences entre règles fiscales et comptables, http://www.iccwbo.org.*
2- *S.Julie,le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, http://www.oboulo.com.*

الملاحق

الملخص:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يؤدي إلى عدة تغييرات في بعض القواعد المحاسبية و الجبائية، و تمس هذه التغييرات بشكل مباشر الوعاء الضريبي للأرباح.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية و تأثير هذه الاختلافات على النتيجة المالية، فضلا عن استعراض لكيفية الوصول إلى النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المالية، و هذا ما سيمكننا من التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات و وضع التوصيات المناسبة لها.

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، القواعد المحاسبية، القواعد الجبائية، النتيجة المالية، النتيجة الجبائية.

Abstract :

The application of financial accounting system in Algeria leads to several changes in certain accounting rules and tax, and these changes affect directly the tax base for profits.

This study aims to display the main differences between the accounting and tax rules and the impact of these differences on the financial result, as well as a review of how to access tax result through the financial result, and this is what will enable us to reach a set of conclusions and make appropriate recommendations to them.

***Keywords**:*

Financial accounting system, accounting rules, tax rules, the financial result, the tax result.

تم بحمد الله