الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية
رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم تجارية
تخصص : محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطلبة: -بـــلال سلـــيم
-كرميش ياسين

تحت عنوان

النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقواعد الجبائية

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات - سطيف

لجنة المناقشة:

د. فرحات عباس	جامعة المسيلة	رئيســـا
أ. رزيقات بوبكر	جامعة المسيلة	مشرفا و مقررا
أ. بحري علي	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

إلى نبع الحنان ورمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء

أمي الغالية حفظها الله.

إلى من علمني الحياة كفاح وإرادة وأن النجاح مصدر للسعادة

والدي الفاضل حفظه الله.

إلى رفيقة دربي زوجتي حفظها الله.

إلى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي إلى من عاشوا معي الحياة حلوها ومرها

إخوتي وأخواتي الأعزاء.

إلى أهل الوفاء أصدقائي الأحباء والأعز على قلبي، وكل من وقف بجانبي.

إلى جميع طلبة قسم علوم تجارية و بالأخص طلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق دفعة 2017/2016

إلى من تقاسموا معي عناء هذا العمل .

إلى كل من كان له أثر طيب في حياتي وترك بصمات الحب والوفاء في ذاكرتي .

إلى كل من يحمل مذكرتي بعدي، إلى كل من سكن حبهم قلبي ونسيهم قلمي.

ياسين/سليم

شكر وتقدير

يسعدنا أن نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان إلى

الأستاذ المشرف بوبكر رزيقات على التفضل بقبول الإشراف على هذه المذكرة والتوجيهات القيمة التي أسهمت في إخراج هذا العمل بحلته النهائية

أساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم قراءة هذا العمل المتواضع ومناقشته وإبدائهم ملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم الطيبة

مكتب محافظ الحسابات الذي لم يدخر أي جهد لمد العون لنا ومساعدتنا لإنجاز هذا العمل

واعترافا بالجميل نود أن نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم من قريب أو بعيد في سبيل إنجاز هذا العمل وأن يجزيهم عنا كل خير

الفهرس العام

المحتويات	الصفحة
الفهرس العام	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
مقدمة	أ
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقواعد الجبائية	02
المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و النظام المحاسبي المالي	03
المطلب الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	03
المطلب الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي	07
المطلب الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية إعداد التقارير المالية	09
المبحث الثاني: المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري	13
المطلب الأول: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري	13
المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري	17
المطلب الثالث: الإشكاليات الضريبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية في البيئة الجزائرية	18
المبحث الثالث: الإختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية	24
المطلب الأول: الضرائب المؤجلة	24
المطلب الثاني: العقود طويلة الأجل	29
المطلب الثالث: عقود الإيجار التمويلي	33
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	37
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة	37
المطلب الأول: التعريف بالمكتب والخدمات التي يقدمها	37

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب	**38**
المبحث الثاني: حالات عملية لأوجه الإختلاف	**39**
المطلب الأول: الضرائب المؤجلة	**39**
المطلب الثاني: العقود طويلة الأجل	**48**
المطلب التالث: عقود الإيجار التمويلي	**57**
خاتمة	**65**
قائمة الملاحق	**66**
قائمة المراجع	**70**

فهرس الجداول

المحتويات	الصفحة
جدول رقم (01): المقـــارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	10
جدول رقم (02): الفروق بين الربح الجبائي والمحاسبي	26
جدول رقم (03): بطاقة معلومات شاملة	39
جدول رقم (04): الإهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية	40
جدول رقم (05): الإهتلاك الجبائي للسيارة السياحية	41
جدول رقم (06): تحليل الفروقات الناتجة عن الاختلاف حسب أسلوب الميزانية	43
جدول رقم (07): تحليل الفروقات الناتجـــة عن الاختلاف حسب أسلوب جـــدول حسابات النتائج	45
جدول رقم (08): ترصيد حساب 134 الالتزام الضريبي المؤجل	46
جدول رقم (09): تحديد النتيجة الجبائية	47
جدول رقم (10): تفصيل رقم الأعمال	48
جدول رقم (11): الأعباء الإجمالية للمشروع	49
جدول رقم (12): تفصيل ارقام الاعمال السنوية والتسبيقات المستلمة من الزبائن	49
جدول رقم (13): تفصيل الاعباء السنوية	50
جدول رقم (14): تفصيل الاعباء السنوية	50
جدول رقم (15): حوصلة عامة عن الاعباء والنتائج السنوية	53
جدول رقم (16): المقارنة بين نتائج الطريقتين	56
جدول رقم (17): جدول الاستحقاق	58
جدول رقم (18): الإهتلاك المحاسبي للشاحنة	60
جدول رقم (19): جدول الإهتلاكات وخسائر القيم	62
جدول رقم (20): جدول تحديد النتيجة الجبائية	63

فهرس الأشكال

المحتـــــويات	الصفحة
الشكل رقم (01): مفهوم الضريبة المؤجلة	25
الشكل رقم (02): التحليل حسب أسلوب الميزانية	27
الشكل رقم (03): التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج (الأثر المنتظر من العمليات)	27
الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	38

تمهيد

شهد العالم خلال العقود الماضية تغيرات جذرية على المستويين الاقتصادي والمالي، تمثلت أساسا في عولمة أسواق رأس المال ونمو الشركات متعددة الجنسيات، وما صاحب ذلك من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، وبروز أهمية وجود قوائم مالية تحتوي معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة ومفهومة لهؤلاء المستخدمين.

إن هذه التغيرات في بيئة الأعمال اقتضت تغييرات في المجال المحاسبي يكون بمستوى تلك التطورات الحاصلة، والتي تجسدت في التوجه نحو عولمة المحاسبة باعتبارها لغة الأعمال، من خلال إصدار مجموعة موحدة من المعايير تنظم الممارسة المحاسبية، والتي تمثلت في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).

لاقت هاته المعايير قبولا واسعا، وحققت انتشارا عالميا باعتبارها خطوة ضرورية تجاه تحقيق قابلية أكبر لمقارنة القوائم المالية، إلا أن مساعي التوحيد والتوجه نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية واجهته عدة صعوبات على مستوى البيئة الاقتصادية للدول، فتكييف البيئة الاقتصادية للدول يعتبر أمرا صعبا وذلك لتعدد المتغيرات البيئية سواء كانت متغيرات متعلقة بالقوانين والقواعد أو بالسياسة أو المتغيرات الاجتماعية أو غيرها.

كما أن ارتباط الجانب الجبائي بنظيره المحاسبي في معظم دول العالم طرح التساؤل عن العلاقة بينهما باعتبار أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنأى وبصفة صريحة في مضمونها عن الأهداف الجبائية. وفي هذا الصدد، قامت هذه الدول بدراسة بعض قواعدها الجبائية الحالية من أجل تكييفها مع هاته المعايير.

الجزائر وعلى غرار العديد من الدول تفاعلت وبشكل إيجابي مع المتغيرات الإقتصادية الدولية وتبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) وأخذت على عاتقها مهمة تكييف أنظمتها المحاسبية أين قامت بإصلاحات محاسبية نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تعد القواعد الجبائية من أهم المتغيرات التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فمبدأ التقييم وفق القيمة العادلة الذي يأخذ به النظام المحاسبي المالي يختلف بشكل كبير عن مبدأ التكلفة التاريخية الذي تعتمد عليه القواعد الجبائية في التقييم، كذلك مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهر القانوني يتنافى مع مبدأ النظام الجبائي الذي يركز على الشكل

القانوني، كذلك خسائر السنوات السابقة التي يتم تسجيلها في النتيجة يقوم النظام الجبائي بخصمها على مدة أربع سنوات بالترتيب وهذا وفق المادة 147 من القانون الجبائي فتحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق النتيجة المالية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إجراء عدة تغييرات وإدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي، كما أن الاختلاف بين القواعد الجبائية والنظام المحاسبي المالي ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت اصول أو خصوم، ويمكن كذلك تحديد النتيجة الضريبة على الأرباح عن طريق إضافة أو طرح الضرائب المؤجلة من الضريبة على الأرباح، وذلك محاولة للتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية إذ أن مساعي التوحيد بين النتيجتين نال اهتمام كبيرا في الآونة الأخيرة من طرف وزارة المالية التي تقوم بتكييف النظام الجبائي عن طريق إضافة وتعديل وإلغاء القوانين الجبائية تماشيا مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

بعد سنوات من التطبيق وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية والمتمثلة في مجموعة النصوص القانونية الخاصة بقانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية 2010 لإزالة العقبات والعوائق المتعلقة بتطبيق هذا النظام، وضرورة تكييفه وملائمته مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، اتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي مايزال يحوي في طياته بعض ثغرات في التطبيق والسبب راجع إلى ان البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر على انه يجب على المؤسسات احترام تعاريف النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القانون الجبائي في تحديد الضريبة على النتيجة"، حيث أن هذه المادة أثبتت سلطة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، أي أن النظام الجبائي يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع بها النظام المحاسبي المالي.

أولا-إشكالية البحث

من هنا جاءت ضرورة إعداد قواعد جبائية تتلاءم مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، بحيث تسمح بضمان إيراد مالي لمصالح الضرائب بغرض تمويل النفقات العمومية وكذلك تضمن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه كامل، للحصول على معلومات مالية تتميز بالشفافية وذات جودة عالية، وعلى ضوء هذه الفقرة يمكن طرح الإشكالية التالية:

-ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وواقع تطبيق هذا النظام على ضوء القواعد الجبائية، وما هي الجهود المبذولة للتقريب بينهما؟

هذا السؤال قادنا إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

-ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

-ماهي العلاقة بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري؟

-ماهي الإختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية؟

ثانيا-فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة السابقة يتطلب تحليل الإشكالية محل الدراسة، واختبار صحة مجموعة من الفرضيات نصوغها كما يلي:

-النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS):

- توجد علاقة بين المحاسبة والنظام الجبائي وهي ترتكز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات كما أن طبيعة العلاقة قانونية إلى حد بعيد.

-هناك نقاط اختلاف وتباعد بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية خاصة تلك المتعلقة بتحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومنها الضرائب المؤجلة والعقود طويلة الأجل وعقود الإيجار التمويلية والتقييم بالقيمة العادلة.

ثالثا-أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع نظرا للآسباب الموضوعية والذاتية التالية:

-الميول الشخصي لهاته المواضيع المتعلقة بالنظام الجديد.

-الإهتمام بالمواضيع الحديثة وذات البعد الشامل والدولي.

-أهمية الموضوع المدروس، النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) والقواعد الجبائية ومعرفة فوارق التطبيق وسبل معالجتها.

رابعا-أهداف البحث

-نهدف من خلال هذا البحث توضيح العلاقة بين المحاسبة والقواعد الجبائية وفق القوانين الجزائرية.

-كما نهدف إلى إبراز أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية.

خامسا-المنهج المستخدم

للإجابة على الاشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي، باعتباره منهجا ملائما لمثل هذه المواضيع، بحيث يعتمد على وصف الظاهرة كما هي ثم يفسر أبعادها، كما يعتمد هذا المنهج على وصف الدراسة النظرية من خلال الوصف والتفسير، ليتم التوصل الى النتائج النهائية، هذا في الجانب النظري، اما

في الجانب الميداني فقد عمدنا إلى اسقاط الدراسة النظرية على ميدان دراسة ممثلا في مكتب محافظ حسابات لتنوع ملفات عمله وتعكس الجوانب المتعلقة بالدراسة.

سادسا-هيكل البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة وفي ضوء الفروض الأساسية الموضوعة سلفا ارتأينا ان نقسم البحث إلى فصلين، ويتعلق الفصل الأول بالإطار النظري حاولنا من خلاله استعراض النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقواعد الجبائية من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الأول خصص للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والنظام المحاسبي المالي، والمبحث الثاني خصص للمحاسبة والنظام الجبائي الجزائري، بينما المبحث الثالث وله من الأهمية بما كان كعنصر رئيس في بحثنا يبين الإختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ليتم إسقاط هذا الفصل بدراسة ميدانية لبعض حالات الإختلاف القائمة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ومعالجتها محاسبيا بمكتب محافظ حسابات، وأخيرا أتممنا هذا البحث بخاتمة لخصنا فيها أهم النتائج التي توصلنا إليها في هذا الدراسة واقتراحات تصب في مجملها على الإجابة على الإشكالية الواردة في مقدمة البحث.

تمهيد

نظرا للمتغيرات الاقتصادية المتسمة بعدم التأكد والمخاطرة التي أفرزتها العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، كانت جلها من العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم حيث أخذت عدة منظمات وهيئات على عاتقها مهمة إصدار وبلورة معايير المحاسبة الدولية، تهدف إلى التوحيد والتقريب بين الممارسات المحاسبية الدولية وبالتالي معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية، كان له الأثر الكبير بضرورة الالتزام بتطبيق نظم محاسبية فعالة وذات مصداقية وشفافية عالية وموحدة على الصعيدين المحلي والدولي.

ولعل اختيار الجزائر لفتح اقتصادها باندماجه في الاقتصاد العالمي كالتوقيع على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوربي والسعي بالانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، فإن ذلك يؤدي إلى حتمية استجابة الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الإشارة إلى أن هذا التطبيق سوف يصدر عنه عدة تأثيرات وتغيرات تمس جوانب كثيرة لها علاقة بالمحاسبة من أهمها القواعد الجبائية.

وبما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للكيان الاقتصادي، وكما عرف النظام المحاسبي مجموعة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي نصيبا كافيا منها، وهذا الأخير حاليا ما هو إلا عبارة عن نتيجة تطورات مستمرة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري، وبالتالي فإن نتائج التطبيق الميداني لهذا النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون له أثر كبير على القواعد الجبائية، أدى إلى وجود عراقيل في تكييفه مع هذا المرجع الجديد والتي من أهمها الضرائب المؤجلة والعقود طويلة الأجل وعقود الإيجار التمويلية، وهو ما جعل من الضروري العمل على ملائمة متطلبات البيئة الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و النظام المحاسبي المالي

على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي قامت الجزائر بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولية كليا أو تتكيف مع خصوصيتها، فباشرت في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي (SCF) الجديد وبالإضافة إلى ذلك أصدرت مدونة الحسابات الذي شرع في تطبيقها إبتداءا من سنة 2010 مما يحتم على المعنيين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغيرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

المطلب الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

في محاولة رائدة من بعض الدول في بعض قارات العالم تم تأسيس لجنة (مجلس حاليا) معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 1973/06/29 كهيئة خاصة لوضع معايير المحاسبة الدولية (IAS)، معايير عالمية موحدة، عالية الجودة، قابلة للفهم، لتحقيق التوافق المحاسبي.

ولمواجهة التحديات الجديدة وإعطاء اللجنة هيكل وأهداف تلائم الرهانات المستقبلية التي تواجهها والمتمثلة في العمل على تحقيق التوحيد المحاسبي، وافق مجلس اللجنة بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها وتغيير استراتيجيتها، وفي2001/04/01 تم استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتم الإتفاق على استخدام مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كمصطلح للمعايير التي يصدرها المجلس بدلا من مصطلح المعايير المحاسبية الدولية (IAS) فاستخدام مصطلح (IFRS) يبين سعي (IASB) للإهتمام بالمعلومة المالية وليس بالتوحيد المحاسبي فقط، كما تم اعتماد الإطار المفاهيمي والمعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة مالم يتم تعديلها أو إلغاؤها مع الإبقاء على تسميتها القديمة (IAS).

أولا–مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هي عبارة عن مجموعة من المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما يتضمن المصطلح تفسيرات كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي تم تطويره من قبل لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، وكذلك تفسيرات معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات القائمة[1]، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر إتجاه مفهوم المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وهناك من يرى أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة، ويرى ليتلتون (Littelton) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق

[1] أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص46.

المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة[1]، في حين يرى الشيرازي أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاما خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث[2]، وانطلاقا مما سبق يمكن القول بأن المعايير هي قواعد أو إجراءات أو سياسات تصدرها هيئات مهنية أو قانونية لتحديد ما يجب أن تكون علية التطبيقات العملية في المحاسبة.

ثانيا-خصائص المعايير المحاسبية الدولية: لقد لاقت معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية قبولاً واسعا على المستوى الدولي، سيتم التطرق لأهم خصائصها من خلال العناصر التالية:

1-مقدمي رؤوس الأموال: تعطي معايير المحاسبة الدولية امتيازا خاصا لممولي الكيان، حيث طورت بالتركيز على احتياجاتهم من المعلومات وليست لأغراض ضريبية[3]، إذ تهدف إلى ضمان أن القوائم المالية توفر المعلومات التي يحتاجها المستثمرون الحاليون والمحتملون ومقدمي رؤوس الأموال الآخرين لاتخاذ قرارات فيما يخص تخصيص رؤوس أموالهم، وقد نص مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB على ذلك صراحة في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS حيث جاء فيه أن "المستخدمين ذوي الأولوية للتقارير المالية ذات الغرض العام هم المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون وغيرهم من الدائنين الآخرين، الذين يستخدمون هذه المعلومات لاتخاذ قرارات بشأن شراء أو بيع أسهم أو أدوات دين، وكذلك تقديم أو تسوية قروض أو غير ذلك من أشكال الإئتمان".

2-محاسبة القيمة العادلة: لقد توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو إصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيمة العادلة[4]، لذلك أصبحت هذه الأخيرة أكثر بروزا في معايير المحاسبة الدولية وتشمل مسائل محاسبية مثل قياس خسائر الإنخفاض وإعادة تقييم العقارات والمصانع والمعدات، فضلا عن تقييم العقارات الاستثمارية، الأدوات المالية والأصول البيولوجية، وتعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 أنها: "المبلغ الذي سيتم استلامه من بيع أصل، أو الذي سيتم تسديده لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"، لذلك فإن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط يكثر فيه البائعون والمشترون وتتوفر فيه المعلومات لجميع الأطراف وإمكانية الإطلاع عليها، أما الأصول والإلتزامات التي لايتوافر لها سوق نشط فإن القيمة العادلة يمكن تحديدها من خلال نموذج تقييم[5]، ولكن

---

[1] يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الواق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص34.

[2] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص253.

[3] Andreas Hellmann et al, "Contextual issues of the convergence of International Financial Reporting Standards, The case of Germany", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.26, 2010, p p 110-113.

[4] حازم الخطيب وظاهر القشي، "توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، مجلة 02، العدد 02، 2004، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، ص3.

[5] Bernard Raffournier, "Les oppositions Françaises à l'adoption des IFRS, Examen critique et tentative d'explication", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 13, 2007, p27.

يجدر التأكيد أن استخدام القيمة العادلة كأساس للتقييم هو ليس بجديد، إذ كانت الأصول دائما تقيم بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، هذه الأخيرة ينطبق عليها نفس تعريف القيمة العادلة مخفضة بمصاريف البيع، وإذا كان هناك جديد فإنه يكمن في عدم الاستناد إلى القيمة العادلة عندما تكون أقل من التكلفة التاريخية فحسب، بمعنى عدم إدراج في الحسابات القيم الدنيا فقط، ولكن يعتمد عليها أيضا إذا كانت أعلى من التكلفة التاريخية، ما يعني أيضا تسجيل بعض فوائض القيم، وهذا أيضا ليس بجديد حيث أجازت بعض التنظيمات الوطنية، قبل مجيء معايير المحاسبة الدولية، تجاوز التكلفة التاريخية من خلال السماح على سبيل المثال تقييم الأوراق المالية للتوظيف المدرجة في البورصة بسعر الإقفال[1].

3-معايير قائمة على مبادئ: إن السمة المميزة لمعايير المحاسبة الدولية أنها قائمة على المبادئ وهي المرشد أو الدليل لحل مشكلة محاسبية أو اتخاذ إجراء محاسبي معين "بدلا من القواعد" التي تتطلب من معد القوائم المالية الاعتراف، القياس، أو عرض بند معين ولكن هذا لا يعني أنها مجردة تماما من القواعد، إذ أنها تستند إليها ولكن بعدد أقل، وتعني المعايير القائمة على أساس القواعد أنها عملية وضع المعايير إعتمادا على مجموعة من القواعد الصارمة، التي تعطي شرحا تفصيليا للإجراءات والخطوات التي يجب تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي، دون السماح بالحياد عن هذه القواعد أو وجود أي قدر من الحكم الشخصي والتقدير المهني، أما المعايير القائمة على أساس المبادئ فإنها تعني عملية وضع المعايير المحاسبية اعتمادا على مجموعة من المفاهيم القائمة على أساس مجموعة من التعريفات الاقتصادية العامة، والتي تتيح للممارس استخدام الحكم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهرها، لذلك فإن هذا النوع من المعايير يتصف بقدر عال من البساطة والوضوح وقلة الاعتماد على الإرشادات اللازمة لتطبيق مثل هذه المعايير[2]، ونظرا لكون معايير المحاسبة الدولية تقوم على المبادئ، فهذا يعني أنها تركز على تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني والإستخدام الواسع للحكم المهني، حيث أن جوهر العملية لا يتطابق دائما مع شكلها القانوني، لذلك عندما يقع تعارض بين المضمون الاقتصادي لإحدى العمليات مع الشكل القانوني الذي تأخذه تلك العملية ينبغي تغليب المضمون الاقتصادي.

ثالثا-دوافع ظهور المعايير المحاسبية الدولية: حسب المنظمة الدولية للمعايرة فإن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلول ممكنة وقابلة للتحقيق ومتكررة لأسئلة أو مشكلات مطروحة من قبل، تخص العلوم بصفة عامة وعليه يمكن حصر أسباب وجود معايير دولية في مجال المحاسبة في العناصر الآتية:

-الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير المحاسبة من خلال الابتعاد عن التناقضات القائمة.

-إنفتاح البورصات وأسواق المال على المستوى العالمي.

-تسهيل عملية قراءة القوائم المالية الموحدة.

---

[1] Bernard Raffournier, Op_Cit, p25.

[2] أحمد ذكي حسين الشريف، بدائل الاختيار المحاسبي مابين المعايير على أساس القواعد مقابل المعايير على أساس المبادئ والأثر على إدارة الأرباح، جامعة قناة السويس، مصر، 2010، ص ص 5-9.

-ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي.

-تخفيض التكاليف وتدعيم المرور إلى الأسواق المالية.

-تسهيل الإتصال بين المتعاملين الإقتصاديين.

إن الحلول النموذجية التي طرحتها المعايير المحاسبية الدولية لحل المشاكل المتكررة، تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة في إطار توحيد الطرق وتفادي التناقضات والاختلافات، وحذف كل أشكال المخاطر المحتملة الناجمة عنها.

رابعا-محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS): لقد تأثرت المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية، ما أدى إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيقها، ويمكن إدراجها فيما يلي[1]:

-عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية.

-الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي أو بدائل أخرى، وخاصة تلك البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل، أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار المحاسبي الثاني IAS2 المتعلق بالمخزون.

-يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة، وبالتالي فهي تمس بذلك الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، مثل المعيار 19 المتعلق بمنافع الموظفين.

-إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات المعدلة غالبا والمتعلقة بها، هذا ما يؤدي إلى صعوبات في التكيف مع المستجدات.

-اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير.

-الضغوطات السياسة التي تمارس على مجلس المعايير المحاسبية IASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، ولعل التدخل السياسي أحيانا له ما يبرره مثل قانون ساربانس أوكسلي الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة إنرون (Enron)، وكل ذلك يرمي إلى التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية.

-تعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف القيمة العادلة حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار وهي: المعيار 26، المعيار 32 و 36، المعيار 39، المعيار 40.

-كما قد تشكل المعايير أحيانا عبئا ثقيلا، حيث يفترض بالوحدات الاقتصادية أن تستجيب لكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية السياسية والاقتصادية، ومن الصعوبة بما كان الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيدا وتطلب تكلفة لتنفيذها.

[1] حوشين كمال وبوسبعين تسعديت، آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول، جامعة الوادي، الجزائر، 17 و 18 نوفمبر 2013، ص4.

خامسا-تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر: لقد أدى سعي العديد من الدول لإيجاد لغة محاسبية مشتركة إلى مسارعة الكثير منها لتبني المعايير المحاسبية الدولية إما بصفة مطلقة أو عن طريق تعديل معاييرها المحلية بغية تقليل الإختلافات بينها وبين المعايير الدولية، وقد حذت الجزائر حذو هذه الدول من خلال تبني نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وقد حدث هذا التوجه نتيجة التغيرات الكبيرة التي عرفها الإقتصاد الجزائري من خلال الإنتقال من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق، وكذا أفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية، أمام هذه التحولات ظهر قصور المخطط المحاسبي الوطني والذي أعد في ظل الإقتصاد الموجه في عدة جوانب إبتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات.

المطلب الثاني: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا النظام إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الإقتصادية الجديدة في ظل متطلبات إقتصاد السوق وعولمة الإقتصاديات، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الإقتصادية على عكس المخطط الوطني للمحاسبة والذي يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية والإقتصاد المخطط، وسنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي ، وعرض خصائص النظام المحاسبي المالي مرورا بأهميته وأهدافه وتحديات تطبيقه.

أولا-مفهوم النظام المحاسبي المالي: صدر بموجب القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة رقم 03 من القانون 07/11 فإن "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]، ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة، باعتباره دليلا لإعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتأويلها وأجال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لايتحدد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم، أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف الملحقة بالقوائم المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول النتائج، جدولا لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية.

ثانيا-خصائص النظام المحاسبي المالي: ونوجزها في النقاط التالية[2]:

-أنها معدة لمصلحة المستثمرين.

-إعداد المرجع بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 2007/11/25، القانون رقم 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص3.

[2] كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2008، جامعة شلف، الجزائر، ص ص 291-292.

-معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي وليس قواعد.
-تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات.
-أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات.
-إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة، والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة.
-إدخال مفهوم التحيين والتي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم.
-تفوق الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني والتطبيق بأثر رجعي.

ثالثا-أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي: من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر وسنبين أهم الأهداف التي يرمي إليها:

1-أهمية النظام المحاسبي المالي: يمكن إبرازها فيما يلي[1]:

-يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
-يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه معلومة مالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائرية من المحاسبة العالمية.
-يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما يسمح بالمقارنة.
-النظام المحاسبي أتى لسد ثغرات القانون التجاري ومنع الممارسات غير الشرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف.
-يشجع الاستثمار الأجنبي نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
-خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية.
-تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جدول سيولة الخزينة وجدول حركات رؤوس الأموال بالإضافة إلى جدول حساب النتائج حسب الوظيفة.

2-أهداف النظام المحاسبي المالي: يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويهدف النظام المحاسبي إلى[2]:

-توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق فيها.
-إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية.

[1] سامية منصور، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS-IFRS، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص33.

[2] Samir Merouani, Le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer Le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, Alger, 2008, P94.

-وضع قوائم مالية للمؤسسات تسمح بالمقارنة بين المؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة.

-قواعد التقييم العامة والخاصة حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة.

-عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية أي الأصول والخصوم، حسابات النتائج، حالات تغيير الخزينة، حالات تغيير الأموال الخاصة، الملاحق.

-نشر معلومات وافية، صحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر لتساعد في فهم المعلومات لإتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

رابعا-تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي: إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات المعايير الدولية للمحاسبة، غير أن هذه الخطوة غير كافية فقد تعرقل الآثار الإيجابية كبيرة، إن لم تتكيف معها وذلك لعدة أسباب نذكر منها[1]:

1-على مستوى التشريعات والقوانين: هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث نجد أن القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا هذا من جهة وعدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي الجديد، نظرا لتحفظ مصالح للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات مقننة)، أما القانون المنظم لسوق الأوراق المالية فينبغي أن يلزم الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، شأنه شأن العديد من الدول العربية، غير أن الجزائر مازالت تخضع المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

2-على مستوى المؤسسات الاقتصادية: سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء للنظام المحاسبي المالي الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية باستعمال تقنيات كمية أو من خلال الحكم الشخصي للمحاسب، كما نجد صعوبة في تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر.

[1] سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010، ص116.

المطلب الثالث: مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن اعتماد النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية جاء بهدف التكيف مع بيئة الاعمال الدولية وهذا يمكن أن يشكل فرصة لتعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية محليا ودوليا، من هذا المنطلق سنحاول معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإجراء مقارنات بين النظامين، من خلال العناصر التالية:

أولا–من حيث الاطار المفاهيمي: سنحاول مقارنة اهم المبادئ المحاسبية، و ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01) المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الاطار الفكري حسب المعايير الدوليةIAS / IFRS	الاطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي SCF
1–مبدأ الاهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا اذا كان تحريفها أو حذفها يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	لقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الاهمية النسبية و ربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان، و بالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.
2–مبدأ استقلالية السنوات	
يتم اثبات العمليات و الأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة و التقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	وفقا لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة اذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ اقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، ولا يتم اجراء أية تسوية اذا طرأ حدث بعد تاريخ اقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الاصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق (مادة 12 و 13 من المرسوم التنفيذي 156/08).
3–مبدأ الحيطة و الحذر	
حسب المعيار(IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل الى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في قيم الموجودات أو الدخل (الايرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة الى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. و يجب الا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة الى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

4-مبدأ الثبات (ديمومة الطرق المحاسبية)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق و قواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة المعيار (IAS8).	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية و قابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات. ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم ، بالإشارة الى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية (المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08).
5-مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر اساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، و عادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على اساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، و على اساس قسمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والمالية فتقيم بقيمتها الحقيقية (المادة 16 من المرسوم التنفيذي 156/08).
6-مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ.	المادة 17 من المرسوم 156/08 يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة، ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07 "يجب القيام بإجراء قفل موجه الى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات".
7-مبدأ أسبقية الواقع المالي و الاقتصادي على الشكل القانوني	
يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل،فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها فانه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08).
8-مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم اجراء المقاصة بين الموجودات و المطلوبات و بين بنود الدخل و المصروفات إلا: - اذا كانت المقاصة مطلوبة و تعكس جوهر العملية أو الحدث - مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر	لا يمكن اجراء مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات (الايرادات). الاستثناءات: تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية (المادة 15 من قانون رقم 11/07).

المصدر: مسعود درواسي و الهادي ضيف الله، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية، مداخلة في ملتقى بجامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13 و 14 ديسمبر 2011، ص ص 12-14.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة الى حد كبير مع المعايير الدولية، و ما جاء من اختلاف يرجع الى إختلاف في بعض المصطلحات الناتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد و صياغة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

ثانيا–من حيث مجال التطبيق: يطبق النظام المحاسبي المالي (SCF) في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات) وذلك بصفة إجبارية، بينما تطبق معايير المحاسبية الدولية وبصفة إجبارية في الشركات المدمجة في البورصة، أما الشركات الأخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبية الدولية، وبها يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي إلى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبية الدولية بأية تشريعات خاصة[1].

ثالثا–من حيث المبادئ و الفروض المحاسبية: تتفق المبادئ و الفروض المحاسبية في النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع تلك المقررة في الإطار المفاهيمي النظري لمعايير المحاسبة الدولية.

رابعا–من حيث طرق التقييم: حسب معايير المحاسبة الدولية فإن أساس التقييم المحاسبي يشمل، التكلفة التاريخية، القيمة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية، أما النظام المحاسبي المالي فتتم وفق التكلفة التاريخية (تكلفة شراء، تكلفة الانجاز، تكلفة الإنتاج)، وفي بعض الحالات فانه يجب إعادة تقييم يعص العناصر، انطلاقا من القيمة العادلة (القيمة السوقية في ظل المنافسة العادية)، القيمة المحققة، القيمة الحالية، المنحصر في تقييم بعض العناصر كالأدوات المالية، أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال للأصول المعنوية[2].

خامسا–من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توافرها بجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة عالية بالنسبة لمستخدميها تتطابق مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية، وهو ما يؤكد الغاية من وضع هذا النظام المحاسبي من خلال خدمة كل مستعملي القوائم المالية الختامية ومساعدتهم على إتخاذ القرارات الاقتصادية بأكثر فعالية[3].

سادسا–من حيث القوائم المالية وأهدافها: تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الواردة في المعايير المحاسبة الدولية، أما من حيث أهداف القوائم المالية نجد أن القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية لا تهدف إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة، والتدفقات النقدية للمؤسسة بحيث تكون مفيدة لقاعدة فريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وهو نفس الهدف الذي جاءت به القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

---

[1] رقايقية فاطمة الزهراء، إصلاح و تكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، متطلبات التوافق و التطبيق، جامعة سوق اهراس، الجزائر، 25 و 26 ماي 2010، ص25.

[2] شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، جزء 01، مكتبة الشركة، بودواو، الجزائر، 2008، ص96.

[3] رقايقية فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص ص 4–5.

المبحث الثاني: المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري

يدخل تبني الجزائر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الإقتصادية الدولية، فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجهاته ومضمونه عن بعض قوانين وقواعد النظام الجبائي الجزائري الحالي، مايفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من أجل دراسة وحل مختلف الإشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد، وذلك بعرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية وكذلك العكس، خاصة وأن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية في الجزائر تعتبر إلى حد ما وطيدة.

المطلب الأول: مدخل إلى النظام الجبائي الجزائري

يعد النظام الجبائي الإطار التصوري والهيكل النظامي الذي تعتمد عليه الدول في رسم السياسة الجبائية للبلد وكيفية سيرها كما يحتوي على مجموعة من المكونات الأساسية التي تعتمد عليها الدول في فرض الضريبة وتحديد وعائها حسب قدرة المكلفين بها.

أولا-مفهوم النظام الجبائي الجزائري: يظهر النظام الجبائي الجزائري عبر تلك القوانين والإجراءات التي تستعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الدولة لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الإقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفء بقدر المستطاع ويعرف النظام الجبائي على أنه "الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية"[1]، كما يعرف أيضا على أنه "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مذكرة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية"[2]، كما أن المفكرين الإقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما[3]:

1-المفهوم الواسع: الذي يتمثل في تسوية العناصر التي تعمل على تحقيق التلازم بين النظام الجبائي والواقع الاقتصادي، وهذه العناصر بصفتها الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تركيبها معا إلى خلق كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي تختلف صورته حسب النظام الرأسمالي والاشتراكي، وكذا من دولة متقدمة اقتصاديا إلى دولة متخلفة.

---

[1] عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ماي 2002 ، ص6.

[2] ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، سطيف، ص137.

[3] عبد المؤمن بن صغير، "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل"، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد 01، 2013، قسنطينة، الجزائر، ص90.

2-المفهوم الضيق: يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة[1].

ثانيا-خصائص النظام الجبائي الجزائري: تتمتع النظم الجبائية في الدول النامية بعدة خصائص تميزها عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة، وذلك راجع الى اختلاف الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول، وتتمثل تلك الخصائص في الآتي:

1-انخفاض حصيلة الضرائب حيث أنها لا تزيد في المتوسط 15% من الدخل القومي، بالمقابل نجد أنها تصل في الدول المتقدمة أكثر من 30 % من الدخل القومي، ويرجع انخفاض الحصيلة الضريبية للأسباب التالية:

-انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي.

-سيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى، لذا يستفيد القطاع الزراعي من تخفيض ضريبي.

-ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيعها على الاستثمار.

2-اختلال هيكل النظام الضريبي حيث تطغى الضرائب غير المباشرة البالغة حصيلتها من 60 % إلى 80% من الحصيلة العامة للضرائب، بينما في الدول المتقدمة نجد الضرائب المباشرة تهيمن على هيكل النظام الضريبي.

3-ضعف الضرائب المباشرة بسبب تدني الدخول وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي.

4-صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.

ثالثا-عناصر النظام الجبائي: يقوم النظام الجبائي على ثلاث عناصر رئيسية وهذا وفق المفهوم الواسع للنظام الجبائي، بحيث تمثل هذه العناصر المرتكزات الأساسية للنظام الجبائي.

1-عنصر الأهداف: إن أهداف الدولة هي التي تحدد اتجاهات النظام الجبائي وذلك عن طريق الدافع الذي يشكل سياسة الدولة، بحيث إذا كانت الدولة تتدخل في النشاط الاجتماعي، فهدف النظام الجبائي يتمثل في إعادة توزيع الثروة والتقسيم العادل للمنفعة وذلك عن طريق الاقتطاعات الجبائية لتغطية النفقات العامة، أما إذا كان للدولة دافع اقتصادي يجب عليها أن تتبنى نظام جبائي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من الربح المالي من أجل هذا تهتم بعدم إعاقة النشاط الاقتصادي بحيث لا تعيق روح العمل والإبداع وذلك عن طريق تخفيف الجباية بحيث يكون لها ميول لمعظم خيارات الإنتاج، حيث تقوم بفرض ضرائب ورسوم على الثروة التي لا يترتب عنها إيرادات (غير منتجة)[2].

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص17.

[2] Fellah Mohammed, problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale, université Mohamed khider, Biskra, 2008, p53.

حيث يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تحددها الدولة وفق سياسة اقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى. فهدف النظام الجبائي في الدول المتقدمة يمكن اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الجبائي صورا متعددة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها، أو من خلال إعادة توزيع الدخول حيث تستقطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخول المحددة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الجبائي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض ضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجبارية لتمويل المشروعات التنمية، وعلى هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفقا لظروف واقعها السياسي والاقتصادي والاجتماعي وتواكب ما يلحق على هذا الواقع من تطور.

2-العنصر الفني: يتكون النظام الجبائي من مجموعة الضرائب والرسوم والإتاوات المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وتختار الدولة عادة الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة جبائية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، كما تسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الجبائي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الجبائي ومساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان[1].

3-العنصر التنظيمي: يكتسي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج جبائي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الجبائي، ولاستمرار وجود النظام الجبائي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلعة معينة يجب أن لا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، وإلا تحول الاستهلاك نحو هذه السلع البديلة وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة، وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الجبائي[2].

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص20.

[2] المرجع نفسه، ص ص 21-22.

رابعا-دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري: لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل إصلاحه ذو فعالية لمواكبة المستجدات والمتغيرات الجديدة الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى القيام بإصلاح ضريبي من شأنه إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية بعد تراجع الجباية البترولية، وهو ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة على النظام الجبائي الجزائري، تتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية التي تقوم بها للمرور إلى اقتصاد السوق.

هناك العديد من الدوافع التي عجلت بالقيام بالإصلاح الضريبي أهمها:

1-الأزمة البترولية: لقد كان يعتمد على إيرادات جبائية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة، مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية، وبانخفاضها انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي إيرادات الدولة، ولم يستطع النظام الجبائي السابق تعويض هذا النقص في إيرادات الدولة من خلال إيرادات الجباية العادية، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية، كان أثرها عميقا على المجتمع الجزائري مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية.

2-عدم إستقرار النظام الضريبي: تميز النظام الضريبي بكثرة التغييرات التي أدت إلى عدم استقراره، فمثلا شهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تغييرا ملحوظا وقد تجسد تغير النظام في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة.

3-ضعف التشريع والإدارة الضريبية: إذ يقوم على مجموعة من القوانين التي كتبت بصياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة، وتساعد على التهرب مما جعلها تفقد فعاليتها واستجاباتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة، كما يتبين لنا أن ضعف الإدارة الضريبية لدينا لا يعادله سوى ضعف التشريع الضريبي، حيث تعاني الإدارة الضريبية من قلة الإمكانيات التي أثرت بشكل كبير على تخفيض الحصيلة الضريبية.

4-نظام جبائي غير متوازن: عدم توازن النظام الجبائي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الجبائية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية العشوائية التي عرفها النظام، إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الجبائي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات.

5-ضعف العدالة الضريبية: يتميز النظام الجبائي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية، ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

-إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.

-الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض نسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة.

-إن النظام الجبائي السابق يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري

أولا-علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي: يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن مقاربات[1]:

المقاربة الأولى-العلاقة قوية ومباشرة: يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات وهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليه لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

المقاربة الثانية-العلاقة قوية وغير مباشرة: تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول، دول الاتحاد السوفياتي سابقا.

المقاربة الثالثة-تضم النوع الأول والثاني: أي علاقة وسطية يحدد الربح الضريبي بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء مالم تكن قواعد محاسبية مطبقة,

المقاربة الرابعة-لا علاقة بين النظامين: أي ليس هناك علاقة بين النظامين، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا، أما في ما يتعلق بالولايات المتحددة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة. ما يمكنها من طرح وضعيات ايجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

ثانيا-حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية: تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقا للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد إلى آخر، ووفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي، من أجل تحديد نتيجة المؤسسة والتي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، بحيث تراعى في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة خدمة لمستعملي هذه المعلومة، ويتم احتساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية وبالتالي، فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل والتصحيح باتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية، وتسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون السنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة، ومما سبق عرضه، يتضح أن العلاقة بين المحاسبة والجباية ترتكز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات للشخص المعنوي والضريبة على الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي، كما أن طبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد.

[1] محمد براق و تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر، 2011، ص3.

ثالثا-إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية: يطرح السؤال عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة، فمثلا في الجزائر فإن على القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا، وإذا كانت هذه الأخيرة غير متطابقة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فيجب أولا تصحيح الأخطاء المحاسبية التي ترتكب دون قصد أو عن جهل بالقواعد المحاسبية على عكس القرارات التسييرية التي تتطلب معالجات شبه محاسبية، ومن ثمة تطبق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه المؤسسات الحكومية، هذه العلاقة المترابطة والمتداخلة والمتكاملة توضح جليا عدم إمكانية الفصل بينهما وذلك لاعتماد إحداهما على الأخرى بالرغم من اختلاف أهدافهما إذ أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية، في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة.

رابعا-مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية: 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 الدولية المحاسبية كان من الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

المطلب الثالث: الإشكاليات الضريبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة الجزائرية

إن تطبيق الجزائر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتأكيد نجم عنه عدة آثار جانبية خاصة منها التي تعتمد على الجوانب المحاسبية، أو لها علاقة مع المحاسبة، كالمجال الجبائي الذي يرتكز في الأساس على النتائج المحاسبية من أجل تحديد الوعاء الضريبي للشركات.

أولا-أسباب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري: هناك سببين رئيسين لهذا الإختلاف القائم بين القواعد الجبائية والمفاهيم المحاسبية والتي يمكن توضيحها فيما يلي[1]:

1-اختلاف الأهداف الجبائية والمحاسبية: تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى

[1] مبارك بوعلاق وأخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25 نوفمبر 2014، ص620.

لتعظيم الإيرادات الجبائية كما تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة 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، فمهما كان نوع وطبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا.

2-عدم موضوعية القواعد الجبائية والمحاسبية: تكون القاعدة سواء كانت جبائية أو محاسبية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح، فسواءا ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فان كلاهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما، ما ينعكس ذلك عن عدم إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بموضوعية، فمن الجانب الجبائي هناك بعض القواعد والقوانين الجبائية التي تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة غير عادلة، لأنها في الغالب ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي، أما من الناحية المحاسبية فالقواعد والمفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات التي تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرقا تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر، لكون أن هذه المعايير تنبع من هيئة دولية تتميز بتبعيتها لهيئة أمريكية والتي تخدم في حقيقتها مصالح المؤسسات العالمية الكبرى.

ثانيا-التأثيرات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية:

1-التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: حسب النظام المحاسبي فانه يمكن للكيان أن يلجأ إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، ولا يتم إحداث تلك التغيرات إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني[1].

تتدرج التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة والتي علق عليها في الملاحق مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، بدون تسجيلها ضمن الأعباء والنواتج في حساب النتائج، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الجبائية[2].

[1] مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008، ص77.

[2] رضا جاوحدو وجليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 5 و 6 أفريل2013، ص06.

2-تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل في نهاية الدورة الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط[1].

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

4-التسجيل المحاسبي لعمليات عقود الايجار التمويلي: ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب إدراج الأصل المؤجر في الأصول بأدنى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة المبينة لمبالغ الإيجار، كذلك يدرج ضمن الخصوم بنفس المبلغ ويتم إهتلاكه، في حين أن القواعد الجبائية لا تقبل بتسجيل الأصل المؤجر ضمن المؤسسة حسب المادة 112 من المرسوم رقم 95-27 المؤرخ في ديسمبر 1995، وبالتالي لا يسجل إهتلاك الأصل ضمن الرزمة الجبائية[2].

5-تكاليف البحث والتطوير: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي تعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية وتطوير المؤسسة ينبغي رسملتها ومعالجتها ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها الشروط التالية[3]:

-هذه التكاليف تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية.

-زيادة العمر الاقتصادي وتحسين أداء الأصل.

-التقييم الصادق لهذه التكاليف.

-إمتلاك القدرة المالية والتقنية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، والقدرة على استغلال الأصل باستعماله أو بيعه.

ويتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا وإلا تسجل ضمن أعباء الدورة، وهنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير وهو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب، بالإضافة إلى أن تكاليف التطوير تؤدي إلى زيادة قيمة الأصل المعنوي وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي، من خلال حساب قاعدة الاهتلاك ومخصصات الاهتلاك والخسائر في القيمة السنوية.

---

[1] محمد أمين بربري وعبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 05 و06 أفريل 2013، ص09.

[2] محمد العيد التجاني ورضوان عادل، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، الجزائر، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص13.

[3] رضا جاوحدو وجليلة إيمان حمدي، مرجع سابق ، ص20.

6-فارق الاقتناء: أو الشراء أو الشهرة الموجبة يعتبر من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وتعني الفارق الذي ينشأ عن الحيازة أو الاندماج أو التجميع بين المؤسسات، والذي يحسب بالفرق بين ثمن الحيازة والقيمة العادلة للعناصر التي تم شراءها، ويسجل هذا الفرق ضمن الأصول كعنصر منفصل عن التثبيتات المعنوية القابلة للتحديد باعتباره عنصر غير قابل للتحديد وذلك في الحساب 207، ويخضع للاهتلاك واختبار تناقص القيمة مثله مثل باقي الأصول الثابتة، وهي كلها عناصر تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة

7-تاريخ إدخال الأصل في الميزانية: تركز القواعد المحاسبية الجديدة المنصوص عليها في SCF عند تسجيل المؤسسة للأصل على الواقع الاقتصادي وليس الشكل القانوني، فتسجل المؤسسة الأصل عند تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار المرتبطة به بغض النظر عن تحويل ملكية الأصل أو لا، بينما القواعد الجبائية تركز على تحقق وتحويل الأصل أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة وخاصة القابلة للاهتلاك منها[1].

ثالثا-التدابير الجبائية المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي: إن صدور النظام المحاسبي المالي وبعد إجراء مجموعة من التعديلات التي مست البلاد بداية من الإصلاحات الاقتصادية والتي تهدف إلى إلغاء العبء الجبائي الذي أثقل المؤسسات الاشتراكية، للسير نحو اقتصاد السوق إلا أن هذه الإصلاحات لم تكن كافية لتبني النظام المحاسبي المالي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية لإعطاء قراءة أكثر شفافية ومصداقية للقوائم المالية وهذا ما دفع الدولة بالقيام بإصلاحات جبائية، وفي ما يلي سيتم عرض جانب هام من القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في:[2]

1-قانون المالية التكميلي لسنة 2009: يتضمن قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية لسنة 2009، عدة مواد قانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الآتي:

1-1-متابعة العقود طويلة الأجل: يتضمن نص المادة الرابعة (04) من هذا القانون التكميلي ما يلي: "إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق، المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقودا ميسرة".

بمقتضى هذا النص القانوني، فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز مواد وخدمات يتم وفقا لطريقة التسبيق، التي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة، ويأتي هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي نص على أن هذا النوع من العقود يجب أن يتابع وفق طريقة التسبيق إلا إذا لم تكن هناك إمكانية تقنية قادرة على ذلك، وعلى الإدارة الجبائية أن تقبل بهذا الطرح لأنه حتى وإن لم تكن

[1] محمد أمين بربري و عبد القادر بكحيل، مرجع سابق، ص07.

[2] بن توتة قندز وحكيم براضية، "دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي"، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 18، ديسمبر 2015، المركز الجامعي تسيمسيلت، الجزائر، ص340.

المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تطلبه من تنظيم ومتابعة للملفات، كما أنها متطلبة من ناحية المعلومات التسييرية المشار إليها في نص المادة، فمن شأن هذا القانون تشجيع الشركات خصوصا تلك التي تعمل في مجال البناء على مسك محاسبة التكاليف.

1-2-خصم الاهتلاكات والمؤونات: تنص المادة الخامسة (05) فيما يتعلق بالإهتلاكات الحقيقية على أنه: "يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية"، وفيما يتعلق بالمؤونات تنص نفس المادة على أن: "الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة".

1-3-الإطار العام: يشير نص المادة السادسة (06) إلى أنه: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"، يجيب نص هذه المادة وبصورة صريحة عما إذا كانت الإدارة الجبائية ستقوم باعتماد جميع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي أم لا، إذ يشير إلى أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

1-4-خصم المصاريف الأولية: يتضمن نص المادة الثامنة (08) ما يلي: "تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية وفق مخطط الامتصاص الأولي"، إنطلاقا من نص هذه المادة فإنه يسمح وعلى أساس إنتقالي خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبيا سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الإمتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

1-5-إعادة تقييم الأصول: تنص المادة العاشرة (10) على أن: "تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات"، كما تشير كذلك إلى: "تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة"، يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-قانون المالية الصادر لسنة 2010: يتضمن قانون المالية الصادر في ديسمبر لسنة 2009 وساري المفعول ابتداء من 2010، مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع مضمون النظام المحاسبي المالي ومن بينها:

2-1-الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ومؤونات المؤسسات المالية: يتناول نص المادة الثامنة فيما يتعلق بالإهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ومؤونات المؤسسات المالية ما يلي: "وفي إطار عقد القرض الإيجاري، يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري"، كما تنص كذلك على أنه: "لا تجمع الأرصدة الموجهة لمجابهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو الطويلة

المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة"، تدخل جملة التغييرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد، إذ يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة إهتلاكها، فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوى المادة، كما يمكن تطبيق الإهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية لأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة، منع تجميع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات، كما تناول نص المادة تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف الإهتلاكات للسيارات السياحية من 800.000 دج إلى 1.000.000 دج.

2-2-معالجة الإعانات: يعالج نص المادة التاسعة بخصوص معالجة الإعانات ما يلي: "تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها"، بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير فهي تسترجع بنفس وتيرة إهتلاك الإستثمار الأصلي، وفي ما يتعلق بإعانات الاستغلال، فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي، حيث أنه يشير إلى توجيه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ إعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

2-3-العجز المالي: تنص المادة العاشرة (10) من قانون المالية لسنة 2010 على أنه: "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز"، وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

2-4-خصم المصاريف الأولية: تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2010 في ما يتعلق بخصم المصاريف الأولية على أنه: "تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق"، هذا النص يؤكد ما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء.

3-التعليمة الصادرة في 29 أكتوبر 2009: هذه التعليمة في مجملها لا تتضمن سوى أربع صفحات لكنها محددة بدقة حيث تسمح بحل العديد من الإشكالات التي كانت مطروحة، كما أنها مرفقة بجدول انتقال نموذجي من المخطط المحاسبي الوطني القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وقد تم إعداد هذه التعليمة عملا بمجموعة من المواد القانونية والتنظيمية إلا أنها تعاني من نقص في المخططات التوضيحية التي من شأنها توضيح الرؤية أكثر عن آلية سير عملية الانتقال ومدونة حسابات محدودة، حيث كان من الأفضل فتح المجال لأربعة أو خمسة أعداد تسمح بتسيير أفضل للحسابات الفرعية من طرف المؤسسات كحسابات الرسم على القيمة المضافة مثلا[1].

[1] مراد آيت محمد و سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف" ، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب، البليدة ،الجزائر، 2009، ص05.

المبحث الثالث: الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية

أدى تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الإقتصادية على الشكل القانوني إلى إحداث إختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، هذه الإختلافات يمكن إرجاعها أيضا إلى العلاقة الوطيدة التي كانت تربط التقنيات المحاسبية والجبائية على السواء وفقا لقواعد المخطط المحاسبي الوطني الذي تخدم المعلومة المالية فيه غايات جبائية بحتة محددة في إطار قانوني محدد، في حين أن النظام المحاسبي المالي يعمل على الإستجابة لإحتياجات المستثمر بالدرجة الأولى.

فالإهتلاكات مثلا في النظام المحاسبي المالي تعكس تطور استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وطريقة وحدات الانتاج تعبر عن ذلك وهي غير معتمدة من طرف الإدارة الجبائية كونها تعالج الاصل بالتكلفة التاريخية أو تاريخ الحيازة هذا التعارض يترجم بمجموعة من المعالجات التي تتم عند إعداد القوائم الجبائية، وقد ظهرت العديد من الإختلافات بين النظامين والتي لاتزال قائمة لحد الآن وهي:

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة

إن النتائج التي تحققها المؤسسة ينظر لها من الناحية الجبائية (تحديد النتيجة الجبائية) بنظرة تختلف في كثير من الأوقات عن نظرة النظام المحاسبي المالي، ويرجع ذلك بسبب فارق التوقيت في قياس كل من الأفعال المحاسبية و أثارها الجبائية والعكس صحيح، يترتب على هذا وجوب معالجة هذه الفروقات لتقريب الربح المحاسبي بالربح الجبائي و ينعكس ذلك بمطابقة الضريبة المستحقة بالضريبة الاقتصادية من خلال إدراج الضريبة المؤجلة.

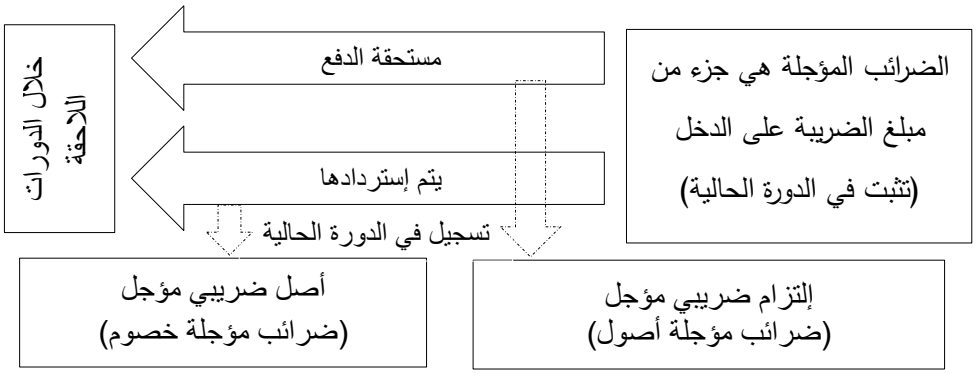
أولا-مفهوم الضرائب المؤجلة: حسب المادة 134-2 من الملحق رقم 01 للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية، وهي الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استردادها لفترات لاحقة، ضريبة مستحقة الدفع أو (يتم استردادها) مؤجلة لفترة مستقبلية نتيجة معاملات سابقة[1]، وعمليا هناك مصدرين للضرائب المؤجلة:

1-المعالجات للفروقات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية

2-المعالجات والترتيبات التي تتم بمناسبة التحول من الحسابات الفردية للحسابات الإجتماعية (إعداد الكشوفات المالية الخاصة بحالات الإندماج).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، القرار الموافق لـ 26 جويلية 2008، المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص16.

الشكل رقم (01) : مفهوم الضريبة المؤجلة



المصدر: تجاني بالرقي والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص03.

يقتضي مبدأ الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي بأن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء الضريبة المستحقة على نتائج العمليات المتعلقة بالدورة فقط، مما يؤثر على القواعد الجبائية من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والجبائية حسب هذا المبدأ، ويمكن تعريفها بأنها تتعلق بمبلغ حول الضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو للاسترجاع (ضريبة مؤجلة أصول) في السنة المالية ترحل إلى السنوات اللاحقة، فنظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والفترة التي تحتسب فيها فإننا نلاحظ أن هذه الضريبة تدفع كقيمة تقديرية خلال السنة، وفي آخر السنة المالية وعند تنظيم جدول النتائج والميزانية يحدد الفرق بين ماتم تسديده وماتم تحقيقه فعليا من النتيجة، وفي هذه الحالة قد ينتج إلتزام (خصوم) ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد (ديون)، أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لايمكن إسترجاعها ولكن تبقى تسبيقا للدورة المحاسبية المقبلة[1]، إن الضريبة المؤجلة تتعلق على كل الاختلافات الزمنية بين القيم المحاسبية للأصول والخصوم وقاعدتها الجبائية، أيضا كذلك على الخسائر الجبائية، وفق طريقة الترحيل المتغير، كما أن أصول الضريبة المؤجلة لا تسجل إلا في حالة كونها قابلة للاسترجاع شرعيا بكامل الاحتمالات[2].

فارق التوقيت: إن فارق التوقيت بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية يترتب عنه فروق بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي نوضحها في الجدول التالي:

[1] كتوش عاشور، مرجع سابق، ص169.

[2] Ernst et Young et autre, rapport des commissaires aux comptes consolidés, paris, 2012, p17.

الجدول رقم (02): الفروق بين الربح الجبائي والمحاسبي

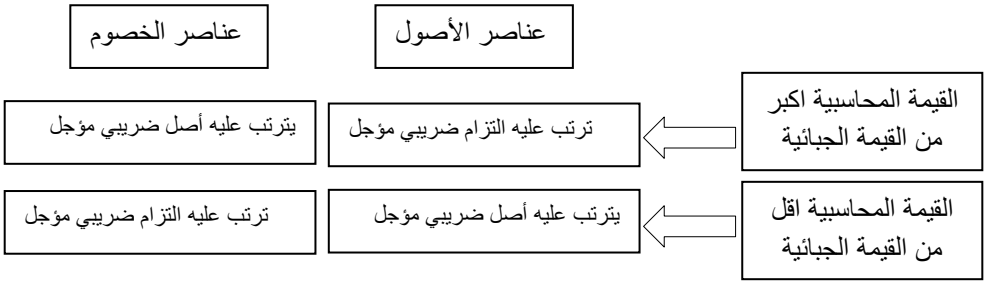
الفروق الدائمة	الفروق المؤقتة
-فروقات تتعلق بالنواتج والتكاليف والتي تعتبر نهائية، بسبب التشريعات الجبائية التي تسعى لتحقيق أهداف إجتماعية، إقتصادية وسياسية. -**تكاليف لا تخصم جبائيا بصورة نهائية:** فبعض التكاليف لاتقبل بصورة دائمة وليس لها أثر جبائي مستقبلي، مثل إستبعاد خصم عقوبات التأخير، أو بعض المصروفات التي تزيد على الحد القانوني من وعاء الضريبة ولا تمثل فروقات مؤقتة بل دائمة لا يترتب عليها ضرائب مؤجلة. -**نواتج لا تخضع جبائيا بصورة نهائية:** بعض النواتج تعفى وتستبعد بصورة نهائية بنص تشريعي ولا يطلب من المؤسسة تسديد الضريبة عن هذه النواتج في المستقبل، فلا يترتب عنها ضرائب مؤجلة، مثل بعض الإعانات المستلمة، مثل النواتج التي تتم بين فروع الشركة الأم حسب تشريع خاص بها. -تؤدي هذه الفروقات في إختلاف المعدل الفعلي لضريبة عن معدلها الإسمي المنصوص عليه في التشريع. -تأثير هذه الفروقات يكون على قائمة الدخل (حساب النتيجة) فقط ولا يمتد لقائمة الميزانية، حيث أن المؤسسة تتخلص من أثار هذه الفروقات في سنة حدوثها بالتحميل لنتيجة الدورة دون ترك اثر على الميزانية. -الفروقات الدائمة تضل مستمرة طالما بقيت التشريعات الجبائية الخاصة بها سارية المفعول دون تعديل، وكل تعديل في التشريعات المتعلقة بهذه الفروقات قد تتحول لفروقات مؤقتة.	-تنتج الفروقات المؤقتة عن عمليات قامت بها المؤسسة والتي يترتب عليها في المستقبل فارق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، يتوجب على المؤسسة من أجل تصحيح هذه الإنحرافات تبويب إما أصل أو إلتزام ضريبي يوصف بأنه مؤجل بمعنى انه في المستقبل يترتب عنه دفع مبالغ مستحقة أو مبالغ تسترد من الضرائب. -يقصد بها الفروقات التي تحصل بين قيم الأصول والخصوم الواردة بالميزانية وبين قيمتها عند إستعمالها للأغراض الجبائية في المستقبل (تحديد الضريبة). -إن إثبات الضريبة المؤجلة (سواءا كان أصل أو إلتزام) يضمن للمؤسسة ان تكون كل العمليات المحاسبية وأثارها الجبائية مسجلة في نفس الدورة و العكس صحيح. -لا يقتصر أثر الفروقات على قائمة الدخل فقط كما هو في الفروقات الدائمة بل يمتد الأثر الى قائمة الميزانية. **إلتزام ضريبي مؤجل:** يتعلق بمبالغ الضرائب التي سوف يتم سدادها في الفترات المستقبلية والناتجة عن العمليات التي تمت في الفترات السابقة لفترة الإخضاع. **أصل ضريبي مؤجل:** يتعلق بمبالغ الضرائب التي سوف يتم إستردادها في الفترات المستقبلية والناتجة عن العمليات التي تمت في الفترات السابقة لفترة الإسترجاع.

المصدر: تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، مرجع سابق، ص03.

ثانيا–حالات إثبات الضرائب المؤجلة: يتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال تحليل الفروقات حسب أسلوب الميزانية وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية، إضافة إلى التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج بمقارنة الربح المحاسبي والربح الجبائي المؤقت، بحيث تكون الفروقات الناتجة من كلا الأسلوبين متطابقة، ويمكن توضيح إثبات الضريبة وفق هذين الأسلوبين من خلال الشكلين التاليين:

1–التحليل حسب أسلوب الميزانية: وهو المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية وفي النظام المحاسبي المالي.

الشكل رقم (02) : التحليل حسب أسلوب الميزانية



المصدر: تجاني بالرقي والحاج حلقوم، مرجع سابق ، ص03.

2–التحليل حسب جدول حسابات النتائج (الأثر المنتظر من العمليات).

الشكل رقم (03): التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج (الأثر المنتظر من العمليات)

المصدر: تجاني بالرقي، الحاج حلقوم، مرجع سابق، ص05.

3-حالات أخرى لإثبات الضريبة المؤجلة منها:

-الفروقات المؤقتة من أشهرها المؤونات الخاصة بالمخزونات أو الزبائن وطرق إحتساب إهتلاكات التثبيتات.

-الخسائر المرحلة (الخسائر الجبائية إذا كان تحميلها إلى أرباح جبائية محتمل في المستقبل المنظور)، والقروض الضريبية (إذا كان تحميلها إلى ضرائب مستقبلية محتمل في المستقبل المنظور)[1].

-الأشغال المتعلقة بإعداد كشوف مالية مدمجة المتمثلة في الترتيبات والاقصاءات والمعالجة.

ثالثا-التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة: تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا، هذا عند ادراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل[2]

تاريخN/12/31

133		من حـ/ الضرائب المؤجلة على الاصول	XXX	
	692	إلى حـ/ فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول		XXX
		اثبات الضريبة المؤجلة اصول		

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند ادراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدا معاكسا[3].

تاريخN/12/31

693		من حـ/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم	xxx	
	134	إلى حـ/ الضرائب المؤجلة الخصوم		Xxx
		إلتزام الضريبة المؤجلة خصوم		

رابعا-اختلاف الضرائب المؤجلة محاسبيا وجبائيا: تعتبر الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية، فإدارة الضرائب وفق المخطط الوطني المحاسبي تعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة والظاهرة في جدول حسابات النتائج، فبعد القيام بتعديلات عليها لتصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يسهل عمل إدارة الضرائب، بينما النظام المحاسبي المالي يفترض عدم وجود ترابط بين الجباية والمحاسبة أي استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية،

[1] تجاني بالرقي، مرجع سابق ، ص06.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، طبعة 1، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج، الجزائر،2011، ص 40. 40.

[3] المرجع نفسه، ص144.

وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود ضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار[1].

المطلب الثاني: العقود طويلة الأجل

نظرا لتزايد الحاجة إلى تطبيقاته بفعل المشاريع العمومية الضخمة والتي تقتضي عقود إنجاز متعددة السنوات، وتعد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها في القوائم المالية من أجل تلبية المتطلبات الإقتصادية الحديثة.

أولا-مفهوم العقود طويلة الأجل: العقود طويلة الأجل، العقود الآجلة، عقود الإنشاء، عقود أعمال المؤسسات، تختلف هذه الأسماء وفق المراجع والمعايير ولكن المعنى يبقى نفسه هو العقد الذي يمتد تنفيذه لفترات محاسبية إثنين على الأقل[2]، وقد تناول المعيار المحاسبي (IAS 11) عقود الإنشاء بأنه "عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة والتي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها" مثال عن ذلك بناء أو إنشاء أصل معين كأحد المباني أو الجسور أو مجموعة من الأصول كعقود تشييد المصافي ومعامل التكرير وتزويدها بالمعدات وتتضمن:

1-عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له.

2-عقود بناء أو ترميم الأصول وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الأصول القديمة.

وكما عرفه النظام المحاسبي المالي الجزائري بأنه "يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بعقود بناء، عقود إصلاح حالة الأصول أو بيئة، عقود تقديم الخدمات"[3].

حيث تدرج في الحسابات الأعباء والنواتج التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).

ثانيا-الطرق المحاسبية لإثبات العقود طويلة الأجل: يتم إثبات العقود طويلة الأجل وفقا للطريقتين:

1-طريقة نسبة الإنجاز: وفقا لطريقة نسبة الإنجاز أو نسبة الإتمام فإنه يتم إثبات الإيرادات المترتبة على العقود طويلة الأجل خلال عملية الإنتاج، بحيث يتم إحتساب إيراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم إنجازه خلال الفترة إلى إجمالي التكاليف التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز

[1] محمد امين بربري و عبد القادر بكحيل، مرجع سابق، ص09.

[2] فتيحة بكطاش، العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي الجوانب القانونية والجبائية، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 24 و 25 نوفمبر 2014، ص95.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص18.

إمكانية تقدير الإيرادات والتكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة، بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين توفر الشروط التالية حتى يمكن إستخدام طريقة نسبة الإنجاز كأساس للإعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل:

-ينبغي أن يحدد العقد المبرم بوضوح الحقوق والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات.

-من المتوقع تقيد المشتري أو العميل بالإلتزامات الواردة في العقد.

-من المتوقع تقيد المنشأة بتنفيذ الإلتزامات الواردة في العقد.

ويمكن حساب نسبة الإنجاز التي يتم على أساسها تحديد الإيراد الذي ينبغي إثباته عن الفترة كالتالي:[1]

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية الفـــــترة}}{\text{إجمالي التكاليف التقديرية للعقد}}$$

والميزة الأساسية لهذه الطريقة هي أنها تؤدي إلى إثبات جزء من الإيراد المتعلق بالعقد بنهاية الفترة، وذلك بما يتناسب مع المجهودات (التكاليف) التي تحملتها المنشأة خلال الفترة، وهذا يمثل توزيعا عادلا لإيرادات العقد بحيث تستفيد كل فترة من فترات تنفيذ العقد من هذه الإيرادات.

2-طريقة العقود التامة: وفقا لهذه الطريقة فإنه لا يتم إثبات أي جزء من الإيراد حتى يكتمل العقد، ويتم تجميع كافة التكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد خلال مدة التنفيذ في حساب يطلق عليه أعمال إنشائية تحت التنفيذ يظهر في قائمة المركز المالي، ويتم تسجيل قيمة المستخلصات أو الفواتير المتعلقة بهذه العقود في حساب مؤجل يظهر أيضا في قائمة المركز المالي، ولا يتم إحتساب أي جزء من الإيرادات أو التكاليف أو إجمالي الربح المتعلقة بالعقد خلال مدة التنفيذ في قائمة الدخل، وكما هو واضح فإن هذه الطريقة تؤدي إلى إثبات كامل الإيراد وكامل إجمالي الربح المتعلق بالعقد في السنة الأخيرة من التنفيذ، ويترتب على ذلك أن السنة الأخيرة وحدها تستفيد من إيرادات العقد، ولهذا السبب فإن طريقة نسبة الإنجاز تعد أفضل وذلك كأساس للإعتراف بإيراد العقود طويلة الأجل.

والميزة الأساسية لطريقة العقود التامة هو أن إحتساب الإيراد وإجمالي الربح المتعلق بالعقود يتم بناءا على بيانات فعلية وليس بيانات تقديرية كما هو الحال بالنسبة لطريقة نسبة الإنجاز، ولكن هذه الطريقة كما أشرنا لا تعد أساسا ملائما وعادلا للمحاسبة عن إيرادات العقود طويلة الأجل ما دام بالإمكان الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بالإيرادات وتكاليف تنفيذ العقد والتكاليف اللازمة لاستكمال تنفيذ العقد، بعبارة أخرى مادامت الشروط اللازمة لتطبيق طريقة نسبة الإنجاز قد توافرت فإنه ينبغي إستخدامها كأساس للمحاسبة عن إيرادات العقود طويلة الأجل.

ويمكن إستخدام طريقة العقود التامة عندما يكون لدى المنشأة العديد من العقود قصيرة الأجل نسبيا وبحيث لا تتأثر القوائم المالية بشكل جوهري فيما لو أستخدمت طريقة نسبة الإنجاز كأساس للمحاسبة عن العقود.

[1] هوام مجعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص165.

ثالثا-التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل

1-التسجيل حسب طريقة نسبة الإنجاز: تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة، عندها تسجل كل من الأعباء والنواتج على أساس سنوي مما يمكن من تحديد نتيجة سنوية، ويمكن تحديد نتيجة العقد إذا توفرت الشروط التالية[1]:

-إمكانية تقييم كل نواتج العقد بشكل واضح (السعر، إعادة تقييم العقد، علاوات الإنجاز...).

-إمكانية تقييم الأعباء إلى غاية المرحلة النهائية وكذلك نسبة التقدم في انجاز العقد بصورة صادقة.

-وجود أدوات تسيير تسمح بتثبيت ومراجعة التقدم بشكل متتابع وتقديرات الأعباء والنواتج والنتيجة.

نسبة التقدم تحدد سواءا بالعلاقة: **(تكلفة الإنجاز المنفذة عند N)/(التكلفة الإجمالية المقدرة عند الإنتهاء)** أو بواسطة مقاييس مادية أو دراسات تسمح بتقييم حجم الأشغال أو الخدمات المنفذة[2].

إثبات الأعباء على الأساس السنوي

		تاريخ N/12/31		
6XX		من حـ/ أعباء	XXX	
642		من حـ/ ضرائب ورسوم	XXX	
	512	إلى حـ/ البنك		XXX

ثم تسوية التحصيلات التي تم تسبيقها من طرف الزبائن

512		من حـ/ البنك	XXX	
	419	إلى حـ/ الزبائن -الدائنون-		XXX

وإثبات الأشغال الجاري إنجازها

417		من حـ/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	XXX	
	704	إلى حـ/ مبيعات أشغال		XXX

شكل القيد المحاسبي عند نهاية النشاط (تسليم المشروع وترصيد الحسابين)

419		من حـ/ الزبائن	XXX	
	411	إلى من حـ/ الزبائن		XXX
411		من حـ/ الزبائن	XXX	
	417	إلى حـ/ حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها		XXX
	445	إلى حـ/ الرسوم على رقم الأعمال		XXX

2-التسجيل حسب طريقة العقود التامة: وتطبق إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادق أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم، إن طريقة الإتمام تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المتحملة في إنجاز المشروع، ومن أهم الإنتقادات الموجهة

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص183.

[2] هوام جمعة، مرجع سابق، ص168.

لطريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي.[1]

إثبات الأعباء على الأساس السنوي

تاريخ N/12/31

6XX		من حـ/ أعباء	XXX	
642		من حـ/ ضرائب ورسوم	XXX	
	512	إلى حـ/ البنك		XXX

ثم تسوية التحصيلات التي تم تسبيقها من طرف الزبائن

512		من حـ/ البنك	XXX	
	419	إلى حـ/ الزبائن –الدائنون–		XXX

وإثبات الأشغال الجاري إنجازها

34		من حـ/ خدمات جاري إنجازها	XXX	
	723	إلى حـ/ إنتاج مخزون		XXX

شكل القيد المحاسبي لفاتورة تسليم وإتمام المشروع وترصيد حساب الزبائن

419		من حـ/ الزبائن –الدائنون–	XXX	
	411	إلى حـ/ الزبائن		XXX
411		من حـ/ الزبائن	XXX	
	704	إلى حـ/ مبيعات أشغال		XXX
	445	إلى حـ/ الرسوم على رقم الأعمال		XXX

رابعا: إختلاف العقود طويلة الأجل محاسبيا وجبائيا

حسب الفقرة الثالثة من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة والتي تتعلق بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد والخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق وبمقتضى هذا النص القانوني فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة تتم وفقا لطريقة التسبيق التي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات ويعتبر الإجراء الذي تتخذه الإدارة الجبائية مرتكز على مبدأ الحيطة والحذر لأن طريقة التقدم في الأشغال أكثر ملائمة لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة وأكثر مصداقية لها مقارنة بطريقة العقود التامة وفي هذا الإطار يجب التكيف مع المفاهيم والمعايير الجديدة بشرط أن لاينعكس سلبا على الوعاء الضريبي.

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص188.

المطلب الثالث: عقود الإيجار التمويلي

في البداية يجب الإشارة إلى تعدد الاختلافات في المصطلحات المترجمة من الكلمة الأصلية باللغة الأنجليزية Leasing باللغة الفرنسية Crédit-Bail وعقد الإيجار التمويلي باللغة العربية، ولكن مجمل هذه المصطلحات لها نفس المعنى، إذ أنها تشير إلى عقد الإيجار التمويلي، حيث أضحى هذا الأخير من بين الوسائل الواسعة الإستعمال، بل أصبحت أكثر التقنيات التمويلية التي تلجأ إليها المؤسسات في بعض الدول.

أولا-مفهوم عقود الإيجار: عرف المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر الأصلي عقود الإيجار على أنه "ترتيب ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل بدل إيجار يستحق على المستأجر، ويعدل المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر (المعدل) التعريف باستبدال المصطلح "بدل إيجار، بدفعة أو سلسلة دفعات"، إن تصنيف عقود الإيجار في هذا المعيار مبني على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر، وتشمل المخاطر إحتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة، ويمكن أن تتمثل المكافآت بتوقع أرباح من العمليات على مدى العمر الاقتصادي للأصل والحصول على كسب من زيادة قيمة الأصل أو تحقيق قيمة متبقية[1].

ثانيا-أنواع عقود الإيجار: ينقسم عقد الإيجار إلى عقد إيجار تمويلي و عقد إيجار تشغيلي

1-عقد الإيجار التشغيلي: يتم تشغيل الأصل في مدة تقل عن مدة حياة الأصل، يقوم خلالها المستأجر بالاستفادة من الأصل والانتفاع باستخدامه، وخلال هذه المدة لا يتحمل المستأجر أي أعطال تحدث للأصل ولا يكون مسؤولا عن إجراء أي عمليات صيانة له، ويجدر بالمؤجر العمل على أن يضل هذا الأصل صالحا للإستخدام، وبالتالي تكون العلاقة بين المستأجر والمؤجر علاقة وظيفية قائمة على إنتقال حيازة الأصل من المؤجر إلى المستأجر بغرض الانتفاع به[2]، وهي منفعة مرتبطة زمنيا وتوافقيا بمدى كفاءة الأصل وقدرته على تقديم ما هو أفضل من الأجهزة المماثلة والبديلة، ومدى رضا المستأجر أو العملاء عن الخدمة أو المنفعة المقدمة.

من خصائص هذا النوع إمكانية قيام المستأجر بإلغاء عقد التأجير في أي وقت يشاء، ما يعني عدم الارتباط بأصل فقد صلاحيته ومنفعته المنتظرة، كما أن هذا التأجير يمثل مخاطرة شبه مرتفعة للمؤجر، حيث كثيرا ما تتأثر أعمال المؤسسات المستأجرة وتتوقف عن استعمال الأصل وتعيده مرة أخرى للمؤسسة المؤجرة، ومن هنا يتعين أن يكون لدى شركة التأجير بديل يستأجر الأصل مرة أخرى، أو يقوم بشرائه[3].

---

[1] ألاء مصطفى الأسعد، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص269.

[2] محسن احمد الخضيري، التمويل بدون نقود، مجموعة النيل العربية، القاهرة ، مصر، 2001، ص109.

[3] المرجع نفسه، ص110.

2-عقد الإيجار التمويلي: ويعرف كذلك بالاستئجار الرأسمالي ويتميز كذلك بأنه يغطي تقريبا كل مدة حياة الأصل، عكس عقد الإيجار التشغيلي الذي تكون مدته أقل من مدة حياة الأصل الإقتصادية، كما يتميز بكون القيمة الحالية للدفعات التأجيرية الخاصة به تتضمن سعر الأصل المؤجر، و أن عقد الإيجار التمويلي لا يتضمن في معظم الحالات بند ينص على إمكانية إلغائه، ولكن مع وجود إمكانية لتجديد العقد عند نهاية المدة بنسبة محددة و متفق عليها، قد تكون محفزة بالنسبة للمستأجر.

من خصائص عقود الإيجار التمويلي، أنها لا تقدم أية خدمات صيانة للتجهيزات، حيث يتكفل المستأجر بنفقات الصيانة بالكامل، وكذلك بتكاليف التأمين، كما أن عقد التأجير التمويلي لا يمكن إلغاءه، فإذا أراد المستأجر أن ينهي العقد فعليه أن يسدد كافة دفعات التأجير المتبقية دفعة واحدة، أما إذا تخلف عن تسديد هذه الدفعات فان ذلك قد يؤدي في النهاية إلى إعلان الإفلاس.

ثالثا-معايير تصنيف عقود الإيجار التمويلي: وضح النظام المحاسبي المالي أن تصنيف عقد التأجير كعقد تأجير تمويلي أو عقد تأجير بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته، كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أن عقود تأجير الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة التأجير لا يمكن أن تشكل عقود تأجير تمويل، و المدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد تأجير على أنه إيجار تمويلي تتمثل فيما يلي[1]:

-يتم تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.

-يمنح المؤجر للمستأجر حق شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة للأصل في ذلك التاريخ من أجل أن يحفزه على الشراء.

-مدة التأجير تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية.

-تكون القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الإيجارية قريبة من القيمة العادلة للأصل المؤجر.

-الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

رابعا-التسجيل المحاسبي لعقود الإيجار التمويلي

1-التسجيل المحاسبي لدى المستأجر: أي أن المستأجر يتحمل المخاطر و يستفيد بعوائد الملكية فالعقد يكون كتمويلي والمعالجة المحاسبية تكون كما يلي:

التسجيل المحاسبي لإثبات الأصل ضمن أصول المؤسسة وفقا للقيد التالي:

2X		من حـ/ القيم الثابتة	XXX	
	167	إلى حـ/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي		XXX
		الإقرار بملكية الأصل		

[1] محسن احمد الخضيري، مرجع سابق، ص19.

تسجيل الاهتلاك السنوي

681		من حـ/ مخصصات الإهتلاك	XXX	
	281	إلى حـ/ إهتلاك التثبيتات العينية		XXX
		تسجيل إهتلاك الأصل		

أما بالنسبة لكيفية تقييد الدفعات الإيجارية، والتي تتجزأ إلى نفقة الفائدة والجزء المخفض من الديون المترتبة عن عقد إيجار التمويل، فيكون التسجيل المحاسبي لها كما يلي:

167		من حـ/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	XXX	
661		من حـ/ أعباء الفوائد	XXX	
	512	إلى حـ/ البنك		XXX
		القرار بالدفعة الإيجارية في 12/31/ لباقي السنوات		

2-التسجيل المحاسبي لدى المؤجر: التسجيل المحاسبي بالنسبة للمؤجر يكون كما يلي:

274		من حـ/القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل	XXX	
	70	إلى حـ/ مبيعات بضاعة		XXX
		القرار ببيع الأصل مقابل سلسلة من التدفقات النقدية في N/1/1		
600		من حـ/ مشتريات بضاعة	XXX	
	30	إلى حـ/ مخزونات بضاعة		XXX
		تكلفة الأصل المباع		

512		من حـ/ البنك	XXX	
	763	من حـ/ عائدات الحسابات الدائنة	XXX	
	274	إلى حـ/ القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل		XXX
		الاقرار بالإيراد الإيجاري في 12/31/لباقي السنوات		

خامسا-اختلاف عقود الإيجار التمويلي محاسبيا وجبائيا: تم إعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود إيجار التمويل حيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعدما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج ويهتلك الأصل المخصص للإيجار حسب قيمته الإستعمالية الذاتية أو حسب مدة حياة مقدرة، أما جبائيا فلا يأخذها بعين الإعتبار في تحديد تكلفة الأصل ويعتبرها كأعباء تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مكتب محافظ حسابات ومحاسب ومعتمد لصاحبه بلال موسى من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب والخدمات التي يقوم بها.

المطلب الأول:التعريف بالمكتب والخدمات التي يقدمها

تأسس مكتب السيد : بلال موسى بداية من فيفري 2006 ، والذي يقع بولاية سطيف، حيث تحصل على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية سنة 1991، وبدأ العمل كإطار في المديرية الجهوية للخزينة لولاية سطيف منذ سنة 1992، ثم إطار في الرقابة المالية لولاية باتنة ثم ولاية سطيف، من سنة 2003 إلى غاية نهاية 2005 رئيس مصلحة الإطعام بالإقامة الجامعية بسطيف، مارس مهام أستاذ أعمال موجهة في عدة مقاييس بجامعة سطيف من 2002 الى 2005، تحصل على الإعتماد كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد في أكتوبر سنة 2003 وبعدها تفرغ للمهنة الحرة من خلال ممارسته لمهنة محافظ حسابات ومحاسب معتمد بداية من 2006 إلى غاية يومنا هذا.

وفيما يلي بعض المؤسسات المدققة من طرف محافظ الحسابات:

-غرفة الصناعة التقليدية لولاية المسيلة.

-غرفة الصناعة التقليدية لولاية سطيف.

-المديرية الاقليمية لبريد الجزائر سطيف.

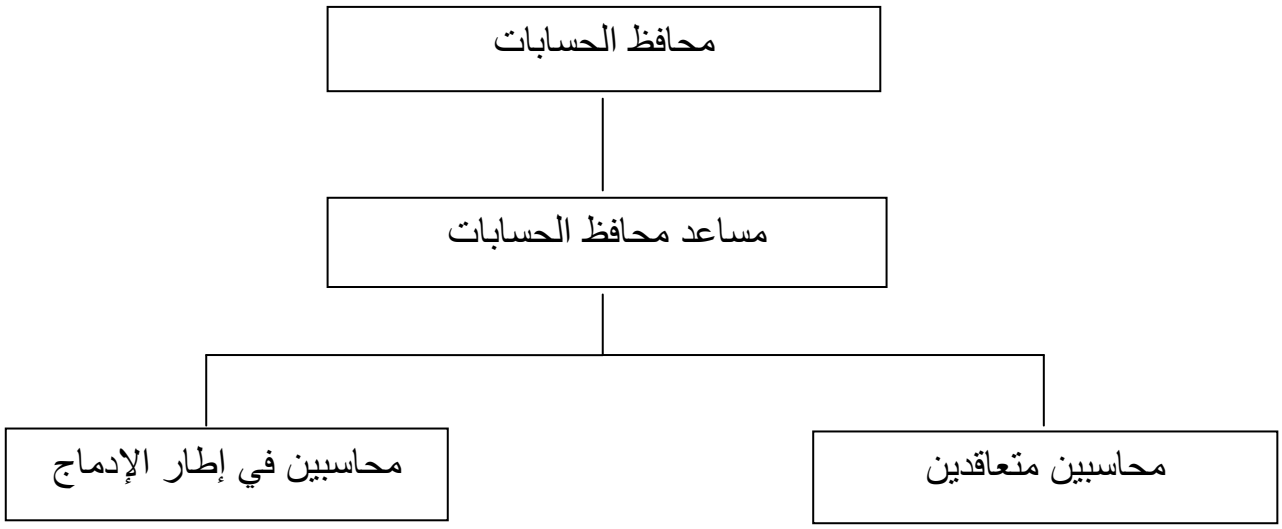
-مديرية الصيد البحري لولاية سطيف.

-الشركة ذات الشخص الوحيد ميديك.

-عدة شركات خاصة EURL ، SARL

وفيما يلي الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب:

إن المكتب ينشط في الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بمايلي:

1- مسك المحاسبة المالية للمؤسسات والأشخاص الطبيعيين.

2-المتابعة الجبائية لملفات الزبائن.

3-الاستشارات الجبائية.

4-المصادقة على حسابات المؤسسات والجمعيات.

5-اعداد التصريحات الجبائية وشبه الجبائية.

6-اعداد الدراسات التقنية الإقتصادية.

المبحث الثاني: حالات عملية لأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية

سنتطرق في هذا المبحث لأخذ عينات من حالات عملية من مكتب محافظ الحسابات لإسقاطها على الجانب النظري المتطرق إليه.

المطلب الأول: الضرائب المؤجلة

نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2010 على أن تحديد أسقف الإهتلاكات للسيارات السياحية لا يتعدى 000 000 1دج بعدما كانت 000 800 دج وسيتم توضيح كيفية الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية من خلال التطرق إلى حالة اقتناء سيارة سياحية للشركة محل الدراسة تقدر قيمتها المحاسبية (قيمة الاقتناء) بمبلغ قدره 000 000 1دج وهي نفسها السقف المحدد من طرف إدارة الضرائب، وسيتم توضيح ذلك الاختلاف من خلال بداية تاريخ تطبيق الاهتلاك.

قامت الشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد ماك اسباس بليس باقتناء سيارة سياحية بتاريخ:2010/07/14 ، وكانت قيمة الاقتناء 000 000 1دج والتي تهتلك لمدة خمس سنوات وتخضع للاهتلاك الثابت الخطي ،علما ان النتيجة المحاسبية بتاريخ:2015/12/31 كانت ربح بمقدار:533 250 4دج قبل فرض الضريبة على ارباح الشركات.

ملاحظة : بدأت المؤسسة باستعمال السيارة السياحية في جانفي 2011 : % 19 IBS.

ويمكن تلخيص هذه المعلومات في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) بطاقة معلومات شاملة

البيان	تاريخ الاقتناء	قيمة الاقتناء	معدل الاهتلاك
سيارة سياحية	2010/07/14	1 000 000,00	%20

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

معدل الاهتلاك الثابت = N/1 حيث N تمثل عدد السنوات

معدل الاهتلاك = 5/1 = %20

قبل تحديد الاختلاف في الإهتلاكات للسيارة السياحية محاسبيا وجبائيا يجب أولا إعداد كل من جدول الاهتلاك المحاسبي والجبائي والتسجيل المحاسبي للأقساط.

أولا-جدول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية:

1-جدول الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية: يوضح الجدول التالي الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية

الجدول رقم (04) : الإهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية

السنة	القيمة المحاسبية الاصلية	المعدل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	1 000 000,00	20%	200 000,00	200 000,00	800 000,00
2012	1 000 000,00	20%	200 000,00	400 000,00	600 000,00
2013	1 000 000,00	20%	200 000,00	600 000,00	400 000,00
2014	1 000 000,00	20%	200 000,00	800 000,00	200 000,00
2015	1 000 000,00	20%	200 000,00	1 000 000,00	0,00

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

تحليل الجدول:

تم اقتناء السيارة السياحية في تاريخ 2010/07/14 ولكن بداية استعمال تلك السيارة كان في جانفي 2011 ، فان الاهتلاك في السنة الأولى سيكون في سنة 2011 وذلك وفقا للنظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ بداية استعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت، أي في اللحظة التي يكون فيها الأصل جاهزا للاستعمال.

-كيفية حساب قسط الاهتلاك:

مثلا قسط الاهتلاك لسنة 2011 تم حسابه كما يلي:

200 000دج = 20 % x 1 000 000

ونجد نفس قسط الاهتلاك للسنوات الأخرى.

-القيمة المحاسبية الصافية:

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية الأصلية – الاهتلاك

أو

القيمة المحاسبية الصافية للسنة n+1 = القيمة المحاسبية الصافية للسنة n – قسط الاهتلاك للسنة n+1

ومن خلال الجدول تم حساب القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2012 كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية = 1 000 000–400 000= 600 000دج.

أو

القيمة المحاسبية الصافية = 000 800–000 200= 000 600دج.

2-التسجيل المحاسبي للاهتلاك المحاسبي:

يتم تسجيل أقساط الاهتلاك محاسبيا كل نهاية سنة بجعل الحساب 68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات مدين بقيمة قسط الاهتلاك للسنة والحساب 28 اهتلاك معدات دائن بنفس القيمة.

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2011.-

حساب مدين	حساب دائن	2011/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/681		من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	200 000	
	ح/281	الى ح/اهتلاك معدات نقل		200 000
		قسط اهتلاك السيارة السياحية لسنة 2011		

-التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2012-2013-2014-2015

نفس القيد المحاسبي المسجل في 2011 يتم تسجيله في باقي السنوات الاربع الى غاية 12/31/ 2015.

3-جدول الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية:

بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري فان تاريخ بداية اهتلاك الأصل يبدأ من تاريخ حيازته أو اقتناءه وليس على أساس استعماله، لذلك فان الاهتلاك الجبائي للسنة الأولى سيكون سنة 2010 كما هو موضح في ما يلي:

الجدول رقم (05) : الإهتلاك الجبائي للسيارة السياحية

السنة	القيمة الجبائية الاصلية	المعدل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الجبائية الصافية
2010	1 000 000,00	20%	100 000,00	100 000,00	900 000,00
2011	1 000 000,00	20%	200 000,00	300 000,00	700 000,00
2012	1 000 000,00	20%	200 000,00	500 000,00	500 000,00
2013	1 000 000,00	20%	200 000,00	700 000,00	300 000,00
2014	1 000 000,00	20%	200 000,00	900 000,00	100 000,00
2015	1 000 000,00	20%	100 000,00	1 000 000,00	0,00

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

تحليل الجدول:

تم اقتناء السيارة السياحية في تاريخ 2010/07/14 فان من المنظور الجبائي يتم حساب الاهتلاك من تاريخ الحصول على الأصل الثابت، أي التاريخ الوارد في الفاتورة.

تم الحصول على نتائج الجدول من خلال:

قسط الاهتلاك = القيمة الجبائية الاصلية x معدل الاهتلاك

كيفية حساب قسط الاهتلاك لسنة 2010

قسط الاهتلاك لسنة 2010:

بما أن اقتناء السيارة تم بتاريخ:2010/07/14 فان الاهتلاك لسنة 2010 يحسب لمدة 6 أشهر فقط وتم حسابه كمايلي:

قسط اهتلاك سنة 2010 = 1 x 20% x 12/6= دج.000 100

قسط اهتلاك السنوات 2011 – 2012–2013 – 2014:

ويتم احتساب قسط الاهتلاك للسنوات من 2011 إلى 2014 على اساس قسط سنة كاملة فمثلا

قسط اهتلاك سنة 2011 =000 000 1 x 20%= 000 200 دج.

قسط اهتلاك سنة 2015 :

تتبقى 6 اشهر من مدة اهتلاك السيارة السياحية والتي تكون في سنة 2015 .

قسط اهتلاك سنة 2015 = 000 000 1 x 20% x 12/6= دج.000 100

2– القيمة الجبائية الصافية:

القيمة الجبائية الصافية = القيمة الجبائية الأصلية – الاهتلاك المتراكم الجبائي

أو

القيمة الجبائية الصافية للسنة n+1 = القيمة اجبائية الصافية للسنة n – قسط الاهتلاك الجبائي للسنة n+1

ومن خلال الجدول تم حساب القيمة الجبائية الصافية لسنة 2011 كمايلي:

القيمة الجبائية الصافية = 000 000 1–300.000 = 700.000 دج.

أو

القيمة الجبائية الصافية = 900.000 –000 200= 700.000 دج.

ثانيا–حساب الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا وجبائيا للسيارة السياحية.

يتم إثبات الاختلافات في الإهتلاكات من خلال الفروقات المؤقتة بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي وذلك عن طريق التحليل لتلك الفروقات بأسلوبين، أولا التحليل حسب أسلوب الميزانية وذلك من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجبائية الصافية للاصل، وثانيا التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج من خلال المقارنة بين مخصص الاهتلاك المحاسبي ومخصص الاهتلاك الجبائي.

وسنقوم بحساب تحليل الفروقات حسب المعطيات التي لدينا الخاصة بتاريخ اهتلاك السيارة السياحية من خلال توضيح التحليل بكلا الأسلوبين، وشرح كل اسلوب والنتائج المتوصل إليها.

1–الفروقات الناتجة عن اختلاف الاهتلاك محاسبيا/جبائيا بالنسبة للسيارة السياحية حسب أسلوب الميزانية:

جدول رقم (06) تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا /جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب الميزانية.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
القيمةالمحاسبية الصافية	1000.000.00	800 000,00	600 000,00	400 000,00	200 000,00	0,00
القيمة الجبائية الصافية	900 000,00	700 000,00	500 000,00	300 000,00	100 000,00	0,00
الفارق المؤقت	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00	100 000,00	0,00
تغييرات الفارق	100 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-100 000,00
التزام ضريبي مؤجل	19 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-19 000,00

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

استنادا إلى نتائج جداول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي والميزانية سنقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا، من خلال الجدول التالي:

وكقراءة لهذا الجدول يتضح لنا أن القيمة المحاسبية الصافية اكبر من القيمة الجبائية الصافية، ما يستلزم عن ذلك حدوث فروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا من خلال القيمة الصافية، والذي نتج من جراء اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك المحاسبي والجبائي وقد تم حساب نتائج الجدول كمايلي:

2-الفارق المؤقت:

تم الحصول على الفروقات المؤقتة في هذه الحالة نتيجة حدوث اختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجبائية الصافية، وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

الفارق المؤقت = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة الجبائية الصافية

مثلا الفارق المؤقت لسنة 2010 = 000 000 1-900.000 = 000 100 دج.

وتحتسب الفروقات المؤقتة للسنوات الأخرى بنفس الطريقة.

3-تغييرات الفارق:

ويحتسب التغير في الفروقات المؤقتة وفق القانون التالي:

التغير في الفارق المؤقت = الفارق المؤقت للسنة n – الفارق المؤقت للسنة n -1

مثلا التغير في الفارق المؤقت لسنة 2012 = الفارق المؤقت لسنة 2012 – الفارق المؤقت لسنة 2011

التغير في الفارق المؤقت لسنة 2012 = 100 000 – 100 000 = 0.00دج

4-الالتزام الضريبي المؤجل:

ان اختلاف تاريخ اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا، جعل من القيمة المحاسبية الصافية في كل سنة اكبر من القيمة الجبائية الصافية لذلك الأصل وتكون الفروقات تعبر عن التزام ضريبي مؤجل، بمعنى انه على المؤسسة ملزمة في المستقبل أمام إدارة الضرائب بدفع ذلك الالتزام أو ما يسمى بالضريبة المؤجلة، ويتم حساب الالتزام الضريبي المؤجل كما يلي:

الالتزام الضريبي المؤجل =تغيرات الفارق المؤقت x 19%

مع العلم ان نسبة الضريبة على ارباح الشركات تساوي **19%**

مثلا الالتزام الضريبي المؤجل 2010 = الفارق المؤقت لسنة 2010 x **19%**

=100.000.00 x19% =19000.00 د ج

ثانيا :التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل – الضرائب المؤجلة خصوم-:

يتم تسجيل الالتزام الضريبي المؤجل أو الضريبة المؤجلة – خصوم كل نهاية سنة بجعل الحساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا بجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا، هذا عند إدراج الضريبة أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيدا معاكسا.

التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة2010 :

حساب مدين	حساب دائن	2010/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/693		من ح/فرض ضرائب مؤجلة خصوم	19 000	
	ح/134	الى ح/الضرائب المؤجلة خصوم		19 000
		اثبات الالتزام الضريبي المؤجل		

التسجيل المحاسبي لسنة 2015:

حساب مدين	حساب دائن	2015/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/134		من ح/ الضرائب المؤجلة خصوم	19 000	
	ح/693	الى ح/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم		19 000
		ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل		

ثانيا : الفروقات الناتجة عن اختلاف الاهتلاك محاسبيا / جبائيا بالنسبة للسيارة السياحية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج:

استنادا إلى نتائج جدول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي وجدول حسابات النتائج للمؤسسة نقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا، من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (07): تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا /جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
قسط الاهتلاك المحاسبي	0,00	200 000,00	200 000,00	200 000,00	200 000,00	200 000,00
قسط الاهتلاك الجبائي	100 000,00	200 000,00	200 000,00	200 000,00	200 000,00	100 000,00
الفارق المؤقت	100 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-100 000,00
تغييرات الفارق	100 000,00	0,00	0.00	0.00	0.00	-100 000,00
التزام ضريبي مؤجل	19 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-19 000,00

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

أولا :تحليل الجدول:

تم اعداد جدول تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا حسب اسلوب جدول حسابات النتائج، من خلال اخذ كل من قسط الاهتلاك المحاسبي والقسط الجبائي من جدول حسابات النتائج استعانة بجدول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية.

وكقراءة لهذا الجدول يتضح لنا أن القسط المحاسبي اقل من القسط الجبائي، ما يستلزم عن ذلك حدوث فروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا من خلال قسط الاهتلاك، وقد تم حساب نتائج الجدول بنفس الطريقة الأولى، كما ان التسجيل المحاسبي يتم بنفس الطريقة.

ملاحظة: في نهاية حياة السيارة السياحية يكون حساب 134 الالتزام الضريبي المؤجل مرصدا.

جدول رقم (08): ترصيد حساب 134 الالتزام الضريبي المؤجل

البيان	مدين	دائن
2010/12/31		19 000
2011/12/31		
2012/12/31		
2013/12/31		
2014/12/31		
2015/12/31	19 000	
المجموع	19 000	19 000

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

أما ما يخص الفارق المؤقت الناتج فيتم تسويته وتسجيله في الجدول رقم 9 من الحزمة الجبائية و الذي يوضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية كمايلي:

-الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية لسنة 2015:

الجدول رقم (09): تحديد النتيجة الجبائية

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	3 442 932
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		0
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		100 000
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	826 601
	Impôt différé (variation)	-19 000
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		0
Autres réintégrations (*)		0
Total des réintégrations		**907 601**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		0
Total des déductions		**0**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Total des déficits à déduire		**0**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**4 350 533**
	Déficit	**0**

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

حساب النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية قبل الضريبة + الاضافات – التخفيضات.

= 4 250 533 +100 000= 4 350 533 دج.

الضريبة على ارباح الشركات = 4 350 533 * 0.19 = 826.601 دج.

النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2015 حسبت كمايلي:

ن.م.ص=ن.م.قبل فرض الضريبة–الضريبة على رباح الشركات+التغير في الضريبة المؤجلة

=4 250 533 – 826.601 +19.000 = 3.442.932 دج.

الاضافات أوالاعباء غير مقبولة جبائيا تتمثل في:

-مصاريف الاهتلاك:محاسبيا سجلت بقيمة 000 200 دج لكن جبائيا نقبل فقط 000 100 دج.

المطلب الثاني:العقود طويلة الاجل:

قامت شركة ذات المسؤولية المحدودة الوفاء للترقية العقارية بابرام عقد بتاريخ:2009/12/13 لإنجاز تعاونية عقارية مكونة من 78 مسكن (38 مسكن 3 غرف،20 مسكن 4 غرف،20 مسكن 5 غرف)

و 34 محل تجاري:

-سعر إنجاز المشروع قدر بـ:390.000.000.00دج ولا تتم مراجعته إلا في حالة إرتفاع لأسعار المواد بنسبة 20 % أو أكثر.

- إنطلاق الأشغال كان في :2010/01/01، إستلام المشروع يكون بعد 36 شهر.

أي أن فترة الإنجاز 03 سنوات مع احتساب غرامة تأخير مركبة لكل شهر تأخير عن تاريخ التسليم المحدد في العقد ,علما أن كل من التكاليف الفعلية للإنجاز والتسديدات التي قدمت للمقاول كانت كالتالي:

1-تفصيل رقم الاعمال:

جدول رقم (10): تفصيل رقم الأعمال

الطبيعة	المساحةالإجمالية م2	سعر المتر المربع	المبلغ الاجمالي
مسكن 3 غرف	3 697.39	38 000.00	**140 500 820.00**
		TVA 7%	9 835 057.40
		TTC	**150 335 877.40**
مسكن 4 و5 غرف	5 209.11	42 000.00	**218 782 620.00**
		TVA 7%	15 314 783.40
		TTC	**234 097 403.40**
محلات تجارية	1 376.47	35 000.00	**48 176 450.00**
		TVA 17%	8 189 996.50
		TTC	**56 366 446.50**
		TOTAL GENERAL H.T	**407 459 890.00**
		TVA	**33 339 837.30**
		TOTAL GENERAL TTC	**440 799 727.30**

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

2- تفصيل الاعباء الاجمالية للمشروع:

جدول رقم (11): الأعباء الإجمالية للمشروع

طبيعة العبئ	المبلغ
الأرض terrain	40 668 000.00
المنأولة sous-traitance	329 613 769.12
ضرائب ورسوم impôts et taxes	8 149 197.80
اتعاب honoraires	2 520 200.00
TOTAL H.T	**380 951 166.92**
TVA	**25 223 138.88**
TTC	**406 174 305.80**

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

أ-طريقة التقدم:

1-تفصيل ارقام الاعمال السنوية والتسبيقات المستلمة من الزبائن:

جدول رقم (12): تفصيل ارقام الاعمال السنوية والتسبيقات المستلمة من الزبائن

البيان/السنوات	2010	2011	2012	المجموع
رقم الاعمال	142 610 961.50	175 207 752.70	89 641 175.80	407 459 890.00
التسبيقات المحصلة من الزبائن	154 279 904.56	176 319 890.92	110 199 931.83	440 799 727.30

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

2-تفصيل الاعباء السنوية:

جدول رقم (13): تفصيل الاعباء السنوية

طبيعة العبئ	2010	2011	2012
الأرض terrain	40 668 000.00	0.00	0.00
المنأولةsous-traitance	115 364 819.19	131 845 507.65	82 403 442.28
ضرائب ورسوم impôts et taxes	3 259 679.12	3 667 139.01	1 222 379.67
اتعاب honoraires	1 260 100.00	1 008 080.00	252 020.00
المجموع	**160 552 598.31**	**136 520 726.66**	**83 877 841.95**

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

3-تفصيل النتائج السنوية:

جدول رقم (14): تفصيل النتائج السنوية

البيان/السنوات	2010	2011	2012	المجموع
رقم الاعمال	142 610 961.50	175 207 752.70	89 641 175.80	407 459 890.00
الاعباء	160 552 598.31	136 520 726.66	83 877 841.95	380 951 166.92
النتيجة	-17 941 636.81	38 687 026.04	5 763 333.85	26 508 723.08
الضريبة	5 000.00	3 941 623.94	1 095 033.43	5 036 657.37

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

مع العلم انه لم يتم حساب مبلغ: 000.00 5دج مبلغ الضريبة على ارباح الشركات الادنى الذي يجب دفعه من طرف الشركة عند عدم بلوغ مبلغ الضريبة الواجب دفعه هذا المبلغ.

4- تسجيل القيود المحاسبية وفق طريقة التقدم:

الوحدة:كيلودينارجزائري.

حساب مدين	حساب دائن	2010	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/601		ح/المواد الاولية واللوازم	40 668.00	
ح/611		ح/المناولة العامة	115 364.81	
ح/642		ح/الضراب والرسوم	3 259.68	
ح/622		ح/أتعاب	1 260.10	

	512/ح	ح/البنك		160 552.59
		إثبات مصاريف سنة 2010		
		2010		
512/ح		ح/البنك	154 279.90	
	419/ح	الى ح/الزبائن الدائنون		154 279.90
		تحصيل تسبيقات الزبائن لسنة 2010		
		2010/12/31		
417/ح		ح/أشغال جار انجازها	142 610	
	704/ح	الى ح/مبيعات الاشغال		142 610
		أشغال قيد الإنجاز		
		2010/12/31		
695/ح		ح/الضريبة على الارباح	5	
	444/ح	الى ح/التسبيقات على الضرائب		5
		اثبات الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2010		
		2011		
611/ح		ح/المناولة العامة	131 845.51	
642/ح		ح/الضراب والرسوم	3 667.14	
622/ح		ح/أتعاب	1 008. 08	
	512/ح	الى ح/البنك		136 520.73
		إثبات مصاريف سنة 2011		
		2011		
512/ح		ح/البنك	176 319.89	
	419/ح	الى ح/الزبائن الدائنون		176 319.89
		تحصيل تسبيقات الزبائن لسنة 2011		
		2011/12/31		
417/ح		ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ	175 207.75	

	ح/704	الى ح/مبيعات الاشغال		175 207.75
		أشغال قيد الإنجاز		
		2011/12/31		
ح/695		ح/الضريبة على الارباح	7 350.53	
	ح/444	الى ح/التسبيقات على الضرائب		7 350.53
		اثبات الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2011		
		2012		
ح/611		ح/المناولة العامة	82 403.44	
ح/642		ح/الضراب والرسوم	1 222.37	
ح/622		ح/أتعاب	252.02	
	ح/512	الى ح/البنك		83 877.84
		إثبات مصاريف سنة 2012		
		2012		
ح/512		ح/البنك	110 199.93	
	ح/419	الى ح/الزبائن الدائنون		110 199.93
		تحصيل تسبيقات الزبائن لسنة 2012		
		2012/12/31		
ح/417		ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ	89 641.17	
	ح/704	الى ح/مبيعات الاشغال		89 641.17
		أشغال قيد الإنجاز		
		2012/12/31		
ح/419		ح/الزبائن الدائنون	440 799.72	
	ح/417	الى ح/ حسابات دائنة عن أ.ج.إ		407 458.92
	ح/445	ح/ الرسوم على رقم الاعمال		33 340.80
		تسليم المشروع وترصيد الحسابين 419 و 417		
		2012/12/31		

ح/695		ح/الضريبة على الارباح	1 095.03	
	ح/444	الى ح/التسبيقات على الضرائب		1 095.03
		اثبات الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2012		

ب-طريقة الاتمام:

1-حوصلة عامة عن الاعباء والنتائج السنوية:

جدول رقم (15): حوصلة عامة عن الاعباء والنتائج السنوية

البيان	2010	2011	2012
الأرض Terrain	40 668 000.00	0.00	0.00
المناولة Sous-traitance	115 364 819.19	131 845 507.65	82 403 442.28
ضرائب ورسوم	3 259 679.12	3 667 139.01	1 222 379.67
أتعاب Honoraires	1 260 100.00	1 008 080.00	252 020.00
مجموع الاعباء	**160 552 598.31**	**136 520 726.66**	**83 877 841.95**
اشغال قيد الانجاز	160 552 598.31	136 520 726.66	0.00
الاشغال قيد الانجاز المتراكمة	160 552 598.31	297 073 324.97	297 073 324.97
رقم الاعمال	0.00	0.00	407 459 890.00
مجموع النواتج	**160 552 598.31**	**297 073 324.97**	**110 386 565.03**
النتيجة المحاسبية	0.00	0.00	26 508 723.08
النتيجة الجبائية	0.00	0.00	26 508 723.08
الضريبة على ارباح الشركات	**5 000.00**	**5 000.00**	**5 036 657.39**

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

2-المعالجة المحاسبية وفق طريقة الاتمام:

الوحدة:كيلودينارجزائري.

حساب مدين	حساب دائن	2010	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/601		ح/المواد الاولية واللوازم	40 668.00	
ح/611		ح/المناولة العامة	115 364.81	
ح/642		ح/الضراب والرسوم	3 259.68	
ح/622		ح/أتعاب	1 260.10	

	512/ح	ح/البنك		160 552.59
		إثبات مصاريف سنة 2010		
		2010		
512/ح		ح/البنك	**154 279.90**	
	419/ح	الى ح/الزبائن الدائنون		**154 279.90**
		تحصيل تسبيقات الزبائن لسنة 2010		
		2010/12/31		
34/ح		ح/خدمات قيد الانجاز	**160 552.59**	
	723/ح	الى ح/تغير المخزونات الجارية		**160 552.59**
		اثبات الخدمات قيد الانجاز		
		2010/12/31		
695/ح		ح/الضريبة على الارباح	5	
	444/ح	الى ح/التسبيقات على الضرائب		5
		اثبات الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2010		
		2011/01/01		
723/ح		ح/تغير المخزونات الجارية	**160 552.59**	
	34/ح	الى ح/ خدمات قيد الانجاز		**160 552.59**
		قيد التسوية في بداية السنة		
		2011		
611/ح		ح/المناولة العامة	131 845.51	
642/ح		ح/الضراب والرسوم	3 667.14	
622/ح		ح/أتعاب	1 008. 08	
	512/ح	الى ح/البنك		136 520.73
		إثبات مصاريف سنة 2011		
		2011		
512/ح		ح/البنك	**176 319.89**	

	419/ح	الى ح/الزبائن الدائنون		**176 319.89**
	تحصيل تسبيقات الزبائن لسنة 2011			
		2011/12/31		
34/ح		ح/خدمات قيد الانجاز	297 073.32	
	723/ح	الى ح/تغير المخزونات الجارية		297 073.32
		اثبات الخدمات قيد الانجاز		
		2011/12/31		
695/ح		ح/الضريبة على الارباح	5	
	444/ح	الى ح/التسبيقات على الضرائب		5
	اثبات الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2011			
		2012/01/01		
723/ح		ح/تغير المخزونات الجارية	297 073.32	
	34/ح	الى ح/ خدمات قيد الانجاز		297 073.32
		قيد التسوية في بداية السنة		
		2012		
611/ح		ح/المناولة العامة	82 403.44	
642/ح		ح/الضراب والرسوم	1 222.37	
622/ح		ح/أتعاب	252.02	
	512/ح	الى ح/البنك		83 877.84
		إثبات مصاريف سنة 2012		
512/ح		ح/البنك	**110 199.93**	
	419/ح	الى ح/الزبائن الدائنون		**110 199.93**
	تحصيل تسبيقات الزبائن لسنة 2012			
		2012/12/31		
411/ح		ح/الزبائن	440 799.72	
	704/ح	الى ح/مبيعات الاشغال		407 458.92

	حـ/445	حـ/ الرسوم على رقم الاعمال		33 340.80
		فاتورة تسليم واتمام المشروع		
		2012/12/31		
حـ/419		حـ/الزبائن الدائنون	440 799.72	
	حـ/411	الى حـ/الزبائن		407 458.92
	ترصيد الحسابين 419 و 417			
		2012/12/31		
حـ/695		حـ/الضريبة على الارباح	**5 036.65**	
	حـ/444	الى حـ/التسبيقات على الضرائب		**5 036.65**
	اثبات الضريبة على ارباح الشركات لسنة 2012			

ج-المقارنة بين نتائج الطريقتين:

جدول رقم (16): المقارنة بين نتائج الطريقتين

السنوات/الضريبة	طريقة التقدم	طريقة الاتمام
2010	0.00	**0.00**
2011	3 941 623.94	**0.00**
2012	1 095 033.43	**75 036 657.3**
المجموع	**5 046 657.37**	**5 046 657.37**

المصدر :من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مكتب محافظ الحسابات.

ملاحظة1:لم يتم حساب مبلغ: 000.00 5دج مبلغ الضريبة على ارباح الشركات الادنى الذي يجب دفعه من طرف الشركة عند عدم بلوغ مبلغ الضريبة الواجب دفعه هذا المبلغ لتسهيل المقارنة بين الطريقتين.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان كلتا الطريقتين تؤدي الى نفس النتائج الا ان طريقة التقدم والموصى بها من طرف ادارة الضرائب تؤدي الى تخفيف العبئ على خزينة المكلف كما تؤدي بالمعاكس الى التحصيل الجزئي للضرائب من طرف الدولة.

ملاحظة2:

ينص القانون الجبائي على أن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق .المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقودا ميسرة.

بمقتضى هذا النص القانوني، فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بإنجاز مواد التي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج ، (la méthode de l'avancement)وخدمات يتم وفق لطريقة التسبيق للعمليات المتعلقة بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة .ويأتي هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي نص على أن هذا النوع من العقود يجب أن يتابع وفق طريقة التسبيق إلا إذا لم تكن هناك إمكانية تقنية قادرة على ذلك، وعلى الإدارة الجبائية أن تقبل هذا الطرح لأنه حتى وإن لم تكن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تطلبه من تنظيم ومتابعة للملفات، كما أنها متطلبة من ناحية المعلومات التسييرية المشار إليها في نص المادة، فمن شأن هذا القانون تشجيع الشركات خصوصا تلك التي تعمل في مجال البناء على مسك محاسبة التكاليف.

المطلب الثالث: عقود الايجار التمويلي:

تحصلت شركة تضامن لإنتاج البلاط على شاحنة بتاريخ:2015/02/08 في إطار عقد الإيجار التمويلي مع بنك البركة،حدد المبلغ الإجمالي للإيجارات بـ: 3 923 713.35 دج،مدة الإيجار 50 شهر،كما اتفق الطرفان على ان يتم بيع الشاحنة المؤجرة بدون اي ضمان من البنك بمقابل تسديد العميل لمبلغ: 1 000.00 دج،علما ان مدة حياة الشاحنة 5 سنوات.

إضافة إلى المعلومات المستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ:2015/12/31 .

-غرامة التاخير: 13 473.00 دج.

- مصاريف سنوات سابقة: 28 015.00 دج.

- خسارة سنة 2014: 498 309.00 دج.

1-جدول الاستحقاق:

جدول رقم (17): جدول الاستحقاق

الرقم	تاريخ الاستحقاق	الاجرة خارج الضريبة	ر.ق.م 17%	الاجرة المستحقة	مبلغ الاجرة المتبقية
1	08/02/2015	1 171 111.00	199 088.87	1 370 199.87	2 553 513.48
2	08/05/2015	43 916.68	7 465.84	51 382.52	2 502 130.96
3	08/06/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 450 003.24
4	08/07/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 397 875.52
5	08/08/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 345 747.79
6	08/09/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 293 620.07
7	08/10/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 241 492.35
8	08/11/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 189 364.62
9	08/12/2015	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 137 236.90
مجموع	**2015**	**1 526 902.95**	**259 573.50**	**1 786 476.45**	
10	08/01/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 085 109.17
11	08/02/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	2 032 981.45
12	08/03/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 980 853.73
13	08/04/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 928 726.00
14	08/05/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 876 598.28
15	08/06/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 824 470.56
16	08/07/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 772 342.83
17	08/08/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 720 215.11
18	08/09/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 668 087.39
19	08/10/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 615 959.66
20	08/11/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 563 831.94
21	08/12/2016	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 511 704.21
مجموع	**2016**	**534 643.32**	**90 889.36**	**625 532.68**	
22	08/01/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 459 576.49
23	08/02/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 407 448.77
24	08/03/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 355 321.04
25	08/04/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 303 193.32

26	08/05/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 251 065.60
27	08/06/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 198 937.87
28	08/07/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 146 810.15
29	08/08/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 094 682.42
30	08/09/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	1 042 554.70
31	08/10/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	990 426.98
32	08/11/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	938 299.25
33	08/12/2017	44 553.61	7 574.11	52 127.72	886 171.53
مجموع	**2017**	**534 643.32**	**90 889.36**	**625 532.68**	
34	08/01/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	834 043.81
35	08/02/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	781 916.08
36	08/03/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	729 788.36
37	08/04/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	677 660.63
38	08/05/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	625 532.91
39	08/06/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	573 405.19
40	08/07/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	521 277.46
41	08/08/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	469 149.74
42	08/09/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	417 022.02
43	08/10/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	364 894.29
44	08/11/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	312 766.57
45	08/12/2018	44 553.61	7 574.11	52 127.72	260 638.85
مجموع	**2018**	**534 643.32**	**90 889.36**	**625 532.68**	
46	08/01/2019	44 553.61	7 574.11	52 127.72	208 511.12
47	08/02/2019	44 553.61	7 574.11	52 127.72	156 383.40
48	08/03/2019	44 553.61	7 574.11	52 127.72	104 255.67
49	08/04/2019	44 553.61	7 574.11	52 127.72	52 127.95
50	08/05/2019	44 553.61	7 574.11	52 127.95	0.00
مجموع	**2019**	**222 768.05**	**37 870.57**	**260 638.62**	
	المجموع الكلي	**3 353 600.96**	**70 112.16**	**3 923 713.12**	

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

2-جدول الاهتلاك المحاسبي للشاحنة:

جدول رقم (18): الاهتلاك المحاسبي للشاحنة

السنوات	القيمة المحاسبية الاصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2015	3 353 600.96	614 826.84	614 826.84	2 738 774.12
2016	3 353 600.96	670 720.19	1 285 547.03	2 068 053.93
2017	3 353 600.96	670 720.19	1 956 267.23	1 397 333.73
2018	3 353 600.96	670 720.19	2 626 987.42	726 613.54
2019	3 353 600.96	670 720.19	3 297 707.61	55 893.35
2020	3 353 600.96	55 893.35	3 353 600.96	0.00

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

3-المعالجة المحاسبية لسنة 2015:

		2015/02/08		
ح/218		ح/معدات نقل	3 353 600.96	
	ح/167	الى ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي		3 353 600.96
	الحصول على شاحنة في اطار الايجار التمويلي			
		2015/02/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	1 171 111.00	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	199 088.87	
	ح/512	الى ح/البنك		1 370 199.87
		تسديد دفعة الايجار الاولى		
		2015/05/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	43 916.68	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 465.84	
	ح/512	الى ح/البنك		51 382.52
		تسديد دفعة الايجار الثانية		
		2015/06/08		

ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	ح/512	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار الثالثة		
		2015/07/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	ح/512	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار الرابعة		
		2015/08/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	ح/512	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار الخامسة		
		2015/09/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	ح/512	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار السادسة		
		2015/10/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	ح/512	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار السابعة		
		2015/11/08		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	

4456/ح		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	512/ح	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار الثامنة		
		2015/12/08		
167/ح		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
4456/ح		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	512/ح	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعة الايجار التاسعة		
		2015/12/31		
681/ح		من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	614 826.84	
	281/ح	الى ح/اهتلاك معدات نقل		614 826.84
		قسط اهتلاك الشاحنة لسنة 2015		

أ-اظهار التعديلات على مستوى الجدول رقم 5 من الحزمة الجبائية:

الجدول رقم (19): جدول الإهتلاكات وخسائر القيم

5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecarts (1) – (2)
Goodwill				0	0	0
Immobilisations incorporelles	56 661	3 338		59 999	3 338	0
Immobilisations corporelles	33 637 659	9 514 722		43 152 380	8 899 895	-614 827
Participations				0	0	0
Autres actifs financiers non courants				0	0	0
TOTAL	33 694 320	9 518 060	0	43 212 379	8 903 233	-614 827

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 05 اعادة اضافة قسط الاهتلاك المسجل محاسبيا اي رفضه جبائيا.

ب- إظهار التعديلات على مستوى الجدول رقم 9 من الحزمة الجبائية:

الجدول رقم (20): جدول تحديد النتيجة الجبائية

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :		
I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	**Bénéfice**	4 347 264
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote–part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		0
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		614 827
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	0
	Impôt différé (variation)	0
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		13 473
Autres réintégrations (*)		28 015
Total des réintégrations		**656 315**
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		0
Les produits et les plus valus de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		2 451 599
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		0
Total des déductions		**2 451 599**
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 2014		498 309
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Total des déficits à déduire		**498 309**
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	**Bénéfice**	**2 053 671**
	Déficit	**0**

المصدر : بلال موسى، مكتب محافظ الحسابات.

نلاحظ انه في الجدول رقم 09 يتم تحديد النتيجة الجبائية من خلال الاضافات الواجبة كاهتلاك الشاحنة وخصم الاعباء المسموح بها جبائيا مثل ايجارات الايجار التمويلي،وهذا هو الاختلاف الجوهري بين المحاسبة والجباية في هذا الموضوع حيت الجباية تعترف بالاعباء المسددة (الايجار) والمحاسبة تعترف بالاصل (الاهتلاك).

4- القيود المحاسبية لسنة 2016-2017-2018-2019:

نفس القيد المحاسبي يتكرر في كل شهر من جانفي 2017 الى غاية ماي 2019

		2019-2018-2017-2016		
ح/167		ح/ الديون المترتبة عن عقد الايجار التمويلي	44 553.61	
ح/4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	7 574.11	
	ح/512	الى ح/البنك		52 127.72
		تسديد دفعات الايجار		
		18-17-2016-12/31		
ح/681		من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	670 720.19	
	ح/281	الى ح/اهتلاك معدات نقل		670 720.19
		قسط اهتلاك الشاحنة لسنوات 2016-17-18		
		2019/02/07		
ح/681		من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات	55 893.35	
	ح/281	الى ح/اهتلاك معدات نقل		55 893.35
		قسط اهتلاك الشاحنة لسنة 2019		
		2019/05/08		
ح/218		ح/معدات نقل	1 000.00	
	ح/512	الى ح/البنك		1 000.00
		اثبات خيار شراء الشاحنة بالقيمة المتبقية		

من خلال هذه الدراسة نستنتج أن التغيرات المتتالية في الإقتصاد العالمي أجبر العديد من دول العالم إدخال إصلاحات على مستوى إقتصادياتها، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات إقتصادية لتتماشى مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التكيف في مجال العمل المحاسبي.

ورغم أنها لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية صراحة إلا أنها استجابت لهذه المستجدات الدولية بإصدار القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري او من الناحية التقنية، رغم ملاحظة بعض الإختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الإقتصادية الجزائرية في إعداده.

ورغم الإيجابيات المنتظرة من تطبيق هذا النظام في مجال تحسين العمل المحاسبي، إلا أن هناك بعض الصعوبات لتحقيق هذا الهدف بسبب ضعف الإقتصاد وتخلف الممارسات الاقتصادية والتجارية، فمثلا اللجوء إلى استخدام القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية في التقييم نهاية كل سنة مالية أمرا صعب التحقيق بسبب عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر من جهة وعدم توافر أسواق ومصادر للحصول على هذه القيمة من جهة أخرى.

لذلك فإن الأولوية لاتكمن في تغيير المرجعية المحاسبية بقدر ماتكمن في التحكم في تسيير وتنظيم الاقتصاد وتعديل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي والتجاري، وبعده يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية وكلبنة أخيرة في بناء إقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المالية دورا أساسيا كما هو الحال في الإقتصاديات المتقدمة.

وبما أن القواعد الجبائية أسمى من النظام المحاسبي المالي حيث ينص صراحة أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، إذ يشير إلى أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

إن البيئة الاقتصادية للجزائر ولاسيما القواعد الجبائية بحاجة إلى تعديل كبير ليتماشى وتطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) ومتطلبات مستخدمي المعلومة المالية.

أولا-النتائج: يمكن أن نخلص من هذا البحث الإستنتاجات التالية:

-توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون له أثر هائل على التدفقات الرأسمالية مايخلق بيئة مناسبة للإستثمارات الأجنبية وإيجاد مناخ ملائم للأعمال يساهم في تطوير الإقتصاد الوطني.

-من متطلبات تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة في تقييم الأصول والخصوم وبالخصوص التثبيتات هو وجود سوق نشط وغياب هذا السوق يجعل من المستحيل تطبيق هذا المبدأ، كما أن الإدارة الجبائية تسمح في بعض الأحيان للمؤسسات بإعادة تقييم أصولها وذلك وفق معدلات محددة وهذا ما يشير إلى إدراك الإدارة الجبائية بأهمية إعادة تقييم التثبيتات لإعطاء صورة وفية عن وضعية أصول المؤسسة.

-يتضمن النظام الجبائي الجزائري جملة من القواعد والقوانين تبقي العلاقة بين المحاسبة والجباية متواصلة، حتى مع تغير الثقافة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية، مايؤدي إلى تسجيل فروقات مفاهمية ونوعية بين النظامين وهناك العديد من نقاط التعارض أو الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والتي من شأنها أن تؤثر سلبا على تطبيق النظام المحاسبي المالي.

-إن الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلافي الاختلاف الموجود بين المحاسبة والجباية إلا أنه من خصوصيات النظام الجبائي المرونة والتغير السريع ومواكبة التطورات الحاصلة على مستوى البيئة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي بنا إلى التفاؤل مستقبلا بأن تكون هناك إصلاحات أخرى على مستوى القوانين الجبائية لتزيد من حرية تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم عرقلته.

ثانيا-إختبار الفرضيات: انطلاقا من الدراسة التي قمنا بها ومن خلال اختبار الفرضيات توصلنا إلى مايلي:

-الفرضية الأولى المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي فهو يتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وهي محققة من خلال المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي أو مجال التطبيق.

-أما الفرضية الثانية المتعلقة بالمحاسبة والنظام الجبائي الجزائري فالعلاقة التي تربطهما علاقة قوية ووطيدة حيث تعمل الدولة الجزائرية على استمرارية ربط المفاهيم الجديدة التي أتت بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي بني على أساسها النظام المحاسبي المالي الجديد والقواعد الجبائية الحالية وهي فرضية محققة.

-والفرضية الثالثة المتمثلة في نقاط الاختلاف والتباعد بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وهي أيضا محققة، والتي من شأنها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة او النقصان، والمتمثلة أهمها في الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، والعقود طويلة الأجل وعقود الإيجار التمويلية، وكذلك التقييم بالقيمة العادلة التي تجعل من مهمة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة.

ثالثا-الاقتراحات: تحقيق نظام محاسبي مالي على ضوء معايير دولية لإعداد التقارير المالية وتقليل التعارض مع القواعد الجبائية في البيئة الجزائرية نقترح:

-في إطار اعتماد مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني يجب على الإدارة الجبائية اعطاء تعريف واضح ودقيق للأصل لرفع اللبس والغموض الواقع بالنسبة لعقود الإيجار التمويلية حيث تعتبر أصولا حسب المفهوم الجديد لتوفرها على الخصائص الواردة في الأصل، وفي هذا الإطار اعتماد الإدارة الجبائية التعريف الوارد في النظام المحاسبي المالي بصفة صريحة وعدم الاستدلال بنص المادة 141 مكرر التي تفرض وجوب احترام التعاريف الواردة في النظام مالم تتعارض مع القواعد الجبائية.

-مدة اهتلاك الأصول من المنظور المحاسبي مدة الإستخدام هي المدة الحقيقية التي انتفعت بها المؤسسة من التثبيت بخلاف الإدارة الجبائية التي تعتمد المدة العادية للإستخدام، وعليه نقترح على الإدارة الجبائية أن تتبنى المدة الحقيقية للإستخدام أو أن تبقى مستخدمة للمدد العادية المتعارف عليها مع إلزام المرسسات بإجراؤ معالجات بالنسبة للإهتلاكات الإضافية لأنه غالبا ماتكون المدة العادية المستخدمة جبائيا أقل من المدة الحقيقة للإستخدام المستعملة محاسبيا.

-ينبغي إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية لاسيما المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، وكذلك المصاريف القابلة للخصم، فيما يخص العقود طويلة الأجل على النظام الجبائي أن يتبنى طريقة الإتمام ولو لم تكن تحقق إيرادا جبائيا في السنوات الأولى.

-في حالة فشل الدولة في التقريب بين المحاسبة والجباية وإلغاء التباعد الموجود بينهما والفروقات الشائعة بين المحاسبة والجباية عليها أن تفكر في الفصل بين المحاسبة والجباية وذلك حتى يمكن تطبيق النظام المحاسبي المالي دون التأثير الجبائي عليه.

-تنتج عن تعارض النظام المحاسبي المالي مع القواعد الجبائية الضرائب المؤجلة وتكون هذه الضرائب مرتفعة بشكل كبير في القوائم المالية ويكون السبب وراء ظهور هذه الضرائب هو الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، والمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكون جد معقدة.

رابعا-التوصيات: إنطلاقا من النتائج المتوصل إليها أعلاه يمكن استخلاص التوصيات التالية:

-ضرورة تفعيل التعاون بين النظام المحاسبي المالي وما وصل إليه في ضوء المعايير الدولية من تطور في المناهج النظرية والممارسة التطبيقية من جانب والقواعد الجبائية في الإطار الفكري والتشريعات المتعلقة بها وإدارتها من جانب آخر.

-استفادة من تجارب البلدان التي قامت بدراسة قوانينها الضريبية بهدف تكييفها على ضوء المعايير الدولية وخاصة تلك التي تربط المحاسبة بالجباية فيها بنفس درجة ارتباطهما في الجزائر مثل فرنسا.

-إعادة صياغة التشريعات والقواعد الجبائية بما يفك الإرتباط بينها وبين الممارسة المحاسبية، الأمر الذي يشجع بدرجة كبيرة المؤسسات على الإلتزام بمفاهيم الشفافية والإفصاح المحاسبي.

-تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المحاسبي المالي في الجزائر وتطوير البحث العلمي داخل المؤسسات الإقتصادية.

-الزيادة من تكثيف الدورات التكوينية والعلمية وتكون ذو فاعلية وجودة مهنية مما يتطلبه التطور الدولي.

أولا-باللغة العربية

I-الكتب

-أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

-هوام مجعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010-2011.

-يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الواق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2001.

-محسن احمد الخضيري، التمويل بدون نقود، مجموعة النيل العربية، القاهرة ، مصر، 2001.

-مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008.

-مراد آيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف" ، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، جامعة سعد دحلب، البليدة ،الجزائر، 2009.

-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003.

-عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990.

-عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، طبعة1، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج، الجزائر، 2011.

-شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، جزء 01، مكتبة الشركة، بودواو، الجزائر، 2008.

II-الدراسات والأطروحات

-أحمد ذكي حسين الشريف، "بدائل الاختيار المحاسبي ما بين المعايير على أساس القواعد مقابل المعايير على أساس المبادئ والأثر على إدارة الأرباح، جامعة قناة السويس، مصر، 2010.

-سامية منصور، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS-IFRS ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011.

-سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.

III-المجلات

-ألاء مصطفى الأسعد، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.

-ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، 2012.

-حازم الخطيب وظاهر القشي، "توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، مجلة 02، العدد 02، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.

-عبد المؤمن بن صغير، "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل"، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، قسنطينة، 2013.

IV-مداخلات ومحاضرات

-بن توتة قندز وحكيم براضية، "دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي"، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 18، المركز الجامعي تسيمسيلت، الجزائر، ديسمبر 2015.

-حوشين كمال وبوسبعين تسعديت، آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول، جامعة الوادي، 17 و 18 نوفمبر 2013.

-كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة شلف، 2008.

-مبارك بوعلاق وأخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبي الجزائرية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص620.

-محمد أمين بربري وعبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي

المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013.

-محمد العيد التجاني ورضوان عادل، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010.

-محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة":(ISA) التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

-مسعود درواسي و الهادي ضيف الله، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية، مداخلة في ملتقى بجامعة سعد دحلب، البليدة، 13 و 14 ديسمبر 2011.

-عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2002.

-فتيحة بكطاش، العقود طويلة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي الجوانب القانونية والجبائية، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 25 نوفمبر 2014.

-رقايقية فاطمة الزهراء، اصلاح و تكييف النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، متطلبات التوافق و التطبيق، جامعة سوق اهراس، 25-26 ماي 2010.

-رضا جاوحدو وجليلة إيمان حمدي، "آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه"، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 5-6 أفريل2013.

-تجاني بالرقي والحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2012.

V-قوانين وأوامر ومراسيم وجرائد رسمية

-الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 2007/11/25، القانون رقم 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

-الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، 03/25/ 2009، القرار الموافق لـ 26 جويلية 2008، المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ثانيا-باللغة الأجنبية

-Andreas Hellmann et al, "Contextual issues of the convergence of International Financial Reporting Standards, The case of Germany", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No.26, 2010.

-Bernard Raffournier, "Les oppositions Françaises à l'adoption des IFRS, Examen critique et tentative d'explication", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 13, 2007.

-Fellah Mohammed, problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale, université Mohamed khider, Biskra, 2008.

-Ernst et Young et autre, rapport des commissaires aux comptes consolidés, paris, 2012.

-Samir Merouani, Le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer Le passage, mémoire de magistère en sciences de gestion, Alger, 2008.

الملخص

يهدف هذا البحث إلى معرفة ما إذا كان إعداد النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وهل النظام الجبائي الجزائري يساير النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010، من خلال التعرف على أهم إستحداثات النظام المحاسبي المالي والتي لها تأثير على النظام الجبائي، وكذا أهم التدابير الجبائية التي جاءت بها قوانين المالية لتتماشى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي.

وعليه خلص هذا البحث إلى أن تبني النظام المحاسبي المالي يستدعي بالضرورة تكييف أو تعديل النصوص الجبائية لتتماشى مع المبادئ والإتفاقيات التي جاءت في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والمعالجة المحاسبية لمختلف العمليات، كأسبقية الواقع الاقتصادي على الجوهر القانوني، الضرائب المؤجلة و العقود الطويلة الاجل.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي، الضرائب المؤجلة، العقود طويلة الأجل، الإيجار التمويلي.

Résumé

Cette recherche vise à déterminé si le Système Comptable Financier conforme aux Normes Comptable International, et si le système fiscal algérien correspond avec l'applications du système comptable financier à partir de l'année 2010, grâce à l'identification des réinventions du système comptable financier ceux qui ont un impact significatif sur le système fiscal, ainsi que des mesures fiscales les plus importantes qui sont venus dans les lois de finances et surtout de se conformer aux principes de système comptable financier.

Par conséquent, cette recherche a conclu que l'adoption du système de comptabilité financière exige nécessairement adaptés ou modifiés textes fiscaux pour se conformer aux principes et accords qui sont venus dans le cadre conceptuel du système comptable et le traitement comptable des divers opérations, comme la primauté de la réalité économique de l'aspect juridique. L'impôt différé, le Crédit-bail.

Mots clés: norme comptable international, système comptable financier, le système fiscal, impôts différé, contrats à long terme, le Crédit-bail.