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

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

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

العنـوان

أثر النظام المحاسبي المالي على المنظومة الجبائية
دراسة حالة – مؤسسة نفطال الجزائر –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية.

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبة:
إكـــــرام نابي

الأستاذ المشـــرف:
الأخضر عـــزي

لجـــنة المنـــاقشـــــة

1.أ/ الطاهر ميمون،أستاذ مساعد ، الصنف أ ،جامعة المسيلة	**رئيـــــــسا**
2.د/ الأخضر عزي، أستاذ محاضر ، جامعة المسيلة	**مقررا ومشرفا**
3. أ/ الجيلاني بلواضح،أستاذ مساعد ، الصنف أ ، جامعة المسيلة	**عضـوا مناقشا**

السنة الجامعية: 2013/2012

بسم الله الرحمان الرحيم

"وما أوتيتم من العلم إلا قليلا"

صدق الله العظيم

(سورة الاسراء رقم 85)

تشكـــــــــــــرات :

الحمد و الثناء و الشكر لله العلي القدير على نعمه الظاهرة و الباطنة و توفيقي لانجاز هذا العمل .

اعترافا بالفضل و تقديرا للجميل ، لا يسعني و أنا انتهي من إعـــداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل شكري و امتناني

إلـــــــى :

الأستاذ المشرف : **الأخضر عزي** لما قدمه لـــي مـــن نصائـــح و إرشادات قيمة لإتمام هذا البحث

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير و الاحترام لأعضاء لجنـــة المناقشة الذين قبلوا تقييم هذا العمل

و إلى الأستاذ : **عريـوة رشيـــد**، الذي كـان بمثابة منبع لاستقاء المعلومات و مصدر سند و عون

و إلـــــى:

الذي لم يبخلني من وقته القليل و أعانني بكل صبر

- السيد :**منصوري سعيد** رئيس مصلحة المحاسبة و المالية "نفطال الجزائر"

الاهداء :

الى الوالد الكريم الذي بذل الغالي و النفيس لاجـــل ان اتم مشواري التعليمي .

الى الوالدة الكريمة التي عبدت دعــواتها لــي طريق الخير و التوفيق.

الى الاخـــت الغاليـــة التي كانـــت لـي بمثابـــة الاب و الام نابي سماء و الى زوجها زغلاش محمد.

الـــــى جميـــــــــع اخوتـــــــي و اخواتـــــــي

و الى الــذي وقف الى جانبـــي في السراء و الضراء زوجـي العزيز :معروف فؤاد

يقال انه ليس من الذكاء ان تصنع مئة صديق في العام و لكن الذكاء ان تصنع صديقا واحدا لمئة عام فالى اللذان كانا مصدرا سندي و اعانتي : شبيكة خديجة و بن عبد الله حمزة .

الى هؤولاء جميعا اهدي هذا العمل المتواضع.

نابي اكرام

الفهـــــــرس العـــــام :

العنـــــــــوان	الصفحة
تشكـــرات	
الإهـــداء	
قائمـة الاختصارات	vi
قائمـة الأشكال	viii
مقـدمة عامـة	أ- و
الفصـل التمهيدي : مفاهيم أساسيـة عن المحاسبة و الجباية	08
المبحث الأول : مفاهيم أساسية عن المحاسبة	09
المطلب الأول : المحاسبة و أهدافها ، فروضها ومبادئها	09
أولا : مفهوم المحاسبة وأهدافها	09
ثانيا : الفروض و المبادئ المحاسبية	12
المطلب الثاني : المستفيدون من المحاسبة ووظائفها	17
أولا : المستفيدون من المحاسبة	17
ثانيا : وظائف المحاسبة	18
المبحث الثاني : مفاهيم أساسية عن الجبائية	20
المطلب الأول : ماهيـة الجباية	20
المطلب الثاني : أهـداف السياسة الجبائية	20
المبحث الثالث : علاقة المحاسبة بالجباية	22
المطلب الثاني : طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الجبائية	22
أولا : حـدود العلاقة بين المحاسبة والجباية	22
ثانيا : إمكانية الفصل بين المحاسبة و الجباية	22

ثالثا: مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة و الجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي	23
المطلب الثاني : علاقة النظام المحاسبي الدولي بالأنظمة الجبائية	23
أولا: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي	24
ثانيا: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري	25
الفصل الأول : معـايير المحاسبة الدولية	30
المبحث الأول : مفاهيـم أساسية للمعايير المحاسبة الدولية	31
المطلب الأول : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية و الهيئات القائمة على إعدادها	31
أولا : مفهـوم معايير المحاسبة الدولية	31
ثانيـا : الهيئات القائمة على إعداد معايير المحاسبة الدولية	34
المطلب الثاني : إجراءات و مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية	43
أولا :إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	43
ثانيا : مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية	44
المبحث الثاني :المعيار IAS12 ضرائب الدخل	36
المطلب الأول: المعيار IAS12 الضرائب على الدخل	45
المطلب الثاني :نطاق و أهداف المعيار الدولي IAS12	50
أولا : نطاق المعيار الدولي IAS12	50
ثانيا : أهداف المعيار الدولي IAS12	51
المبحث الثالث :التوافق و التباعد بين النظام المحاسبي المالي و جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارضه مع القواعد الجبائية	52
أولا : نقاط توافق SCF مع المعايير المحاسبية الدولية مع المعايير	52
ثانيا : نقاط تباعدSCF مع المعايير المحاسبية الدولية مع المعايير	52

المطلب الثاني : جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض المعايير المحاسبية مع القواعد الجبائية	53
الفصل الثاني : النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي في الجزائر	58
المبحث الأول :صعوبات و أهمية ، مقومات و متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر	58
المطلب الأول: صعوبات و أهمية تطبيق معايير المحاسبة في الجزائر	58
أولا : صعوبات تطبيق معايير المحاسبة في الجزائر	58
ثانيا : أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	59
المطلب الثاني : مقومات و متطلبات تطبيق المعايير المحاسبة و انعكاسات تبني الجزائر للمعايير الدولية على النظام الجبائي	61
أولا : مقومات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر	61
ثانيا : متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر	62
المبحث الثاني :الإطار العام للنظام المحاسبي و النظام الجبائي في الجزائر	67
المطلب الأول :الإطار العام للنظام المحاسبي المالي، مكوناته و مستجداته	67
أولا : النظام المحاسبي المالي في الجزائر	67
ثانيا : مكونات النظام المحاسبي المالي و مستجداته	71
المطلب الثاني :الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري و اثر النظام المحاسبي عليه	75
أولا :مكانة القانون الجبائي داخل النظام القانوني	75
ثانيا : الضريبة في النظام الجبائي الجزائري و علاقتها بالمحاسبة المالية	76
ثالثا: علاقة الضريبة بالقياس المحاسبي	77
رابعا :اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي	78
المبحث الثالث : نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي و الجهود المبذولة لدراسة و تعديل بعض القوانين	79

المطلب الأول : نقاط الاختلاف بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي في الجزائر	79
أولا : الاهتلاكات	79
ثانيا : القيمة الضائعة للأصل	80
ثالثا : التسجيل المحاسبي للقرض الايجاري	80
رابعا : تقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة	81
خامسا :مصاريف الأبحاث و التطوير	81
سادسا:التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء	82
سابعا:التسجيل المحاسبي الضريبي لبعض العناصر	82
ثامنا:تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية	83
المطلب الثاني : الجهود المبذولة لدراسة و تعديل بعض القوانين الضريبية	83
أولا :الجهود المبذولة على مستوى وزارة المالية	84
ثانيا : الجهود المبذولة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة	84
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية لمؤسسة نفطال الجزائر	83
المبحث الأول : البطاقة الفنية لمؤسسة نفطال	88
المطلب الأول : نشأة و تطور مؤسسة نفطال الجزائر	88
المطلب الثاني : مهام مؤسسة نفطال و إمكانياتها و الهيكل التنظيمي لها	90
أولا : مهام مؤسسة نفطال	90
ثانيا : إمكانات مؤسسة نفطال	90
ثالثا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة نفطال	95
البحث الثاني:الدراسة الجبائية لمؤسسة نفطال الجزائر (وحدة carburants)	96
المطلب الأول : الضرائب و الرسوم المفروضة على نفطال الجزائر	96
أولا : الرسم على النشاط المهني TAP	96

ثانيا :الرسم على المواد البترولية TPP	98
ثالثا :الرسم المكمل على البنزين TCE	99
رابعا :الرسم على التلوث TP	99
خامسا:الرسم على القيمة المضافة TVA	100
المطلب الثاني :دراسة الضرائب و الرسوم في مؤسسة نفطال لشهر ديسمبر	101
الخاتمة العامة	105
قائمة المراجع	110
الملاحق	117

قائمة الاختصارات :

AAA	American accounting association
AICPA	American institute of certified public
AIA	American accounting of accountant
APB	Accounting principles board
IAS	International accounting standards
IFRS	International reporting standards
FASB	Financial accounting standards board
FAT	Financial executive institute
FAF	Financial analysts federation
NAA	National association accounting
IASC	International accounting standards committee
ICAE	The institute of chartered accountants in England and Wilez
IFAC	International federation of accountants
UN	United national
IAA	Inter American accounting association
OMC	l'organisation mondial du commerce
SCF	System comptable financier
PCN	Plane comptable national
ERDP	Enterprise nationale pour le raffinage et la distribution des produits pétroliers
IASB	International Accounting standards Board
IASC	International accounting standards committee
GD	Gestion directe

CDS	**Centre de distribution et de stock**
TPP	**Taxe sur les produit pétroleuse**

قائمـــــة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مكونات النظام المحاسبي المالي	73
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال	97

مقدمة عامة :

إن المحاسبة فرع من فروع المعرفة ،تتطور مثل بقية الفروع بل وبوتيرة أسرع منها ، و عليه فان التطور الذي شهدته المحاسبة و ما أعقبه من تطورات شتى في المجالات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و كثيرا من المجتمعات المختلفة ، أدى بالمهتمين و المهنيين في هذا المجال الحيوي إلى ابتكار أساليب و طرق محاسبية مختلفة لكي تقابل تلك الاحتياجات التي أفرزتها طبيعة النشاطات الاقتصادية المتطورة ،و كذلك التطور الهائل الذي شهده العالم في مجالات التجارة الدولية و التعامل الاقتصادي الدولي و كنتيجة حتمية لظاهرة العولمة الاقتصادية ، وكل هذه العوامل مجتمعة مع غيرها من العوامل التي صاحبت تغيير الحاجة إلى استخدام المعلومات المحاسبية و عدم اقتصارها على المالك أو الإداري فقط بل تعداه إلى سلسلة من المهتمين المحليين الخارجيين من المستثمرين ، المستهلكين جهات حكومية و أخرى مهنية و غيرها بيئية ، و من المفيد الإشارة هنا أيضا أن حاجة النشاطات الاقتصادية الدولية للكثير و المزيد من رؤوس الأموال المستثمرة في تمويل نشاطاتها الاقتصادية و ديمومتها و بالنظر إلى اختلاف مصادر هاته الأموال و طبيعة أنظمتها المحاسبية المختلفة ، كل هذه العوامل مجتمعة أدت إلى ظهور مشاكل محاسبية جديدة غير مألوفة سابقا مما أدى بالنتيجة إلى ازدياد اهتمام المعنيين و المهنيين بالمحاسبة إلى ابتكار أسس جديدة تتعامل مع تلك القضايا المحاسبية و معاملاتها.

تنتج المعلومات المالية بصفة عامة من نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المؤسسة أو على مستوى القطاع و الدولة ،تكمن أهميتها و فائدتها في قابليتها للمقارنة .و حسب النظرية النسبية فلا يمكن المقارنة بين عنصرين غير متجانسين ، أي يجب الاعتماد على معايير موحدة متعارف عليها لكي تصبح عملية المقارنة سليمة ، و لكن هذه الأسس و المعايير تطبيقيا تختلف من بلد إلى أخر و ببين قطاع و أخر و بين شركة و أخرى ، الأمر الذي يؤدي إلى تشويه المقارنة و تضليل متخذي القرارات .هذا ما ساعد على تنامي الوعي بضرورة البحث عن نقاط التوافق بين المعايير المحاسبية المعمول بها محليا و المعايير المحاسبية المعمول بها في دول أخرى لإيجاد لغة مشتركة ، تضفي على المعلومات المالية

أكثر شفافية و تقدم صورة صادقة و معلومات مفيدة عن الوضعية المالية لمؤسسة معينة للمستعملين و المستثمرين عبر العالم .

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة القليلة الماضية بموضوع التوحيد و التوافق المحاسبي الدوليين على الصعيد العالمي و الأوروبي على وجه الخصوص ، و أدى ذلك إلى تشكيل لجنة المعايير الدولية التي تعمل على وضع معايير محاسبية تخص بالقبول العام لأغلبية الدول ، و تعمل بشكل مستمر على التوفيق بقدر الإمكان بين مختلف المعايير المحاسبية المتبناة في مختلف الأنظمة المالية في كل دولة و ينصب الاهتمام أكثر على عملية الإفصاح عن المعلومات و إصدار القوائم المالية .

لقد كان لاعتماد دول الاتحاد الأوروبي المعايير المحاسبية الدولية و قبول هيئة سوق المال الأمريكية بهذه المعايير أساسا للقياس و الاتصال المحاسبي دورا حاسما في تعميم استعمال هذه المعايير على المستوى الدولي . و هذا من خلال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرتها الكثير من الدول و التي تراوحت بين التبني الكلي و التكييف الجزئي ، ما جعل من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة هيكل الممارسة المحاسبية .

فرض هذا الواقع الجديد على معظم الدول بما فيها الجزائر أن تكيف أنظمتها المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية من اجل توفير البيئة الملائمة لمزيد من التوسع و قيامها بإصلاح إطارها المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني المرفق بالأمر رقم 35-75 المؤرخ بتاريخ 29 /1975/04 الملزم التطبيق ابتدءا من 1976/01/01 .

و باعتماد المعايير المحاسبية الدولية ، و كنتيجة لبعض النقائص المفاهيمية و التقنية على مستواه تم إصدار القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 القاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني و دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في بداية 2010 لوجود بعض الغموض و عدم وضوح الرؤية عن كيفية التطبيق على ارض الواقع بالنسبة للمؤسسات الجزائرية .

في هـذا السـياق ، تعتـبر المؤسسـة كإطـار مرجعـي للنشـاط الجبـائي، و ذلـك مـن خـلال تحملهـا للضرائب بأصنافها المتنوعة ، و المتمثلة أساسا في الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط المهني الرسم على الدخل الاجتماعي ثم الرسم على أرباح الشركات كأهم صنف ، و تعتبر الجباية احد اكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسسة ، و هـذا راجع إلى الحق الجبـائي الـذي يمثل قيـدا لها ، و الـذي يفـرض عليها احترام الالتزامات الضخمة و المتزايدة مع مرور الوقت ،و قد أولى لها المشرع الجزائري أهمية بالغة من خلال نصه لمجموعة من القوانين التي تحدد طرق تسييرها باستعمال وسائل واضحة و مستقرة متمثلة في السجلات و الدفاتر المحاسبية ، التي تعد همزة وصل بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة من اجل تحقيق فعالية على المردودية المالية للخزينة العمومية .

و لكون الضرائب و الرسوم و لاسيما الضرائب على أرباح الشركات ، من أهم مصادر تمويل النفقات العمومية خدمة لأهداف التنمية .فان الإدارة الجبائية تقوم بفحص و مراجعة النتيجة المصرح بها،و غالبا ما يتم تعديلها قبل فرض الضريبة عليها و عليه فان أي تعديل في قواعد و مبادئ تسجيل التـدفقات الماديـة و الماليـة للمؤسسـة ، سـيؤدي بالضـرورة إلى التـأثير في النتيجـة المحاسـبية و بالتـالي على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية

و على ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية:

ما مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على المنظومة الجبائية لنشاط المؤسسة الجزائرية ؟

و يتفرع عن الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية تتمثل في الأتي :

- ماهي العلاقة بين المحاسبة و الجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي؟
- ماهي أهم المستجدات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية ؟
- ماهي أثار و انعكاسات تبني معايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي ؟
- ماهي نقاط الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي؟

- ما حجم الأعمال التحضيرية لتكييف بعض قوانين النظام الجبائي الجزائري و تكييفها مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ؟

فرضيات البحث :

و للإجابة على الإشكالية الرئيسية و كذا الإشكاليات الفرعية تم اعتماد جملة من الفرضيات :

- أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية.
- معايير المحاسبة الدولية تحوي مفاهيم أساسية تخدم الشفافية في عرض المعلومة المالية لمستخدميها عكس الأنظمة الجبائية التي تتعلق بقوانين و سياسات كل بلد .
- قامت الجزائر في السنوات الأخيرة بإصلاحات محاسبية نتج عنها إصدار النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه و فلسفته من المعايير المحاسبية الدولية .
- القواعد و المبادئ المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية لا تتشابه مع القواعد و القوانين الجبائية الجزائرية الحالية.
- ضرورة الإصلاحات الجبائية لتكييفها مع الممارسات المحاسبية المبنية مع المعاير المحاسبية الدولية.

أهمية البحث :

تستمد الدراسة أهميتها مما يلي :

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي أصبح يعتمد على معايير محاسبية دولية و هذا من خلال التعديلات التي أجريت على المخطط المحاسبي الجزائري يساهم في تعزيز الأسواق الجزائرية لتتعامل معا المؤسسات الدولية بشكل ايجابي مما يحفز على تدفق الاستثمارات الأجنبية مما يعمل على دفع عجلة التنمية.
- حداثة هذا الموضوع و قلة وجود دراسات عربية جزائرية تتناوله .
- إمكانية استفادة الباحثين و المهتمين و حتى الطلبة الراغبين في البحث حول هذا الموضوع.

أهداف الدراسة :

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها :

- توضيح تأثير النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي .
- توضيح نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي ، ومنه تسليط الضوء على الجهود التي تقوم بها الإطارات للتوفيق بين النظامين .
- إبراز أهمية تطبيق المعايير المحاسبية في النظام المحاسبي المالي و تأثيرها على الممارسة الضريبية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع :

و تمثلت المبررات الرئيسية لاختيار الموضوع ، مبررات ذاتية منها حب الاطلاع و التعمق أكثر في هذا المجال و مبررات موضوعية و هي التخصص الذي يفرض هذا النوع من الدراسات التي يمكن تجسيدها في النقاط الآتية:

- اعتبار موضوع البحث مرتبط بأهم متطلبات المحاسبة
- مسار البحث موضوع شامل يعرفنا بجميع مراحل التي تمر بها الإجراءات المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة الاقتصادية.
- الطرح قابل للبحث و الدراسة نظرا لإمكانية الوصول إلى المعلومات في مجال العمل أو من حيث المراجع العملية .

منهج الدراسة :

و لاختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي ، التحليلي لعرض و توضيح المفاهيم و القواعد المتعلقة بالجانب المحاسبي و الجبائي سواء من منظور محلي أو دولي .كما اعتمدنا في دراسة

الجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة، لوضع صورة دقيقة و شاملة للموضوع على مستوى مؤسسة نفطال الجزائر.

أما بالنسبة للتوثيق فاستخدمنا المنهجية الحديثة التي تسمى APA و هي لجمعية علماء النفس الأمريكية (American Psychologie Association) .

حدود البحث :

لقـــد اشـــتملت الدراســـة لســـنة 2012 لحالـــة نفطـــال الجزائـــر – الـــدر البيضـــاء- فرع الوقود (carburants).

خطة البحث :

قسمنا البحث إلى ثلاثة جوانب نظرية، و جانب تطبيقي ،حيث تناولنا في الجوانب النظرية ثلاثة فصول ، ففي الفصل الأول ركزنا على المفاهيم الأساسية حول المحاسبة و الجباية بشكل مفصل ، أما الفصل الثاني فقد اهتممنا بالمعايير المحاسبية الدولية و كل ما يتعلق بها ، والفصل الثالث تناولنا النظام المحاسبي و الجبائي في الجزائري ، في حين خصص الجانب التطبيقي لدراسة حالة مؤسسة نفطال، حيث سنكشف عن اثر النظام المحاسبي على المنظومة الجبائية .

تمهيد :

عرفت التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي في القرن 21 تحولات جذرية متسارعة، أهم ما أصبح يميزها البعد الدولي الذي أفرزته تفاعلات المحيط الاقتصادي العالمي الذي أصبح قائما على التكتلات و المصالح المشتركة بين العديد من الدول و الشركات و الأفراد نتيجة الانفتاح الكبير الذي يشهده العالم.

كما تعد الجزائر واحدة من تلك الدول التي انخرطت في مسار هذه التحولات باعتمادها على سياسة إصلاحات جذرية لنظامها المحاسبي بنظام يتوافق و التغيرات المالية و المحاسبية الدولية.

نذكر أيضا مستجدات و تغيرات النظام المحاسبي المالي من جميع جوانب ذات الصلة بالمحاسبة ،منها الجانب الجبائي و نظرا للدور الذي تلعبه الجباية باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة فقد قمنا في فصلنا هذا كخطوة أولى للتعرض لمفاهيم أساسية للمحاسبة المالية و مفاهيم أساسية على الجباية، ثم استعرضنا العلاقة بين المحاسبة و الجباية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية عن المحاسبة

وتيرة تنامي الأحداث الاقتصادية ، و انفتاح الأسواق الدولية على بعضها البعض على مستوى دول العالم أدى إلى البحث عن وسيلة اتصال تضمن لمستعمليها من جميع الأطراف السرعة و الدقة في اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب ، هذا ما وضع المحاسبة المالية في مضمار يفرض عليها التطور و كذا تحديد مفاهيمها و مبادئها الأساسية بدقة .وهذا ما سيتم تناوله من خلال هذا المبحث بالتعريف بماهية المحاسبة و أهم مبادئها و فروضها .

المطلب الأول: المحاسبة و أهدافها،فروضها و مبادئها

سيتم عرض بعض التعاريف و أهداف المحاسبة بهدف استيعاب المفاهيم العامة المتعلقة بالمحاسبة المالية

أولا: مفهوم المحاسبة المالية و أهدافها

1- مفهوم المحاسبة المالية:

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة، و هنا لسنا بصدد استعراض كافة التعاريف الصادرة عن مختلف الكتاب و الباحثين و المختصين في مجال المحاسبة من جهة و المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية و المعاهد المتخصصة بالمحاسبة و المراجعة من جهة أخرى، و ذلك لوجود تعاريف عديدة بالرغم من ضرورة وجود خصائص عامة تشترك فيها أغلب التعاريف.

مما لا شك فيه أم المحاسبة كعلم اجتماعي لا بد أن يرتبط بالبيئة و المحيط الاقتصادي و الاجتماعي والقانوني بل و السياسي السائد في هذا الوقت أو ذلك علما أن المحاسبة تأثرت بالعديد من فروع العلم و المعرفة كما و أنها واكبت عملية تطور المجتمع البشري و ممارسة الإنسان لأنشطة الاقتصادية المختلفة.(حازم محمود أبو صرة ،2009 ،ص 07)

و نحاول أن نورد أدناه بعض التعاريف التي يوضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب و الباحثين في مجال المحاسبة و كذلك التعاريف الصادرة عن بعض الجمعيات العلمية و المعاهد المتخصصة بالمحاسبة. و من ضمن ذلك التعاريف ما يلي: .(حازم محمود أبو صرة ،2009 ،ص ص 8-9)

- المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، تسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها: ثم تبويب و تصنيف هذه العمليات و تلخيصها بحيث

يمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها و تكلفة الحصول على هذه الإيرادات و من ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، و بيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.

- أما الدكتور حلمي نمر فقد أورد تعريفا للمحاسبة المالية بأنها مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل و تبويب و تحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بوحدة محاسبة (أي مشروع) في مجموعة من الدفاتر و السجلات بقصد تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة من خلال مدة معينة وكذلك المركز المالي لهذا المشروع في نهاية هذه المدة.
- أما الدكتور احمد نور فقد اعتمد النص الحرفي للتعريف الصادر عن الجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي أشار إلى أن المحاسبة " هي عملية تحديد و قياس و توصل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم و اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات".
- و في مرحلة لاحقة تبنى د. مرعي المفهوم الفلسفي النظري لتحديد مفهوم المحاسبة " على أنها وسيلة منظمة للحساب، الذي يقوم على نظام من القواعد و الأصول المنطقية، و يتم في إطار مجموعة من المبادئ والمفاهيم المستقرة، و يتبع في شأنه سلسلة من الإجراءات المنتظمة، بغية تحقيق أهداف معروفة و محددة.

كما عرفت بأنها تسجيل و تلخيص الأحداث الاقتصادية ، أو العلم الذي يبحث في طريق تسجيل و تبويب و تحليل المعاملات المالية المختلفة للمنشاة ، لخدمة أغراض معينة ، و أنها العملية التي يتم بها تحديد و قياس و توصيل معلومات اقتصادية تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة ، أو هي نظام لإنتاج المعلومات المتعلقة بالمنشاة و مساعدة الأطراف على اتخاذ القرار.(سيد عطاء الله السيد،2009،ص 21)

و هي عملية تحديد، و قياس ، و تسجيل ، و توصيل المعلومات المالية عن الأحداث الاقتصادية لمنشاة ما ، لمستخدمي هذه المعلومات و المهتمين بها . (سليمان حسين البشتاوي ،2004،ص3)

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبيين الأمريكيين (AICPA) American Institute of Certified Public) المحاسبة على أنها فن تسجيل و تبويب العمليات و الأحداث بطريقة معبرة و بصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمي جزء منها على الأقل طبيعة مالية ثم تفسر النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات و يلاحظ على هذا التعريف انه ركز على توضيح و تحديد طبيعة العمل المحاسبي و الإجراءات التي يستلزمها .

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) (American Accounig Assosiation)المحاسبة على أنها عملية تحديد و قياس و نقل المعلومات و البيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات .و يلاحظ أن هذا التعريف انه تعرض ال توضيح لوظيفة المحاسبة من قياس و توصيل .(حواس صلاح ،2012،ص3)

علم ترجمة الأحداث الاقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل و التسجيل و التصنيف و التلخيص و إعداد التقارير و التفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج ، و تخصيص الموارد و اتخاذ القرارات .

Accounting is a science translates the economical events of an entity, accounting to a language which depending on a certain number of general principle in analyzing , recording , classifying, summarizing , reporting and interacting the financial information which sensate the results, resource allocation and decision making.(عبد الستار الكبيسي،2008،ص41)

و في الختام لا يسعنا إلا أن نتقدم بتعريف المحاسبة بالاسترشاد بما ورد من التعاريف السابقة مع التأكيد على إبراز وجهة نظرنا الفلسفية في تحديد البعد الفني و العلمي للمحاسبة إذ تقول بأن المحاسبة هي علم و فن معا وهما يكملان بعض علما أن الرؤية الفنية للمحاسبة كانت سابقة على الرؤية العلمية و بذلك يكون تعريفنا للمحاسبة: **هي عبارة عن علم تحكمه مفاهيم و فروض و مبادئ و أهداف و وظائف و معايير يتم الاسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني للتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الاقتصادية و الاجتماعية، و يتم ذلك تجسيدا للممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات و تشغيلها و استخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية تصاغ في قوائم مالية تقدم إلى مستخدمي تلك المعلومات لأجل التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و اتخاذ القرارات** .(حازم محمود ابو صرة ،2009 ،ص 10)

2- أهداف المحاسبة المالية:

تتميز المحاسبة المالية بالعديد من الأهداف من أهمها ما يلي: (بوعون يحياوي نصيرة ،2011،ص109)

- توفير أوسع قاعدة من البيانات و المعلومات

- التحديد الدقيق للمفاهيم و مهامها .
- تحليل أوسع للقوائم المالية .
- تثبيت الأسس في تقييم المركز المالي .
- الحد من التهرب الضريبي .
- المساهمة في دراسة و تقييم المشاريع
- تحديد العلاقة بين المشروع و الدولة.
- المساهمة في توفير فرص العمل و حرية الاختيار و انتقال العاملين في النشاط المحاسبي .
- إمداد المساهمين و المتعاملين مع المشروع بالمعلومات لإعطاء صورة عن الوضع المالي ، بحيث تكون واضحة و دقيقة .
- إعطاء بيانات تكون واضحة و دقيقة و أكثر شفافية.
- ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة .

ثانيا: الفروض و المبادئ المحاسبية

تشكل الفروض و المبادئ الإطار النظري للمحاسبة

1- **الفروض المحاسبية Accounting Assumptions** :

و هي عبارة عن أفكار منطقية تتفق و تنسجم مع مجالات استخدام المحاسبة و هي تعتبر الأساس الذي يشتق منه المبادئ المحاسبية و تساعد على تفسيرها و تطويرها و ترتكز المحاسبة على أربعة فروض أساسية هي:

أ- فروض الوحدة المحاسبية Accounting Entity :

و هو يعني أن الوحدة المحاسبية، سواء كانت منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال و بصرف النظر عن هيكلها التنظيمي، تمتلك شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية مالكيها، و لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابها، و هي بالتالي مالكة لمجوداتها و مسؤولة عن التزاماتها اتجاه الآخرين، و في الوحدات المحاسبية التي تأخذ صفة الشركة يكون لها الحق في مقاضاة الآخرين باسمها و يستطيع الغير مقضاتها عن تصرفات العاملين فيها، و أيضا تمسك المنشأة حساباتها من وجهة نظرها و ليس من وجهة نظر ملاكها لأن الذمة المالية للمنشأة مستقلة عن ذمة المالكين، و بناء على ذلك يجب فصل العمليات التي تتعلق بالمشروع عن العمليات المالية التي تتعلق بأصحابها

و يجب عدم ذكر اسم صاحب المنشأة في الدفاتر المحاسبية إطلاقا و إنما ذكر حساب يدل عليه في حال وجود عملية مالية بين المنشاة ومالكيها، و هذا الحساب هو رأس المال أو حساب آخر له علاقة بحقوق أصحاب المشروع.(خليلي الديلمي و آخرون ،2005،ص17)

ب- فرض استمرار المشروع Going concern :

يعني هذا الفرض أن المشروع مستمر في أعماله إلى ما لا نهاية، و بشكل مستقل عن حياة ملاكه، و يعتبر هذا الافتراض أساسا لتبرير أسس و قواعد القياس و التقييم في المحاسبة و خاصة ما يتعلق منها بالأصول الثانية، و قد كرس هذا الافتراض عند ظهور شركات المساهمة باعتبار أن حياة الشركة لا تتوقف على عمر المساهمين، و المساهم يستطيع التصرف بأسهمه متى شاء دون أي تأثير على مسيرة الشركة .(خليلي الديلمي و آخرون ، 2005،ص17)

ج- فرض استقلال الدورات المالية Accounting cycles :

أن نتيجة النشاط الاقتصادي لأي مشروع لا يمكن تحديدها بشكل دقيق و كامل إلا عند تصفية و بيع أصوله و تسديد التزاماته، و لكن طالما إن المشروع مستمر في مزاولة نشاطه من يمكن تحديد نتيجة أعماله من أرباح و خسائر.؟ و للجواب على ذلك يفترض المحاسبون أن حياة المشروع تقسم إلى فترات متساوية و كل فترة تساوي لسنة كاملة، و تسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة الزمنية و بين نهايتها " الفترة المحاسبية" و بسبب اختيار الفترة المحاسبية بسنة كاملة هو امتياز السنة بتتالي الفصول الأربعة، و إن الدوائر المالية تفرض الضريبة على صافي الأرباح المتحققة عن السنة المالية. إن تحديد العرف المحاسبي الفترة المحاسبية بسنة ميلادية تقتضي من المحاسب القيام بالجرد الدوري، و تحديد نتيجة الدورة المالية، و إعداد قائمة المركز المالي،و هكذا تصبح الفترة المحاسبية حلقة في سلسلة طويلة من حياة المشروع .(خليلي الديلمي و آخرون ،2005،ص18)

د- فرض القياس النقدي Monetary unit :

تعتبر الوحدة النقدية وحدة قياس عامة و نمطية ملائمة لتحديد و تقرير تأثير الأحداث المالية خلال الدورة المحاسبية بالكامل.

و يفترض المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد متجاهلين ارتفاع المستوى العام للأسعار، و لكن هذا الافتراض بعيد عن الواقع في ظل ظروف التضخم النقدي السائد في العصر الحديث، لذلك لقي هذا الافتراض نقد تسديد من قبل الاقتصاديين الذين يرون ضرورة أخذ تقلبات الأسعار بعين الاعتبار على أثر ذلك يتم تعديل البيانات المحاسبية لكي تصبح متجانسة و قابلة للمقارنة و لكي يكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي معبرين عن الحقيقة .(خليلي الديلمي و آخرون ،2005،ص19)

2- المبادئ المحاسبية Basic Accounting Principales :

و يطلق على هذه المبادئ في الفكر المحاسبي مصطلح المبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها (QAAP) ، و هي بمثابة أدلة أو قواعد يسترشد بها المحاسب في تنفيذ الدورة المحاسبية و في إعداد القوائم و التقارير المالية و من أهم هذه المبادئ ما يلي:

أ- مبدأ الفترة المالية :" Fiscal Period"

حسب فرض الاستمرارية، لا يمكن من ناحية نظرية بحتة أن تقاس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية بدقة و موضوعية إلا عند انتهاء عمر هذه الوحدة. لكن هذا صعب تحقيقه على أرض الواقع، مما يوجب تقسيم عمر المنشأة و لو بصورة اصطناعية إلى فترات دورية متساوية اصطلح على أن يكون طول كل منها سنة ميلادية، و يطلق على هذه الفترة مصطلح (السنة المالية) يتم في نهايتها إعداد قوائم مالية للمنشاة تبين نتيجة أعمالها خلال هذه الفترة و كذلك مركزها المالي في نهايتها و إذا كانوا المحاسبون متفقين الحال يتطلب أن تتوفر للملاك و غيرهم من المهتمين بنشاط هذه الوحدة معلومات دورية بالإجماع على طول الفترة المالية و هو 12 شهرا، إلا أن تاريخ بداية و نهاية هذه الفترة لا يوجد عليه مثل هذا الإجماع و إنما تترك تحديدها لقرار إدارة المنشأة و وفقا لما تقضيه متطلبات و طبيعة نشاطها.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص30)

ب- مبدأ التكلفة التاريخية: "Historical Cost "

طبقا لهذا المبدأ يتم قياس تكلفة الأصول بمقدار التضحيات الاقتصادية أو المبالغ التي دفعتها المنشأة فعلا لاقتناء هذه الأصول و بالقيم المثبتة لها فعلا في المستندات المؤيدة.أما ما يطرأ على اثمان هذه الأصول من تغير بعد تاريخ اقتنائها فيتم تجاهلها من قبل المحاسبين.

و وفقا لهذا المبدأ أيضا يفترض بالمحاسبين الماليين أن يتجاهلوا ما يعرف بالتكاليف الضمنية Imputed Costs مثل تكلفة الفرص البديلة Opportunity Costs و ذلك رغما عن الأهمية الكبيرة التي قد تكون لمثل هذه التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية. و بناء لما تقدم يرى كثير من الباحثين بأن التمسك الدائم بمبدأ التكلفة التاريخية من قبل المحاسبين يشكل في النهاية الأمر قيدا على ملائمة البيانات المحاسبية لعملية اتخاذ القرارات خصوصا في الفترات المالية التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي و حيث تصح حينئذ الفوارق كبيرة جدا بين

التكلفة التاريخية للأصل و تكلفة إحلاله و بعد الإشارة هنا إلى أن المعايير المحاسبية قد عالجت الاستثمارات و الأصول على القيمة الجارية و ثم تقسيمها لذلك.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص30)

ج- مبدأ أو أساس الاستحقاق: Accrual Basis

لهذا المبدأ أهمية كبيرة بالنسبة للمهنة المحاسبية: إذ يعتبر الأساس أو الركن الذي يحكم إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، و من ثم إعداد القوائم المالية الختامية و ما تتطلبه من تسويات نهاية الفترة المحاسبية.

و وفقا للأساس الاستحقاق، يفرق للفترة المحاسبية بالإيرادات المحققة أو المكتسبة خلالها مقابل تحميلها بالفروقات أو النفقات التي تحدث أو تستفيد خلالها و ذلك بغض النظر عن واقعه تحصيل الإيرادات أو واقعة دفع أو تسديد النفقة، و بذلك يقف أساس الاستحقاق على طرفي نقيض مع الأساس النقدي cash basis و الذي يجعل من واقعي تحصيل الإيراد و دفع أو تسديد النفقة معيارا لتخصيصها بين الفترات المحاسبية.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص31)

د- مبدأ تحقيق الإيرادات: Revenue Réalisation

وفقا لهذا المبدأ لا بد من وجود واقعة أو حدث Event يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار لتحقيق أو اكتساب الإيراد و عم اختلاف وجهات نظر المحاسبين حول معايير تحقق الإيراد، إلا أن الرأي الأرجح هو أن الإيراد من بيع البضاعة و تسليمها للعميل، أو بمجرد إنجاز الخدمة للعميل لكن مع ذلك توجد حالات استثنائية يمكن فيها اعتبار الإيراد محققا قبل تسليم البضاعة أو انجاز الخدمة، يحدث ذلك بالنسبة لإيراد نشاط المقاولات أو لإيراد المبيعات بالتقسيط.

كما توجد حالات يعتبر الإيراد فيها بمجرد الإنتاج و ذلك حتى كان ثمن البيع محددا بموجب عقود مقدمة. .(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص31)

هـ- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: Matching

يقضي هذا المبدأ بتحديد نتيجة أعمال الفترة المالية أثر مقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة بالنفقات المستنفذة،بناء لذلك فإن نتيجة أعمال الفترة المالية ستكون هذه الإيرادات بينما تكون نتيجتها خسارة صافية إذا كانت الإيرادات المحققة خلالها أقل من النفقات المستنفذة في اكتسابها.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص32)

و- مبدأ الإفصاح الكامل: Full disclosur

حسب هذا المبدأ و الذي تتزايد أهمية في عصرنا الحاضر، يجب أن تظهر القوائم المالية التي تصدرها المنشأة جميع الحقائق التي تجعل هذه القوائم تعبر بعدالة و وضوح عن الوضع المالي الحقيق للمنشأة. بعبارة أخرى يقتضي هذا المبدأ يمنع إخفاء أية معلومة تجعل القوائم المالية مضللة لمن يستخدم هذه القوائم في عملية اتخاذ القرارات. (خليل محمود الرفاعي و آخرون ، 2009،ص32)

ز- مبدأ الأهمية النسبية: Matérialité

مبدأ المبدأ على صلة وثيقة بمبدأ الإفصاح الكامل لأن تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل في الواقع العملي يجعل من الضروري الاسترشادي. بمبدأ الأهمية النسبية خصوصا في تنفيذ عملية الدمج Aggregation التي لا بد منها لبنود القوائم المالية.

و وفقا لمبدأ الأهمية النسبية، يجب أن يتم الإفصاح عن بنود المعلومات في القوائم المالية في بنود منفصلة أو دمجها مع غيرها و ذلك طبقا لحجم أو قيمة ..... أو المدى تعبيره عن حقيقة هامة قد تؤثر على طبيعة قرار مستخدم القوائم المالية. و يلعب مبدأ الأهمية النسبية دورا هاما أيضا في عملية تدقيق الحسابات.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص33)

ح- مبدأ الثبات أو الاتساق: Consistency

يقضي هذا المبدأ بأن تستمر المنشأة في تطبيق المبادئ و السياسات المحاسبية نفسها في القياس أو التقييم و ذلك على مدار الفترات المالية المتتالية و في حالة الخروج عن مبدأ أو سياسة محاسبية معينة، فيجب أن يكون ذلك لأسباب جوهرية و مقبولة و في حالة قبول هذا الخروج، يجب الإفصاح عن هذا التغيير و عن أسبابه و عن آثاره في القوائم المالية إذا كان تقدير هذه الآثار ممكن و يتم التأكد من تطبيق هذا المبدأ في مجال السياسات المتبعة في تقييم بضاعة آخر مدة، و في مجال استهلاك الأصول الثابتة و غيرها.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص33)

ط- مبدأ الموضوعية: Objectivity

يقضي هذا المبدأ بضرورة الاعتماد على القرائن الموضوعية في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، و بما أن المستندات من أهم القرائن الموضوعية، لذا يفترض أن يتم تسجيل العمليات المالية بموجب

مستندات مؤيدة و بالقيم التي تظهر في هذه المستندات، و يقضي مبدأ الموضوعية أيضا بالتحقق الفعلي من الأصول خلال عملية الجرد.

و مع تزايد أهمية دور المحاسبة كنظام للمعلومات، بدا يتناقص دور مبدأ الموضوعية لصالح الدور المتزايد لمبدأ آخر هو الملائمة Relevance إذ أن المبدأ الأخير ذو أهمية بالغة في إعداد البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات. (خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص33)

ي- **مبدأ التحفظ (الحيطة و الحذر):**

يقضي هذا المبدأ بأن يكون المحاسب متحفظا في قياس الربح المحاسبي و ذلك بقصد جعل هذا القياس أكثر موضوعية و تطبيقا لهذا المبدأ، يتمسك المحاسب بمبدأ التحقق بالنسبة للأرباح فلا يثبت إلا الأرباح المحققة فعلا، و في حين على العكس من ذلك تماما يثبت الخسائر أيا كانت درجة احتمال تحققها. و لعل من أهم التطبيقات المحاسبية العملية لهذا المبدأ تقييم المخزون من البضاعة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، و كذلك تكوين المخصصات و الاحتياطات للخسائر المحتملة و للالتزامات الطارئة.(خليل محمود الرفاعي و آخرون ،2009،ص34)

المطلب الثاني: المستفيدون من المحاسبة و وظائفها

سيتناول هذا المطلب عنصرين الأول يتعلق بالمستفيدون بالمحاسبة ، و الثاني يتعلق بوظائف المحاسبة .

أولا: المستفيدون من المحاسبة

يطلق على المحاسبة في الغالب تسمية لغة الأعمال، فهي تقوم بتزويد مستعمليها من رجال الأعمال و غيرهم بالمعلومات المالية الضرورية لاتخاذ القرارات التسييرية، و بما أن بيان المستفيدين من الحاسبة و الفوائد التي يحصلون عليها من استخدام البيانات المحاسبية على النحو الآتي : (Djeloul saci,1991,pp72-73)

1- أصحاب المشروع: تقوم المحاسبة بتزويد أصحاب المشروع بالمعلومات التي تبين نتيجة أعمال المشروع خلال الفترة الماضية (هل حقق المشروع ربحا أو خسارة) كما تساعدهم في التعرف على الوضع المالي لاستثماراتهم و بالتالي يمكنهم تقييمها بطريقة أفضل، و اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء ذلك.

2- إدارة المشروع: بجميع المستويات الإدارية حيث تقوم المحاسبة بتزويد الإدارة العليا و الوسطى و الدنيا بالبيانات و المعلومات اللازمة و التي من شأنها مساعدتها في اتخاذ القرارات الحكيمة و التي فيها مصلحة

المشروع، تساعد المعلومات المحاسبية المقدمة للإدارة على القيام بمهامها الأساسية من تخطيط و تنظيم واستشراف و متابعة.

3- الدائنون و الموردون: تساعد المحاسبة الدائنين و الموردين في تحليل الوضع المالي للمشروع، و عندئذ يمكنهم اتخاذ قرارات تتعلق بإمكانية الإقراض للمشروع أو زيادته أو تخفيضه، أو إيقافه بالاستفادة من تلك البيانات المحاسبية.

4- الزبائن: تساعد المحاسبة زبائن المشروع على معرفة الوضع المالي للمشروع و اتخاذ قرار بشأن التعامل معه (الاستمرار في التعامل أو التوقف عن العمل).

5- العاملون في المشروع: تساعد المحاسبة هؤلاء في الوقوف على الوضع المالي للمشروع و نتائج أعماله، بحيث يمكنهم التفاوض مع إدارة المشروع بخصوص رفع الرواتب و المطالب الأخرى اعتمادا على المعلومات تلك.

6- المحللون الماليون: تساعد المحاسبة هذه الفئة من خلال تمكينها من تحليل القوائم المالية و تقديم النصح و الإرشاد للمستثمرين بشأن الاستثمار، زيادة الاستثمار أو سحبه من المشروع.

7- الدوائر الحكومية: تعتمد بعض الدوائر الحكومية على البيانات المحاسبية المنشورة (مثل دائرة الإحصاء) لنشر البيانات القومية التي تؤخذ من مختلف المشروعات كما هو الحال أيضا بالنسبة لمصلحة الضرائب بحيث تساعد البيانات المحاسبية موظفي ضريبة الدخل على تحديد الدخل الذي سيخضع للضريبة بدلا من ترك الموضوع للتقدير.

8- المواطنون: تساعد المحاسبة المواطنون من حلال تزويدهم بالمعلومات المحاسبية التي تمكنهم من معرفة ما يجري حولهم كثقافة عامة.

ثانيا: وظائف المحاسبة

من خلال تعاريف المحاسبة، يمكن استنتاج الوظائف الأساسية لها، و هما وظيفتي القياس و الاتصال، حيث تشكل كل منها مع الوظائف الأخرى إطار يعمل على الإلمام بكل ما تقوم به المؤسسة.

1- وظيفة القياس: تقوم المحاسبة بوظيفة القياس من خلال المهام أدناه:

أ- قياس الموارد التي يحصل عليها الوحدات الاقتصادية (المؤسسات التجارية).

ب- التعبير عن العمليات التي تقوم بها هذه الوحدات بصورة نقدية.

ج– قياس الحقوق و الالتزامات التي تنشأ بين هذه الوحدات و الغير.

د- قياس التغيرات التي تطرأ على موارد، استعمالات، حقوق و التزامات الوحدة الاقتصادية.(احمد محمد نور،2003،ص16)

2– وظيفة الاتصال: بعد إجراء عملية القياس لا بد من توصيل المعلومات المنتجة إلى من يهمه أمر هذا القياس. و هو الدور المنوط بوظيفة الاتصال، التي تتمحور بالخصوص حول القوائم و التقارير المالية الختامية، التي تظهر النتائج المحاسبية و الوضعية المالية للمؤسسة خلال الدورة المالية، و تظهر قيمة أصولها و خصومها و حقوق المساهمين فيها، و حقوقها و التزاماتها مع الغير في نهاية الدورة، و عليه تنحصر وظيفة الاتصال في جمع و تلخيص النتائج التي توصلت إليها عملية القياس، و عرضها في شكل جداول و تقارير و إبلاغها إلى من يهمه الأمر. و يمر قيام المحاسبة بوظيفتي القياس و الاتصال، عبر مراحل تشكل وظائف أخرى تقوم بها المحاسبة كما يلي:

- تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة.
- التصنيف الذي يتم من خلاله جعل العمليات المالية في حسابات مستقلة.
- تلخيص المعلومات في شكل تقارير مهمة بصورة تفي بالاحتياجات اللازمة.
- التفسير بما يساعد على فهم تلك المعلومات المقدمة. (احمد محمد نور،2003،ص16)

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية عن الجباية

تكتسي الجباية أولوية هامة لدى السلطات العمومية لأي دولة ، باعتبارها نظاما من أنظمة تدخل الدولة في السياسة العامة للبلاد ، حيث تهدف من خلال ذلك إلى حل إشكاليات متعددة و بخاصة ما تعلق بالتمويل الذي يمكنها تجسيد الخيارات الاقتصادية ، و للتوسع أكثر في المفاهيم المتعلقة بالجباية و أهدافها تم تناول هذا المبحث في مطلبين ، الأول ماهية الجباية و الثاني أهداف السياسة الجبائية .

المطلب الأول: ماهية الجباية

تعددت تعاريف الجباية و هذا حسب تغير أهميتها و غايتها نذكر منها ما يلي:

- هي اقتطاع نقدي جبري، نهائي، يتحمله الممول، و يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لقدرته التكلفية و مساهمة في الأعباء العامة أو بتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة.(عبد الكريم صادق بركات،1987 ،ص69)
- يمكن أن تعرف الجباية على أنها مجموعة القوانين التي تتعلق بنظام اقتطاع الضرائب و التي غايتها تغطية مصاريف الدولة.(كشف الخدمات الجبائية،1996،ص6)

و بالتالي يمكن إعطاء تعريف شامل للجباية، فهي اقتطاع نقدي إجباري و نهائي دون مقابل بغرض تحقيق منفعة لضمان إجراء تغطية نفقات الدولة بصفة مستمرة عن طريق الضرائب. (كشف الخدمات الجبائية،1996،ص6)

المطلب الثاني: أهداف السياسة الجبائية

إن الأهداف في السياسة الجبائية يمكن أن تكون أهدافا سياسية أو أهداف أدواتية– Fondamentaux et objectifs instrumentaux objectifs

و هذا حسب التقييم الذي اقترحه الأستاذ جنسون فالأهداف الأساسية تتعلق بهدف النمو الذي يترجم في الواقع عن طريق تحفيز الادخار و الاستثمار و تتعلق كذلك بهدف الرفاهية و الذي يترجم في الواقع عن طريق توزيع الدخل يوصف بالأمثل على مستوى الأفراد و على مستوى الجهات أو المناطق.

أما الأهداف الأدواتية فإنها تتعلق عادة بهدف التوازن الاقتصادية و المالي و الذي يأخذ في الواقع مظاهر استقرار الأسعار، توازن الموازنة و توازن ميزان المدفوعات...إلخ.(H C Johnson,1952,p157)

و بما أن السياسة الجبائية تعتبر شان من شؤون السلطات العمومية، فإنه من المفروض أن تصب كل التوجيهات في إطارها نحو عملية البحث عن المصلحة العامة و التي تعتبر مسألة شاقة، صعبة و ضرورية في ظل النظام الاقتصادي الحر حيث تسود المبادرة الفردية.(H C Johnson,1952,p157)

و مما يمكن ملاحظة أن الأنظمة الجبائية الحديثة تدرج ضمن مخطط عملها أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية سواء كانت أساسية أو أدواتية لكن الإشكال يتعلق بمعرفة حقه كل فئة من الأهداف و كيفية إيجاد التوازن فيما بينهما ضمن السياسة الجبائية، خاصة و أن أهداف العدالة الاجتماعية هي أهداف متناقضة و من الصعب إيجاد التقارب بينهما.(H C Johnson,1952,p157)

و يمكن تلخيص جملة من الأهداف السياسية في الآتي: (عبد اللطيف بلقاسم،2004،ص210)

1- الحد من التفاوت في الدخول بين أفراد المجتمع، و ذلك تحقيقا للمساواة بحيث تفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخول العالية، و ضريبة منخفضة على ذوي الدخول المتدنية.

2- تحقيق موارد مالية للدولة مما يمكنها من تأدية الخدمات العامة.

3- تنشيط و توجيه الفعاليات الاقتصادية في الدولة من حيث تشجيع صناعات أو خدمات أو سلع معينة دون غيرها بما يحقق الأهداف الاقتصادية للحكومة.

4- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطني الدولة بما يخدم أهدافها مثل إعفاءات ضريبية لإعالة الأولاد، مما يعني تشجيع زيادة النسل، أو إعفاء التبرعات بجمعيات خيرية أو ثقافية مما يشجع التكافل الاجتماعي وهكذا.

5- تنظيم الإنتاج الوطني حيث تسعى الدولة إلى الوصول بالناتج الوطني إلى أعلى مستوى ممكن أن يقع الاقتصاد من منزلقات الركود الاقتصادية و تستخدم الدولة السياسة الجبائية، لإخراج الاقتصادية من حالة الركود الاقتصادية و بالتالي المحافظة على القوة الشرائية لدخل الفرد.

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الجباية

تعتبر الأنظمة المحاسبية و الجبائية السائدة في مختلف دول العالم ،عن مجموع التطورات التاريخية و السياسية لها ، إذ تعمل السياسات العامة في كل دولة على مواكبة التغيرات الحاصلة في محيطها الاقتصادي خاصة ، سعيا منها لوضع أنظمة محاسبية جبائية مثلى تخدم الرؤية الاقتصادية لكل بلد .

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الجباية

سيتم معالجة هذا المطلب من خلال تبيان حدود العلاقة بين المحاسبة و الجباية ، إمكانية الفصل بين المحاسبة و الجباية،و كذا مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة و الجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي .

أولا: حدود العلاقة بين المحاسبة و الجباية

تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقا للقواعد المحاسبية سارية المفعول و التي تختلف من بلد إلى آخر، و وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي. من أجل تحديد نتيجة المؤسسة و التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، بحيث تراعي في ذلك كل معايير الشفافية و الموضوعية لتقديم صورة صادقة و عادلة عن وضعية المؤسسة خدمة لمستعملي هذه المعلومة.

يتم احتساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية (اهتلاكات، مؤونات،...) و بالتالي، فإن جباية المؤسسة يعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل و التصحيح بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية.

تسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة و غالبا ما تكون السنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة.

و مما سبق عرضه، يتضح أن العلاقة بين المحاسبة و الجبائية ترتكز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات، كما أن طبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد.(http://www.oboulo.com)

ثانيا: إمكانية الفصل بين المحاسبة و الجباية

فصل المحاسبة عن الجباية، يطرح سؤال عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذا ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة، فمثلا في الجزائر كما هو الحال أيضا في فرنسا، فإن على القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا و النظام المحاسبي المالي حاليا، و إذا 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 Extra comptable و من ثمة نطبق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه المؤسسات الحكومية، هذه العلاقة المترابطة و المتداخلة و المتكاملة توضح جليا عدم أمكانية الفصل بينهما و ذلك 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.
(http://www.oboulo.com)

ثالثا: مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة و الجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي

التطبيقات الجديدة و التطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف تدفقات المادية و المالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد و مبادئ جديدة.

هذه التغيرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية، نقطة الوصل و النتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة و المعلومة المالية الحديثة تبتعد و بسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري و الجبائي على السواء.

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة و التي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية. و بهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير على الأقل على المستوى المحلي. لذا فالتطور الحادث في المجال المحاسبي و الذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي اتبعت عنها المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

« International Accounting Standards/ International Reporting standard »

كان من الضروري أن تتبعه تطورات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي لها تجمعها، من أجل تفادي تعميق الفجوة بين النظامين المحاسبي و الجبائي. (http://www.oboulo.com)

المطلب الثاني: علاقة النظام المحاسبي الدولي بالأنظمة الجبائية

تتم الحسابات الضريبية عادة انطلاقا من حسابات مالية، ما يؤدي إلى ارتباط المحاسبة بالجباية ليست معيارا دوليا متفق عليه. هذا التواصل المستمر بينهما قد يؤدي إلى تعقيدات و تحديات لا يمكن تفاديها مستقبلا. و لاستعاب بعض المفاهيم الموجودة في هذا المطلب سيتم وضع بعض التعاريف العامة المتعلقة بالربح المحاسبي و الربح الضريبي قبل التطرق إلى ما يجب أن يميز الأنظمة الضريبية في الدول و كذا تحديد قوة العلاقة التي تربط أنظمتها الجبائية بالمحاسبية.

حيث يعتبر الربح المحاسبي كوسيلة لقياس أداء المؤسسات، يحدد الربح المحاسبي، بطرح النفقات من الإيرادات قبل احتساب الضريبة، و عليه فالاحتراف و قياس المداخيل و النفقات لاحتساب وعاء الربح يتعلق بالقواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات، باستثناء ما إذا كانت هناك تطبيقات تتطلب المزيد من الدقة. أما الربح الضريبي فهو ذلك المحدد وفقا للجهات المعنية، إلا في حال وجود حالات خاصة تنص على غير ذلك.(Frédéric gielem,john hergarty,2007,p02)

أولا: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، و بالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات و هي: (Frédéric gielem,john hergarty,2007,p14)

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

2- **المقاربة الثانية**: العلاقة قوية و غير مباشرة تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا لمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، و من أمثلة هذه الدول، دول اتحاد السوفيتي سابقا.

3- **المقاربة الثالثة:** تضم النوع الأول و الثاني أي علاقة وسيطة يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، و من أمثلة ذلك (الجزائر، فرنسا ، لوكسنبرغ،...).

4- **المقاربة الرابعة:** لا علاقة بين النظامين أي ليس هناك علاقة بين النظامين، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، و على المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، و من أمثلة هذه الدول هولندا.

أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات ايجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم و أهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا. (Frédéric gielem,john hergarty,2007,p15)

ثانيا: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري

اعتمادا على ما سبق ذكره يمكن الوصول إلى أن طبيعة العلاقة التي ترتبط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة، ما يجعلها خاصة بكل بلد، و في هذه الحالة سيتم الرجوع إلى قواعد و قوانين النظام الجزائري سابقا، أي على حسب المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي الحالي، و القواعد الجبائية، و تتلخص على وجه العموم هذه العلاقة في آلية حساب النتيجة المحاسبية للانتقال إلى النتيجة الجبائية. لفهم أكثر الاختلاف الموجود بين النتيجة المعروضة في القوائم المالية و الربح الخاضع للضريبة.

1- **تعريف النتيجة المحاسبية حسب المخطط المحاسبي الوطني:** تعرف النتيجة المحاسبية على أنها: « الحصيلة السنوية لنشاط المؤسسة أي ما حققته من ربح أو خسارة، فبعد كل دورة استغلالية يتم تحديد نتيجة الدورة و ذلك من خلال إجراء الفرق بين مجموع الاستخدامات (الأصول) و مجموع الموارد (الخصوم)، فإذا كان مجموع الموارد أكبر من مجموع الاستخدامات، هذا يعني أن المؤسسة حققت خسارة قيمتها مساوية لقيمة الفرق و تسجل في جهة الخصوم، أما إذا كان مجموع الاستخدامات أكبر من مجموع الموارد فهذا يعني أن المؤسسة حققت ربحا يسجل في جهة الأصول. (الجريدة الرسمية ،1975،رقم35-57)

و عليه فإن تسجيل نتيجة الدورة في الميزانية تختلف باختلاف النتيجة المحصل عليها فيما إذا كانت تمثل ربحا أو خسارة.

و بالتالي تكون معادلة الميزانية في حالة تحقيق الربح بالشكل الآتي:

مجموع الخصوم = الأموال الخاصة + الديون + نتيجة الدورة

المصدر :الامر رقم 35-75 الصادر في 29 افريل 1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني

أما في حالة تحقيق خسارة تكون معادلة الميزانية بالشكل الآتي:

مجموع الأصول = الاستثمارات + المخزونات + الحقوق + نتيجة الدورة

المصدر :الامر رقم 35-75 الصادر في 29 افريل 1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني

كما يوضح المخطط المحاسبي الوطني كيفية تحديد النتائج المرحلية لتكون النتيجة النهائية أكثر تعبيرا عن وضعية المؤسسة حيث تتفرع النتيجة إلى عدة نتائج جزئية كما هو مذكور في المادة 29 من الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975: (إن النتائج المميزة لتسيير كل مؤسسة تشتمل الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال و نتيجة خارج الاستغلال). (الجريدة الرسمية ،1975،رقم35-57)

2- تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي: تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي(الجريدة الرسمية،2007،رقم11/07)

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) – نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالفروض = نتيجة الدورة

المصدر : القانون رقم 11/07 مؤرخ في 26 جويلية 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

3- **تعريف النتيجة الجبائية:** لم يشير المشروع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية و لكن حسب قانون الضرائب المباشرة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية و التي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية و الخاصة بالنسبة المالية و الثاني متعلق بحسابات التسيير و الاستغلال. (الجريدة الرسمية،2007،رقم11/07)

4- **تعريف النتيجة الجبائية من حيث حسابات الميزانية:** ينص قانون المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم 02 على أن تشكيل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية و تضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة و يقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المتبقية أي أن:

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة – قيم الأصول في نهاية السنة.

فالمقصود بالأصول الصافية = الأصول – الاهتلاكات – المؤونات (الجريدة الرسمية،2007،رقم11/07)

5- **تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات جدول حسابات الاستغلال:** تنهى المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم 01 مع رعاة المادتين 172 و 173 على أنه الربح الخاضع للضريبية هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت و التي تنجزها وحدة أو مستثمرة، ...، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

كما حدد المشروع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة (الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحقق من طرف المؤسسة- الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب و رسوم،...).

و مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية و لكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول. (الجريدة الرسمية،2007،رقم11/07)

6- **تحديد النتيجة الجبائية:** يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية و تسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها و ذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع

العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية و غير الشرعية. و عليه، فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبة وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية. (Aissa kaci,2002,p58)

و لهذا يفرض على المؤسسات الخاضعـــة للضريبة القيام بالتصريح بأرباحـــها سنويا لـدى مفتشية الضرائـب في مكان تواجد نشاطها، و ذلك قبل شهر أفريل من السنـــة الموالـــة، و التي يتم من خلالها معرفة النتيجة الجبائية و ذلك وفق العلاقة التالية: (Aissa kaci,2002,p58)

النتيجة الجبائية = نتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة – التخفيضات – العجز المالي السابق

خلاصة الفصل التمهيدي :

من خلال ما تم عرضه، يمكن الوصول إلى أن النظام المحاسبي المالي هو حصيلة التطورات التي تنشأ في العالم و تطوره عبر الممارسات التي أفرزت مجموعة من قواعد و مبادئ.

كما أن عملية تحديد ماهية الجباية تكون من خلال التصور الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي لدور الدولة كقاعدة مرجعية لبناء مختلف السياسات الوطنية.

و من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن تحديد النتيجة المحاسبة يقوم أساسا على أعمال الجرد و التي تعكس درجة احترام المؤسسة للمبادئ و القواعد المحاسبية، و أن النتيجة الجبائية هي عبارة عن نتيجة محاسبية معدلة و مصححة وفق قوانين التشريع الجبائي.

و في عرض علاقة بين المحاسبة المالية و الجبائية ، يلاحظ ذلك التواصل التكاملي الذي ظهر مع ظهور أولى الممارسات المحاسبية، أين كانت المحاسبة المالية و لا زالت تخدم أغراضا جبائية بحتة و المتمثلة في تحديد العبء الضريبي.

تمهيـــــد :

إن المتتبع لتطور المحاسبة منذ القدم إلى وقتنا الحالي يجب أن يقف على حقيقة أن المحاسبة لم تصل إلى ما وصلت إليه الآن من تطور و أهمية من محض صدفة و العشوائية بل هو نتاج لتطورات و مساهمات لدول و خبراء.

و من خلال وجود العديد من الاختلافات و التباين بين مختلف الدول بالنسبة للمعلومات المالية أدى إلى عدم قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معايير موحدة، لذا ظهرت الحاجة إلى وجود نوع من التوافق العالمي لبيانات و المعلومات المالية، لذا تناول هذا الفصل موضوع المعايير المحاسبية الدولية و المتضمن بدورة العناصر التالية:

- مفـاهيم أساسـية عـن المعـايير، التوحيـد و التوافـق المحاسـبي الهيئـات القائمـة علـى إصـدارها و المبادئ الأساسية لها.
- نطاق و أهداف المعيار الدولي IAS 12 .
- التوافق و التباعد بين النظام المحاسبي المالي و جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية .

المبحث الأول: مفاهيم أساسية للمعايير المحاسبية الدولية

المطلب الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية والهيئات القائمة على إعدادها

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق و عولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية ، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية و للاقتصاد المخطط.

أولا: مفهوم المعايير

في البداية تعني كلمة المعيار لغويا المكيال أو المقياس و هو ما يجب أن يكون عليه الشيء، أما المعيار المحاسبي فهو نموذج يعتمد على العرف، و يخص بالقبول، و هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة.(فضالة أبو الفتوح،1996،ص13)

و في تعريف آخر للمعيار المحاسبي: هو بيان كابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التعرف أو التوصيل المناسب.(عبد الناصر نور و جلال الحجاوي،2003 ص04)

و المعايير هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و المراجعة و بذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد و العام و التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصفة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.(القاضي حسين و حمدان مأمون،2005،ص33)

و يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه: عبارة عن عدة قوانين و تشريعات و لوائح تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مستقلة، و ذلك من أجل تنظيم و توحيد العمل المحاسبي، و الحفاظ على قدر مستطاع من الانسجام و التوافق بين مخرجات النظام المحاسبي، و عرض مخرجات و التقارير بصورة سليمة للمستفيدين النهائيين. (القاضي حسين و حمدان مأمون،2005،ص33)

مفهوم التوافق المحاسبي

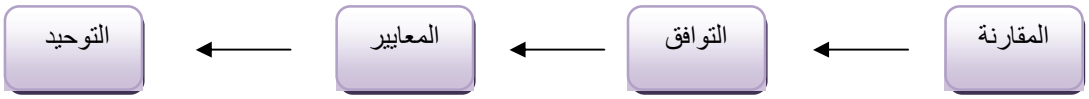
يمكن تعريف التوافق المحاسبي: " بأنه عملية زيادة انسجام الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينهما و تخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية و تحسن التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة. "(فريدريك تشوي و آخرون ،2004،ص349)

حيث يسمح التوافق المحاسبي بتنوع الممارسات المحاسبية و يقدم تكافؤ بينها، و لا يفرض تطبيق قواعد محاسبية مشتركة، و لكن بكل بساطة بوضع الإطار الذي يحد من التباعدات الحساسة الموجودة.(Bia chabane,2008,p06)

كما يعبر التوافق المحاسبي عن محاولة بجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل مرتب يعطي نتائج متناسقة. فهي تشمل على اختبار و مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة و معرفة نقاط الاتفاق و نقاط الاتفاق و نقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.(أمين السيد احمد لطفي،2004،ص370)

و في محاولة لتجنب عملية الخلط و عدم التمييز في استخدام المفاهيم السابقة يمكن استخلاص ثلاثة مراحل تعكس هذه المفاهيم، حيث تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق، ثم يتم توليد و إنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الثالثة و هي التوحيد وبالطبع يمكن الوقوف في أي مرحلة من هذه المراحل. (امين السيد احمد لطفي،2004،ص370)

الشكل رقم 01: مراحل التوحيد المحاسبي



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، ص 370، 2004، مصر.

و بالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها، ثقافتها، فلسفتها و أهدافها على المستوى القومي في حماية أو رقابة مواردها القومية هذا الشعور بالقومية يؤدي إلى ظهور القواعد و المقاييس الخاصة لكل دولة و هو ما يؤثر على النظام المحاسبي، و التوافق يعني

الاعتراف بالاختلافات النظرية الفطرية القومية و محاولة تسويتها مع أهداف البلاد كخطوة أولى، أما الخطوة التالية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق. (امين السيد احمد لطفي،2004،ص371)

مفهوم التوحيد الدولي:

يشير التوحيد المحاسبي إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متجانس أو غير متباين، فهو يحتوى التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ و الممارسات المحاسبية واحدة. كما نجد أن الجمعية المحاسبين الأمريكية تعرفه .بأنه الثبات في التبويب و المصطلحات و كذلك الثبات في القياس.(محمد المبروك ابو زيد،2005،ص267)

و يعرف التوحيد بأنه مجموعة القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس النشاط و التي تسير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب و تقديم نتائجها المالية، كما أن هذه القواعد تسمح لها بالمقارنة بين نتائج المؤسسات و تسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي.(Andrea brunet,1951,p9)

كما يعني التوحيد تطبيق المعايير في حد ذاتها في نفس المحيط الجغرافي و السياسي، و تطابق الممارسات المحاسبية في نفس المحيط. .(Bia chabane,2008,p06)

1- مستويات التوحيد المحاسبي:

يمكن إجراء التوحيد المحاسبي على ثلاث مستويات مختلفة هي: (عبد الحي مرعي،1985،ص56)

أ- على مستوى المبادئ:

و يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس و المبادئ المحاسبية و المعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي يتم توحيدها، و يقتضي ذلك في الواقع أن يتم دراسة و حصر أهداف المحاسبة، و تعديل البدائل التي يمكن عن طريقها تحقيق هذه الأهداف و اختيار أكثرها تناسبا ثم الاختيار من بين الأسس و القواعد البديلة مما يتفق و تحقيق الأهداف على أكمل وجه.

و لا يترتب على توحيد الأسس و المبادئ في واقع الأمر أية مشاكل حيث أم معظم الأسس و المبادئ المحاسبية مقبولة من الجميع و كل ما في الأمر أن التوحيد سيؤدي إلى القضاء على التناقضات القائمة بين هذه

الأسس و المبادئ و التنسيق بينها، كما يؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية و الاجتماعية المعاصرة.

و يشمل التوحيد على هذا المستوى على كل ما يلي: (عبد الحي مرعي،1985،ص56)

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول، الخصوم، الإيرادات و المصروفات ...الخ.
- توحيد أسس و مبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول، الخصوم ، عناصر الإيرادات و المصروفات.
- توحيد أسس و مبادئ عرض البيانات المحاسبية.

ب–على مستوى القواعد:

و يشتمل التوحيد على هذا المستوى توحيد القواعد، الإجراءات و الوسائل المحاسبية، و بالتالي فإن التوحيد على هذا المستوى يعتبر أكثر شمولية من التوحيد على مستوى المبادئ.

و يتطلب توحيد القواعد بالإضافة إلى ما يتطلبه توحيد المبادئ ما يلي:

- إحصاء القواعد، الإجراءات و الأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا و التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.
- الاختيار من بين هذه القواعد، الإجراءات و الأساليب لتحديد الأفضل منها. (عبد الحي مرعي،1985،ص57)

ج– على مستوى النظم:

و يشمل التوحيد على هذا المستوى كل النظام المحاسبي و ما يقوم عليه من أسس، مبادئ قواعد، وسائل و إجراءات. كما يمتد التوحيد إلى تنميط النتائج المحاسبية و القوائم المالية و ربما قد يمتد إلى طريقة تصميم و تنظيم المجموعة الدفترية ذاتها. (عبد الحي مرعي،1985،ص57)

ثانيا: الهيئات القائمة على إصدار المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية (IAS/IFRS) والمبادئ الأساسية لها .

1- الهيئات القائمة على إعداد المعايير

تعود فكرة تدويل المعايير المحاسبية إلى المؤتمرات الدولية للمحاسبين، حيث انعقد أول هذه المؤتمرات في مدينة لويس عام 1904م، ثم توالت المؤتمرات الدولية للمحاسبين لمناقشة و صنع مهنة المحاسبة إجمالا و المعايير المحاسبية خصوصا، و من الجدير بالذكر أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ليست المهنية الوحيدة التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية لتطبيقها على المستوى الدولي، إذ أن هناك العديد من الهيئات التي تعمل على إصدار المعايير المحاسبية، سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي.

أ- المجموعة الأوربية: European Community

تعود جذور إنشاء هذه المجموعة إلى سنة 1948 حيث تعمل على التنسيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء فيها، إلا أن بعض الباحثين يوجهون الانتقادات إلى المعايير التي تضمنتها التوجيهات الصادرة عن (EC) من ناحية تركيزها على معايير المحاسبية المالية، و من ناحية عدم إمكانية تعميم هذه المعايير عالميا باعتبارها تعد من قبل هيئة شبه حكومية، في حين أن الاتجاه الدولي لإصدار المعايير يتجه نحو القطاع الخاص في إعداد المعايير.(حسن سويلم،2005،ص24)

ب- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) "Financial Accounting Standards Board"

و هي مؤسسة مسؤولة عن إنشاء و تطوير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حلت في عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبة (APB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و أهم أسباب حلها استمرار التعايش لمعالجات محاسبية بديلة و غياب المعالجات المحاسبية الملائمة للمشكلات المحاسبية الحديثة، و الإفصاح عن حالات الغش و الدعاوي القضائية التي أظهرت عجز الطرق المحاسبية في توضيح البيانات اللازمة، لهذا الفشل ظهرت (FASB) و تتكون من خمس مجموعات: (حسن القاضي و مأمون حمدان،2001،ص34-35)

- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)

American Institute of Certifited Public Accountants

- معهد المديرين الماليين (FAI) Financial executive institute
- اتحاد المحللين الماليين (FAF) Financial analysts federation
- الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Association
- الجمعية الوطنية للمحاسبة (NAA) National Association Accounting (حسن القاضي مأمون حمدان، 2001،ص34-35)

ج- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) International Accounting Standars committee

كونت المنظمات الهيئة المحاسبية في تسع دول لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة لوضع معايير المحاسبة الدولية في عام 1973، و ذلك في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية. و الهدف من هذه اللجنة هو تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها منشأة الأعمال و غيرها من المنظمات للأغراض التقرير المالي حول العالم، قد أصدرت اللجنة 40 معيارا دوليا، و تمثل هذه اللجنة الآن أكثر من 120 منظمة محاسبية في 91 دولة، و قد حددت اللجنة أهدافها التالية التي ستسعى لتحقيقها:

- إعداد معايير محاسبية لأجل الصالح العام، و العمل على نشرها، و تشجيع الأطراف المختلفة على قبولها و العمل بموجبها.
- العمل على تطوير و توافق الأنظمة مع المعايير المحاسبية و خاصة تلك المتعلقة بتقديم القوائم المالية.(فريدريك تشوي و آخرون ،2004،ص265)

و اكتسبت هذه اللجنة اعترافا دوليا واسعا بأهليتها رغم عدم وجود سلطة لديها لفرض معاييرها و قد التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في البلدان المختلفة كالإتحاد الدولي للمحاسبة الذي يضم في عضويته مليوني محاسب، هذا و يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية ال13 المعنيين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين و من 4 منظمات مهتمة في وضع التقارير المالية، و تكون عضوية المجلس لفترة سنتين و نصف، كما تضم اللجنة ممثلين عن لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين و الجمعية الدولية لمعهد المدراء الماليين، و تسعى اللجنة إلى إقناع الحكومات و المنظمات المهنية المسؤولة بالمعايير

الدولية و التأكد من تطبيقاتها، كما تسعى اللجنة لإقناع الجهات المشرفة على أسواق المال المختلفة بإلزام الشركات بإعداد قوائمها المالية حسب هذه المعايير. (فريدريك تشوي و آخرون ،2004،ص266)

د- معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز (ICAE)

"the Institute of Chartered Accountants in England and Wilez

و ظهر عام 1885م و يوجد معهد باسكتلندا و معهد بايرلندا بالإضافة إلى جمعية المحاسبين المعتمدين، في سبيل الاهتمام بتنظيم المهنة لتمكينها من الوفاء بدورها في هذا المجال، و بعدها هذا المعهد من أوائل الجمعيات المهنية ذات الشأن التي ساهمت في ترسيخ الممارسات المهنية من خلال إصدار سلسلة المعايير المحاسبية التي يصدرها، و يصدر عنه دورية شهرية تعالج قضايا و مشاكل مهنية معاصرة و هي بعنوان Accountancy .(محمود الناغي،2002،ص47)

هـ- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر من عام 1977م و ذلك بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة محاسبية مهنية من 49 دولة من دول العالم، و بهدف الاتحاد إلى دعم و تطوير مهنة تدقيق الحسابات، و رفع درجة توحيد ممارسة المهنية من خلال إصدار أصول التدقيق الدولية (ISA) و حتى الآن صدر عن الإتحاد 36 أصل، و في سنة 1982 اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة هي صافية الأهلية في إصدار أصول المحاسبة.(يوسف جربوع و سالم حسن،2002 ،ص54)

و- الأمم المتحدة (U N) :

لا بد من الإشارة إلى أن للأمم المتحدة هيئات تختص بإعداد التقارير المالية و ذلك منذ العام 1973،و يقوم بذلك جراء دوليون يعتمدون المعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، و حيث أن اهتمامات الأمم المتحدة تتركز حول التأثير الذي تحدثه الشركات الدولية، خاصة المتعددة الجنسية على الاقتصاد العالمي، لذلك فإنها تدعو و بقوة إلى تبني معايير محاسبية موحدة، يتم تطبيقها من أجل إعداد قوائم مالية موحدة، يتم تطبيقها من أجل إعداد قوائم مالية موحدة، بقصد تسهيل عملية قياس نتائج أعمال هذه الشركات، و تأثيراتها على الاقتصاد الدولي، و قامت في هذا المجال بالخطوات التالية: (وليد عبد القادر و حسام الوخداش،2007،ص22)

- قامت في عام 1973 بتعيين مجموعة من الأفراد و الباحثين لدراسة تأثير الشركات المتعددة الجنسيات على عمليات التطوير و بناء العلاقات العامة مع الدول المضيفة، بالإضافة إلى القضايا المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات، و جعلت هذه المجموعة إلى وجود نقص واضح في المعلومات المالية و غير المالية الصادرة عن هذه الشركات، و بناء عليه تشكلت لجنة أخرى في عام 1976 للبحث في أسباب البعض في المعلومات المقدمة من تلك الشركات و قدمت اللجنة تقريرا حددت فيه الحد الأدنى من المعلومات والبنود الواجب توافرها في القوائم المالية.

- و في عام 1982 و استجابة لتوصيات اللجنة الاقتصادية في الأمم المتحدة تم تشكيل لجنة خبراء حكومية أهلية هدفها مناقشة معايير المحاسبية الدولية و سميت بلجنة المعايير الدولية و إعداد التقارير المالية و هدف هذه اللجنة إلى:
  - مناقشة المعايير المحاسبية و إعداد البيانات المالية و الأمور المرتبطة بها.
  - المشاركة الايجابية مع المنظمات المهنية الإقليمية و الدولية في تحديد المعايير المحاسبية.
  - الأخذ بالاعتبار إمكانيات الدول النامية و أخذ مصالحها بعين الاعتبار فيما يرتبط بالحاجة إلى البيانات و الإفصاح عنها. (وليد عبد القادر و حسام الوخداش،2007،ص22)

ز- منظمة المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية: Inter American Accounting Association

لقد أنشأت هذه المنظمة (IAA) في شهر مايو من سنة 1949 من قبل معهد المحاسبين القانونيين لبورتو ريكو (Pierto Rico) ، و لقد انضمت إلى هذه المنظمة جمعيات المحاسبين لدول أمريكا اللاتينية أمله في تحسين الأنظمة المحاسبية في بلدانها، و يبلغ عدد أعضائها 30 عضوا من 23 دولة، و لقد بدأت هذه المنظمة بالاجتماع في كل سنتين أو ثلاثة لغرض تشجيع تبادل الآراء ما بين الدول الأعضاء لرفع مستوى المحاسبة في بلدانها، و محاولة وضع أسس محاسبية متجانسة، و معايير التدقيق، و تدريب المحاسبين و تحسين مستواهم العلمي، و نتج عن جهود هذه اللجان وضع أسس محاسبية و تدقيقية متجانسة لدول أمريكا اللاتينية و تحديد تعاريف المصطلحات المحاسبية المستعملة في الحقل المحاسبي.(طلال ابو غزالة ضياء ال هاشم،1992،ص35)

ح- المجامع المهنية في الدول العربية:

كان من الطبيعي أن يتأخر ظهور الهيئات و المنظمات المهنية المحاسبية في الدول العربية عن بقية دول العالم، و ذلك بسبب تأخر هذه الدول اقتصاديا، و كذلك ارتبط ظهور المنظمات المهنية المحاسبية فيها بإدارة الدول المستعمرة لها، و بالتالي فإن أول جمعية للمحاسبين نشأت في مصر هي جمعية المحاسبين و المراجعين المصريين و ذلك عام 1946، كما صدر قانون مزاولة المهنة في مصر عام 1951، و في عام 1958 أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا، أما في الأردن فقد ارتبط ظهور مهنة المحاسبة بظهورها في فلسطين التي كانت خاضعة للانتداب البريطاني، حيث كان مدققوا الحسابات في فلسطين ينشدون للقيام بأعمال التدقيق و المحاسبة في شرق الأردن .(محمد مطر،2006،ص27)

2- المبادئ الأساسية للمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

تتمثل القوائم المالية حسب مجلس معايير المحاسبية الدولية في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال، الملاحق، سيتم معالجة هذا العنصر من حيث:

- الفرضيات الأساسية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
- تقييم عناصر القوائم المالية.

أ- الفرضيات الأساسية التي تتبنى عليها إعداد القوائم المالية:

تعد القوائم المالية على أساس المحاسبة بالالتزام و فرضية استمرارية النشاط في المستقبل.

- **المحاسبة بالالتزام:** على هذا الأساس اثر التعاملات تسجيل محاسبيا وقت حدوثها و ليس عند حدوث الدفع او استلام الخزينة، و تسجل في المستندات المحاسبية و تقدم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث.
- **استمرارية النشاط:** يفترض أن لا تكون للمؤسسة أي رغبة أو ضرورة لوضع نهاية لأنشطتها أو تقليص حجم أنشطتها لإعداد قوائمها المالية، أما إذا حدث العكس فالمؤسسة تستطيع إعداد قوائمها المالية بطريقة مختلفة.(هيني قان جريونيخ،2006،ص6)

ب- الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

يجب أن تتوافر مجموعة من الصفات أو الخصائص النوعية هي ما تقدمه القوائم المالية بصفة خاصة و التقارير المالية بصفة عامة من معلومات تجعلها قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين ذوي الدرجة المعقولة من المعرفة بالأعمال و الأنشطة الاقتصادية، و واضحة و مفيدة لكل المستخدمين، كما تعبر بصدق عن الوضعية المالية و تغيراتها، و أداء المؤسسة و كل الأحداث التي تواجه المؤسسة من أجل إعطاء صورة صادقة، و هذه الخصائص هي: (خالد جمال الجعارات،200،ص50)

- **القابلية للفهم**: تعني القابلية للفهم من المستخدمين التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، و لهذا الغرض، فإنه يفترض بأن يكون المستخدم على دراية كافية بالأنشطة التجارية و الاقتصادية و بالمحاسبية، و أن تكون لديهم الرغبة كدراسة المعلومات بعناية. و مع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة و تعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها. (خالد جمال الجعارات،200،ص50)
- **الملائمة**: و تعني خاصية الملائمة، أن تكون المعلومات المالية المعروفة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، و بالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية و الحالية و المستقبلية أو تصحيح ما تم تقسيمه سابقا و اتخاذ القرارات بناء على ذلك، فتكون، فتكون بذلك المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة بالتأثير على القرارات و الصلة بموضوع القرار لا تكون المعلومات ملائمة. (خالد جمال الجعارات،200،ص51)
- **الأهمية النسبية**: ترتبط بصفة الملائمة الأهمية النسبية و يعني أن القوائم المالية ينبغي أن تفصح عن المعلومات المهمة، و المعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي تؤدي حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمر اعتمادا على القوائم المالية، و تعتمد الأهمية النسبية على حجم و طبيعة العنصر المسجل أو الملغى في القوائم المالية. (خالد جمال الجعارات،200،ص51)
- **الموثوقية**: لكي تكون المعلومات مفيدة ، فإنه يجب أن يكون موثوقا بها، أي يمكن الاعتماد عليها، وتعتبر المعلومات موثوقا بها إذا كانت خالية من الأخطاء و بعيدة عن التحيز و لا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، تتضمن صفة الموثوقية الصفات الثانوية الآتية:
  - **التمثيل الصادق**: و يمكن الاعتماد عليها من طرف المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة، و تكون درجة الثقة التي تمنح للمعلومات المقدمة في القوائم المالية كبيرة كلما كان عدد الأخطاء أقل.و يرتبط بالثقة أيضا خاصية القدرة على التحقق، أي إتباع

أساليب طرق القياس التي يكون عليها إجماع في الرأي و يشكل يمكن معه الوصول إلى نفس طرق القياس. وبالنسبة لصدق التعبير فإنه يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية و الموارد أو الأحداث التي يتم التعبير عنها. (خالد جمال الجعارات،200،ص52)

- **الاهتمام بالمحتوى دون الشكل (تغليب الجوهر على الشكل)**: الاهتمام بالمحتوى دون الشكل يعني أن المعلومات التي تعبر عن محتوى الاقتصادي للأحداث و العمليات تكون أكثر ملائمة في مجال استخدام المعلومات لاتخاذ القرار من مجرد عرض الشكل القانوني لتلك الأحداث و الوقائع. فعلى سبيل المثال قد تقوم إحدى المؤسسات ينقل ملكية أحد الموجودات (الأصول) إلى طرف آخر بحيث تظهر المستندات بوضوح انتقال الملكية إلى الطرف الآخر. و مع ذلك، فقد تكون هناك اتفاقيات بين الطرفين تضمن استمرار المؤسسة في الاستفادة من المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل. في مثل هذه الحالات، لا يجب الاعتراف بعملية البيع، حيث لا يعكس الشكل حقيقة العملية التي تمت (بافتراض أنه كانت هناك عملية أصلا). (خالد جمال الجعارات،200،ص52)
- **الحياد**: و تعني خاصية الحياد، البعد عن التحيز و تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة في حد ذاتها، و كذلك تكون المعلومات حيادية إذا تمت معالجتها بعيدا عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها. (خالد جمال الجعارات،200،ص52)
- **الحيطة و الحذر**: و التي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ، الاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول بأخذ الإيرادات و المكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك بعدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات و الخسائر المتوقعة بعين الاعتبار.
- **تكاملية المعلومات**: يعني بهذه الخاصية الفرعية أن المعلومات المعروضة يجب أن تكون كاملة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة و مضللة و من ثم تفقد مصداقيتها و لا تكون ملائمة، سواء كانت قابلة للقياس أو غير قابلة له (مثل معلومات عن السياسة المحاسبية وطرق الاهتلاك و كيفية تقييم البضاعة). (خالد جمال الجعارات،200،ص53)

– **القابلية للمقارنة**: يكون أمام مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة و المستثمرين و المقرضين بصفة خاصة فرص استثمار و فرص إقراض متعددة أو يجب أن يكون مستخدموا القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية لعدة فترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة، و ذلك لتحديد بعض

الاتجاهات المتعلقة بمركز المؤسسة المالي و أدائها. كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمختلف المؤسسات، و ذلك لتقييم المركز المالي و الأداء النسبي و كذا التغيرات في المراكز المالية لتلك المؤسسات. و من ثم فإن طريقة القياس و العرض للأثر المالي للعمليات و الأحداث المتشابهة، يجب أن تكون مشتقة على مر الزمن بالنسبة للمؤسسة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة بالنسبة للمؤسسات المختلفة. و أهم ما تتضمنه هذه الخاصية هو إبلاغ المستخدمين بالبيانات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية و أي تغيرات في هذه السياسات و أيضا أثار هذه التغيرات. (خالد جمال الجعارات،200،ص53)

ج- تقييم عناصر القوائم المالية (القابلية للقياس):

القياس كعملية تحديد و تبويب و التعبير كميا عن النشاطات أو المعاملات الاقتصادية، يتم بعدة أسس مختلفة و بدرجات و تداخلات متباينة في القوائم المالية، و نظم ما يلي: (الحاج نوي،2000،ص ص35-36)

- **التكلفة التاريخية:** هي تمثل ما يعادل الثمن النقدي الذي يم دفعه فعلا للحصول على السلع و الخدمات في تاريخ الحصول عليها.

يعتبر هذا الأساس الأكثر شيوعا بين مستخدمي و معدي القوائم المالية، و تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها و موضوعيتها، و ذلك لأن الأسعار فيها محددة و معروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، كما أنها واقعية لتوافر المستندات و الوثائق المؤيدة لها، و من هنا تكون القوائم المالية المعي بموجب التكلفة التاريخية دقيقة. و لها أساس حقيقي و موضوعي قابل للصحة و التحقق و غير خاضعة للحكم الشخصي، كما لا يخلو هذا المبدأ من الانتقادات الموجهة إليه لقيام بعض المؤسسات باستخدام أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الموجودات غير المالية. (الحاج نوي،2000،ص35)

- **التكلفة الجارية:** و تعني إثبات العنصر بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.
- **القيمة القابلة للتحقق:** و تعني إثبات الأصل بالقيمة البيعية مخصوما منها تكاليف البيعية المتوقعة.

– **القيمة الحالية:** و تعني إثبات الأصل بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل، سواء من الاستخدام المستمر للأصل أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي.

و يلاحظ أن في عرض أسس القياس أنه لا تتضمن القيمة العادلة، التي كثر الحديث عنها في المعايير الحاسبية، و ذلك لأن مفهوم القيمة العادلة قد تعني أحد أسس القياس الوارد أعلاه، باعتبارها قيمة اجتهادية حيث ورد لها أكثر من تعريف في المعايير المحاسبية الدولية، و التعريف الغالب لها هو القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد التزام بها بين أطراف راغبة و ذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية. (الحاج نوي،2000،ص36)

المطلب الثاني: إجراءات ومسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية

يتناول هذا المطلب إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية ، مسار إعداد المعايير الدولية للمحاسبة.

أولا: إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية

يمكن حصر هذه الإجراءات في النقاط التالية: (مداني بن بلغيث، 2004،ص134)

1. يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، بترؤسها ممثل عن المجلس و هي تضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل و قد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنضمات الأخرى الممثلة عن المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين
2. تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع و تراجعها جيدا و تأخذ باعتبارها..... اللجنة المتعلق بإعداد و عرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع و تدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، و بعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.
3. بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشمل أساس مسودة للعروض و تشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار الأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها و تمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.
4. تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ و توافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) و يتاح هذا البيان النهائي للعموم دون منشره رسميا.

5.تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل و تنشر مسودة العرض بعد ذلك و تطلب التعليقات من كل الأطراف المنتمية خلال فترة العرض و التي هي شهر كحد أدنى و قد تمتد إلى ستة (6) أشهر.

6.تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات و تعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس و التنقيح و بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.(مداني بن بلغيث،2004 ،ص134)

و خلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر مشاورات إضافية أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها و قد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة العرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي و من حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيما إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة الاعتبار، أما التنقيحات الأولية الثانوية فقد يأمر مجلس اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة العرض دون أن تنشر بيانا تمهيديا بالمبادئ. (مداني بن بلغيث، 2004،ص135)

و في بعض الحالات التي تقدم فيها معايير المحاسبة الدولية معالجتين محاسبيتين للعمليات و الأحداث المتشابهة، يتم تصميم إحدى المعالجات على أنها المعالجة الأساسية و الأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.

و تمنع سياسة اللجنة الحالية إصدار تفسيرات لمعاييرها المحاسبية الدولية، كما تمنع البيئة الإدارية من تقديم أية إرشادات حول معنى المعايير. (مداني بن بلغيث، 2004،ص135)

وقد أصدرت هيئة اللجنة IASC(41) معيارا محاسبيا دوليا قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مرجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا، كما أصدرت العديد من التفسيرات و التي بلغت 33 تفسيرا حتى عام 2001 .

و قد أعيدت هيكلت لجنة المعايير المحاسبية الدوليةIASC لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB و ذلك في آذار 2001. (مداني بن بلغيث، 2004،ص135)

يقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبية الدولية حيث اعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة المذكورة IASC و قد أخذت على عاتقها مسؤولية تعديلها و تطوير و تفسير المعايير و قد ظهر مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS و التي بدأ المجلس بإصدارها بهذا الاسم لكي يتم تمييزها عن المعايير الدولية السابقة.

و قد بدأت مؤسسة لجنة معايير المحاسبية المحاسبة الدولية بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية و تقوم بإعداد مرجع عام للمعايير الدولية ابتداء من عام 2006 . (مداني بن بلغيث، 2004،ص135)

ثانيا : مسار إعداد المعايير الدولية للمحاسبة

تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية المسار التالي: (خالد جمال الجعارات،2000،ص33)

1- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس و يضم ممثلي هيئات التوحيد ثلاث دول على الأقل

2- بعد أن يستعرض مختلف الوسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم باستنباطها على الإطار التصويري للجنة المعايير المحاسبية الدولية و من ثم يتم عرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها،

3- بعد تلقي فوج العمل ردا على الاقتراحات من المجلس يقوم بإعداد و نشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة و التبريرات المرفقة لها، يعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة.

4- بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح (Exposure Draft) يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود حولها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلب ثلثي الأعضاء.

5- بعد تلقي و دراسة الردود، و ما تتضمنه من اقتراحات يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي لمعايير، و بعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حضي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.

المبحث الثاني : المعيار IAS12 (ضرائب الدخل)

يتناول هذا الفصل IAS12 ضرائب الدخل ، حيث يبحث كلا من المعالجة للنفقة و الالتزام الجاري (الضريبة الجارية) و الضريبة المؤجلة التي هي وسيلة ل حاسبة الفرق بين تأثير الضريبة و المعالجة المحاسبية (الضريبة المؤجلة) للمعاملات ، حيث سنتناول في هذا المبحث خلفية حول هذا المعيار و كذلك أهدافه و بعض المفاهيم الأساسية بالإضافة إلى طرق الاعتراف بالأصول و الخصوم الضريبية الجارية .

المطلب الأول : المعيار IAS 12 (ضرائب الدخل)

يحل هذا المعيار (المعيار المحاسبي الدولي 12 المعدل)محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر ، المحاسبة عن ضرائب الدخل (المعيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي) يعتبر المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعدل نافذ المفعول على الفترات التي تبدأ في كانون الثاني 1998 أو بعد ذلك التاريخ أن التغيرات الرئيسية في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي هي كما يلي :

1- يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي عن المنشاة المحاسبية عن الضريبة المؤجلة باستخدام إما طريقة التأجيل أو طريقة الالتزام المعروفة أحيانا بطريقة قائمة الدخل للالتزام . يمنع المعيار الدوري الثاني عشر (المعدل)طريقة التأجيل و يتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحيانا طريقة الميزانية العمومية للالتزام . (طارق عبد العال حماد،2009 ،ص221)

تركز طريقة قائمة الدخل للالتزام على فروق التوقيت بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للالتزام على الفروق المؤقتة . إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي و الربح المحاسبي التي تنشا في فترة واحدة و تنعكس في فترة أو أكثر لاحقة ، إما الفروق المؤقتة فهي بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام و قيمة ذلك الأصل أو الالتزام مسجلة في الميزانية العمومية و القاعدة الضريبية للأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى لذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية . (طارق عبد العال حماد،2009 ،ص221)

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة كما تنشا الفروق المؤقتة من الظروف التالية ، و التي لا تؤدي إلى فروق توقيت مع أن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر قد عالجها بنفس الطريقة كما عالج العمليات التي تؤدي إلى فروق التوقيت

أ- عدم قيام المنشات التابعة و الزميلة و المشروعات المشتركة بتوزيع كامل أرباحها إلى المنشاة الأم أو المستثمر.

ب- إعادة تقييم الموجودات دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية .

ج- تخصيص كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر تملك الموجودات و المطلوبات المحددة بالرجوع إلى قيمها العادلة دون إجراء تسوية معادلة لأغراض الضريبية . (طارق عبد العال حماد،2009 ،ص221)

إضافة إلى ذلك هناك بعض الفروق المؤقتة التي ليست فروق توقيت مثال ذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشا **عندما:** (طارق عبد العال حماد،2009 ،ص222)

- يتم ترجمة الموجودات و المطلوبات غير النقدية لنشاط أجنبي يعتبر جزءا مكملا لعمليات المنشاة معدة التقرير بمعدلات الصرف التاريخية .
- يتم إعادة بيان الموجودات و المطلوبات غير النقدية بموجب المعيار المحاسبي الدولي التاسع و العشرون "التفسير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع ".
- يختلف المبلغ المسجل للأصل أو التزام عن أعدته الضريبة عند الاعتراف الأولي به .

2- سمح معيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي للمنشاة بعدم الاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل إما المعيار الدولي 12 المعدل فيتطلب من المنشاة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أو طبقا لشروط محددة)بأصل لجميع الفروق المؤقتة ما عدا في الاستثناءات المحددة أدناه .

3- يتطلب المعيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي ما يلي :

أ- وجوب الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر ضريبية كأصل عندما يكون هناك تأكيد بعيد عن الشك أن الدخل الضريبي المستقبلي سيكون كافيا لتحقيق المنفعة من الخسارة .

لقد سمح المعيار المحاسبي الدولي 12 الأصلي (و لم يتطلب)من المنشاة تأجيل الاعتراف بمنفعة الخسائر الضريبية حتى فترة تحققها . .(خالد جمال الجعارات،2008،ص506)

ب– الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن خسائر ضريبية أصل عندما يكون هناك تأكيد ببعيد عن الشك أن الدخل الضريبي المستقبلي سيكون كافيا لتحقيق المنفعة من الخسارة .لقد سمح معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر الأصلي (و لم يتطلب) من المنشاة تأجيل الاعتراف بمنفعة الخسائر الضريبية حتى ففترة تحقيقها .

يتطلب المعيار 12 (المعدل) الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها ، و عندما يكون للمنشاة تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية ، فانه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمنشاة فروق ضريبية مؤقتة كافية ، أو يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربحا ضريبيا كافيا سوف يتوفر.(هيني جان جريبونخ،2006،ص190)

4– كاستثناء للمتطلب العام الذي وضع في فقرة 2 يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) الاعترافات بالمطلوبات و الموجودات الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمتها المسجلة عند الاعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية، و بما أن هذه الظروف لا تؤدي إلى فروق توقيت فإنه لا ينتج عنها موجودات ضريبية مؤجلة أو مطلوبات ضريبية مؤجلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي.(وحشي فاتح،2009 ،ص67)

5– تطلب معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر الأصلي الاعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة و الزميلة ما لم يكن من المعقول الافتراض أن هذه الأرباح لن توزع أو أن التوزيع لا يؤدي إلى وجود التزام ضريبي، و لكن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل)يمنع الاعتراف بمثل هذه المطلوبات الضريبية المؤجلة (و تلك الناشئة عن أية تعديلات ترجمة متراكمة ذات علاقة) إلى الحد الذي:

أ– تكون معه المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك قادر على التحكم بتوقيت انعكاس الفرق المؤقت.

ب– يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت سوف لن ينعكس في المستقبل المنظور.

عندما ينتج عن هذا المنع عدم الاعتراف بأي التزام ضريبي مؤجل، فإن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يتطلب من المنشأة الإفصاح عن إجمالي مبلغ الفروق المؤقت ذات العلاقة. .(وحشي فاتح،2009 ،ص67-68)

6– لم يشر المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص اندماج الأعمال. إن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى فروق مؤقتة يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشأة الاعتراف بالالتزام الضريبي الناتج أو (طبقا لمعيار الاحتمالية في الاعتراف) بأصل ضريبي مؤجل على الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة، و لكن يمنع معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) الاعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يتقطع للأغراض الضريبية) و المجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كدخل مؤجل. .(وحشي فاتح،2009 ،ص68)

7– لقد سمح معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر الأصلي و لم يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الموجودات، إما المعيار المعدل فيتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام مؤجل بخصوص إعادة تقييم الموجودات. .(وحشي فاتح،2009 ،ص68

8– قد تعتمد التبعات الضريبية لاسترداد المبلغ المسجل لبعض الموجودات أو المطلوبات على طريقة الاستيراد أو السداد، فعلى سبيل المثال:

أ– فيبعض البلدان لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضرائب بنفس المعدل الذي يخضع له الدخل الضريبي الآخر.

ب– في بعض البلدان يكون المبلغ المقتطع لأغراض الضريبية عند بيع الأصل أكبر من ذلك المبلغ المقتطع كاستهلاك.

لم يعطي المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي أي إرشادات حول قياس الموجودات و المطلوبات الضريبية المؤجلة في مثل هذه الحالات، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعدل تأسيس قياس المطلوبات و الموجودات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي تتوقع المنشاة أن يتم استرداد أو سداد القيمة المسجلة للموجودات أو المطلوبات بموجبها. .(وحشي فاتح،2009 ،ص68)

9– لم يشر المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي بوضوح على إمكانية خصم الموجودات و المطلوبات الضريبية المؤجلة، بينما يمنع المعيار المحاسبي الدول الثاني عشر المعدل خصم الموجودات و المطلوبات الضريبية المؤجلة. .(وحشي فاتح،2009 ،ص69)

إن التعديل الخاص بالفقرة 39 (ط) من المعيار المحاسبي الدولي الثاني و العشرون، اندماج الأعمال و الذي نشر مع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يمنع خصم الموجودات و المطلوبات الضريبية المؤجلة التي يتم الحصول عليها في اندماج الأعمال، في السابق لم تكن الفقرة 39 (ط) من المعيار المحاسبي الدولي الثاني و العشرون تمنع أو تتطلب خصم الموجودات الضريبية المؤجلة و المطلوبات الناتجة عن اندماج الأعمال.(وحشي فاتح،2009 ،ص69)

10- لم يحدد المعيار المحاسبي الثاني عشر الأصلي ما إذا كان يجب على المنشأة أن تصنف الأرصدة الضريبية المؤجلة كموجودات و مطلوبات جارية أو غير جارية، بينما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشاة التي تقوم بها التمييز بين الجاري و غير الجاري عدم تصنيف الموجودات الضريبية المؤجلة و المطلوبات كموجودات و مطلوبات جارية. .(وحشي فاتح،2009 ،ص69)

11- لقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي إمكانية إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة و الدائنة التي تمثل ضرائب مؤجلة، بينما يضع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) شروط محددة أكثر على المقاصة، مبنية بشكل واسع على تلك الشروط المحددة للموجودات و المطلوبات المالية في المعيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون الأدوات المالية " العرض و الإفصاح"..(وحشي فاتح،2009 ،ص69)

12- تطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي الإفصاح العلاقة بين مصروف الضريبية و الربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناء على المعدلات الضريبية الفعلية في بلد المنشأة معدة التقرير. أما المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين:

أ- مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة و ناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق.

ب- مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي و معدل الضريبة المطبق.

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية. .(وحشي فاتح،2009 ،ص69-70)

13- تتضمن الافصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) ما يلي:

أ- بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، و الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة:

- مبلغ الموجودات و المطلوبات الضريبية المؤجلة المعترف بها.
- مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ب– بخصوص العمليات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق ب:

- المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الاستمرار.
- الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة.

ج– مبلغ الأصل الضريبي المؤجل و طبيعة الدليل الداعم للاعتراف به عندما:

- يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمدا على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة من الأرباح الناشئة عن انعكاس فروق ضريبة مؤقتة موجودة، و تكون المنشأة قد عانت قد خسارة، إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدوائر الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل.(طارق عبد العال،2009 ،ص224)

المطلب الثاني:نطاق و أهداف المعيار الدولي IAS 12

يتناول هذا المطلب نطاق المعيار الدولي IAS12 (ضرائب الدخل)

أولا : نطاق المعيار IAS12 ضرائب الدخل

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

لغايات هذا المعيار، يضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية و الأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة و الواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة و الزميلة و المشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.(.(وحشي فاتح،2009 ،ص69-70)

لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدول العشرون، المحاسبة عن الهيئات الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية) أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. ومن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات و الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. .(وحشي فاتح،2009 ،ص69-70)

ثانيا : أهداف المعيار IAS12 ضرائب الدخل

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل و المسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية و المستقبلية للضريبة لـ :(طارق عبد العال،2009،ص201)

- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة.
- العمليات و الأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة. (طارق عبد العال،2009،ص201)

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات و الأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات و الأحداث الأخرى نفسها و هكذا فإن العمليات و الأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك. (طارق عبد العال،2009،ص201)

و أية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين، و بشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات و مطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج. (طارق عبد العال،2009،ص222)

كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، و عرض ضرائب الدخل في البيانات المالية و الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل. (طارق عبد العال،2009،ص222)

إن الهدف منها هو بيان المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل (IAS 12) إن مصطلح " ضرائب الدخل" واسع و يغطي كل الضرائب المحلية و الأجنبية المبنية على أرباح الكيان الخاضعة للضريبة و كذلك ضرائب أخرى مثل الضريبة المتقطعة من المنبع المستحقة الدفع عندما يدفع الكيان أرباح أسهم. (طارق عبد العال،2009،ص222)

المبحث الثالث : التوافق و التباعد بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية ،وجهود المنظمات الدولية المحاسبية لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية و معايير محاسبية تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و تتوافق و المتطلبات المالية و المحاسبية الدولية.

المطلب الأول : نقاط التوافق و التباعد بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية

يتناول هذا المطلب نقاط توافق SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS ،نقاط تباعد SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS

أولا :نقاط توافق SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS

من خلال معاينة الإطار التصوري و المحاسبي SCF يتضح بان هناك تقارب بين المبادئ المقررة في SCF و تلك المعتمدة بموجب معايير المحاسبة الدولية IAS ،غير انه لا يمكن الجزم على التوافق المطلق بينهما خاصة و أن مشروع SCF لازال لم يدخل بصفة كاملة بعد حيز التطبيق خاصة ان بعض المختصين لازالوا يجهلون تطبيقه ، و كذلك لم تتضح بعد بوادر نجاحه ففي تفعيل نظام المعلومات المحاسبية بما يوافق المقاييس الدولية المطلوبة في ظل الانفتاح على اقتصاد السوق و تحرير التجارة و فتح المجال أمام الاستثمار الأجنبي . (جاوحدو رضا و بالريس نورة، 2011 ،ص19)

ثانيا :نقاط تباعد SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS

رغم أن النظام المحاسبي المالي جاء وفقا للمعايير المحاسبية الدولية غير أن مجال التطبيق وضح نقاط الاختلاف بينهما و هي كالأتي:(جاوحدو رضا و بالريس نورة، 2011 ،ص12)

حدد النظام المحاسبي المالي الجديد قواعد خاصة منها ما يتعلق بالتنظيم و مسك المحاسبة و تقديم مدونة الحسابات و كيفية تسجيل العمليات و بالمقابل فان هذه القواعد لم يحددها أي معيار محاسبي دولي و لم تعالجها معايير التقارير المالية الدولية IFRS .

يعالج النظام المحاسبي المالي حالات خاصة بالمؤسسات الصغيرة حيث يسمح لها بمسك محاسبة واحدة ترتكز على حرمة الخزينة في حين معايير التقارير المالية الدولية لم تتخذ أية أحكام خاصة بهذه المؤسسات .

عرف النظام المحاسبي المالي SCF قاعدة الوحدة النقدية و هي قاعدة غير موضحة صراحة في معايير التقارير الدولية و التي يبدو من المفيد تحديدها في إطار المؤسسات الصغيرة جدا .

خصص النظام المحاسبي المالي قواعد لمعالجة المجال الخاص بالبنوك و شركات التامين دون معالجة مجال الأدوات المالية و عقارات التوظيف و مجال الزراعة إلا بطريقة موجزة مع الأخذ بالنصوص الكاملة الواردة في معايير ال حاسبة الدولية IAS و معايير التقارير الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية .

النظام المحاسبي المالي الجديد يفرض على كل مؤسسة اعتماد الجرد الدائم بصورة إجبارية فيها و يعتبر هذا الإجراء مسموح به في معايير المحاسبة الدولية خلافا لمعايير التقارير المالية IFRS فان النظام المحاسبي المالي الجديد لا يأخذ بالتسجيل لأثر تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء في النتيجة خلال الدورة .

المطلب الثاني : جهود المنظمات الدولية المحاسبية لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية

المعايير ال حاسبية تفصل في محتواها الجباية عن المحاسبة بإعطائها الأولوية للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني لهذا حرصت المنظمة الدولية للمعايير المحاسبية IASB على تفادي أي تعارض بين المفاهيم الأساسية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و القواعد الجبائية ،من خلال الجهود التالية: (جاوحدو رضا، 2011 ،ص5)

- المعايير ال حاسبية الدولية IAS/IFRS تصدر من طرف منظمة خاصة IASB مستقلة تماما عن السلطة الشعبية(LE POVOIRE PUBLIQUE) ما يجعلها بعيدة نوعا ما عن السياسة كما تتميز بكل

موضوعية و شفافية المطلوبة لتضع أولى أولوياتها ففي تقديم معلومة مالية تخدم المستثمر على حساب الغايات الجباية .

- تعتمد المعايير ال حاسبية الدولية الصادرة من طرف IASB على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ، هذا الأمر من شانه أن يساعد على تسهيل الممارسات الجبائية على النتيجة المحاسبية في البلدان التي ترتبط بها التطبيقات الجبائية بالتطبيقات المحاسبية ، إذ تم الأخذ بعين الاعتبار أن الإجراءات الجبائية بها تقضي أولا بضرورة التأكد من واقعية النتيجة المحاسبية لاحتساب النتيجة الجبائية كما هو الحال في الجزائر .
- قامت IASB بإصدار مبادئ جديدة منها أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل (يخدم هذا المبدأ الدول الانجلوسكسونية التي تستقل فيها المحاسبة عن الجباية على عكس الدول الفرنكوفونية التي ترتبط فيها الجباية بالمعالجات المحاسبية)، حيادية المعلومة المالية ، القيمة العادلة ،كما تعمل على التقليل و استبعاد بعض المعالجات التي لها علاقة بالجباية.

خلاصة الفصل الأول :

ما يمكن أن نستخلصه من خلال تناولنا لهذا الفصل هو أن المعايير الدولية ما جاءت لتوحيد النظام المحاسبي شكليا فقط بل من أجل تسهيل و تدليل حيز من الصعاب التي كانت تواجه المنظمات و الأطراف المتعاملة معها و في هذا الصدد يعتقد أعضاء اللجنة المحاسبية أن تبنيهم لمعايير المحاسبة في بلدانهم و الإفصاح عن هذا التبني سيكون له عبر السنين أثر هام، و سوف تتحسن نوعية القوائم المالية و تصبح قابليتها للمقارنة أكبر و سوف تزداد مصداقيتها و بالتالي فائدتها في كافة أنحاء العالم.

تمهيد:

تعتبر الجزائر من البلدان التي انتهجت منهج الإصلاح في النظام المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF للخروج من حيز تطبيقات المجال المحاسبي الذي كان تابعا لفترة معتبرة من الزمن للتطبيقات الموروثة عن الاستعمار الفرنسي و هذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تمكين النظام من إنتاج معلومات مالية مميزة و ذات جودة عالية .

و مما سبق فان الجزائر لم تغير نظامها في لمح البصر أو بدون صعوبات فقد قامت بعدة عمليات تهيئة من خلال إصدار القانون 07-11 بتاريخ 25نوفمبر2007 إلى غاية الفاتح جانفي 2010 .

و لان النظام المحاسبي الجزائري يتميز بعلاقته الوطيدة مع النظام الجبائي فان الإصلاحات المحاسبية تعتبر مؤثرا عليه بالدرجة الأولى.

و في هذا الإطار تم تناول هذا الفصل لإعطاء نظرة تحليلية واسعة و معمقة لفحوى النظام المالي المحاسبي و النظام الجبائي في الجزائر من خلال تقسيم الفصل لثلاث مباحث تناولت :

- صعوبات و أهمية ،متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- الإطار العام للنظامين المحاسبي و الجبائي الجزائري .
- نقاط التباعد بين النظامين و الجهود المبذولة لدراسة و تعديل بعض القوانين الضريبية .

المبحث الأول: صعوبات، أهمية و متطلبات ، مقومات و متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر

تطبيق المعايير الدولية في المجال المحاسبي المالي بالجزائر يتطلب توفير جملة من المتطلبات التي تمكن من تطبيقه على النحو المطلوب كما يمكن أن تواجه بعض العراقيل خاصة تلك المتعلقة بمعطيات البيئة الاقتصادية التي تختلف من دولة لأخرى .سيتم تناول كل هذه العناصر في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى مطلبين :

-صعوبات و أهمية تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر .

-مقومات و متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

المطلب الأول: صعوبات و أهمية تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر

تواجه عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية بالجزائر مجموعة من العراقيل التي تم إعدادها نظريا و بناء على حقائق اقتصادية في انتظار ما سيفرز عنه التطبيق الميداني لها .كما أن تطبيق هذه الأخيرة يعتبر ذا أهمية خاصة في ظل الظروف الاقتصادية المحلية و الدولية .

أولا: صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر

1- **على مستوى وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة:** من خلال متابعتنا للخطوات و الإجراءات التي قامت بها وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة، نلاحظ أن الهيئة الوطنية تواجه جملة من الصعوبات و التي كانت متوقعة، بحيث يوجد العديد من الأخطاء الواردة في الأرضية المقدمة من طرف وزارة المالية و التي قدمت في الملحق و الخاصة بالتعليمة الوزارية رقم 02 و المؤرخة في 2009/10/29 و المنظمة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010.(شنوف شعيب،2010،ص7)

2- **على مستوى النظام المحاسبي المالي:** نلاحظ تم اقتباس أغلب حسابات المخطط الفرنسي نسخة سنة 1983 المعدل في سنة 1999، رغم أن هذا الأخير أجريت عليه عدة تعديلات أخرى في الفترة الممتدة من 2002-2007، و رغم أن المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ و هي غير متطورة مقارنة بالمحاسبة في البلدان الانجلوسكسونية التي هي امتداد و أرضية بالنسبة للمعايير المحاسبة الدولية. (شنوف شعيب،2010،ص7)

و هنا يجب الإشارة إلى أن المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ و السرية على عكس المعايير المحاسبية الدولية المبنية على أساس المحاسبة الانجلوسكسونية، و التي تتميز بالشفافية المطلقة، بالإضافة إلى بعض الاختلاف في المعالجة المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية و المخطط المحاسبي العام الفرنسي، و المعايير المحاسبية الدولية.

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد نلاحظ أنه تم تبني مبدأ حديد يتمثل في مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية مثل معالجة عقود الإيجار التمويلية، و هنا يصعب على المؤسسات تطبيق هذا المبدأ...). و قد تم اعتماد طرائق تقييم جديدة بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية، فإنه تم الاعتماد في بعض الحالات تقييم بعض العناصر انطلاقا من ما يسمى قيمة عادلة. (شنوف شعيب،2010،ص9)

3- **على مستوى المؤسسات الاقتصادية:** و قد قسم إلى قسمين

أ- ضرورة تأهيل المحاسبة المحاسبين:يجب تكوين المحاسبين على مستوى المؤسسات يشكل بتوافق مع سوق العمل. (شنوف شعيب،2010،ص)

ب- ضرورة خلق فرق المعايير على مستوى المؤسسات. (شنوف شعيب،2010،ص9)

4-على مستوى الجامعات الجزائرية:

أ- ضرورة تأهيل المكونين.

ب- ضرورة تعديل محتويات برامج المقاييس التالية:

- المحاسبة العامة: مشكلة تطبيق بعض المفاهيم مثل القيمة العادلة على مستوى السنوات الأولى، لأن أغلبية الطلبة لم يدرسوا مقياس الرياضيات المالية.
- المحاسبة المعمقة: يجب تكييفها مع النظام المحاسبي المالي.
- المحاسبة الخاصة: يجب تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية.
- التحليل المالي: يجب إحداث بعض التغييرات على محتوى برامج التحليل المالي و ذلك بإدراج تحليل القوائم المالية الجديدة.
- المحاسبة التحليلية: إحداث بعض التغيرات خاصة على مستوى محاسبة المخزونات.

ج- ضرورة إنشاء معايير بحث على مستوى الجامعات: يجب العمل على إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات تهتم بالتطورات و تحديث المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي. (شنوف شعيب،2010،ص11)

ثانيا: أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

يمكن عرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر من خلال النقاط التالية: (شنوف شعيب،2010،ص ص 16-17)

1- **التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر**:أن تبني الجزائر اقتصاد السوق و ما يتطلبه من مشاركة كافة الفعالية الاقتصادية و الحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية و المحاسبية المطبقة في المؤسسات، لا سيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الزيادة و المنافسة على المستوى الدولي، يتطلب منها تبني و تطبيق النظم و الممارسات العالمية في هذا المجال.

2- **تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله**: إن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين المحليين و الأجنبيين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي و احتساب الأرباح و إعداد القوائم المالية الختامية، فقد لوحظ أن الشركات الأجنبية التي تنشط في قطاع المحروقات تلجا إلى استعمال محاسبة خاصة بها و في نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقاربة بين حساباتها و حسابات المخطط المحاسبي الوطني رغم أن العقود المبرمة من شركة سونطراك و هذه الشركات تنص على استعمال هذه المخطط، و قد بررت تصرفها هذا بقصور المخطط المحاسبي الوطني في تلبية حاجيات المستثمرين بإنتاج معلومات محاسبية كافية باستعمالها في عملية اتخاذ القرارات و تسيير الشركة.

3- **فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي**: لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء بنوك و مؤسسات التأمين وفقا للقوانين و النصوص التنظيمية المعمول بها في هذا المجال (قانون النقد و القرض،...)، و قد لوحظ فعلا إنشاء بنوك أجنبية في الجزائر (بنك الخليج، بنك البركة، ...) و هي غالبا ما تكون مرتبطة ببنوك و مؤسسات مالية عربية و دولية تطبق معايير المحاسبة الدولية أو تتعامل عادة مع شركات تطبق هذه المعايير.

4- **سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات**: يلقى المحلل المالي في الجزائر سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها صعوبات كبيرة في إجراء تحليل مالي متكامل بسبب إعداد القوائم المالية الختامية (الميزانية: جدول حسابات النتائج، الملحقات) حسب المخطط المحاسبي الوطني الصادر 1975 الذي لا يوفر للمحلل المالي المعلومات المالية الكافية و بصورة ميسرة و مباشرة مما يضطره إلى إعادة تشكيل الميزانية المحاسبية لتصبح ميزانية مالية تخدم (نسبيا) أهداف التحليل المالي بالاعتماد على معلومات داخلية قد يصعب على المحلل المالي تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المقارنة سواء كانت زمنية (تطورها عبر الزمن) أو مكانية (

مقارنة مع شركات أخرى محلية أو أجنبية مشابهة لها)، نظرا لاعتماد المخطط المحاسبي الوطني على مبدأ التكلفة التاريخية فقط مما يجعل عملية المقارنة غير ممكنة خاصة في ظروف التضخم.

5- **سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي**: إن توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي و ما ينجز عنه من فتح مناطق للتبادل الحر في الجزائر و توقع انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة (OMC) تكون للمؤسسات الجزائرية علاقات دولية مع مثيلاتها الأوربية و غير الأوربية تطبق معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات الجزائرية تطبيق هذه المعايير لرفع درجة مقروئية المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية نظرا لإعدادها بلغة محاسبية عالمية و موحدة (كفاءة الاتصال المالي و التجاري).

6- **إعداد القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة**: من أهم مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر هو الحصول على القوائم المالية الختامية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية). وفق أسس واضحة و مفهومة لدى متخذي القرارات. فالكثير من المشاكل المحاسبة المطروحة حديثا لا نجد لها حلولا في المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975 و عليه يتم معالجتها باجتهادات شخصية من قبل المهنيين قد لا تصب في مصلحة كل مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما تتناول المعايير المحاسبة الدولية هذه المشاكل و توضح طريقة التعامل معها محاسبيا كما هو الحال عند تعامل المؤسسة بقرض الإيجار.

7- **تطوير بورصة الجزائر**: تطور عدد شركات المساهمة و نمو حجمها و سعيها لتطوير نشاطاتها في الجزائر وخارجها، يتطلب من السلطات المعينة تنشيط بورصة الأوراق المالية كبديل ثان للتمويل الخارجي و لا يمكن أن تعرف هذه السوق حيوية إلا إذا كانت الشركات المقيدة فيها تطبق المعايير المحاسبة الدولية لضمان مستوى عال من الإفصاح المالي و المحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين و المحتملين.

المطلب الثاني: مقومات، متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية و انعكاسات تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري

ينبغي لأي بيئة دولية تريد التوافق مع البيئة الدولية و الاندماج فيها أن تتوافر مقومات فيها، و لكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير المحاسبة الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة و توافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات.

أولا: مقومات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

يقصد بالمقومات تطبيق ما ينبغي القيام ب من أجل تهيئة البيئة المحلية لتندمج في البيئة الدولية بدون أي صعوبات و تعارض، يمكن ذكر أهم هذه المقومات:

1- **بيئة معلومة أو في طريقها إلى البيئة العالمية:** و يعني هذا أن تتوافق البيئة المحلية مع صفات العولمة من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية، و في مقدمتها منظمة العالمية للتجارة و شروطها و اتفاقياتها، مجلس معايير المحاسبة الدولية، منظمة البورصات العالمية و الاتحاد الدولي للمحاسبين و غيرها.

2- **تكييف التشريعات و القوانين بما يتوافق مع المتطلبات الدولية:** ينبغي إزالة أي تعارض أو عدم تطابق بين القوانين و التشريعات المحلية مع المتطلبات الدولية بحيث يسهل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مجالات الصناعة، التجارة، الخدمات و القطاع المالي.(مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح،2010،ص9)

3- **البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي:** أي بيئة الوحدات الاقتصادية (المؤسسات)، و هنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيما و تنسيقيا و ليس دور مسيطرا أو مالكا و قد تبنت الجزائر نظام اقتصاد السوق منذ 1988، غير أن دور الدولة لا زال قائدا و مسيطرا و مؤثرا في مجرى الحياة الاقتصادية في الجزائر، فليس للمؤسسات الحرية الكبيرة في اختياراتها و تصرفاتها و ذلك للاعتبارات سياسية و اجتماعية. إضافة إلى ذلك، فإن الاقتصاد في الجزائر هو اقتصاد مضاربة و ليس اقتصاد السوق الحقيقي، الذي يفرز قيما سوقيا حقيقية و ليست ناتجة عن المضاربة، كما يحصل في سوق العقارات. و من ثم فلا يمكن الاعتماد عليه في معرفة القيم العادلة لهذه العقارات، و لا ننسى أن معايير المحاسبة الدولية تفضل التقييم بالقيمة العادلة. (مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،2010،ص9)

4- **التكييف الفني و النفسي لمواطني البلد:** و المقصود بالتكييف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطرق كفأة و إمكانيات جيدة أما التكييف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة و توجهاتها. (مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،2010،ص9)

ثانيا: متطلبات التطبيق

تشكل متطلبات التطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، و يقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية و الهيئات المهتمة بالمحاسبة و الشركات

و الجامعات و مراكز التكوين المهني و غيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و ما يرتبط بها بشكل كفء و سليم و عليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا في: (عماد الشيخ و كريمة الجوهر،2008،ص91)

1- **التأهيل العلمي و العملي:** المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علميا و عمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، في عالم سريع التغير و يدار بمهارات واسعة في ميادين معينة مثل البنوك و شركات التأمين و صناديق التقاعد و الضرائب و تكنولوجيا المعلومات، فأرباب العمل يريدون من المحاسبين امتلاك القوة التفكيرية اللازمة للعمل، و يرون أن يكونوا منتجين بأن يفسروا و يقدموا النصح و ليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلا عن أن يفهموها و يطبقوها تطبيقا سليما، و هذا ليس خاص بالمحاسبين الجزائريين فقط بل هو حال المحاسبين في معظم دول العالم التي لم تطبق معايير المحاسبة الدولية و هذا يحتاج إلى ما يلي:

أ- عقد دورات تدريبية و ورشات عمل للمحاسبين و مدققي الحسابات التي يكون موضوعها معايير المحاسبة الدولية و التي يشارك فيها مختصين أكاديميين و مهنيين في المحاسبة و التدقيق. (عماد الشيخ و كريمة الجوهر،2008،ص91)

تضمين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية في المسار التكويني و المحاسبين المعتمدين من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و لا بد لمن يحصل على شهادة من المصف أن يتحكم في هذه المعايير.

ج-تطوير مناهج كليات العلوم الاقتصادية و علوم التسيير في الجامعات و المعاهد و مراكز التكوين المهني لكي تتضمن تدريب معايير المحاسبة الدولية للطلبة خاصة تخصص "محاسبة" و "المالية".(عماد الشيخ و كريمة الجوهر ،2008،ص91)

2-**الأنظمة و القوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية:** يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي ستطبقها. و تتلخص أهم الأسس فيما يلي:

أ- **التشريعات الضريبية:** ينبغي أن تنص هذه التشريعات الضريبية المعمول بها على قبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية و فرض تطبيقها و الالتزام بها في العمل المحاسبي لدى المؤسسات المعينة بتطبيق هذه المعايير. و هذا ما لا يتوفر إلى حد الآن في التشريعات الضريبية في الجزائر نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة "La juste valeur " لكونها حسب رأيهم تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل

كبير، خاصة أن الاقتصاد الجزائري يشهد حالة تضخم، و عليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاكات انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية و بمعدلات اهتلاك معينة)، أضف إلى ذلك أنها لا تعترف بحساب الاهتلاكات التي لا تعود ملكيتها للمؤسسة و إنما اقتنائها في إطار قرض الإيجار Crédit Bail . (مزياني نور الدين و فروم محمد العالم،2010 ،ص11)

ب- **القانون التجاري:** ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية و لا يتعارض معها، فإذا أخذنا كمثال، فالقانون التجاري الجزائري ما زال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع من رأس المال أنها في حالة إفلاس و يجب تصفيتها، في حين أن المعايير المحاسبية الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية Résiduel ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول و الخصوم و هذا الفرق يتغير من وقت للآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد و بإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي و لو استهلكت رأس مالها الاجتماعي. (مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،2010 ،ص11)

ج- **القانون و النصوص المنظمة للعمل المحاسبي:**ينبغي أن ينص القانون المحدد بالإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق معايير محاسبة الدولية ممكنا من الناحية العلمية لوجود مرجعية نظرية معلومات، و ما مدونة الحسابات و آليات عملها (النصوص التنظيمية) إلا تطبيق لهذه المعايير. بالنسبة للجزائر، فإن القانون رقم 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، كما هو واضح بقراءة بسيطة لهذا القانون أو مشروع النظام المحاسبي و المالي (مدونة الحسابات). و يمكن أن يفسر هذا التصرف برغبة الجزائر في إعطاء وقت إضافي لنفسها لكي تتأقلم البيئة الجزائرية و تهيئ نفسها أحسن مما هي عليه اليوم، ما دام لديها نصيب من الوقت لا زال متاحا، و هذا نظرا لعدة تواريخ مهمة قد تفرض على الجزائر في المستقبل غير البعيد تبني معايير المحاسبة الدولية، نذكر منها خصوصا: انضمامها للمنظمة العالمية للتجارة OMC، و لو صرحت بذلك لأصبحت ملزمة بالتطبيق الفوري لهذه المعايير كلية و أضحت المؤسسات الجزائرية تحت رقابة مجلس معايير المحاسبة الدولية و هذا ما يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني كون أن هذه البيئة الجزائرية بصفة عامة و المؤسسات بصفة خاصة غير مؤهلة لخوض هذه التجزئة الجديدة و العالمية. (مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،2010 ،ص11)

د- **القانون المنظم لسوق الأوراق المالية:** ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبية الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، كما حصل في أوربا و في بعض البلدان العربية (سوريا، الأردن، مصر، البحرين، الكويت،...) خاصة إذا كان تطبيق معايير المحاسبة الدولية غير معمم على كل المؤسسات. بالنسبة للجزائر، تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي و النصوص المنظمة للعمل المحاسبي، و من ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها. (مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،2010 ،ص12)

3- **دور المؤسسات و مفتشيات الضرائب:** سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، و بالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية و نظامها المالي و المحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.(عماد الشيخ و كريمة الجوهر،2008،ص87)

تتم المحاسبة في أكثر من المؤسسات في الجزائر باستخدام البرامج الحاسوبية، و لذلك يصبح لزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها و اعتماد خطة لتدريب المحاسبين لديها تستجيب لمتطلبات التطبيق السليم و الكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة و التوقيت الملائم و تقدير بعض القيم المحاسبية باستعمال تقنيات كمية أو من خلال الحكم الشخصي للمحاسب. و ما نلمسه حاليا هو ضعف درجة اهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية و هذا لا يفسر إلا بغيات الوعي المحاسبي لدى المسيرين و سيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي تعترف بأن هذه الأخيرة " نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعمل المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل و تفسير المعلومات و إسداء النصح حول طرق العمل المناسب".(عماد الشيخ و كريمة الجوهر،2008،ص87)

تعتبر مفتشيات الضرائب أحد أهم الأطراف ذات العلاقة المباشرة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال دورها في بسط الرقابة الجبائية (الفحص المحاسبي) على المؤسسات المطبقة لهذه المعايير، و عليه فهي مدعوة لتكوين مفتشين لهم دراية بطبيعة العمل المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية. و هذا ما لم تقم به حتى الآن المديرية العامة للضرائب نظرا لموقفها المتحفظ من تطبيق النظام المحاسبي المالي. (عماد الشيخ و كريمة الجوهر،2008،ص87)

4- **دور الإعلام:** للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية و نشر التحقيقات و الدراسات لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية و المقصود منها و عدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخري.(مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،2010،ص)

فالمستثمر الحالي و المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، و لكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها و الغاية منها آثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أمواله فيها. و لا شك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي أو يتم في الجامعة أو في فندق)،من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقييم التحاليل و النقاش حول النظام المحاسبي و المالي.

ثالثا : انعكاسات تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى بالضرورة ال ظهور عناصر إضافية عند التعديل الضريبي لوجود بعد بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS و النظام الجبائي الجزائري ، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة المحاسبية ، فان التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد سواءا على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة ستكون لها اثر جبائي .

لذلك فان التطبيقات التي آتت بها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية و بالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات ، و العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية ترتكز عموما في النقاط التي سوف نتطرق إليها لاحقا (جاوحدو رضا ،2011 ، ص6)

المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المالي المحاسبي و النظام الجبائي الجزائري

لقد صادق المشرع الجزائري على تغيير نظام المحاسبة القديم المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني الصادر في 1976 و استبدل بالنظام المحاسبي المالي ، غير أن الملفت للانتباه هو أن المشرع الجبائي لم يقم بتغيرات جوهرية تتماشى مع هذا النظام المالي الجديد و لكن المشرع الجبائي اكتفى فقط ببعض التعديلات في نظام التصريحات السنوي . سيتم تناول في هذا المبحث إلى مطلبين:

- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي ، مكوناته مستجداته
- الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري و اثر النظام المحاسبي عليه

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي ، مكوناته مستجداته

يتناول هذا المطلب النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مكونات النظام المحاسبي المالي و مستجداته.

أولا : النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

جاء النظام المحاسبي المالي على ضوء قانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 207 والمتضمن إنشاء هذا النظام والذي تناول في مادته الثالثة تعريف المحاسبة المالية : (صديقي مسعود،2011،ص ص15-16)

(المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها ، وتقيمها ، وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ، ونجاعته ، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية).

كما جاء القرار في 26جويلية 2008 الصادر عن وزارة المالية بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،ومحتوى المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة .

كما جاءت التعليمة رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن وزير المالية والتي تحدد تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة في سنة 2010 من خلال معالجة قضايا المرور من المخطط الحسابي المالي من جهة ومقابلة الحسابات السابقة بالحالية .

تضمن نظام المحاسبي المالي الأبواب التالية :

- قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات .

- عرض الكشوف المالية .

- مدونة الحسابات وسيرها .

- المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة .

1- قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات :

تناولت النصوص القانونية السابقة قواعد التقييم مناظير أساسية : (صديقي مسعود، 2011،ص ص16-17)

- المبادئ العامة للتقييم .

- قواعد خاصة للتقييم والإدراج في المحاسبات .

- كيفيات خاصة للتقييم والمحاسبة .

تعتبر المبادئ العامة للتقييم محدد أساسيا في بناء منهجية العمل المحاسبي داخل أي مؤسسة اقتصادية ، كون توقف نتائج العرض وفق المعايير الأولى على سلامة التقييم كقيام النظام المحاسبي المالي على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ، تستند هذه المبادئ على الأتي :

- يدرج في عناصر الأصول و الخصوم والأعباء والنواتج أي عنصر يحتمل أن عود منه واليه منفعة اقتصادية مستقبلية .
- تقييم الكلفة بطريقة صادقة .
- تحويل المخاطر والمنافع للمشتري .
- تقييم عناصر القوائم المالية على أساس القيمة الحقيقية أو قيمة الانجاز أو المحينة .

إن الدارس لخصوصية الاقتصاد الوطني يدرك أن هذا الأخير يعاني من صعوبات مرتبطة بتدني مساهمة السوق المالي في الحياة المالية وضعف النظام المصر في وهشاشة البنية التنظيمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتنامي الاقتصاد الموازي وصعوبة النظام الجبائي فضلا عن دلك اقتصار مخرجات الأنظمة المحاسبية على تحديد الأوعية

الضريبية ، في ظل ذلك جاز التساؤل حول مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن المركز المالي لها من جهة وحول إمكانية تقييم عناصر هده القائم وفق ما أشارت إليه النصوص القانونية .

2- عرض الكشوف المالية :

حدد النظام المحاسبي المالي الكشوف المالية في الأتي: (صديقي مسعود،2011،ص 16)

- الميزانية
- جدول حسابات النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- ملحق يبين والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكلمة عن الميزانية وحساب النتائج .

تبوب عناصر الأصول إلى جارية وجارية ، كما تبوب عناصر الخصوم إلى رؤوس الأموال الخاصة وخصوم غير الجارية وجارية ، كما احتوى جدول حسابات النتائج على تقديم الحسابات تبعا لطبيعتها واظهر جدول سيولة الخزينة مختلف التدفقات المتأتية سواء من الأنشطة العملياتية والاستثمارية ،كما اظهر جدول تغير الأموال الخاصة التغير في حسابات المجموعة الأولى تبعا لتغيير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء الهامة أو إعادة التقييم أو تغير تركيبة رأس المال . (صديقي مسعود،2011،ص ص17-18)

أشارت النصوص المنظمة لمحتوى ملاحق الكشوف المالية إلى معارين أساسيين في تحديد المعلومات الواجب إظهارها في هذه الملاحق :

- الطابع الملائم للإعلام
- الأهمية النسبية

إن مناقشة المعيارين السابقين يقتضى أولا تحديد حدود الأهمية النسبية للعناصر الواجب الإبلاغ عليها ثم شكل الإبلاغ . (صديقي مسعود،2011،ص ص17-18)

3- مدونة الحسابات وسيرها :

جاءت مدونة الحسابات بسبعة أصناف هي : (صديقي مسعود،2011،ص18)

- الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال
- الصنف الثاني : حسابات التثبيتات
- الصنف الثالث : حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ
- الصنف الرابع : حسابات الغير
- الصنف الخامس : الحسابات المالية
- الصنف السادس: حسابات الأعباء
- الصنف السابع : حسابات المنتوجات

يخضع تحديد أرقام الحسابات إلى مجموعة من المحددات التنظيمية كتجانس حسابات الصنف ومراعاة التبويب في العرض ، إلا أن تبويب هذه الحسابات في النظام المحاسبي المالي ف الجزائر يتوافق إلى حد كبيرا جدا مع ماهي عليه في النظام المحاسبي الفرنسي ، في إطار ذلك لاحظنا الأتي : (صديقي مسعود،2011،ص ص 18-19)

- الاهتمام بالحسابات المالية على اعتبار قلة استعمالها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية نظرا لما تناولنه أنفا .
- صعوبة التمييز مابين طويل ومتوسط وقصير الأجل للعناصر موضوع المعالجة
- عدم التمييز مابين مختلف التثبيتات العينة
- ضم حسابات الغير ي صنف واحد
- صعوبة معالجة الضرائب المؤجلة لاعتبارات التعديل المتواني في النظام الضريبي
- صعوبة قياس التثبيتات المعنوية و اهتلاكها
- صعوبة تحديد الخدمات قيد الإنتاج
- غموض بعض الحسابات
- صعوبات مرتبطة بالمعالجة المحاسبية لبعض القضايا المرتبطة بسنوات ماضية
- صعوبة قياس بعض القضايا المرتبطة ببيئة المؤسسة، كالتضخم ، أعباء بيئة غير منظورة حالا ...الخ

أن هذه العناصر وغيرها تدعوا هيئات الإشراف على المحاسبة في الجزائر على العمل لإيضاحها من اجتهادات تنظيمية وقانونية .

4- المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة:

تطبق الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها احد الأسقف الآتية، وهذه خلال سنتين ماليتين متتاليتين :

- رقم الأعمال : 3 ملايين دينار ويشمل مجموع النشاطات الرئيسية والثانوية
- عدد المستخدمين : 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

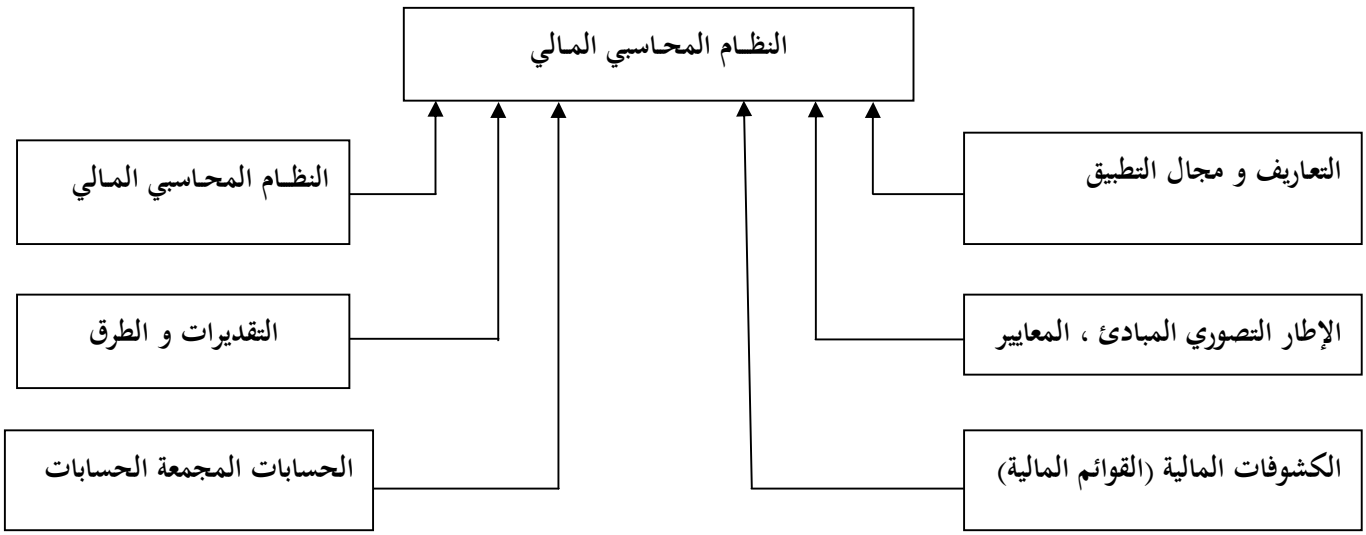
يعتبر هذا الإجراء ايجابيا كونه يعني المؤسسات المصغرة بإجراءات محاسبية مبسطة بدلا عن مسك محاسبة معقدة ففي إطار ذلك حدد النص القانوني شكل الكشوف المالية السنوية و مختلف المحددات في تحديد النتيجة و الضوابط التنظيمية لهذا المسك . (صديقي مسعود،2011،ص 19)

نشير إلى أن هذا المسك لا يتوافق مع ما ذهب إليه المشرع الضريبي في إعداد الميزانية الجبائية المبسطة ، مما يلوم هذه المؤسسات بمسكين ففي أن واحد ، لهذا ندعوا إلى توحيد المعايير في إجراءات مسك المحاسبة المبسطة . (صديقي مسعود،2011،ص 19)

ثانيا:مكونات النظام المحاسبي المالي و مستجداته

1- مكونات النظام المحاسبي المالي :

الشكل (رقم 01)



(المصدر:صديقي مسعود،فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر،الملتقى الوطني الدولي الإصلاح المحاسبي في الجزائر،مخبر التمويل مالية الأسواق ومالية المؤسسة،جامعة قاصدي مرباح ،29 نوفمبر2011 ، ورقلة)

أ- **بالنسبة للتعاريف و مجال التطبيق** :لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة ، و سيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال و عدد المستخدمين (المادة 05) ، و دون شك عند التطبيق ستحدد هذه الكيانات انطلاقا من رقم أعمالها كما هو الحال الآن بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار .(صديقي مسعود ،2011 ،ص5)

ب- **بالنسبة للإطار التصوري** : و هنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي (cadre conceptual) ، و هذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق و قد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة (المادة 06) و هي : (صديقي مسعود ،2011 ،ص5)

- محاسبة التعهد
- استمرارية الاستغلال
- قابلية الفهم
- الدلالة
- المصداقية
- قابلية المقارنة
- التكلفة التاريخية
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها و اختبار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة (المادة 07). (صديقي مسعود ،2011 ،ص5)

يلاحظ على هذه المبادئ أنها متقاربة مع مبادئ الإطار المفاهيمي المعتمد من قبل هيئة المحاسبة المالية الأمريكية .

كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة (المادة 08)و هو تحديد كل من : (صديقي مسعود ،2011 ،ص5)

- قواعد تقييم و حساب الأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج

- محتوى الكشوف (القوائم) المالية و كيفية عرضها .

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها و تركها للتنظيم ، و قد حددتها المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 ، بعد 18 معيار ، لكن نظرا لعدم ترقيمها و تسميتها في النص ، فهل هي معايير محددة ؟ أم ستحدد في إطار أخر .

- **تنظيم المحاسبة** : لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء في هذا الجانب ، لأنه أشار إلى أمور تقنية و عملية متعارف عليها و معمول بها في المخطط المحاسبي (المواد من 10 إلى 24 من القانون 11/07)
- **الكشوف المالية** : لقد حددت النص القانوني للكشوفات المالية ، حتى و إن كان المصطلح لا يؤدي المعنى ، و الأفضل استعمال كلمة القوائم ل 04 قوائم و ملحق ، و هذه القوائم هي :
  - الميزانية
  - حساب النتائج
  - جدول سيولة الخزينة
  - جدول تغيرات الموال الخاصة
  - ملحق بين القواعد و الطرق المحاسبية لمستعمله ، و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية و جدول حسابات النتائج.

إن مقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا ، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين ، الأولى هي جدول تغير الأموال الخاصة و سابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة (الجدول 04)، بينما الجديد الفعلي هو جدول سيولة الخزينة ، أما من حيث محتوى هذه الكشوف فان النص التنفيذي هو نفسه أشار إلى أنها ستحدد بقرار من وزير المالية (المواد 33 إلى 37 من المرسوم التنفيذي). (صديقي مسعود ،2011 ،ص6)

2- الحسابات المجمعة و الحسابات المدمجة :

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة ، حيث انه بالنسبة للحسابات المجمعة (comptes consolides) ظهرت الحاجة إلى تاطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات (fonds de participation) و تدعيم ذلك بالشركات العمومية القابضة (holding publiques) سنة 1996 ، و تم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999 ،بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا و جزء من المحاسبة المالية ، خاصة مثلما اشرنا في البداية

إن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها و المتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية . (صديقي مسعود ،2011 ،ص6)

و بالتالي فوضعيات التوحيد المحاسبي لابد أن تكون شيئا مألوفا و عاديا ، أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة (comptes combines)فهو شيء جديد في المحاسبة ، و حتى النص عرف ذلك في المادة (34 من القانون) حيث أشار إلى أن الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني و التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه ، دون أن توجد بينهما روابط قانونية مهيمنة ، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد . (صديقي مسعود ،2011 ،ص5)

3- تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية :

يمكن أن يثار نقاش بالنسبة لهذه النقطة ، لأنه من المعروف بالنسبة للمخطط المحاسبي انه يركز على ثبات الطرق (fixité des méthodes) ، إلا أن القانون الجديد يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين : (صديقي مسعود ،2011 ،ص5)

الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07)

الثانية : عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية

إن الحالة الثانية هذه تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة سابقا عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلا في حالة إعادة التقييم ، و هذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة و قانونية ، إنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد . (صديقي مسعود ،2011 ص5)

2- مستجدات النظام المحاسبي المالي

إن المتأمل في النصوص القانونية الصادرة لحد الآن (منتصف 2009)يستخلص الجديد الذي سيأتي به تطبيق ذلك ابتدءا من بداية 2010 و المتمثل أساسا في : (مختار سامح ،2010،ص13)

أ- بالنسبة للمفاهيم و المبادئ :

جاء التشريع الجديد بمبادئ جديدة مثل : محاسبة التعهد ، قابلية الفهم ، المصداقية ،قابلية المقارنة ، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .

كما جاء بمفاهيم جديدة مثل الإطار التصوري أو المفاهيمي ، الشفافية في العمل المحاسبي ، العمليات بالعملة الأجنبية ، المعايير المحاسبية ، المسك الآلي للمحاسبة.

ب- بالنسبة للقوائم المالية :

اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية ، على عكس المخطط المحاسبي الذي اعتبره جدول من الملاحق ، و هذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها هي التي تظهر مقدرة الشركة على تزويد ملاكها بأموال ، كما تظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول الشركة .

أما بالنسبة لجدول سيولة ، فيعتبر أيضا جدول مهم ، لان الميزانية لا تعبر بصدق عن كل ما حدث في الشركة خلال السنة ،بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ محدد (12/31)، و بالتالي بالنسبة للمحلل يمكن أن يخطئ ففي تحليله عندما يعتمد على الميزانية فقط ،و يأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان (المؤسسة)على توليد سيولة الخزينة و ما يعادلها ، و كذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة .

ج- بالنسبة للمعايير المحاسبية :

هنا يكمن الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ، لأنه يشير بصراحة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل .

المطلب الثاني: الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري و اثر النظام المحاسبي عليه

يتناول هذا المطلب مكانة القانون الجبائي داخل النظام القانون، الضريبة في النظام الجبائي الجزائري و علاقتها بالمحاسبة ، علاقة الضريبة بالقياس المحاسبي ، وكذا اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي

أولا: مكانة القانون الجبائي داخل النظام القانون

لقد كان القانون من بين أول الصلاحيات السياسية للدولة و هذا منذ ظهور القانون الإداري ففي بعض البلدان الأوربية اعتبر القانون الجبائي وجها من الأوجه المميزة للقانون الإداري العام. لكن مع تطور دور الدولة التي أخذت في التدخل أكثر في تسيير النفقات العمومية، تمكنت الجباية من الاستحواذ على مكانة مميزة لتمويل نفقاتها من خلال الضريبة. على هذا الأساس، فقد شكل لها ترسانة من القواعد الخصوصية على مستوى القانون

المالي، هذا الأخير، يتكون بشكل عام من مادتين: المالية العمومية، القانون الجبائي و كلا المادتين تعالجان موضوع الضريبة (كله أو جزء منه) و التي تعتبر وسيلة تمويل هامة للنفقات العمومية. فالمالية العامة تقوم بتحليل القواعد المنظمة للإعداد و تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

أما القانون الجبائي، من جهته فيقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة و على مؤسسات الدولة، المتعلقة بوعاء و تصفية و تحصيل الضريبة، و تكون هذه القواعد نافذة بعد تصويت البرلمان عليها. (محمد عباس محرزي،2003،ص41-42)

ثانيا: الضريبة في النظام الجبائي الجزائري و علاقتها بالمحاسبة

تتعلق مفاهيم و تقنيات الضربة في النظام الجبائي الجزائري بالقوانين الضريبية، و قد تم تخصيص الضريبة من عموم الجباية، نظرا للعلاقة التي تربطها بالتقنيات المحاسبية لتحديد الوعاء الضريبي و فيما يلي يمكن تعريف الضريبة على أنها:

1- تعريف الضريبة:

- هي اقتطاع مالي إلزامي و نهائي تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة .(جفال محمد،دون سنة نشر،ص20)
- كما تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق تسحبه من ثروة الأشخاص الآخرين و ذلك مقابل خاص بدافعها- أي بدون تحقيق نفع خاص به- و ذلك بغرض تحقيق نفع عام.(حميد بوزيدة،2007،ص8)
- و خلاصة لما سبق يمكن تعريفها: الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل و بصفة نهائية تقوم به الدولة وفقا لقواعد قانونية، هذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين و المعنويين حسب قدراتهم التكلفية بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة. (رفعت محجوب،1979،ص34)

النظام الجزائري و كغيره من الأنظمة الجبائية الدولية الأخرى يحوي في مختلف قواعده القانونية نصوصا تشريعية تتعرض للضريبة من جميع نواحيها و التي لا تخلو مضامينها في غالبيتها من البعد المحاسبي، ما يطرح السؤال عن علاقة الضريبية بالمحاسبة في النظام الجبائي الجزائري. يتناول أيضا:

2- تقنيات الضريبة في النظام الجبائي الجزائري:

تتمثل تقنيات الضريبية في: (Mohamed bakri,2007,p118)

أ- **تحديد وعاء الضريبة:** أي اختيار أساس فرض الضريبة، حيث تنقسم إلى ضرائب على الأشخاص و ضرائب على الأموال أي على الدخل و رأس المال، و أيضا اختيار مناسبة فرض الضريبية أو الواقعة المنشاة لها و هي النقطة التي يمكن للإدارة الجبائية التدخل عندها لإجبار الفرد على التنازل عن جزء من المادة التي ينشأ فيها دين للخزينة في ذمة المكلف و هنا تختلف حسب ما إذا كانت ضرائب مباشرة غير مباشرة.

ب- **ربط الضريبة:** تحديد السعر أو النسبة بين مقدار الضريبة و القدر من المادة المكونة لوعائها فقد تكون ضريبة خاصة أي مبلغ مقابل كميات أو أحجام أو مساحات أو تكون قيمية إلى معدل نسبة مئوية تفرض على قاعدة معبر عنها بمبلغ نقدي و تكون حسب الطريقة التقريبية، الجزافية أو المظاهر الخارجية.

ج- **تحصيل الضريبة:** أي كيف يتم دفع هذه الضريبة هل تسدد بوسائل الدفع النقدي أو بشيكات أو حوالات و ما هو وقت تحصيل هذه الضريبة حيث يجب أن يكون ملائما للدولة و الممول، و أهم طرق التحصيل تتمثل في الإقرار و التقدير الإداري، الاقتطاع من المصدر، الدفع الفوري و الدفع على أقساط و التحصيل الجبري.

3- تقييمات الضرائب في النظام الجبائي الجزائري:

يعتمد تقييم الضرائب في النظام الجبائي الجزائري عموما على نوعين هما الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة: (Mohamed bakri,2007,p118)

أ- الضرائب المباشرة التي تفرض على المداخيل مثل: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات.

ب- الضرائب الغير المباشرة: مثل الضرائب على الإنفاق، الرسم على القيمة المضافة،حقوق السمعة.

ثالثا:علاقة الضريبة بالقياس المحاسبي

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في النهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة و التي عادة ما تقدر بالنسبة، و لكن وفق النظام الجديد، فبإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفقا للفترة التي تراها معبرة. حيث يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية و بالتالي تحديد الربح

الخاضع للضريبة. و توجد جملة من المواد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري تتعلق بربط القياس المحاسبي باحتساب الضريبة. (Mohamed bakhti,2007,p119)

و من جملة التطبيقات و القواعد المحاسبية التي تعتمد عليها النظام الجبائي في تحديد الضريبة، ما تعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهتلكين حيث تعتبر المادتين 172 و 173 لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أساسا مهما في معالجتها، و حسب نص المادتين فعلى المؤسسة أن تعلن عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة استعمال المبلغ المتأتي من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجب الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة.(Mohamed bakhti,2007,119)

كما أن معالجة إعانات الاستغلال و إعانات الاستثمار محاسبيا وفق نص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقا لفترة العقد خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي.(Mohamed bakhti,2007,119)

أما فيما يخص إعادة تقييم الاستثمارات فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصل القابل للاهتلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة و مجمع الاهتلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم كل من التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية و بالتالي على النتيجة الضريبية. (جمال لعشيشي،2010ةص90)

رابعا :اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي

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

وهذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة ،ومثالا على ذلك يمكن ذكر ظاهرة اهتلاك التثبيتات ، ففي النظام المحاسبي المالي يعتبر كتوزيع مباشر لقيمته وفقا لمدة الاستعمال (مدة منفعته)، ويمكن للقسط السنوي للاهتلاك أن يكون مخالفا وفقا للنظام المعمول به .(عاشور كتوش،2011،ص6)

المبحث الثالث: نقاط التباعد بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي و الجهـــود المبذولـــة لدراســـة

و تعديل بعـــض القوانين

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

سيتم تناول في هذا المبحث نقاط التباعد بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي ، وكذا الجهود المبذولة لدراسة و تعديل بعض القوانين الضريبية في الجزائر.

المطلب الأول: نقاط التباعد بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا المطلب عناصر الاختلاف التي تعتبر من أهم المعوقات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجانب الجبائي، فتطبيق هذا الأخير ابتدءا من سنة 2010 سيؤثر بشكل مباشر في العناصر المتعلقة بتحديد الضريبة على أرباح الشركات، خاصة و أن هذا النظام يجبر المؤسسات على الإشارة في قوائمها المالية و بالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين العبء الضريبي الموضح في جدول حساب النتائج و العبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الفعلي، أي إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، هذا ما سيشكل للمؤسسات تحديا واضحا بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي عن النظام الجبائي الجزائري، و فيما يلي سيتم عرض هذه العناصر.(محمد فوزي رميلي،2010،ص53)

أولا: الاهتلاكات

تتعلق الاهتلاكات بقواعد و تقنيات الاهتلاك و كذا مدة الاهتلاك.

1- قواعد و تقنيات الاهتلاك:

يعتمد النظام الجبائي الحالي على التقنيات المألوفة للاهتلاكات (خطي، متناقص، متزايد) كما يعتمد على نفس التعريف الموضح في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الاهتلاك تدني في قيمة الأصول، الهدف منه استرجاع تكلفة الأصل غير أن تعريف الاهتلاك في النظام المحاسبي المالي يختلف تماما عنه فهو عبارة عن توزيع منتظم

للمبلغ القابل للاهتلاك للأصول الثابتة المادية و المعنوية على مدة منفعتها المتوقعة حسب مخطط للاهتلاك، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لها، بحيث يصبح الاهتلاك يمثل إثبات استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصول الثابتة المادية و المعنوية. و بالتالي فعلى المؤسسات عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي، أن تعيد تحديد مدة و طريقة اهتلاك الأصول القابلة للاهتلاك، و بالتالي التأثير على أقساط الاهتلاك، و على الوعاء الخاضع للضريبة، باعتبار أن هذه الأقساط تكون محتواة ضمن هذا الوعاء. (محمد فوزي رميلي،2010،ص53)

2- مدة الاهتلاك:

و في هذا الصدد هناك نوعان من الأصول، الأصول غير المركبة و هي تلك الأصول التي لا يستطيع الكيان الاقتصادي تجزئة عناصرها لعدم استيفاء الأجزاء المكونة لها شروط التسجيل المحاسبي للأصل في السجلات المحاسبية على عكس الأصول المركبة. (محمد فوزي رميلي،2010،ص53)

ثانيا: القيمة الضائعة للأصل

يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند نهاية الدورة، و هو ما يعرف باختبارات نقصان القيمة لذا، فعلى المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بان الأصل سيفقد جزء من قيمة على إثرها كتغيرات في معطيات المحيط الثقافي، التكنولوجي...إلخ.

تسجل القيمة الضائعة للأصل ضمن الأعباء من أجل القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل و بالتالي، سيؤثر على القاعدة الجبائية للأصل المتناقص لأنها تؤدي إلى تغييرات متكررة في نخططات الاهتلاك، باعتبار أن الخسارة في القيمة تؤثر على المبلغ القابل للاهتلاك و تخفض من قاعدة اهتلاك الأصل، و التي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقا، محولة من جديد حساب مخصصات الاهتلاكات، إذ يعتبر هذا العنصر جديدا على القواعد الجبائية الحالية. (محمد فوزي رميلي،2010،ص54)

ثالثا: التسجيل المحاسبي للقرض الايجاري

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة عند تسجيل المؤسسة للأصل في تاريخ تحويل كل المنافع و الأخطار، بينما القواعد الجبائية ترتكز على تحقق و تحويل الأصل، أي ملكية المؤسسة له، و يدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة، و خاصة القابلة للاهتلاك منها. فبالنسبة لتسجيل الاستثمارات لدى المؤسسة تسمح قواعد النظام المحاسبي

المالي بتسجيل عناصر الاستثمارات و أقساط اهتلاكات إذا كانت للمؤسسة رقابة عليها بواسطة قرض إيجاري،أو المؤجرة من طرف المؤسسة، و هي أصول تكون مراقبة من طرف المؤسسة المستأجرة لها، و التي تسجلها محاسبيا لديها رفقة أقساط اهتلاكها، و هو ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان. على العكس من المخطط الوطني المحاسبة، الذي يفرض أن تكون المؤسسة مالكة للأصل أو الاستثمار حتى تسجله لديها برفقة الاهتلاك الخاص به. (محمد فوزي رميلي،2010،ص54)

رابعا: تقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة

يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول و خصوم المؤسسة عنصرا جديدا و مهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية. (محمد فوزي رميلي،2010،ص54)

1- إعادة التقييم للأصول الثابتة:

يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه و بمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها و يتم احتساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد تزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن فوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات. (محمد فوزي رميلي،2010،ص ص 54-56)

2- حالة مباني التوظيف:

عمليا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من أجل التقييمات اللاحقة. و يمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة و عليه فإن كل ربح أو خسارة ناتج عن تغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط. أما إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن أن يكون هذا النموذج أكثر دقة إذا أخذت القيمة العادلة منها، و من هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة.

كما أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتصنيف الجديد لبعض الأصول و الخصوم كسندات التوظيف فيم يتعلق بقواعد تقييمها عند كل إقفال و المعالجة الضريبية لها. (محمد فوزي رميلي،2010،ص56)

خامسا: مصاريف الأبحاث و التطوير

تسجل مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية و تحسين أداء الأصل، و يمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به و بالتالي تسجيلها لا يتم إلا بتحقق الشروط سابقة الذكر ما من شأنه التأثير على الوعاء الضريبي. فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، و مصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاكات و الخسائر في القيمة السنوية، و يمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث و مصاريف التطوير، و الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب. (محمد فوزي رميلي،2010،ص56)

سادسا: التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء

يشير المرجع المحاسبي الجديد إلى تحميل التغيرات و تصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء و النواتج و بالتالي إبعاده عن النتيجة المحاسبية التي هي منطلق تحديد النتيجة الجبائية. و هذا الأمر سيكون له أثر واضح على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان إذن هل ستقبل إدارة الضرائب بهذا الخيار مقابل التخلي عن جزء من مواردها؟ و إذا كانت كل التغيرات في الطرق المحاسبية تلمس أثارها على الأموال الخاصة. (محمد فوزي رميلي،2010،ص56)

سابعا: التسجيل المحاسبي الضريبي لبعض العناصر

هناك بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي الجديد تواجه إشكالا في التسجيل المحاسبي الضريبي و من بينها: (محمد فوزي رميلي،2010،ص ص 56-57)

1- **الضرائب المؤجلة**: يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا و تاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو حال الضرائب المؤجلة و التي ينتج عنها تسجيل الأصول و الخصوم الضريبية في الميزانية. حسب النظام المحاسبي المالي، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط

و الضريبة المستحقة في مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما خصوم و أصول الضريبة المؤجلة هي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي. و بالتالي، فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة.

2- **المؤونات:** يختلف التعريف الحالي للمؤونات عن التعريف السابق المأخوذ به في النظام الجبائي، إذ يستبعد التعريف الحالي مؤونات الخسائر المستقبلية و التصليحات الكبرى، بحيث يبقى فقط على المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة، ما يؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، و بالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، و كذلك الحال بالنسبة لمؤونات المخزون فهي تسجل عندما تمون تكلفتها أكبر من قيمة إنجازها الصافية، على عكس ما كان معتمد عليه سابقا، بحث تسجل الخسارة في حالة ما إذا كانت قيمة المخزونات في نهاية الدورة على أساس تكلفتها أقل من التكلفة الحقيقية للشراء أو الإنتاج.

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

ثامنا: تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية

يتم تسجيل الربح و الخسارة الناتج عن تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة، ضمن الأعباء أو النواتج حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بالإظهار الخسائر على التحويل فقط. (محمد فوزي رميلي،2010،ص58)

المطلب الثاني: الجهود المبذولة لدراسة و تعديل بعض القوانين الضريبية في الجزائر

عملت الدولة الجزائرية و منذ صدور القرار الرسمي ببداية العمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد انطلاقا من جانفي 2010، على بذل الجهود الضرورية من أجل ضمان انتقال سليم وواضح المعالم نحو النظام الجديد. و ذلك بالعمل على دراسة مختلف الآثار الناتجة عن تطبيقه على جميع المستويات. و قد أكدت وزارة المالية أن من أهم هذه الآثار ما تعلق بالجانب الجبائي. و في هذا الشأن، تعتبر المديرية العامة للضرائب طرفا مهما في متابعة تطبيق هذا النظام. من خلال إعداد موظفيها، و تشكيل لجنة خاصة تعمل بالموازاة مع المجلس الوطني للمحاسبة،

بهدف بالمتابعة لآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق المرجعية المحاسبية الجديدة (خاصة و أن المفاهيم المتعلقة بالاهتلاكات و المؤونات التي لها الأثر المباشر على النتيجة المحاسبية و الجبائية، لا تتطابق بالضرورة مع القواعد الجبائية الحالية). و قد بدأت الجهود المبذولة من طرف المديرية العامة للضرائب و كذا المجلس الوطني للمحاسبة من خلال قانون المالية التكميلي المتعلق ب 2009 و قانون المالية المتعلق ب 2010 و كذا التعليمة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة و هذا فقط فيما يتعلق بالتطبيق الأولى ل 2010، أين ستظهر الآثار الفعلية لتطبيق هذا النظام ما سيسمح للهيئات المعينة بالحصول على قاعدة بيانات عن الخيارات المطبقة في المؤسسات فيما يتعلق خاصة بالمؤونات و الاهتلاكات. (محمد فوزي رميلي،2010،ص78)

أولا :الجهود المبذولة على مستوى وزارة المالية

الدولة الجزائرية بمختلف هيئاتها معنية بمتابعة و تطبيق النظام المحاسبي المالي ، فهي تسعى جاهدة من اجل ضمان تطبيقه في أحسن الظروف و ذلك بوضع مختلف التدابير اللازمة كتشكيل لجان متخصصة تعمل على دراسة القوانين من اجل تعديلها ، أو إصدار قوانين جديدة .كما هو الحال بالنسبة لوزارة المالية التي تناولت قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 و قانون المالية الصادر في ديسمبر 2009 و الساري المفعول ابتدءا من 2010 جانبا هاما من القوانين المعدلة و الجديدة التي تهدف إلى تقلق الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ثانيا :الجهود المبذولة على مستوى ال جلس الوطني للمحاسبة

قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار تعليمة في إطار توضيح الرؤية عن آلية تطبيق الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في تاريخ 29 أكتوبر 2009 .و قد تضمنت هذه الأخيرة عرضا لمختلف الطرق و إجراءات التطبيق الفعلي للانتقال من PCN إلى SCF . (محمد فوزي رميلي،2010،ص78)

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن المحاسبة سابقا كانت مفيدة بإدماج القواعد الجبائية ، فان النظام المالي يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي . و من خلال عرض النظام الجبائي الجزائري يتضح أن هناك علاقة وطيدة تربك القياس المحاسبي بالضريبة ، و بالتالي فإذا ما تم الفصل بين المحاسبة و الجباية ، فان التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية .

تمهيد :

تدعيما للدراسة النظرية في الفصول الثلاثة السابقة ، قمنا بإجراء دراسة تطبيقية لنحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الوحدة الاقتصادية والاستفادة من تجربة العاملين في الميدان و سنتطرق أولا إلى تقديم عام للشركة محل الدراسة نفطال الجزائر في المبحث الأول ، و نحاول إعطاء نبذة تاريخية عن الشركة و التنظيم الهيكلي الذي تقوم عليه و مختلف المهام المنوطة بها .

كما سنتطرق في المبحث الثاني إلى الضرائب و الرسوم التي تخضع لها شركة نفطال بالجزائر (الدار البيضاء) و التسجيل المحاسبي لها حسب النظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول: البطاقة الفنية لمؤسسة "نفطال"

من خلال هذا المبحث سنتعرض إلى تقديم المؤسسة – نفطال–، بالتعرض إلى نشأتها وكل مراحل تطورها، ثم التعرف إلى مهامها والإمكانيات التي تتوفر عليها وفي الأخير تنظيمها، انجازاتها وآفاقها.

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة :

تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ERDP بموجب المرسوم رقم 101/80 المؤرخ بـ06 أفريل1981، لتخفيض الضغط المتزايد على شركة سوناطراك، التي كانت قبل ذلك تقوم بكل المهام الاقتصادية من بحث واستكشاف، تنقيب، إنتاج، استغلال، تكرير والتوزيع للداخل والخارج للمنتجات البترولية، فضلا عن البحث العلمي، خاصة في البتروكمياء.(www.naftal.dz)

وقد دخلت ميدان النشاط في 01 جانفي 1982، لتكون مسؤولة عن صناعة تكرير وتوزيع المواد البترولية، وفي عام 1987، تم فصل نشاط التكرير عن نشاط التوزيع، وذلك، وذلك بموجب المرسوم رقم189/87، الذي تشكلت بموجبه مؤسستان هما:

1- **مؤسسة** NAFTEC: أوكلت لها مهمة تكرير المواد البترولية.

2- **مؤسسة** NAFTAL: أوكلت لها مهمة توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها، ضمن تزويد السوق الوطني باحتياجاته منها.

مع العلم أن أصل رمز المؤسسة NAFTAL يرجع إلى:

NAFT: نفط.

AL: الجزائر.

ليحمل الرمز في طياته معنى "نفط الجزائر".(www.naftal.dz)

وقد عرفت المؤسسة منذ ذلك الحين إلى يومنا هذا مجموعة من التطورات، تذكر منها فيما يلي :

- **1989**: تم إلغاء مركزية أشغال شركة نفطال الاجتماعية والثقافية.
- **1990**: تم إلغاء مركزية النشاط بالنسبة (للمخزونات، المبيعات والزبائن)، وتعزز بنظام المعلومات.
- **1992**: تم الربط بين بعض وحدات التوزيع للمؤسسة، وهذا تبعا للدراسات الخاصة (بتدفق–منتوج).
- **1996**: ألغيت مركزية النشاط (للتكاليف والأسعار).
  - تم حل مديرية التجارة الخارجية.
  - إنشاء مديرية حماية الأملاك. (وثائق داخلية للمؤسسة)
  - إنشاء هيكل الأمن الداخلي على مستوى الوحدات.
  - حل وحدات المؤسسة للموانئ.

- إنشاء خلية الأمن الصناعي.
- إنشاء وحدة المطبعة.
- فك مديرية الوقود، زيوت التشحيم، المطاط والزفت ومديرية غاز البترول المميع ومديرية الطيران والملاحة البحرية. (وثائق داخلية للمؤسسة) (وثائق داخلية للمؤسسة)

– **1999**: إنشاء مركز ميثاق المديرية المكلف بالاتصال.

- إنشاء تنظيم هيكل دار المحفوظات المركزية.
- حل ثلاثة مديريات جهوية لمراقبة ومراجعة الحسابات.
- حل مشروع وحدة نفطال لغاز البترول المميع للجزائر العاصمة. (وثائق داخلية للمؤسسة)

– **2000**: حل وحدة الإعلام الآلي وإنشاء مركز المعالجة الإعلامية.

- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم غاز البترول المميع ولقسم الوقود، زيوت التشحيم والمطاط.
- إعادة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية والثقافية.
- إنشاء قسم الزفت وإعداد المخطط التنظيمي الخاص به.
- إعداد المخطط التنظيمي العام لقسم الطيران والملاحة. (وثائق داخلية للمؤسسة)

– **2001**: إنشاء منصب مساعد مسؤول عن الاتصال.

- التنظيم المفصل لقطاع CLP و GPL والزفت.
- تعديل تنظيم المقر لقطاع CLP و GPL.
- تعديل الهيكل التنظيمي لوحدة المطبعة.
- مشروع مركزي لنظام تسيير تدفقات الخزينة.
- تنظيم مفصل لمديرية الصيانة والانجاز.
- إعادة تنظيم مركز التكوين بالشرق.
- إنشاء مديرية التكوين. (وثائق داخلية للمؤسسة)

– **2002**: إعادة تنظيم مديرية الإدارة والمالية لفرع الزفت.

- إعادة تنظيم مقر فرعGPL.
- تنظيم النشاط الجبائي على مستوى فرع ومديرية المقر.
- إعادة تنظيم الهيكل الكلي لمؤسسة نفطال. (وثائق داخلية للمؤسسة)
- إنشاء مخبر لمراقبة الجودة على مستوى مناطق CLP.
- تنظيم عام لفرع الطيران والبحرية.
- تسمية مناطق GPLو CLP بالوحدات "district"

– **2007**: فصل التوزيع عن التخزين. (وثائق داخلية للمؤسسة)

المطلب الثاني: المهام والإمكانيات و الهيكل التنظيمي

أولا: المهام:

في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، تعتبر المؤسسة "**نفطال**" مسؤولة عن بيع وتوزيع المنتجات البترولية، بما فيها تلك الموجهة للملاحة الجوّية والبحرية والمتمثلة في:

- الغاز المميع GPL.
- الوقود (المحروقات)carburants
- المواد المذيبة Les solvants
- المحروقات المعطرة Les aromatiques
- الزفت والمطاط Bitume et pneumatique (www.naftal.dz)

مهامها الأساسية هي:

- تنظيم وتطوير نشاط البيع والتوزيع للمواد البترولية ومشتقاتها.
- تخزين ونقل كل المواد البترولية المباعة على المستوى الوطني.
- السهر على تطبيق واحترام المقاييس المرتبطة بالأمن الصناعي، والحفاظ، وحماية المحيط بالتعاون مع السلطات المعنية.
- القيام بدراسات السوق فيما يخص استعمال واستهلاك المنتجات البترولية.
- تحديد وتطوير سياسة المراجعة، مع تصميم أنظمة إدماج للمعلومات.
- تطوير وتنفيذ الأعمال التي من شأنها تعظيم وعقلنة استخدام الهياكل والوظائف.
- السهر على تطبيق واحترام المعايير المتعلقة بالأمن الداخلي، بطريقة توافق تعليمات المؤسسة.
- تطوير صورة ممتازة للجودة. (www.naftal.dz)

ثانيا: الإمكانيات:

بطاقة بشرية تقدر بـ29.762 عامل، تعدَ نفطال أول موزع للمواد البترولية على الساحة الوطنية، حيث تساهم بنسبة 51% من الطاقة النهائية، بتزويدها لـ8 ملايين طن/ سنويا من منتجاتها تحت عدة أشكال:

- الوقود (المحروقات)
- الغاز الطبيعي
- البترول المميع
- زيوت التشحيم Lubrifiants (www.naftal.dz)

1- حققت المؤسسة في سنة 2008 :

- رقم أعمال مع كل الرسوم متضمنة يقدر بـ 250.237.894.433,14 دينار.
- قيمة مضافة بـ42.847.182.172,33 دينار.
- نتيجة استغلال بـ11.554.662.250,94 دينار.

2- وإمكانيات تضم:

- 57 مركز مستودع للتوزيع وتخزين الوقود، المطاط والزيوت.
- 29 مركز إيداع للمنتجات الخاصة بالملاحة الجوية و06 مراكز إيداع بالملاحة البحرية.
- 49 مركز لتعبئة الغاز المميع، بقدرة ملئ 1.2 مليون طن/ سنويا.
- 06 مراكز للغاز الخام GPL.
- 15 وحدة للزفت بقدرة تحويل تقدر بـ360.000 طن /سنويا.
- 3903 وسيلة للتوزيع، و815 وسيلة للصيانة.
- 400 كم من القنوات العملية و350 كم من القنوات التي هي قيد الإنجاز.

3- تمتد شبكة توزيعها على:

- 1804 محطة خدمة، منها 685 محطة هي ملك للمؤسسة.
- 10.913 نقطة بيع منتجات الغاز المميع. (www.naftal.dz)

4- الوسائل:

- لتغطية الحاجيات اليومية للسوق المحلية بالمواد البترولية، يستلزم توفير وسائل نقل هائلة للوقود والغاز المميع، وهذا انطلاقا من مصادر الإنتاج وإنتاج بمناطق الاستهلاك ولتأمين هذا التوازن بين العرض والطلب، وفرت المؤسسة عدة طرق للنقل، كما يلي: (www.naftal.dz)

النقل البحري- القنوات Cabotage pipe	لتموين المخازن الداخلية انطلاقا من مراكز التكرير
السكك الحديدية	للتزويد الداخلي للمخازن انطلاقا من المخازن الداخلية
الطرقات	لتزويد الزبائن وتموين المخازن التي لا تحتوي على السكك الحديدية

المصدر : (www.Naftal.dz)

ولأداء مهمة التوزيع، تمتلك المؤسسة حظيرة تضم 3000 وسيلة نقل للتوزيع من جميع الأشكال، هذه الأخيرة تؤمن لها تحقيق التوزيع بنسبة 73.30% للزبائن، والباقي تؤمنه وسائل النقل الخاصة أو من طرف الزبائن أنفسهم.

من جهة أخرى تملك أيضا المؤسسة 07 بواخر تضم في أسفلها مراكز لـGPL، ترسو بصفة دائمة بالقرب من المؤسسات العمومية للنقل:

- 160 حاوية بالوقود (المؤسسة الوطنية للنقل عبر الطرقات).
- 960 عربة حاوية (السكك الحديدية).
- caboteurs 4 .(www.naftal.dz)

5- قدرات التخزين الكلية:

- الوقود (الأرضي، الجوي، البحري): 800.000 م^3.
- غاز البترول المميع المعبئ: 3.8 مليون قارورة B 13
  - قدرات التعبئة GPL: 1.2 مليون طن /سنويا.
  - قدرات تحويل الزفت: 400.000 طن/ سنويا.

وبالموازاة تتوفر المؤسسة على:

- 67 مركز إيداع للتوزيع وتخزين الوقود، الزيوت والمطاط.
- 55 مستودع جوّي- بحري. (www.naftal.dz)
- 44 مصنع للتعبئة GPL.
- 59 مستودع GPL.
- 16 وحدة لتحويل الزفت. (www.naftal.dz)

6- التوزيع:

تضم شبكة توزيع نفطال:

- 284 محطة "سير غاز"
- 1755 محطة خدمة،
- 118 محطة للوقود،
- و14550 محطة لبيع منتجات GPL. (www.naftal.dz)

7- المنتجات:

أ- الوقود CARBURANT: تقوم المؤسسة بتسويق (05) أصناف من الوقود، هي:

- **الوقود الأرضي بما فيه**: الوقود العادي، وقود super، وقود Super sans plomb وغاز زيت، وقود Gaz-oil
- **الوقود الجوي**:Jet A1

- **الوقود البحري**: Fuel Bunker

كل هذه المنتجات المخزنة والموزعة من طرف المؤسسة تستجيب لكل معايير الجودة الجزائرية.

ب- غاز البترول المميع GPL:

منتجات الغاز البترولي يتم الحصول عليها انطلاقا من مصادر معالجة المحروقات مثل:

- معالجة الغاز الطبيعي.
- تكرير البترول.

وضمن تشكيلة منتجات الغاز المميع GPL، تقوم المؤسسة بتسويق ثلاثة منتجات أساسية هي:

- **غاز البوتان الذي يباع في شكلين**:
  - قارورة 13 كغ (B13).
  - قارورة 03 كغ(B03).
- **غاز البروبان**:
  - قارورة 35 كغ (P 35).
  - قارورة 11 كغ(P11). (www.naftal.dz)
- **وقود الغاز المميع "سير غاز"**: وهو غاز يعتبر أقل إضرارا بالمحيط. (www.naftal.dz)

ج- الزيوت: lubrifiants

تقوم المؤسسة عبر كامل شبكة التوزيع الموجودة على التراب الوطني، بتسويق تشكيلة كاملة من الزيوت التي تغطي استخدامات كل قطاع السيارات والقطاع الصناعي.

وتتميز بمواصفاتها التي تحترم كامل معايير الجودة العالمية، ونجد منها:

- زيوت السيارات
- الزيوت الصناعية.
- زيوت التشحيم. (www.naftal.dz)

د- الزفت: Bitume ويوجد تحت (04) أنواع:

- **الزفت المركز**:

يستخدم لتعبيد الطرقات، كما يستعمل كمادة أولية قاعدية لتحويل الزفت السائل، الزفت المؤكسد،... الخ.

- **الزفت المؤكسد**:

يستخدم لحماية الأعمال وغيرها من الصدأ ويباع في شكل خام ومعبئ.

- **الزفت السائل**:

يستخدم لتأمين الربط بين مواد البناء (الرمل، الحجارة،...) والمواد المساعدة. ويباع هذا النوع وفق ثلاثة درجات مختلفة، ويستخدم كطلاء ولعدة غايات أخرى.

- **مشتقات الزفت**. (www.naftal.dz)

هـ- العجلات المطاطية: Pneumatique

بفضل هياكلها القاعدية للتخزين وشبكة التوزيع، تسوق المؤسسة عجلات مطاطية لكل أصناف وسائل النقل المتعددة، والخاصة بـ: السياحة، الشاحنات، الوزن الثقيل، الناقلات الصناعية وغيرها. وتخضع هذه المنتجات لمراقبة الجودة الصارمة، وهذا لأمن مستعمليها، لهذا فهي تمنح لزبائنها بخصوص كل ما تعرضه عليهم:

- ضمانة تمتد على فترة 18 شهر ضد كل عيب في التصنيع.
- مساعدة تقنية مضمونة من طرف عمال أكفاء.
- تجربة المؤسسة في اختيار المنتجات المطاطية.

و- منتجات أخرى:

وتتمثل في (04) عائلات من المنتجات هي:

- **les paraffines**: تستخدم في المجال الصيدلاني، المنتجات الغذائية، الشموع، المتفجرات،...
- **الشموع les cires** . (www.naftal.dz)

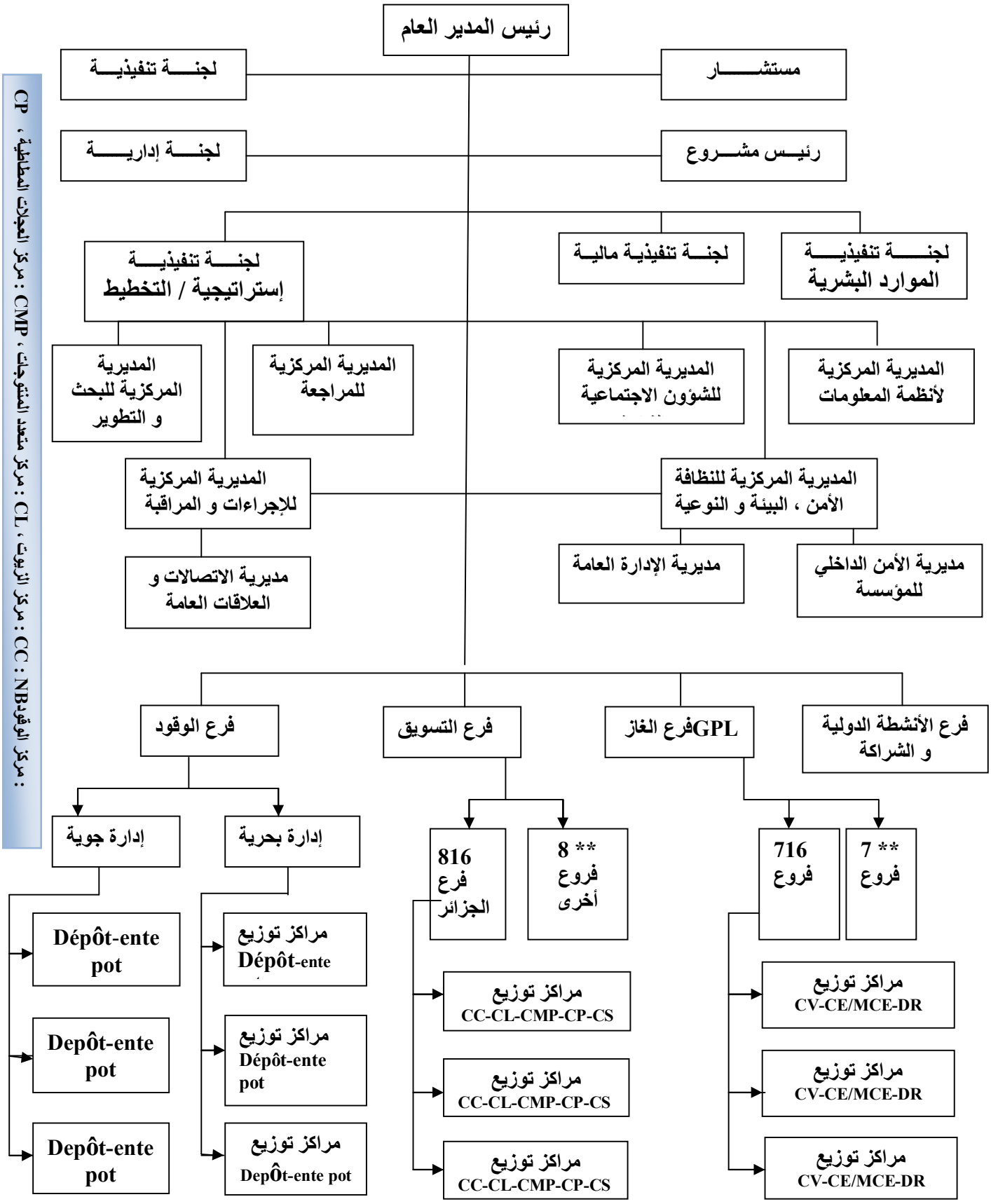
- **زيوت خاصة:**

تستعمل في إنتاج العجلات المطاطية وغيرها، مواد الصيانة، مادة الاشتعال، أعواد الثقاب،...الخ.

- **المواد المذيبة les solvants**: تستخدم في:
  - مواد الصيانة.
  - المواد المزيلة.
  - المواد اللاصقة.
  - وغيرها. (www.naftal.dz)

ثالثا : الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (02) الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال



: مركز الوقودNB : CC : مركز الزيوت ، CL : مركز متعدد المنتوجات ، CMP : مركز المعلبات المطاطية ، CP

المصدر :وثائق داخلية للمؤسسة

المبحث الثاني :دراسة الجبائية لمؤسسة نفطال الجزائر (وحدة الوقود الدار البيضاء)

المطلب الأول : الضرائب و الرسوم المفروضة على نفطال الجزائر(وحدة CARBURANTS)

أولا :الرسم على النشاط المهني TAP

الرسم على النشاط المهني هو رسم مطبق على كل وحدة من وحدات نفطال و في كل منطقة موجودة فيها نقطة بيع نفطال (GD، CDS ،الورشات...)و ذلك خلال الشهر .

يطبق على المبيعات بالجملة تخفيض 30 % إلا على المبيعات في الشبكة GD .

و يطبق تخفيض 50 % لكل المبيعات بالجملة من السير غازsirghaz إلا على مبيعات الشبكة GD .

لتجنب الغرامات بالنسبة للوحدات الموجودة في المناطق التي تصعب احترام مواقيت التصريحات و التسديد ، يقدم لها إمكانية اتخاذ أسلوب التصريحات على الحساب ، يجب عليها الالتحاق بقسم الضرائب لتجسيد هذا الاختيار ، حيث يجب أن تتم هذه الطلبية قبل 30/11 من السنة الجارية.

رقم الأعمال الذي يجب التصريح به يجب أن يتكون من كل عمليات البيع و عمليات تقديم خدمات التي تجري خلال الشهر من طرف GD ،CDS ،الورشات ...الخ و العمليات التي لا تتدخل ضمن رقم الأعمال الذي يجب التصريح به

أسلوب التسبيقات على الحساب :

تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة :

- القاعدة الضريبة = رقم الاعتمال الخاضع للضريبة /12 شهر
- تحديد قيمة التسبيق الشهري 30 % :القاعدة الضريبية x %70 x %2
- 50 % :القاعدة الضريبية x %50 x %2

عند CDS المزودة ببرامج المعلوماتية ، في كل نهاية الشهر بعد التسوية ، كل ما يقدمه النظام المعلوماتي SVCDS يتم عرضه لقسم المحاسبة و المالية للقيام بعماليات التصريح بعد مراجعة الاستخدامات .

عند الشبكة GD بفضل قسم التجارة يتم الاتصال بقسم المحاسبة و المالية للقيام بالتصريح

عند CDS و الورشات الغير مزودة بنظام معلوماتي يجب عليهم مسك سجل متسلسل تاريخيا للفواتير التي تكون ممثلة بنسختين كل واحدة منها يصادق عليها و يمضيها مصدرها و المسؤول و تقدم نسخة إلى قسم المحاسبة و المالية للقيام بالتصريحات

يصرح بالتسبيقات على G50 بالخانة TAP ، و الدفع يجب أن يكون قبل 20 يوم من الشهر المقبل و يتم حساب TAP السنوي بإتباع :

- تحديد قيمة رقم الأعمال السنوي المحقق خلال السنة من طرف CDSو GD .
- تطبق على قيمة رقم الأعمال نسبة التخفيض .

642	445	ح / ضرائب و رسوم على رقم الأعمال غير قابلة للاسترجاع ح / الدولة ضرائب على رقم الأعمال	XX	XX

- حساب TAP الحقيقي
- القيام بالتصريح السنوي
- تسديد الفروقات
- التصريح و الدفع يجب أن يتم 31/03 للسنوات الموالية

فيما يخص التصريح السنوي لضريبة TAP يجب إن يكون رقم الأعمال السنوي مساويا لمجموع أرقام الأعمال للتصريحات الشهرية لمدة 12 شهر المصرحة في G50 الشهري خلال الدورة.

في حالة وجود فروقات لابد من البحث عن السبب لان المؤسسة في هذه الحالة تكون معرضة للخطر (غرامات) و يجب إعلام مديرية المحاسبة و المالية قسم الجباية لمساعدة الوحدة في حالة عدم القدرة تفسير سبب الفروقات و يتم التصريح بضريبة TAP السنوية ففي الوثيقة السنوية E8 و ذلك بتسجيل قيم رقم الأعمال في الخانات التالية :

01- السير غاز ، المبيعات بالجملة التي تستفيد من تخفيض 50%
02- لا شيء
03- لا شيء
04- لا شيء
05- كل المبيعات بالجملة التي تستفيد من تخفيض 30 %
06- عمليات البيع التي تستفيد من تخفيض 75% شبكات GD
07- العمليات التي لا تستفيد من التخفيضات
08- رقم الأعمال الاجتماعي الخاضع للضريبة
09- العمليات المعفاة من الضريبة

642	445	N/ Xشهر/ 31 ح / الرسم على النشاط المهني ح / الرسم على رقم الأعمال TAP مبيعات شهر N / X	XX	XX

445		N/ X+1 شهر /20		
	512	ح / الدولة ضرائب على رقم الأعمال	XX	
		ح / البنك		XX

ثانيا :الرسم على المواد البترولية TPP:

هي ضريبة نوعية غير مباشرة جاءت لتعويض الضريبة الجمركية DIC و تطبق على المواد البترولية و المماثلة لها المستوردة أو المحصل عليها تفرض على المواد :

- البنزين الممتاز
- البنزين العادي
- زيت الفيول
- غاز اويل
- GPL
- البروبان
- البوتان

تصرح TPP في وثيقة G50 و يجب أن يتم الدفع قبل 20 من الشهر المقبل و تخصص كليا للخزينة العمومية

411		ح / الزبائن	XX	
	44502	ح / TVA		XX
	4453	ح / TAX ADDITION		XX
	701	ح / TPP		XX

701		التحويل		
		ح / TPP	XX	
	44530	ح / TAX ADDITION		XX

44530		الدفع في G50 ح / TAX ADDITION	XX	
	512	ح / البنك		XX

ثالثا :الرسم المكمل على البنزين TCE

هو رسم يطبق على الوقود الذي يكون مقدر بـ 1 د ج لكل لتر من البنزين الممتاز و العادي ، و 2 دج على الرصاص .

يصرح به في G50 و يتم الدفع قبل الشهر المقبل و يخصص 50% للصندوق الوطني للبيئة و مكافحة التلوث و 50 % للطرقات و الطرق السريعة

411		ح / الزبائن	XX	
	44502	ح / TVA		XX
	4453	ح / TAX ADDITION		XX
	701	ح / TCE		XX
702		ح / TCE	XX	
	44530	ح / TAX ADDITION		XX
44530		ح / TAX ADDITION	XX	
	512	ح / البنك		XX

رابعا :الرسم على التلوث TP

الأنشطة الملوثة أو الخطيرة على البيئة هي المعرفة في قائمة المصطلحات للمنصبات المصنفة

يطبق الرسم على الأنشطة الملوثة :

- حسب طبيعة النشاط و أهمية النشاط
- كمية و نوعية النفايات الخطيرة المولدة
- وجود حاصل التصفية للأنظمة الموجودة
-

645		ح / الضرائب و الرسوم الأخرى	XX	
	447	ح/ الضرائب الأخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة		XX

447		ح/ الضرائب الأخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	XX	
	512	ح / البنك		XX

خامسا :الرسم على القيمة المضافة TVA

يطبق الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال المحقق الذي يتحدد بثمن السلعة أو الأشغال و الخدمات المقدمة

يتم حساب ضريبة TVA بتطبيق المعادلات المحددة قانونيا على المواد البترولية و المعدل العام هو 17% على البنزين و 7 % على غازوال.

فعند شراء بضاعة فالمؤسسة تدفع قيمة البضاعة مضاف إليها قيمة الرسم على القيمة المضافة ، فعندما تبيع نفس البضاعة فإنها تقبض قيمة بيع البضاعة مضافا إليها TVA ثم يطرح TVA المدفوع من TVA المقبوض فتجد نفسها أمام ثلاث حالات :

1- TVA مقبوض اصغر من TVA مدفوع : الفرق بينهما يدفع إلى خزينة الدولة

2- TVA مقبوض اكبر من TVA مدفوع : يعتبر هذا الفرق تسبيق على TVA

3- TVA مقبوض يساوي من TVA مدفوع : لا يدفع أي شيء للخزينة و لا يوجد تسبيق

يصرح بها في وثيقة G50 و يتم الدفع قبل 20 من الشهر المقبل بالنسبة لمشتريات البضائع و الخدمات أما بالنسبة لمشتريات الاستثمارات فيجب التصريح بها و الدفع قبل 20 من نفس الشهر.

في حالة المشتريات:

38		ح / مشتريات	XX	
4456		ح / TVA على المشتريات	XX	
	401	ح / موردي المخزونات و الخدمات		XX

30		ح / مخزونات	XX	
	38	ح / مخزون مشتريات		XX

في حالة المبيعات :

441		ح / الزبائن	XX	
	70	ح / المبيعات		XX
	4457	ح / TVA على المبيعات		XX

60		ح / مشتريات مستهلكة	XX	
	30	ح / مخزونات		XX

سادسا:الضريبة على الدخل الجمالي IRG :

تؤسس ضريبة سنوية ووحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و يكون الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي و المبلغ الإجمالي المداخيل الصافية مطروح منها الأعباء القابلة للخصم التالية :

- فوائد القروض و الديون المبرمة لأغراض مهنية و كذلك في إطار اقتناء أو بناء مسكن
- اشتراكات التامين على الشيخوخة و التأمينات الاجتماعية
- التامين المبرم من طرف المالك المؤجر.

63		حـ / أعباء المستخدمين	XX	
6210		حـ / مستخدمين خارج المؤسسة	XX	
6312		حـ / أجور المستخدمين	XX	
	442	حـ / الدولة ، ضرائب و رسوم		XX
	425	حـ / مستخدمين تسبيقات ممنوحة		XX
	427	حـ / مستخدمين اعتراضات		XX
	421	حـ / مستخدمين مكافآت مستحقة		XX
442		حـ / الدولة ، ضرائب و رسوم	XX	
	512	حـ / البنك		XX

المطلب الثاني :دراسة الضرائب و الرسوم لشهر ديسمبر

1- الرسم على النشاط المهني TAP:

Chiffre d'affaires x 2%= TAP

% 2 X 41563774.94 =

831275,5 =

2-الرسم على المواد البترولية TPP

DA 1 X 33747.66 = TPP

33747.66 =

3-الرسم على القيمة المضافة TVA :

TVA collectée –TVA récupérer = TVA a payée

–4988731 = 9410682.32 – 4421951.07

4-الضريبة على الدخل الاجمالي IRG :

توجد نوعان الضريبة حسب barème على المستخدمين :

33747.66 = IRG

الضريبة على المستخدمين الخارجيين بمعدل 10 %

16805.55= IRG

ثانيا : التسجيل المحاسبي

642		ح / ضرائب و رسوم على رقم الأعمال غير قابلة للاسترجاع	5035629.32	
	445	ح / الدولة ضرائب على رقم الأعمال		5035629.32
4457		ح / TVA على المبيعات	4421951.07	
	4456	ح / TVA على المشتريات		9410682.32
	44572	ح / TVA	5035629.32	
		G50		
445		ح / الدولة ضرائب على رقم الأعمال	5069377	
44572		ح /TVA	5035629.32	
44530		ح / TPP	33747.66	
	512	ح /البنك		10138754

خلاصة الفصل الثالث:

مجمل القول أن النظام الجبائي لم يواكب التطورات التي حصلت في النظام المحاسبي المالي من جهة و من جهة أن المشرع الجبائي اكتفى بتقييم أداري بالنسبة للنظام الضريبة الجزافية و تقييم محاسبة مبسطة للنظام المبسط ، هذا معناه أن مجال التطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المشرع مازال بعيدا ، و يجب مراعاة التدرج في التطبيق لخصوصية واقع الاقتصاد الجزائري ،و تحقيق التوافق و التقارب بين النظام المحاسبي المالي و العديد من التشريعات و القوانين الجبائية .

الخاتمة العامة :

لطالما ارتبطت القواعد المحاسبية بالقواعد الجبائية في معظم دول العالم . و من خلال عرض العلاقة بين المحاسبة المالية و الجباية يلاحظ ذلك التواصل التكاملي الذي ظهر مع ظهور أولى الممارسات المحاسبية ، أين كانت المحاسبة المالية و لازالت تخدم أغراضا جبائية محددة ،موجهة من طرف سياسات الدولة بصفة عامة كتحديد العبئ الضريبي مثلا .

فتواصل العلاقة بين المحاسبة و الجباية ، ومساهمة هذه الأخيرة في تطور المحاسبة أمر متعارف عليه على مستوى الدولي ، و تختلف درجة قوة هذه العلاقة من بلد إلى أخر و بالنسبة إلى الجزائر فاقل ما يقال عن العلاقة بين المحاسبة و الجباية أنها وطيدة بحكم ارتباط القواعد الجبائية بالقواعد و المفاهيم المحاسبية لتحديد الربح الضريبي .فبرغم من قوة هذه العلاقة إلا أن هناك بعض الفوارق المفاهيمية و التقنية سواء في المحاسبة أو في الجباية .لكن عملها على إنصاف المكلف بالضريبة من خلال محاولة جبائية بطريقة منطقية وواقعية ، تعتبر عاملا مشتركا من شانه الحث على العمل لاستعاب هذه الفوارق ووضع حد للتعارض المفاهيمي بينهما .

و في إطار توضيح أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد ، وعرض محتوى النظام الجبائي الجزائري جاء موضوع البحث بهدف تبيان العلاقة و كذا نقاط التباعد الموجود بين قواعد النظامين المحاسبي و الجبائي اضافة إلى ذلك وجوب ربط المفاهيم الجديدة التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية التي كانت من أهم الأسس التي بني عليها النظام المحاسبي المالي و بناءا على الهدف الرئيسي للبحث و محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي :**ما مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على المنظومة الجبائية لنشاط المؤسسة في الجزائر– مؤسسة نفطال – ؟**

تم التوصل إلى جملة من النتائج الآتية :

1- يعتبر النظام المحاسبي مصدر المعلومة المالية .وسيلة التواصل بين الكيانات الاقتصادية ، ما يجعل المحاسبة تقنية كمية للتسيير تقدم المعلومات المحاسبية الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين ، من اجل تمكينهم كم اتخاذ القرارات التسيرية . كما أن عملية تحديد ماهية الجباية يكون من خلال ثلاث عناصر مجتمعة ، و المتمثلة في التصور الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي لدور الدولة كقاعدة مرجعية لبناء مختلف السياسات الوطنية .إذ تعتبر الجباية مجموع القوانين و القواعد التشريعية التي تعمل على تحصيل الضريبة .

2- من أهم التحديات التي واجهت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، هي التوجه الضريبي و الحكومي فبعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط الوطني على إعداد البيانات الوطنية ، تساعد في التخطيط و اتخاذ القرارات على المستوى المحلي .على عكس هدف المعايير التي تعمل على عرض القوائم المالية ذات موضوعية ، خدمة للمستثمر على وجه الخصوص . و بهذا فهي تطرح فكرة فصل المحاسبة عن الجباية بصفة عامة .

3- أتى النظام المحاسبي المالي بعدة استحداثات تتعلق خاصة بمحاولة تقريب الممارسة المحاسبية المحلية بالممارسة العالمية ، حيث يمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات .كما انه يسمح بالإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ و القواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات ، و تقييمها و إعداد القوائم المالية ، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من إخطار التلاعب الإرادي و غير الإرادي بالقواعد ، و تساعد على تسهيل مراجعة الحسابات .

4- يقترح النظام الجديد حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات ، التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني .و يقدم شفافية و ثقة أكثر للحسابات و للمعلومة المالية التي يسوقها ، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسات و يمكنها من تحسين تنظيمها الداخلي و جودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية .

5- يتضمن النظام الجبائي الجزائري ، جملة من القواعد و القوانين تبقي العلاقة بين المحاسبة و الجباية متواصلة وبقوة ، حتى مع تغيير الثقافة المحاسبية وفقا للمعايير الدولية، مما يؤدي إلى تسجيل فروقات مفاهيمية و نوعية بين النظامين الجبائي و المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

6- ترتكز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية الجديدة و القواعد الجبائية الحالية ،و التي من شانها التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان ،حيث تجعل صورة المعالجات التي تسمح بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية غير واضحة في بعض الوضعيات كما هو الشأن بالنسبة لحالات إعادة تقييم الأصول ، استعمال القيمة العادلة ، حالة القرض الايجاري....الخ.

7- تعمل الدولة الجزائرية بمختلف هيئاتها المعنية بمتابعة و تطبيق النظام المحاسبي المالي جاهدة على ضمان تطبيقه في أحسن الظروف ، من خلال وضع التدابير اللازمة .

8- التعديلات الجديدة في النظام المحاسبي أشارت إلى ضرورة الإسراع للقيام بتعديلات على البيئة القانونية و التكوينية و الضريبية من اجل التماشي مع النظام المحاسبي المالي .

الاقتراحات :

انطلقا من دراسة موضوع البحث ، و بعد التطرق لنتائجه المتوصل إليها يمكن في هذا المجال تقديم اقتراحات تتمثل فيما يلي :

- على الدول التي تسعى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة ، أن تضع خطة محكمة وفق جدول زمني تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي بما يتناسب و معطيات اقتصادها المحلي .
- ضرورة وضع هيئات مختصة ، تضم مهنيين و متمرسين بالمهنة المحاسبية ، تعمل على دراسة و متابعة مختلف الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد ، مما يسمح من التقليل من أثاره السلبية غير المرغوب فيها على مختلف المجالات التي تتعلق بالمحاسبة و تفاديها .
- على الدولة الجزائرية تكييف الإطار القانوني مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ، و هذا لا يشمل الجانب المحاسبي ، بل حتى ما تعلق بالجوانب الأخرى كالقانون التجاري

مثلا الذي لا يزال يعتبر المؤسسة التي فقدت ثلاثة أرباع رأس مالها مفلسة في حين المعايير المحاسبية الدولية تعتبر رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتجة عن الفرق بين قيمة الأصول و الخصوم ، و هذا الفرق يتغير من وقت لأخر ، المهم أن لا تقع المؤسسة في خطر عدم التسديد.

- يجب أن يمثل النظام المحاسبي المالي المفتاح الحقيقي لوضع نظام محاسبي يقضي على ظاهرة الفساد المالي و الإداري بمؤسساتنا الإدارية .
- الاستفادة من تجارب الدول في تطبيق المعايير الدولية ،خاصة تلك التي ترتبط المحاسبة بالجباية فيها بنفس درجة ارتباطهما في الجزائر مثل فرنسا .
- على الدولة أن تتوخى كل التدابير اللازمة حتى تتمكن من استيعاب نتائج تطبيق النظام المالي المحاسبي و بخاصة على المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيقها .
- العمل على إصدار كتب و نشريات التي ترشد المحاسب في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد و العمل على إصدار موسوعة متكاملة للمعايير المحاسبية و متابعة تطورها

أفاق البحث:

بعد دراسة موضوع البحث ، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدو جوانب ، يمكن لها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة ،و ذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بتكييف القوانين الأخرى مع النظام المحاسبي المالي كالقانون التجاري مثلا ، و كذا أهمية تبني المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية على تفعيل سوق البورصة في الجزائر ،أهمية المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية في تعزيز الحوكمة بالمؤسسات ، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على هيكلة رأس المال ...الخ، خاصة و أن التطبيق الميداني لها ابتدءا من 2010 سيطرح مواضيع هامة أخرى تستحق البحث و النقاش .

أولا : المراجع باللغة العربية

أ- الكتب :

1. أبو زيد محمد المبروك :المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، أتراك للطباعة و النشر، القاهرة ،2005.

2. أبو غزالة طلال ، آل هاشم ضياء :المحاسبة الدولية ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان، 1992.

3. أبو فتوح فضالة :المحاسبة الدولية ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة ، 1996.

4. أحمد لطفي أمين السيد : المحاسبة الدولية و الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، مصر، 2004

5. البشتاوي حسين سليمان ،أبو خزانة إيهاب محمد :مبادئ المحاسبة ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى عمان ، 2004

6. بوزيدة حميد:جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية. الجزائر،2007.

7. تشول فريدريك ،كارول فروست،جاري ميك: المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر الرياض، 2004 .

8. جربوع يوسف ، سالم حسن : المحاسبة الدولية ، مع التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى. عمان، 2001.

9. الجعارات خالد جمال : معايير التقارير المالية ، دار الإثراء ، الطبعة الاولى. عمان، 2000 .

10. جفال محمد : المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال ، دار الشهاب ، الجزائر ، دون سنة نشر.

11. حسين القاضي،مأمون حمدان :نظرية المحاسبة ، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، ، الطبعة الاولى، عمان 2005 .

12. الديلمي خليلي :مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الطبعة 01 ، الجزء2 ،عمان،2005 .

13. السيد سيد عطا الله : المفاهيم المحاسبية الحديثة ،دار الراية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ،عمان ،2009.

14. شنوف شعيب : محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ، الجزائر 2008 .

15. صادق بركات عبد الكريم : الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية للنشر ، بيروت ، 1987.

16. صلاح حواس :المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ،بدون دار نشر ، الجزائر،2012 .

17. طارق عبد العال حماد : دليل استخدام المعايير المحاسبية ،الدار الجامعية ، ج1، الإسكندرية ، 2009 .

18.عبد القادر وليد ، حسام الوخداش: المحاسبة الدولية ، منشورات جامعية القدس المفتوحة ، الطبعة 01 . 2007

19.علاوي لخضر :معايير المحاسبة الدولية (دروس و تطبيقات محلولة)،الأوراق الزرقاء للنشر و التوزيع،الجزائر . 2012

20.فريدريك و فروس كارول ، مبيك جاري : المحاسبة الدولية ، تعريب محمد عصام الدين ، دار المريخ للنشر الرياض ، 2004

21.القاضي حسين ، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة ، الدار العلمية للنشر و التوزيع ، الطبعة 01 ، عمان 2001

22.الكبيسي عبد الستار : مبادئ المحاسبة (01)و (02) الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان،2009.

23.لعشيت جمال : محاسبة المؤسسة و الجباية ، دار الأوراق الزرقاء ، الجزائر ،2010.

24.محجوب رفعت : المالية العامة ، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي ، القاهرة ، 1979.

25.محرزي محمد عباس : اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2003.

26.محمد نور احمد : مبادئ المحاسبة المالية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1987.

27.الرفاعي خليل محمود ،ابراهيم ايهاب نظمي ، الخطيب خالد راغب ، الرمحي نظال محمود: أساسيات المحاسبة المالية ، المجتمع الغربي للنشر و التوزيع ، الطبعة 01 عمان،2009.

28.محمود حازم أبو صرة: أصول المحاسبة 1 ، دار البداية ناشرون و موزعون ، الطبعة الأولى ، عمان ،2009 .

29.مرعي عبد الحي : النظام المحاسبي الموحد ، مؤسسة كتاب الجامعة للطباعة و النشر ، الإسكندرية ، 1985.

30.مطر محمد : نظرية المحاسبة ، دار وائل النشر ، الطبعة 01 ، عمان ، 2006

31.الناغي محمد : دراسات في نظرية المحاسبة و المعايير المحاسبية ، المكتبة العصرية ، الطبعة 01 ، الإسكندرية .2002

32.نور عبد الناصر ، الحجاوي جلال : المعايير المحاسبة الدولية ، متطلبات التوافق و التطبيق ، جامعة الإسراء الأردن ، 2003.

33.هييني فان جريونيخ : معايير التقارير المالية ، الدولية ، ترجمة طارق حمدان ،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية مصر ، 2005.

34.يوعون يحياوي نصيرة :جباية المؤسسة ،الأوراق الزرقاء للنسر و التوزيع،2011.

ب- أطروحات الدكتوراه:

1. بن بلغيث مداني ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ،2004 .

ج-المذكرات :

1. محمد فوزي رميلي ، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية ،2010 -2011 علوم اقتصادية و اجتماعية و علوم التسيير ،تخصص مالية و محاسبة ، قسم علوم تجارية /ماستر.
2. وحشي فاتح ،دور النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة في تحسين العمل الضريبي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر 2009 -2010 علوم اقتصادية و اجتماعية و علوم التسيير ،تخصص مالية و محاسبة ، قسم علوم تجارية.
3. نوي الحاج ، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية و محاسبة كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف،2007-2008 .

د- الملتقيات :

1. بلقاسم عبد اللطيف ، مقارنة تحليلية برؤية واقعية ، الملتقى الوطني حول :السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة ، تحت عنوان تحديات العولمة الاقتصادية و انعكاساتها على السياسة الجبائية في إطار التجارة الالكترونية ، عنابة ، 2004
2. شنوف شعيب ،الملتقي العلمي الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب ، تطبيقات و آفاق تحت عنوان الممكن و غير الممكن في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، الإشكالات و التحديات ، المركز الجامعي الوادي ،18/17 جانفي 2010.
3. صديقي مسعود، الملتقي العلمي الدولي الأول حول: فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تحت عنوان فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ،18/17 جانفي 2010.
4. مزياني نور الدين و فروم محمد الصالح ،الملتقي العلمي الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية تجارب ، تطبيقات و آفاق تحت عنوان المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية ، المركز الجامعي الوادي ،18/17 جانفي 2010

5. جاوحدو رضا، الملتقي العلمي الدولي الأول حول: فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تحت عنوان اثار تبني المعايير المحاسبية على النظام الجبائي ،18/17 جانفي 2010

6. عاشور كتوش ، الملتقي العلمي الدولي الأول حول: فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر تحت عنوان النظام المحاسبي المالي إطاره العام أثاره و انعكاساته، مرباح ،18/17 جانفي 2010

ه- المجلات :

1. الشيخ عماد و جوهر كريمة ، دراسة تحليلية للتحديات المستقبلية للعمل و التعليم المحاسبي ، مجلة البحوث و الدراسات الإنسانية ، العدد رقم 53 ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة ، 2008

2. سويلم حسن ، مدى الحاجة لتوفيق معايير المحاسبة العربية للتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة ، مجلة البحوث التجارية . المجلد 26 ، عدد02 ، 2005

و- التشريعات :

1. كشف الخدمات الجبائية رقم 14 من DGi سنة 1996

2. الأمر رقم 35-75 الصادر في 29 افريل 1975 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني ، الأمر رقم 11/07 مؤرخ في 26 جويلية 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

3. قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي .

ز- مواقع الانترنت :

1. www.Naftal.dz

2. .Joulie , le rapport entre la fiscalité et la comptabilité(www.oboulo.com), consulte le 24/02/2013.

ثانيا :المراجع بالفرنسية

أ- الكتب :

1. André abrumet , la normalisation comptable au service de l'entreprise de la science et de la nation , dunad ; Paris , 1951

2. Casi AISSA ,Passage de résultat comptable au résultat fiscal, le df (institut Maghrébin d'économie douanier et fiscale), Alger ,2002

3. Frederic gielem , john hegarty, A pen-European perspective on accounting implications of (IAS/IFRS),world Bank, 2007.

4. Mohamed Bakhti, comptabilité de fiscalité de l'entreprise, maison ICA Alger ,2007.

5. Saci Djelloul , comptabilité de l'entreprise et système économique ,l'expérience Algérienne(O.P.U) , Alger,1999

ب- الملتقيات و الندوات :

1. Bia Chabane, le système comptabilité et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise, séminaire 20et21 mai 2008, université M. Mammeri , Tizi ouz

2. Conseil national de la comptabilité ,projet 7 de système comptable financier, Alger , 2006 , l'article 321-5

3. Djilali Abdelhamid Réfection sur le projet du nouveau référentiel comptable Algérien en rapport avec les normes "ITS/IFRS" institut des économie douairières et fiscale,24 septembre,03 octobre.2005 .

ثالثا : المراجع بالانجليزية

1. H.C. Johnson , the effect of income redistribution on 116aggregate consumption with interdependence of consumer's preferences preferences,economitrica, London, 1952.

الملخص

يدخل تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبية و التقارير المالية ، في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية .فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى و بصفة واضحة في توجهاته و مضمونه عن بعض قوانين و قواعد النظام الجبائي الجزائري الحالي ، ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من اجل دراسة و حل مختلف الإشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد ، و ذلك بعرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شانها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية و كذلك العكس .خاصة و إن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية في الجزائر تعتبر إلى حد ما وطيدة .

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، النظام الجبائي الجزائري ،المعايير الدولية للمحاسبة.

Résumé

L'adoption du l'Algérie d'appliquer les normes internationales de comptabilité et de reporting financier (IAS/IFRS) entre dans le cadre d'une tentative de lire les entreprises algériennes avec les différentes changements économiques internationales .La loi système comptable financier est loin dans orientation et son contenu de certaines lois et règles fiscales algériennes , ce qui impose à l'Etat algérien la nécessité d'intensifier leurs efforts pour étudier et résoudre les différents problèmes que peuvent découler de cette lacune ,en offrant des solutions objectives qui n'a pas l'intérêt de donner l'avantage à des objectifs fiscales sur des objectifs comptables et vice versa .D'autant plus que la nature de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Algérie considéré comme assez proche .

Les mots clés: le système comptable financier, le système fiscal algérien, les normes comptables internationales.

مقدمـــة عامـــة

الفصل الأول :

المعايير المحاسبية الدولية

الفصل الثاني :

النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري

الفصل التمهيدي :

مفاهيم اساسية عن المحاسبة و الجباية

الخاتمة العامة

الفصل الثالث :

الدراسة التطبيقية لمؤسسة نفطال

- الجزائر وحدة

-(CARBURANTS)

الملاحق

الفهرس العام

قائمة المراجع