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

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة
رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: .....
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي
تحت عنوان:

أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي

من إعداد:
- فلوسية محمد الأمين
- والي سهام

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
		جامعة المسيلة	رئيسا
أ - بيصار عبد الحكيم		جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
		جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2019-2020

ملخص الدراسة

يأتي تبني الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية، ما يؤدي إلى أحداث انعكاسات وأثار معتبرة على عدة جهات تربطها علاقة بالمحاسبة، ومن أهم تلك الجهات النظام الجبائي الذي يعتمد أساسا على المخطط الوطني للمحاسبة المعد في ظل الاقتصاد المخطط، وهو ما جعل من المحاسبة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقواعد الجبائية، ولكن مع تغير المرجع المحاسبي المستمد من واقع محاسبي(النموذج الانكلوسكسوني) وبالضبط من المعايير المحاسبية الدولية، فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجيهاته ومضمونه عن قوانين وقواعد النظام الجبائي الجزائري الحالي، والتي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة القيام بملائمة وتكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع الحاسبي من خلال إيجاد حلول موضوعية ووسطية للإشكاليات التي يطرحها هذا التباعد، وسنحاول في هذه الدراسة إبراز أهم تلك الصعوبات والمتعلقة بالضرائب المؤجلة.

***الكلمات المفتاحية*:**النظام المحاسبي المالي النظام الجبائي الجزائري، نقاط الاختلاف، التكييف والجهود المبذولة،الضرائب المؤجلة.

Abstaract:

Enters the adoption of Algeria‘s financial accounting system application in the context of an attempt algerian organization of various international economic changes,leading to creation of repercussions and the effects of linking arguing on several points linked by arelationship accontin, and most important of these entities tax system which is mainly based on the national plan for accounting prepared under the planned economy, which made the acconting is closely linked to the rules of the tax, but with the change of the reference accounting derived from the reality of accounting model Alankulosksona and exactly of international acconting standards ,law of financial accounting system distance and as clear in its direction and content of all the laws and rules of the current tax system Algerian and that directly affect the elements of the tex on corporate profits determine, what imposed on the Algerian state need to do Tailor – conditioning tax rules with the new reality of accounting, allowing modernizing tax system and reduce the effectts of the reference accounting change through the creation of objectivity and moderation solutions to the problens posed by this gap, we will try in this study highlighting the most important of these difficulties related to deferred texes and Depreciation

Key words :financial accounties system, the Algerien fiscal system ,points of difference, air-conditioniong and efforts .

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
اهداء	
شكر وعرفان	
ملخص الدراسة	
فهرس محتويات	I
فهرس الجداول	II
قائمة الاختصارات والرموز	III
مقدمة	أ- د
الفصل الاول: مدخل للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري	
تمهيد	6
المبحث الاول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي	7
المطلب الاول: اسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومفهومه	7
المطلب الثاني: الاطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي	12
المطلب الثالث : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي وإمتيازاته	17
المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري	21
المطلب الاول: ماهية النظام الجبائي الجزائري	21
المطلب الثاني: بعض انواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري	28
خلاصة الفصل	34
الفصـــل الثـاني: اهميـة توافق القواعد الجبـائيـة مع متطلبـات النظـام الجبائي الجزائري	
تمهيد	
المبحث الاول: الوعاء الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي	
المطلب الاول: ماهية الربح المحاسبي والربح الجبائي	
المطلب الثاني: منهجية تحديد الربح الجبائي في ظل النظام المحاســبي المالي	
المبحث الثاني: الضريبة المؤجلة	
المطلب الاول: ماهية الضريبة المؤجلة	
المطلب الثاني: تصنيف الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي	
خلاصة الفصل	
الخاتمة	
قائمة المراجع	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	فصول القانون07-11 المؤرخ في 2007/11/25	**13**
(01-02)	السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الاجمالي ابتداءا من سنة2008	**20**
(02-01)	طريقة تصنيف الضرائب المؤجلة.	**31**
(02-02)	جدول حساب النتيجة الجبائية	**38**

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
IFRS	International Financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
CNC	Conseil national de la comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	Financial accounting standards global	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IRG	Impôts sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôts sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
SCF	Système comptable financer	النظام المحاسبي المالي
CR	Compte de résultat	حساب النتيجة
ID	Impôts différés	الضرائب المؤجلة
IDA	Impôts différés actif	ضرائب مؤجلة أصلية
IDP	Impôts différés passif	ضرائب مؤجلة خصمية

مقدمة :

تكتسي المحاسبة المالية أهمية بالغة لكونها المصدر الأول للمعلومة المالية المطلوبة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية، إضافة إلى تلبية احتياجات الأطراف ذات الصلة وجعلها كرهان لتطور نظرية المحاسبة بغض النظر عن استخدامات مخرجات الأنظمة المحاسبية، تلك المرتبطة منها بالممارسة الجبائية (المنهج الفرنكفوني) أو التي ترتبط بالسوق المالي(المنهج الانجلوسكسوني)، وفي ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي التي شهدها العالم وضع الدول أمام واقع جديد، يفرض عليها زيادة الاهتمام بالتوحيد المحاسبي الذي يؤدي لغة اتصال موحدة وتكييفها مع المتطلبات الدولية، تسمح بتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف الكيانات والدول، من اجل تطوير نظامها المحاسبي لمواكبة متطلبات العصر.

وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية والاتجاه المتنامي لعولمة المحاسبة، تفاعلت الجزائر بشكل ايجابي للقيام بجملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي من اجل تكييفه مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، والتي نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، بحيث تم تطبيق هذا الأخير ابتداء من 2010.

وبما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للكيان الاقتصادي، وكما عرف النظام المحاسبي بمجموعة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي نصيبا كافيا منها وهذا الأخير حاليا ما هو إلا عبارة عن نتيجة تطورات مستمرة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتي يمر بها المجتمع الجزائري، وبالتالي فان نتائج التطبيق الميداني لهذا النظام المحاسبي المالي سيكون له اثر كبير على الجانب الجبائي، أدى إلى وجود عراقيل في تكييفه مع هذا المرجع

الجديد والتي من أهمها الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، وهو ما جعل من الضروري العمل على ملائمة متطلبات البيئة الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي. :

وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية :

الاشكالية:

-ما مدى أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية :

وللإلمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

-ما هو محتوى النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

-كيف يتحدد الوعاء الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي؟

أهداف الدراسة أهميتها :

تكمن أهداف وأهمية الدراسة في النقاط التالية :

-تسليط الضوء على اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري.

-محاولة التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لما تحتويه البيئة الجبائية من قوانين وتشريعات.

-تحديد نقاط التباعد والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

-التركيز في الدراسة على تبيان اثر النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري والمنهجية التي يتحدد على أساسها الوعاء الضريبي والضرائب المؤجلة.

الدراسات السابقة :

بعد القيام بالمسح المكتبي فان الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة الى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل :

-تسعديت بوسبعين،اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010/2009.

بحيث تناولت الدراسة المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وتبيان طبيعة تلك العلاقة،إضافة إلى تقديم عرض للنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وتفصيل اهم نقاط التباعد ولاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وإبراز أهم الجهود المبذولة والحلول المقترحة في إطار عملية تكييف القانون الجبائي ومفاهيم النظام المحاسبي الجديد.

-رضا جاو حدو، جليلة إيمان حمدي، اثأر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 05-06 افريل 2013.

وتناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة القائمة بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري من خلال توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبة الى النتيجة الجبائية، إضافة إلى عرض مختلف الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مرورا بتكييف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

الإطار الزماني والمكاني :

تلقي هذه الدراسة الضوء على أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، التحديات التي واجهتها البيئة الجبائية نتيجة لتبني الجزائر لهذا المرجع الجديد سنة 2010.

المنهج والأدوات المستخدمة :

من اجل الإلمام بجوانب الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي سواء من المنظور الدولي أو المحلي،من اجل الوصول إلى تحديد نقاط التباعد والتقارب بين النظامين، وكما تم اعتماد المنهج التحليلي في تحليل أوجه الاختلاف والتقارب المتوصل إليها بهدف اقتراح الحلول الممكنة لتقليل تلك النقاط.

محتوى البحث :

تبعا للأهداف المسطرة لهذا البحث ولمعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث الى فصلين.

-الفصل الأول :مدخل للنظام المحاسبي المالي الجبائي الجزائري وسنحاول في هذا الفصل عرض المفاهيم العامة حول النظام المحاسبي المالي أهدافه وأهميته، وأخيرا التطرق إلى تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.

-الفصل الثاني :أهمية توافق القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي بشرح ماهية الربح المحاسبي والربح الجبائي وكذا المنهجية التي يتحدد على أساسها الوعاء الضريبي في ضوء النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير تم التطرق إلى ماهية الضرائب المؤجلة وعوامل نشأتها.

تمهيد:

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

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

كما مر النظام المحاسبي في الجزائر بجملة من الإصلاحات كان نصيب النظام الجبائي فيها مجموعة من الإصلاحات المعتبرة التي شملت التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي فاعتبار النظام المحاسبي المالي تطورا هاما في جانب الممارسات المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى العمل على إحداث إصلاحات في الجانب الجبائي تمس القوانين والتشريعات الجبائية في الجزائر بغية مواكبة هذا التوجه الجديد، و سنعرض هذا الفصل في مبحثين هامين هما :

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي .

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي.

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010 ويهدف هذا النظام إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية على عكس المخطط الوطني للمحاسبة والذي يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائيه والى الاقتصاد المخطط.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى توضيح أسباب تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي وعرض المفهوم والإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي مرورا بأهميته وأهدافه والامتيازات التي جاء بها .

المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومفهومه.

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف المؤسسات الجزائرية وذلك لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي أحدث تغيرات جذرية على نظامها المحاسبي وهو أفضل خيار كما يعتبره مجلس المحاسبة الوطني . [1]

الفرع الأول : أسباب تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975، وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض

[1] - عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IFRS / IAS) ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 06، 2009، ص 293.

الإيجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية ... الخ، ولا يمكن لهذا المخطط مواكبة الأدوات الاقتصادية والمالية الجدية التي انبثقت عن العولمة المالية والاقتصادية، ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستخدمين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات.

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى النظام المحاسبي المالي الجديد إلى أسباب خارجية وأخرى داخلية وهي: [1]

أولا : الأسباب الخارجية.

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .

- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه .

- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية .

- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية .

- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية .

[1]-جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص ص 10- 11.

- يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك لتسهيل نقل المعلومات الاقتصادية و عمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات .

ثانيا : الأسباب الداخلية .

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم .

- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي للبلاد .

- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة .

- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية.

- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس. [1]

الفرع الثاني : مفهوم النظام المحاسبي المالي.

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبةCNC ، وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 / 11المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

[1] - جمال لعشيشي، مرجع سابق ، ص 12.

وطبقا لهذا القانون فإن " المحاسبة المالية نظام تنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[1].

من خلال المفهوم السابق للنظام المحاسبي المالي نستخلص مميزات المحاسبة المالية في ما يلي: [2]

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة من خلال مرجعيات محاسبية عالمية (أوروبية، أمريكية IFRS / IAS) حيث تم اختيار هذه الأخيرة.
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل و طرق التقييم وإعداد القوائم هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية و اللاإرادية .
- يوفر معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على الإطار التصوري أو المفاهيمي وهو نفسه الإطار التصوري ل IFRS الذي يقدم مفاهيم متمثلة في:
  - الاتفاقيات المحاسبية .
  - الخواص النوعية للمعلومة المالية .
  - المبادئ المحاسبية الأساسية؛ لذا فهذا النظام يسهل ويساعد على شرح القواعد والمعالجة لبعض الأحداث غير المدرجة في المخطط المحاسبي الوطني .

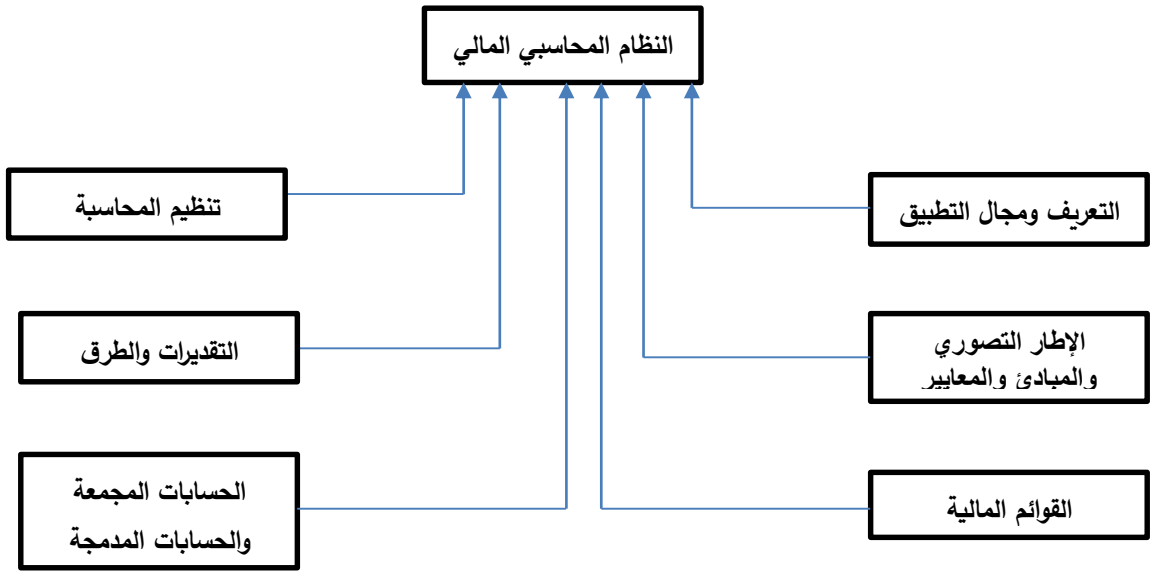
[1]- وزارة المالية، القانون رقم 11 / 07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، عدد 74، 11/25/ 2007، الجزائر، المادة 3،ص3.

[2]- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/ IFRS ، ج 1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2010، ص ص – 23.

- إعطاء نماذج القوائم المالية: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة والملحق.
- تقديم قائمة الحسابات.
- قواعد سير الحسابات.
- النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة جدا.

يهدف القانون 07-11 إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه ويشتمل على المكونات الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01) مكونات النظام المحاسبي المالي



قوادري محمد، قياس بنود القوائم الدالية وفق معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري ، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010 ،ص 56.

المطلب الثاني : الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي.

الدولة الجزائرية وبهدف الاستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية من جهة، وكذا بهدف تفادي سلبيات المخطط المحاسبي من جهة ثانية، قامت بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يمكن من تحقيق الهدف المنتظر من القوائم المالية بفعالية[1].

الفرع الأول: القانون رقم 07-11 المؤرخ في2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

قد حدد المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي وفق القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ويهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه. [2]

حيث اشتمل هذا القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية التي اعتبرت على أنما نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية على الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. [3]

كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون

---

[1]- محمد رمزي جودي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، ديسمبر 2009، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 77.

[2]-محمد الحبيب مرحوم، إستراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة و مالية، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2012/ 2011 ، ص 23 .

3- مداني بن بلغيث، استعراض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، دروس في المحاسبة المالية، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، أكتوبر 2010، صَ 10.

بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى معالجة بموجب معيار أو تفسير، وكما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم[1].

ويمكن تلخيص محتوى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في الجدول الآتي

جدول رقم (01-01): فصول القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25

الفصل	عنوان الفصل	محتوى الفصل	مواد القانون
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق	من 02 إلى 05
الفصل الثاني	مضمون النظام المحاسبي المالي	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.	من 06 إلى 09
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.	من 10 إلى 24
الفصل الرابع	الكشوف المالية	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية وكيفية إعداد وعرض الكشوف المالية.	من 25 إلى 30
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة.	من 31 إلى 36
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	من 37 إلى 40
الفصل السابع	أحكام ختامية	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية.	من 41 إلى 43

المصدر : بوعلام صالحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 72.

[1]- بوعلام صالحي، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/ 2009 ، ص 71.

الفرع الثاني : النصوص التنظيمية

وكما ينظم النظام المحاسبي المالي نصوص تنظيمية التي تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في شكل مراسيم تنفيذية وقرارات، أنظمة و نصوص أخرى تهدف إلى شرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن بين هذه النصوص ما يلي: [1]

أولا: المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي. [2]

يهدف المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، تطرق المرسوم إلى أهمية الإطار التصوري وأهدافه، شرح الطرق والمبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية، تعريف الأصول والخصوم والأموال الخاصة، الأعباء والمنتجات والمعايير المحاسبية التي تعالجها، عناصر القوائم المالية و كيفية عرضها وحالات عرض الحسابات المدمجة والمركبة، المحاسبة المبسطة وعناصر قوائمها المالية. [3]

ثانيا : المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ بتاريخ 7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

احتوى المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات وذلك عندما تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما

---

[1]- مداني بن بلغيث، استعراض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 1- 5.

[2]- وزارة المالية، المرسوم التنفيذي رقم 8-156مؤرخ في 26ماي2008،المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07-11،الجريدة الرسمية،عدد27،2008،الجزائر،المواد20-28.

[3]- أم الخير دشاش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة متقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، دراسات غير منشورة، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009/2010،ص 72.

في الحالة العادية (عدم إدخال الأنظمة)، سواء من حيث وجوبية الدعامة الثبوتية والإجراءات الشـــكلية الأخرى (عدم الشـــطب والتعديل والحذف وتعريف الكيان ...)، وكذلك إجراءات حفظ البيانات والمعطيات المحاسبية. [1]

ثـالثـا: القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويليـة 2008 المحـدد لقواعـد التقييم و المحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.[2]

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شـمولية وتفصـيلا لموضـوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت :

- الباب الأول : قواعد تقييم الأصـــول والخصـــوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات.
- الباب الثاني : عرض الكشوف المالية.
- الباب الثالث: مدونة الحسابات و سيرها.
- الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضـمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسـع وتسـعون مصـطلحا من المصـطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

رابعا: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.[3]

[1]– عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مكتبة الوفاء القانونية، الجزائر، ط1، 2014، ص ص 125، 126.

[2]–وزارة المالية قرار مؤرخ في 26جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن النظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية، الجزائر،عدد 19 ، 19 ، المادة 2.

[3] –وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008،المحدد لاسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية،عدد19، 2009،الجزائر،المادة2.

حدد هذا القرار الأسقف التي تسمح للكيانات بتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي التي تعتمد على محاسبة مالية مبسطة تستند على فرضية الخزينة، على عكس المحاسبة المالية التي تستند على فرضية الالتزام، وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف مع الأخذ بعين الاعتبار لطبيعة النشاط الممارس من طرف الكيان، عدد مستخدميه المؤجرين بوقت كامل و مبلغ رقم الأعمال المحقق سنويا، وسيتم توضيح هذه الأسقف في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي[1].

خامسا : التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

تتضمن هذه التعليمة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ويكون قد تم التأكد من وزارة المالية

(المجلس الوطني للمحاسبة)على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءا من تاريخ 01 جانفي 2010، ولقد تضمنت التعليمة بالخصوص مبادئ عامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتهما استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة فإن هذا النظام يطبق بأثر رجعي[2].

[1]- محمد الحبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2]- Instructions n° 02du 29/10/2009, Ministere des finances, portant 1ere application du SCF.

المطلب الثالث : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي وامتيازاته:

الفرع الأول : أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي .

أولا: أهداف النظام المحاسبي المالي.

إن النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح و منسجم ضمن قواعد ومبادئ المرجع الجديد بما في ذلك النقاط التالية :[1]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.

[1]- مراد آيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر" تحديات وأهداف "، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS – IFRS ، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر، 2009، ص 5.

- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة بمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

ثانيا : أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها في ما يلي[1]:

- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا.
- النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وبالتالي فهو قريب من التطبيقات العالمية المتطورة ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

[1]- محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أفريل 2013، ص 3، 4.

- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دوليا وستفضح كل المخالفات والاختلاسات ومحاولات الفساد من خلال تشديد الرقابة على حسابات المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري.

- يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ والفرضيات والاتفاقيات، وكذلك على قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة.

- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية.

- سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق.

- يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، مما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخوصصة وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات.

- يشجع الاستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين .

الفرع الثاني : امتيازات النظام المحاسبي المالي.

يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الإمتيازات يمكن سردها في ما يلي: [1]

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.
- يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان و مكان الحالات المالية.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية.
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال.
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.
- يسهل رقابة الحسابات التي يستند من الآن فصاعدا على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا أمنيا ماليا يشارك في استرجاع الثقة.
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية.
- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

[1]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص297.

المبحث الثاني: تقديم عام للنظام الجبائي الجزائري.

تنشأ النظم الجبائية وفقا لمقومات ودعائم إقتصادية واجتماعية وسياسية خاصة فتنمو وتتطور دوما وفقا للمحيط الذي تنشـــأ فيه فتؤثر فيه وتتأثر به هادفة إلى تحقيق أهداف المجتمع، وفي هذا يكمن الإختلاف في النظم الجبائية وهيكلها في المجتمعات الاشـــتراكية عنها في المجتمعات الرأسمالية، ومن دولة إلى أخرى حسب طبيعتها وخصوصيتها فأصبح لكل دولة نظام جبائي خاص بها، وعلى غرار باقي دول العالم أصبح للجزائر نظاما خاصا بها لا يختلف كثيرا عن بقية الأنظمة .

وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض ماهية النظام الجبائي الجزائري أنواع الضرائب وفق هذا النظام.

المطلب الأول: ماهية النظام الجبائي الجزائري

يظهر النظام الجبائي الجزائري عبر تلك القوانين والإجراءات التي تســـتعملها الدولة الجزائرية في تحصيل الإيرادات والذي يشكل مصدر لتمويل الخزينة العمومية في الدولة لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الإقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفء بقدر المستطاع، فقد شهد مجموعة من الإصلاحات تقوم على أساس عقلنة الأداء الإقتصادي والتعامل مع منطق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد. [1]

[1]– عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصـــاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة ، ماي 2002 ، ص 6 .

الفرع الأول : مفهوم النظام الجبائي الجزائري وخصائصه .

أولا : مفهوم النظام الجبائي الجزائري

يعرف النظام الجبائي على أنه: "الهيكل المتفرد بملاحمه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية

كما يعرف أيضا على أنه " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مذكرة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية".[1]

كما أن المفكرين الاقتصاديون وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما: [2]

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

المفهوم الضيق : يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة .[3]

---

[1]– ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ،الجزائر ، العدد 12، 2012، ص 137.

[2]– عبد المؤمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر – صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، 2013، جامعة قسنطينة ، الجزائر، ص90.

[3]– ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 17.

ثانيا : خصائص النظام الجبائي الجزائري

تتمتع النظم الجبائية في الدول النامية بعدة خصـــائص تميزها عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة، وذلك راجع إلى اختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول، وتتمثل تلك الخصائص في الآتي:

- انخفاض حصيلة الضرائب حيث أنها لا تزيد في المتوسط عن 15% من الدخل القومي بالمقابل نجد أنها تصـــل في الدول المتقدمة أكثر من 30 % من الدخل القومي، ويرجع انخفاض الحصيلة الضريبية للأسباب التالية : [1]
- انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي.
- ســـيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشـــاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى، لذا يستفيد القطاع الزراعي من تخفيض ضريبي.
- ضـعف القطاع الصـناعي بالإضـافة إلى سـيطرة الشـركات الأجنبية التي تسـتفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيعها على الاستثمار.
- اختلال هيكل النظام الضـــريبي حيث تطغى الضـــرائب غير المباشـــرة والتي يبلغ معدل حصـــيلتها من 60 % إلى % 80 من الحصـــيلة العامة للضـــرائب، بينما في الدول المتقدمة نجد الضرائب المباشرة تهيمن على هيكل النظام الضريبي.
- ضعف الضرائب المباشرة بسبب تدني الدخول وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي.
- صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.

[1] - ناصر مراد ، مرجع سابق، ص ص 19 -20 .

الفرع الثاني: دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري وأهدافه

أولا: دوافع إصلاح النظام الجبائي الجزائري

لم يكن النظام الجبائي المتبع قبل إصلاحه سنة 1992 ذو فعالية لمواكبة المستجدات والمتغيرات الجديدة الأمر الذي دفع السلطات الاقتصادية في الجزائر إلى القيام بإصلاح ضريبي من شأنه إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية بعد تراجع الجباية البترولية، وهو ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة على النظام الجبائي الجزائري، تتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق.

هناك العديد من الدوافع التي عجلت بالقيام بالإصلاح الضريبي من أهمها: [1]

1. **الأزمة البترولية:**

لقد كان يعتمد على الإيرادات الجبائية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية، وبانخفاض أسعار البترول بداية من سنة 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي إيرادات الدولة، ولم يستطع النظام الجبائي السابق تعويض هذا النقص في إيرادات الدولة من خلال إيرادات الجباية العادية، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية كان أثرها عميقا على المجتمع الجزائري مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية، لتدعيم الميزانية والتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي قد لا تعرف الاستقرار.

[1] كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، جامعة الشلف ، الجزائر، عدد 5، 2008، ص 325، 326.

2. عدم إستقرار النظام الضريبي:

تميز النظام الضـريبي بكثرة التغييرات التي أدت إلى عدم اسـتقراره، فمثلا شـهد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تغييرا ملحوظا ويتضح ذلك كما يلي: [1]

60 % قبل تاريخ 1986/01/01.

50% من تاريخ 1986/01/01 إلى 1986/12/31.

55% من تاريخ 1987/01/01 إلى 1988/12/31.

50% من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

لقد تجسـد تغير النظام في تطور المعدلات الضـريبية بالإضـافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء ضرائب أخرى جديدة.

3. ضعف التشريع والإدارة الضريبية:

إذ يقوم التشـريع الضـريبي على مجموعة من القوانين التي كتبت بصـياغات ضـعيفة ومفككة تفسـح المجال التفسـيرات وتأويلات متباينة، وتسـاعد على التهرب مما جعلها تفقد فعاليتها و استجاباتها للحاجات و الأغراض المالية الحديثة.

كما يتبين لنا أن ضـعف الإدارة الضـريبية لدينا لا يعادله سـوى ضـعف التشـريع الضـريبي، حيث تعاني الإدارة الضـريبية من قلة الإمكانيات التي أثرت بشـكل كبير على تخفيض الحصيلة الضريبية

[1] - كمال رزيق، سمير عمور ، المرجع السابق، ص 328.

نظام ضريبي غير متوازن :

عدم توازن النظام الجبائي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الجبائية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية العشوائية التي عرفها النظام، خاصة منذ أزمة البترول سنة 1986 إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الجبائي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق . [1]

4. ضعف العدالة الضريبية:

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

- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل ويترتب على ذلك إجحاف في حق المداخيل الضعيفة.
- إن النظام الجبائي السابق يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، ومن ثم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة.
- اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية؛ فنجد مثلا المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50%، بينما

[1] - كمال رزيق ، سمير عمور ، المرجع السابق، ص 329

مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع المعدل 8%، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات فتخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25%.

- **ثانيا: أهداف إصلاح النظام الجبائي الجزائري**

من بين أهداف الإصلاح الجبائي ما يلي : [1]

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار.
- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية.
- إرساء نظام ضريبي بسيط ومستقر في تشريعاته.
- إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الجبائية.
- تحقيق أهداف اجتماعية وتتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال:

❖ التمييز بين الأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.

❖ التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.

❖ توسيع تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات ومراعاة المقدرة التكليفية للمكلف ولتقليل من الإعفاءات.

- تحقيق أهداف اقتصادية وتتمثل في :

❖ عدم عرقلة وسائل الإنتاج.

❖ توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق جو المنافسة بين المؤسسات.

❖ تعبئة الادخار المحلي و توجيهه نحو المشاريع الإنتاجية .

- تحقيق أهداف مالية وتتمثل في :

❖ إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

[1] كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، ورقة بحثية، جامعة البليدة، 2002، ص 4، 5.

❖ جعل الجباية العادية تغطي نفقات تسيير الميزانية العامة للدولة.

- تحقيق أهداف تقنية وتتمثل في :

❖ عصرنة الإدارة الضريبية.

❖ تبسيط النظام الضريبي.

المطلب الثاني : بعض أنواع الضرائب في النظام الجبائي الجزائري

تعد الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب في النظام الجبائي الجزائري .

الفرع الأول : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

لقد تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية 1991، وقد نصت المادة الأولى من قانون المالية لسنة 2009 على أن : " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة ".[1]

أولا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

حسب المواد 03 و 04 و07 من قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعون للضريبة هم الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة جبائية في الجزائر وهم: [2]

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين لها أو منتفعين به أو مستأجرين له مدة على الأقل سنة.

[1] – الجريدة الرسمية وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2009– 2010، الجزائر، المادة 1، ص 17.

[2] – رضا جلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج 1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر،2005، ص 71.

- الأشـخاص الذين لديهم سـواء مكان إقامتهم الرئيسـية أو يملكون مركز مصـالحهم الأساسية في الجزائر.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسـون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضـعون في هذا البلد لضـريبة شخصية على مجموع دخلهم.

ومن جهة أخرى يخضـعون شـخصـيا للضـريبة على الدخل الإجمالي لأجل حصـتهم من الأرباح الاجتماعية المتعلقة بحقوقهم في الشركة، أعضاء شركات الأشخاص والشركاء في الشـركات المدنية المهنية أو أعضـاء في شـركات مدنية خاضـعة لنفس نظام شـركات التضامن. [1]

أما المداخيل التي تخضـع لهذه الضـريبة هي كل المداخيل المحققة خلال سـنة مدنية من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين تعتبر الجزائر موطنا جبائيا لهم ، هذه المداخيل تضم: [2]

- الأرباح الصناعية والتجارية
- الأرباح غير التجارية
- المداخيل الزراعية؛
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات و ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

[1] رضا جلاصي، المرجع السابق، ص 72.

[2] راضية بن يزة، أثر الاستراتيجية الجبائية على المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، دراسات غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/ 2010 ، ص 62.

- فوائض القيمة الناتجة عند التنازل عن عقارات مبنية أو غير مبنية, الأجور و الرواتب و المعاشات والريوع العمرية.

ثانيا : معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب السلم التصاعدي التالي:

الجدول رقم (02-01) : السلم الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2008

شريحة الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة دج	معدل الضريبة
لا يتجاوز 12000.00	%00
36000.00 – 01200.00	%20
1.44000.00 -36000.00	%30
أكثر من 1.44000.00	%35

المصدر : قانون المالية لسنة 2008 .

وحسب المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي :

- الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 60000 دج.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون و القناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلوها مزايا مماثلة للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركاتIBS

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن " تؤسس ضريبة سنوية على محمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".[1]

أولا : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركاتIBS

يخضع لهذه الضريبة كل من :

شركات الأموال (شركات الأسهم ، شركات ذات مسؤولية محدودة) ، وكذا شركات الأشخاص التي اختارت طوعا الخضوع لهذه الضريبة ، والهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري واتحادات الشركات التعاونية والشركات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة ، الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركات بالأسهم و التي اختارت الخضوع إلى IBS و في هذه الحالة يجب إرفاق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة ، ويعتبر الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة المشروع، والشركات المنجزة للعمليات و المنتوجات المذكورة في المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ثانيا : معدل فرض الضريبة وأساسها

يحدد معدل فرض الضريبة كالتالي: [2]

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع والبناء والأشغال العمومية وكذلك الأنشطة السياحية.
- 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمية.

[1] ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 2، 2003، ص 26.

[2] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج ، الجزائر، ط1، 2011، ص 137.

- 25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة إذا كان النشاط التجاري والخدمي يمثل أكثر من 50 % من رقم الأعمال الإجمالي.

ثالثا : الإعفاءات والتزامات الأشخاص المكلفين بالضريبة

يعفي من هذه الضريبة كل من : [1]

- الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب تستفيد من إعفاء كلي من IBS لمدة ثلاث سنوات، اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال.
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للهيئات والمؤسسات العمومية.
- أرباح الأسهم التي تقبضها الشركات من مساهماتهما في رأسمال شركات أخرى تنتمي لنفس المجموعة.
- الأرباح الخاضعة للضريبة المتأتية من أنشطة إنجاز السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الشروط والأعباء.
- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق المنظمة، لأجل أدني مدته 05 سنوات ابتداء من 01/01/2003
- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والأوراق المالية لها المسعرة في البورصة وكذلك حواصل الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للأموال المنقولة ، لمدة 5 سنوات ابتداء من01/01/2003.
- يتعين على الأشخاص المعنويين المشار إليهم سابقا أن يصرحوا قبل 04/01 من كل سنة لدى مفتش الضرائب المباشر الموجود بمقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها عن

[1] عتيقة بن طاطة، النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر، ورقة بحثية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008– 2009، ص 35.

مبلغ الربح الخاضع للضريبية الخاص بالنسبة للسنة المالية السابقة ويرفق ذلك برقم الأعمال رقم السجل التجاري، لقب وعنوان المحاسبين المكلفين بمسك محاسبتهم، نسخة عن جدول حسابات النتائج، كشف المصاريف العامة حسب طبيعتها، الاستهلاكيات المالية والأرصدة وعند الاقتضاء التزاما بإعادة الاستثمار لفوائض القيمة المنصوص عليها في المادة 2 – 173 من قانون الضرائب المباشرة .

خلاصة الفصل:

تبنت الجزائر بعد قيامها بعمل اصـــلاحات فكرة معايير المحاســبة الدولية من خلال مشـــروع النظام المحاســـبي المالي الجديد والذي كان بداية 2010 ، الذي يعتمد عليها في شـكل كبير من حيث الإطار التصـوري والمبادئ المحاسـبية، القواعد المحاسـبية للتسـجيل والتقييم والقوائم المالية المطلوبة، وذلك اسـتجابة لمتطلبات مختلف المسـتثمرين والمقترضـين وغيرهم.

قصـد مواكبة النظام الجبائي الجزائري للمسـتجدات والمتغيرات الجديدة دفع السـلطات الاقتصـادية في الجزائر إلى إجراء إصـلاحات عميقة لهذا النظام، تتماشـى مع الإصـلاحات الاقتصـادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصـاد السـوق، وباختلاف الأنظمة الجبائية بين الدول انفرد النظام الجبائي الجزائري على غيره بمجموعة من التشريعات والسياسات التي تخص الدولة، وباعتبار أن الجباية الممول الأول الخزينة الدولة من خلال الإيرادات المتأتية من فرض الضرائب والرسوم على المكلفين بالضريبة والخضوع للأنظمة التصريحية .

وبحكم ارتباط الجانب المحاســـبي بالجانب الجبائي في الجزائر فان تطبيق النظام المحاسبي سيكون له أثر كبير على القواعد والممارسات الجبائية.

تمهيد:

تعتبر الكيفية التي يتحدد بها الوعاء الضريبي في ضوء النظام المحاسبي المالي (SCF) أهم ما يشغل اهتمام المتعاملين الاقتصاديين – خصوصا وأن هناك ارتباط وثيق بين المحاسبة والجباية ، بالإضافة إلى كيفية عمل الضريبة المؤجلة باعتبارها ميزة اقتصادية جديدة منحها المشرع الجزائري للمؤسسات، وهل يأخذ بها التشريع الجبائي المالي أم لا؟

وعليه سنحاول في هذا الفصل تحديد الكيفية التي يحدَدْ بها الوعاء الضريبي بالإضافة إلى دراسة مبسطة للضريبة المؤجلة في الجزائر، ومن خلال مبحثين:

المبحث الأول: الوعاء الضريبي في ظل النظام المحاسبي المالي .

المبحث الثاني: الضريبة المؤجلة في الجزائر.

المبحث الأول: الوعاء الضريبي في ضل النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: ماهية الربح المحاسبي والربح الجبائي

1) **الربح المحاسبي** : يُعرَّفُ على أنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة من عمليات فترة معينة والتكاليف التاريخية المستنفذة المقابلة لها[1].

[1] الفريحات (ياسر صالح)،المحاسبة الضريبية على الرواتب والأجور " حالات وتطبيقات عملية مختلفة "، الطبعة الأولى ، دار لمناهج للنشر والتوزيع ،عمان –الأردن ،2007،ص60.

ويعرف أيضـــا على أنه عبارة عن الفرق بين مجموع الإيرادات (النواتج) ومجموع الأعباء من وجهة نظر المكلَّف.

وبالتالي تحدد معادلة الربح المحاسبي على النحو التالي:

الربح المحاسبي = الإيرادات - الأعباء

ويمكن أيضا تعريفه وفقاً لإحدى دراسات مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) أنَّ: الدخل الشامل هو التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة خلال الدورة الناتجة عن العمليات والأحداث والظروف التي ليس مصدرها المـــــــــــُلاَّك (أصحاب رأس المال)، يتضمن الدخل الشامل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال دورة محاسبية، ما عدا تلك التغيرات الناتجة عن اســتثمارات الملاك أو التوزيعات لهم(الفريحات ، المرجع نفسه ،ص 60).

ويمكن تعريف الربح المحاســبي أيضـــا على أنه الربح المتوصَـــل إليه عن طريق اتباع قواعد النظام المحاسبي المالي.

2) **الربح الجبائي:** هو محصـــلة الفرق بين الايرادات الفعلية التي تحملتها في ســبيل تحقيق هذه الأرباح (الفريحات ، المرجع نفسه ،ص 67).
ويعرف أيضـــا على أنه عبارة عن الفرق بين الإيرادات والأعباء من وجهة نظر الإدارة الضـريبية، وبالتالي فهو عبارة عن الربح المحاسبي المعدل بالقوانين الجبائية، وذلك عن طريق إعادة دمج الأعباء المرفوضة وحسم التخفيضات.
وعليه تحدد معادلة الربح الجبائي على النحو التالي:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي+الأعباء المرفوضة(الاستردادات) - التخفيضات

المطلب الثاني : منهجية تحديد الربح الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF)

يتم التوصـــل إلى الربح الجبائي عن طريق إضـــافة الأعباء المرفوضـــة (الاســـترددات) (Réintégration) وحسـم التخفيضـات (Déduction) من الربح المحاسـبي، والملاحظ أن منهجية تحديد الوعاء الضـريبي في ظل النظام المحاسـبي المالي لم تختلف عن سـابقتها في ظل المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ويرجع سبب ذلك الارتباط الوثيق بين المحاسبة والجباية، حيث يتم دمج القواعد الجبائية في تحديد الربح المحاسبي .
وكما تجدر الإشـارة إلى أن عملية حسـم وإعادة دمج الأعباء في الربح المحاسـبي تعتبر المرحلة الثانية، وبالتالي فإن المرحلة الأولى تتمثل في التأكد من الربح المحاسبي، وذلك بمراجعة النواتج (الإيرادات) والأعباء.

أ- المرحلة الأولى:

مراجعة كيفية تحديد الربح المحاسبي(النتيجة المحاسبية):ويكون ذلك بمراجعة كيفية تحديد النواتج والاعباء بإجراء عمليات بحث وتحقيق فيها[1].

- **مراجعة النواتج(الإيرادات):** وتتمثل في مراجعة رقم الأعمال(CA)ومراجعة النواتج الأخرى.
- **مراجعة الأعباء** :يجب التأكد من توافر هذه الأعباء علي شروط معينة حددها التشريع الجبائي، وذلك لكي تكون عبئا قابلا للخصم من الوعاء الضريبي، وعليه يمكن ذكر أهم الشروط الواجب توافرها لخصم العبء وهي كما يلي:
- أن تكون النفقة (العبء) مرتبطة بأعمال المنشاة بطريقة مباشرة[2].
- أن تكون النفقة (العبء) متعلقة بالسنة المالية موضوع الحساب، وذلك لأن سريان الضريبة مرتبط

بالاستحقاق بغض النظر عن تاريخ قبض الإيرادات أو دفع المصروفات .

- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا بحيث يجب أن لا يكون أمر احتمالي،بل يجب أن يكون قد تم حدوثه فعلا،ومتى تحققت جدية العبء فليس من حق مصلحة الضرائب الاعتراض على الأوجه التي استفادت منه[3].
- أن يكون العبء مؤيدا بالمستندات اللازمة، بحيث تقر القواعد السليمة تسهيلا لإثباته و اعتماده.
- أن يكون العبء متعلق بنشاط خاضع للضريبة على الأرباح.
- أن تكون هذه الأعباء قد أنفقت في انتاج الربح الخاضع للضريبة.

ب - المرحلة الثانية

تحديد الربح الجبائي:

يتم التوصل إلى الربح الجبائي عن طريق إضافة الأعباء المرفوضة (استردادات) وحسم التخفيضات للربح المحاسبي وذلك على النحو التالي:

الاسترددات (Réintégration): وذلك حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013، فهي كما يلي:

- التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا ذات الطابع الاشهاري إذا تجاوزت قيمة كل واحدة مبلغ 500 دج في حدود واحد مليون دينار (1000000دج).

---

[1] حميداتو (صالح)،زلاسي (رياض)،بوقفة(علاء)،دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011،ص60.

[2] الخطيب (خالد شحادة)، طافش (نادية فريد)،الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان-الأردن ،(2008)، ص91.

[3] ولهي بوعلام ،ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، سطيف، 2012 ، ص4.

- الإعانات والتبرعات الممنوحة إلى المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الانساني إذا تجاوزت مبلغ سنوي مقدر بـ 000 200 دج.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف والقطاع والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزمة بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب إذ تجاوزت حدود 10% من رقم السنة المالية و/أو تتجاوز ثلاثون مليون دينار (30000000دج).
- النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة والتي تجاوزت نسبة 10% من الدخل أو الربح، أو تتجاوز مائة مليون دينار (100000000 دج) أو إذ لم يتم إعادة استثمار المبلغ
- الرخص بخصم في إطار هذا البحث.
- الاهتلاكات المرفوضة، وكمثال على ذلك الاهتلاك المحسوب على أساس قاعدة اهتلاك تفوق 1000000 دج والخاص بالسيارات السياحية إذا كانت لا تشكل الأداة الرئيسة لنشاط المؤسسة (المادة 141 فقرة رقم 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2013).
- المؤونات غير القابلة للتخفيض، إذ لم تتوافر فيها الشروط الشكلية والضمنية، والتي يمكن سردها على النحو التالي: (ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، 08-09).

شروط شكلية:

- مسجلة محاسبيا.
- مسجلة في كشف يلحق بالتصريح الجبائي.

شروط ضمنية:

- تحديد طبيعة الخسارة، وان يكون التقدير غير مبالغ فيه.
- تكون الخسارة في حد ذاتها قابلة للخصم.
- تكون الخسارة في بداية الدورة، و تترتب عن النشاط الاستغلالي للمؤسسة.
- الغرامات والعقوبات.(المادة141 الفقرة 06من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013).
- الضرائب والرسوم إذا لم تكن متعلقة بالاستغلال أو التخفيضات الممنوحة للمؤسسة في هذه الضرائب والرسوم. (المادة 141 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة2013).
- الضرائب على الأرباح المستحقة .

الضرائب المؤجلة.

التخفيضات(Déductions):

الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن تثبيتات، وذلك حسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تتمثل نسبة هذا الجزء فيما يلي:

نعلم أن فوائض القيم محاسبيا مدرجة (100في المائة).

- (30في المائة) إذا تعلق الأمر بفوائض قيم الأمد، أي قبل أن تمر مدة ثلاث سنوات عن تاريخ حيازتها أو إنشائها(حتى تاريخ التنازل).
- (65في المائة) إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، أي عند التنازل عن تثبيتات مرت أكثر من ثلاث سنوات علي اكتسابها أو إنشائها(حتى تاريخ التنازل).

- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة علي أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة.(المادة 147 مكررمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013). وتتمثل في تقسيمات الأرباح المتأتية من شركات خاصة في حالة الأسهم(سندات الأسهم)وتسجل في ح/76.
- **الخسائر المرحَّلة**: في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز ،فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب الى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة العجز.(المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم لسنة 2013)

المبحث الثاني: الضريبة المؤجلة .

كما سبق وأشرنا أن هناك اختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي (SCF)والقواعد الجبائية، وهو ما ينجر عنه اختلاف الربح المحاسبي والربح الجبائي، وذلك بسبب الخصوصيات التي ينفرد بها التشريع الجبائي.

وهذه الخصوصيات أو بمعني أدق الاختلافات يعترف بها النظام المحاسبي المالي في حد ذاته، وذلك من خلال العمل علي قياسها والإفصاح عنها علي مستوى الكشوف المالية، حيث خصص لها معيار محاسبي تحت مسمى الضرائب المؤجلة ias12.وذلك من مبدأ الاستمرارية الذي يقوم عليه النظام المحاسبي المالي، والذي يقضي بافتراض أن المؤسسة مواصلة لنشاطها لأنها لا ترغب وليس لديها النية في التوقف في المستقبل القريب وبالتالي فهي مستمرة في دفع الضرائب في الحاضر والمستقبل .

المطلب الأول: ماهية الضريبة المؤجلة

مفهوم الضريبة المؤجلة (ID):

للتعرف على الماهية الحقيقية لمفهوم الضريبة المؤجلة يجب تحليله إلى عناصره، حيث يجب أولا التعرف على ماهية الموصوف (الضريبة) ثم التعرف على ماهية الصفة (المؤجلة) حيث يمكن تعريف الضريبة على أنها :

اقتطاع مالي من ثروة الأشـــخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها، وذلك بهدف تحقيق المصـــلحة العامة، كما أنها فريضـــة الزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكينها للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع[1].

ويمكن تعريف الصفة(المؤجلة) على أنها:

الجزء من ضـريبة الدخل (الربح) المستحقة خلال العام و المؤجل سـدادها لفترات لاحقة، وكذا الجزء من ضريبة الدخل (الربح) المسددة خلال فترة ما والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة.

وبناءً علي ما سبق يمكن وضع تعريف مبسط للضريبة المؤجلة، حيث يمكن تعريفها بأنها:

ذلك الجزء من ضـــريبة الدخل المســـتحقة والمؤجل ســـدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجلة استحقاقها لفترات لاحقة [2]

ويمكن تعريفها أيضـــا على أنها : عبارة عن مبلغ ضـــريبة عن الأرباح قابل للدفاع (ضـــريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة لتحصيل(ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية [3].

ويمكن تعريف الضرائب المؤجلة باختصار بأنها الضرائب المستقبلية والمتعلقة بالفترة الحالية، وهي نوعين:

1. أصـول ضـريبة مؤجلة(IDA): تعرف على أنها مبلغ ضـريبة عن الأرباح قابل للتحصـيل خلال سنوات مالية مستقبلية، كالخسائر المرحلة بحيث يتم استنفاذ هذا الأصل على عدد السنوات المسموح بها من طرف التشريع الجبائي، والمقدر بأربع الموالية(04)لسنوات العجز.(المادة147 من قانون الضـرائب المباشـرة والرسـوم المماثلة لسـنة 2013).وبشـكل عام يمكن تحقيق أصـل مؤجل في حالة زيادة القيمة الدفترية لأصول عن الأساس الجبائي له.

2. خصوم ضريبة مؤجلة(IDP):تعرف على أنها مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفاع خلال سـنوات مالية مسـتقبلية. أو هي عبارة عن ضـريبة الدخل(الربح) المسـتحقة بموجب المحاسـبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب التشريع الجبائي خلال الفترة المستقبلية، بحيث تتعلق الاختلافات بالاختلافات المؤقتة وتنشـأ هذه الاختلافات عندما تكون القيمة المسـجلة للأصل للدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الجبائي وعندما تكون القيمة المسجلة للخصم أكثر من أساسه الجبائي[4].

يقصد بالقيمة الدفترية المسجلة للأصل، قيمة الأصل في الدفاتر المحاسبية، بينما يقصد بالأساس الجبائي للأصل،قيمة الأصل وفق التشريع الجبائي.

[1] أبو حشيش (خليل عواد)، المحاسبة الضريبية "حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة" ،الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،(2010)،ص17.

[2] الخطيب(خالد شحادة)، طافش(نادية فريد)، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008،ص2.

[3] دار بلقيس للنشر، النظام المحاسبي الجديد،دار البيضاء-الجزائر،2009،ص86.

[4] أبو نصار(محمد)،حميدات(جمعة) ،معايير محاسبة والإبلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعلمية"،الطبعة الثانية، دار وائل، عمان-الأردن،2009،ص215.

والجدول التالي يوضح كيفية تصنيف الضرائب المؤجلة إلى أصول أو خصوم ضريبية مؤجلة:
الجدول رقم (01-02): طريقة تصنيف الضرائب المؤجلة.

الحالة (الوضعية)	جانب الأصول	جانب الخصوم
القيمة الدفترية> الأساس الجبائي.	اختلاف مؤقت (زمني) خاضع للضريبة يترتب عليه خصم ضريبي مؤجل (IDP).	اختلاف مؤقت (زمني) يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل (IDA).
القيمة الدفترية< الأساس الجبائي.	اختلاف مؤقت (زمني) قابل للدفع يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل (IDA).	اختلاف مؤقت (زمني) خاضع للضريبية يترتب عليه خصم ضريبي مؤجل (IDP).

المصدر: حنفي، كيفية عمل الضريبة المؤجلة، http://OMATMOHAMED.YOO7.COM (بتصرف).

الهدف من الضرائب المؤجلة:

الهدف الأساسي للضريبة المؤجلة هي تحديد المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح، وتوضيح كيفية المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة المتعلقة بنفس الفترة المالية.

المطلب الثاني: تصنيف الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي

- كما سبق الاشارة اليه أن هناك اختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في معالجة الإيرادات والأعباء،مما ينتج عن هذه الاختلافات عدم التماثل بين الربح المحاسبي (الدفتري) والربح الجبائي، وبناء على هذا سيختلف مبلغ الضريبة على الأرباح الظاهر في حساب (CR)للسنة المالية عن مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب السداد لنفس السنة المالية عن مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب السداد لنفس السنة المالية . ويمكن تصنيف الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي إلى صنفين هما:
- **الاختلافات الدائمة :** وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الجبائي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية،ولا تنعكس آثار هذه الفروقات(الاختلافات) على فترات مالية أخرى.
- ويمكن تعريفها أيضا على أنها : عبارة عن اختلافات التي تنشأ في فترة مالية معينة، ولا تنعكس آثارها على الفترة أو الفترات الموالية، حيث تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات للأغراض الجبائية بطريقة مغايرة عن معالجتها للأغراض المحاسبية، وذلك بصفة دائمة ما لم يحدث تغيير في التشريع الجبائي، وتشمل العناصر التي تؤدي الى حدوث اختلافات دائمة ما يلي:

العناصر غير القابلة للخصم : تعتبر هذه العناصر قابلة للخصم من الايرادات عند تحديد الربح المحاسبي، ولا يسمح بخصمها وفقا للتشريع الجبائي الجزائري ، وعلى سبيل المثال لا الحصر ما تنص عليه المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013 :

كما تم التطرق إليها في تحديد الربح الجبائي (الإستردادات).

"تعتبر الاختلافات السابقة الذكر اختلافات دائمة موجبة(+)"

العناصر غير الخاضعة للضريبة :

وتتمثل هذه العناصر في الإيرادات التي لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح الجبائي ، غير أنها تدرج ضمن الإيرادات عند قياس المحاسبي ، وعلى سبيل المثال نذكر ما يلي :

كما تم التطرق إليها في تحديد الربح الجبائي (التخفيضات).

"وتعتبر هذه الاختلافات ضريبية دائمة سالبة (-)"

ب- **الاختلافات المؤقتة (الزمنية)** : و هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في الميزانية والأساس الجبائي المستخدم لحسابها، ويمكن ان نتكون الفروق المؤقتة كما يلي:

اختلافات مؤقتة خاضعة للضريبة : وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي (الخسائر الضريبية) للفترة المالية المقبلة، وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المعدلة (المسَّجلة) للأصل أو الخصم.

- ✓ **اختلافات مؤقتة مقابل للخصم:** وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة القادمة ، وذلك عند استرداد أو تسوية القيم الدفترية المعدلة (المسجلة) أو الخصم .

تأثير الاختلافات المؤقتة لا ينصب على حساب النتيجة فقط وإنما يمتد إلى الميزانية

فات

الدائمة يقتصر تأثيرها على السنة التي حدثت فيها فقط ، وبالتالي ينصب على حساب النتيجة (CR) فقط ، بينما الاختلافات المؤقتة (الزمنية) فلا يقتصر تأثيرها على السنة المالية التي تحدث فيها، و إنما ينعكس على السنوات الموالية (المستقبلية)، بمعني أنه توجد لهذه الاختلافات آثار ضريبة مؤجلة في المستقبل إذا ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم في المستقبل .

خصائص الاختلافات لمؤقتة (الزمنية) :

تتميز الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي بالخصائص التالية[1]:

1- أن هذه الاختلافات إما أن تكون موجبة ينتج عنها قيمة خاضعة للضريبة في الفترة المالية الحالية أو في فترات مالية مقبلة، أو تكون اختلافات مؤقتة سالبة تنتج عنها قيم واجبة الخصم من الربح الجبائي الاجمالي في الفترة الحالية أو في فترات مقبلة .

2- أن معظم الاختلافات المؤقتة (الزمنية) التي تنشأ في فترة معينة ، وتؤثر على الربح الجبائي لهذه الفترة بشكل ما، تنعكس آثارها في فترة أو فترات مالية موالية، بمعنى أن الاختلافات المؤقتة التي تكون سالبة أو تؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة عند نشؤها سوف تنعكس بالضرورة في فترة أو فترات مالية مقبلة ، وتصبح موجبة و تؤدي الى زيادة الربح الجبائي عند انعكاسها .

3- أن الربح الجبائي لفترة مالية معينة قد يتضمن نوعين من الاختلافات المؤقتة :

- اختلافات ناشئة خلال الفترة.
- الاختلافات منعكسة أي سبق نشوؤها في فترات سابقة، و تنعكس آثارها في الفترة المالية الحالية .

4- أن بعض هذه الاختلافات يكون قصير الأجل، أي تنعكس آثارها في السنة مباشرة لفترة حدوثها و البعض يكون طويل الأجل تنعكس آثار ها في أكثر من فترة مالية موالية للفترة (السنة المالية) التي نشأت فيها.

وتتمثل عناصر الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين الربح المحاسبي والربح الجبائي وفقا للتشريع الجبائي الجزائري فيما يلي :

الخسائر المرحلة لأمام :

طبقا لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2013:

في حالة تسجيل عجز في السنة مالية ، فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، و إذا كان الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى سنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة (04) الموالية لسنة العجز .

و يتضح من نص المادة السابقة ما يلي :

أن المشروع الجزائري قد أقر مبدأ ترحيل الخسائر التي قد تحدث في إحدى السنوات المالية إلى السنوات المالية الموالية، وذلك وفق الشروط التالية :

[1] خميس الفار(شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي)، اثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري، مذكرة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2010،ص43-44.

- خصم العجز (الخسارة) من الأرباح المحققة في السنة الموالية لسنة تحقيق العجز، وذلك حتى السنة الرابعة .
- استحالة نقل (ترحيل) ما تبقي من العجز إذا لم تكتف أرباح السنوات الأربعة الموالية لسنة تحقيق العجز من تغطية هذا العجز .
- الانتظام في التصريح بالمداخل.

وكما تجدر [ائي الذي تم تحديده وفقا في المعيار المحاسبي [ب المؤجلة.

في حالة ما إذا حدثت الحالة التي إليها في البند الثاني، أي السنوات الأربعة المسموحة بترحيل العجز الجبائي إليها لم تكتف لتغطية العجز، فإن الجز المتبقي غير المغطى يتحول إلى فرق (اختلاف) دائم موجب (+)

و يمكن ذكرها على النحو التالي:

-اختلاف زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء وأخذ في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة الموالية لاحقة في مستقبل متوقع.

-عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور .

ترتيبات و إعادة إقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

أما محاسبيا فيتم تحميل الخسارة مباشرة للسنة المالية التي حدثت فيها، بحيث يتم تخفيضها من الأموال الخاصة للمؤسسة.

وهذا ما يولد اختلاف بين التشريع الجبائي والقواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مما سينتج عن ترحيل الخسائر للأمام ظهور (زمني) يتمثل في "ضريبة مؤجلة أصلية " وذلك على مدار الأربع (04) سنوات.

البيع بالتقسيط :

تدرج العمليات المتعلقة بالبيع بالتقسيط في الحسابات وفقا لأساس الاستحقاق، وذلك وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي، أما الناحية الجبائية فيعامل للأساس النقدي، و بالتالي سيتولد عليه بالضرورة اختلافات مؤقتة (زمنية).

تكاليف البحث و التطوير:

من الناحية المحاسبية فقد تم تعريف التثبيت المعنوي على أنه "أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي مراقب و مستعمل في الأنشطة العادية.

وقد حدد النظام المحاسبي المالي المعالجة لنفقات التنمية (التطوير) و نفقات البحث على النحو التالي:

في مرحلة البحث:

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.

في مرحلة التنمية (التطور):

تشكل نفقات التنمية أو الناجم عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط :

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

-إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.

اذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

وبالتالي يتضح مما سبق أن تكلفة التنمية (التطوير) قد ترسمل وتهتلك على مدار سنوات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبي، اذا توفرت فيها الشروط السابقة الذكر.

أما من الناحية الجبائية فان مصاريف البحث والتطور يتم خصمها من الوعاء الضريبي في نفس السنة المالية التي نشأت فيها(وذلك في حدود (10في المائة)من مبلغ الدخل و الربح، في حدود مائة مليون دينار(100 000 000دج) وهذا ما نصت عليه المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

وبالتالي تكلفة التنمية المرسمة محاسبيا يكون أساس الجبائي صفر لأنه تم خصمها من الوعاء الضريبي في فترة حدوثها و عليه فإنه يترتب على ذلك اختلاف مؤقت (زمني) يتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية (المسجلة) لتكلفة التنمية و بين أساسها الجبائي الذي هو معدوم .

<u>الكشوف المالية الموحدة (المدمجة):</u>

تنتج الفروقات المؤقتة عند اختلاف القيمة للاستثمارات في المنشآت التابعة و الفروع و المنشآت الزميلة أو المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر المنشأة الأم عن القاعدة

(الأساس)الجبائية للاستثمار التي غالبا ما تكون بالتكلفة، و تنتج مثل هذه الفروقات في عدد من الحالات مثل

أ-وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أوالخاضعة للسيطرة المشتركة

ب-اختلافات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعملة المنشأة الأم ومنشآتها التابعة في بلدان مختلفة .

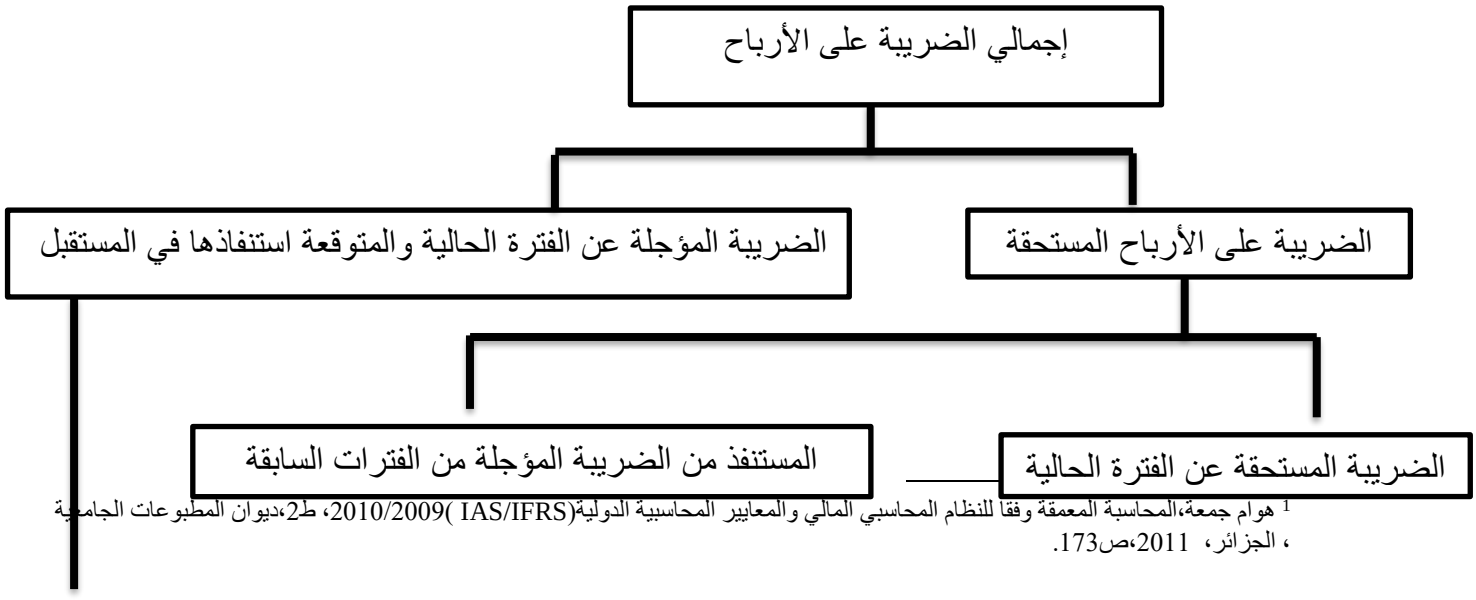
ج-وجود تدني في قيم الاستثمار في المنشأة الزميلة و تخفيضها الى القيمة القابلة للاسترداد .

و بالتالي تؤثر الاختلافات المؤقتة في تحديد قيمة الضرائب واجبة السداد خلال الفترة التي تظهر فيها هذه الاختلافات، بل و تؤثر أيضا على قيمة الضرائب واجبة السداد في فترات موالية، كما تؤثر في تحديد قيمة الضريبة على الأرباح الواجب تحميلها على الكشوف المالية خلال الفترة التي تظهر فيها هذه الاختلافات.

وحسب النظام المحاسبي المالي، فإن عبء (أو ناتج) الضريبة يعادل المبلغ الاجمالي للضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد الدورة الصافية، فهو يميز إذن الضريبة المستحقة والخصوم و الأصول الضريبية المؤجلة[1].

ويمكن توضيح العلاقة بين الضرائب المؤجلة و الضرائب المستحقة من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم (01-02): العلاقة بين الضرائب المؤجلة والضرائب المستحقة



[1] هوام جمعة،المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)2010/2009، ط2،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2011،ص173.

التغير في الضرائب المؤجلة (رصيد آخر الفترة- رصيد أول الفترة)

المصدر :خمسين الفار، مرجع سبق ذكره، 90

وعليه يتضح من الشكل السابق أن مبلغ الضريبة على الأرباح الواجب ادراجه في الحسابات يساوي مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة.

حيث نتحصل على الضريبة المؤجلة بإحصاء جميع الفروق المؤقتة للضرائب بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية حسب المعادلة التالية :

الضريبة المؤجلة= الفارق المؤقت ×معدل الضريبة على الأرباح

النتيجة الجبائية: يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (02-02): جدول حساب النتيجة الجبائية :

			31/12/N
1.- الصافية للسنة(حسابات نتائج)	ربح		
2-الاستردادات			
الضريبة على أرباح الشركات	**الضرائب المستحقة على النتيجة**		
	الضرائب المؤجلة (التغيرات)		
الاستردادات الأخرى.			
مجموع الاستردادات			
3.التخفيضات			

فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها		
التخفيضات الأخرى.		
مجموع التخفيضات		
4-الخسائر السابقة القابلة للخصم		
مجموع الخسائر القابلة للخصم		
النتيجة الجبائية	ربح	

المصدر: مصلحة المالية و**المحاسبة**

تسجيل التغير في الضرائب المؤجلة في جدول حساب النتيجة الجبائية: يتم أخذ الرصيد النهائي للسنة لحساب **69** " الضرائب المؤجلة" الذي يضم كل من حساب **692** " الضرائب المؤجلة على الأصول" وحساب **693** "الضرائب المؤجلة على الخصوم " في تحديد النتيجة الجبائية ، حيث إذا كان الرصيد موجب فهذا يعني أن مجموع الضرائب المؤجلة خصوم أكبر من مجموع الضرائب المؤجلة أصول ويتم استرجاع مبلغ هذا التغير، أما إذا كان الرصيد سالب فهذا يعني أنه تم استرجاع جزء من هذا المبلغ وسيتم خصمه من النتيجة الجبائية .

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه نجد أن المنهجية الحالية التي يتحدد بها الوعاء الضـــريبي لم تختلف عما كان مطبق ســابقا في ظل المخطط المحاســبي الوطني (pcn)،حيث تتم عملية دمج الأعباء غير القابلة للخصــم وخصــم الإيرادات غير خاضــعة للضــريبة من الوعاء الضــريبي، وبالتالي تعتبر هذه كلها اختلافات دائمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، بحيث ينصــب اثرها على حساب النتيجة(CR)فقط دون أن يمتد إلى الميزانية .

كما توصــلنا في هذه الأخيرة أن الضــريبة المؤجلة تنشــأ من الاختلافات المؤقتة (الزمنية)بين قواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

وكما أن النظام الجبائي الجزائري الحالي لا يعترف ولا يأخذ بالضـــريبة المؤجلة،حيث يعتبرها عبء غير قابل للخصـــم من الوعاء الضـــريبي ما دام أنه لم يتحقق،وبالتالي تدمج في الوعاء الضريبي.

بتبني الجزائر للنظام المحاســـبي المالي معتمدة بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة على الوضعية المالية للمؤسسات، حيث لا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق، ما أدى هدا نوعا ما إلى إحداث اختلاف وتباعد بين القواعد والمفاهيم المحاســـبية المالية الجديدة والقواعد الجبائية الجزائرية الحالية والتي من أهمها الاهتلاكات والضـــرائب المؤجلة، وتأثر العلاقة بينهما بحكم التغيرات الحاصـــلة في المفاهيم والمبادئ المحاســـبية نتيجة تطبيق النظام المحاســـبي المالي، بحيث تمس هذه التغيرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات.

وفي هذا الإطار بذلت الدولة الجزائرية الجهود الأزمة خاصة ما تعلق بتوضيح الرؤية للانتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد، المتمثلة في مجموعة النصـــــوص القانونية الخاصـــــة بقانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية 2010، التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة العوائق والعقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسـبي المالي وضرورة تكييفه وملائمته مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري.

ولتوضـــيح ذلك جاء موضـــوع الدراســـة ليســـلط الضـــوء على محتوى كل من النظام المحاســـبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وكذا عرض لأهم نقاط التباعد الموجودة بينهما سعيا للوصول إلى تكييف القواعد الجبائية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى اقتراح بعض الحلول التي من شأنها التقليص من هذا التباعد والرفع من حظوظ نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.