وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أوالحاج _ البويرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: مالية ومحاسبة

الموضوع:

النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة
تخصص :محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:
بوعلي عبد النور

تحت إشراف الأستاذ:
د.سفير محمد

امام لجنة المناقشة
أ.دحماني محمد ..... رئيسا
د. سفير محمد .....مشرفا مقررا
أة. صبايحي نوال.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

"ربنا لا تؤاخذنا إن نسينا أو أخطأنا

ربنا ولا تحمل علينا إصرا كما حملته على الذين من قبلنا

ولا تحملنا ما لا طاقة لنا به

واعف عنا واغفر لنا وارحمنا أنت مولانا،

فانصرنا على القوم الكافرين."

صدق الله العظيم.

سورة البقرة، الآية 287

كلمة شكر

الحمد لله الذي هدانا إلى نور العلم وميزنا بالعقل الذي يسير طريقنا

الحمد لله الذي أعطانا من موجبات رحمته الإرادة و القوة على إتمام عملنا نحمدك يا رب حمدا يليق بمقامك وجلالك العظيم

لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل، ونخص بالذكر الأستاذ المحترم سفير محمد الذي لم يدخر أي جهد في توجيهنا والإشراف على هذه المذكرة، وإلى السيد رزقي إسماعيل الذي لم يبخل في نصحنا والأستاذة بوسبعين تسعديت التي لم تبخل علينا بالمعلومات.

كما نقدم شكرنا إلى كل الأساتذة الذين رافقونا طوال دراستنا، وعمال مكتبة العلوم الاقتصادية لمساعدتهم في انجاز هذا العمل بمنحنا كل ما نستحقه من كتب ، وإلى جميع عمال المديرية العامة للضرائب وبالضبط السيد هلال ونشكر الكل على جهدهم ومساعدتهم لنا ، وإلى كل من وقف إلى جانبنا من البداية إلى النهاية.

و شكرا

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

فإلى من نزلت في حقّهم الآيتين الكريمتين في قوله تعالى

أهدي هذا العمل إلى أمي و أبي العزيزين حفظهما الله لي

اللّذان سهرا وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد...

وإلى أفراد أسرتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل.....

إلى كل أقاربي.....

إلى كل الأصدقاء و الأحباب من دون استثناء.....

إلى أساتذتي الكرام و كل رفقاء الدراسة .....

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة

المتربصين المقبلين على التخرّج.....

عبد النور

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الشكر.....	
إهداء.....	
قائمة المحتويات.....	II.
فهرس الجداول.....	IX.
فهرس الأشكال.....	XI.
قائمة المختصرات.....	XIII.
مقدمة	أ-و
الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية.....	
تمهيد.....	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.....	03
المطلب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها.....	03
المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية.....	06
المطلب الثالث: فروض ومبادئ المحاسبة المالية.....	08
المطلب الرابع: الأطراف المستخدمة للمحاسبة، وظائف المحاسبة، أهدافها، أهميتها.....	14
المبحث الثاني: التوحيد والتوافق المحاسبي والنماذج المحاسبية الدولية.....	19
المطلب الأول: التوحيد المحاسبي.....	19
المطلب الثاني: التوافق المحاسبي.....	22
المطلب الثالث: النموذج الانجلو-سكسوني.....	23
المطلب الرابع: النموذج الأوربي.....	24
المبحث الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية.....	26
المطلب الأول: هيئات دولية معدة للمعايير المحاسبية الدولية.....	26
المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية.....	27
المطلب الثالث: عرض المعايير المحاسبية الدولية.....	30
المطلب الرابع: معايير الإبلاغ المالي.....	34
خلاصة.....	36
الفصل الثاني:مدخل إلى النظام الجبائي والعلاقة بين الجباية والمحاسبة.....	
تمهيد.....	38
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للجباية.....	39
المطلب الأول: مفهوم الجبائية.....	39

المطلب الثاني: مبادئ الجباية.....	40
المطلب الثالث: أنواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي.....	42
المطلب الرابع: أهداف السياسة الجبائية.....	52
المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الجبائي.....	54
المطلب الأول: مفهوم وهيكل النظام الجبائي.....	54
المطلب الثاني: عناصر النظام الجبائي.....	57
المطلب الثالث: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي.....	58
المطلب الرابع: مكانة النظام الجبائي داخل النظام القانون.....	59
المبحث الثالث: علاقة المحاسبة والجباية والمعايير.....	62
المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية.....	62
المطلب الثاني: أوجه وأسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية.....	66
المطلب الثالث: علاقة معايير إعداد التقارير المالية بالأنظمة الجبائية.....	70
خلاصة.....	75
الفصل الثالث: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....	
تمهيد.....	77
المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....	78
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	78
المطلب الثاني: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي.....	82
المطلب الثالث: الإصلاحات الجبائية للتماشي مع النظام المحاسبي المالي	86
المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة.....	92
المطلب الأول: نشأة ومفهوم الضريبة المؤجلة.....	92
المطلب الثاني مجال تطبيق الضريبة المؤجلة والتعريف بالمصطلحات.....	93
المطلب الثالث: تحديد وعاء الضريبة المؤجلة.....	96
المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.....	97
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.....	102
المطلب الأول: الاهتلاكات وتدهور قيمة الأصول والتسجيل المحاسبي للقرض الايجاري.....	102
المطلب الثاني: تقييم العديد من الأصول والخصوم بالقيمة العادلة ومصاريف البحث والتطوير.....	118
المطلب الثالث: تغيير طريقة محاسبية وتصحيح أخطاء جوهرية.....	124
المطلب الرابع: العقود طويلةالأجل.....	127

خلاصة.....	131
خاتمة.....	133
قائمة المراجع.....	137

:

فهرس الجداول

فهرس الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	معالجة الأصول المادية والمعنوية	65
02	معالجة حقوق الملكية الفكرية وفرق الاقتناء	65
03	الاختلاف في المفاهيم بين معايير التقارير المالية والأنظمة الجبائية	71
04	الاختلاف في الأهداف بين المعايير التقارير المالية والأنظمة الجبائية	72
05	فهم الضرائب المؤجلة	98
06	معدلات الاهتلاك	103
07	معدلات الاهتلاك الجبائي	107

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	هيكل النظام الجبائي الفعال	56
02	الفروقات بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية	73
03	توضيح العلاقة بين المحاسبة والجباية	85

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

AC	Ammortissement comptable
AF	Ammortissement fiscale
AICPA	American institute of certfied public accountants
CNC	Conseil nationale de la comptabilité
DGI	Direction générale s impôt
FAS	Financial accounting standard
FIFO	First in first out
IAS	International accouting standard
IASB	International accouting standard bord
IASC	International accounting standard committee
IBS	Impôt sur les bénéfice des sociétés
ICCA	Institut Canadian des comptables agréés
IDA	Impôt diffère actif
IDP	Impôt différé passif
IFRS	International financial reporting standard
LIFO	Last in first out
PCN	Plan comptable national
SCF	Système comptable financier
TAP	Taxe sur activité Professional
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
US GAAP	Unite states generally accepted accouting principals
VNF	Valeure net fiscale

مقدمة

مقدمة

تعتبر المحاسبة المالية المصدر الأول للمعلومات المالية التي يتم على ضوءها اتخاذ القرارات الاقتصادية، إذ أن المحاسبة مرت بعدة مراحل زمنية أدت إلى تطورها وذلك بفعل التطبيق، إن بروز الشركات متعددة الجنسيات والعولمة والأسواق المالية العالمية، ساعد على ظهور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وذلك لتحقيق مساعي الدول التي تسعى إلى التوحيد والتوافق المحاسبي، للحصول على معلومات مالية أكثر مصداقية وذات جودة عالية، إلا أن مساعي التوحيد والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية اصدم بعدة صعوبات على مستوى البيئة الاقتصادية للدول، فتكييف البيئة الاقتصادية للدول يعتبر أمرا صعبا.

وذلك لتعدد المتغيرات البيئية سواء كانت متغيرات متعلقة بالقانون أو بالسياسة أو الاجتماعية.....الخ، وتعد القوانين الجبائية من أهم المتغيرات التي اصدم بها تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الجزائر ليتماشى تطبيق المعايير المحاسبية مع القانون الجبائي تمهيدا للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وذلك بعد صدور قانون 07-11 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2007 الذي مهد تبني المعايير المحاسبية الدولية وبداية التطبيق كانت سنة 2010 وذلك بعد إجراء مجموعة من التعديلات وفق عدة خطوات مست عدة جوانب من أهمها الجانب الجبائي الذي توج بعدة إصلاحات، في عدة قوانين ولا سيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وبالضبط وعلى الخصوص شملت التعديلات المواد الخاصة بتحديد النتيجة الجبائية، فتحديد النتيجة وفق القانون الجبائي يختلف بشكل كبير عن تحديد النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي ويرجع السبب لاختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية كذلك الاختلاف في الأهداف بين المحاسبة والجباية.

فمبدأ التقييم وفق القيمة العادلة الذي يأخذ به النظام المحاسبي المالي يختلف بشكل كبير عن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتمد عليه النظام الجبائي في التقييم، كذلك مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهر القانوني يتنافى مع مبدأ النظام الجبائي الذي يركز على الشكل القانوني، كما أن الغرامات والعقوبات يأخذ بها النظام المحاسبي المالي ويقوم بتسجيلها، كذلك خسائر السنوات السابقة التي يتم تسجيلها في النتيجة يقوم النظام الجبائي بخصمها على مدة أربع سنوات بالترتيب وهذا وفق المادة 147 من القانون الجبائي فتحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق النتيجة المالية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إجراء عدة تغييرات وإدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي.

إن الاختلاف بين القوانين الجبائية والنظام المحاسبي المالي ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت اصول أو خصوم، ويمكن كذلك تحديد النتيجة الضريبة على الأرباح عن طريق إضافة أو طرح الضرائب المؤجلة من الضريبة على الأرباح، وذلك محاولتا للتوفيق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية إذ أن مساعي التوحيد بين النتيجتين نال اهتمام كبيرا في الآونة الأخيرة من طرف وزارة المالية التي تقوم بتكييف النظام الجبائي عن طريق إضافة وتعديل وإلغاء القوانين الجبائية تماشيا مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

فبعد ستة سنوات من التطبيق اتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يتم تطبيقه على وجه كامل إذ هناك عدة ثغرات في التطبيق والسبب راجع إلى ان البيئة أو الأرضية التي يطبق عليها غير جاهزة ولاسيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر "على انه يجب على المؤسسات احترام تعاريف النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القانون الجبائي في تحديد

الضريبة على النتيجة"، حيث أن هذه المادة أثبتت سلطة القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي، أي أن النظام الجبائي يتمتع بقوة قانونية أقوى من القوة التي يتمتع بها النظام المحاسبي المالي.

إن سمو القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد النتيجة الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على الأرباح التي تقوم المؤسسة بدفعها لإدارة الضرائب وهذا يعتبر من نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1- طرح الإشكالية:

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

- ما مدى توافق تطبيق النظام المحاسبي المالي مع القوانين الجبائية، وما هي الجهود المبذولة للتقريب بينها؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية نقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- هل هناك اختلاف بين المحاسبة والجباية وما هي أسباب الاختلاف بينهما؟
- هل التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية يؤثر على القوانين الجبائية وكيف ذلك؟
- هل تهدف الدولة من خلال الإصلاحات الأخيرة إلى تقريب الجباية من المحاسبة أو إلى الفصل بينهما؟
- كيف يمكن تحديد النتيجة الجبائية وفق القوانين الجبائية الجزائرية؟

2- فرضيات البحث:

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

- النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق مستجدات المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي.
- سمو القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي جعل تطبيق النظام المحاسبي المالي ناقص، أي انه يطبق بوجه غير كامل.
- هناك العديد من العناصر مقبولة جبائيا ومحاسبيا، أي لها نفس المعالجة المحاسبية والجبائية.

3- أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في اختيار الموضوع.
- أهمية الموضوع المدروس، بحيث أن تطبيق النظام المحاسبي المالي ناقص في الميدان، حيث أن الخبراء المحاسبون يطبقون النظام الجبائي بدل النظام المحاسبي المالي مع المحافظة على شكل النظام المحاسبي المالي.
- معرفة التأثير الجبائي على تطبيق النظام المحاسبي المالي وسبل معالجة الفوارق بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وكيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

4- أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات الأولية.
- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهم الاختلافات بين القانون الجبائي والنظام المحاسبي المالي.
- نهدف من هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المحاسبة والجباية من المنظور الدولي وكذلك وفق القوانين الجزائرية.

5- أهمية الدراسة:

- تأتي أهمية هذه الدراسة في توضيح الاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجباية وكذلك في توضيح العلاقة بين المحاسبة والجباية واهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة على مستوى قانون الضرائب وبالضبط قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها بغرض التقريب بين المحاسبة والجباية.
- كذلك تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية، أي ان تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق إجراء تعديلات على مستوى النتيجة المالية قبل الضريبة، أي ان الدولة تتبع النموذج الفرانكفوني في تحديد النتيجة الجبائية، عكس النموذج الانجلو-سكسوني الذي ينص على استقلالية النتيجة الجبائية على النتيجة المحاسبية.

6- الدراسات السابقة:

- دراسة بوسبعين تسعديت: "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي" مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص: محاسبة، بالمدرسة العليا للتجارة، السنة الجامعية 2010/2009، حيث تمحورت إشكالية البحث حول أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري وما مدى ضرورة الإصلاحات الجبائية للتكيف مع متطلباته حيث قامت بتقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول، حيث تناولت المفاهيم الأساسية عن المحاسبة والجباية وذلك عن طريق ذكر المفاهيم العامة المتعلقة بالمحاسبة المالية ومبادئها، وكذلك تعرضت الباحثة إلى مفهوم الجباية وأهدافها، كما تكلمت الباحثة عن العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية، بالإضافة إلى هذا فقد تحدثت الباحثة عن موضوع التوحيد المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية وتجارب بعض الدول في تطبيقها بالإضافة إلى هذا فقد تكلمت عن نقائص المعايير المحاسبية الدولية والجهود المبذولة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي للدول وفي الأخير تناولت الباحثة موضوع النظام المحاسبي المالي، وصعوبات تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر وتكلمت كذلك عن النظام الجبائي الجزائري وعن نقاط تباعد والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري مع ذكر الجهود المبذولة لتعديل القوانين الجبائية، وكذلك اقترحت الباحثة مجموعة من الحلول مع ايجابيات وسلبيات كل حل. أما هذه الدراسة تهدف إلى إبراز المعالجة المحاسبية والجبائية للفوارق بين ال حاسبة والجباية، وكذا كيفية معالجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلافات بين المعالجة المحاسبية والجبائية.

7- حدود الدراسة:

- اعتمدنا في هذا البحث على قانون المالية لسنة 2015
- اقتصر دور هذا البحث على إبراز الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، كما اقتصر دوره كذلك على إبراز أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية.
- اقتصر دور البحث على إبراز المعالجة المحاسبية والجبائية للفروقات بين المحاسبة والجباية وإبراز الضرائب المؤجلة الناتجة عن اختلاف المعالجة المحاسبية مع المعالجة الجبائية.

8- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

نظرا للطبيعة المتشابكة لهذا الموضوع سوف نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية عموما، بحيث سوف نقوم بالاعتماد على المنهج التاريخي في الفصل الأول والمنهج الوصفي في بعض الفصول المتعلقة بالمحاسبة والمعايير، وكذلك المتعلقة النظام الجبائي والعلاقة بين المحاسبة والجباية، وفي عرض النظام المحاسبي المالي، كما اعتمدنا في الفصل الثالث على جملة من الأمثلة.

أما فيما يخص أدوات البحث والدراسة فقد اعتمدنا على:

- النصوص والتشريعات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي.
- النصوص والتشريعات المتعلقة بالقانون الجبائي.
- أمثلة تطبيقية عن المعالجة المحاسبية والجبائية للاختلافات بين القانون الجبائي والنظام المحاسبي المالي.

9- هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة وفي ضوء الفروض الأساسية الموضوعة سلفا ارتأينا ان يشمل مخطط بحثنا ثلاث جوانب حيث تم في **المقدمة** طرح الإشكالية وبيان التصور العام لموضوع البحث، بينما **الفصل الأول** تم تقسيمه لثلاثة عناوين رئيسية، أولها يستعرض الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، حيث ركزنا فيه على التطور التاريخي للمحاسبة وكذا مفهوم المحاسبة والذي له علاقة مباشرة بالمعايير التي تسعى لضبط الممارسات المحاسبية، أما العنوان الثاني فقد تمحور حول النماذج المحاسبية والتوحيد والتوافق المحاسبي، أما العنوان الثالث فقد تم التطرق فيه إلى المعايير المحاسبية من الهيئات الدولية المعدة للمعايير المحاسبية الدولية إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية إلى عرض المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي.

وخصص **الفصل الثاني** من الدراسة إلى النظام الجبائي والعلاقة بين الجباية والمحاسبة حيث قسم بدوره إلى ثلاث عناوين رئيسية، حيث العنوان الأول يستعرض الإطار النظري للجباية ويستعرض المفاهيم المرتبطة بالجباية ومبادئ الجباية وكذلك أنواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي وفي الأخير أهداف السياسة الجبائية التي تعتبر أهداف النظام الجبائي كذلك، أما العنوان الثاني فيستعرض النظام الجبائي من حيث مفهوم النظام الجبائي وهيكل النظام الجبائي وعناصر النظام الجبائي وتحدثنا كذلك عن علاقة النظام الجبائي بالنظام القانوني ومكانة النظام الجبائي داخل النظام القانوني، أما العنوان الثالث فقد خصص للعلاقة بين المحاسبة والجباية والمعايير.

أما **الفصل الثالث** فقد خصص لدراسة التحديات الجبائية التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر خلاصة الفصلين السابقين وتم تقسيمه بدوره إلى ثلاث عناوين، العنوان الأول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وتطرقنا فيه إلى النظام المحاسبي المالي والعلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي وكذلك إلى الإصلاحات الجبائية التي قامت بها وزارة المالية ليتماشى تطبيق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي، أما العنوان الثاني فقد تناولنا فيه الضريبة المؤجلة، وتطرقنا فيه إلى مفهومها ونشأتها ومجال تطبيق الضريبة المؤجلة والتعريف بالمصطلحات وكذلك إلى تحديد وعاء الضريبة المؤجلة والتعريف بالمصطلحات وكيفية معالجة الضريبة المؤجلة، أما العنوان الثالث فقد تطرقنا فيه إلى المعالجة المحاسبية والجبائية للاختلافات بين المحاسبة والجباية، وقسم بدوره إلى أربعة عناوين، العنوان الأول هو الاهتلاكات وتدهور قيمة الأصول والتسجيل المحاسبي للقرض

الايجاري، أما العنوان الثاني تقييم العديد من الأصول والخصوم بالقيمة العادلة ومصاريف البحث والتطوير أما العنوان الثالث فهو تغيير طريقة محاسبية وتصحيح أخطاء جوهرية والعنوان الرابع فتم التطرق فيه إلى العقود طويلة الأجل.

لنصل في النهاية إلى **خاتمة** البحث التي تتضمن أهم نتائج الفصول مع التأكيد على صحة الفرضيات او نفيها، متبوعة بجملة من التوصيات والاقتراحات بغية المساهمة في إثراء هذه الدراسة، وأخيرا اقتراح أفاق البحث المستقبلية، التي يمكن ان تدفع بالباحثين للمزيد من البحوث العلمية.

الفصل الأول:

مدخل إلى المحاسبة والمعايير المحاسبية

الدولية

تمهيد:

تعد المحاسبة المنبع الأول لكل مستخدمي المعلومات المالية والركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات، ووصلت المحاسبة إلى هذه المكانة عن طريق السمات التي تتميز بها، حيث تقوم بتلبية احتياجات مستخدميها من المعلومات المالية والمحاسبية. كما ان الحاجة إلى المعلومات المحاسبية أدى إلى تطور المحاسبة وذلك من خلال الخبرة المتراكمة لممارسي المهنة، لذلك تركزت جهودهم على ضبط الممارسات وفق ما هو مقبول ومتعارف عليه بين المحاسبين، وخاصة بعد ازدياد الحرص على الحصول على معلومات مالية تتحلى بخصائص لا يمكن الحصول عليها الا إذا استندت في إعدادها إلى أساس علمي وهيكل نظري يوفر التبرير المنطقي المقنع للممارسات المحاسبية المستخدمة، فعجز المبادئ والقواعد التقليدية أدى إلى ضرورة البحث في مجال المحاسبة.

ان تحول الاهتمام من حل المشاكل التطبيقية للمحاسبة إلى البحث عن مقوماتها النظرية يجسد جدية الحاجة لتطوير إطار عام يوفر مرجعية نظرية لتقييم سلامة الممارسات وتفسيرها والتنبؤ بها ، لذلك بذل الأفراد والهيئات الرسمية جهودا معتبرة في سبيل تحديد أهداف ومبادئ ومعايير المحاسبة، وقد برزت العديد من المحاولات من اجل إيجاد إطار نظري للمحاسبة وذلك من خلال إصدار المعايير المحاسبية التي تهدف وتسعى إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية. وحتى نلقي الضوء على مختلف هذه النقاط، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

المبحث الثاني: التوحيد والتوافق المحاسبي والنماذج المحاسبية

المبحث الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

في هذا المبحث نتناول جملة من المطالب التي تعتبر كمدخل للمحاسبة، حيث في المطلب الأول تحدثنا عن نشأة المحاسبة وتطورها أما في المطلب الثاني فقد تحدثنا عن مفهوم المحاسبة المالية وفي المطلب الثالث تحدثنا عن مبادئ المحاسبة أما في المطلب الرابع فقد تحدثنا عن أهمية المحاسبة وكذا مستعملي المحاسبة ووظائف المحاسبة.

المطلب الأول:نشأة المحاسبة وتطورها:

تعتبر النظريات الحديثة خلاصة تجارب ودراسات توالدت لمفكرين اهتموا بهذا المجال، ولقد نتج عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات متخصصة اهتمت بوضع معايير عالمية للمحاسبة، ويرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل والاعتبارات التي أدت إلى تطور المحاسبة من شكلها البسيط التقليدي إلى شكلها الحديث، ومن بين هذه العوامل

ازدياد حجم المشروعات الاقتصادية بغية الاستفادة من وفورات الحجم الكبير وتخصص اليد العاملة الأمر الذي فصل أماكن الإدارة عن أماكن الإنتاج مما دعا إلى ضرورة تقديم بيانات أكثر تفصيلا لإدارة هذه المشروعات، كذلك ازدياد حدة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية مما استدعى الرقابة على عناصر التكلفة بغية تخفيضها إلى أقصى حد ممكن وبالتالي تخفيض أسعار البيع والسيطرة على الأسواق[1].

ويمكن ان نحدد المراحل والخطوات الرئيسية لتطور المحاسبة كالأتي: [2]

1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى؛

2- المحاسبة في عصر التجارة؛

3- المحاسبة أثناء الثورة الصناعية وبعدها.

1- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى : ظهرت المحاسبة بمفهومها البسيط منذ فجر التاريخ، إذ أنها ظهرت مع ابتكار الكتابة للإعداد واستخدام وحدة معينة لأساس المبادلة ثم تطورت تدريجيا مع تطور المشروعات الاقتصادية والفكر السياسي للدول، كما تعتبر المحاسبة قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، فلقد نشأت في حوض البحر الأبيض المتوسط، وكانت مرادفة للعدد والقياس واقتصرت على الكشوف المحاسبية كوسيلة لضبط خزائن الملوك والقياصرة والكهنة لمراقبة مخازن المواد الحيوية من الحبوب والأخشاب .

وفي الاقتصاد الثوري الموجه مركزيا يرى « Mesmer »ان اختراع الكتابة المسمارية حوالي2900ق.م من الكهنة السومريين لإدارة المؤسسات الاقتصادية للمعابد فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاما سداسيا للأعداد فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة على شكل محاسبة بسيطة للمخازن[3].

---

[1] إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، **اسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول**، دار الحامد، عمان، 2010، ص: 15

[2] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012 ص:03

[3] عمر لشهب، المرجع أعلاه، ص: 03

أما في الاقتصاد الإفريقي والروماني فلم تكن هناك تطورات محاسبية مثل الشرق الأدنى القديم[1]، فقد اكتفوا بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرض على شمعية، وفي العصور الوسطى حيث ساد النظام الإقطاعي وكان الاقتصاد يعتمد على الزراعة ويحقق الاكتفاء الذاتي، واقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق الجلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة الإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل، في العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية، إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل إيرادات ونفقات الإمبراطورية، وخلال هذه الحقبة التاريخية خطت المحاسبة خطوات كبيرة إلى الأمام بفعل عاملين رئيسين هما:[2]

- البدء في استخدام وحدة النقد كوسيلة لعمليات التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.
- ظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا بدءا بنظام العد اليوناني ثم الروماني وأخيرا النظام العددي الهندي والعربي.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور مع ظهور الإسلام، بعد التوسع في مناطق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد عرض "المازندراني" دفتر استخدمه العرب والمسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.

وفي القرون الوسطى في أوروبا، بدأت تظهر الحاجة إلى مسك الحسابات بصفة ملحة، وهذا بعد ظهور الأسواق وانتشارها، إلا أن المحاسبة السائدة في تلك الفترة كانت محاسبة بسيطة، تقتصر على مسك دفتر واحد فقط.

2- المحاسبة في عصر التجارة: مع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية، تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها عدة كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر ميلادي، وكان ذلك مؤشرا على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى المجال النظري[3].

مع نهاية القرن الرابع عشر صدرت موسوعة "لوقا باشلو" (Luca paciolo) استعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت انتشرا واسعا في أوربا، واعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية واستحداثها ولأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي: [4]

- المذكرة: تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات.
- اليومية: تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها، مدينة أو دائنة، وحسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.
- دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصديها بطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لاستخراج الرصيد.

---

[1] عمر لشهب، المرجع السابق، ص:03

[2] رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة أم البواقي، سنة2010-2012، ص: 18

[3] رفيق يوسفي، المرجع أعلاه، ص: 18

[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007،ص:12

توالت الأبحاث استجابة للتطورات الاقتصادية آنذاك إلى ان توصل "كلود أيرسون" إلى تحديد مفهوم للميزانية، وظهرت قائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة1600 ميلادي، وكان الدافع آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال.
استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المراحل التاريخية السابقة، وبقيت الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية الذي يعتبره المؤرخون بداية الثورة الصناعية في أوربا[1].

3- المحاسبة أثناء وبعد الثورة الصناعية:

قيام الثورة الصناعية وما نتج عنها من تحول الإنتاج المنزلي إلى الإنتاج ألمصنعي، وما رافق ذلك من الحاجة إلى رؤوس أموال من أسواق المال، وما ترتب عنه من الحاجة الماسة إلى مجموعة دفترية محاسبية لحماية ومتابعة هذه الأموال، والحاجة إلى نظام محاسبي قادر على تصفية أعمال وأموال المؤسسات التي تتعرض للإفلاس جراء زيادة المنافسة[2].
مثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، إذا كان لها بالغ الأثر في تطور الفكر المحاسبي ولم تقتصر نتائجها على تسريع وتيرة الاقتصاد فحسب، بل ساهمت في إحداث تغيرات جذرية على سيرورة وحركية المجتمعات، والتي شهدت بدورها تغيرات كمية وتحولات نوعية مهدت لارتقاء المستوى المعرفي والعلمي للشعوب، فلم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها بل أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها، وأصبحت أيضا وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية وتقييم الأداء بالاعتماد على الأساليب الرياضية والإحصائية منذ الثلاثينيات من هذا القرن[3]، حين استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها بظاهرة التضخم الاقتصادي، ثم ازدادت هذه العلاقة توطيدا حين استخدام ليونتيف عام 1937 أسلوب تحليل المستخدم على المنتج المبني على المصفوفات الرياضية في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية، وامتد استخدام هذا الأسلوب فيما بعد ليشمل المشاريع الاقتصادية[4].
في عصرنا الحاضر أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العلمية في مجال القياس المحاسبي موضوع رئيسي لمعظم الدراسات والأبحاث المحاسبية، وهذا الاتجاه سيزداد مستقبلا طالما استمر السعي نحو ترشيد أساليب القياس قصد توفير المزيد من الموضوعية للبيانات المحاسبية. ومن الأسباب التي أدت إلى تطور المحاسبة نذكر ما يلي: [5]
- ظهور شركات السكك الحديدية، التي تتصف بالاستثمارات المالية الكبيرة، وحاجتها الماسة إلى أصول ثابتة ذات تكلفة عالية وارتفاع تكاليف الإصلاح والصيانة للمعدات، وبالتالي برزت أهمية التمييز بين الكلفة الرأسمالية والكلفة الإدارية.

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، المرجع السابق،ص:12
[2] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 24
[3] كتوش عاشور وبلعوز بن علي، **المحاسبة العامة والمعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية أيام 13 و2009/12/14، المركز الجامعي الوادي، ص: 07
[4] رفيق يوسفي، المرجع السابق ، ص:06
[5] هادي رضا الصفار، مرجع أعلاه، ص ص: 04-05

– تأسيس مهنة المحاسبة حيث كان أول جهة محاسبية متخصصة هو معهد محاسبي الجارتر في اسكتلندا عام 1854م، وبعدها معهد محاسبين الجارتر في إنكلترا وويلز عام 1880م، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1887م. وهذه المعاهد المحاسبية وضعت إجراءات مزاولة المهنة، ومتطلبات المعرفة المحاسبية لأعضائها الذين يزاولون مهنة لمحاسبة.

– فرض ضريبة الدخل على الأفراد والمؤسسات، حيث سنت الحكومة الأمريكية عام 1913 قانون ضريبة الدخل، الذي ساعد على تطور المحاسبة، التي يعتمد على تقاريرها في تحديد ضريبة الدخل المتحققة السنوية، وبالتالي الاهتمام المتزايد بتهيئة وتنظيم السجلات المحاسبية.

– ظهور الإدارة العلمية، حيث انه ونتيجة لتطور المشروعات الصناعية وزيادة مشاكلها الإدارية، ظهرت الحاجة إلى بلورة اسس الإدارة العلمية، التي أسسها تايلور وجلبرت وآخرون خلال الفترة ما بين عامي 1855 و1920م. التي وضعت الأسس التي تستند إليها مبدأ "ان ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته" ولذلك فقد كان للمحاسبة الأثر الكبير والبالغ في قياس الأحداث الخاصة بالمدخلات والمخرجات للإنتاج، وبالتالي رفع أداء الانجاز الإداري عن طريق دراسة المحاسبة كأداة للرقابة الإدارية.

– استخدام الحاسبات الالكترونية العملاقة في منتصف القرن العشرين، حيث أصبح للمحاسبة شأن كبير. إذ ساعدت هذه الحاسبات الآلية على تنفيذ العديد من الإجراءات والمتطلبات المحاسبية، وأعطت المحاسبة الفرصة لدراسة وتطوير الجوانب الأخرى الفعالة من المحاسبة هذا من جهة ومن جهة أخرى ساعدت على توفير وسائل عديدة ومتطورة في دراسة المعلومات المحاسبية وتحليلها وعرض نتائجها على المستفيدين بشكل أفضل وأدق وأسرع.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة المالية

تعددت تعاريف المحاسبة وتطورت متأثرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، فبعد أن كانت في بدايات ظهورها لا تتعدى كونها وسيلة لتسجيل الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية، ومنذ بداية القرن العشرين التنظير لصياغة البناء الفكري لنظرية المحاسبة.

– ويمكن تعريف المحاسبة على أنها احد العلوم الاجتماعية، التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه، في المؤسسات الاقتصادية، على اختلاف أنواعها، وكذلك في مجالات النشاط الإنساني الأخرى.

وتنحصر الوظيفة الأساسية للمحاسبة في تسجيل العمليات المالية، في صورة نقدية (والتي تحصل بين المؤسسة والغير، أو تلك التي تحصل داخل المؤسسة نفسها) بالدفاتر والسجلات، ثم تبويب تلك العمليات وتلخيصها، بهدف إعداد التقارير الدورية وغير الدورية، عن نتائج النشاط، لتقديمها إلى الإدارة العليا أو غيرها من المستويات الإدارية —سواء في داخل المؤسسة أو خارجها– لمساعدتها على إدارة النشاط في المستقبل، واتخاذ العديد من القرارات الخاصة بتوجيه الموارد نحو استخدامات المطلوبة لها[1].

[1] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة الجزء الأول**، من المنشورات العربية المفتوحة في الدانمرك، ص: 17

وبذلك نجد ان المحاسبة تعبر عن عملية تحديد وقياس النشاط الاقتصادي، سواء على المستويات المؤسسة الواحدة، أو على المستوى القومي، بما يتيح توصيل أفضل المعلومات الاقتصادية لمستخدميها في مجال اتخاذ القرارات، وهي بذلك تعبر عن فن يتطلب من المحاسب، للقيام به، تقديرا شخصيا سليما، ونفاذ بصيرة، وموهبة تتطور من خلال الدراسة المتواصلة والممارسة العملية، في مواقع العمل المختلفة[1].

وتعرف كذلك المحاسبة على أنها نظام للمعلومات تقوم بترجمة الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مفيدة تساعد أطراف عدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فالمحاسبة كنظام للمعلومات تقوم على مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تحكم عملية تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات مالية تخدم مجموعة كبيرة من المستفيدين.هذه العملية تتم من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص للأحداث الاقتصادية وفقا لقواعد وإجراءات وأساليب مستمدة من المبادئ والافتراضات المحاسبية[2].

وعرفت أيضا على أنها تلك المحاسبة التي تمسكها المؤسسات الخاصة والعمومية لتسجيل العمليات التجارية، نشأة من خلال تطور العلاقات التجارية لتستجيب لاحتياجات المستعملين للمعلومة الاقتصادية. وفي إطار العولمة فهي أساس التوحيد والتنميط[3].

كما تعرف على أنها فن يهتم بتسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة منهجية وباستعمال وحدات نقدية، لكل الصفقات والحوادث التي لها أو لجزء منها على الأقل طبيعة مالية.

وتعتبر المحاسبة في الأساس على أنها تقنية كمية للتسيير موجهة لتنظيم، والتحكم، والتنبؤ للمؤسسات والتنمية الاقتصادية للوطن. وتعرف كذلك على أنها عبارة عن عرض: للإحداث الحقيقية والتي لا يمكن أخذها كما هي إذ تسجل هذه الأحداث من خلال نظرة مدعمة بمفاهيم خاصة عن العالم، لذا فهي لا تعطينا وصف للحقيقة وإنما ترجمة لها[4].

المحاسبة هي علم اجتماع، تقنية تطورت عبر الزمن من اجل الاستجابة إلى الاحتياجات المختلفة: [5]

- احتياج داخلي لرئيس المؤسسة لقياس النتائج.
- احتياجات خارجية لمقدمي رؤوس الأموال والغير من أجل الحصول على المعلومات حول الربحية والسيولة للمؤسسة.
- احتياج الدولة لحساب الوعاء لمختلف الضرائب، ....الخ.

فالمحاسبة علم يشمل مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس للعمليات التجارية من حيث: [6]

- تسجيلها في دفتر اليومية؛
- تصنيفها في دفتر الأستاذ؛

---

[1] وليد ناجي الحيالي، المرجع السابق، ص :17

[2] الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **محاسبة مالية**، بدون طبعة، بدون سنة نشر، ص:02

[3] بوسبعين تسعديت، **أثر النظام المحاسبي المال يعلى النظام الجبائي**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009-2010 ، ص:11

[4] وليد ناجي الحيالي، المرجع أعلاه، ص: 11

[5] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة2010 ص:27

[6] أمير عبد الله وحمزة بشير ابوعاصي، **أساسيات المحاسبة وطرقها**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 04

- تلخيصها في كشف ميزان المراجعة؛
- استخراج نتائجها في القوائم الحسابات الختامية؛
- بيان المركز المالي للمشروع نفس كشف الميزانية العمومية.

عرفت المحاسبة كمجموعة من نظم المعلومات تهدف إلى قياس القيمة والمعدلات والنتائج في المؤسسة[1].

ويعرف النظام المحاسبي المالي، المحاسبة على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية[2]. كما تعتبر المحاسبة المالية الفرع الذي تفرعت منه الفروع الأخرى للمحاسبة، وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب أو تصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المحاسبية بين المؤسسة والغير وذلك بقصد إعداد تقارير مالية خارجية لمستخدمي هذه التقارير تحوي معلومات مالية عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي[3]. ومن كل هذا نستنتج ان المحاسبة أداة فعالة تسهر على ضمان شفافية القوائم المالية للأطراف المستخدمة.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المحاسبة المالية

للمحاسبة المالية فرضين أساسيين ومجموعة من المبادئ سوف نقوم بسردها.

- **الفروض المحاسبية:** يقصد بالفرض "التكهن بالحلول التي يمكن عن طريق التجريب التأكد من صحة الظواهر للارتقاء بها إلى مستوى الحقيقة من خلال استخدام مزيج من الاستقراء والاستنباط، وحينما تكون النتائج المتحققة عل درجة مقبولة من الدقة، فانه يمكن اعتبار الفروض الاستدلالية مقبولة وصحيحة،[4] يفترض المحاسبون حاليا فرضيتين محاسبيتين، ويجعلونهما القاعدة التي يبنى عليها الفكر المحاسبي، كما يعتبرونها المرجع الذي تفهم من خلالها التقارير المالية المختلفة، وتتمثل هذه الفرضيتين في:

1- **فرض الاستمرارية:** إذ يفترض بأن المشروع يتصف بالاستمرارية في أداء النشاط، ما لم يطرأ ما يشير إلى غير ذلك، مما يؤثر على استمراريته إن صفة الاستمرارية ضرورية لتحقيق أهداف المشروع والوفاء بالتزاماته[5] ، و بمقتضى فرض الاستمرارية، يرى المحاسبون ان الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشوئها واكتسابها الشخصية المعنوية المستقلة، وحدة متصلة، ومستمرة النشاط دون النظر إلى العمر الطبيعي للمالكين، وبذلك يؤكد على الفصل الكامل بين عمر المؤسسة الاقتصادية وعمر مالكيها باعتبارهما شخصين مستقلين عن بعضهما، ولكل منهما أهدافا وخططا مستقلة عن بعضهما ويسعيان إلى تحقيقها ولذلك فان النظرة الطبيعية للوحدة المحاسبية هي، استمرارها على المدى البعيد دون انفصال في نشاطها عن الفترات السابقة واللاحقة، إلى ان يتم تصفيتها بشكل فعلي، وقد اعتبر هذا الفرض أحد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة[6]، ولكونه احد

[1] Jacquie richard et christin collette, **comptabilité générale**, edition8e dunod, paris, 2008, p: 03

[2] الجريدة الرسمية العدد74 المادة 3 من قانون 7-11 المتضمن قانون النظام المحاسبي المالي الصادر25/نوفمبر/2007 ص:03

[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 27

[4] وليد ناجي الحيالي،المرجع السابق،ص:38

[5] هادي رضا الصفار، المرجع السابق، ص :33

[6] وليد ناجي حيالي، المرجع أعلاه، ص:39

الأركان التبريرية لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي، والذي ترك أثره على أنشطة المؤسسة الاقتصادية. ويرتبط فرض استمرار المؤسسة بافتراض وجود شخصية معنوية مستقلة لحياة المؤسسة ليست مرتبطة بالحياة الطبيعية لملاكه.وفق هذا الفرض يفترض المحاسب عند إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي أن المؤسسة ستستمر في متابعة نشاطها الأساسي لفترة طويلة نسبيا بهدف تحقيق خططها وتحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها أي أن أسلوب التقويم المعتمد في القوائم المالية يتم اختياره استنادا إلى فروض الاستمرارية[1].

كما يعني فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين: إما أنه لا يتوقع تصفية المؤسسة في المستقبل أو أن المؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها العادي لمدة غير محدودة من الزمن. أن هذا الافتراض يعكس توقعات كافة الأطراف المعنية بأمور المؤسسة، وتمثل هذه التوقعات الحالة العادية أو الظرف العادي للمؤسسة. وبناء على هذه التوقعات فإن القوائم المالية يجب ان تفهم بأنها محاولة مؤقتة أو مرحلية للتصوير الوضع المالي وتحديد نتائج الأعمال وبأن هذه القوائم المالية معدة لدورة محاسبية معينة وتمثل حلقة تقرير من سلسلة حلقات سابقة ولاحقة، وعلى مستخدم بيانات القوائم المالية أن يفسر هذه البيانات في ضوء فرض الاستمرارية.

وقد اعتبر هذا الفرض احد الفروض الجوهرية في نظرية المحاسبة، لكونه أحد الأركان التبريرية لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي، والذي ترك أثره على أنشطة المؤسسة الاقتصادية، باعتباره يعتمد على بعض المعايير في تقييم عناصر الأصول وأرباح وخسائر المشروع ويشترط لتطبيق هذا الفرض في الممارسات المهنية الاعتبارات التالية: [2]

- تقييم الأصول طويلة الأجل (الثابتة) بسعر التكلفة مخصوما منها جميع أقساط الاهتلاك؛
- تقييم الأصول المتداولة وتحديدا المخزون السلعي والاستثمارات قصيرة الأجل من الأوراق المالية بسعر التكلفة والقيمة السوقية أيهما أقل؛
- احتساب الأرباح المحققة فعلا خلال الفترة المحاسبية مع استبعاد المحتمل منها؛
- الاحتياط للخسائر المحتملة والمتوقعة في الفترات المحاسبية المالية.

ويبدوا واضحا أن الاعتبارات السابقة كانت وليدة فرض الاستمرار وتنسجم مع موضوعية القياس المحاسبي، وتحديدا عند استخدام منهج التكلفة التاريخية، في تقيم الأصول طويلة الأجل، والتكلفة أو السوق أيهما اقل، عند تقييم الأصول المتداولة وعلى الرغم من أن هذا الفرض قد أتاح للمحاسب إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية، باعتبار أن قيمها ثابتة في الفترات المحاسبية المختلفة المتصلة والمستمرة الا انه نتيجة لظاهرة التضخم التي تسود العالم منذ الحرب العالمية الثانية، ولا زالت مستمرة حتى الآن أصبح من الصعب تطبيق الاعتبارات السالفة الذكر باعتبار أن المعلومات والبيانات المحاسبية التي تحملها القوائم المالية أصبحت ضربا من التضليل لجميع مستخدمي القوائم المالية–المعدة على أساس التكلفة– لمتطلبات التقييم الدقيق والسليم في ظل تغيرات مستوى الأسعار[3]، لذلك ظهرت أراء عديدة، لتعديل القوائم المالية، بطرق مختلفة

[1] وليد ناجي حيالي، المرجع السابق، ص:39

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع أعلاه،ص ص:49-50

[3] وليد ناجي الحيالي، مرجع أعلاه،ص:50

يراعي فيها اثر التضخم على بيانات القوائم المالية، ومن ابرز هذه الآراء لمعالجة مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار، استخدام الأرقام القياسية وفق المعيار المحاسبي الدولي29 المعدل[1].

1- محاسبة الالتزام: ونعني بهذا الفرض تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند القبض أو الدفع للمبالغ المقابلة[2]. أي تحمل السنة المالية بما يخصها من مصاريف سواء دفعت أو لم تدفع وفيما يخصها من إيرادات سواء قبضت أو لم تقبض. أي ان الكشوف المالية تعد وفق قاعدة محاسبة الالتزام ونعني بذلك، ان اثر الصفقات أو الأحداث الأخرى تسجل وتدرج في الحسابات عند ما تقع هذه الأحداث او الصفقات وليس عند حدوث الدفع أو الحصول على وصل الخزينة أو ما يوازن الخزينة و يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وتعرض في القوائم المالية السنوية[3].

- **المبادئ المحاسبية:** ترسم المبادئ المحاسبة الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية والبيانات المالية، والمبادئ المحاسبية هي تعميمات أو إرشادات توجيهية عامة لما يجب ان يتبعه المحاسب في ظروف أو موقف معين وهي من صنع الإنسان تطورت عبر السنين لاستخدامها كأداة عملية تساعد في حل المشاكل المحاسبية وتتصف بالشمول والملائمة وبالقابلية للاستخدام في معظم المؤسسات الاقتصادية، وهذه المبادئ كما سبق وان ذكرنا –خلافا للقوانين الرياضية والعلمية- لم تشتق علميا، لذا يعاد النظر فيها باستمرار ويجري تعديلها وتنقيحها لتتماشى وظروف البيئة الاقتصادية للمحيط بتطبيقها واستخدامها[4]. ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

مبدأ التكلفة التاريخية: تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات والمخزونات..الخ، أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها. فهو المبدأ الذي يقوم بتحديد تكلفة الأصل بصورة موضوعية حيث ان:

تكلفة الأصل= ثمن الشراء+ جميع المصاريف التي أنفقت على هذا الأصل حتى أصبح صالحا للاستخدام.

مبدأ الاعتراف بالإيراد: يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخل الذي يؤدي إلى زيادة في أصول المؤسسة أو إلى نقص في المطلوبات أو الاثنين معا وذلك نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، وكذلك التدفقات الناجمة عن استخدام موجودات المؤسسة كالإيجار والفوائد الدائنة خلال السنة المالية[5].

- ويتم عادة عندما يتحقق او يكون قابلا للتحقق، ويكتسب ويتحقق الإيراد عندما يتم مبادلة السلع والخدمات أو الأصول الأخرى بنقدية أو مطالبة بنقدية. ويكون الإيراد قابلا للتحقق عندما تكون الأصول المستلمة جاهزة للتحويل إلى نقدية او مطالبة بنقدية[6]. وبالإضافة إلى هذا الاختبار، يضاف اختبار آخر لتحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد، فالإيراد لا يعترف به إلا عند اكتسابه ويكتسب الإيراد عندما تكون المؤسسة قد أنجزت بشكل جوهري ما يجب عليها فعله لتستحق

---

[1] وليد ناجي الحيالي، المرجع السابق، ص: 50

[2] علاوي لخضر، **معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص: 37

[3] L'institut canadien des comptable agréés (ICCA), **comptabilité générales** : niveaux introduction et intermédiaire, ERNST & YOUNGI, 2008, p: 02

[4] محمد أبو ناصر ومحمود الخلايلة، **مبادئ المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2005، ص:42

[5] محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، المرجع أعلاه، ص:44

[6] عبد الناصر إبراهيم نور وإيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2014، ص:34

المنافع الممثلة بالإيرادات. ويمكن ذكر النقاط المعروفة التالية للاعتراف بالإيراد (نقطة البيع، نهاية الإنتاج- معادن ومحاصيل زراعية، خلال الإنتاج- مقاولات، استلام النقدية- البيع بالتقسيط)[1].

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: يشتق هذا المبدأ كذلك من فرض الدورة المحاسبية الذي يقتضي قياس نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترات زمنية قصير ومنظمة، لذا نلاحظ ان تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تحديد النفقات والإيرادات المتعلقة بالدورة ذاتها، أي أن الإيرادات يجب مقابلته بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقه وهذا المبدأ يستعمل مقياس السببية الذي يقتضي قياس الربح في كل دورة على حدة.وعند تحديد المصاريف التي تحدث خلال الدورة المحاسبية فانه يجب طرح التساؤل التالي، هل يجب أخد كل هذه المصاريف بالحسبان عند تحديد نتيجة النشاط؟ وللإجابة على ذلك يتعين التفرقة بين المصروفات المرتبطة بحجم النشاط وتلك المرتبطة بالزمن وتلك المرتبطة بإنشاء أو إضافة أصول.

مبدأ الإفصاح التام: ينص هذا المبدأ على وجوب نشر كافة المعلومات المحاسبية الضرورية في تقاريرها المالية السنوية بشكل تام وكامل وشامل، وأن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة لقرائها مع عدم جواز حذف أي معلومة جوهرية تكون مفيدة للأطراف المهتمة.

إن الاتجاه التقليدي في الإفصاح يهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية، فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة للمستثمر الذي له معرفة محدودة، مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في السوق المال.

أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدقة يعتمد عليها المستثمرون والمحللون في اتخاذ قراراتهم[2].

مبدأ الصورة الوفية: هذا المبدأ من أصول بريطانية ، وفقا لهذا المبدأ يتم عرض القوائم المالية بصورة صادقة بحيث يعكس الوضعية المالية والأداء المالي والتدفقات الخزينة للمؤسسة فبالتطبيق الجيد لهذا المبدأ يمكن تعريف مستخدمو المعلومة المالية بالأصول والخصوم والأعباء والنواتج في إطار IASB وذلك في سياق لإعطاء صورة وفية وصادقة بحيث يجب ان تتطابق مع المعايير المتبعة والمقاييس بما تسمح به قوانين الدولة ، حيث يجب أن تكون المعلومات المعطاة في الملاحق صادقة[3].

مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم أو بين الأعباء والنواتج إلا في الحالات التي عرضتها أو صرحه بها المعايير[4].

---

[1] عبد الناصر إبراهيم نور وإيهاب نظمي إبراهيم، المرجع السابق، ص:34

[2] عمر لشهب، المرجع السابق، ص ص:11-12

[3] Georges Langlois et micheline Friedrich, **comptabilité financière**, édition Foucher, France, 2012, p: 55

[4] Alain frydler et jeulien pagezy, **s'initier aux IFRS**, édition de performance, paris, 2004, pp:22-23

مبدأ الحيطة والحذر: في ظل حالة عدم التأكد، ولتفادي الأخطار المستقبلية يصبح من المنطقي الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر، ولتجنب التأثير السلبي على ذمة المالية والنتيجة فالأصول والنواتج لا تقيم بأكبر من قيمتها، أما الخصوم والأعباء فلا تقيم بأقل من قيمتها.لكن تطبيق هذا المبدأ يجب ان لا يؤدي إلى تكوين الاحتياطات، أو مخصصات وفي حالة عدم التأكد يلجأ المحاسب إلى استعمال طرق وأساليب القياس المحاسبية التي لا تؤدي إلى زيادة صافي الأرباح بل تخفيضها، وعدم زيادة الأصول بل تخفيضها، واستخدام طرق لقياس الخصوم بقيم أعلى.

مبدأ الأهمية النسبية: المعلومة يكون لها مدلول إذا كان حذفها أو تحريفها ينتج عنه تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون اعتمادا على البيانات المالية، فالمبالغ التي ليس لها مدلول يمكن تجميعها مع المبالغ المناسبة لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة.ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لعنصر ما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار طبيعة ذلك العنصر، فالمؤسسة بإمكانها اخذ قرار بعدم تسجيل الأثاث ضمن الاستثمارات إذا كانت قيمته اقل من 2000 دج، ولكن إذا تحصلت مثلا على 1500 كرسي ب1800 دح للكرسي فان مبلغ الصفقة يصبح لديه مدلول. ويمكن أن يكون لانخفاض النشاط الاقتصادي للمؤسسة ذو أهمية بالحجم، ولكن ليست له دلالة بالنسبة لرقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسة.

مبدأ استقلالية الفترات: النتيجة المحققة في كل الفترة هي مستقلة عن التي تسبقها والتي تليها، ولتحديدها تؤخذ أحداث العمليات الخاصة بها، في حالة وقوع حدث بعد تاريخ إغلاق حسابات الفترة، ويوجد ما يثبت الحالة التي نشأت في هذا التاريخ، يستوجب إدماج هذا الحدث في القوائم الفترة المنتهية، أما إذا وقع الحدث بعد تاريخ إغلاق الفترة وليست له علاقة بأصول وخصوم الفترة التي تسبق تاريخ الغلق، لا نقوم بإجراء أي تسوية، والحدث يشار عن طبيعته في الملحق إذا كانت له أهمية تستطيع توجيه قرارات مستعملي القوائم المالية[1].

مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني: لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري محاسبة تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تقوم إحدى المؤسسات بنقل ملكية احد الموجودات إلى طرف أخر بحيث تظهر المستندات بوضوح انتقال الملكية إلى الطرف الأخر، ومع ذلك فقد تكون هناك اتفاقيات بين الطرفين تضمن استمرار المؤسسة في الاعتراف بعملية بيع حيث لا يعكس شكل حقيقة العملية التي تمت (بافتراض انه كانت هناك عملية أصلا)[2] .

مبدأ الوحدة المحاسبية:

حيث تعتبر المؤسسة اللبنة الأساسية للاقتصاد، وبغض النظر عن شكلها التنظيمي، فإنها تعتبر وحدة محاسبية، ويتم فيها الفصل بين عمليات وأموال أصحابها عن تلك المتعلقة بها، ويترتب على ذلك أن سجلات المحاسبة للمؤسسة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك المؤسسة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأفراد والمجموعات التي يعنيها أمر المؤسسة، ويترتب على ذلك أيضا أن ملكية الأصول تكون للمؤسسة وليست ملكا للشركاء أو المالك أو

[1] شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية2008-2009 ص: 34

[2] **الإطار الفكري لعرض وإعداد القوائم المالية**، الرابط: www.infotechaccountants.com تم الاطلاع عليه يوم (2014/12/15) 10:30

المساهمين، كما أن خصومها تمثل حقوقا أو التزامات على أصول المؤسسة وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين، وبالمثل فإيرادات المؤسسة ومصروفاتها إنما هي تغيرات في أصول المؤسسة وخصومها وليست تغيرات في أصول أو خصوم المالك أو الشركاء المساهمين، كما أن مكاسبها وخسائرها إنما هي تغيرات في صافي أصول الوحدة المحاسبية وليست تغيرات في صافي حقوق المالك أو الشركاء أو المساهمين، وكذلك الحال بالنسبة لصافي الربح، فهو في المكان الأول صافي ربح المؤسسة وليس صافي ربح المالك .

- **ملاحظة عامة عند تطبيق الوحدة المحاسبية:**

أ- في حالة المشروعات التي لا تأخذ شكل شركات المساهمة يجب مراعاة أن ما يعتبر ملكا للوحدة المحاسبية ليس فقط الأصول التي يجمعها وحدة الغرض الاقتصادي بل أيضا الأصول المرتبطة بتحقيق هذا الغرض. فمثلا في حالة مالك فردي قام برهن مجموعة من الأوراق المالية ضمانا لدين على المؤسسة فان هذه الأوراق المالية تعتبر أصولا متعلقة بالغرض الاقتصادي للمؤسسة ويجب اعتبارها ملكا للمؤسسة.

ب- ان أرباح وخسائر المؤسسة ليست أرباح وخسائر الملاك سواء كانوا حملة أسهم، أو شركاء متضامنين، أو مالك فردي. فهؤلاء الملاك لهم حقوق على المؤسسة تتوقف على نوع ملكيتهم[1].فالأرباح والخسائر ننظر إليها على أنها أرباح وخسائر المؤسسة. وطبقا لهذا المبدأ فان أرباح المؤسسة يتم النظر إليها على أنها زيادة في صافي أصول المؤسسة والخسائر ننظر إليها على أنها نقص في أصول المؤسسة وعليه فنحن نفكر في نتائج أعمال المؤسسة كتغيير في صافي أصولها بدلا من أن نفكر فيها كتغيير في حقوق أصحاب المؤسسة.

مبدأ الدورة المحاسبية (المالية): تقدم المحاسبة المالية معلومات حول الأنشطة الاقتصادية لمؤسسة معينة وذلك عن فترات زمنية قصيرة نسبيا عادة ما تكون سنة واحدة، ومما لا شك فيه أن دقة قياس نتيجة نشاط المؤسسة الاقتصادية تستلزم الانتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المؤسسة وتتحول أصولها إلى نقدية، وتدفع التزاماتها تجاه الغير، وعندها فقط يكون من الممكن تقرير صافي الربح للمؤسسة بشكل نهائي.

ولكن مثل هذا الوضع يعد أمرا غير منطقي أو عملي، لأن هناك العديد من القرارات بخصوص المؤسسة يجب أن تتخذ من قبل الإدارة والأطراف المعنية من خارج المؤسسة وذلك خلال فترة وجودها[2]، فرجال الأعمال والمستثمرون والمقرضون وبعض الدوائر الحكومية كدائر الضريبة ووزارة الصناعة والتجارة والبنك والسوق المالي في حاجة إلى معلومات مالية دورية، حتى يتسنى لهم اتخاذ القرارات المناسبة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية[3].

- أي تقسيم عمر المشروع إلى فترات مالية متساوية تكون في الغالب من سنة واحدة وذلك لتسهيل قياس عمليات المشروع وبياناته المالية التي تبدو صعبة أو مستحيلة في حالة استخدام مبدأ الاستمرارية مما يعني أن القياس لا يتم إلا بعد انتهاء العمر الزمني للمشروع[4].

---

[1] عمر السيد حسنين، **تطور الفكر المحاسبي**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:25

[2] محمد ابونصار ومحمود الخلايلة، المرجع السابق، ص:40

[3] محمد ابونصار ومحمود الخلايلة، المرجع أعلاه، ص:40

[4] حسين ناجي عارف، **مبادئ المحاسبة** الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص:46

مبدأ وحدة القياس النقدي: أي أن العمليات المالية تقاس بوحدة النقد، أي ان القياس المحاسبي هو كقياس مادي وليس نوعي. فالقياس النقدي يعتبر أساسا مشتركا بين جميع العمليات التجارية ويؤدي إلى التماثل في البيانات.

- **الشروط الواجب توافرها في وحدة القياس النقدي:** ونوجزها في النقاط التالية: [1]

1- أن تكون سهلة القياس.

2- أن تكون ملائمة ومفيدة للقياس.

3- أن تكون التقارير المحاسبية المعدة بناء عليها مفهومة واضحة.

مبدأ قابلية المقارنة: يسمح هذا المبدأ بضمان تطبيق مبدأ استقلالية السنوات المالية ويضمن كذلك استمرارية الطرق المحاسبية[2]، بحيث يسمح هذا المبدأ بإجراء مقارنة داخل المؤسسة نفسها على أساس دورات مالية مختلفة وما بين المؤسسات المختلفة[3].

المطلب الرابع: الأطراف المستخدمة للمحاسبة، وظائف المحاسبة، أهدافها، أهميتها

أ- الأطراف المستخدمة للمحاسبة: يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرون الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات والجمهور، ويستخدم هؤلاء البيانات المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات، وتشمل هذه الاحتياجات ما يلي:

- **المساهمون:** يهتم مقدمي رأس المال المضاربين ومستشاريهم بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، كما أنهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء، والاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح[4].

- **الإدارة:** إن التقارير المالية بالإضافة إلى التقارير الإحصائية الداخلية، تمد الإدارة بالأساس الذي تعتمد عليه للحكم على قوة أو ضعف المركز المالي والإنتاجي للمؤسسة: فالتقارير المالية والتقارير الإحصائية لها أهمية كبرى لهؤلاء القائمين بتوجيه أعمال المؤسسة ورسم سياستها طبقا لأهداف محددة مقدما والرقابة على أعمالها[5].

- ويمكن للإدارة ان تستخدم التقارير المالية والتقارير الإحصائية للعديد من الأغراض منها: [6]

1- قياس تكلفة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة؛

2- تحديد الكفاءة النسبية لكل قسم من الأقسام ولكل مرحلة من مراحل ولإنتاج منتج معين؛

3- قياس الكفاءة الإنتاجية وربحية أعمال المؤسسة؛

4- تقييم مستوى أداء الأفراد المسؤولين بالمؤسسة ومدى وفائهم بمسؤولياتهم المحددة لهم مقدما؛

---

[1] حسين ناجي عارف، المرجع السابق، ص: 46

[2] Benaibouche mohand cid**, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier**, office des publications universitaires, algie, 2010, p: 07

[3] علاوي لخضر، المرجع السابق، ص :38

[4] احمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 34

[5] سامي محمد الوقاد، **المحاسبة**، دار المسيرة، عمان، 2011، ص:108

[6] سامي محمد الوقاد، المرجع أعلاه، ص: 108

5- تقرير السياسات والإجراءات الإدارية الجديدة اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة؛

6- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛

7- الرقابة على عمليات المؤسسة وإدخال التعديلات الضرورية اللازمة في طرق الإنتاج واتخاذ القرارات المالية والإنتاجية على أساس سليم؛

8- المساعدة في وضع خطط المستقبل والميزانية التقديرية.

- **الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عمالهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.

- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق[1].

- **الموردون والدائنون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها.

- **الدائنون التجاريون:** يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى اقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعامل رئيسي لهم.

- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها[2].

- **الجهات الحكومية:** أصبح للحكومات دور مهم من خلال الحصول على معلومات عن النشاط الاقتصادي للمؤسسات الإنتاجية، وهذا الاهتمام قد اخذ يتزايد نتيجة العديد من الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي شهدها القرن العشرون م حروب طاحنة تلاها تضخم أو كساد في الدول الرأسمالية إلى حركات تحرير من الدول المتخلفة اقتصاديا ترغب في التنبؤ الاقتصادي وفي عدالة توزيع الدخول بين الأفراد. ومن الأمثلة عن الجهات الحكومية التي لها رقابة قانونية ومصلحة عملية وتهتم بالحصول على معلومات مالية عن المؤسسات بل تكون المؤسسات ملزمة بتزويدها بما تحتاجه من بيانات وهذه الجهات هي، إدارة الضرائب، وزارة التجارة والصناعة، إدارة الجمارك..الخ. حيث تهتم إدارة ضريبة الربح مثلا بالتقارير المالية المنشورة والتي تعتمد كما تحدثنا سابقا من قبل المحاسب قانوني وذلك لاستخدامها في تحديد الضريبة المستحقة على المؤسسة وللتأكد من صحتها وعدالتها.كذلك تهتم إدارة الإحصاءات العامة بالبيانات المالية التي تنشرها شركات المساهمة لأنها تدخل في حسابات الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية[3].

---

[1] آسية مطبوع، **اثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والجبائية على النتيجة المالية دراسة حالة مؤسسة الأشغال العمومية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير (أكاديمي) في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة السنة الجامعية 2013/2012، ص: 49

[2] احمد حلمي جمعة، مرجع السابق، ص ص :35-36

[3] سامي محمد الوقاد، مرجع السابق، ص: 108

- **الجمهور**: تؤثر المؤسسات على أفراد الجمهور بطرق متنوعة-على سبيل المثال-قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم ورعايتها للموردين المحليين، ويمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسات وتنوع مدى نشاطاتها[1].

ب- أهداف المحاسبة: للمحاسبة عدة أهداف تتمثل فيما يلي:

- تسجيل العمليات المالية أولا بأول وفق تسلسلها التاريخي.
- تصنيف وتبويب العمليات المالية حسب طبيعتها إلى أصول وخصوم ومصاريف وإيرادات.
- تلخيص العمليات المالية في جداول خاصة.
- تحليل العمليات المالية إلى أطرافها المدينة والدائنة.
- تزويد المهتمين بالمعلومات المالية المتعلقة بالتدفقات النقدية للمؤسسة ومدى تزويد أصحاب العلاقة من المستثمرين والمقرضين وموردين إضافة إلى أصحاب المؤسسة وغيرهم من المعلومات التي يحتاجونها[2].
- تساعد المحاسبة في إيجاد ضوابط رقابية على عمليات المؤسسة وذلك من أجل سلامة التقارير المالية التي تستخدم كأساس لفرض الإنتاجية وتحديد المسؤولية.
- إعداد الحسابات الختامية للمؤسسة لتحديد نتيجة أعمال السنة المالية من ربح أو خسارة.
- تصوير قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) من اجل بيان أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في نهاية فترة مالية معينة وقد جرت العادة أن تكون سنة مالية.
- تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها والتي تمكنها من القيام بالوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط ورقابة وإشراف على أوجه نشاط المؤسسة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وحتى تتحقق هذه الأهداف لابد من وجود نظام محاسبي سليم وفعال تراعى فيه المبادئ والقواعد والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها[3].

تطور أهداف المحاسبة: تطورت أهداف المحاسبة نتيجة تطور الظروف الاقتصادية واتسعت نطاق هذه الأهداف من خدمة أصحاب المؤسسة إلى خدمة المسؤولين عن الإدارة إلى خدمة المجتمع، وذلك على النحو الأتي:

- **المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المؤسسة**: ظهرت في القرن الرابع عشر المؤسسات الفردية، نتيجة المعاملات التجارية واستخدمت النقود كوسيلة لقياس القيمة وأداة للمعاملات وإثباتها في الدفاتر وتبويبها لتحديد اثر هذه العمليات وقياس نتيجة نشاط المؤسسة وتحديد صافي المركز المالي في تاريخ معين، وفي هذه المرحلة كانت الوظيفة الرئيسية للمحاسبة هي خدمة أصحاب المؤسسة[4].

---

[1] احمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص: 36

[2] حسين ناجي عارف، المرجع السابق،ص:27

[3] رضوان محمد ألعناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، الطبعة السادسة، دار صفا، عمان، 2006، ص:16

[4] سامي محمد الوقاد، المرجع السابق، ص: 23

- **المحاسبة كأداة لمساعدة الإدارة:** وفي أواخر القرن الثامن عشر، برزت بظهور الثروة الصناعية، الشركات المساهمة حيث انفصلت ملكية الأموال عن إدارة المؤسسات وأصبح للمحاسبة بالإضافة إلى خدمة أصحاب المؤسسة وظيفة جديدة وهي خدمة الإدارة عن طريق تقديم بيانات مالية لمساعدتها في الإدارة.

- **المحاسبة كأداة لخدمة المؤسسة:** حيث تحدد المحاسبة مدى كفاءة إدارة المؤسسة وبيان الدور الذي تلعبه في خدمة المجتمع[1].

ج – أهمية المحاسبة: تظهر أهمية المحاسبة على مستويين هما:

أ- **على مستوى المؤسسة:** ويمكن تلخيص أهمية المحاسبة على مستوى المؤسسة في النقاط التالية: [2]

- يمكن اعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة، فهي تسجل وتصف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة.

- يتولى قسم المحاسبة نقل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصها) من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة، مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالجملة العصبية للمؤسسة.

- إن الدفاتر المحاسبية تعتبر أداة إثبات أمام المحاكم وإدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بين هذه الأخيرة والمؤسسة.

ب- **على المستوى الاقتصاد الوطني:** تعتبر المحاسبة المالية من أهم المصادر تموين المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لعملية التخطيط ومتابعة عملية تنفيذها[3].

د- وظائف المحاسبة: من خلال تعاريف السابقة للمحاسبة، يمكن استنتاج الوظائف الأساسية لها، وهما وظيفتي القياس والاتصال، حيث تشكل كل منها مع الوظائف الأخرى إطارا يعمل على الإلمام بكل ما تقوم به المؤسسة.

أ- **وظيفة القياس:** تقوم المحاسبة بوظيفة القياس من خلال المهام أدناه:

- قياس الموارد التي تحصل عليها المؤسسة؛
- التعبير عن العمليات التي تقوم بها هذه المؤسسة بصورة نقدية؛
- قياس الحقوق والالتزامات التي تنشأ بين هذه المؤسسة والغير[4]؛
- قياس التغيرات التي تطرأ على موارد، استعمالات، حقوق والتزامات المؤسسة الاقتصادية؛
- التعبير عن العمليات السابقة في صورة نقدية، باعتبار النقود وحدة قياس موحدة[5].

---

[1] سامي محمد الوقاد، المرجع السابق، ص:23

[2] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة**، دار النشر الجليطي، الجزائر، 2009، ص ص:6-7

[3] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص ص:6-7

[4] عبد الحي عبد الحي مرعى وعطية عبد الحي مرعى، **أساسيات المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص:14

[5] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية من منظرو المعايير الدولية**، الجزء الأول، أبو الخير للطباعة والنشر، مصر، 2009، ص: 15

ب- **وظيفة الاتصال:** بعد إجراء عملية القياس، لابد من توصيل المعلومات المنتجة إلى من يهمه أمر هذا القياس. وهو الدور المنوط بوظيفة الاتصال، التي تتمحور بالخصوص حول القوائم والتقارير الختامية، التي تظهر النتائج المحاسبية والوضعية المالية للمؤسسة خلال الدورة المالية. وتظهر قيمة أصولها وخصومها وحقوق المساهمين فيها، وحقوقها والتزاماتها مع الغير في نهاية الدورة. وعليه، تنحصر وظيفة الاتصال في جمع وتلخيص النتائج التي توصلت إليها عملية القياس، وعرضها في شكل جداول وتقارير وإبلاغها إلى من يهمه الأمر[1].

ويمر قيام المحاسبة بوظيفتي القياس والاتصال، عبر مراحل تشكل وظائف أخرى تقوم بها المحاسبة، كما يلي: [2]

- تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة.
- تصنيف، الذي يتم من خلاله جعل العمليات المالية في حسابات مستقلة.
- تلخيص المعلومات في شكل تقارير مصممة بصورة تفي بالاحتياجات اللازمة.
- تفسير بما يساعد على فهم تلك المعلومة المقدمة.
- تزويد أصحاب العلاقة ببيانات مالية تتعلق بنتيجة أعمال المؤسسة وقائمة المركز المالي لها ومدى تقدمها أو تأخرها عن المؤسسات الأخرى.
- تقديم معلومات تساعد المدراء على اتخاذ القرارات وإيجاد التفسيرات الكافية لهذه المعلومة.

[1] بوسبعين تسعديت ، المرجع السابق، ص: 25

[2] بوسبعين تسعديت ، المرجع أعلاه، ص: 26

المبحث الثاني: التوحيد والتوافق المحاسبي والنماذج المحاسبية الدولية

في هذا المبحث تحدثنا في المطلب الأول عن التوحيد المحاسبي وفي المطلب الثاني تحدثنا عن التوافق المحاسبي وأبرزانا الفرق بين التوحيد والتوافق أما في المطلب الثالث فقد تناولنا المنهج الأوروبي في المحاسبة أما في المطلب الرابع فقد تحدثنا عن النموذج الانجلو سكسوني في المحاسبة.

المطلب الأول: التوحيد المحاسبي

تعريف المحاسبة الدولية: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيينAICPA سنة 1941 المحاسبة الدولية على أنها فن استخدام الحسابات، هذا الفن الذي يتكون من ثلاث مراحل أساسية وهي القياس والإفصاح والمراجعة.

1- القياس: هو عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

2- الإفصاح: هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأي وسيلة.

3- المراجعة: وهي المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المختصون في المحاسبة من اجل فحص واختبار وسلامة البيانات والنظم المالية المقدمة من طرف المسيرين والإداريين للمؤسسة كما يتم فحص نظم الرقابة، ودقة السجلات المحاسبية للمؤسسة، وفي الأخير يعطي المراجعون رأيهم فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمعايير المتعارف عليها محاسبيا أو لا.....وهل أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة، وهل أن القوائم المالية تتطابق مع النصوص القانونية[1].

تعريف التوحيد المحاسبي: التوحيد هو مصطلح كثير الاستعمال في ميادين متعددة خاصة في المجال الصناعي، ويقصد به توحيد أنواع وأشكال وحاجات منتوج معين يلتزم بها عدد كبير من منتجي نفس المنتج. أما التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات واستعمال تعاريف موحدة وتوحيد المبادئ وحتى طرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية وتنسق وترتيب محتوياتها[2].

كما يمكن تعريف التوحيد في الأدب المحاسبي بتعاريف مختلفة نذكر منها: المقصود بالتوحيد المحاسبي هو "أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى". فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام. ويشير مفهوم التوحيد إلى "فرض اسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى"، فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام[3].

---

[1] صديقي مسعود و مرزوقي مرزوقي،مداخلة بعنوان **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010،ص:04

[2] إسماعيل رزقي، **أعمال التوحيد في الجزائر**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2010/2009، ص:36

[3] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التجارية، جامعة الجزائر03، الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009، ص:02

فحسب الجمعية الفرنسية للتوحيد المحاسبي فإن التوحيد المحاسبي يتمثل في: [1]

1) التحديد: يتم ضمانه عن طريق توفير اكبر قدر من الدقة؛

2) الانتظام: أي إتباع طرق متماثلة أو نفس الطرق في ذلك الميدان؛

3) التبسيط: يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن كل ما هو غير ضروري في ذلك الميدان.

في ميدان المحاسبة نجد عدة مجالات للتوحيد المحاسبي فمنها ما يخرج عن نطاق المحاسبة الدولية ليشمل مهنة المحاسبة بشكل عام، خاصة ما يتعلق بممارسي المحاسبة والمراجعة عن طريق اتخاذهم لمواقف معينة ومحددة حول موضوع أو قضية محددة مثل الرأي القائل بضرورة حفظ السر المهني المرتبط بالمعلومات التي تخص الزبون وهي مرتبطة بالأساس بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ومنها ما يتعلق أيضا بتوحيد المهام فهي ترتبط بمهام محافظ الحسابات والمراجعة القانونية بالأساس عن طريق توحيد طرق العمل ومختلف مراحل القيام بتنفيذ المهمة[2].

وهناك ما هو مرتبط بتوحيد الطرق والمبادئ العامة للمحاسبة وهو ما يهمنا أكثر وما تنادي إليه المعايير المحاسبية الدولية عن طريق توحيد طرق التصنيف والتسجيل والتقييم والعرض، مثل توحيد طرق تقييم الاستثمارات وحساب الاهتلاكات، لكن للوصول إلى هذا المستوى لا بد من توفر مجموعة مصطلحات شاملة وواضحة ودقيقة المعنى والدلالة وملائمة مع إمكانية تطبيق طرق التقييم المعتمدة دون إهمال وثائق عرض المعلومات التي لابد أن تكون ذات دلالة وسهلة القراءة.

مستويات التوحيد المحاسبي: للتوحيد المحاسبي عدة مستويات نذكرها في النقاط التالية: [3]

- **على مستوى المبادئ:** يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ والمعايير الأساسية التي يتم اعتمادها والذي يشمل على ما يلي:
  - توحيد أسس ومبادئ التقييم.
  - توحيد أسس ومبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية.
  - توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية.
- **على مستوى القواعد:** ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:
  - حصر واختيار القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة.
  - الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.
- **على مستوى التنظيم:** ويشمل التوحيد على هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي بأسره، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد و وسائل وإجراءات، ويمتد هذا إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، إضافتا إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

---

[1] إسماعيل رزقي،المرجع السابق ، ص:36

[2] إسماعيل رزقي،المرجع أعلاه، ص:36

[3] هشام سفيان صلواتشي ويوسف بدولة، مداخلة بعنوان:**أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةifrs/ias في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي**، المركز الجامعي الوادي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد فظل معايير المحاسبية الدولية، يومي:17-18 جانفي 2010،ص: 09

أهداف التوحيد المحاسبي: من العوامل التي أبرزت أهمية التوحيد المحاسبي، وزادت من درجة الاهتمام به، الرغبة المزدوجة لدى الدول للحصول من جهة على معلومات متجانسة حول المؤسسات الاقتصادية بهدف فرض رقابة اقتصادية وجبائية وتنظيم النشاط الاقتصادي، ومن جهة أخرى إرساء قواعد متوافقة الإعداد ونشر هذه المعلومات بما يضمن الشفافية في العلاقات التي تربط مختلف الأطراف المهتمة بحياة هذه الوحدات، نظرا لما يمثله هذا التوافق من أهمية وتسهيل إمكانية إجراء المقاربات على هذه الوحدات عبر فترات مختلفة وإجراء مقارنات فيما بين هذه الوحدات مع بعضها البعض.

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان لا تجمعهم مع بعضهم البعض، أصول أو ثقافة أو لغة، كان دائما ملازما للحاجة لتبادل المعلومات المحاسبية والمالية، ما فرض ضرورة التوسيع في إطار توزيع المعلومات.

انطلاقا من وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية ليتسنى من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم ومفهوم، يستطيع أن يكتسي الصبغة العالمية.لذلك:

- إلى أي مدى يمكن اعتبار الحسابات المنشورة متجانسة أيا كانت المؤسسة المعنية؟
- إلى أي مدى يمكن للأعوان اقتصاديين، الحصول على معلومات مفهومة وقابلة للمقارنة؟

يعتبر التوحيد (unifier)، التبسيط (simplifier) والتمييز (spécifier) من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي، الذي ينطلق لضمان توافق القوائم المالية من توحيد (unification) الطرق المحاسبية من خلال

- توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة، إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة.
- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية. ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على اكبر قدر ممكن من احتياجاتهم. لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب. وأن تبني ونجاح استعمال المعايير المحاسبية الجديدة، ينبغي أن يجيب على حاجة معينة لدى مستعملي المعايير، لأنه الأمر الكفيل وحده بضمان حسن فهم وتطبيق هذه المعايير[1].

- **عيوب التوحيد المحاسبي:** يوجه للتوحيد مجموعة من الانتقادات وهي:[2]

- إن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة.
- إن المبادئ والقواعد المحاسبية لابد وأن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة لأخرى، وإن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.
- لا يمكن الانتقال مباشرة من التنوع المحاسبي (الاختلاف المحاسبي) إلى التوحيد المحاسبي، إذ أن ذلك يتطلب انتقالا ثوريا (فجائيا) والثورة في صقل المعرفة التطبيقية –كالمحاسبة– غير محبذة.

---

[1] مداني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004،ص:68

[2] رفيق يوسفي ، المرجع السابق، ص:28

لذلك فإن مفهوم التوافق المحاسبي يجسد مراحل تمثل جسرا، مبلغها التوحيد المحاسبي وإن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي نحو تحقيق التوافق المحاسبي.

المطلب الثاني: التوافق المحاسبي

يقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول الدولي وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسات المحاسبية، فالتوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين الدول والممارسات المحاسبية التي يجب أن تكون متجانسة بين مختلف المؤسسات، ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح العديد من علامات الاستفهام حول طبيعة المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، كما يطرح العديد من التساؤلات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني تلك الممارسات المحاسبية الجديد.

- **مفهوم التوافق المحاسبي:** ويقصد بالتوافق حسب تعريف (Arpad et al ،1982) "إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض، أما المعايير فهي تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة" [1].

ويمكن تعريف التوافق المحاسبي على أنه محاولة لجمع أنظمة المحاسبة المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبة المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة فهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبة المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها. ومن خلال هذه مفاهيم يمكن القول بأن هناك علاقة متداخلة متصلة ومتبادلة التأثير بين المفاهيم الثلاثة، حيث نبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين أنظمة المحاسبة للدول ثم ننتقل إلى اتجاه التوافق التناسق ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الثالثة وهي التوحيد[2].

كما يقوم التوافق المحاسبي بالحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية يتميز التوافق عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية ومادامت المحاسبة جزء مكمل لمحيطها الثقافي، فإن التوحيد الشامل على المستوى الدولي يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع، مادامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها. على العكس من التقييس الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد[3].

- **أهداف التوافق المحاسبي:** يمكن أن نتطرق إلى أهداف التوافق المحاسبي الدولي من خلال أهداف الشركات متعددة الجنسيات الساعية إلى تدويل المحاسبة حتى تصبح لغة محاسبية موحدة في جميع أنحاء العالم، مما يسهل عملية قراءة القوائم

[1] رفيق يوسفي، المرجع السابق، ص:29

[2] بكطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010-2011، ص:57

[3] مداني بلغيث، **التوافق المحاسبي– المفهوم، الأهداف، المبررات**، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص ص:117-118

المالية المعدة من طرف الشركات التابعة، والفروع بالنسبة للشركة الأم من جهة، وتسهيل عملية مراقبة الفروع ومختلف الشركات التابعة من جهة أخرى.

كذلك من بين أهداف التوافق المحاسبي الدولي، التخفيف من تكاليف إعادة ترجمة القوائم المالية، تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية، وذلك من خلال تقليص الفجوة الموجودة بين مختلف الأنظمة المحاسبية[1].

- **عوائق التوافق المحاسبي:** إذا كان توفير التوافق في المعايير المحاسبية أمرا مرغوبا فيه على المستوى الدولي، فإن هذا الهدف ليس امرأ سهلا، فهناك عقبات تعترض تحقيق هذا الهدف ونذكر منها:[2]

1- الفروقات الثقافية والحضارية: حيث تتمثل هذه العقبة في الفروقات من حيث اللغة والدين والتشريعات والقوانين.....الخ، وهي فروقات تنعكس أثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

2- الاختلافات في الظروف الاقتصادية: يظهر اثر الظروف الاقتصادية على المعايير والأساليب المحاسبية بصورة أوضح في البلدان الأمريكية وكندا وبريطانيا مثلا يتواجد بورصات نشطة، تختلف قواعد الإفصاح عن المعلومات وكذلك صورة عرض هذه المعلومات عنها في البلدان أخرى متقدمة مثلا فرنسا وألمانيا حيث يكون الدور الاقتصادي لأسواق المال فيها اقل أهمية مما هو عليه في المجموعة السابقة.

المطلب الثالث: النموذج الانجلو-سكسوني

النموذج المحاسبي الانجلو-سكسوني، نشأ في القرن التاسع عشر مع الثورة الصناعية، يطبق في الدول مثل أمريكا، استراليا، كندا، بريطانيا، هولندا، نيوزيلندا الجديدة، وتقريبا كل الدول الأعضاء في Commonwealth[3].

حيث يتم العمل على توحيد الأنظمة المحاسبية، وذلك من خلال إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ والإجراءات المحاسبية.

- بحيث نجد الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبية البريطانية (ASB) يقوم بوضع معايير محاسبية تتلاءم مع احتياجات الأسواق المالية، أما في الولايات المتحدة الأمريكية ومن خلال الإطار التصوري لمجلس المعايير المالية (FAS) نجد جملة من القواعد والمبادئ كحل للمشاكل المحاسبية ودليل لعملية التوحيد المحاسبي ومهنة المحاسبة.

- كما يمثل إطار لكيفية إعداد القوائم المالية وحدودها وعموما فإن هذا النموذج يعتمد على المعايير المحاسبية التي من خلالها يمكن أن توفر المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات في إطار الشفافية والإفصاح المحاسبي، أما دور الدولة في هذا النموذج يعتمد على المعايير المحاسبية التي من خلالها يمكن أن توفر المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات في إطار الشفافية والإفصاح المحاسبي أما دور الدولة في هذا النموذج يقتصر فقط على دور التنظيم في العلاقات مابين المتعاملين في الأسواق المالية[4].

---

[1] مداني بلغيث، **التوافق المحاسبي –المفهوم، الأهداف، المبررات**، مجلة الباحث،المرجع السابق، ص: 118

[2] مداني بلغيث، المرجع أعلاه، ص: 118

[3] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 142

[4] هوام جمعة، المرجع السابق، ص: 28

أ- خصائصه: تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- ظهور الثورة الصناعية كان سببا في تطوير الأسواق المالية نظرا لحاجة الشركات الكبرى المتزايدة إلى مصادر تمويل. فالمحاسبة تعتبر أداة لنشر كم هائل من المعلومات المالية، الموجهة إلى المستثمرين، وحتى يعمل اقتصاد السوق، يجب أن يقبل المستثمرون تقديم الأموال لتمويل المؤسسات، والبنوك تقديم القروض. هذه الأخطار غير مقبولة إلا بشرط أن يثقوا بهذه المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المؤسسات[1].
- يتم التوحيد عادة عن طريق هيئة خاصة تابعة للممارسين لمهنة المحاسبة، وباستقلالية عن السلطات العمومية.
- لا يعتمد أساسا على النصوص التشريعية والتنظيمية، وإنما على المختصين والممارسات العملية لممتهني المحاسبة، وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها، ووفقا للتقاليد والأعراف في الميدان المحاسبي.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين ويعطي نظرة اقتصادية للمؤسسة، نظرا لأن المعايير المحاسبية في هذا النموذج ترتكز على واقع الاقتصادي للأحداث والتعاملات، ووفق تصورات الممارسين لمهنة المحاسبة وتجربتهم في الميدان المحاسبي.
- هو أكثر رقي وتكيف مع الواقع المتجدد دائما، ومتوافق مع جميع المؤسسات.
- تتميز القواعد المحاسبية في هذا النموذج باستقلاليتها عن القواعد الجبائية.
- غالبا ما تلعب الأسواق المالية للدول التي تطبق هذا النموذج دورا بارزا في تمويل الاقتصاد.
- يعتبر هذا النموذج مرجعا لأعمال التوحيد الدولية للمحاسبة[2].

فالقانون المحاسبي الانجلو-سكسوني يرتكز على مفهوم الصورة الصادقة (image fidèle) وعلى المبدأ المحاسبي تغليب الجوهر على الشكل: [3]

- احترام الصورة الصادقة يسمح للقوائم المالية بترجمة الحقيقة للوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة، فاحترام المعايير المحاسبية يؤدي إلى بلوغ هذا الهدف.
- مبدأ تغليب الجوهر على الشكل (أو تغليب الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني) يتطلب بأن معاملات المؤسسة يجب أن تترجم محاسبيا وفقا لجوهرها ووفقا للحقيقة المالية، خارج شكلها القانوني.

المطلب الرابع: النموذج الأوربي

تسميته بالنموذج المحاسبي الأوربي لا تعني إتباع كل الدول الأوربية له، كما لا ينحصر مجال تطبيقه في أوربا فقط، بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى مثل اليابان والجزائر، وتتميز البلدان المطبقة لهذا النموذج عادة باعتمادها على القوانين المكتوبة في كل المجالات، بما في ذلك المحاسبة. وعلى العكس من النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية[4]، فان أهم ما يميز التوحيد المحاسبي الأوربي هو اضطلاع الكلي للدولة

[1] هوام جمعة، المرجع السابق، ص:28

[2] بكيحل عبد القادر،**أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوربي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، سنة 2008-2009،ص: 35

[3] هوام جمعة، مرجع أعلاه، ص:28

[4] بكيحل عبد القادر، المرجع السابق، ص : 36

بوظيفة التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، التي تهدف من ذلك إلى وضع حسابات منتظمة وقانونية تتوافق مع القوانين التي تضعها، بما أن الدولة مسؤولة عن السياسة الاقتصادية للبلد، فإنها، لأجل ذلك تعمل كل ما بوسعها للوصول إلى الأهداف المرجوة باستعمال كل الوسائل الممكنة، والتي من بينها المعلومات المحاسبية والمالية التي تصدرها المؤسسات العاملة في الميدان الاقتصادي[1]. والجدير بالذكر أن في هذا النموذج ينعكس قانون الضرائب بشكل كبير على الممارسات المحاسبية، حيث تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات مما يستوجب تدخل قانون الضرائب في مجال المحاسبة من أجل تحديد القواعد الواجب إتباعها لمسك المحاسبة وطرق التقييم.

من اجل ضمان تجانس بين المحاسبة في كل المؤسسات، يتم تنظيم المحاسبة في النموذج الأوربي من خلال قواعد قانونية قد يتضمنها القانون التجاري كما هو الحال في ألمانيا أو القانون المدني كما في ايطاليا، أو من خلال وضع مخططات محاسبية خاصة وقائمة موحدة للحسابات معمول بها في كافة المؤسسات، كما يمكن ملاحظة مجموعة من المبادئ المحاسبية المشتركة المعمول بها مثل مبدأ ثبات الطرق المحاسبية، مبدأ استمرارية النشاط ومبدأ الحيطة[2].

[1] بكيحل عبد القادر، المرجع السابق، ص: 36

[2] بوسبعين تسعديت، المرجع السابق، ص ص: 41-42

المبحث الثالث: مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية

في هذا المبحث تحدثنا عن المعايير المحاسبية الدولية بشيء من التفصيل حيث قمنا بتعريفها والدوافع التي أدت إلى ظهورها وأهميتها وكذا الهيئات الدولية المكلفة بإصدار هذه المعايير وكما تحدثنا وكم أننا قمنا بعرضها.

المطلب الأول: هيئات الدولية المعدة للمعايير المحاسبية الدولية

ظهرت الهيئات الدولية المعدة للمعايير المحاسبية الدولية بدافع تضييق فجوة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من الدولة إلى أخرى، في محاولة لإرساء معايير دولية موحدة سواء للمحاسبة أم للتدقيق والمراجعة واهم التنظيمات التي تستهدف وضع معايير دولية في مجال المحاسبة:

1- **لجنة معايير المحاسبة الدولية**: نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في عام 1904، في مؤتمر الدولي المنعقد في سانت لويس، وفي المؤتمر الدولي العاشر تبلورت الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) وهي تنظيم تطوعي غير رسمي، مستقل مركزه لندن تكون سنة 1973 بمعرفة التنظيمات المحاسبية المهنية الرائدة في الدول التالية: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندة، والولايات المتحدة الأمريكية[1]. ويتولى إدارة هذه اللجنة مجلس يتكون من ممثلين لثلاث عشرة دولة إضافة لما لا يزيد عن أربع منظمات ذات اهتمام بالتقارير المالية، ومنذ سنة 1973 أصبحت جميع المنظمات المحاسبية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين أيضا أعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية[2]. وفي بداية سنة 1996 بلغ عدد الاعضاء116 تنظيما في 85 دولة إضافة إلى المنظمات الأعضاء السابقة فإن عددا كبيرا أخر من المنظمات المحاسبية تعمل مع اللجنة ، وكذلك دول عديدة أخرى غير أعضاء في اللجنة تستخدم المعايير الدولية الصادرة وهذه المعلومات توضح مدى انتشار وأهمية المعايير الدولية[3].

2- **مجلس المعايير المحاسبية الدولية**: تم إنشاء مجلس معايير المحاسبية الدولية في 06 فيفري 2001، ويتكون من 14 عضوا بحيث هناك رئيس ونائب الرئيس و12 عضوا دائما، حيث يتم اختيارهم على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمسة أعضاء على الأقل خبرة الإصدار وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، وواحد من الأكاديميين حيث سبعة أعضاء من بين الاثنى عشر مكلفين بالربط والاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس وذلك من اجل تسهيل تقارب التنظيمات مع المعايير IASB.[4]

---

[1] Catherine maillet et Anne le Manh, **les normes comptables internationales** (**IAS**/**IFRS**), éditions fourcher, paris, 2006, p: 11

[2] جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر 2009، الجزائر، ص 72

[3] Catherine maillet et Anne le Manh, op-cit, p:12

[4] شناي عبد الكريم، المرجع السابق، ص: 09

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية: وتتمثل فيما يلي: [1]

– إعداد ونشر معايير محاسبية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية وتشجيع القبول فيها والعمل بموجبها على مستوى العالم.

– العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على مستوى دولي.

3- **الاتحاد الدولي للمحاسبين:** هو تنظيم تطوعي خاص مستقل مركزه نيويورك، تشترك في عضويته 79 تنظيما محاسبيا مهنيا تنتمي إلى 57 دولة ويهتم هذا الاتحاد:

أ- بموضوع التدقيق فقد اصدر العديد من الأدلة الدولية لتدقيق الحسابات؛

ب- بموضوع دستور المهنة فقد اصدر "القواعد الأخلاقية المعدلة للمحاسبين المهنيين"؛

ت- بموضوع التعليم المحاسبي، فقد اصدر أيضا، دليل التعليم الدولي رقم09 المعدل حول "التعليم المحاسبي السابق للتأهيل" اختبار الكفاءة والخبرة العملية للمحاسبين المهنيين وكذلك اصدر عام 1996 ورقة مناقشة بعنوان "استراتيجيات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تطبيق دليل التعليم الدولي رقم 11تقنية المعلومات في منهاج التعليم المحاسبي".

يلحق بالاتحاد سبع لجان، منها لجنة ممارسات المراجعة في المجال العلمي، ولجنة التعليم...والجدير بالذكر أن الاتحاد لا يتمتع بسلطة تلزم الأعضاء ولكن التنظيمات المهنية المنتمية إلى الاتحاد تلزم نفسها بما يتم التوصل إليه من المعايير[2].

المطلب الثاني: ماهية معايير المحاسبية الدولية

مفهوم المعيار: يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة، ولقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة STANDARD الانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي[3].

ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأإحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة أو غيرها[4].

---

[1] خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية2007** ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:3

[2] خالد جمال الجعرات، المرجع أعلاه، الأردن، 2008، ص:04

[3] رفيق يوسفي، المرجع السابق، ص: 102

[4] مرزاقة صالح وبوهرين فتيحة، **الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب، الجزائر، ص: 07

ويقصد بالمعايير المحاسبية تلك المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الراغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد[1].

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[2].

- **دوافع المعايير المحاسبية الدولية:** ان إصدار معايير المحاسبية الدولية مرتبط بدوافع عديدة منها: [3]

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات المحاسبية بعملية تحقيق اكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب و الإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة للوصول إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل نقل بضائع والخدمات و رؤوس الأموال عبر الحدود الشركات الضخمة التي تعرف باسم الشركات متعددة الجنسيات وتدويل أسواق مما خلق ضغوط ساهمت في العمل على تنسيق و توحيد المتطلبات التي تضعها الهيئات الحكومية عن تنظيم الأمور المالية وهذا في إعداد تقارير المالية من الاستمرار في استخدام المعايير المحلية
- رفض العديد من الشركات الأجنبية استخدام معايير المحاسبية التي لم تشارك في وضعها مشيرة إلى ذلك بعدم ارتياحها لاستخدام القواعد المحاسبية الأمريكية، لذلك فضلت هذه الشركات عدم إدراجها بأسواق المالية عوض الخضوع للإجراءات القانونية ومتطلبات الإفصاح العامة.
- ظهور مشاكل محاسبية دولية بسبب تضاعف الاستثمارات وزيادة حجم التضخم الذي أصبح من العوامل المهمة في إيجاد معايير محاسبية متعامل بها عبر مختلف الدول.
- العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات دولية.
- تركيز جهود الباحثين في المجال المحاسبي في التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الطابع الدولي لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية.
- إن التباين القائم في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول يعتبر في حد ذاته دافعا كافيا عن التوجه نحو المعايير محاسبية دولية وتوحيدها على مختلف الاقتصاديات وتهتم هذه المعايير بتوحيد أسس القياس و قواعد العرض و الإفصاح للقوائم المالية.

[1] مرزاقة صالح وبوهرين فتيحة، المرجع السابق، ص: 07

[2] الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية، ص:02

[3] بكطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير، جامعة الجزائر03، ص ص: 97-98

- **أهمية المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة:** اكتست المعايير الدولية للمحاسبة أهميتها ومصداقيتها من خلال أهدافها الرامية إلى الإجابة على احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة والمهتمة بمعلوماتها.

وتظهر أهمية هذه المعايير في التوفيق بين متطلبات المستثمرين الدوليين وحاجيات المؤسسات من الأسواق المالية الدولية، ذلك تجاوبا لنمو التجارة العالمية والانفتاح الاقتصادي الذي افرز توجه المؤسسات إلى خارج حدودها الوطنية بحثا عن التسعير في البورصات متطورة، والاستفادة من رؤوس الأموال.

وبناءا على ذلك يستدعي هذا المدخل دراسة أهمية وخصائص هذه المعايير ومبادئها الأساسية اعتمادا على طبيعة القوائم المالية وخصائصها النوعية وعناصرها[1].

فقد اكتسبت معايير المحاسبية الدولية أهمية بالغة وهي على النحو التالي:

- التزام المحاسبين في جميع الدول بمعايير المحاسبة الدولية سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب والممارسات بين مختلف الدول، خاصة ما يتعلق بإعداد القوائم المالية، مما يجعل المعلومات والبيانات التي تعرضها تعبر بصورة حقيقية عن الأوضاع المالية للشركات، الأمر الذي يسهل عملية تحديد أسعار الأسهم لتلك الشركات المدرجة في البورصة[2].
- إن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للشركات متعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات.
- تزيد ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية اتجاه القوائم المالية، وتسمح بإجراء المقارنات على عدة مؤسسات وتقديم الواقع الاقتصادي عن التعاملات المؤسسة.
- توفر مجالا لغويا مشتركا للمحاسبة التي تعالج كل العمليات لاكتمال معاييرها أكثر من أي مرجع آخر و توافقها مع التطورات الاقتصادية باستمرار.
- تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بتوفيرها لمعايير محاسبية دولية موحدة تسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات
- تسهل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول نظرا للتنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات و التكاليف[3].
- **إجراءات إعداد معيار محاسبي:** عند إعداد معيار المحاسبة الدولية، تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجراءات العمل المتفق عليها على نحو التالي: [4]

1- اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة معايير المحاسبية الدولية.

2- إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة.

---

[1] كتوش عاشور و بلعوز بن علي، المرجع السابق، ص:15

[2] بكطاش فتيحة، المرجع السابق ص: 99

[3] كتوش عاشور وبلعوز بن على، المرجع أعلاه ، ص:16

[4] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008، ص: 98

3- ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية والمهتمة بالمعايير، حيث يتم فحصها ودراستها من قبل مجلس اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة. في حالة الموافقة على المسودة بأغلبية (ثلاثة أرباع) الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءا من التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

المطلب الثالث: عرض معايير المحاسبية الدولية

وتتمثل معايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

- **المعيار المحاسبي الأول "عرض القوائم المالية":**

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المؤسسة في فترات أخرى أو لمؤسسات أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية[1].

- **المعيار المحاسبي الثاني "المخزونات":**

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق التقويم والإفصاح عن المخزون[2].

- **المعيار المحاسبي السابع "قائمة تدفقات الخزينة":**

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاث، تشغيلية واستثمارية وتمويلية ويعرض أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة كما يحدد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب على الأرباح وغيرها. تظهر أهمية جدول تدفقات الخزينة من أهمية المعلومات الإضافية، المتمثلة في تغيرات الخزينة التي جنتها المؤسسة وتلك التي استعملتها خلال الدورة والتي يعجز كل من الميزانية وجدول النتيجة على تقديمها[3].

- **المعيار المحاسبي الثامن "السياسات المحاسبية والتغيرات في الأخطاء والتغيرات":**

يهتم هذا المعيار بعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية، وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة.

- **المعيار المحاسبي العاشر "الأحداث اللاحقة قبل غلق الميزانية":**

يهدف المعيار إلى وصف: متى يجب أن تعدل الشركة قوائمها المالية بالأحداث اللاحقة بعد تاريخ القوائم .

---

[1] L'institut canadien des comptable agréés (ICCA), **comptabilité générale** : **niveaux introduction et intermédiaire CD1**, op-cit, p: 06

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، الخاص بالمخزونات، ص:03

[3] بوتين محمد، **المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 79

ويعرض المعالجة المحاسبية للأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب[1].

- **المعيار المحاسبي الحادي عشر "عقود الإنشاء":**

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرّف المعيار عقد الإنشاء ويفرّق بين العقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة. ويحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغييرات في التقديرات[2].

- **المعيار المحاسبي الثاني عشر "ضرائب المؤجلة:**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة على الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في ميزانية المؤسسة والعمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمؤسسة[3].

- **المعيار المحاسبي السادس عشر "الممتلكات والمصانع والمعدات":**

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

- **المعيار المحاسبي السابع عشر "عقود الإيجار":**

يتضمن هذا المعيار تعريفاً واضحاً لعقد الإيجار ولأنواعه، التمويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء. ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين ويطبق بعد آخر تعديل والذي كان سنة 2005.

- **المعيار المحاسبي الثامن عشر "الإيراد":**

يعرف هذا المعيار الإيراد ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى ويحدد المعيار القياس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او القابل للاستلام[4].

- **المعيار المحاسبي التاسع عشر "منافع الموظفين (التقاعد)":**

يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها. وينص المعيار على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح.

---

[1] ألاء مصطفى الأسعد، **المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص:266

[2] Dehloum said, **système comptable financier – SCF– règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs**, **des passifs**, **des charges et des produit**, **stocks et en cours**, 2008, p: 22

[3] المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، محاسبة الضرائب عن الدخل، ص: 05

[4] ألاء مصطفى الأسعد، المرجع أعلاه، ص:267

- **المعيار المحاسبي العشرون "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية":**

يعرّف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.

- **المعيار المحاسبي الواحد والعشرون "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات":**

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.

- **المعيار المحاسبي الثالث والعشرون "تكاليف الاقتراض":**

يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف ولكن المعيار يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسملة تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط عرضها المعيار.

- **المعيار المحاسبي الرابع والعشرون "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"**

يحدد المعيار الطرف ذو العلاقة بأنه إذا كان أحد الأطراف قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.

- **المعيار المحاسبي السادس والعشرون "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"**

يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.

- **المعيار المحاسبي السابع والعشرون"القوائم المالية الموحدة":**

يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.

- **المعيار المحاسبي الثامن والعشرون "المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزميلة":**

يعرف المعيار المؤسسة الزميلة بأنها مؤسسة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست مؤسسة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتهما.

- **المعيار المحاسبي التاسع والعشرون "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع":**

يطالب هذا المعيار المؤسسات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الحالية.

- **المعيار المحاسبي الثاني والثلاثون "الأدوات المالية : الإفصاح والعرض":**

يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

ويتناول هذا المعيار طرق عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية والالتزامات المالية وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب[1].

[1] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبية الإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل، عمان-الأردن، 2008، ص ص: 368-465

- **المعيار المحاسبي الثلاث والثلاثون "حصة السهم من الأرباح":**

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المؤسسات أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح.

- **المعيار المحاسبي الرابع والثلاثون "التقارير المالية المرحلية":**

يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية ويقصد بالتقرير المرحلي، تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمؤسسة.

- **المعيار المحاسبي السادس والثلاثون "انخفاض قيمة الأصول":**

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول والإفصاح عنها. حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الأصول بحيث لا يتم تسجيل الأصول بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد. ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى. كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض[1].

- **المعيار السابع والثلاثون"المخصصات , الالتزامات والتثبيتات الطارئة":**

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والأصول المحتملة. ويعرف المعيار المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.

- **المعيار المحاسبي الثامن والثلاثون "التثبيتات المعنوية":**

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية التي لم تتم معالجتها في معيار آخر. وينص المعيار 38 على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص أيضاً على كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيتات المعنوية والإفصاح عنها[2].

- **المعيار المحاسبي التاسع والثلاثون "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس":**

يهدف هذا المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32 الذي سبق ذكره وذلك من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها[3].

[1] ألاء مصطفى الأسعد، المرجع السابق ، ص :270

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، المرجع السابق، ص: 127

[3] L'institut canadien des comptable agréés (ICCA), **comptabilité générale** : **niveaux introduction et intermédiaire CD02**, Ernst &Young, 2008,p: 48

- **المعيار المحاسبي الأربعون "التثبيتات المادية":**

ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلق بها .

- الممتلكات الاستثمارية : (أراض أو مباني) محتفظ بها (من قبل مستأجر بعقد إيجار تمويلي)لاكتساب إيرادات إيجاريه أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من استخدامها في الإنتاج أو البيع .
- الممتلكات المشغولة من المالك : هي المحتفظ بها للاستخدام العادي.
- **المعيار المحاسبي الواحد والأربعون "الزراعة":** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به[1].

المطلب الرابع: معايير الإبلاغ المالي

المعيار الأول : تبني المعايير الدولية للتقارير المالية: يتضمن إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية وتهدف للاستخدام العام .

المؤسسة التي تتبنى معايير التقارير المالية لأول مرة هي تلك التي تقوم بإعداد ونشر قوائم مالية للاستخدام العام والمنسجمة مع المعايير الدولية للتقارير المالية .

IFRS 2: يتناول إصدار الأسهم أو الحقوق على الأسهم عوضاً عن سلع أو خدمات ومقتضيات الإفصاح عنها .

IFRS 3: يتبنى المعيار طريقة الشراء دون طريقة تجميع المصالح وضرورة تقويم كامل قيمة الأصول بالقيمة العادلة .

IFRS 4: تناول عقود التأمين وإعادة التأمين دون الأصول الأخرى.

IFRS 5: تناول الأصول غير المتداولة التي تمت حيازتها بغرض البيع[2] .

IFRS 6: تناول استكشاف وتقويم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى .

IFRS 7: تناول الإفصاح عن الأدوات المالية[3].

IFRS8: تناول القطاعات التشغيلية حيث يهدف هذا المعيار إلى حث الشركات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة فعاليات الشركة التي تمارسها وأثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة بها[4].

IFRS9: الأدوات المالية هذا المعيار عوض وغير عدة بنود في المعيار المحاسبي الدولي IAS39 .

IFRS10: القوائم المالية المجمعة.

IFRS11: الاتفاقيات المشاركة، حيث يتبنى هذا المعيار مبادئ لعرض المعلومات المالية للمؤسسات التي لها فوائد في المؤسسة التي تراقبها.

---

[1] منى كامل حمد، **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية لمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) مع القاعدة العراقية العراقية رقم (11)**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، 2013، ص: 346

[2] موارزقة صالح و بوهرين فتيحة، المرجع السابق، ص:07

[3] حميداتو صالح و زلاسي رياض، بوقفة علاء، مداخلة بعنوان **دور المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية**، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة يومي 29و30 نوفمبر 2011، ص ص:162-163

[4] منى كامل حمد، المرجع السابق، ص: 278

IFRS12: المعلومات المقدمة حول المنافع الموجودة في الشركات الأخرى.

IERS13: قياس القيمة العادلة.

IFRS14: الحسابات المرحلة القانونية

IFRS15: إيرادات الأنشطة العادية سحب العقود الموقعة مع الزبائن، حيث عوض هذا المعيار، المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 "عقود الإنشاء" والمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 انتاجات الأنشطة العادية،ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2017.[1]

[1] Guide de référence sur les IFRS, 2014, p: 29

خلاصة الفصل:

لم تعد تقتصر مهنة المحاسبة على عمليات التبويب والتسجيل في العصر الحديث، إذ الآن الكثير من الدول تسعى إلى إيجاد سبل لتطويرها تتماشى مع متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية التي تفرضها بيئة الأسواق المالية وذلك للولوج إليها.

وهذا ما أدى إلى بروز المعايير المحاسبية الدولية إذ أن هذه المعايير ووجدت لجعل التسجيلات المحاسبية أكثر واقعية وإيجاد نهج علمي لتطبيق المحاسبة يتماشى مع متطلبات العصر، وهذا تماشيا مع المحيط والبيئة الاقتصادية للدول التي تسعى للتوحيد المحاسبي.

كما أن الشركات متعددة الجنسيات تعد المستفيد الأول من هذه العملية والدول التي ترغب كذلك في جلب الاستثمار الأجنبي إليها إذ أن التوحيد المحاسبي يؤدي إلى توحيد المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية، وهذا ما سوف يضفي على المعلومة المالية المصداقية والشفافية لكي تستفيد جميع الأطراف منها.

الفصل الثاني:

النظام الجبائي والعلاقة بين المحاسبة والجباية

تمهيد:

سوف نتحدث في هذا الفصل عن الجباية والتي تعتبر أداة لتمويل ميزانية الدولة وتغطية النفقات العمومية، وذلك وفق جملة من المبادئ التي تختلف في مضمونها مع المبادئ المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتمد عليه النظام الجبائي يختلف كل الاختلاف ويتناقض مع مبدأ التقييم وفق القيمة العادلة إن الاختلاف بين الجباية والمحاسبة شائع في جميع دول العالم، فتوجه الدول نحو المعايير المحاسبية الدولية ساهم في توسع الفجوة بين المحاسبة والجباية إذ أن هذه المعايير تسعى إلى إعطاء صورة وفية وصادقة عن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وهذا ما يؤدي إلى الاختلاف بين المحاسبة والجباية، فالجباية ما يهمها هو تحقيق إيراد يضمن لها تمويل ميزانيتها وذلك وفق جملة من المبادئ، أساسها هو مراعاة قدرة المكلفين وأن يكون هذا الربح حقيقيا، على عكس المحاسبة التي أسست على فرض محاسبة الالتزام، أي تسجيل العملية ولو لم يكن هناك دخول للأموال، وهذا ما يؤدي إلى بروز اختلافات جوهرية بين المحاسبة والجباية، إن معالجة الاختلافات بين الجباية والمحاسبة يختلف من دولة إلى دولة، فكثير من الدول اليوم تعمد إلى تعديل النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الجبائية.

وعلى هذا الأساس، قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للجباية.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الجبائي.

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة بالجباية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للجباية

تعد الجباية من أهم الموارد التي تستخدمها الدولة لتمويل ميزانيتها العمومية، ولكي تقوم بهذا العمل عليها أن تقوم بوضع أهداف وسياسات تتماشى مع قدرة المكلفين بالضريبة لذا قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب، حيث تناولنا في المطلب الأول مفهوم الجباية، المطلب الثاني مبادئ الجباية وفي الطلب الثالث تناولنا أنواع الضرائب والرسوم وفق القانون الجبائي الجزائري، وفي المطلب الرابع أهداف السياسة الجباية.

المطلب الأول: مفهوم الجباية

- تتمثل الجباية في مختلف الضرائب التي تحصلها الدولة من الأشخاص، سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، لتمويل ميزانية الدولة، والجباية العادية كغيرها من الإيرادات العامة الأخرى لها مميزات تجعلها أكثر قابلية لتمويل الميزانية العامة، سواء بالنسبة للأفراد باعتبار أنهم سوف يستفيدون منها من خلال المنشآت العامة، أو بالنسبة للدولة باعتبارها تمثل المورد الأكثر استقرارا وسيادة[1].

- كما تتضمن الجباية في أي دولة تشكيلات متنوعة من الضرائب والرسوم تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، ويتحدد نوع وعدد الضرائب والرسوم المفروضة وفقا للسياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة، وفي ما يأتي سنتعرض بالتعريف لكل من الرسم والضريبة والجباية[2].

- **مفهوم الضريبة:** في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.

- وتعرف كذلك على أنها اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.

- واحدث تعريف للضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[3]، وتتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص منها: [4]

- الضريبة تدفع نقدا؛
- الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي؛
- تقوم الضريبة بتغطية الأعباء العامة.

---

[1] بن عمور سمير، **إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب بالبليدة، السنة الجامعية 2006 ، ص:37

[2] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2011-2012، ص: 68

[3] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، الطبعة الرابعة، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص:13

[4] محمد عباس محرزي، المرجع أعلاه، ص:13

- **مفهوم الرسم:** يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال تجبيه الدولة أو احد الشخصيات العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة[1].

وللرسم مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي: [2]

1- يكون في شكل مبلغ من النقود؛

2- يدفع إلى الدولة أو غيرها من الدوائر العامة كالبلديات وغيرها من الإدارات الحكومية بشكل اختياري مبدئيا؛

3- يفرض جبرا مقابل انتفاع الشخص بخدمة معينة.

الأتاوى: مبلغ من المال يدفعه أصحاب العقارات جبرا نظير النفع الذي يعود عليهم من جراء قيام الدولة بعمل عام، وذلك كأن تشق الدولة طريقا في مكان ما، فتزداد قيمة العقارات القريبة من هذه الإنشاءات، فتقتطع الدولة جزءا من هذه الزيادة وتستفيد من هذه الإنشاءات[3].

مفهوم الجباية: الجباية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، والرسوم، الأتاوات والمساهمات الاجتماعية.

من هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، فالجباية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الأتاوات والمساهمات الاجتماعية.

وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخيل ومجال فرضها، ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها كما هو الشأن بالنسبة للرسم، يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إلى التهرب وإتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب، لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة بمحاربة مثل هذه الظواهر[4] .

المطلب الثاني: مبادئ الجباية

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة، من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى، أي مراعاة المصالح المواطن والدولة وفي حقيقة الأمر، إن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة. ولا بد على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة ولا يحق لها الخروج عن إطارها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما صريحا للأفراد المكلفين بها.

- ان "آدم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام جبائي ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه " بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776[5].

---

[1] عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد، عمان الأردن، 2007، ص:84

[2] جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار وائل، الأردن، 2010، ص:78

[3] عدلي البابلي، **المالية العامة والنظم الضريبية**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009، ص:108

[4] سليمان عتير، المرجع السابق، ص:68

[5] محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص:23

أ- **مبدأ العدالة:** حسب آدم سميث، يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل بحسب الإمكان تبعا لقدرته، أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة. وسعيا من الحكومات إلى إقرار العدالة عملت على جعل فرض الضريبة من اختصاص البرلمان،[1] فينص الدستور الجزائري في مادته 122 على: يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذا في المجالات التالية:

- **إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها:**

ويشدد على العدالة أمام الضريبة في المادة64: كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.

لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه.

ولقد ميزت القوانين في معظم الدول بين حق فرض الضريبة المخول للسلطة التشريعية وبين حق تحصيلها الموكل عادة للحكومات (السلطة التنفيذية). ورغم كون العدالة هدفا ومسعى عاما لدى مختلف المذاهب الفكرية، إلا أن العدالة الضريبية من أكثر القضايا إشكالا، إذ تتجاوز مجرد تقسيم الأعباء الضريبية تبعا لمستويات الدخل إلى مستوى الخدمات المقدمة من الدولة. وهذا ما جعل العدالة الضريبية تأخذ شكلين:

- **العدالة أمام الضريبة:** وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الأفراد في دفع الضريبة.
- **العدالة عن طريق الضريبة:** وتعني تحقيق العدالة (أي التقليل من الفوارق بين الأفراد) عن طريق الضريبة، وذلك أن الضريبة لم تعد محايدة في المنظور المعاصر[2].

ب- **قاعدة اليقين:** يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية وليست عشوائية، فالفترة، النمطية، حجم الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا سواء، للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لكل دفع أخر.أي يجب أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إيهام والهدف من ذلك، أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها. حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي[3].

ت- **قاعدة الملائمة:** يقضي هذا المبدأ ضرورة دفع الضريبة في الأوقات المناسبة، وباستعمال أساليب التحصيل التي تتلاءم مع الظروف المالية والمعيشية للمكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فيجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب المكلف، وبالكيفية الملائمة له، بحيث لا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية ولإضرار بالمكلف. إن ملائمة جباية الضرائب تعني أن لا تترك هذه الأخيرة أثرا سلبيا على خزينة المؤسسات وادخار الأفراد[4].

---

[1] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب** ، دار الجرير، عمان، 2011 ، ص:38

[2] عبد المجيد قدي، المرجع أعلاه ،ص ص:38-39

[3] محمد عباس محرزي، المرجع اعلاه، ص ص: 24-29

[4] سمير بن عمرو، المرجع السابق، ص: 39

ث- **قاعدة الاقتصاد في النفقة:** يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل، اقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية.

هذه هي القواعد الأربعة الأولى تتعلق بتوزيع الضريبة فهي قاعدة نظرية تم انتقادها في الكثير من الأحيان.

أما القواعد الثلاث الأخرى، فهي قواعد تطبيقية، مملاة من طرف الحس الجيد وتطبيقها لا يتضمن الكثير من الصعوبات[1].

باختصار فان هذه القواعد تسمح بـــ: [2]

- المساواة أمام الضريبة(قاعدة العدالة)؛
- أن الضريبة تكون يقينية وليست غامضة أو غير معقولة (قاعدة اليقين)؛
- أن يتم تحصيل الضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يلاءم جميع المواطنين (قاعدة الملائمة)؛
- أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة اكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها من جهة وتجنب إخراج نقود أكثر من اللازم من جيوب المكلفين بالضريبة (قاعدة الاقتصاد).

المطلب الثالث: أنواع الضرائب والرسوم في القانون الجبائي

يتمتع القانون الجبائي الجزائري بمجموعة من الضرائب يمكن سردها وفق مايلي:

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها:

- **الضريبة على الدخل الإجمالي:** تؤسس هذه الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتكون سنوية ووحيدة وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3]، وتفرض هذه الضريبة على مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية:[4]

– أرباح مهنية؛

– عائدات المستثمرات الفلاحة؛

– الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

– عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

– المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: تتسم الضريبة على الدخل الإجمالي بعدة خصائص منها: [5]

- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة؛

[1] محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص: 25

[2] محمد عباس محرزي، المرجع أعلاه، ص: 25

[3] المادة01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، 2015

[4] المادة02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، 2015

[5] ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992–2003**، منشورات بغدادي، الجزائر، بدون سنة نشر، ص ص:47-48

- ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة في السنة، وبالتالي تعويض جميع الضرائب النوعية السابقة؛
- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط، أما الأشخاص المعنويين فيخضعون للضريبة على أرباح الشركات؛
- تفرض على الدخل الصافي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام؛
- ضريبة تصاعدية حيث تحسب على أساس جدول متصاعد بالشرائح الدخل؛
- ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف؛
- ضريبة تصريحيه: بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح عن جميع مداخليه لدى مفتشية العامة للضرائب محل إقامته.

▪ **الضريبة على أرباح الشركات:** ان إحداث الضريبة على أرباح الشركات يستجيب للانشغالات المتعلقة بوضع نظام جبائي خاص بالشركات يكون متميزا عن نظام المتعلق بالأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الشركات جاءت لإلغاء ازدواجية النظام الجبائي الجزائري عن طريق اندماج المؤسسات الأجنبية في مجال تطبيقها وهذا شيء ايجابي يزيح الكثير من الغموض والتعقيد وفيه احترام وتكريم لمبدأ شمولية القواعد الجبائية.

وتعتبر هذه الضريبة النوع الثاني من الضرائب المباشرة التي جاء بها التشريع الجبائي لسنة1992،[1] حيث تؤسس الضريبة على أرباح الشركات على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين[2]، كما يحدد معدل الضريبة بـ23% سواء كانت هذه المؤسسة صناعية أو تجارية أو خدماتية [3].

– خصائص الضريبة على أرباح الشركات: تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي: [4]

- أنها ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.
- ضريبة سنوية: إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس إلى جدول تصاعدي.
- ضريبة تعتمد على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إرسال ميزانية جبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من ماي من كل سنة لتحقيق أرباح، وتستحق هذه الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر والمتمثلة على الخصوص في :
- الأرباح المحققة في شكل شركات والعائدات من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي.
- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس نشاطات العمليات التجارية.

▪ **الضريبة الجزافية الوحيدة:** تؤسس الضريبة الجزافية الوحيد وتحل محل الضريبة على أرباح الشركات(IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) وتغطي زيادة على ذلك الضريبة على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني(TAP) [5].

---

[1] بن عماره منصور، **الضريبة على أرباح الشركات**، دار الهومة، الجزائر، 2010، ص:15

[2] المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، 2015

[3] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، 2015

[4] بن عماره منصور، المرجع أعلاه، ص ص: 15-16

[5] المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، 2015

مجال التطبيق: يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج) كما يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من اجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات[1].

ملاحظة: عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في عدة مؤسسات مختلفة أو دكاكين أو متاجرة أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة تكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة مادام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف 30.000.000 دج[2].

معدلات فرض الضريبة: يتم تحديد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:[3]

- 5 % بالنسبة لأنشطة الشراء وإعادة بيع السلع، وكذا نشاط صناعة الخبز؛
- 12 % بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات.

- **الضريبة على النشاط المهني:** يستحق الرسم بصدد: [4]

– الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين بلدهم الجزائر وتمثل الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة؛

– يستحق كذلك على رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة في الجزائر، وذلك في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع والخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور في هذه المادة.

أساس فرض الضريبة: يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة.

غير أنه يستفيد من تخفيض قدره30% بالنسبة لمبلغ العمليات البيع بالجملة كما يستفيد مبلغ العمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة، عمليا البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا[5].

يستفيد من تخفيض قدره 50% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من حقوق غير مباشرة.

---

[1] المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة2015

[2] (14/03/0215 ,consulté le www.dgi.dz) **النظام الجبائي الجزائري**، سنة 2015 ، ص13

[3] المادة 282 مكرر 04، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[4] المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[5] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

كما يستفيد كذلك مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط ان: تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية، ان يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و30 %

يستفيد من تخفيض قدره 75% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغاز، ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي[1].

معدل فرض الضريبة: يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ2% يرفع هذا المعدل إلى نسبة 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن النشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب[2].

- **الرسم العقاري عن الملكيات المبنية:** يؤسس الرسم العقاري سنويا على كل الملكيات المبنية الموجودة في إقليم الدولة الجزائرية، باستثناء تلك التي تنص التشريعات الوطنية أو المعاهدات الدولية على إعفائها صراحة من هذا الرسم، ويحدد أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، وعليه فالرسم العقاري على الملكيات المبنية لا يفرض على العقار وإنما على الدخل المفترض الناتج عن هذا العقار.

مفهوم العقارات المبنية في التشريع الضريبي: لقد حددت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المبنية التي يشملها الرسم، إلا أنها لم تعرف العقار المبني تعريفا واضحا، بل كل ما جاءت به هو مصطلح المنشأ كتعبير عن العقارات المبنية، كما أنها أخضعت بعض العقارات غير المبنية إلى حكم العقارات المبنية.

1- **العقارات المبنية:** العقارات المبنية بطبيعتها هي المنشآت المثبتة في الأرض بأساسات كالمنازل والمحلات كما تعتبر الأنابيب المثبتة في الأرض عقارات مبنية متى اتصلت مباشرة بالبناء، وعرف القانون المدني في مادته 683، أن العقارات بصفة عامة على أنها أشياء مستقرة بحيزها وثابتة فيه ولا يمكن نقلها دون تلف، وانطلاقا من مبدأ الشرعية الضريبية أي لا ضريبة و لا إعفاء إلا بنص[3]، فقد بينت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المشمولة بالضريبة وهي: [4]

- المؤسسات المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد لتخزين المنتجات؛
- المؤسسات التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات الصيانة؛
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري او صناعي كالورشات والأماكن التي توضع فيها البضائع وغيرها من الأماكن التي تنتمي إلى نفس النوع، سواء كان يستغلها المالك أو أشخاص آخرون.

يتضح من المادتين السابقتين ان العقار المبني هو المؤسسة الثابتة والمتصلة بالأرض التي يمكن نقلها دون تلف، ولا يهم المادة التي بني بها سواء كانت من الطوب أو الخشب أو الخرسانة أو الزجاج أو غيرها من مواد البناء، كما لا يهم الغرض الذي أقيمت من

[1] المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[2] المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[3] برحماني محفوظ، **الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة**، دار الجامعية الجديدة، الجزائر، 2009 ، ص: 111

[4] المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

شأنه مدنيا كان أو تجاريا، فمناط استحقاق الرسم هو استخدام العقارات المبنية لغرض معين، ومتى أصبحت المنشات لا تؤدي غرض معين، كالمباني المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الإنهيار، فإنها تصبح غير خاضعة للضريبة من تاريخ التصريح بها.

2- **ما يعد في حكم العقارات المبنية:** لم يقتصر المشرع في فرض الرسم العقاري على الملكيات المبنية، على المباني فقط بل توسع ليشمل الأرض غير المبنية، حيث حددت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حالتين يحصل فيهما رسم عقاري على الأرض يأخذ حكم رسم المباني هما:

- الأراضي الملحقة بالمباني
- الأراضي الفضاء المستغلة لغير الزراعة

3- **حكم العقارات بالتخصيص:** لقد وضع المشرع الجزائري في القانون المدني المنقولات التي يضعها مالكها لخدمة أو استغلاله عقار يملكه بأنها عقارات بالتخصيص، بالرغم من أنها منقولات بطبيعتها، فالمنقولات التي رصدت من قبل مالكها لخدمة عقار مبني فهي تأخذ حكم هذا العقار فيما يخص أحكام القانون المدني، أما فيما يخص خضوعها لأحكام التشريع الضريبي فهو أمر مستبعد، لأن الرسم على الملكيات المبنية يخص العقارات في حد ذاتها، فالمشرع الضريبي عندما نظم الرسم على الملكيات المبنية لم يتبين فيما إذا كان العقار بالتخصيص جزءا منها أو لا، وعلى الرغم من ذلك فإن العقارات بالتخصيص تؤثر في حساب القيمة الإيجارية، كتركيب الأبواب والمصاعد الكهربائية[1].

- **الرسم العقاري عن الملكيات غير المبنية:** الضريبة على العقارات المبنية هي ضريبة سنوية مطبقة على الأراضي الفضاء غير المبنية وغير معتبرة مبنية حكما والتي تكون منتجة، فقد اصطلح المشرع الجزائري على الضريبة المطبقة على العقارات غير المبنية تسمية الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية، وهي كما سبق ذكره تسمية مجازية، يقصد بها الضريبة على العقارات غير المبنية، لأن المكلف بهذه الرسوم يدفعها جبرا دون ما أن يحصل على منفعة خاصة مباشرة من الدولة[2].

- **تحديد الملكيات الخاضعة للضريبة:** يطبق الرسم العقاري على جميع الملكيات غير المبنية، ماعدا تلك المعفاة بنص القانون، وقد حدد المشرع الضريبي أنواع العقارات غير المبنية التي تخضع للرسم وهي أربعة أنواع على النحو التالي: [3]

- الأراضي العمرانية أو القابلة للتعمير؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح والسبخات؛
- الأراضي الفلاحية.

[1] برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص ص: 111-112

[2] برحماني محفوظ، المرجع أعلاه، ص: 129

[3] برحماني محفوظ، المرجع أعلاه، ص: 130

▪ **رسم التطهير**: يؤسس رسم التطهير لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية وهو رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية[1]. ويؤسس سنويا ويكون باسم المالك أو المنتفع ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية[2].

تحديد مبلغ رسم التطهير: يحدد المبلغ الرسم كمايلي: [3]

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

تحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناءا على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوصية[4].

▪ **الضريبة على الأملاك:**

مجال التطبيق: يخضع للضريبة على الأملاك:

1- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.

2- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر[5].

وعاء الضريبة: يتشكل وعاء الضريبة على الأملاك من القيمة الصافية، في أول يناير من كل سنة، لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص المذكورون أعلاه[6].

قانون الرسوم على رقم الأعمال:

▪ **الرسم على القيمة المضافة:**

– تعريف القيمة المضافة: إن اصطلاح القيمة المضافة بحد ذاته له معان تختلف باختلاف موضوع استعمال اللفظ سواء كان ذلك حسب النظرية الاقتصادية أم حسب النظرية المحاسبية أم حسب النظرية الضريبية. وتعرف القيمة المضافة عادة بأنها القيمة التي يضيفها المنتج إلى قيمة مواده الخام ومشترياته (باستثناء العمل) قبل بيع منتجه الجديد أو المحسن[7]... وهي تمثل الفرق بين

[1] المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[2] المادة 263 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[3] رحماني محفوظ، المرجع السابق، ص : 130

[4] المادة 263 مكرر 3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[5] المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[6] المادة 275 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، مديرية الضرائب، سنة 2015

[7] Antoine Bozio et les autre , **fiscalité et redistribution en France**, rapport.map 2012 ,institut des politique publique, p39

قيمة الإنتاج والاستهلاك الوسيط. القيمة المضافة= قيمة الإنتاج – الاستهلاك الوسيط، أما من الناحية الضريبية فالقيمة المضافة هي الفرق بين ثمن بيع السلعة وثمن شراء المواد والخدمات التي أدخلت في صنعها أو تسويقها.

القيمة المضافة= ثمن البيع – ثمن الشراء أو تكلفة الإنتاج.

– **تعريف الضريبة على القيمة المضافة:** هي ضريبة غير مباشرة تناسبية أنشئت سنة 1954 من طرف موريس لوري حيث صممت كضريبة جديدة لتعويض مختلف الضرائب على الاستهلاك وقد اعتمدت من قبل عدة دول وخاصة دول المجموعة الأوربية فعلى سبيل المثال فإن الدانمرك اعتمدت الرسم عل القيمة المضافة سنة1968 واليوم هي تطبق في كل الدول المتطورة[1]، وهي أحد أشكال الضرائب على المبيعات الأكثر تطورا، وقد اعتمدت لتفادي العيوب التي أخذت على الضريبة المتتابعة التي تفرض على مختلف المعاملات في مختلف مراحلها أي التي تفرض على قيمة كل سلعة عدة مرات حتى وصولها إلى المستهلك النهائي. ونظرا لما تتمتع به الضريبة على القيمة المضافة من معالجة ما تؤدي إليه الضريبة على رقم الأعمال ، وخاصة في صورتها التراكمية، من تغييرات عنيفة في الأسعار، فقد اتسع نطاق الأخذ بها في الدول المتقدمة، وفي بعض الدول الآخذة في النمو، بحيث زاد عدد الدول التي تأخذ بالضريبة على القيمة المضافة عن 125 دولة. ويقع عبء الضريبة على القيمة المضافة على المستهلك النهائي لذا فهي ضريبة غير مباشرة تقع على الدخل أو المال عند إنفاقه، وليس على المال المدخر أو المال المستثمر، وهي تفرض على القيمة السلعة المباعة أو المنتجة أو الخدمة المقدمة[2].

– **معدلات فرض الضريبة:** هما 7% بحيث يمثل المخفض و17% يمثل المعدل العادي

– **مجال التطبيق:** ويتمثل مجال التطبيق في العمليات التالية: [3]

1- **العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:**

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر؛
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور و مشروبات أخرى مماثلة لها؛
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة؛

– عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة، ويقصد بالتجارة المتعددة ، عملية شراء و إعادة البيع المحققة و فق شروط البيع بالتجزئة؛

– عمليات الإيجار ، وأداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛

[1] Antoine Bozio et les autre , op-cit, p :39

[2] عبد الرؤوف قطيش، **الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا**، دار الخلود، الجزائر، 2002، ص ص 13-14-15

[3] **النظام الجبائي الجزائري**، (15/03/2015) consulté le www.mfdgi-cov.dz

- الحفلات الفنية و الألعاب و التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص .

2- العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

العمليات الموجهة للتصدير،

العمليات المحققة لفائدة:

-الشركات البترولية،

-المكلفين بالرسم ، الآخرين،

-مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء،

الخاضعون للرسم:

المنتجون والبائعون والمستوردون والبائعون بالتجزئة.

الأساس الخاضع للرسم:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم : ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته[1].

▪ **الرسم الداخلي على الاستهلاك:** إن هدف السلطات العامة من وضع ضرائب على الاستهلاك خاصة بسلع معينة هو خاص باللاستهلاكات معينة كالمنتجات الضارة بالصحة، وتعرف الضرائب على الاستهلاك عموما بأنها الضريبة المسددة مقابل الانتفاع بالسلع والخدمات النهائية في الدول التي تستهلك فيها.

لقد أسس قانون المالية لسنة 1991 رسما يأخذ بعين الاعتبار عند حساب الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في الرسم الداخلي على الاستهلاك والذي أخضع له مجموعة من المنتجات يمكن تصنيفها ضمن المنتجات الضارة بالصحة إلا أنها ما فتئت تشكل إيرادا ماليا معتبرا لا يستهان به، يمكن الاعتماد عليه نوعيا، يتغير من فترة إلى أخرى حسب قوانين المالية السنوية.

▪ **الرسم على المنتوجات البترولية:** لقد احدث هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1992 يفرض على المنتوجات البترولية والمماثلة لها مستوردة أو محصل عليها في الجزائر[2].

قانون الضرائب غير المباشرة:

▪ **رسم المرور:** ويفرض على الكحول والخمور والمشروبات المشابهة لها وفق معدلات وقواعد منصوص عليها، في قانون الضرائب غير المباشرة ويكون ذلك عند سماح لهذه المواد بالدخول إلى التراب الوطني كما يمكننا التمييز بين رسم المرور المضاعف ورسم المرور المبسط. ويؤسس رسم المرور على الكميات المعرضة للاستهلاك[3].

[1] النظام الجبائي الجزائري، (15/03/2015) consulté le www.mfdgi-cov.dz

[2] سمير بن عمور، المرجع السابق، ص 52

[3] المادة 29 من قانون الضرائب غير المباشرة، مديرية الضرائب، سنة 2015

▪ **رسم الضمان:** ويفرض هذا الرسم على المصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين وهي مصنوعات تخضع للرسم على القيمة المضافة الذي تطرقنا إليه سابقا.تخضع المصنوعات من الذهب والفضة والبلاتين لرسم الضمان يتم تحديده بالهكتورغرام كما يأتي:

- 4000 دج بالنسبة للمصنوعات من الذهب.
- 10.000 دج بالنسبة للمصنوعات من البلاتين.
- 150 دج بالنسبة من المصنوعات من الفضة.

ان المصنوعات المودعة كضمان لدى المؤسسات التسليف المعتمدة، تخضع لرسوم الضمان عندما تكون هذه المصنوعات لم تتحملها قبل الإيداع [1]. إلى جانب هذا الرسم تخضع كذلك إلى رسم التعيير.

قانون الطابع وقانون التسجيل:

حقوق الطابع:

يقصد بالطابع حسب المادة الأولى من قانون الطابع بالالتزام المالي الذي يدفع أثناء الحصول على العقود أو الوثائق، سواء كانت للاستعمال الخاص أو لاستعمالها كوثيقة إثبات أمام العدالة [2].

مصادر الطوابع الجبائية : الأصل أنه لكي تعطي الصبغة الرسمية لوثيقة ما، كانت الطريقة السائدة هي وضع ختم الدولة أو المرفق العام المؤهل لذلك و تصبح الوثيقة بعدها دليلا لوجود معاهدة أو التزام ، هذه الطريقة كانت سائدة قديما في كل الدول المنظمة و لكن بأشكال مختلفة.

– ابتدءا من 1 جويليا 1962 صدرت نصوص تشريعية عديدة خاصة منها قوانين المالية التي جاءت لتنظيم و تحديد و استكمال المجموعة المختلفة للطوابع الجبائية.

–إن مجموعة القواعد التي تنظم الأحكام الجبائية نجدها مجتمعة في قانون الطابع و الذي تطرأ عليه تغيرات سنوية بهدف تعديله أو تكميله[3].

طبيعة ضريبة الطابع :

لضريبة الطابع ميزتان : فهي تشكل ضريبة غير مباشرة لأنها ناتجة عن تصرف عرضي مثل التحرير أو إنشاء محررات أو استخراج نسخة منها" نسخها".

كما أنها ضريبة استهلاكية ، حيث أن اشتراطها يرتبط بالورق المستهلك في انجاز المحرر.

غير أن ميزة الضريبة الاستهلاكية هذه في الوقت الحاضر ليست مطلقة بل أن هناك حالات عديدة يتم فيها الدفع أو التسديد دون استعمال الورق المدموغ[4].

[1] المادة339 من قانون الضرائب غير المباشرة، مديرية الضرائب ،السنة 2015

[2] المادة 01 من قانون الطابع، مديرية الضرائب، سنة 2015

[3] سمير بن عمرو المرجع السابق الذكر، ص: 44

[4] سمير بن عمرو المرجع السابق الذكر، ص: 44

مجال التطبيق وأثاره :

–مجال التطبيق: تحت عنوان " حقوق الطابع " يمكن أن نميز بين فئتين من حقوق الطابع وهي:[1]

–حقوق الطابع بأتم معنى الكلمة : وهي الحقوق المفروضة على المحررات التي نص عليها القانون صراحة .

–حقوق استخراج الوثائق و القبضات " القبوض " المختلفة و هي الحقوق المطلوبة مقابل استلام بعض الوثائق أو القيام ببعض الإجراءات " مثل جواز السفر ، بطاقة التعريف الوطنية ، رخصة الصيد..... الخ

–الآثار المدنية لحقوق الطابع:

–لا يشكل إجراء الطابع شرطا لصحة العقود ، غير أن إهمال و ضعه " أي الطابع " يمكن أن تنجر عنه بعض العقوبات المنصوص عليها في المادة 7 و ما يليها من قانون الطابع.

–كما أن وضع الطابع لا يحتاج به الإثبات التاريخ المحقق للعقود وتم قبض حتى الحقوق في الشكل تأشير مصحوبة بالتسجيل.

– غير أن المعلومات المادية المختلفة المستفادة من الأوراق والطوابع المنفصلة يمكن اعتبارها في بعض الحالات كعناصر لقرائن الإثبات

رسوم التسجيل: وهي تمس كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية، والعقود التي تجرى عليها عملية التسجيل وقد يكون حق التسجيل رسما ثابتا أو نسبيا حسب طبيعة العملية المسجلة.

– **تعريف حقوق التسجيل** :وتمس مجموع العقود التي تجرى عليها عملية التسجيل ، ونخص بالذكر ، العقود الرسمية والقضائية المتضمنة القرارات النهائية للعقود الإدارية ، وعقود نقل الملكية و حق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار، وتأسيس أو حل الشركات[2].

– **العمليات الخاضعة لحقوق التسجيل:** و يمكن إيجازها فيما يلي:[3]

–كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بمقابل.

–كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بدون مقابل" الهبة."

–كل العمليات المتعلقة بنقل الملكية بعد الممات" تركة."

–تأسيس الشركة أو حلها أو دمجها..... الخ.

– الأشخاص الخاضعة: وهي عبارة عن:[4]

–كل المحررات و العقود التي يقوم بها الموثق.

–كل المحررات و العقود التي يقوم بها كاتب الضبط.

–كل العقود شبه القضائية التي يحررها المحضر القضائي.

–كل المحررات و العقود التي يحررها محافظ البيع.

[1] قانون حقوق الطابع، لسنة 2015

[2] سمير بن عمرو، المرجع السابق، ص: 54

[3] سمير بن عمرو، المرجع أعلاه، ص: 54

[4] سمير بن عمرو، المرجع أعلاه، ص: 54

-كل المحررات التي يعدها الإداريون.

المطلب الرابع: أهداف السياسة الجبائية

إن الأحداث التي شهدها العالم وبالأخص في الثلاثينيات من القرن العشرين، إذ مر بأكبر أزمة كساد في تاريخه الحديث مما جعل الفكر يعتم بالدور الذي تؤديه الضرائب، إذ تحتل في الوقت الحالي مكانة الصدارة بين مختلف الإيرادات العامة، حيث تعتبر المصدر الرئيسي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، كما تكمن أهميتها أيضا في كونها أداة فعالة في التأثير على النشاط الاقتصادي على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية من المنظور الاقتصادي.

- **الأهداف الاقتصادية:** تعتمد الدول من وراء السياسة الجبائية إلى توجيه السياسة الاقتصادية وحل الأزمات والمشاكل الاقتصادية، وذلك لمعالجة اللا توازنات على المدى القصير والطويل، من خلال تشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات وذلك وفق السياق التالي:

- توجيه السياسة الجبائية لتشجيع النشاطات الإنتاجية وبالأخص الحساسة وحديثة العهد بالنمو وإرسائها في السوق الوطنية وحتى الدولية بإبعاد جميع أشكال المضايقات التنافسية، وأيضا من خلال الإعفاءات الاستثنائية أو التخفيضات التي تساهم بشكل فعال وايجابي في زيادة الطاقة الإنتاجية وزيادة الطلب العام، أو بشكل دائم لتلك القطاعات التي تتمركز في مناطق معزولة والتي تستهدفها مخططات السياسة العامة للدولة[1].

- معالجة الركود الاقتصادي باستخدام معدلات ضريبية منخفضة تزيد من قدرة الفرد على الادخار ورفع القدرة الشرائية لمستهلك وخاصة تلك المتعلقة بالاقتطاعات على السلع الاستهلاكية الكمالية التي تلقى إقبالا واسعا من قبل الطبقات الثرية.

- حماية المنتوج الوطني: إذ تعمد إلى الرسوم الجمركية على الاستيراد لحماية الإنتاج الوطني وقدرته على المنافسة محليا شريطة أن تكون الرسوم على الإنتاج المفروضة محليا أقل من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة، وهذا الأمر ينطبق على المنتوجات الزراعية والصناعية إلا أنه يلقى معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل المنظمة التجارة الدولية والتي تطالب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام المبادلات التجارية الدولية.

- تغطية الإنفاقات العامة: حيث أن تمويل نفقات الدولة هو من بين الأسباب الرئيسية لفرض الضرائب، فكلما ازداد حجم السكان كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة والتي تلقى على عاتق الدولة، وهي ما تسمى بالخدمات العامة كالصحة، التعليم...الخ.

- محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على ثبات قيمة العملة الوطنية، فإذا زادت حدة الضغوط التضخمية بسبب زيادة المعروض من النقد الوطني عن حجم الإنتاج، فإنه نتيجة لذلك ترتفع أسعار السلع، وتنخفض قيمة النقد الوطني إضافة إلى أن الصادرات تقل، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث انهيار في ميزان المدفوعات وبالتالي لا يكون للعملة الوطنية أي قيمة في أسواق الصرف العالمية، وعليه تلجأ الدولة إلى زيادة العبء الإجمالي للضرائب على الأفراد والمؤسسات بغية سحب الكتلة النقدية الفائضة في السوق، وتحد من خلالها التوسع في الاستهلاك الذي يعني انخفض الطلب الكلي[2].

---

[1] محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص: 33

[2] شريف محمد ، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010، ص: 19-20

– زيادة تنافسية المؤسسات: تؤثر الضريبة على تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج فانخفاض الضرائب يساعد من جهة على زيادة الإنتاج ومنه الاستفادة من مزايا الحجم الكبير من جهة، ومن جهة ثانية يعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل في النهاية على خفض التكاليف الكلية للإنتاج[1].

الأهداف الاجتماعية: ظهرت بعد ظهور العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخول[2]، تسعى السياسة الجبائية في المجتمع إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية المختلفة، ومن أهمها:

– يتمثل الهدف الاجتماعي الأساسي في استفادة المكلف بالضريبة من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتقديمها بصفة متساوية غير أخذة بعين الاعتبار النسب المدفوعة من قبل الأفراد.

– تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، فهي تهدف إلى الحد من الفجوة الموجودة بين الفقراء والأغنياء، والحد من تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع عن طريق الضريبة التصاعدية، حيث تفرض ضريبة تصاعدية على الدخول والثروات الكبيرة وتعفى الدخول الضعيفة من الضرائب، وبذلك يقل التفاوت في الدخول والثروات ويتجه توزيع الدخل والثروة نحو المساواة.

– تجنب المظاهر الاجتماعية السيئة، فهناك الكثير من العادات والظواهر الاجتماعية السيئة التي تعاني منها المجتمعات منها التدخين وشرب الكحول والتي تضر بصحة الأفراد في المجتمع، ويمكن للدولة من خلال السياسة الضريبة أن تعمل على الحد من انتشارها عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها وفرض ضرائب جمركية مرتفعة على استرادها[3].

– توجيه سياسة النسل في الدول، فالدول الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخول، بالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع الضرائب على الدخول والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند والصين.

– معالجة أزمة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلا أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان[4].

الأهداف السياسية: سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية والخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثلا منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية[5].

---

[1] عبد المجيد قدي، **مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 169

[2] حميشي وسيلة، **التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، السنة الجامعية 2013-2014، ص: 6

[3] ايت بلقاسم لامية، **آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص:32

[4] حميشي وسيلة، المرجع أعلاه، ص:07

[5] ايت بلقاسم لامية، المرجع أعلاه، ص: 14

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الجبائي

يعد النظام الجبائي الإطار التصوري والهيكل النظامي الذي تعتمد عليه الدول في رسم السياسة الجبائية للبلد وكيفية سيرها كما يحتوي على مجموعة من المكونات الأساسية التي تعتمد عليها الدول في فرض الضريبة وتحديد وعائها حسب قدرة المكلفين بها لذا قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مجموعة من المطالب حيث تناولنا في المطلب الأول مفهوم وهيكل النظام الجبائي أما في المطلب الثاني فقد تناولنا عناصر النظام الجبائي وفي المطلب الثاني تناولنا عناصر النظام الجبائي وفي المطلب الثالث تناولنا علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي وفي المطلب الرابع تناولنا مكانة القانون الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم وهيكل النظام الجبائي

تحظى الجباية في جميع السياسات المالية بأهمية بالغة، فهي تنظم في إطار قانوني محكم ومضبوط وهذا لاعتبارها الممول الرئيسي لنفقات ميزانية الدول، وهي تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى، وتعتبر الجباية في عصرنا الحالي من أهم الإيرادات التي تستعمل في تسيير إيرادات الدولة وتلبية حاجياتها، فالجباية هي ذلك التنظيم التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل إيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة، إذ تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها والزاميتها[1].

- كما عرف على أنه مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية[2]. النظام الجبائي هو مجموعة من مكونات وتتمثل في الهدف والتقنية والتنظيم[3].

- كما يوجد للنظام الجبائي مفهومان، مفهوم ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة. أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان جبائي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الجبائية، ومن ثم يعتبر النظام الجبائي (مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية)[4]. كما يرى البعض أن النظام الجبائي يتمثل في هيكل الجبائي ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للقيام بدوره والمتمثل في تحقيق أهداف

---

[1] بن صغير عبد المومن، **واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر**، مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي اليابس – سيدي بلعباس– العدد الأول لعام 2013، ص:90

[2] وكواك عبد السلام، **فعالية النظام الضريبي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، السنة الجامعية2011-2012، ص:03

[3] Fellah Mohammed, problématique du choix du système fiscal entre efficacité économique et équité sociale, université Mohamed khider -Biskra, 2008, p: 53

[4] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، الجزائر، 2011، ص:19

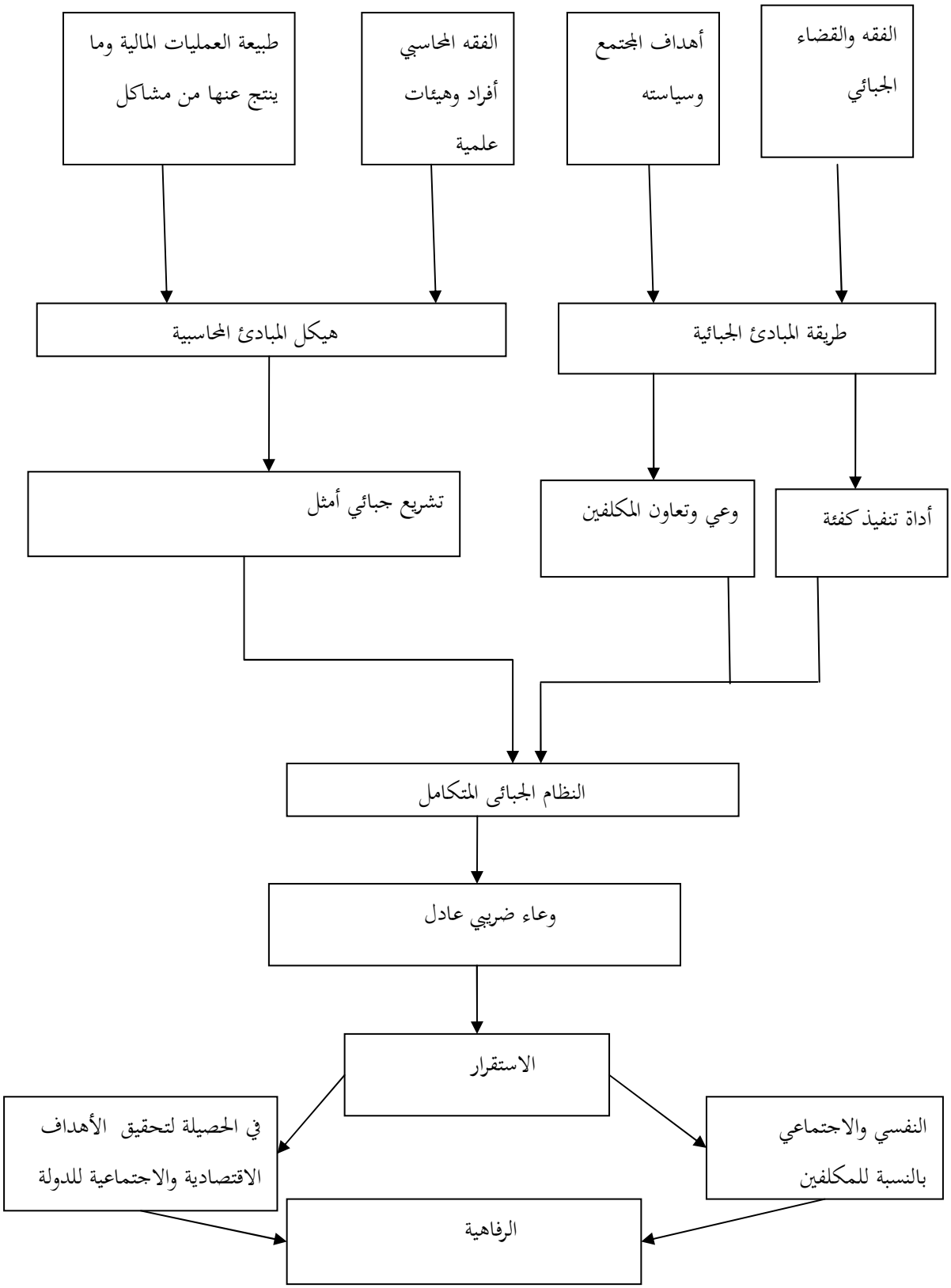
المجتمع التي تصوغها ظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب، بالتالي فإن النظام الجبائي وفقا لهذا المفهوم يتكون من أربعة أركان هي:

- أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع؛
- دور محدد للنظام الجبائي تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها والظروف المجتمع الذي يعمل داخله؛
- هيكل الجبائي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به هذا الهيكل؛
- طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الجبائية.

ووفقا لهذا الرأي فإن الهيكل الجبائي يتمثل في بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة. ويتحدد الوزن النسبي للضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع. وبالتالي تتمايز الهياكل الجبائية عن بعضها البعض وفقا لتباين مكوناتها وأوزانها النسبية ومدى تباعد أو تقارب تلك الأوزان عن بعضها البعض[1].

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص ص:12-13

الشكل رقم (01): هيكل النظام الجبائي الفعال:



المصدر: كمال رزيق وبوعلام رحمون، مداخلة بعنوان **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر** جامعة سعد دحلب-البليدة- بدون سنة نشر، ص:09.

من خلال هذا الشكل نستنتج ان النظام الجبائي الفعال هو الذي يحقق إيراد جبائي ويحقق الاستقرار النفسي والاجتماعي للمكلفين بالضريبة ويضمن كذلك عدالة اجتماعية في فرض الضريبة وفي توزيع العائد من الضريبة كذلك.

المطلب الثاني: عناصر النظام الجبائي

يقوم النظام الجبائي على ثلاث عنصر رئيسية وهذا وفق المفهوم الواسع للنظام الجبائي وتتمثل هذه العناصر في عنصر الأهداف وعنصر الفني (التقني) وعنصر التنظيمي، بحيث تمثل هذه العناصر المرتكزات الأساسية للنظام الجبائي.

- **عنصر الأهداف:** إن أهداف الدولة هي التي تحدد اتجاهات النظام الجبائي وذلك عن طريق الدافع الذي يشكل سياسة الدولة، بحيث إذا كانت الدولة تتدخل في نشاط الاجتماعي، فهدف النظام الجبائي يتمثل في إعادة توزيع الثروة والتقسيم العادل للمنفعة وذلك عن طريق الاقتطاعات الجبائية لتغطية النفقات العامة.

- أما إذا كان للدولة دافع اقتصادي يجب عليها أن تتبنى نظام جبائي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من الربح المالي من أجل هذا تهتم بعدم إعاقة النشاط الاقتصادي بحيث لا تعيق روح العمل والإبداع وذلك عن طريق تخفيف الجباية بحيث يكون لها ميول لمعظم خيارات الإنتاج، حيث تقوم بفرض ضرائب ورسوم على الثروة التي لا يترتب عنها إيرادات (غير منتجة)[1].

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

- **العنصر الفني:** يتكون النظام الجبائي — من الناحية الفنية– من مجموعة الضرائب والرسوم والأتاوات المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين.

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

[1] Fellah Mohammed, op-cit, p:53

[2] ناصر مراد، المرجع السابق، ص:20

– **العنصر التنظيمي:** يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة حيث توجد الضريبة ضمن مزيج جبائي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الجبائي، ولاستمرار وجود النظام الجبائي يجب توفر علاقة تكاملية بين مختلف الضرائب التي تكونه، بحيث نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه ارتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما أن عدالة الضرائب التصاعدية يعوض عدم عدالة الضرائب على الاستهلاك وعندما تفرض ضريبة على سلعة معينة يجب أن لا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، وإلا تحول الاستهلاك نحو هذه السلع البديلة وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة.

وتبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة الهدف للنظام الجبائي[1].

المطلب الثالث: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي

إن تطبيق السياسة الجبائية لا يكون بمعزل عن النظام الاقتصادي المنتهج من قبل الدول وتتجلى العلاقة من خلال علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي. ويمكن إبراز هذا الطرح بالتطرق إلى النقاط التالية:

– **النظام الاقتصادي:** يمكن تعريفه على أنه ذلك النظام الذي يعكس فلسفة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وطبيعة النظام الجبائي تكون تبعا إلى نمط النظام الاقتصادي المنتهج الذي يؤثر مباشرة في الهيكل الجبائي[2].

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي لبلد ما على قرار اختيار النظام الجبائي الملائم ومكوناته، وبصفة عامة يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي أو المخطط والنظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي ومن المؤكد أن سمات وخصائص كل نظام من هذه الأنظمة سوف يؤثر جوهريا على قرار اختيار النظام الجبائي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع[3] .

– **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الرأسمالي:** إن أهم ما يتسم به النظام الرأسمالي هو الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وأن التوازن يتحقق تلقائيا دون تدخل الدولة، وهذا ما يدعو إلى تشجيع الخواص على الاستثمار مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع وزيادة الدخل القومي. ولما كانت الحكومة في ظل النظام الرأسمالي لا تملك الكثير من الموارد الاقتصادية، وأن المجتمعات تعارض حصول الدولة على الموارد جبرا عن طريق الاستيلاء والمصادرة، ظهرت الحاجة لفرض الضرائب لتمكينها من إيرادات تمول بها نفقاتها. ولتحقق الدولة ما تسعى إليه المجتمعات الرأسمالية، كان لزاما عليها استخدام أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، وأن يحتوي النظام الجبائي على حوافز تشجيع الاستثمار الخاص لتحقيق الآثار المرغوب فيها، فالضريبة أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي لدرجة أن السياسة الجبائية في أحوال معينة يمكن أن تتكامل وتندمج مع السياسة الاقتصادية. وعليه فإن الضرائب تلعب في النظم الرأسمالية دورا أكبر من ذلك الذي تأدية في النظم الاشتراكية، حيث يمكنها تشجيع الاستثمار الخاص وتحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في المجتمع[4].

[1] ناصر مراد، المرجع السابق، ص ص:21-22

[2] شريف محمد، المرجع السابق، ص:35

[3] سعيد عبد العزيز، المرجع السابق، ص: 16

[4] شريف محمد، المرجع أعلاه، ص ص:36-37

- **الهيكل الجبائي والنظام الاقتصادي الاشتراكي:** إن أبرز ما يميز النظام الاشتراكي الملكية العامة لوسائل الإنتاج، وأن الدولة مسؤولة عن تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، هذا ما يبرز حاجة الدولة إلى نظام جبائي ذو حصيلة أوسع لتغطية حجم النفقات المتزايدة، حيث تعمد لفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على القطاع العام، لأنه لا توجد ملكية خاصة والذمة مالية خاصة، وبالتالي لا لزوم لفرض ضريبة على الدخول، لأنها موزعة أصلا من الدولة وهي التي تحددها مباشرة عند المستويات التي ترى أنها عادلة[1].

كما يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالي وهذا الأخير هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي، أي أن علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل، ولا يوجد النظام الجبائي في فراغ بل يوجد ضمن النظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين[2]. ويقتضي ذلك ما يلي: [3]

- يجب أن يكون النظام الجبائي انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي يقوم فيه.
- يختلف النظام الجبائي من دولة إلى دولة أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير النظام الجبائي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية.
- ويقوم النظام الجبائي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ويترتب على كون النظام الجبائي جزءا من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام وتوافق وتنسيق بين السياسة الجبائية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية- نقدية ، صرف، أجور-، وتعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي وكأداة للضبط الاقتصادي.

المطلب الرابع: مكانة القانون الجبائي داخل النظام القانوني

في عصرنا الراهن تناولت أغلب دساتير الدول الضرائب في الوقت الذي أكدت فيه على أن فرض الضريبة يدخل في إطار السيادة السياسية للدولة، وأن إلغاء أو تعديل هذه الضريبة يجب أن يكون في إطار القانون، فالقرن التاسع عشر شهد جدلا كبيرا بين عدة نظريات فمنها من اعتبر بأن الضريبة مستندة إلى العلاقة التعاقدية بين الفرد والدولة ومنها من اعتبر فرض الضريبة واجب وطني[4].

أما في الوقت الحالي يعتبر القانون الجبائي من بين أولى الصلاحيات السيادية للدولة وهذا منذ ظهور القانون الإداري، ففي بعض البلدان الأوربية اعتبر القانون الجبائي وجها مميزا من أوجه القانون الإداري العام. لكن مع تطور دور الدولة التي أخذت في التدخل أكثر فأكثر في تسيير النفقات العمومية، تمكنت الجباية من الاستحواذ على مكانة متميزة في تمويل نفقاتها من خلال فرض الضريبة. على هذا الأساس، فقد شكل لها ترسانة من القواعد الخصوصية على المستوى القانون المالي.

هذا الأخير، يتكون بشكل عام اليوم، من مادتين اثنتين: المالية العمومية والقانون الجبائي وكلا المادتين تعالجان موضوع الضريبة (كله أو جزء منه) والتي تعتبر وسيلة تمويل هامة للنفقات العمومية.

---

[1] شريف محمد، المرجع السابق، ص:37

[2] ناصر مراد، المرجع السابق، ص: 22

[3] ناصر مراد المرجع أعلاه، ص: 22

[4] مؤيد جميل ومحمد ميالة، **علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح، نابلس، 2006، ص:12

فالمالية العامة تقوم بتحليل القواعد المنظمة لإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، من نفقات عامة وإيرادات عامة ولواحقها أما القانون الجبائي، من جهته، فيقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، المتعلقة بوعاء تصفية وتحصيل الضريبة وتكون هذه القواعد نافذة بعد تصويت البرلمان عليها[1].

مبادئ القانون الجبائي:

من المعروف أن القانون بصفة عامة ينقسم إلى قانون خاص وقانون عام، أما القانون الخاص فهو بصفة عامة ينظم العلاقات بين الأفراد بعضهم البعض وبين الأفراد والدولة إذا تمت هذه العلاقة على أساس التعاقد وليس على أساس سلطة الدولة وسيادتها، كما هو الحال بالنسبة للقانون المدني والقانون التجاري. وقد ظهر القانون الخاص قبل ظهور القانون العام وذلك بسبب اقتصار نشاط الدولة على مجرد تحقيق الأمن الخارجي والداخلي وتوطيد أركان العالة وسن القوانين التي تنظم العلاقات بين الأفراد في المجتمع على نحو يكفل المساواة بينهم[2].

وبسبب المبادئ المسيرة لنشاط الدول استمد القانون الجبائي ملامح عديدة من القانون الإداري العام. لكن مع زيادة حجم القواعد النفاذة للقانون العام، أخذ القانون الجبائي في التميز أكثر فأكثر. لهذا يكثر الحديث اليوم عن استقلالية القانون الجبائي الذي استمد الكثير من مبادئ القانون العام.

على هذا الأساس، يمكننا سرد بعض من هذه المبادئ المستلهمة عن القانون العام والتي نجدها إلزامية فيما يخص الضريبة وهي: مبدأ المساواة، مبدأ الشرعية و أولوية المصلحة العامة.

1- مبدأ المساواة: يهدف للسماح للدولة باقتطاع الضريبة تناسبا مع القدرات التكلفية للمواطنين بغرض تغطية الأعباء العمومية. وكان كذلك في إطار المفهوم الاقتصادي الليبرالي. أما اليوم فقد صارت الضريبة أداة للتعديل الاقتصادي لأنه إضافة للدور المالي، وجدت للضريبة أدوار اقتصادية واجتماعية، لهذا وحتى تكون هناك عدالة ضريبية فعلية يجب أن تكون التضحية المطلوبة من طرف المكلفين بالضريبة إذا لم يتم إجراء التصحيحات الضرورية على الفروقات الموجودة بين المداخيل وثروات المكلفين بالضريبة.

2- مبدأ الشرعية: لا يمكن أن توضع الضريبة قيد التنفيذ إلا إذا تم إصدارها بنص قانوني وعادة من خلال قوانين المالية التي تعدل بهذه المناسبة مختلف القوانين الضريبية ويجب أن تكون الضريبة موافقة لأحكام هذه القوانين التي تتطلب تطبيقا محكما إضافة إلى كل هذا، لا يمكن وضع أية ضريبة قيد التنفيذ أو تحصيلها إذا لم يتم الترخيص لها من طرف القانون. لهذا الغرض نجد كل سنة أن المادة الأولى من قانون المالية والتي يتماشى محتواها مع أحكام القانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية ودون هذه الرخصة لا يمكن وضع ولا تحصيل الضريبة.

3- مبدأ المصلحة العامة: مقارنة بفروع القانون الأخرى، ينفرد القانون الجبائي بتوفره على خصوصيات مميزة.حيث أن له مرتبة أعلى من فروع القانون الأخرى مادام أن الضريبة تقوم بتمويل جميع نشاطات الدولة الرامية إلى تحقيق المصلحة العامة مادام أن النفقات العامة تهم جميع شرائح المجتمع[3].

---

[1] محمد عباس محرزي، مرجع السابق، ص ص:41 -42

[2] المرسي السيد الحجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص:73

[3] محمد عباس محرزي، المرجع أعلاه، ص ص:42-43

لهذا الغرض تتمتع الدولة، من خلال الإدارة الجبائية بصلاحيات نافذة طبقا للقانون العام التي يمكن من خلالها القيام بوضع وتحصيل الضريبة بالارتكاز على قواعد خاصة بالقانون الجبائي.

في غياب هذه القواعد في بعض المجالات، تلتزم الإدارة باللجوء إلى القانون العام والتي تظهر إلى السطح حدود استقلالية القانون الجبائي[1].

استقلالية القانون الجبائي: يرتبط القانون الجبائي بالقانون الدستوري (وهو أحد فرع القانون العام) ذلك أنه لا يجب فرض الضرائب بما يخالف أحكام الدستور من حيث العدالة الاجتماعية مثلا والتي تمثل الأساس في فرض الضريبة مثلا والتي تمثل أساس فرض الضرائب والتكاليف العامة، كما لا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاءها أو الإعفاء منها بغير قانون، وبناء على ذلك نجد أن القانون الضريبي يستمد جذوره الأساسية من الدستور فالقانون الدستوري هو الذي يقنن القواعد الأساسية لإقرار الضرائب[2].

كما أن مفاهيم الشركة أو التاجر الخاضع للضريبة ليست نفسها مقارنة بتلك المنصوص عليها في القانون التجاري ونفس الشيء يمكن قوله، بالنسبة للشركات المدنية، أين ترتبط المعالجة الضريبية لها بالمداخيل التي تتحصل عليها، دون الاكتراث بالشكل القانوني للشركة مادام الهدف الرئيسي هو إخضاع إجمالي المداخيل المحققة للضريبة[3].

من جهة أخرى، ودائما على سبيل المثال وفيما يخص أرباح الشركات، نلاحظ أن مصطلح" الربح الخاضع للضريبة" هو مصطلح خاص بالقانون الجبائي، ولا يوجد في المواد والمفاهيم القانونية أو الاقتصادية الموافقة،كما أن للقانون الجبائي مبادئه الخاصة به وتتمثل في:

- المساواة أمام الضريبة: وهذه القاعدة مستوحاة من المادة 13 من التصريح العالمي لحقوق الإنسان وتقوم كل دولة بتحديد الأساليب التي يمكن وفقها تحقيق المساواة.
- انعدام (غياب) الحصانة الضريبية بحيث لا يمكن أن يستفيد أي صنف من المكلفين بإعفاءات ضريبية كاملة ونهائية (أي عدم الدفع النهائي والكامل).
- ضرورة تناسب الضريبة مع القدرة التكلفية للمكلفين.

كما أن للقانون الجبائي مصادره الدولية الممثلة في: الاتفاقيات والمعاهدات الدولية، مثل الاتفاقيات المتعددة والثنائية لمنع الازدواج الضريبي، والتوجهات الدولية بخصوص التعامل مع القضايا الجبائية معينة[4].

[1] محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص:43

[2] المرسي السيد الحجازي، المرجع السابق، ص:75

[3] محمد عباس محرزي، المرجع أعلاه، ص:44

[4] عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير، الأردن، 2011، ص ص:67-68

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة والجباية والمعايير المحاسبية

إن العلاقة بين الجباية والمحاسبة تختلف من دولة إلى دولة ومن نظام محاسبي إلى نظام أخر ويرجع ذلك إلى المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تبنيها وإلى الأسواق المالية الدولية والبورصات لأنها هي التي أجبرت الدول إلى انتهاج هذه المعايير بغية الدخول إلى البورصة والتعامل بالأسهم والسندات، لذا قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب ففي المطلب الأول قمنا بعرض طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية وفي المطلب الثاني تناولنا أسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية وفي المطلب الثالث عرضنا علاقة القوانين الجبائية بالمعايير المحاسبية.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية

المحاسبة والجباية هما نظامان مستقلان ينطلقان من نفس المفاهيم ولكن يستجيبان إلى أهداف مختلفة، المحاسبة تسمح بقياس نتيجة المؤسسة عبر الأحداث والتدفقات الاقتصادية، فهي من أجل وصف وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة عن طريق كشوف الذمة المالية وأيضا أداء المؤسسة، فالمحاسبة المالية تهدف لتلبية حاجات المستثمرين وحمايتهم من المخاطر وكذلك المساهمين والمقرضين لرؤوس الأموال، أما الجباية تهدف إلى تحديد مبادئ وقواعد التقييم للربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة، فالاختلاف بين الجباية والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة، كما أن الاختلاف شديد وقابل للتدارك[1].

- **تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية:** إن الدراسات في العلاقات بين المحاسبة والجباية نادرة جدا في الآونة الأخيرة، ومهمة بحيث لا نجد أي نظرية تماثلها، إن تطبيق المحاسبة في القديم كان يعرض دون أي اختلاف مع الجباية بحيث كان عرض المحاسبة يصوب إلى المظهر الجبائي حيث تعتبر الجباية قلب ولادة مهنة المحاسبة[2]، يرجع تاريخ المحاسبة الأولى إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أن المعادن الثمينة، وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن، السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف[3].

وفي العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة انطلاق العلاقة بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة. وهكذا استمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوربا. ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة مما مهد لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشيا مع

[1] Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, **divergences comptabilité –fiscalité**, **gestion des résultats en tunisien** : **les nouveaux défit**, 2011, p02 ,https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hal.00646800, consulté le(21/03/15) 14 :30

[2] Jean-CAC rossignol, **comptabilité et fiscalité**: centre recherché fiscales Pol d'économie et gestion, www.cairn.info/revue-comptabilité-controle-audit-1999-2page5htm consulté le (25/03/2015) 15:30

[3] بوسبعين تسعديت، مذكرة التخرج، مرجع سبق ذكره، ص : 14

التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها لخدمة اقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما[1] .ففي سنة 1674 في فرنسا تم إصدار أوراق مختومة لأجل دفتر اليومية حيث كانت تسجل فيها العقوبات ثم ظهرت فكرة أخرى مشابهة سنة 1706 حيث تم خلق دواوين خاصة لتكمل هذه الشكليات، كل مرة هذه الأحكام كانت تصدر دون أن تنفذ لأن تطبيقها الخاطئ أقوى بكثير من القانون وتم استكمال انجاز سجلات دون طابع، العديد من الأفكار والأوامر لحقت بهذه الفكرة حتى حلول الحرب العالمية الأولى، إذ أنه لم يكن للمحاسبة قبل سنة1917 أي تقرير ضيق عن الجباية وذلك لحقيقة طبيعة الضرائب قديما، فالحرب العالمية الأولى أجبرت العديد من الدول على وضع أحكام جديدة لتمويل العجز العمومي وذلك بالضغط المتعدد بهذه الأحكام على المحاسبة ، حيث أصبحت العلاقة بين المحاسبة والجباية رسمية وذلك بسبب بروز الضريبة على الدخل[2].

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

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

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

المقاربة الثالثة: تضم النوع الأول والثاني أي علاقة وسطية بحيث يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة ومن أمثلة ذلك (الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ...).

المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين بحيث تحدد النتيجة المحاسبية لوحدها ويتم تحديد النتيجة الجبائية بطريقة أخرى أي على المؤسسات مسك دفاتر خاصة بالمحاسبة وأخرى خاصة بالجباية، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية.

أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا[3].

---

[1] **علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير المحاسبية الدوليةIFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مداخلة ضمن الملتقى الوطني النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدوليةIFRS-IAS ، جامعة مستغانم consulté le http://www.unive-bouira.dz (17/03/2015) 09 :45

[2] Jean-CAC rossignol, op-cit, p:05

[3] براق محمد وبوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA) يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، ص ص:4-3

- كما يمكن النظر إلى العلاقة من وجهة نظر أخرى:

لا توجد علاقة: الجباية والمحاسبة تتبع قوانين بحيث تكون هذه القوانين مختلفة بغرض تحقيق أهدافهما.

علاقة تامة: نفس القوانين تطبق على الجباية ومن أجل عرض القوائم المالية.

المحاسبة هي الأساس: القواعد المحاسبية تتبع من أجل الأهداف المحاسبية ولكن حقيقتا لها أهداف جبائية من الممكن أن لا يكون هناك قوانين جبائية، وإن كانت تكون غير كافية.

المحاسبة هي الأساس مع أثر رجعي: المعايير المحاسبية تملك خيارات أو قوانين تسمح بالتأثير في العديد من العناصر وكيفية سيرها أو تأجيل النتيجة، هذا التوسع ممكن للنتيجة وهذا محفز لاختيار القواعد المستخدمة والمماثلة للأهداف الجبائية، بغياب القواعد الجبائية.

الجباية هي الأساس: القواعد والخيارات تعود للجباية وتتبع محاسبة يمكن أن يكون هناك غياب للقواعد المحاسبية بكفاية خاصة.

الجباية هي المسيطرة: الخيار يخدم الأغراض الجبائية وأيضا الأهداف المحاسبية وذلك لتفادي الاختلاف بينهما[1].

- **مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في ضل التطورات التي يشهدها العالم**

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة[2].

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

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية. وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير عليها.

لذا، فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)كان من الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي.

هناك بعض الحالات العملية التي يمكن أن تعطي رؤية أكثر واقعية[3]، عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دوليا ومنها:

---

[1] Costel istrate, **évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie**, France,2011, p04 , https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hac-00650468 consulté le(15/03/2015) 10:30

[2]. Julie, **le rapport entre la fiscalité et la comptabilité** http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch consulté le (17/03/2015) 17 :30

[3] **Importantes différences entre règles fiscales et comptables**, La Commission Des Questions Fiscales http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html. consulté le (17/03/2015) 18:40

جدول رقم (01): معالجة الأصول المادية والمعنوية: تعالج الأصول المادية والمعنوية وفقا للقاعدتين المحاسبية والجبائية، على النحو الأتي:

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

المصدر: جاوحدو رضا، **أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي** –حالة الجزائر– جامعة باجي مختار عنابه، الجزائر، ص:4، www.unive-bouira.dz consulté le (19/03/0215) 09 :20

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

جدول رقم (02): حقوق الملكية الفكرية وفرق الاقتناء: يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية والجبائية المعتمدة في هذا المجال.

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

المصدر: جاوحدو رضا، المرجع اعلاه، ص: 05

يعتبر هذا العنصر جد مهم بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، لأنها كثيرا ما تظهر في حساباتها وبإمكانها التأثير على نتيجتها المالية ما يؤدي إلى اختلافات في حساب الضريبة[1].

[1] جاوحدو رضا، المرجع السابق، ص: 05

المطلب الثاني: أوجه وأسباب الاختلاف بين المحاسبة والجباية

تبقى العديد من أوجه الاختلاف بين قواعد تحديد الربح الضريبي كما يقررها التشريع الضريبي وبين قواعد الربح المحاسبي كما تحددها المعايير المحاسبية، من أهم هذه الفروق في رأيينا أن التشريع الضريبي لا يلزم بإتباع المعايير المحاسبية التي تتناقض مع السياسات التي يهدف إليها سواء كانت هذه السياسات سياسات مالية أو اقتصادية أو اجتماعية فالتشريع الضريبي مثلا لا يلزم بإتباع المفهوم المحاسبي للحيطة والحذر كما لا يراعي تماما الأخذ بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو من المبادئ التي تعالجها عدة معايير محاسبية ويؤكد ذلك ما يقرره المشرع الضريبي من عدم الاعتراف بالاحتياطات أيا كان نوعها أو السماح بتكوين مخصصات في حدود وبشروط معينة، بينما يعترف بالنفقة ولو لم تؤدي لتحقيق دخل طالما ساهمت في الحصول عليه، حتى المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بمحاسبة الضرائب المؤجلة، ينحصر دوره فقط في الإفصاح عن الفروق الزمنية الدائمة بين الربح الضريبي والمحاسبي[1].

- **الاختلاف في تحديد الربح الخاضع للضريبة:** الاختلاف بين المحاسبة والجباية يرجع إلى الاختلاف بين النتيجة المحاسبية قبل الضريبة والنتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، بما أن القوانين المحاسبية مختلفة عن التشريع الجبائي، لاسيما إذا كان لكل قانون هدفه الخاص على حساب القانون الأخر كحالة الولايات المتحدة، بريطانيا العظمى، الصين، تونس، الجزائر....الخ، بحيث أن بعض الخبراء والمفكرين يقومون بدراسات لإيجاد مجال يتوافق بين القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية لتمكين معدي القوائم المالية من تفادي الاختلاف بين المحاسبة والجباية.

- إن هذا الاختلاف يؤثر على المعلومات المحاسبية والمالية المنتجة وخاصة سير إعداد القوائم المالية، للنتيجة المحاسبية وللربح الخاضع للضريبة دون القيام بتغيير في القواعد القانونية والمبادئ للجباية والمحاسبة كذلك[2].

- بحيث هنالك مدخلان يمكن اعتماد احدهما في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، الأول هو "المدخل المعتمد" والمطبق في العديد من الدول وبخاصة في أوربا، ويقوم هذا المدخل على أساس أن الأرباح التي تظهر في القوائم المالية والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية، تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ولكي يلائم الموضوع قواعد حساب الضريبة تقوم بالعديد من التسويات والمعالجات لكي يلائم قواعد حساب الربح الجبائي، فالأثر قوي للعلاقة فعن طريق النتيجة المحاسبية يتم تحديد الضريبة على الربح لأن النتيجة الجبائية (الوعاء لهذه الضريبة) يحدد انطلاقا من الربح المحاسبي بحيث أن الربح الجبائي يحدد وفق العلاقة التالية: النتيجة الجبائية= الربح المحاسبي (النتيجة الخام)+عناصر مماثلة للنواتج-العناصر المماثلة للأعباء-التخفيضات الجبائية-نواتج غير خاضعة للضريبة+الأعباء غير الخاضعة للضريبة-الخسائر الجبائية المسترجعة[3].

---

[1] أسامة عبد الرزاق، **ندوة حول التوافق والاختلاف بين التشريع الضريبي المصري والمعايير المحاسبية المصرية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، يوم 08/مارس/2003، ص :10 ، www.cipe.arabia.org/pdfhelp.asp، تم الاطلاع يوم (2015/03/20) 13:30

[2] Inès Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri ,**divergences comptabilité- fiscalité gestion fiscal et gestion des résultants en Tunisie**: **les nouveaux défis** ,France,2011,p :4, http://www.hala.archives-ouvertes.fr , consulté le (18/03/2015) 14 :35

[3] Maria Madalina Gibina, la relation entre la comptabilité et la fiscalité dans le contexte l'application des norme comptable IFRS –le cas de Romanie- ,p :03

- أما المدخل الثاني والذي تتبعه الدول الانكلو-سكسونية حيث تقوم بإتباع قواعد خاصة ومستقلة عن بعضها في تحديد الربح المحاسبي والربح الجبائي بحيث تتبع قواعد خاصة بتحديد الربح المحاسبي وقواعد أخرى بتحديد الربح الجبائي كما أن هذه الدول لا تأييد أيضا توسع القوانين المحاسبية على حساب القوانين الجبائية والتي يمكن ترجمتها عن الاختلافات بين النظامين.

- لكل من المدخلين مزايا وعيوب، فعند اعتماد النتائج التي تظهرها التقارير المحاسبية في عملية حساب الضريبة، فإن مجموعتين من القواعد يجب أن تطبق والتي ستوسع التزام الشركة التي تكون أكثر سهولة في التعديل لأغرض الضريبة من المبادئ التي تتبع في إعداد القوائم المالية، وعلى أي حال فإن حساب الربح الضريبي على أساس تبني المحاسبة فمن المؤكد أنه لا يمكن أن نفر من التسويات أو المعالجات الضريبية، حاليا من غير المنطقي الدعوة إلى هذا المدخل، فلكل دولة الحرية في تحديد كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة، فقد يكون مبني بشكل أولي على نتائج القوائم المالية، أو يتم ذلك من خلال قواعد خاصة بحساب الضريبة، أي أن للدول الحق في إتباع الطريقة التي تراها مناسبة على الرغم من مزايا وعيوب كل منهما، إلا أن هناك مبادئ راسخة في حساب الربح الضريبي لا يمكن تجاهلها في كلا من التيارين[1].

أسباب الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة: ويمكن ترجمة الاختلاف في النقاط التالية:[2]

أ- استناد الأنظمة المحاسبية إلى مبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الجبائية؛

ب- وجود اختلافات بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي، ويؤدي هذا إلى اشتمال القوائم المالية إما على بعض المفردات التي لا تدخل في القياس الربح الضريبي أو عدم اشتمالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه؛

ت- يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يرمي المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة، وقد ترتب على ذلك ما يلي:

- عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير او تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها المكلفون بصفة منتهية.
- قيام المؤسسات بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثير بالمبادئ والتشريعات الضريبية.

- التسيير الجبائي وتسيير النتيجة: العديد من الباحثين عرفوا التسيير جبائي بأنه مجموعة من الاختيارات الفعالة تحترم القوانين الجبائية، توضع كذلك على الأبعاد القانونية وتعرف كذلك على أنها عملية قانونية تسمح بتخفيظ مبلغ الجبائي المسدد، وعرفت كذلك على أنها قدرة المؤسسة على تنظيم نشاطها المالي بطريقة تخفض بها من العبء الجبائي، تقوم المؤسسة بوضع مجموعة من الاختيارات الجبائية المسموح بها ضمن الأحكام الجبائية المترجمة لتسييرها الجبائي[3]، حيث أن الفرانكفون يرون أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأي

[1] International chamber of commerce, **importantes différence entre règles fiscal et comptables**, parie, France, web site www.iccwbo.org consulté le (19/03/2015) 17 :45

[2] عمر التركي هزاع العجيلي، **اثر عدم تبني معيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، العراق، السنة الجامعية 2012-2013، ص: 16

[3] Lnés bouziz Daoud et Mohamed Ali Omri, op-cit, p: 07

عدم التعسف في استعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير، وهذا التعريف يقتصر فقط على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير لإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار الجبائية ممكنة الوقوع. أما التعريف الانجلو-سكسون، يرى أن التسيير الجبائي يهتم بكل التكاليف بما فيها التكاليف الجبائية والأطراف المتعاقدة مثل: حملة الأسهم (المساهمين)، المدراء التنفيذيين، مدراء الماليين، المحللين الماليين، إدارة الضرائب، المجتمع، المراجعين...الخ، المعنية بالإفصاح لها عن مبلغ الضريبة (أي أنه لا يتعلق بالإدارة فقط)، بالإضافة إلى أن له نظرة عالمية وذلك راجع لطبيعة الشركات التي تنشط في مثل هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن التسيير الجبائي يهدف إلى تعظيم أرباح المساهمين وذلك بالحفاظ على قيم سوقية مرتفعة في السوق المالي عن طريق ضمان أقل إخضاع جبائي وهذا ما يسمى: المساهمة في خلق القيمة. إذ نستنتج أن التسيير الجبائي بالمفهوم الحديث لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغير الجبائي داخل أنشطة المؤسسة بل يتعداه إلى نظرة أبعد من ذلك وهي كيفية معالجة تأثير المتغير الجبائي على أصحاب المصلحة[1]. حيث يمكن للمسيرين وضع إستراتيجية جبائية تعمل على وضع اختيارات متنوعة ذات امتيازات كثيرة، في المخطط الجبائي، بحيث أن المسيرون يحثون بهذا العمل على خلق قيمة للمؤسسة، أو تحويل الإثراء إلى مصلحتهم على حساب نفقات جهات أخرى لا سيما الإدارة الجبائية. وفي سياق نظرية الوكالة قد يستغل المسير الفرصة وينتهزها لتحقيق فائدته الخاصة، في هذا السياق ينتهز الوكيل أو المسير استخدام الاختيارات المحاسبية والجبائية وذلك باستغلال المناخ التقديري الموحد في النصوص القانونية وذلك بغية تعظيم أرباحه على حساب المساهمين والإدارة الجبائية. وهذا ما يجعل تصرفات المسيرين بارزة للسلطات ويدفعهم إلى البحث عن كيفية تسير النتيجة المحاسبية باختيار السياسات المحاسبية التي تسمح لهم بتعظيم إثراءهم وتقليل الأعباء الجبائية التي تخفض من الربح المحقق، مع العلم أن الاختيار المحاسبي له أثر مرتبط بالضريبة، فالضريبة تلعب دور في اختيار السياسة المحاسبية فالمسيرون يبحثون عن كيفية تطبيق تسيير النتيجة من أجل تحقيق الأهداف الجبائية فمثلا اختيار طريقة تقييم المخزون بين (FIFO) و (LIFO) حيث يتم اختيار الطريقة التي تخفض من العبء الجبائي[2].

- **الاختلاف في القواعد والأهداف:** إن القوانين الجبائية والمالية والتجارية تخدم أهداف مختلفة، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة أيضا وهذا تبعا لاختلاف تلك الأهداف.

قواعد المحاسبة عن الأعمال التجارية البسيطة: تستخدم بهدف تحديد النتائج التجارية للمؤسسات الفردية بحيث تحدد بشكل خاص ما إذا كانت النتيجة ربح أو خسارة للفترة المحددة، وتلك القواعد تكون جزءا من القانون التجاري للدولة أو قانون الشركة بحيث تهدف إلى حماية حقوق المساهمين وحفظ حقوق الدائنين، وكذلك حصص الشركاء في حالة شركات الأشخاص حيث أن مبدأ الحيطة والحذر يلعب دور كبير في ذلك[3].

[1] صابر عيسى ومحمود فوزي شعوبي، **اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات لولاية بسكرة**، مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2013، ص:118

[2] Lnés Bouziz Daoud et Mohamed Ali Omri, op-cit, p :08

[3] محمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زاير البدران، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد24 المجلد السادس، سوريا، أيار 2009، ص:12

قواعد المحاسبة المالية وإعداد التقارير: تتعلق بالمحاسبة والمعلومات المالية تخضع لقوانين أسواق المال لبلد ما ، هدفها هو تقديم للمستثمرين أو أي طرف أخر، صورة وفية وصحيحة أيضا ما أمكن عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية (مجموعة) في فترة محددة (الوضعية المالية، النتائج، تدفقات الخزينة) حيث أن مبدأها الأولي والأساسي يتمثل في العرض الشفاف أو "الصورة الوفية" كما أنها تستجيب كذلك لمبادئ أخرى كمبدأ القيمة السوقية[1].

قواعد حساب الجبائية: تستخدم بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة، وتحديد المسؤولية الضريبية للوحدات الاقتصادية، إن قواعد حساب الضريبة يجب أن تكون قابلة للاذعان وخضوع المكلفين بدفع الضريبة، وفي الوقت نفسه قابلة للتنفيذ والرقابة من قبل السلطات الجبائية، إن قواعد الجبائية تعد لأهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وغيرها، منه على سبيل المثال تحقيق الموارد العامة وإعادة توزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخول وتشجيع الاستثمار والسياحة ومنع أو تقليل استهلاك سلع معينة وتشجيع الإنجاب ...الخ.

- كما أن للقوانين الجبائية قواعد خاصة بها كالموضوعية واليقين كما أن الجباية لا يمكنها أن تتنازل عن العقوبات التي تفرضها على المكلفين بالضريبة لضمان التوحيد بين المحاسبة والجباية كذلك فقد يكون في النتيجة المحاسبية شيء من التضخيم بفعل القواعد المحاسبية وهذا ما قد يكلف المكلف بدفع مبالغ ضريبية لأرباح لم يحققها وهذا يتناقض مع مبدأ مراعاة قدرة المكلف عن الدفع.
- **الاختلاف بين قواعد المحاسبة المالية وقواعد سوق رأس المال:** إن قواعد القانون التجاري تقضي بكيفية تحديد النتائج المالية للوحدات الاقتصادية الفردية، وفي كثير من الأحوال توضع هذه القواعد بمعزل عن القوانين الخاصة بالمحاسبة، وعادة ما تمتلك الدول مبادئ ومعايير وقواعد خاصة إضافية في المحاسبة وإعداد التقارير للشركات المسجلة ضمن الأسواق الوطنية لتبادل الأسهم، وإنها تكون معايير وطنية مثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) أو أن تستخدم بشكل واسع مثل المعايير المحاسبية الدولية (IAS) أو كما يطلق عليها الآن معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).
- إن القواعد المحاسبية وإعداد التقارير المالية تبنى على أساس مبادئ الإفصاح للمعلومات والذي يعتمد بالدرجة الأولى خدمة المستثمرين، تلك المعايير يجب أن تطبق بثبات لكل مستخدمي المعلومات المالية بشكل تام، وفي بعض الأحيان قد تعطى الوحدات الاقتصادية حق الاختيار مع الأخذ بعين الاعتبار التطبيقات الموحدة التي يتم اختبارها وفحصها من قبل المدققين الخارجيين، حتى تكون قابلة للتنفيذ من قبل سلطات الأسواق المالية أو الجهات الأخرى.
- وتحت ضغط العولمة على أسواق رأس المال، فإن المحاولات والجهود تبذل لجعل الشركات تذعن للمبادئ المحاسبية (معايير المحاسبية الدولية، معايير الإبلاغ المالي الدولية، والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموما)[2] .

– المحاسبة الجبائية والمحاسبة المالية: إن المحاسبة المالية تسعى إلى إثبات العمليات المالية واستخلاص نتائج ربح أو خسارة المشروع وذلك حسب الأصول والأعراف المحاسبية، أما المحاسبة الضريبية فتهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة وفقا لتشريعات مقررة[3]، وهنا يظهر التباين في النقاط التالية:

---

[1] International chamber of commerce,op-cit,p:03

[2] محمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زاير البدران، المرجع السابق 2009، ص:125

[3] عزمي يوسف خطاب، **الضرائب ومحاسبتها**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص: 20

- المحاسبة المالية تعتمد أساس الالتزام في حين أن المحاسبة الجبائية تعتمد الأساس النقدي أحيانا وأساس الالتزام أحيانا أخرى.
- تسمح المحاسبة المالية بتكوين احتياطات أو مخصصات لمقابلة الخسائر أما الضريبة فلا تسمح بذلك أحيانا.
- ترتبط المحاسبة الجبائية بالقانون ارتباطا شديدا بعكس المحاسبة المالية فنرى أن المحاسبة الجبائية ترفض الضرائب والأجور التي لم تدفع عنها رواتب مثلا.
- تقبل المحاسبة المالية النفقات والمصاريف لغاية الوصول إلى الربح الصافي، أما في المحاسبة الجبائية لا تقبل بعض المصاريف لتنزل من الدخل مثل مخصصات الأصول التي تستجيب إلى مبدأ الحيطة والحذر[1].
- المحاسبة الجبائية تأخذ بمبدأ إقليمية الضريبة أي ضمن حدود الدولة فهي تستخرج الربح الصافي للمؤسسة في البلد، أما المحاسبة المالية فتستخرج نتيجة أعمال المشروع داخل وخارج حدود البلد[2].
- المحاسبة المالية تأخذ بالإيرادات جميعها بينما المحاسبة الضريبية تستبعد بعض تلك الإيرادات نظرا لإعفائها بموجب القانون مثل دخل الأوراق المالية[3].
- المحاسبة المالية ليس لها إعفاءات شخصية وعائلية تنزل من الدخل للوصول إلى صافي الربح بينما في المحاسبة الجبائية فهناك إعفاءات عائلية شخصية كما دخل عليها القانون ليتم تنزيلها من الربح الخاضع للضريبة[4].

المطلب الثالث: علاقة معايير إعداد التقارير المالية بالأنظمة الجبائية

حسب الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية حيث أظهر هدف المعايير والمتمثل في تقديم للمستثمرين أو أي طرف، صورة وفية وصحيحة ما أمكن عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في فترة محددة (الوضعية المالية، تدفقات الخزينة، الأداء المالي للمؤسسة)، وان مبدأها الأولي "العرض الشفاف". وهذا ما يتناقض مع أهداف الجباية التي سبق و أن أشرنا إليها[5].

في بداية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية(IFRS/IAS) كانت تطبق بوجه الخصوص على المؤسسات المدرجة في البورصات الأوربية والتي يصيبها الدمج، فالحسابات المجمعة في الاتحاد الأوربي لم تكن على العموم خاضعة للجباية المجمعة على أساس خاص بالمعطيات المحاسبية فقط، رأس المال الاجتماعي للمؤسسات هو الذي يشارك في عملية تجميع الحسابات عموما خاصة في حالة الضريبة على أرباح الشركات، صحيح أن بعض الدول الأوربية كانت تطبق أو تكمل

الجباية ببعض العناصر (إضافة عناصر إلى الجباية لكي تلبي احتياجات الجباية) ولكن غالبا ما كانت العلاقة متقطعة بين القوانين الجبائية والمعايير ومن هذه الدول (فرنسا، ألمانيا، الدانمرك)[6] .

[1] عزمي يوسف خطاب، المرجع السابق، ص: 20

[2] عبد الناصر نور وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2008، ص:101

[3] خليل الرفاعي، **المحاسبة الضريبية**، دار المستقبل للنشر والتوزيع،الأردن، 2009، ص ص:18-19

[4] عزمي يوسف الخطاب، المرجع اعلاه، ص: 21

[5] Philipe touron et Hubert tondaur, **comptabilité en IFRS**, éditions d'organisation, 2004, p:08

[6] Bruno Colmant, connexion des droit comptable et fiscal des entreprises, 2006, p:26

- **جدول رقم (03): الاختلاف في المفاهيم:** ويمكن ترجمة ذلك وفق الجدول التالي

فلسفة المعايير IFR	مبادئ المستخدمة لتحديد النتيجة الجبائية
- أولوية التنسيق مع المستثمر والتوجه نحو المستقبل - التوجه نحو المستقبل - وضعية الميزانية الختامية وعرض الأداء كنتيجة ثانوية للميزانية (الفكرة الأساسية هي أن النتيجة متعلقة بقياس رؤوس الأموال أو إثراء المساهمين أي زيادة عوائد المساهمين) - استخدام مبدأ القيمة العادلة	- المبادئ العامة المتفق عليها في القانون الجبائي والتي تطبق كذلك من أجل تحديد الضريبة على الربح: اليقين، العدالة الجبائية الفعالة - أهمية الموضوعية واليقين - الضريبة على الربح الجبائي معنية بالدورة الجبائية - أفضلية الصفقات على خسارة الالتزامات - الحاجة إلى مصداقية والفعالية الإدارية - يجب أن تراعي قدرة الدفع لدى المكلف
مدخل يركز على الميزانية (أصول، خصوم)	ضرورة تحديد الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة السابقة والمحققة
استخدام المحاسبة وفق القيمة العادلة واعتراف بأرباح ليست محققة	ضرورة مراعاة قدرة المكلف على الدفع، قابلية تطبيق القانون الجبائي، قابلية تنظيم الدخل الخاضع للضريبة
تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني	القانون الجبائي يركز على الشكل القانوني وبعض الحالات الخاصة
الاستعانة بالتقديرات	الحاجة إلى اليقين
الأهمية النسبية	الدقة الجبائية (درجة تخصيص أكثر دقة)

La source :MARIA MADALINA GIBINA, op-cit, p p :7-8

من خلال هذا الجدول نستنتج أن الاختلاف في المفاهيم بين المعايير المحاسبية الدولية والجباية نسبي أي أن هذا الجدول يبرز لنا الطابع الغالب على كل من المعايير ال حاسبية الدولية والجباية لمختلف الدول.

- **جدول رقم (04): الاختلاف في الأهداف:** تخدم القواعد المالية والجبائية أغراضها المختلفة، وبذلك فإن الاختلافات في النتائج سوف تكون متوقعة، بحيث سوف نقوم بعرض الأغراض والأهداف والمبادئ التي يمكن ملاحظتها في الجدول التالي:

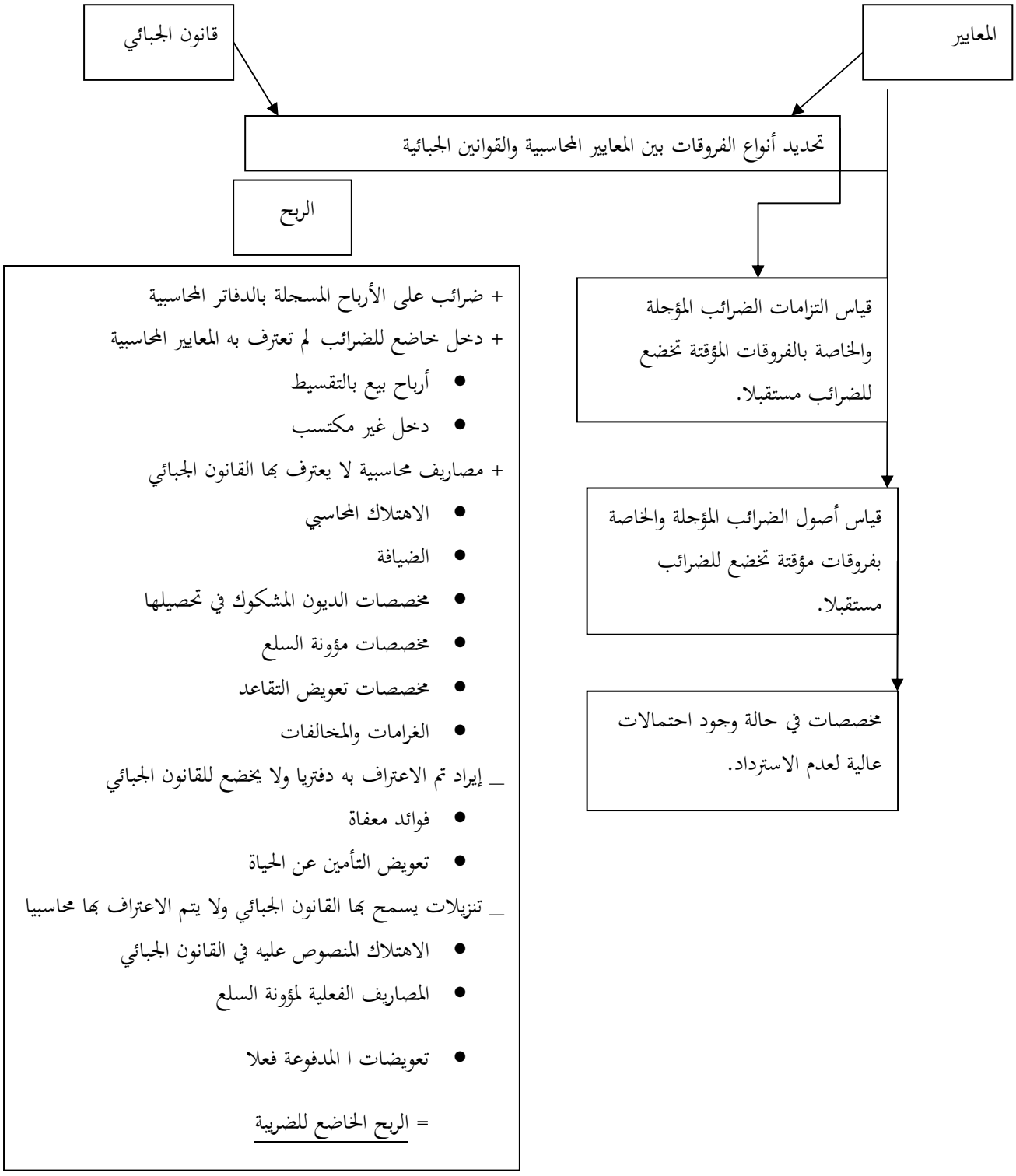
مصدر التشريع	الغرض من التشريع	الأهداف	مبادئ التقويم والقياس
معايير المحاسبية المالية والإبلاغ المالي المالية.	تحديد أداء المؤسسة الاقتصادية (المؤسسات المحلية والأجنبية).	معلومات لحماية المستثمرين كالشفافية والوضوح والقابلية للمقارنة	عرض منسجم مع القواعد المتبعة لتحقيق قيمة عليا للشركة، رؤية صادقة وإدراك تغيرات القيمة.
القانون الجبائي.	تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.	تحديد قدرة المكلف بالضريبة ،تقرير المحافظ على الإيراد، الموضوعية والمعاملة المتساوية، تجنب الازدواج الضريبي، أهداف غير مالية.	الواقعية "الموثوقية" الحيطة والحذر، القدرة على الدفع سنويا (تأجيل الخسائر، تعجيل الإهلاك)، تمييز الضرائب الأجنبية ، تدفق الأرباح.

المصدر: محمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زاير البدران، مرجع سابق الذكر، ص: 121

كقاعدة عامة فإن أي ناتج جبائي خاضع للضريبة إلا في حالة كونه وبوضوح غير خاضع بحكم القانون وبموجب هذه العلاقة فإن أي تغيير في حدود المحاسبة سوف يؤثر على النواتج أما النتيجة الجبائية لا تتغير بحكم أنها تعالج وفق القانون الجبائي، إن استخدام معايير المحاسبية والقوانين الجبائية يرجع إلى مبدأ العدالة نحو المكلف بالضريبة الذي يطبق قواعد جبائية ومحاسبية مختلفة، كما أن بعض العناصر قيمتها مختلفة من الناحية الجبائية ومن ناحية المعايير وتقييمها يكون مختلف[1].

[1] Maria Madalina Gibina, op-cit,p:09

الشكل رقم (02): الفروقات بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية:



المصدر: محمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زاير البدران، مرجع سابق الذكر، ص: 131

هذا الشكل يبرز لنا أهم الاختلافات بين القوانين الجبائية والمعايير المحاسبية للدول، ويبرز كذلك الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلافات بين المحاسبة والجباية سواء كانت اصول او خصوم.

- **جهود المنظمة الدولية المحاسبية (IASB) لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية:** تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات، في العديد من الدول عبر العالم وبخاصة منها الدول الفرانكفونية، حيث يتدخل قانون الجبائي في مجال المحاسبة من أجل تحديد القواعد الواجب إتباعها لمسك المحاسبة وطرق التقييم. هذا ما جعل التطبيقات الجبائية ترتبط بالمعالجة المحاسبية في هذه الدول. على عكس الدول الانجلو-سكسونية التي تتميز باستقلال المحاسبة عن الجباية، بحيث يتم حساب الضريبة بعيدا عن المعالجات المحاسبية. أما بالنسبة للمعايير المحاسبية فهي تفصل في محتواها الجباية عن المحاسبة بإعطائها الأولوية للحقيقة الاقتصادية عن الشكل القانوني، حيث سيتم عرض بعض الجهود المبذولة من طرف المنظمة الدولية للمعايير (IASB) من أجل تفادي أي تعارض بين المفاهيم الأساسية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية(IAS/FRS) والقواعد الجبائية[1] .
- إن المعايير المحاسبية الدولية تفصل في محتواها الجباية عن المحاسبة وذلك بإعطاء الأولوية للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني لهذا حرصت المنظمة الدولية للمعايير المحاسبية(IASB) على تفادي أي تعارض بين المفاهيم الأساسية المشار إليه في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) والقواعد الجبائية، من خلال الجهود التالية:
- المعايير المحاسبية الدولية(IFRS/IAS) تصدر من منظمة (IASB) حيث هذه اللجنة مستقلة تماما عن السلطة الشعبية ما يجعلها بعيدة نوعا ما عن السياسة ، كما تتميز بكل الموضوعية والشفافية المطلوبة لتضع أولى أولوياتها كتقديم معلومات مالية تخدم المستثمر على حساب الغايات الجبائية.
- تعمد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة من طرف (IASB) على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذا الأمر من شأنه أن يساعد على تسهيل الممارسات الجبائية على النتيجة المحاسبية في البلدان التي ترتبط بها التطبيقات الجبائية بالتطبيقات المحاسبية، خاصة إذا 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 القانوني" بحيث أن هذا المبدأ لا يخدم الدول الانجلو-سكسونية التي تستقل فيها المحاسبة عن الجباية على عكس الدول الفرانكفونية التي ترتبط فيها الجباية بالمعالجة المحاسبية، " حيادية المعلومات المالية، القيمة العادلة" بحيث أن هذه المبادئ تتماشى مع الأهداف المحاسبية وتعمل على تقليل واستبعاد بعض المعالجات التي لها علاقة بالجباية[2].
- المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالضريبة المؤجلة: إن هدف هذا المعيار هو المعالجة المحاسبية لأثر التقادم والمعالجة الحاسبية للضرائب على النتيجة وتحديد النتيجة وكيفية التسجيل المحاسبي للنتيجة الجبائية الحالية والمستقبلية والتغيرات المستقبلية التي تطرأ على قيمة الأصول أو الخصوم وما الذي يدرج في الميزانية المؤسسة والتغيرات في الأحداث والصفقات[3]. وكل هذا سوف نوضحه لاحقا.

[1] **علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية**، المرجع السابق، ص: 11

[2] جاوحدو رضا، المرجع السابق، ص:05

[3] International Financial reporting standards,2006, p: 466

خلاصة:

في هذا الفصل تحدثنا عن الجباية حيث أبرزنا بأن الجباية تتكون من مجموع الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفعها وذلك بغرض تحقيق أهداف السياسة الاجتماعية والتي تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية على الأغلب، والهدف الأساسي للدولة يختلف باختلاف التوجهات الاقتصادية للدولة، كما قمنا بإبراز أهم الضرائب والرسوم المفروضة من طرف التشريع الجبائي الجزائري، حيث أن النظام الجبائي الجزائري يتميز بضرائب متنوعة ومتعددة وتراعي قدرات المكلفين بالضريبة وذلك بغرض تحقيق أهداف الدولة.

إن الاختلاف بين أهداف السياسة الجبائية وأهداف المحاسبة يؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إلا أن الاختلاف بين المحاسبة والجباية متفاوت من دولة إلى أخرى وكذلك من تيار إلى تيار، فالتيار الانجلو-سكسوني يقوم بالفصل بين الجباية والمحاسبة، فحسب هذا التيار لا توجد علاقة بين المحاسبة والجباية لذا ينص على تحديد النتيجة المحاسبية لخدمة أغراض مستعملي القوائم المالية من جهة وعلى تحديد النتيجة الجبائية بغرض فرض الضريبة من جهة أخرى، على عكس التيار الفرانكفوني والمتبع في العديد من الدول الأوربية يعتبر أن هناك علاقة بين المحاسبة والجباية، وأن تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية قبل الضريبة وهذا ما ينتج عنه ضرائب مؤجلة بشكل كبير نوعا ما والتي تظهر في القوائم المالية.

الفصل الثالث:

التحديات الجبائية التي تواجه النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن صدور النظام المحاسبي المالي بموجب قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي يعتبر النهج الذي يسير عليه مهني المحاسبة وذلك بعد إجراء مجموعة من التعديلات التي مست البلاد بداية من الإصلاحات الاقتصادية ولاسيما قانون الضرائب لسنة 1992 والتي تهدف إلى إلغاء العبء الجبائي الذي أثقل المؤسسات الاشتراكية، للسير نحو اقتصاد السوق، إلا أن هذه الإصلاحات لم تكن كافية لتبني النظام المحاسبي المالي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية لإعطاء قراءة أكثر شفافية ومصداقية للقوائم المالية وهذا ما دفع الدولة بالقيام بإصلاحات جبائية أخرى ابتداء من سنة 2008 إلى الآن، والتي تهدف إلى التقريب بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

ولكي نلقي الضوء على كل هذه النقاط قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة.

المبحث الثالث: المعالجة الجبائية والمحاسبية للاختلافات بين المحاسبة والجباية.

المبحث الأول: النظام الحاسبي المالي والنظام الجبائي

في هذا المبحث سوف نتناول مجموعة من المطالب تصب حول النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، حيث في المطلب الأول قمنا بعرض النظام المحاسبي المالي بينما في المطلب الثاني تحدثنا عن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، بينما في المطلب الثالث تناولنا العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري

في هذا المطلب سوف نقوم بعرض النظام المحاسبي المالي بشكل مختصر.

- **الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي:** تم وضع النظام المحاسبي المالي بنص قانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 ، المطبق بموجب المرسوم التنفيذي 156-08 الصادر في 26 ماي 2008 المحدد للإطار المفاهيمي الخاص بالمحاسبة والقوانين العامة لعرض القوائم المالية[1]، وصدور القرار المؤرخ في 26 جويليا 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009[2].
- **خصائص النظام المحاسبي المالي الجديد:** ونوجزها في النقاط التالية: [3]
- له إطار مرجعي مستمد من النظرة الانجلو-سكسونية؛
- معدة لمصلحة المستثمرين؛
- إعداد المرجع بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي؛
- معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي وليس قواعد؛
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات؛
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة « juste valeur »، و التي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة؛
- إدخال مفهوم التحيين (actualisation) والتي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.

[1] Abirat mokadem et djekidel yahia, **l'adoption des normes comptables internationales**: une évolution majeur du référentiel comptable en Europe et en Algérie, communication dons le séminaire international "le nouveau système comptable financier selon les normes comptables internationales expérimentation, des applications et perspectives, les 17 et 18 janvier 2010, université el-oued, Alger, p:07

[2] سهام مهيري، **اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الاداء المالي لشركات التأمين الجزائرية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص: 04

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

- **المؤسسات المعنية بمسك المحاسبة المالية:** يمسك المحاسبة المالية هذه المؤسسات هي: [1]
  - الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
  - التعاونيات
  - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية.
  - كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
  - كذلك فإن المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.
- **مبادئ النظام المحاسبي المالي** وتتمثل فيما يلي: [2]
  - محاسبة التعهد؛
  - استمرارية الاستغلال؛
  - قابلية الفهم؛
  - الدلالة؛
  - المصداقية؛
  - قابلية المقارنة؛
  - التكلفة التاريخية؛
  - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
- **التعريف بالمصطلحات**

- **تعريف الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسيرها المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية. مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول. من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة مايلي: الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما تعتبر أصول (عقود الإيجار – تمويلي)[3].
- **تعريف الخصوم:** إن الخصوم تبيين مصادر التمويل للمؤسسة، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها[4]. تمثل الخصوم الالتزامات الحالية للمؤسسة نابجة عن أحداث

[1] جودي محمد ركزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، الجزائر، 2009، ص: 78

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم07-11 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007م، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريد الرسمية "العدد74"، تاريخ 15 ذو القعدة عام 1428هـ الموافق لـ25 نوفمبر 2007م، ص: 03

[3] شعيب شنوف، المرجع السابق،ص:39

[4] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص: 12

وقعت في الماضي تترجم بالنسبة للمؤسسة عن خروج موارد متمثلة في المنافع الاقتصادية[1] . كما تتمثل الخصوم حسب المادة 22 من قانون النظام المحاسبي المالي في: [2]

– الخصوم الجارية: وهي التي يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية أو يجب تسديدها خلال الاثنى عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

– تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

- **تعريف الأموال الخاصة:** تمثل المنافع المتبقية ضمن أصول المؤسسة بعد طرح جميع خصومها[3]. كما يمكن تعريفها بأنها تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية "الخصوم المتداولة وغير المتداولة[4].
- **تعريف الإيرادات:** حسب المادة 25 تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية[5].
- **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية[6].

– **القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:** حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تتضمن القوائم المالية خمس عناصر وهي على التوالي: الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصة والملاحق، حيث يجب أن يتوفر في كل مكون من القوائم المالية مجموعة من الشروط، هذه الأخيرة تنقسم إلى شروط شكلية تتعلق مباشرة بكيفية عرض أي عنصر من هذه العناصر، وأيضا الشروط الواجب توفرها فيه من أجل عرضه داخل القوائم المالية، بالإضافة إلى شروط خاصة بكيفية تقييم أي عنصر من هذه العناصر سواء كان هذا التقييم قبلي أو بعدي[7].

---

[1] Philippe touron et Hubert tondeur, op-cit, p :11

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي 08-156، المؤرخ في 20 جمادي الأول عام 1429 الموافق لـ26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد27 الصادر بتاريخ الأربعاء 22 جمادي الأول عام 1429 هـ الموافق لـ28 مايو سنة 2008، ص: 13

[3] Chennouf chouib, les état financiers selon les normes comptables internationales, p: 04

[4] عبد الرحمان عطية، ، المرجع السابق، ص: 32

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المرسوم التنفيذي 08-156، المرجع أعلاه، ص:13

[6] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012، ص: 45

[7] دادة دليلة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص :90

الميزانية: هي كشف ملخص لأصول المؤسسة وخصومها وحقوق المساهمين عند تاريخ إغلاق السنة المحاسبية فتقدم أصول المؤسسة والتزاماتها، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، كما يجب أن يبرز عرض الميزانية التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية[1]. وتتكون الميزانية مما يلي:

- **الأصول:** التثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المادية، المخزونات، أصول الضريبية، الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة "أعباء مقيدة سلفا"، الخزينة.
- **الخصوم:** رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقدرة (مع تمييز رؤوس الأموال الخاصة والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة "العناصر الأخرى"، الخصوم غير الجارية، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبية، المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة للخزينة السلبية[2].

حسابات النتائج: بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، مثل: قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات. ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقراء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة. ولقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)[3].

جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة): الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية[4].

جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية[5].

ملحق الكشوف المالية: الملاحق هي وثائق تحتوي شروحات الضرورية لأجل فهم أكثر لوثائق أخرى مركبة ومكملة من أجل الحاجة، وتعرض بشكل آخر المعلومات التي تكمل الوثائق الأخرى، إذن الملاحق تلعب دور المكمل والموضح للمعلومات حيث تهدف للحصول على الصورة الوفية عن طريق المعلومات المكملة والمعطاة في الميزانية وحسابات النتائج[6].

---

[1] تجاني محمد العيد وعادل رضوان، **المشاكل المحاسبية الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مداخلة ضمن الملتقى واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05 و06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر، ص: 05

[2] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 153

[3] لزعر محمد سامي، المرجع السابق، ص :44

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادرة بـ28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ25 مارس سنة 2009، ص: 26

[5] تيجاني محمد العيد وعادل رضوان، المرجع أعلاه، ص :05

[6] Jacques richard, Christine collète, op-cit, p: 588

- **شكل مدونة الحسابات:** نقتصر بذكر الأصناف الرئيسية وهي: [1]

- حسابات الميزانية:

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛

الصنف الثاني: حسابات التثبيتات؛

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛

الصنف الرابع: حسابات الغير؛

الصنف الخامس: الحسابات المالية.

- حسابات التسيير هي:

الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

المطلب الثاني: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من المعالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تقدر بالسنة، حيث يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية، وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة. كما توجد العديد من المواد المتضمنة في قانون الجبائي الجزائري والتي تتعلق بربط القياس المحاسبي باحتساب الضريبة[2].

- **تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:** حسب المادة 28 تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.

تمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.

- تقدم وحسب المادة12 تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط[3]. كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء و الإيرادات للدورات السابقة وتعتبر الإيرادات والأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء وتعالج مباشرة من خلال الأموال الخاصة[4].

- نتيجة السنة المالية في الكشوف المالية وفق ما يلي: إيرادات على النشاط (بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل)-نفقات أعباء النشاط (خارج اقتطاعات المستغل) +/- تغيرات الديون قيد التنفيذ والحسابات الدائنة للاستغلال (إذا كانت معتبرة)

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، المرجع السابق، ص ص: 45-52

[2] براق محمد و بوسبعين تسعديت، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي**، مرجع سبق ذكره، ص:04

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق الذكر، ص: 14

[4] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص: 33

+/- التغيرات بين مخزون الافتتاح ومخزون القفل (إذا كانت معتبرة) +/- التصحيحات المتعلقة بالتثبيتات (إذا كانت معتبرة) +/- التصحيحات المتعلقة بالاقتراضات (إذا كانت معتبرة) = نتيجة السنة المالية[1].

- **تعريف النتيجة الجبائية:** مع مراعاة أحكام المادة 172 والمادة173 والتي تتعلق بفائض القيمة عن التنازل عن الاستثمار فإن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول ، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

- يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة. ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة[2].

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة ـ قيم الأصول في نهاية

المقصود بالأصول الصافية = الأصول ــ الاهتلاكات ــ المؤونات

- **تحديد الربح الجبائي:** يتم تحديد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص:

1- المصاريف العامة من أية طبيعة كانت، وأجور الكراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ونفقات المستخدمين واليد العاملة، مع مراعاة أحكام المادة 169 "التي تنص على التكاليف التي لا يمكن خصمها من الربح الجبائي كترميم التحف الأثرية، إحياء المناسبات التقليدية المحلية، المهرجانات الثقافية ....الخ".

2- قيمة مواد التجهيز وقطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع وبإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف[3] .

3- الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة[4].

4- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

5- الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.

6- لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة[5].

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، المرجع السابق، ص: 79

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها ،المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[3] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[4] République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances, direction générale des impôts, direction des relations publiques et de la communication, guide pratique du contribuable, édition 2015, p: 11

[5] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

- **تأثير خسائر السنوات السابقة:** حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها فإنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وفي حالة كون هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن هذا العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[1].

من هذا نستنتج أن حساب النتيجة الجبائية يعتمد على حساب النتيجة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي ويتم ذلك وفق المعادلة التالية:

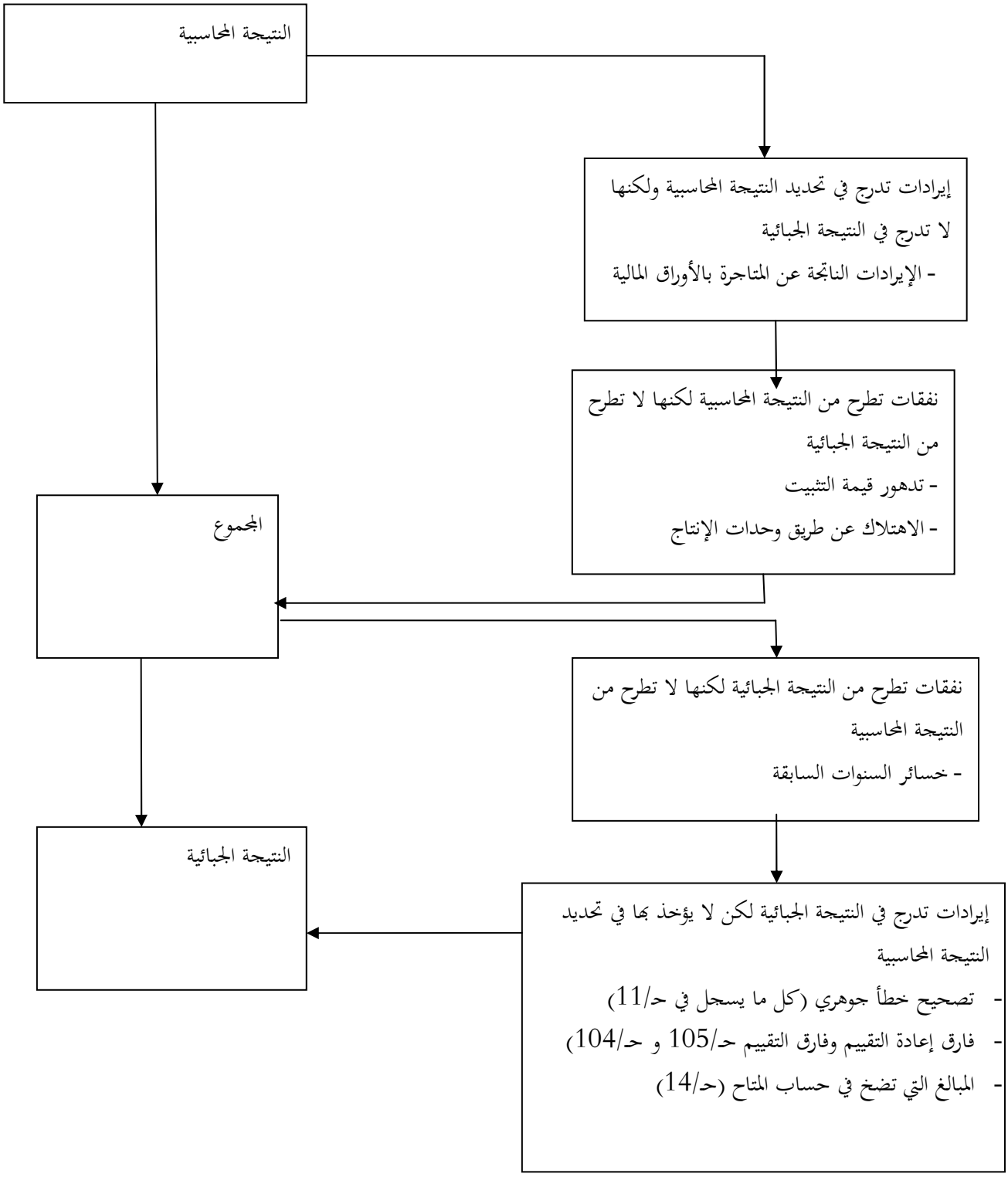
النتيجة الجبائية=النتيجة المحاسبية+الأعباء المدمجة-تخفيضات-خسائر السنوات السابقة

بعد تحديد النتيجة المحاسبية، تلتزم المؤسسة بالتصريح لدى الإدارة الجبائية التي تقوم بإعادة النظر فيها قبل فرض الضريبة عليها في حالة تحقيق الربح، حيث أن هناك أعباء يتم خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، للوصول إلى النتيجة الجبائية والتي على أساسها يتم تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المؤسسة حسب التشريع الجبائي الجزائري[2].

[1] المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها،المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[2] براق محمد بوسبعين تسعديت، المرجع السابق، ص:08

الشكل رقم (03): يوضح العلاقة بين المحاسبة والجباية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة

هذا الشكل يبين لنا كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية قبل الضريبة إلى النتيجة الجبائية التي تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات وفق القوانين الجزائرية.

المطلب الثالث: الإصلاحات الجبائية للتماشي مع النظام المحاسبي المالي

ويظهر ذلك من خلال الإصلاحات التي قامت بها الدولة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وذلك قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي وتتمثل هذه الإصلاحات في قوانين المالية التالية:

- **قانون المالية التكميلي لسنة 2008:**

- **الاهتلاك:** وذلك حسب نص المادة 06 التي تعدل أحكام المادة 174-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وتحرر كما يلي: يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات. يرخص للبنوك والمؤسسات المالية والشركات الممارسة لعمليات القرض الايجاري، يماثل الاهتلاك المالي للقرض عند حساب الاهتلاك الجبائي للأملاك المقتناة في إطار القرض الايجاري.

- غير أنه يمكن حساب الاهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الاهتلاك المالي التنازلي. كما يطبق الاهتلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي

- كما يطبق الاهتلاك المالي التنازلي، سنويا على القيمة المتبقية للأصل الواجب إهلاكه ماليا.

- كما يتم تحديد المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي على التوالي بـ1،5 و2 و2،5 تبعا للمدة العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث(3) أو أربع (4)، خمس (5) أو ست (6) سنوات أو يزيد عن ست (6) سنوات.

- و للاستفادة من الاهتلاك المالي التنازلي، يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك المالي. ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.

يتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للاهتلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم.

- بالنسبة للتثبيتات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة سالفة الذكر، يحسب الاهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.

3- كما يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك تثبيتاتها ماليا، حسب نظام الاهتلاك المالي التصاعدي. يحصل على الاهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عدد السنوات المطبقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام ن(ن+1) وتمثل "ن" عدد سنوات الاهتلاك المالي. وللاستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا، يجب على المؤسسة إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحهم السنوي. ويقضي اختيار الاهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص التثبيتات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك المالي الأخرى [1].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، أمر رقم 08-02 مؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق لـ24 يوليو سنة 2008يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 24 رجب عام 1429 الموافق لـ27 يوليو سنة 2008، ص:04

- **قانون المالية التكميلي لسنة 2009**:

- **تجميع الشركات**: في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% وفي حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق، وفي الحالة العكسية، يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال[1].
- **العقود طويلة الأجل**: إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق. المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة. ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج، تماشيا مع التسبيق.

- ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل العمليات بالتسبيق. وهي نفس الطريقة التي يوصينا النظام المحاسبي المالي بإتباعها[2]. وهذا يتماشى مع النظام المحاسبي المالي لكن النظام الجبائي لا يأخذ بطريقة الاتمام.

الاهتلاكات والمؤونات: حسب المادة 05 من هذا القانون يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغها 300.000دج للرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية.

- أما فيما يخص المؤونات فقد نصت نفس المادة على أن الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152. وهذا لا يتناقض مع النظام المحاسبي المالي في تشكيل المؤونات.

- **احترام قوانين النظام المحاسبي المالي**: تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها المادة 141 مكرر 2 وتحرر كما يلي: المادة 141 مكرر 02 – يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. هذه المادة مكرسة للفصل بين المحاسبة بالنسبة للجباية وسمو القواعد الجبائية في مادة الضريبة على النتيجة، إذ على المحاسب تطبيق مبادئ والقواعد المحاسبية ثم تطبيق بعد ذلك القواعد الجبائية من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، الاختلاف بين المحاسبة والجباية في النتيجة يعالج عن طريق الجباية المؤجلة[3].
- **خصم المصاريف**: تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي[4].

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، أمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق لـ22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44، الصادرة بتاريخ04 شعبان عام 1430 الموافق لـ26 يوليو سنة 2009، المادة 03، ص: 04

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، أمر رقم 09-01 المرجع أعلاه، المادة04، ص ص:04-05

[3] Djelloule boubir, **insuffisance dans l'application du SCF par les entités algériennes et opinion du CAC**, programme de la fourme d'étude du 21-03-2015par la conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes en partenariat avec l'université Alger 03, p :65

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، أمر رقم 09-01، المرجع أعلاه، ص ص:5-6

- **إعادة تقييم التثبيتات:** يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه (5) سنوات[1].

قانون المالية الصادر في ديسمبر 2009 وساري المفعول ابتداء من 2010

- **الاهتلاكات المتعلقة بالقرض الايجاري ومؤونات المؤسسات المالية:** يتناول نص المادة الثامنة فيما يتعلق بالاهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري ومؤونات المؤسسات المالية ما يلي:

"... وفي إطار عقد القرض الايجاري، ويتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري." كما تنص كذلك على: "...لا تجمع الأرصدة الموجهة لمجابهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة."

تدخل جملة من التغييرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد، إذ:

– يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة اهتلاكها، فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الايجاري حسب محتوى المادة[2]. كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.

– منع تجميع المؤونات الموجهة لمواجهة المخاطر المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات. كما تناول نص المادة تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف الاهتلاكات للسيارات السياحية من 800.000دج إلى 1000.000 دج، كما نصت المادة كذلك على أن الاهتلاك المطبق هو الاهتلاك الخطي، كما يمكن استخدام الاهتلاك المالي المتناقص أو الاهتلاك المالي المتصاعد في حدود ما تنص عليه المادة 174 في الفقرتين (2 و3)[3].

ملاحظة حول القرض الايجاري:

– نص قانون المالية لسنة 2014 على الإبقاء على المعالجة الجبائية للاهتلاكات على الأصول المقتناة في إطار عقود القروض الايجارية، المطبقة قبل دخول النظام الحاسبي المالي حيز التنفيذ.

– المؤجر: تنص هذه المادة أنه في إطار عمليات القروض الايجارية المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الايجاري، يعد المؤجر جبائيا مالكا للعين المؤجرة. لهذا يتم تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي وهذا على أساس الاهتلاك المالي للقرض الايجاري، تسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كنتائج[4].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الأمر رقم 09-01، المرجع السابق، ص: 06

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 09-09 مؤرخ في31 محرم عام 1431 الموافق لـ30 ديسمبر سنة 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 210، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة بـ الخميس 14 محرم عام 1431 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 2009، ص:05

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 09-09 ، المرجع أعلاه، ص:05

[4] Direction générale des impôts, cite web www.DGI.gove.dz consulté le (03/04/2015) à 14 :30

- المستأجر: يعد المستأجر جبائيا مستأجر للعين المؤجرة، لذا تسجل المبالغ التي يسددها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة[1].

- **معالجة الإعانات:** تعالج نص المادة التاسعة في ما يتعلق بمعالجة الإعانات على مايلي: تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها. فهناك بعض التعارض في إعانات الاستغلال مع النظام المحاسبي المالي. حيث انه يشير إلى توجيه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

- **العجز المالي:** تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة2010 على أنه: حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها فإنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية وفي حالة كون هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن هذا العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز[2].

- **قانون المالية التكميلي لسنة 2010**

- **الأعباء القابلة للخصم:** تنشأ ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة141 مكرر03 تحرر كما يأتي: لا تقبل كأعباء قابلة للخصم لتأسيس الضريبة، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى الناتجة عن السندات والديون والودائع والكفالات وأتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال وبراءات الاختراع أو بيع علامات صنع أو صيغ الصنع وغيرها من الحقوق المماثلة والمكافآت عن الخدمات المقدمة المسددة أو المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين مقيمين أو مستقرين في دولة أجنبية، باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية، إلا إذا قدم المدين دليلا يثبت أن النفقات لها علاقة بالعمليات الحقيقية وأنها لا تمثل طابعا غير عادي أو مبالغا فيه. كما تطبق أحكام الفقرة الأولى على كل عملية دفع تتم على حساب تمسكه الهيئة المالية المتواجدة خارج الجزائر[3].

- **قانون رقم 11-16 يتضمن قانون المالية لسنة 2012**

- **تجميع الشركات:** حيث عدلت أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وتحرر كما يأتي: " يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية بأحكام القانون التجاري. يتم الإقصاء التلقائي من محيط تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي، لكل شركة تتوقف عن استيفاء الشروط المبينة في هذه المادة[4].

.

[1] Direction générale des impôts, cite web www.DGI.gove.dz consulté le (03/04/2015) à 14 :30

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 09-09، المرجع السابق، ص: 06

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ26 غشت سنة 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 49 ، الصادرة بتاريخ 19 رمضان عام 1431 الموافق لـ29 غشت سنة 2010، ص:05

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72، الصادرة بتاريخ الخميس 04 صفر عام 1433 الموافق لـ29 ديسمبر سنة 2011، ص: 4

- **إعانات التجهيز:** تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدول أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.

فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالإرباح الخاضعة للضريبة، ابتداء من السنوات الخمسة الموالية.

– غير أنه يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك في مدة تتجاوز الخمس (05) سنوات، سنوات مدة الاهتلاك وفقا لشروط المحددة أعلاه[1].

– **قانون المالية لسنة 2014:**

- **إعانات التجهيز:** المادة 06 التي تعدل وتتمم أحكام المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وتحرر كما يأتي: تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات المالية الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة، ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر.

– غير أن الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهتلاك على امتداد خمس (05) سنوات، يتم ربطها ضمن الشروط المحددة أعلاه بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الإهلاك. وفي حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناءها عن طريق تلك الإعانات يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد، بأساس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة وناقص قيمة الواجب خصمه.

– تدخل إعانات الاستغلال والموازنة ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.

- **خصم المصاريف:** لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:

– مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛

– الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج والإعانات والتبرعات، ما عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج)؛

– مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة[2]. رغم هذه الإصلاحات التي قامت بها وزارة المالية في الجباية إلا أنها تعتبر غير كافية في مجال التوفيق بين الجباية والمحاسبة إذ أن الصدام قائم بينهما، ما لم تتخذ إجراءات وتغييرات في القوانين أكثر قوة وشمولية تمكن من التقاء المحاسبة بالجباية أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 11–16 المرجع السابق، ص ص: 4–5

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 13–08 مؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق لـ30 ديسمبر سنة 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68 الصادرة بتاريخ الثلاثاء 28 صفر عام 1435 الموافق لـ31 ديسمبر سنة 2013، ص ص: 05–06

- **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها:** بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها. وهناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبه محاسبية(extra comptable) كمصاريف إعادة التجديد، الإصلاح والمراجعة ومصاريف البحث في حالة اكتساب، هذه الأعباء وجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمة الجبائية من أجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها.
- **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا:** يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بدمج الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، الأعباء والنواتج التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.
- **قاعدة تسجيل التثبيتات:** تسجل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار، يفترض في هذا الإطار أخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو أي ليس له أثر على موارد الخزينة الجبائية.
- **قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية[1].

[1] جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص ص:10-11

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة

في هذا المبحث سوف نتحدث عن الضريبة المؤجلة، حيث أننا تناولنا مجموعة من المطالب والتي تتمثل في نشأة ومفهوم الضريبة المؤجلة، أما في المطلب الثاني فقد تحدثنا عن مجال تطبيق الضريبة المؤجلة والمصطلحات الأساسية للمعيار المحاسبي رقم12، أما في المطلب الثالث فقد عرضنا كيفية تحديد وعاء الضريبة المؤجلة، وفي المطلب الثالث فقد ذكرنا كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم الضريبة المؤجلة

في هذا المطلب سوف نتحدث عن نشأة المعيار المحاسبي الدولي رقم12 الخاص بالضريبة المؤجلة وكذلك عن مفهوم الضريبة المؤجلة.

نشأة الضرائب المؤجلة: عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر في أكتوبر سنة 1996 "الضرائب المؤجلة" الذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعاد صياغته عام 1994 "المحاسبة على الضرائب المؤجلة" لقد أصبح المعيار المعدل ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من الأول جانفي 1992 أو بعد ذلك التاريخ.

وفي ماي 1999 عدل المعيار المحاسبة الدولية العاشر (المعدل عام 1999) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية " الفقرة 86، لقد أصبح النص المعدل ساري المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ في الأول من كانون الثاني أو بعد ذلك التاريخ.

وفي أفريل 2000 تم تعديل الفقرات 20 و62 (أ) و64 والفقرات.1-10-أ10ب8 من الملحق أ، وذلك لتعديل الإشارة والمصطلحات نتيجة لإصدار المعيار المحاسبي الدولي الأربعون "استثمارات العقارات" في أكتوبر 2000، أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والتي تشمل إضافة الفقرات 52 (أ)، 25(ب)، 65(أ)، 81(أ)، 87(أ)، 87(ب)، 87(ج) 91 وحذف الفقرات 3 و50 ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لتاريخ الضرائب المؤجلة على الأرباح الموزعة، ويصبح النص المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفقرات التي تبدأ من الأول من فيفري 2001 أو بعد ذلك التاريخ، وتشجيع التطبيق المبكر[1].

مفهوم الضريبة المؤجلة: لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنتين فقط هما: الضرائب المؤجلة على الأصول (ضرائب أصول مؤجلة)، والضرائب المؤجلة على الخصوم (ضرائب خصوم مؤجلة)[2]. ويمكن تعريفها أن الضريبة المؤجلة تتعلق بمبلغ حول الضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو للاسترجاع (ضريبة مؤجلة أصول) في السنة المالية ترحل إلى السنوات اللاحقة، يتم تحديد الضريبة المؤجلة أصول أو ضريبة مؤجلة خصوم (يمكن تسميتها كذلك أصول وخصوم للضريبة المؤجلة) كما يمكن تعريف وعاء الضريبة المؤجلة بأنه الطريقة المحاسبية التي تعاين التسجيلات المحاسبية للأعباء، أعباء الضريبة

[1] دكار عمر، **المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء**،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، السنة الجامعية 2010-2011، ص: 23

[2] كتوش عاشور، **أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF)** ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص:169

على النتيجة التي تخضع للضريبة وفق عملية واحدة في السنة المالية[1]. فنظرا لطبيعة الضريبة على الأرباح والفترة التي تحتسب فيها –نهاية السنة المالية– فإننا نلاحظ أن هذه الضريبة تدفع كقيمة تقديرية خلال السنة. وفي آخر السنة المالية وعند تنظيم جدول النتائج والميزانية يحدد الفرق بين ما تم تسديده وما تم تحقيقه فعليا من النتيجة. وفي هذه الحالة قد ينتج التزام (خصوم) ضريبي مؤجل في حالة النتيجة المحققة أكبر من المقدرة والفرق يجب أن يسدد (ديون). أما في حالة العكس فينتج ضريبة أصل مؤجلة لا يمكن استرجاعها ولكن تبقى تسبيقا للدورة المحاسبية المقبلة.[2] إن الضريبة المؤجلة تتعلق "تعاين" على كل الاختلافات الزمنية بين القيم المحاسبية للأصول والخصوم وقاعدتها الجبائية، أيضا كذلك على الخسائر الجبائية، وفق طريقة الترحيل المتغير ،كما أن أصول الضريبة المؤجلة لا تسجل إلا في حالة كونها قابلة للاسترجاع شرعيا بكامل الاحتمالات[3].

هدف المعيار: يهدف المعيار المحاسبي رقم (12) "الضرائب المؤجلة" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار الضريبة المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والربح الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما[4].

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضريبة المؤجلة والتعريف بالمصطلحات

في هذا المطلب سوف نتحدث عن مجال تطبيق الضريبة المؤجلة أي أننا سوف نذكر العناصر التي تدخل في وعاء الضريبة المؤجلة وسوف نقوم بالتعريف بالمصطلحات الأساسية التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

مجال تطبيق الضريبة المؤجلة: إن مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12) يلخص في الفقرة التالية: [5]

- عرض المعيار يجب أن يطبق المعيار على التسجيل المحاسبي للضرائب على النتيجة.
- من أجل الحاجة لعرض المعيار، الضرائب على الأرباح تحوي على كل الضرائب الوطنية والأجنبية على أساس الأرباح الخاضعة للضريبة. الضرائب على الأرباح تحوي كذلك الضرائب المحتجزة والواجب دفعها و التي تعود إلى الفروع والمؤسسات التابعة والزميلة او الأرباح الموزعة للوحدات المعروضة في القوائم المالية.

[1] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, **comptabilité approfondie**, cour sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF, 2012, p:04

[2] كتوش عاشور، المرجع السابق، ص:169

[3] Ernst et Young et autre, rapport des commissaires aux comptes consolidés, paris, 2012, p:17

[4] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل، عمان–الأردن، 2008،ص:202

[5] norme comptable internationale 12impôts sur le résultat, p p :838-839, cit web www.nifccanada.ca consulté le (15/04/2015) à 11 :30

- هذا المعيار لا يعالج طرق تسجيل الإعانات الحكومية (انظر إلى المعيار المحاسبي " IAS20" التسجيل المحاسبي لإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية).

التعريف بالمصطلحات:

- **الربح المحاسبي:** الربح المحاسبي هو الربح أو النتيجة للفترة قبل التخفيض للعبء الضريبي.

- **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الجبائية):** هو الربح (الخسارة) للفترة، تحدد وفق القوانين المطبقة من طرف الإدارة الجبائية وعلى أساس الضريبة على النتيجة التي يجب دفعها[1].

- **الضريبة المستحقة:** هو مبلغ الضريبة على الربح واجب الدفع خلال السنة المالية والذي يحتسب بناءا على الدخل الواجب السداد للسلطات الضريبية عن الفترة الجارية[2].

- **الفروقات الزمنية:** ويمكن التمييز بين نوعين من الفروقات

- **الفروقات المؤقتة:** تنتج الفروقات المؤقتة عن عمليات(إثبات تكاليف أو نواتج) قامت بها المؤسسة والتي يترتب عليها في المستقبل فارق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، يتوجب على المؤسسة من أجل تصحيح هذه الانحرافات تبويب إما أصل أو التزام ضريبي يوصف بأنه مؤجل[3]، هي الفوارق بين القيمة المحاسبية للأصل أو الالتزام الوارد في الميزانية والأساس الضريبي ويمكن أن تكون الفوارق المؤقتة كمايلي:

- إما فوارق مؤقتة خاضعة للضريبة: بمعنى هي الفوارق المؤقتة التي سيتولد عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للدورات المستقبلية وذلك عند استرجاع أو تسوية القيمة المحاسبية للأصل أو الالتزام[4].

- إما فوارق مؤقتة قابلة للخصم: بمعنى هي الفوارق المؤقتة التي سيتولد عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الضريبي للدورات المستقبلية، وذلك عند استرجاع أو تسوية القيمة المحاسبية للأصل أو الالتزام[5].

ومن أشهر حالات الفروقات المؤقتة: [6]

- المؤونات (الخاصة بالمخزونات أو الزبائن، بالتكاليف الواجب توزيعها على عدة سنوات).
- طرق احتساب الاهتلاكات.

- **الفوارق الدائمة:** عرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12)، الفروق الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بأنها الاختلافات التي تنشأ في فترة مالية معنية، ولا تعكس أثارها في فترة أو فترات تالية. وتنشأ هذه الاختلافات نتيجة أن بعض بنود المصروفات والإيرادات تؤخذ في الاعتبار عند قياس أحد نوعي الربح المحاسبي أو الضريبي ولا تأخذ في الاعتبار عند قياس

---

[1] Oaurab Ali, **application des impôt différés en Algérés**, mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de master en sciences de gestion, université akli mohand oulhadj –bouira- année univesitaire2013-2014, p:40

[2] محمد أبو ناصر وجمعة حميدات، المرجع السابق، ص:203

[3] بالرقي تيجاني وحلقوم الحاج، مداخلة بعنوان **محاسبة الضرائب المؤجلة**، جامعة فرحات عباس، 2011، ص:04

[4] بن عروج صبرينة، أهمية **وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر -3- ، السنة الجامعية 2011-2012، ص:62

[5] بن عروج صبرينة، المرجع أعلاه، ص:62

[6] بالرقي تيجاني وحلقوم حميدات، مرجع أعلاه، ص:06

النوع الأخر من الربح[1]. فهناك بعض الدول على سبيل المثال لا تعترف ببعض المصاريف على الإطلاق وتقوم بإعفاء بعض الإيرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لأسباب اقتصادية أو اجتماعية، في حين تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون الأرباح تمثل إيراد يجب الاعتراف به وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية[2].

- **الأعباء التي تطرح نهائيا:** هناك بعض الأعباء المحاسبية على سبيل المثال تضاف نهائيا من أجل تحديد النتيجة الجبائية: مثل الرسم على السيارات السياحية، أو اختلاف زمني بين عبء الضريبة الحالية وعبء الضريبة المستقبلي،لأن الرسم لن يخفض أبدا ولن يكون له أثر على الضريبة في المستقبل. وهذا ما يسمى بالاختلافات الدائمة لا يوجد له حيز في الضريبة المؤجلة[3].

- **خصوم الضريبة المؤجلة:** هي الضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة خلال الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة. وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.

- **أصول الضريبة المؤجلة:** هي مبالغ ضرائب على الأرباح المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب على الأرباح) للفترات اللاحقة، وتتعلق بمايلي:

أ- الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة في المستقبل.

ب- الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة. أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة في المستقبل.

ت- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها واستيفائها خلال الفترات اللاحقة ، بحيث يحق للمؤسسة الاستفادة منها[4].

- **القاعدة الجبائية:** القاعدة الجبائية للأصل تتمثل في المبلغ الذي سوف يقتطع لأغراض جبائية مقابل المنافع الاقتصادية التي سوف تتدفق للمؤسسة، عندما تسترد المبلغ المسجلة للأصل وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الجبائية للأصل تغطي قيمته المحاسبية. القاعدة الجبائية للالتزام هي مبلغه المسجل، مع طرح كل المبالغ التي سوف تقتطع لأغراض جبائية، لهذا الالتزام في الفترات المستقبلية في حالة كون الإيراد المستلم مقدما، تكون القاعدة الجبائية للالتزام الناشئ في قيمته المسجلة ناقص كل المبالغ للإيراد، أي لن يكون خاضعا للضريبة في الفترات المستقبلية[5].

---

[1] فيصل عبد السلام ابوبكر الحداد وبابكر محمد إبراهيم الصديق، **اثر الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية**، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 13 ، نوفمبر 2012، ص:131

[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره،ص:199

[3] Dehloum said, formation sur le système comptable financier-SCF- le thème-les impôt diffères-, 2010,p:07

[4] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، المرجع السابق، ص:204

[5] Oaurab Ali, op-cit, p : 41

المطلب الثالث: تحديد وعاء الضريبة المؤجلة

تعد الضريبة المؤجلة وسيلة لتحديد النتيجة الجبائية وهذا ما سوف نقوم بتوضيحه.

الضريبة على النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي: حسب النظام الحاسبي المالي، فإن عبء أو" ناتج" الضريبة يساوي إلى المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة المتضمنة في تحديد نتيجة الدورة الصافية. فهو يميز إذن الضريبة المستحقة والخصوم والأصول المؤجلة[1].

أعباء "أو الناتج" الضريبة = الضريبة المفروضة +/- التغير في الضريبة المؤجلة

الضريبة المفروضة والضريبة المؤجلة يجب أن تسجل على شكل أعباء أو نواتج ضمن حساب النتيجة، إلا إذا كانت هذه الضريبة تتعلق: [2]

- بصفقات أو أحداث تسجل مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة (مثال: أثر الأخطاء أو حذف وتغيير طرق يتم تسجيلها في الأموال الخاصة)
- مجمع مؤسسات التي تم اقتناءها (الضريبة المؤجلة يتم تسجيلها عندما يكون فيه احتمال بأن المؤسسة سوف تقدم ربح خاضع للضريبة بالكامل في المستقبل.
- **مجال تطبيق الضريبة المؤجلة:** كل المؤسسات الاقتصادية معنية بتطبيق الضريبة المؤجلة والتي تخضع أو تدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيق، أما المؤسسات الغير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو التي تطبق النظام الجبائي الجزافي ليست معنية بالضريبة على أرباح الشركات[3]
- **فرض الضريبة المؤجلة والضريبة المؤجلة:** حسب المادة 1.134 فإن فرض الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، أما الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية[4].

تسجل في الميزانية وفي حسابات النتائج الناجمة عن:

- المصاريف التمهيدية لتسجيل رؤوس الأموال الخاصة؛
- فوارق التقييم؛
- الاختلال بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي[5] ؛

[1] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:173

[2] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, comptabilité approfondie, op-cit, p :04

[3] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, les impôts diffères, p :02, cit web http://www.cnc.dz consulté le (21/04/2015) à 10 :30

[4] Ministère des finance, arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel de la république algérienne N^0 19, délivrai le 28 Rabie el aouel 1430 correspondons 25 mars 2009, p :16

[5] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, les impôts diffères, p :03

- المؤونات التي لا تخفض حتى تحقق خسائر القيمة؛
- الأعباء التي تخفض بشروط؛
- الإيرادات الخاضعة للضريبة وفق شروط؛
- عقود الإيجار التمويلي؛
- الإيرادات، الأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة في الأموال الخاصة؛
- تحيين الحقوق، الديون وحسابات العملة الصعبة؛
- مصاريف التطوير؛
- الخسائر الجبائية والقروض الجبائية؛
- القيمة الصادقة الوحدوية المعدة جبائيا للأعباء[1] ؛
- النتيجة المجمعة؛
- الدمج، الاقتناء والتنازل[2].

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

- **ضرائب مؤجلة أصول–الضرائب المؤجلة خصوم:** الحسابات "الضرائب المؤجلة" موجهة لاستلام المبلغ المحسوب من الضرائب المؤجلة وتقيد فيها الضرائب المفروضة المؤجلة كأصول وخصوم المحددة في كل إقفال للسنة المالية على أساس، التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال دون حساب الناتجة عن:

- تفاوت زمني بين تثبيت منتوج أو عبء في المحاسبة، وأخذه في الحسبان في القاعدة الجبائية؛
- الخسائر الجبائية أو الديون الضريبية القابلة للتأجيل إذا كان هناك احتمال حسمها من أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية؛
- عمليات إقصاء أو معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة[3].

- **الضريبة المؤجلة أصول:** أصول الضريبة المؤجلة خاصة بالمبالغ الضريبية على الأرباح المسترجعة على السنة في المستقبل والناتجة عن: [4]

- الاختلافات المؤقتة الواجبة التخفيض: هي على العموم المبالغ التي سوف تخفض الضريبة على النتيجة في السنة المالية القادمة.
- الخسارة الجبائية المرحلة للسنوات المقبلة

[1] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, les impôts diffères, op-cit, p :03

[2] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, les impôts diffères, p :02, cit web http://www.cnc.dz consulté le (21/04/2015) à 10 :30

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص: 54

[4] Ouarab Ali, op-cit,p :60

التعريف وقواعد التسجيل المحاسبي: بتطبيق مبدأ فصل السنوات المالية، الذي يسمح بإدراج الأعباء أو الإيرادات ومبدأ الحيطة والحذر، فخصم ضريبة مؤجلة يجب أن يسجل على كل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.
على مستوى عرض الحسابات، الضرائب المؤجلة خصوم خاصة للديون الضريبية الجارية[1].

التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضريبة المؤجلة: قبل عرض مبادئ حالات الضريبة المؤجلة مع تسجيلها المحاسبي المخصص لكل حالة. سوف نقوم في الجدول الموالي بشرح هذه العلاقة حيث أننا سوف نبيين الضريبة المؤجلة أصول والضريبة المؤجلة خصوم.

جدول رقم (05): فهم الضرائب المؤجلة

الحالة	عناصر الميزانية أصول	عناصر الميزانية خصوم
القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم
القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية	لاشيء	لاشيء

La source : olivier de brouker, **initiation aux impôts diffères**, 28 septembre 2013, p :12

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية و في حسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب المؤجلة خصوم والضرائب المؤجلة أصول، والحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج هي كما يلي: [2]

- ح/133: الضرائب المؤجلة أصول؛
- ح/134: الضرائب المؤجلة خصوم؛
- ح/692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول؛
- ح/693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.

1- التسجيل المحاسبي لضرائب مؤجلة أصول: يجب تسجيل أصل ضريبي مؤجل لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم أي عندما يكون مبلغ الضريبة على أساس الضريبي أكبر من مبلغ الضريبة على أساس محاسبي، كما سبق وأن شرحنا في الجدول.
ومن أمثلة الفروقات المؤقتة لبنود يتولد عنها أصول ضريبية مؤجلة ما يلي: [3]

- تسجيل محاسبي بعض المصاريف لغايات المحاسبية المالية وتخفيض من أرباح الدورة الحالية حين تأجيل الاعتراف بها من طرف مصلحة الضرائب ومثال ذلك الأتعاب غير المسددة لا يتم قبولها كمصاريف من طرف مصلحة الضرائب إلا عند تسديدها فعليا.

[1] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, comptabilité approfondie, cour sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF, op-cit, p:04

[2] صبرينة بن عروج، مرجع سبق ذكره، ص 63

[3] صبرينة بن عروج، المرجع أعلاه، ص: 64

– مخصصات المؤونات للإحالات التقاعد المستقبلية وتكوين النفقة الواجبة التسديد بهذا الصدد والتي تظهر ضريبيا في العناصر المعاد إدماجها، لأن الأعباء التي تسمح بتغطية هذه المؤونات تطرح جبائيا في المستقبل، مما يجعل هذه الادماجات مصدرا لأصول الضرائب المؤجلة.

- **تشكيل القيد المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول:** يحسم الحساب حـ/133 "الضرائب المؤجلة على الأصول" من جهة المدين وبالجانب الدائن من حساب حـ/692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول" بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة)[1] .وعليه فإن القيد المحاسبي يكون وفق الشكل التالي:

المبلغ		التاريخ	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		حـ/ضريبة مؤجلة أصول	×××××××	
	692	حـ/فرض الضريبة مؤجلة أصول		×××××××××

La source : BENAIBOUCHE Mohand cid, **la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier**, office des publications universitaires, Alger,2010 p: 39.

مثال: قامت مؤسسة في N /12/31 بتكوين مؤونة لضمان خاصة بعقد بيع بقيمة 1000.000دج. مع العلم والأخذ بعين الاعتبار بأن تكلفة الضمان لا تخفض في حالة قيام المؤسسة بدفع إذا كان هناك معارضة و معدل الضريبة[2].هو 23%

الحل:

- القاعدة الجبائية للمؤونة المسجلة في حساب (الخصوم) هي مساوية للصفر، القيمة (القاعدية) المحاسبية هي: 1000.000 دج، المبلغ الذي سوف يطرح جبائيا خلال الدورات اللاحقة على مستوى خصومها.
- ينتج فرق مؤقت قابل للطرح: 1000.000–0 = 1000.000 دج.

قامت المؤسسة بالتقليل من ربحها الخاضع للضريبة في المستقبل لـ1000.000 دج، وهذا التخفيض في الدفع الضريبي ناتج عن 230.000دج (1000.000 دج لـ23%). الفارق بين القيمة المحاسبية لـ1000.000 دج والقاعدة الجبائية المعدومة، فهذا الفارق مؤقت قابل للتخفيض لـ1000.000 دج.

إذن على المؤسسة تسجيل ضريبة مؤجلة أصول بقيمة: 1000.000×23% = 230.000 دج

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص:54

[2] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, institut supérieur de gestion et de planification, **comptabilité approfondie**, cours sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF, op-cit, p :07

- تكوين المؤونة ويكون ذلك وفق القيد التالي:

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
682		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم للأصول الجارية	1000.000	
	158	حـ/مؤونات أخرى للأعباء		1000.000
		تكوين مؤونة للضمان		

- التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة:

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		حـ/ضريبة مؤجلة أصول	230.000	
	692	حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		230.000
		تكوين ضريبة مؤجلة أصول حول ضمانات الزبائن		

La source : ministère des finances, conseil de la comptabilité, institut supérieur de gestion et de planification, op-cit, p : 07-08.

2- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة خصوم: يجب تسجيل التزامات الضرائب المؤجلة لكافة الفوارق المؤقتة الخاضعة للضريبة أي عندما يكون مبلغ الضريبة على الأساس الضريبي أقل من مبلغ الضريبة على أساس المحاسبي[1] .

ومن الأمثلة عن الفروقات المؤقتة التي يتولد عنها التزامات ضريبية مؤجلة ما يلي: [2]

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تفعيلها وإظهارها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن التثبيتات، ولكن جبائيا يتم طرحها فورا خلال السنة التي حدثت فيها.

- استخدام المؤسسة لغايات محاسبية طريقة أو معدل اهتلاك للأصول غير الجارية مختلفة عن الطريقة أو المعدل المرخص به ضريبيا فمثلا إذا نص قانون الضرائب على استخدام معدل اهتلاك أكبر من المعدل الذي تستخدمه المؤسسة لغايات المحاسبة المالية ففي هذه الحالة قصط الاهتلاك المحسوب لأغراض الضريبية يكون اكبر من قصط الاهتلاك المحاسبي المحسوب من قبل المؤسسة وهذا سيؤدي إلى أن يكون الربح الخاضع للضريبة أقل من الربح المحاسبي، مما ينجم عنه فرق مؤقت خاضع للضريبة والذي يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية والأساس الضريبي عندئذ يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل –يساوي معدل الضريبة مضروبا في مقدار الفرق المؤقت الخاضع للضريبة- والذي يبين اختلاف الضرائب بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي. حيث نعتمد في التسجيل المحاسبي في الجانب الدائن من الحساب حـ/134 "الضرائب المؤجلة عن الخصوم" وذلك بإجراء حسم من

[1] صبرينة بن عروج، مرجع السابق، ص: 63

[2] صبرينة بن عروج، المرجع أعلاه، ص: 63

الحساب حـ/693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة[1] . ويكون القيد المحاسبي وفق الشكل التالي:

رقم الحساب		N/12/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
	×××××××	حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		693
×××××××		حـ/ضريبة مؤجلة خصوم	134	

La source : BENAIBOUCHE Mohand cid, op-cit, p : 39

- **مثال:** إليك المعلومات التالية حول المؤسسة (س): حيث كانت النتيجة المحاسبية تساوي للسنة (ن): 100.000 دج، أما نواتج غير خاضعة للضريبة خلال السنة (ن): 20000 دج، مع العلم أن معدل الضريبة على النتيجة هو 23% . المطلوب:

1- احسب الضريبة المؤجلة في 12/31/ن.

2- احسب الضريبة مستحقة الدفع خلال السنة (ن).

الحل:

1- الضريبة المؤجلة خصوم= نواتج لم تحسب ضمن النتيجة الجبائية×معدل الضريبة، أي 20000×0.23=4600 دج ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

رقم الحساب		N/12/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4600	حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		693
4600		حـ/ضريبة مؤجلة خصوم	134	
		نواتج غير خاضعة للضريبة		

2- الضريبة المستحقة الدفع للسنة (ن)=النتيجة المحاسبية-نواتج غير خاضعة للضريبة، أي

100.000-20000=80000 دج وتكون الضريبة المستحقة=80000×0.23=18400 دج

- ويكون القيد في 12/31/ن كالتالي[2].

رقم الحساب		N/12/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
	18400	حـ/ضريبة على الأنشطة العادية		695
18400		حـ/الدولة ضرائب على النتائج	444	
		الضريبة المستحقة على نتيجة السنة (ن)		

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص:54

[2] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص:164

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

في هذا المبحث سوف نتناول أهم الفروقات بين المعالجات المحاسبية والمعالجات الجبائية، حيث أننا في المطلب الأول تناولنا الاهتلاكات وتدهور قيمة الأصول والتسجيل المحاسبي للقرض الايجاري، بينما في المطلب الثاني فقد تحدثنا عن تقييم العديد من الأصول والخصوم بالقيمة العادلة والمعالجة المحاسبية والجبائية لمصاريف البحث والتطوير أما في المطلب الثالث فقد تحدثنا عن تصحيح أخطاء جوهرية وتغيير طريقة محاسبية أما في المطلب الرابع فقد تحدثنا عن العقود طويلة الأجل وكيفية معالجتها محاسبيا وجبائيا.

المطلب الأول: الاهتلاكات وتدهور الأصول والتسجيل المحاسبي للقرض الايجاري

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى المعالجة المحاسبية والجبائية للاهتلاكات وتدهور قيمة الأصول والتسجيل المحاسبي للقرض الايجاري، حيث أننا سوف نبرز أهم الاختلافات بين المعالجة المحاسبية والجبائية والضرائب المؤجلة الناتجة عنها.

- **المعالجة المحاسبية للاهتلاكات:**

1- مفهوم الاهتلاكات: تبادر معظم المؤسسات في اقتناء تثبيتات (أصول ثابتة) ذات عمر إنتاجي طويل، يمتد أكثر من سنة مالية واحدة. وهي تحوزها لاستعمالها في أغراض صناعية وتجارية للمؤسسة[1]. ويعرف الاهتلاك على أنه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، أما النظام المحاسبي المالي وفي المادة 121-7 فقد عرف الاهتلاك كالتالي: الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة نفسها[2].

فالاهتلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير (ونعني بذلك الإيجار البسيط وليس الإيجار التمويلي) ولا على الاستثمارات أي التثبيتات التي لا تزال قيد الانجاز والتي يمكن أن تكون لها خسارة عن القيمة. ونلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدء حساب الاهتلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم باهتلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد[3].

2- أنواع الاهتلاك: يوجد العديد من طرق حساب الاهتلاك السنوي، منها ما يسمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها ومن جملة طرق الإهلاك التي يسمح بها قانون الضرائب المباشرة وهي أسلوب القسط الثابت والأسلوب الاهتلاك المتناقص وأسلوب الاهتلاك المتزايد، وهذين الأخيرين أضيفا بموجب قانون المالية لسنة 1989، ومثل ذلك كان يسمح فقط بتطبيق أسلوب القسط الثابت، إن التثبيتات التي يمكن اهتلاكها بأسلوب القسط المتناقص أو بأسلوب القسط المتزايد محددة بقرار صادر عن وزير المالية، أما أسلوب الاهتلاك بأقساط ثابتة فيطبق دون أية قيود[4] .ويمكن أن نوجزها في الطرق التالية:

---

[1] كتوش عاشور، **المحاسبة أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص:110

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق الذكر، ص:09

[3] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص:13

[4] Mokhefi amin, **introduction sur l'analyse comparative entre le référentiel IFRS et le cadre algérien**, p :06

- **طريقة القسط الثابت:** ووفقا لهذه الطريقة، فإن كل فترة محاسبية تحمل بنفس القدر من مصروفات الإهلاك، ويتحدد قسط الاهتلاك بالمعادلة التالية: (تكلفة الأصل-القيمة المتبقية)/الحياة الإنتاجية.
- حيث يولد مجموعة من الأقساط تجمع في حساب مستقل يسمى مجمع إهلاك الأصل الثابت[1].
- **الاهتلاك المتناقص:** تؤدي هذه الطريقة إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- **الاهتلاك عن طريق وحدات الإنتاج:** يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- **الاهتلاك المتزايد:** الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل[2]. مع الإشارة إلى مدة حساب الاهتلاك بحيث أن مدة حساب الاهتلاك مرتبطة بمدة الاستخدام من طرف المؤسسة كما أن طريقة حساب الاهتلاك تترجم كيفية استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل[3].

3- حساب الاهتلاك محاسبيا: تقيد اهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات حـ/28 "اهتلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20و21) التي تتضمنها. وفي المقابل، تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات. وفي حالة التنازل عن عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه او إهماله) فإن حسابات الاهتلاكات المتعلقة بها تحول إلى الحساب 20 و21 المعني وتهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها. ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق[4] .

4- معدلات الاهتلاك: تختلف معدلات اهتلاك عناصر التثبيتات باختلاف هذه العناصر وعموما يمكن عرض معدلات اهتلاك بعض عناصر التثبيتات:

جدول رقم (06): معدلات الاهتلاك

المباني: من 2-5%	المعدات والأدوات: من 10-20%	معدات النقل: 20%
معدات المكتب: 10%	تهيئات وتركيبات: من 5-10%	

[1] كمال الدين مصطفى الدهواري، **مبادئ المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص361

[2] http://www.ainfekka.com/forums/showthread.php?tid=9660#sthash.GQvE77pD.dpuf تم الاطلاع عليه يوم (2015/04/27) à 17:30

[3] **La distinction(ou divergence) entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal**, http://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCwQFjAB&url=http%3A%2F%2Fbts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr%2FContenu%2FCours%2FCours_P4%2F06%2F02_Amort_Dero.pdf&ei=jXA-VfWqIKPX7QbD94FA&usg=AFQjCNEtFyFCp5dcdPhX6FUk3-XPXzCdzw&bvm=bv.91665533,d.bGQ , p :01 consulté le (27/04/2015) à 17 :30

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق ص: 61

- تعتبر أقساط الاهتلاك المحسوبة على عناصر التثبيتات أعباء تسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة) حسب التفصيل التالي: [1]

- حـ/681مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية؛
- حـ/682 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر الموضوعة تحت الامتياز.

- مقابل استعمال (حـ/28 اهتلاك التثبيتات) حسب التفصيل التالي:

- حـ/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية؛
- حـ/281 اهتلاك التثبيتات العينية؛
- حـ/282 اهتلاك التثبيتات الموضوعة تحت الامتياز.

وعليه فان القيد المحاسبي يكون وفق الشكل التالي:

المبلغ		N/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم-أصول غير جارية	×××××	
	28..	حـ/اهتلاك التثبيتات		×××××
		تسجيل قيد الاهتلاك		

5- **ملاحظات حول الاهتلاكات**: يمكن أن ندرج هذه الملاحظات حول حساب اهتلاك التثبيتات كما يلي: [2]

- يبدأ حساب القسط الاهتلاك من تاريخ تسجيل عناصر التثبيتات في ذمة المؤسسة وبداية استخدامها؛
- يحسب قسط الاهتلاك ويسجل محاسبيا حتى في حالة لم تحقق المؤسسة نتائج ايجابية (ربح)؛
- قسط الاهتلاك السنوي=تكلفة عنصر الاستثمار×معدل الاهتلاك×المدة؛
- القيمة القابلة للاهتلاك: تتمثل في القيمة الإجمالية للأصل أو القيمة التي أدرج بها ضمن عناصر الذمة؛
- قسط الاهتلاك السنوي: هو المبلغ الذي يهتلك كل سنة من قيمة الإجمالية؛
- الاهتلاك المتراكم: مجموع أقساط الاهتلاك المثبتة محاسبيا حتى سنة معينة؛
- مخطط الاهتلاك: يتمثل في جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل لذمة المؤسسة، ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الاهتلاك أو فترة الاستعمال المحتملة (مدة 5سنوات تقابل 5/100=20%)
- القيمة المحاسبية الصافية: تمثل في كل سنة الفرق بين القيمة الإجمالية ومجموع الاهتلاكات المتراكمة وخسارة القيمة.

[1] مداني بن بلغيث، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية –حسب قواعد SCF- 2011، أعمال نهاية الدورة، ص:01

[2] مداني بن بلغيث، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية –حسب قواعد SCF- 2011، أعمال نهاية الدورة، ص:01

مثال حول الاهتلاك المحاسبي: في 01 جانفي 2015 قامت مؤسسة "ن" بشراء آلات إنتاج بقيمة 100.000دج وأدخلتها حيز الخدمة بنفس التاريخ، العمر الإنتاجي المقدر هو 4 سنوات

المطلوب: أحسب قسط الاهتلاك مع العلم أن طريقة الاهتلاك المستعملة هي القسط الثابت.

الحل:

قسط الاهتلاك السنوي: تكلفة الشراء/ عدد سنوات استغلال الآلة أي 4/100000 = 25000 دج

- إعداد جدول الاهتلاك:

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2015/12/31	100000	25000	25000	75000
2016/12/31	100000	25000	50000	50000
2017/12/31	100000	25000	75000	25000
2018/12/31	100000	25000	100000	0

- تسجيل القيد المحاسبي للاهتلاك:

المبلغ		2015/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم-أصول غير جارية	25000	
	2815	حـ/اهتلاك آلة إنتاجية		25000
		تسجيل قيد الاهتلاك للآلة		

- تسجيل قيد نهاية استغلال الآلة في أخر مدة:

المبلغ		2018/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
2815		حـ/اهتلاك آلة إنتاجية	100000	
	215	حـ/آلة إنتاجية		100000
		خروج آلة إنتاجية من ذمة المؤسسة		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات سابقة

- **المعالجة الجبائية للاهتلاكات:**

1- **تعريف الاهتلاك الجبائي:** الاهتلاك الجبائي هو عبارة عن تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة وفق أحكام جبائية تهدف للمحافظة على الاستثمار كما أن العديد من النصوص تسمح للمؤسسات بتكوين مخصصات للاهتلاكات متفوقة على المخصصات المحاسبية أو الاقتصادية.

2- **أنواع الاهتلاك الجبائي:** إن النظام المحاسبي يقترح تكوين مخصصات الاهتلاك حسب طبيعة المنفعة والقوانين الجبائية تقترح نوعين من الاهتلاكات وهي: [1]

- الاهتلاك حسب طريقة الاهتلاك الخطي؛
- الاهتلاك الجبائي وفق الطريقة المتناقصة أو المتزايد. وذلك وفق عدة شروط محددة في القانون الجبائي في المادة 1:174 حيث تنص هذه المادة على أنه يتم تطبيق الاهتلاك الخطي بقوة القانون وذلك دون شروط أو قيود على كل التثبيتات، غير أنه يمكن حساب الاهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الاهتلاك المالي التنازلي. كما يطبق كذلك على المباني والمحلات المستخدمة في مؤسسات القطاع السياحي وذلك لمزاولة نشاطها.

- **طريقة حساب الاهتلاك الجبائي المتناقص:** يتم حساب الاهتلاك المالي التنازلي سنويا على القيمة المتبقية للأصل الواجب اهتلاكه ماليا وذلك وفق معاملات تستعمل في حساب الاهتلاك المالي التنازلي، وهي على التوالي، بـ1,5 و2 و2,5 وهذا تبعا للمدة العادية لاستعمال التجهيزات وهي ثلاث(3) أو أربع (4)سنوات، خمس (5) أو ست (6) أو تزيد عنها. مع الإشارة إلى أن المؤسسات الراغبة في استعمال طريقة الاهتلاك المتناقص أن تدلي بتصريح كتابي إلى مديرية الضرائب وأن اختيار هذا الاهتلاك قرار لا رجعة فيه أي لا يمكن تغيير طريقة الاهتلاك.

- **طريقة حساب الاهتلاك الجبائي المتزايد:** يتم حساب الاهتلاك التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في البسط والذي يتمثل في عدد السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام ن(ن+1) مع العلم أن "ن" تمثل عدد سنوات الاهتلاك المالي[2]. أي القاعدة القابلة للاهتلاك×عدد السنوات المهتلكة/ن×(ن+1) = الاهتلاك الجبائي المتزايد

3- **شروط الاهتلاك الجبائي:**

- لا تطبق الاهتلاكات إلا على الأصول القابلة للتدهور: فإذا كان التدهور ناتجا عن الاستعمال المتكرر أو عامل الزمن، فالمؤسسة غير مطالبة بتبريره لكنه يتوجب تبرير التدهور الاستثنائي وذلك من أجل خصم أقساط الاهتلاك. وعلى هذا الأساس لا تتدهور قيمة بعض الأصول الثابتة بفضل الاستخدام أو الزمن، يتعلق الأمر بالمحلات التجارية والأراضي[3].
- أن تتعلق الاهتلاكات بعناصر مبينة في الميزانية: لا يمكن للاهتلاك المطبق على التثبيتات قابل للاهتلاك، أن يخصم من النتيجة الجبائية ما لم يدرج هذا التثبيت في قيم أصول المؤسسة.

[1] http://www.l-expert-comptable.com/fiscalite/obligations-fiscales/l-amortissement-fiscal.html , p: 01 consulté le (27/0/2015) à 21 :30

[2] المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[3] بن واضح الجيلاني، المرجع السابق، ص: 07

– أن تثبت الاهتلاكات محاسبيا: حتى في انعدام أو عدم كفاية الأرباح فإنه يشرع في تطبيق الاهتلاكات لكي تكون الميزانية صحيحة، تقيد هذه الاهتلاكات محاسبيا عند نهاية كل سنة مالية، ضمن التكاليف في حساب المخصصات الاهتلاك، وفي غياب هذا التقييد تعتبر هذه الاهتلاكات غير نظامية ويعاد إدماجها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بدلا من خصمها[1].

– يقتضي أن تفصل الاهتلاكات في جدول خاص: يظهر هذا الجدول الأصول الثابتة المهتلكة ومبالغ الاهتلاكات المتعلقة بها حيث يرفق هذا الجدول بالوثائق المحاسبية الواجب تقديمها مع التصريح السنوي للنتائج.

– يستوجب أن ترافق الاهتلاكات قيمة التدهور الفعلي: وعلى هذا الأساس يعاد دمج الاهتلاكات المبالغ فيها في النتائج الخاضعة.

– أن يستخدم الأصل المهتلك في إطار النشاط العادي للمؤسسة: هذا الشرط يعني أنه لا يمكن خصم تكلفته إلا إذا كانت هذه الأخيرة ضرورية، وموجهة للنشاط الاستغلالي.

– يعتبر الاهتلاك من أحد الامتيازات الهامة التي منحها القانون الجبائي والمحاسبي للمؤسسات، فمن جهة أخرى يعتبر الاهتلاك من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الجبائي ومن جهة أخرى يعتبر مال احتياطي الهدف من ورائه إعادة تكوين المال، إذ يعتبر كمصدر داخلي لتمويل الاستثمارات الجديدة[2].

4- **جدول رقم (07): معدلات الاهتلاك الجبائي:**

بنايات تجارية	من 02 إلى 05%
بنايات صناعية	05%
مكاتب	04%
معدات	من 10 إلى 15%
أدوات ومعدات مكتب	من 10 إلى 20%
صندوق آلة تسجيل	25%
تجهيزات	من 5 إلى 10%
سيارات ذات محرك	من 20 إلى 25%
شاحنات	من 25 إلى 20%
حافلات نقل	15%
منقولات	10 %

La source : **keddar rachid**, http://www.compta-alg.com/t7025-tableau-des-taux-fiscaux-d-amortissement#126505 , consulté le (29/04/2015) 10 :30

[1] République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances, direction générale des impôts, direction du contentieux, instruction a monsieur le directeur des grandes entreprises mesdames et messieurs les directeurs des impôts de wilaya, en communication à messieurs les directeurs régionaux des impôts messieurs les inspecteurs régionaux des services fiscaux, objet : loi de finances pour 2009, Alger, le 08/02/2009, p :19

[2] بن واضح الجيلاني، المرجع السابق، ص: 07

- **الاختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والجبائي وسبل معالجته:** توجد العديد من الاختلافات بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي وسوف نوضحها في النقاط التالية:

– **مراجعة طريقة الاهتلاك:** ينص النظام المحاسبي المالي على أنه يمكن مراجعة طريقة الاهتلاك المطبقة على الممتلكات، والتجهيزات والمعدات بشكل دوري، وإذا كان هناك تغير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الاستثمارات، فيجب تغيير الطريقة بما يعكس التغير في النمط[1]. وهذا عكس النظام الجبائي الذي ينص على انه لا يمكن تغيير طريقة الإهلاك في حالة الاعتماد على الإهلاك الخطي او المتناقص او المتزايد.

– **مدة الاهتلاك:** هي مدة الانتفاع بالأصل أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة إلى تاريخ استنفاذ المنافع الاقتصادية لهذا الأصل على أن لا تتعدى مدة عشرون سنة بالنسبة للتثبيتات المعنوية وكنتيجة لذلك فإن مدة الانتفاع من الأصل ممكن أن تكون أقل من مدة حياته الاقتصادية، حيث أن مدة الانتفاع تخضع لحكم إدارة المؤسسة وتجربتها مع تثبيتات مماثلة وهذا سيكون له تأثير على الوعاء الضريبي من خلال تأثيره على مدة الاهتلاك وأقساط الاهتلاك، وذلك لاعتماد النظام الجبائي على مدة حياة الأصل لا مدة المنفعة الاقتصادية (مدة الحياة). وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان الاستثمار معين مكونات تختلف من حيث مدة الانتفاع بها، فإن ذلك يستوجب المعالجة المحاسبية لكل مكون على حدا بما فيها حساب قسط الاهتلاك السنوي[2]، إن الاختلاف بين مدة الاهتلاك الجبائي ومدة الاهتلاك المحاسبي يولد لنا ضرائب مؤجلة.

مثال: في بداية جانفي 2015 تم اكتساب آلة بتكلفة 3000.000 دج، قررت المؤسسة اهتلاكها خلال 03 سنوات، لكن وفق قانون الضرائب يجب أن لا تقل فترة الاهتلاك عن 05 سنوات، معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 23%.

الحل: يتم مقارنة القيمة الدفترية المحاسبية مع القيمة الجبائية.

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019
القيمة المحاسبية الصافية	2000.000	1000.000	0	0	0
القيمة الجبائية للأصل	2400.000	1800.000	1200.000	600.000	0
الفارق المؤقت	400.000	800.000	1200.000	600.000	0
تغيرات الفارق	400.000	400.000	400.000	-600.000	-600.000
أصل ضريبي مؤجل	92.000	92.000	92.000	-138000	-138000

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، الجزء الأول، المرجع السابق، ص: 102

[2] جاوحدو رضا، مرجع سابق الذكر، ص: 06

التسجيل المحاسبي: يتم تشكيل قيد خاص بالاهتلاكات وقيد خاص بالضريبة المؤجلة في نهاية السنة

المبلغ		2015/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم-أصول غير جارية	1000.000	
	2815	حـ/اهتلاك آلة إنتاجية		1000.000
		تسجيل قيد الاهتلاك للآلة		
المبلغ		//	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		حـ/الضرائب المؤجلة على الأصول	92.000	
	692	حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الأصول		92.000
		تسجيل ضريبة مؤجلة أصول		

المصدر: بالرقي تيجاني وحلقوم الحاج، مرجع سبق ذكره، ص: 08

- **الاختلاف من حيث طريقة الاهتلاك**: إن طريقة الاهتلاك ومدة المنفعة يجب أن يعاد النظر فيها دوريا، فالتغييرات المحتملة تكون تغيرات في طريقة معالجتها نظرا لما كانت عليه،أخذا بعين الاعتبار، أن الاهتلاك الجبائي قد يكون مختلف عن الاهتلاك المحاسبي وذلك راجع إلى السياسة الجبائية للدولة، هذا الاختلاف يمكن أن يكون إما في قاعدة حساب الاهتلاك، أو في طريقة حساب الاهتلاك، أو في مدة المنفعة. بما أن هذا الاختلاف مؤقت أو زمني، تقوم المؤسسة بتكوين ضريبة مؤجلة أصول أو خصوم، أما في حالة كون هذا الاختلاف دائم ونهائي، فلا تكون هناك ضريبة مؤجلة.

مثال:

قامت مؤسسة بشراء تجهيزات بداية سنة 2015 بقيمة 3000.000 دج، مدة اهتلاك هذه التجهيزات هي 5 سنوات طريقة الاهتلاك المحاسبي هي الاهتلاك خطي، طريقة الاهتلاك الجبائي هي اهتلاك تنازلي، مع العلم أن معدل الضريبة هو23%

المطلوب: حساب الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي وإظهار الفروقات بينهما[1].

[1] Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et diligences professionnelles, les impôts diffère, op-cit, p :06

الحل: يكون الحل في الجدول التالي:

السنوات	القيمة	AF	VNF	AC	Écart	IDP
2015	3000.000	1200.000	1800.000	600.000	600.000	138.000
2016	1800.000	720.000	1080.000	600.000	120.000	27.600
2017	1080.000	432.000	648.000	600.000	-168.000	-38.640
2018	648.000	324000	324000	600.000	-276.000	-63.480
2019	324000	324000	0	600.000	-276.000	-63.480
المجاميع		3000.000		3000.000		0

إظهار العمليات الحسابية:

- المعالجة المحاسبية للاهتلاك:

قسط الاهتلاك= تكلفة التجهيز/المدة، أي 600000=5/3000.000 دج

- المعالجة الجبائية للاهتلاك:

بما أن الإهلاك الجبائي المستخدم هو الاهتلاك متناقص ومدة حياة الأصل هي 5 سنوات أي محصورة بين 6 و5سنوات فإن معدل الاهتلاك الجبائي المطبق هو 2 ويحسب وفق الطريقة التالية: (المعامل/مدة حياة الأصل)×القيمة المتبقية للأصل قسط الاهتلاك الجبائي=2/5×3000.000=1200.000 دج

القيمة الجبائية المتبقية=القيمة-قسط الاهتلاك الجبائي،

أي القيمة الجبائية المتبقية=3000.000-1200.000=1800.000

- معالجة المشتركة (الضريبة المؤجلة):

الفارق=الاهتلاك الجبائي-الاهتلاك المحاسبي، أي 600.000-1200.000=600.000 دج

الضريبة المؤجلة=الفارق×معدل الضريبة، أي 600.000×0.23=138000 دج[1].

وبالتالي يتشكل لنا قيدان محاسبيان هما قيد الاهتلاك المحاسبي والقيد الثاني هو قيد الضريبة المؤجلة خصوم ونوضحهما في الشكل التالي:

- تسجيل القيود المحاسبية:

المبلغ		2015/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم-أصول غير جارية	600000	
	2815	حـ/اهتلاك آلة إنتاجية		600000
		تسجيل قيد الاهتلاك للآلة		

[1] من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات سابقة

المبلغ		//	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		حـ/فرض ضريبة مؤجلة خصوم	138000	
	134	حـ/ضريبة مؤجلة خصوم		138000
		تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات سابقة.

- **خفض قيمة الأصول "تدهور الأصول"**

- **المعالجة المحاسبية:**

على العكس من الاهتلاك الذي يمثل التدهور في قيمة بعض عناصر التثبيتات (المعنوية والعينية) لأسباب غير قابلة للانتفاء في المستقبل نتيجة الاستعمال أو التقادم، فإن مخصصات الخسارة في القيمة تتعلق بكل عناصر الأصول (تثبيتات، المخزونات، الحقوق وسندات المساهمة والتوظيف)[1].

يتجسد الاهتمام بهذه المخصصات من خلال العمل في نهاية كل سنة على:[2]

- البحث عن مؤشر داخلي أو خارجي يدل على تأثر قيمة الأصول وتدهورها؛
- مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة الحالية؛
- إعادة النظر وتعديل مبلغ التدهور في السنوات اللاحقة حسب تطور المؤشر، إما بالزيادة، التخفيض أو الإلغاء.

التسجيل المحاسبي للخسائر القيمة عن التثبيتات: محاسبيا تسجل مخصصات الخسائر في القيم والاهتلاكات بالنسبة للتثبيتات القابلة للاهتلاك بشكل منفصل ولكنها يجب أن تظهر مجتمعة القيمة المحاسبية الصافية للعنصر المثبت في الميزانية (تجمع في الميزانية في نفس الخانة). كما تتم معالجة مخصصات الخسارة في القيمة بنفس الطريقة المعتمدة في المعالجة المحاسبية للاهتلاكات مع اختلاف في أرقام بعض الحسابات، بحيث تعتبر مخصصات الخسارة في القيمة المحسوبة على عناصر التثبيتات أعباء تسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/68 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة) حسب التفصيل التالي:[3]

- حـ/681 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية؛
- حـ/682 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر الموضوعة تحت الامتياز؛
- حـ/685 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية؛
- حـ/686 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية.

تكون هذه الحسابات مقابل الحسابات الفرعية للحساب حـ/29.

[1] مداني بلغيث، مطبوعات مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية، المرجع السابق، ص:05

[2] مداني بلغيث، المرجع اعلاه، ص:05

[3] مداني بلغيث، المرجع أعلاه، ص:05

شكل القيد المحاسبي يكون كالتالي:

رقم الحساب		N/12/31	المبلغ	
دائن	مدين		دائن	مدين
	×××××	حـ/مخصصات الاهتلاك والمؤونات وتدهور القيمة		685
×××××		حـ/تدهور قيمة تثبيت	29××	
		تسجيل تدهور القيمة للتثبيتات		

- **النظرة الجبائية لتدهور الأصول** : ينص النظام المحاسبي المالي حسب المادة121-10 على إجبار المؤسسة بأن تتقيد بتقييم تثبيتاتها كل نهاية سنة، إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن أصل من أصول قد يفقد قيمته وتتمثل هذه المؤشرات في القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التراجع المادي،....الخ، فيجب على كل مؤسسة أن تقدر القيمة الاستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لكي نلاحظ هل هناك تدهور أو نقصان قيمة[1]. يتم اختبار نقصان القيمة عن طريق المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتحصيل أو مجموع التدفقات النقدية التي يمكن للأصل تحصيلها فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية، فهناك خسارة أو تدني في القيمة، وتسجل هذه القيمة ضمن الأعباء[2]، وبعبارة أخرى هذا النقص في القيمة يخفض من قاعدة الاهتلاك، ويأخذ بعين الاعتبار عند حساب أقساط الاهتلاك لاحقا، ونلاحظ هنا أن الخسارة في القيمة عنصر جديد لم تتطرق له القوانين الجبائية في نصوصها، حيث أن قوانين الجبائية اكتفت بالمؤونات والاهتلاكات، أن الخسارة في القيمة تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للاهتلاك، وبالتالي على حساب أقساط الاهتلاك التي بإمكانها أن تتغير بالزيادة أو النقصان لاحقا وهذا حسب اختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى[3].

- **القرض الايجاري:**

- **المعالجة المحاسبية للقرض الايجاري:**

مفهوم القرض الايجاري: من وجهة النظر الاقتصادية يعرف القرض الايجاري على أنه أداة أو وسيلة تمويل لاقتناء التثبيتات أو تمويل الاستثمارات ، وهو يمثل عملية قرض متوسط أو طويل الأجل. أما من الناحية القانونية فإن القرض الايجاري هو عقد كراء لمنافع تسمح للمستأجر باقتناء هذه المنافع، في نهاية العقد، عن طريق دفع مبلغ متفق عليه (خيار الشراء)[4].

[1] Samir merouani, **le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux NORMES IFRS**, mémoire de magistère en sciences de gestion, école supérieure de commerce d'Alger, Année universitaire 2006/2007, p : 111

[2] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 25

[3] جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، مرجع السابق، ص: 06

[4] Daniel Antraigues, IUT GEA 2-Brive-S3-732-comptabilité approfondie : **crédit bail mobilier et immobilier**, p :03

عقد الإيجار التمويلي: هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بالمكلية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل الملكية (للأصل محل عقد التمويل) عند نهاية العقد أو لا يتم تحويل الملكية (للأصل محل عقد إيجار التمويل) عند نهاية العقد (إلى المستأجر)[1].

عقد الإيجار البسيط: يعني عقد الإيجار البسيط كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل. وتصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته[2].

شروط عقد الإيجار التمويلي: إن عقد الإيجار البسيط يشير إلى أي عقد غير عقد التمويل-بالإيجار. وبالتالي فإن تصنيف عقد الإيجار إلى عقد تمويل-بالإيجار أو إلى عقد إيجار بسيط يعتمد على حقيقة المعاملة بدلا من شكل العقد إن أمثلة الوضعيات التي تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار كعقد تمويل بالإيجار هي: [3]

- يتم تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر (الآخذ) إلى أجل مدة الإيجار؛
- يعطي عقد الإيجار إلى الآخذ خيار شراء الأصل وبسعر كاف أقل من قيمته العادلة عند تاريخ رفع الخيار؛
- تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل حتى في غياب تحويل الملكية؛
- عند بداية عقد الإيجار، فإن القيم المحينة للدفعات الدنيا بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل إلى القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

التسجيل المحاسبي للقرض الايجاري:

1- عند المستأجر: ويتم ذلك وفق ما يلي: [4]

- يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.
- يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

يدرج عقد التمويل بالإيجار لدى المستأجر كما لو كان شراء وفقا للمبادئ العامة الآتية:

- يسجل الأصل في حساب حـ/21 "تثبيتات مادية".
- ويتم تسجيل القرض في حساب حـ/167 "ديون تمويل بالإيجار".

[1] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص:173

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المرجع السابق، ص:19

[3] هوام جمعة، المرجع السابق، ص: 180

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، المرجع أعلاه، ص: 19

حيث أن شكل القيد يكون كما يلي:

المبلغ		التاريخ	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
21×		حـ/تثبيتات الإيجار التمويلي	×××××	
	167	حـ/ديون على عقد إيجار تمويلي		×××××
		تسجيل عقد إيجار تمويلي		

المصدر: عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 177

مثال:

شركة "أ" اقتنت لدى شركة "ب" بموجب عقد إيجار في 2015/01/01 معدات (تهتلك على مدة 08 سنوات) بمتوسط دفعات لإتاوة قرض الإيجار تساوي 100.000 دج خلال 05 سنوات وبسعر شراء متبقي رمزي يساوي 12900 دج معدل التحيين هو 08% والقيمة السوقية للمعدات في 01/01/ن تساوي 440.000دج المطلوب سجل العمليات محاسبيا[1].

الحل: بمقتضى الإيجار أي 100.000 دج فإن القيمة المحينة تساوي 43.9999 دج أي بالتقريب فهي 440.000دج نسجل عند عملية الاقتناء القيد التالي:

المبلغ		2015/01/01	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
215		حـ/معدات القرض الايجاري	440.000	
	167	حـ/ديون على عقد إيجار تمويلي		440.000
		تسجيل عقد إيجار تمويلي		

- إعداد جدول إهلاك القرض:

التواريخ	الباقي للتسديد	الفوائد المدفوعة	التسديدات	المبلغ للدفع
2015	44.0000	-	100.000	100.000
2016	34.0000	27200	72800	100.000
2017	26.7200	21370	78630	100.000
2018	188.570	15080	84920	100.000
2019	103.650	8290	91710	100.000
2020	11940	960	11940	100.000

[1] هوام جمعة، مرجع السابق ، ص: 181

- إجراء القيود المحاسبية:

المبلغ		2015/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
167		حـ/ديون تمويل بالقرض الايجاري	100.000	
	512	حـ/بنك		100.000
		دفع الإيجار		
المبلغ		2015/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
661		حـ/أعباء الفوائد	27200	
	168	حـ/فوائد مستحقة		27200
		فوائد مستحقة تدفع السنة القادمة		
المبلغ		2016/01/01	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
168		حـ/فوائد مستحق	27200	
167		حـ/ديون القرض الايجاري	72800	
	512	حـ/البنك		100.000

المصدر: هوام جمعة ، المرجع السابق، ص: 181

ملاحظة: حسب المادة3.135 من القرار المؤرخ في26 جويليا سنة 2008، فإنه يكون الأصل المستأجر موضع اهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات. وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يصبح المستأجر مالكا للأصل عند نهاية العقد، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية[1]. وهذا ما ينتج عنه ضرائب مؤجلة.

تسجيل القرض الايجاري عند المؤجر:

- **المؤجر صانع أو موزع للملك المستأجر:** تسجل العملية مثل أية عملية بيع المنتجات فنجعل الحساب حـ267 "ديون على عقود إيجار التمويل" مدينا، والحساب 70 "أي 701 أو 701" دائنا بسعر البيع العادي للمعدات المؤجرة، وهكذا فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية البيع ستظهر في حساب نتيجة للدورة الحالية، مع مراعاة عدم تأثير نسبة الفائدة لعقد الإيجار على الربح المحقق من عملية البيع[2].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المرجع السابق، ص: 20

[2] هوام جمعة، المرجع السابق، ص:181

- **الموزع غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر**: تسجل القيمة الحقيقية للمعدات المؤجرة كدين وضمن التثبيتات المالية بالحساب حـ/274، "ديون على عقد إيجار التمويل" فيجعله مدينا، وهذا يجعل حساب موردو التثبيتات أو أحد حسابات الخزينة دائنا. أما دفعة التحصيل الدين فتوزع إلى جزأين: [1]

- جزء يمثل تحصيل الدين المترتب عن تأجير المعدات حيث نجعل حساب حـ/512 مثلا مدينا وحساب حـ/274 دائنا.

- أما الجزء الثاني فيمثل الفوائد المالية المحصلة والمترتبة عن دين حيث نجعل حساب حـ/512 مثلا مدينا والحساب حـ/763 "عائدات الديون" دائنا. هذه الفوائد غير معترف بها جبائيا لذا ينتج عنها ضريبة مؤجلة.

- **المعالجة الجبائية للقرض الايجاري**: يعتبر القرض الايجاري جبائيا طريقة لتمويل تم الاعتماد عليها في الجزائر بموجب المنشور رقم 09-96 المؤرخ في 10 جانفي سنة 1996 [2].

النظرة الجبائية للقرض الايجاري:

- **عند المؤجر**: جبائيا صاحب الملك للأصل يعد مالكا للعين المؤجر، وفي إطار عمليات القرض الايجاري يقوم بتسجيل الأصل في التثبيتات ويطبق الاهتلاك الجبائي على قاعدة الاهتلاك المالي للقرض الايجاري والأجرة المتحصل عليها تعتبر كإيراد.
- **عند المستأجر**: جبائيا يعد المستأجر مستأجرا للعين المؤجر ، الأجرة المدفوعة تعتبر كأعباء[3].
- **الفوائض القيم**: إن فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقترض المستأجر للمقرض المؤجر في إطار عقد القرض الايجاري من نوع "لايزباك" لا تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة، كذلك بالنسبة لفوائض القيم الناتجة عن إعادة التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المؤجر لفائدة المقترض المستأجر بعنوان نقل الملكية لهذا الأخير ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة[4].
- **الاهتلاك الجبائي للقرض الايجاري**: في إطار عقد القرض الايجاري يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الايجاري أي أنها لا تعتمد على مدة المنفعة[5]. هذا بالنسبة للمؤجر، لكن عند المستأجر يعتبر كقرض إيجاري بسيط وتحسب مبالغ الكراء كأعباء عادية للدورة

الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للقرض الايجاري: إن الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية ترجع إلى الاهتلاك بحيث أن المحاسبة تعتمد في حساب الإهلاك المتعلق بالقرض الايجاري على أساس المنفعة على عكس الجباية التي تعتمد على الدفعات لهذا تظهر ضرائب مؤجلة بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للاهتلاك وهذا ما يشكل اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. كذلك بالنسبة للفوائد المترتبة على عقد القرض الايجاري فان النظام الجبائي لا يعترف بها.

[1] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 180

[2] Crédit baile (leasing), cit web www.elmauwatin.dz/?credit-bail-leasing, consulté le (29/04/2015) à 11:30

[3] KPMG, **loi de finances pour 2014**, principales mesures, Algérie, 06janvier 2014, p :04

[4] المادة173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[5] Direction générale des impôts, cite web www.DGI.gove.dz consulté le (03/04/2015) à13 :45

مثال: آلة تم اقتناءها في 2015/01/02 بـ1.6000.000 دج (بكل الرسوم) وكان ذلك عن طريق قرض إيجاري لمدة 5سنوات يمكن لمديري المؤسسة شراء هذه الآلة عند نهاية العقد، حيث تم تقدير مدة الاهتلاك المحاسبي بـ8سنوات، إلا أن التشريع الجبائي يسمح بتخفيض القسط على أساس المصاريف أي يعتبر الإيجار كعقد إيجار بسيط عند المستأجر أي بـ320.000 ولمدة 05 سنوات دج سنويا.معدل الضريبة على أرباح الشركات هو23%.

الحل:

المدة	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
مصاريف الإيجار	320.000	320.000	320.000	320.000	320.000	0	0	0
الاهتلاك المحاسبي	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
الفارق	120.000	120.000	120.000	120.000	120.000	-200.000	-200.000	-200.000

ملاحظة: إن سمو القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي يجعل المحاسبين المعالجة الجبائية هذا الذي يخفي التناقض الموجود بين المعالجة المحاسبية والجبائية للقرض الايجاري[1].

التسجيل المحاسبي للعمليات:

بالنسبة للعمليات نهاية سنة 2015 و2016 و2017 و2018 و2019 يسجل القيد التالي:

مدين	دائن		مدين	دائن
693		حـ/فرض ضريبة مؤجلة خصوم	27600	
	134	حـ/ضريبة مؤجلة خصوم		27600
		تسجيل ضريبة مؤجلة		

بالنسبة للعمليات 2020 و2021 و2022 يسجل القيد المحاسبي التالي:

مدين	دائن		مدين	دائن
134		حـ/ضريبة مؤجلة خصوم	46000	
	693	حـ/فرض ضريبة مؤجلة خصوم		46000
		تسجيل ضريبة مؤجلة		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات سابقة

[1] http://www.compta-alg.com/t10004-credit-bail-amortissement-comptable-ou-amortissement-fiscal , consulté le (29/04/2015) à 11:30

المطلب الثاني: تقييم العديد من الأصول والخصوم بالقيمة العادلة ومصاريف البحث والتطوير

في هذا المطلب سوف نتحدث عن تقييم الأصول والخصوم وفق القيمة العادلة، وكذلك عن عملية إعادة التقييم، حيث أننا سوف نبرز أهم الاختلافات بين الجباية والمحاسبة لعملية إعادة التقييم، وكذلك عن النظرة الجبائية لمصاريف البحث والتطوير والضرائب المؤجلة الناتجة عنها.

- **تقييم العديد من الأصول والخصوم وفق القيمة العادلة**

مفهوم القيمة العادلة: القيمة العادلة هي السعر الذي يمكن تسلمه عن بيع أصل ما أو يمكن دفعه لنقل التزام ما في معاملة ذات ترتيب نظامي بين مشاركين في السوق عند تاريخ القياس[1]. يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا و مهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية[2].

- **تقييم التثبيتات:** حسب المادة 5.121 فإن التثبيتات تدرج في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى. ولا تدرج المصاريف العامة ومصاريف الانطلاق في النشاط التي تدرج ضمن هذه التكاليف. كما أن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى. كما تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تحديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للمؤسسة[3]. كما أنه يمكن إدراج التثبيتات بمبلغها المعاد تقييمه.

1- حالة مباني التوظيف: عمليا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من أجل التقييمات اللاحقة، ويمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساس القيمة العادلة التي من الصعب تحديدها بدقة. وعليه فإن كل ربح أو خسارة ناتج عن التغير القيمة العادلة يجب أن يدرج في نتيجة النشاط. أما إذا اختارت التقييم على أساس نموذج التكلفة فيمكن ان يكون هذا النموذج أكثر دقة إذا أخذت القيمة العادلة منها، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات المسجلة بالزيادة او النقصان على القيمة العادلة، بحيث يمكن أن يختلف التقييم الجبائي عن التقييم المحاسبي وهذا ما يولد اختلال بين القيمتين[4].

مثال: قامت مؤسسة بتقييم مبنى توظيف على أساس القيمة العادلة وتكلفته حيث قدرت قيمته محاسبيا بـ500.000دج إلا أن الإدارة الجبائية قامت بتقدير قيمة المبنى بـ250.000دج، حيث أن معدل اهتلاك المبنى جبائيا ومحاسبيا هو 5%. الضريبة على أرباح الشركات بـ23%

الحل:

- مخصصات الاهتلاك المسجلة محاسبيا هي: 500.000دج×5%= 25000دج.
- مخصصات الاهتلاك الجبائي هي: 250.000دج×5%= 12500دج.

[1] إبراهيم عبد موسى السعبري وزيد عائد مرادان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الاداء المالي في المصارف التجارية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية العدد 25، الكوفة، 2014، ص:229

[2] جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، المرجع السابق، ص:08

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المرجع السابق، ص: 08

[4] جاوحدو رضا وحمدي جليلة إيمان، المرجع أعلاه، ص:08

- الفارق السنوي بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي هو (25000-12500 = 12500دج.)، إن هذا الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية دائم ناتج عن اعتماد على تقييم مختلف للتثبيت وهذا ما يتولد عنه فروقات دائمة ومنه فإنه لا يمكن القيام بتكوين ضريبة مؤجلة.

- **المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة:**

- **مفهوم إعادة التقييم:** إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب. إن النظام المحاسبي المالي ينص على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر على تثبيت محدد[1].

- **التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:** يسجل الحساب حـ/105 "فارق إعادة التقييم" فوائض القيمة الناتجة عن عملية إعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية[2]. حيث أن هذا الحساب يسجل في الطرف الدائن[3].

- القيد المحاسبي لعملية إعادة التقييم:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
2..		حـ/حساب التثبيتات	×××××	
	28	حـ/اهتلاك التثبيتات		×××××
	105	حـ/إعادة تقييم التثبيتات		××××××

- **المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيتات:** من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي شرع في تطبيقها منذ سنة 1988 والتي تقضي بتوجيه المؤسسات نحو استقلالية وتحضيرها إلى الدخول في اقتصاد السوق، ظهر ما يعرف بإعادة تقييم التثبيتات تجسدت في عدة إجراءات من بينها نذكر عملية تطهير المؤسسات العمومية الاقتصادية وفق المرسوم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 وكذلك إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك وفقا للمراسيم التنفيذية التالية: [4]

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 1990/03/27؛
- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 1993/10/24؛
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2007/07/04.

[1] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 218

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص: 53

[3] هوام جمعة، المرجع السابق، ص:79

[4] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية**، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص:64

- **ميدان تطبيق إعادة تقييم التثبيتات:** تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 103/90 على أنه يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والهيئات العمومية وغيرها منذ مسكها للحسابات على الشكل التجاري أن تعيد تقييم تثبيتاتها القابلة للاهتلاك.
- **مراحل تطبيق إعادة تقييم:** يتم حساب فرق إعادة تقييم وفقا للمراحل التالية:

– إعادة تقييم القيمة الأصلية: تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة التاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بنسبة الحيازة وذلك في حالة تطبيق إعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس هو القيمة الأصلية وفقا لإعادة التقييم السابقة[1].

– إعادة تقييم حصص الاهتلاكات: تصبح الحصص السنوية للاهتلاكات هي الأخرى باستعمال معامل الضرب للسنة الأولى التي سجلت فيها ثم تحسب مجموع الاهتلاك المعدل.

– استخراج فرق إعادة التقييم يتمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم ويقيد فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في احتياط خاص يظهر ضمن خصوم الحصيلة.

– الاهتلاكات المستقبلية: تهتلك الاستثمارات المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة وعدد السنوات كحد أقصى، كما أن عملية تقييم الاستثمارات يتم عن طريق القيمة السوقية وتحت إشراف خبير مختص ومعتمد.

– إن فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، يقيد في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه (5) سنوات[2].

– تقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتية من عمليات التقييم في نتيجة السنة[3].

– **معالجة فارق إعادة التقييم:** هناك نوعان من إعادة التقييم وهما: [4]

أ– إعادة التقييم القانونية؛

ب– إعادة التقييم الحرة.

إن إعادة تقييم التثبيتات من طرف المؤسسة بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخ في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن التثبيتات[5].

مثال: تم اقتناء بناية في 2000/01/02 بـ8000.000 دج تهتلك على مدة 25 سنة، مجموع الاهتلاكات قدر بـ3200.000 دج في 31-12-2009 حيث تم إعادة تقييمها وفق قرار من الإدارة (تقييم حر)، حيث أن القيمة الأصلية

[1] بن واضح الجيلالي، المرجع السابق، ص: 09

[2] المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، لسنة 2015.

[3] المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، لسنة 2015.

[4] Conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, **les impôts défères**, op-cit, p :01

[5] براق محمد تسعديت بوسبعين، المرجع السابق،ص: 05

قدرت بـ12.000.000 دج، القيمة المحاسبية قدرت من 4800.000 إلى 7200.000 دج، مجموع الاهتلاكات قدر من 3200.000دج إلى 4800.000دج[1]، معدل فرض الضريبة هو 23%.

الحل:

البيان	المبلغ قبل إعادة التقييم	المبلغ بعد إعادة التقييم	الفارق
- القيمة الخام	8000.000	12.000.000	4000.000
- الاهتلاك المجمع	3200.000	4800.000	1600.000
القيمة المحاسبية	4800.000	7200.000	2400.000

- التسجيل المحاسبي:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
213		حـ/المباني	4000.000	
	2813	حـ/اهتلاك المباني		1600.000
	105	حـ/إعادة تقييم التثبيتات		2400.000
		إعادة تقييم المبنى		

تشكيل الضريبة المؤجلة على إعادة تقييم المبنى

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
105		حـ/إعادة تقييم التثبيتات	552.000	
	134	حـ/ضريبة مؤجلة خصوم		552.000

تسجيل قيد الاهتلاك:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
681		حـ/مخصصات الاهتلاكات	480.000	
	2813	حـ/اهتلاك المبنى		480.000
		التسجيل المحاسبي لاهتلاك المبنى		

2400.000دج×0.23=552000

ملاحظة: بحيث أن الإدارة الجبائية تعتبر حـ/ 105 كمصدر للإيرادات أي تعامله مثل حسابات النتائج في حين أنه يسجل محاسبيا ضمن الأموال الخاصة وهذا ما يولد لنا ضرائب مؤجلة نفس الشيء بالنسبة للحساب حـ/104.

[1] Conseil national de la comptabilité et institut supérieur de gestion et de planification, comptabilité approfondie, op-cit, p :18

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
134		حـ/ضريبة مؤجلة خصوم	36800	
	693	حـ/فرض ضريبة مؤجلة خصوم		36800

La source : Conseil national de la comptabilité et institut supérieur de gestion et de planification, comptabilité approfondie, op-cit, p :11

- **مصاريف البحث والتطوير:**

- **التسجيل المحاسبي لمصاريف التطوير (التنمية):** تسجل مصاريف التطوير في قسم فرعي لحساب 20 وهو الحساب حـ/203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في الجانب المدين ويقابله الحساب حـ/731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية". كما يتم ترصيد حساب 203 مصاريف البحث والتطوير عندما يتم اهتلاكها، وذلك بجعل هذا الحساب دائنا ويقابله في الجانب المدين حساب حـ/28 [1].

- **ملاحظة:** إن المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل المؤسسة في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو تقاريرها المالية السابقة) لا يمكن دمجها في كلفة أي عملية تثبيت معنوي في تاريخ لاحق[2].

- **شروط إدراج نفقات التطوير ضمن التثبيتات:** تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط: [3]

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة،
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

- **نفقات البحث:** تعتبر النفقات الناجمة عن طور البحث عن المشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها. الا ان المؤسسة قد تجد صعوبة في الفصل بين نفقات البحث ونفقات التطوير وهذا ما يدفعها أحيانا إلى اعتبارها كأعباء عادية للدورة.

- **النظرة الجبائية لنفقات البحث والتطوير:** تعتبر نفقات البحث والتطوير من الأعباء العادية للدورة ويتم خصمها من النتيجة الجبائية، إلا أن المشرع الجبائي يسمح بخصمها من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، وذلك في سقف لا يتجاوز مائة مليون دينار (100.000.000دج)، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة "الجزء الأول"، المرجع السابق، ص: 23

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص: 08

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع أعلاه، ص: 09

- **شروط خصم المبلغ من الربح الموجه للبحث والتطوير**: يتم خصم نفقات البحث والتطوير إذا توفرت الشروط التالية: [1]

– يجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي

– كما يتم تحديد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي والوزير المختص بالقطاع.

مثال: في نهاية سنة 2015 قامت مؤسسة بتسديد مصاريف التنمية القابلة للتثبيت بـ6000.000 دج على أن يتم اهتلاكها على مدار ثلاث سنوات، في حين أن مصلحة الضرائب اعتبرتها على أنها مصاريف استغلال عادية وحملتها كليتا على دورة 2015 . المطلوب إجراء التسوية اللازمة، مع العلم أن معدل الضريبة هو 23%[2].

الحل:

السنوات	2015	2016	2017	2018
القيمة المحاسبية للأصل المعنوي حـ/203	6000.000	4000.000	2000.000	0
القيمة الجبائية للأصل المعنوي	0	0	0	0
الفارق المؤقت	6000.000	4000.000	2000.000	0
تغيرات الفارق	6000.000	-2000.000	-2000.000	-2000.000
التزام جبائي مؤجل	1380.000	-460.000	-460.000	-460.000

المصدر: بالرقي تيجاني وحلقوم الحاج، مرجع السابق، ص:12

إظهار بعض العمليات الحسابية: 6000.000×0.23=1830.000 وهذا المبلغ يمثل مبلغ الضريبة المدفوع إلى الإدارة الجبائية أي ضريبة مؤجلة خصوم. 6000.000/3=2000.000 وهذا يمثل قسط الاهتلاك السنوي.

0-2000.000=(-2000.000)×0.23=-460.000 وهذا يمثل مبالغ الضرائب المؤجلة المدفوعة خلال السنوات.

– إجراء القيود المحاسبية:

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
203		حـ/مصاريف البحث والتطوير	6000.000	
	731	حـ/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		6000.000
مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
693		حـ/ضرائب مؤجلة خصوم	1380.000	
	134	حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		1380.000

[1] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب لسنة 2015

[2] بالرقي تيجاني وحلقوم الحاج، المرجع السابق، ص: 12

مدين	دائن	2016/12/31	مدين	دائن
681	2803	حـ/مخصصات الاهتلاك والمؤونات وتدهور قيمة حـ/اهتلاك مصاريف البحث والتطوير	2000.000	2000.000
مدين	دائن	2016/12/31	مدين	دائن
134	693	حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم حـ/ضريبة مؤجلة خصوم	460.000	460.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعطيات السابقة

المطلب الثالث: تغيير طريقة محاسبية وتصحيح أخطاء جوهرية

إن تغيير طريقة محاسبية كغيرها من العمليات التي تسجل في رؤوس الأموال الخاصة وبالضبط في حساب المرحل من جديد أي أنها مسجلة ضمن الصنف الأول فلا يقوم النظام المحاسبي المالي بحساب الضريبة عليها لأنها ليست متعلقة بنتيجة الدورة إلا أن النظام الجبائي لا يأخذ بعين الاعتبار الدورة المحاسبية لذلك يقوم بفرض ضريبة عليها (الضريبة على أرباح الشركات).

- **مفهوم تغيير طريقة محاسبية:** يقصد بالطرق المحاسبية المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق من طرف المؤسسة لإعداد وعرض القوائم المالية، وبناءا على هذا فإن التغير في الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية إذا كان هذا التغيير سيسمح بعرض قوائم مالية بصورة صادقة[1]. وتتم المعالجة المحاسبية عن طريق الاعتراف بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في فترة التغيير والفترات المستقبلية.

- **مفهوم تصحيح أخطاء جوهرية:** يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بالاعتراف بعناصر البيانات المالية وقياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تمثل البيانات المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت تحتوي أخطاء مادية أو غير مادية يتم ارتكابها عن قصد لتحقيق غرض محدد للمركز المالي للمؤسسة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. ويتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية الممكنة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية إلا أنه لا يتم اكتشاف الأخطاء المادية في بعض الأحيان حتى فترة لاحقة، ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة[2]. وتتم المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في المجموعة الأولى من البيانات المالية التي يتم التصريح بإصدارها بعد اكتشافها من خلال: [3]

- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي وقع فيها الخطأ؛

- أو إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الأول فترة سابقة معروضة.

[1] بن عروج صبرينة، المرجع السابق، ص: 113

[2] هوام جمعة، المرجع السابق، ص:212

[3] هوام جمعة، المرجع أعلاه، ص ص:212-213

حسب النظام المحاسبي المالي فإن تصحيح الأخطاء يتم تحميلها في حساب النتيجة "المرحل من جديد" للدورة الحالية، وإذا تعذر ذلك تحمل على حساب الاحتياطي الذي يوفق النتيجة غير الموزعة[1].

- **شروط تغيير طريقة محاسبية وتصحيح أخطاء محاسبية:** وتتمثل فيما يلي: [2]

– لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للمؤسسة المعنية.

– يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي، عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة، وذلك لتكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان إمكانية المقارنة بين الفترتين.

– إذا كان هذا التصحيح (التقويم) لرصيد الافتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن انجازه بصورة مرضية، تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق.

– يثبت تأثير تغييرات التوجهات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية.

النظرة الجبائية: إن التسجيل المحاسبي لتصحيح أخطاء جوهرية وتغيير طريقة محاسبية يتم على مستوى رؤوس الأموال الخاصة بدون تسجيله في حسابات النتائج مثل هذه المعالجة فيه احتمال كبير بأن لا تقبل بها الإدارة الجبائية من أجل تحديد النتيجة الجبائية إذن يجب أن يوضع تغيير طريقة وتصحيح أخطاء جوهرية في حساب النتائج حتى يتم جباية هذه العملية[3].

مثال حول تصحيح أخطاء جوهرية: الشركة "س" لم تقم بتسجيل مبيعات بقيمة 100.000 دج في سنة2013 موجهة للتصدير، قيمة المخزون المسجل في نهاية الدورة كان 70.000 دج، المطلوب إظهار القيود المناسبة، مع العلم أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 23%. مع العلم أن اكتشاف الخطأ تم في سنة 2015.

الحل:

المبيعات

مدين	دائن	2015/12/31	مدين	دائن
411		حـ/الزبائن	100.000	
	11	حـ/المرحل من جديد		100.000

[1] هوام جمعة، المرجع السابق، ص: 213

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، المرجع السابق، ص: 21

[3] Aradj smail, **les normes comptables internationales**, **IAS/IFRS et les perspectives de leur adoption en Algérie**, mémoire da magister et sciences de gestion, option monnaie et finances, université d'Alger, année universitaire, 2006-2007, p :204

المخزون السلعي

مدين	دائن	//	مدين	دائن
11		حـ/المرحل من جديد	70.000	
	30	حـ/مخزونات		70.000

الضريبة المؤجلة

مدين	دائن	//	مدين	دائن
11		حـ/المرحل من جديد	6900	
	134	حـ/ضريبة مؤجلة خصوم		6900

(100.000-70.000)×23%=6900 دج

المصدر: هوام جمعة، المرجع السابق، ص213

مثال حول تغيير طريقة محاسبية: مثال حول الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وذلك حول تسجيل حقوق العطل للعاملين سنة 2009 المقدرة بـ60.000 دج، في مؤسسة اقتصادية[1].

الحل:

التسجيل المحاسبي وفق « PCN »

مدين	دائن	2009/12/31	مدين	دائن
630		حـ/مصاريف المستخدمين	60.000	
	563	حـ/المستخدمون		60.000

التسجيل المحاسبي وفق « SCF »

مدين	دائن	//	مدين	دائن
631		حـ/ مصاريف المستخدمين "عطل مدفوعة"	60.000	
	428	حـ/المستخدمون عطل مدفوعة		60.000

[1] Ministère des finances conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du système comptable financier « SCF », **les avantage personnel**, p :04

الضريبة المؤجلة الناتجة عن إعادة المعالجة "تغيير طريقة محاسبية"

مدين	دائن	//	مدين	دائن
133		حـ/الضريبة المؤجلة أصول "تغيير طريقة"	15.000	
	11	حـ/المرحل من جديد		15.000

60.000×25% = 15.000 دج

La source : Ministère des finances conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du système comptable financier « SCF », les avantage personnel, p :04

المطلب الرابع: العقود طويلة الأجل

إن المعالجة المحاسبية والجبائية لعقود طويلة الأجل لا تختلف من حيث النظرة وإنما الاختلاف يكمن في الشروط التي يفرضها النظام الجبائي والقيود التي يفرضها كذلك، فالنظام الجبائي لا يعترف بطريقة الإتمام وهذا ما سوف نوضحه.

المعالجة المحاسبية:

تعريف عقود طويلة الأجل: يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل انجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها أو الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي: [1]

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛
- عقود تقديم خدمات.

طريقة التقدم في الأشغال: حيث تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقود طويلة الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير محاسبية بالتتابع وبمقياس انجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم).

طريقة الإتمام: إذا كان نظام معالجة للمؤسسة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم. أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة. فإنه يكون من المقبول، على سبيل التبسيط، ألا يسجل كمنتجات إلا مبلغ، يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإتمام)[2].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص: 18

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع أعلاه، ص: 18

التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل:

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

- إمكانية تقييم كل نواتج العقد (السعر، إعادة تقييم العقد، علاوات الانجاز...).

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

- أن التكاليف المتعلقة بالعقد يمكن تحديدها وقياسها بصورة صادقة. يتم حساب هذه النتيجة وفق القانون التالي: (التكلفة المجمعة÷التكلفة الكلية للمشروع)×سعر العقد-نواتج السنوات السابقة.

شكل القيد المحاسبي للإرادات أثناء النشاط:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
418		حـ/فواتير مقيدة سلفا	×××××	
	701	حـ/المبيعات من المنتجات المصنعة		××××

شكل القيد المحاسبي عند نهاية النشاط:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
411		حـ/الزبائن	×××××	
	418	حـ/فواتير مقيدة سلفا		××××××
	701	حـ/المبيعات من المنتجات المصنعة		××××××

La source : Delhoum Said, op-cit, p : 28

التسجيل المحاسبي حسب طريقة الإتمام: وتطبق إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادق أو كان نظام معالجة البيانات في المؤسسة أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم. إن طريقة الإتمام تعتمد على تسجيل نواتج مساوية للتكلفة السنوية المتحملة في انجاز المشروع، ومن أهم الانتقادات الموجهة لطريقة الإتمام هو عدم إظهار النتيجة الحقيقية السنوية، ومنه عدم التمكن من تقييم أداء المؤسسة على أساس سنوي[2].

- شكل القيد المحاسبي:

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
33		حـ/إنتاج السلع الجاري انجازها	×××××	
	72	حـ/إنتاج مخزون		××××

[1] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص: 183

[2] عبد الرحمان عطية، المرجع أعلاه، ص: 188

المعالجة الجبائية:

- **تحديد الربح:** حسب الفقرة الثالثة من المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة والتي تتعلق بانجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد والخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق (طريقة التقدم في الأشغال) والتي قد تكو مستقلة عن الطريقة التي تعتمد عليها المؤسسة في تحديد الربح، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية او عقود مسيرة[1].
- **شروط استعمال طريقة التقدم في الأشغال:** لكي تتمكن المؤسسة من تطبيق طريقة التقدم في الأشغال يجب أن تستوفي الشروط التالية:[2]

– وجود أدوات تسيير ونظام حساب التكلفة (محاسبة التكاليف)؛

– وجود نظام للرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المئوية للتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج، تماشيا مع التسبيق؛

– أما فيما يخص مؤسسات الترقية فيتم حساب الربح طبقا لطريقة محاسبة التكاليف وحواصل العمليات بالتسبيق.

ملاحظة: إن التشريع الجبائي لم يأخذ بطريقة الإتمام في تسجيل العقود طويلة الأجل وذلك لأن طريقة الإتمام لا تحقق إيراد كل سنة مثل طريقة التقدم في الأشغال.

مثال: مؤسسة بناء لديها مشروع بناء 100 مسكن بـ1000.000 دج على مدة 4 سنوات بداية نهاية 2015/01/01 إلى 2018/12/31 مع العلم أن المشروع يتقدم بـ25% كل سنة. وأن تكاليف السنة الأولى هي 200.000 دج حيث أن المؤسسة عمدت إلى إتباع طريقة الإتمام إلا أن إدارة الضرائب تطالب بطريقة التقدم في الأشغال، مع العلم أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 23%[3]. **المطلوب:** إجراء العمليات الحسابية مع القيود

الحل:

لدينا 1000.0000×25% = 250.000 دج هذا المبلغ يسجل كإيراد لدى مصلحة الضرائب

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
33		حـ/إنتاج السلع الجاري انجازها	200.000	
	72	حـ/إنتاج مخزون		200.000

الفرق هو 250.000-200.000=50.000 دج وهذا ما يمثل النتيجة المحاسبية. ينتج عن هذا الفرق ضريبة مؤجلة خصوم لأن المؤسسة، سوف تقوم بدفع المبلغ إلى الإدارة الجبائية، أي يمثل التزام بالنسبة للمؤسسة.

[1] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[2] المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، المديرية العامة للضرائب، سنة 2015

[3] أوكيل نسيمه ودرار عياش، **تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية**، العدد 03، الجزائر، 2012، ص: 150

ويسجل القيد المحاسبي التالي. 50.000×0.23 = 2300 دج

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
693		حـ/فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	2300	
	134	حـ/الضرائب المؤجلة على الخصوم		2300

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات سابقة.

خلاصة:

في هذا الفصل قمنا بعرض أهم الاختلافات بين المحاسبة والجباية وفق القوانين الجزائرية، حيث أننا أبرزنا أن الجباية لا تستجيب إلى متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الدولة في مجال قانون الضرائب، لاسيما الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها، حيث تعد الإصلاحات التي قامت بها الدولة همزة وصل بين الجباية والمحاسبة في عدة ميادين كإعانات التجهيز والمؤونات وهذا سعيا للتقريب بين المحاسبة والجباية، إن تطبيق النظام المحاسبي المالي بكل ما جاء فيه من قوانين ومبادئ الخاصة بالتقييم، وعرض المعلومات المالية يعد أمر شبه مستحيل وذلك لاختلاف الأهداف والمبادئ بين المحاسبة والجباية وهذا ما يضطر المحاسبين إلى التكيف مع القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية، أي تطبيق النظام المحاسبي المالي في حدود النظام الجبائي وذلك عن طريق مسايرة النظام الجبائي في إعداد القوائم المالية، إن تبني معايير المحاسبية الدولية ومحاولة تطبيقها في بيئة غير ملائمة يعد أمر صعب إذ كان على الدولة تكييف البيئة أولا ثم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

خاتمة

خاتمة:

تعد المحاسبة وليدة الجباية بحيث في القديم كانت الممارسات المحاسبية تخدم التوجهات الجبائية وتعنى بتحديد النتيجة بغرض فرض الضريبة، وهذا يعني بأن المحاسبة قد وجدت لخدمة الأغراض الجبائية، لذا فالعلاقة بين المحاسبة والجباية في القديم كانت تكاملية وقوية، أما في الوقت الحاضر وبعد تعدد الضرائب وظهور الضريبة على الدخل في فرنسا على الخصوص وأوربا عموما، وتعدد الضرائب وتغير القوانين الجبائية وتعددها وتعمقها وظهور الأسواق المالية أصبحت للمحاسبة أهداف ومبادئ مستقلة عن الجباية، بحيث أصبحت الممارسات المحاسبية في الوقت الراهن تهدف إلى تلبية احتياجات مستعملي القوائم المالية.

وذلك بعد ظهور المعايير المحاسبية الدولية، بحيث تهدف هذه المعايير إلى توفير معلومة مالية شفافة، موثوق منها وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، وهذا هو السبب الذي حتم على الجزائر تبني المعايير المحاسبية الدولية، كي تكون لها لغة مالية موحدة مع جميع دول العالم، وتم تبني المعايير المحاسبية الدولية سنة 2007 وذلك بعد صدور القانون 07-11، حيث قامت الجزائر بإصلاح أنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع التوجهات العالمية، وبداية التطبيق كانت سنة 2010 وذلك بعد صدور التعليمة الثانية في 29 أكتوبر 2009 التي احتوت على طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

إلا أن تطبيق النظام المحاسبي المالي اصدم ببيئة غير مكيفة لتبني المعايير المحاسبية وهذا ما جعل تطبيق النظام المحاسبي المالي ناقص، و أجبر الدولة على إجراء مجموعة من التعديلات مست جوانب عديدة من قوانين وتعليمات وأعراف كان معمول بها قبل تبني المعايير.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على وجه كامل يعد ضرب من الخيال فتطبيق النظام المحاسبي في الواقع يعد ناقص والسبب يكمن في أن القوانين الجبائية أسمى من النظام المحاسبي المالي بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الدولة في الآونة الأخيرة والتغييرات في بعض القوانين وإلغاء قوانين أخرى إلا أن هذه التعديلات تعد ضئيلة وبسيطة وغير ذات فعالية في بعض الأحيان.

إن النظام المحاسبي المالي وبعد ستة سنوات من التطبيق وجهت له العديد من الانتقادات، وتتمحور جل هذه الانتقادات في كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي فغياب الأسواق المالية والسوق النشطة ألغى مفهوم القيمة العادلة التي يعمل بها النظام المحاسبي المالي، كذلك ممارسي مهنة المحاسبة يطبقون النظام المحاسبي المالي في حدود القانون الجبائي.

نأخذ على سبيل المثال التسجيل المحاسبي للقرض الايجاري، فالقرض الايجاري يعتبر محاسبيا كتثبيت وجبائيا كذلك عند المؤجر، أما عند المستأجر فيعتبر القرض الايجاري جبائيا كقرض إيجاري بسيط والدفعات تعتبر كأعباء، هنا يضطر المحاسب إلى تقديم معالجة تتماشى مع القواعد الجبائية و يهمل قواعد التسجيل التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي.

كذلك بالنسبة للاهتلاكات إذ جل المؤسسات تطبق الاهتلاك الخطي تلبيتا للاحتياجات الجبائية وما يسمح به القانون الجبائي وإهمال طرق الاهتلاك بوحدات الإنتاج لأن هذه الطريقة غير معمول بها جبائيا، إن السبب الرئيسي وراء كل هذا النقص هو غياب الأسواق المالية والتسعير في البورصة فكل المؤسسات الجزائرية اليوم ما يهمها هو تخفيض حجم وعاء الضريبة، أي التقليل من الربح قدر الإمكان بغية التهرب الجبائي، دون مبالاة بقيمة المؤسسة أو الأسهم، إن البيئة الاقتصادية للجزائر ولاسيما القوانين الجبائية بحاجة إلى تعديل كبير ليتماشى تطبيق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات مستخدمي المعلومة المالية.

لقد توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات بالإضافة لمجموعة من التوصيات، ومن ثم سنقترح بعض النقاط البحثية التي غابت في هذه الدراسة، وسيتم عرضها كما يلي

أولا–اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الدراسة التي قام بها الباحث ومن خلال اختبار الفروض توصلنا إلى مايلي:

الفرضية الأولى:

– بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بمراعاة النظام المحاسبي المالي لمستجدات المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، تبين من خلال هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي لا يأخذ بعين الاعتبار التعديلات التي جرت على المعايير منذ سنة 2004 فهناك العديد من المعايير المحاسبية التي تم إلغاءها والعديد من المعايير المحاسبية قد تم تعديلها، كما تم إصدار معايير جديدة لم يأخذ بها النظام المحاسبي المالي فالنظام المحاسبي المالي ليس مرن وهذا دليل على أن قانون النظام المحاسبي المالي يختلف عن القانون الجبائي الذي يتميز بالمرونة وسهولة التعديل.

الفرضية الثانية:

– بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بسمو القانون الجبائي على النظام المحاسبي المالي جعل تطبيق النظام المحاسبي المالي ناقص، أي أنه يطبق بوجه غير كامل، فهو يستجيب ويلبي متطلبات الإدارة الجبائية بغرض تحديد النتيجة الجبائية بدل تلبية احتياجات الأطراف الأخرى (مساهمون، عمال.....الخ)، لقد تحققت هذه الفرضية فيما يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أما المؤسسات الكبيرة والتي تسعر في البورصات العالمية فإن هذه الفرضية غير محققة وذلك لأن هذه الشركات لا تهمل الجانب الجبائي ولا الجانب المحاسبي.

الفرضية الثالثة:

– بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بأن هناك العديد من العناصر مقبولة جبائيا ومحاسبيا، أي لها نفس المعالجة المحاسبية والجبائية فقد تحققت هذه الفرضية وأثبتت صحتها فهناك العديد من العناصر لها نفس المعالجة المحاسبية والجبائية ونذكر على سبيل المثال الإعانات بكل أنواعها فالنظام المحاسبي المالي يعترف بها وكذلك القانون الجبائي كما أن لها نفس المعالجة الجبائية والمحاسبية سواء كانت إعانة تجهيز أو إعانة استغلال، كذلك فيما يخص إعانة التجهيز فإن النظام الجبائي يعترف بالفائض القيمة الناتج عن التنازل عن تثبيت الذي تم اقتناءه بواسطة إعانة تجهيز وهذا لم يكن في السابق.

ثانيا–النتائج المتوصل إليها:

لقد توصلنا من خلال بحثنا إلى العديد من النتائج وفق سياق معرفي منهجي مترابط مع الإشكالية محل الدراسة، تلك النتائج نقدمها كما يلي:

– من خصوصيات النظام الجبائي المرونة والتغير السريع ومواكبة التطورات الحاصلة على مستوى البيئة الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما يؤدي بنا إلى التفاؤل مستقبلا بأن تكون هناك إصلاحات أخرى على مستوى القوانين الجبائية لتزيد من حرية تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم عرقلته.

– إن الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلافي الاختلاف الموجود بين المحاسبة والجباية.

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

– الضريبة المؤجلة لا تعتبر كحل لمشكلة اختلاف القوانين الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا أنها تساعد في إظهار الاختلاف بين المحاسبة والجباية وتساعد في حساب النتيجة الجبائية.

ثالثا–التوصيات والاقتراحات:

من خلال هذا البحث توصلنا إلى جملة من التوصيات ويمكن سردها في النقاط التالية:

– ينبغي إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية لاسيما المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، وكذلك المصاريف القابلة للخصم، فيما يخص العقود طويلة الأجل على النظام الجبائي أن يتبنى طريقة الإتمام ولو لم تكن تحقق إيرادا جبائيا في السنوات الأولى، على النظام الجبائي كذلك التنازل على بعض المواد وإلغاءها كالمادة 141 التي تنص على أنه على المؤسسات احترام القانون الجبائي مع مراعاة عدم تعارضها مع النظام المحاسبي المالي.

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

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

– يمكن أن تستخدم الجزائر الأسلوب الذي تعتمد عليه فرنسا في إظهار الاختلاف بين المحاسبة والجباية بحيث أن فرنسا تستخدم صنف خاص بالجباية وذلك لتسجيل الفروقات بين المحاسبة والجباية وهو الصنف09 حيث تقوم بتسجيل الفارق بين المحاسبة والجباية في هذا الصنف وهذا لإعطاء صورة واضحة عن المعالجة المحاسبية والجبائية في نفس الوقت، وذلك لأن معالجة الضرائب المؤجلة صعب ومعقد بشكل كبير.

رابعا–أفاق البحث:

– تناولت هذه الدراسة النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية والقوانين الجبائية، بحيث اقتصرت هذه الدراسة على إظهار الاختلاف بين الجباية والمحاسبة في بعض الجوانب، ولم تتناول جوانب أخرى والتي يمكن أن تكون دراسات يقوم بها باحثون آخرون، ونأخذ على سبيل المثال المواضيع التالية:

– المعالجة الجبائية والمحاسبية للنتيجة على أرباح الشركات للشركات الأم.

– مساعي التقريب بين المحاسبة والجباية في ضل تبني المعايير المحاسبية الدولية.

– مراجعة الضريبة المؤجلة وفق القوانين الجزائرية.

– نقائص تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على القوائم المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا–باللغة العربية:

I. الكتب:

1- احمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

2- الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، محاسبة مالية.

3- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، اسس ومبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الحامد، عمان، 2010.

4- أمير عبد الله وحمزة بشير ابوعاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

5- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعية الجديدة، الجزائر، 2009.

6- بوتين محمد، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

7- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

8- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، الأردن، 2010.

9- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2008.

10- حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

11- حسين ناجي عارف، مبادئ المحاسبة الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

12- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية2007 ، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

13- خليل الرفاعي، المحاسبة الضريبية، دار المستقبل للنشر والتوزيع،الأردن، 2009.

14- رضوان محمد ألعناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة السادسة، دار صفا، عمان، 2006.

15- سامي محمد الوقاد، المحاسبة، دار المسيرة، عمان، 2011.

16- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.

17- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008.

18- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

19- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان الأردن، 2007.

20- عبد الحي عبد الحي مرعى وعطية عبد الحي مرعى، أساسيات المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

21- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة، دار النشر الجليطي، الجزائر، 2009.

22- عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة تشريعا وتطبيقا، دار الخلود، الجزائر، 2002.

23- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب ، دار الجرير، عمان، 2011.

24- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، الأردن، 2011.

25- عبد المجيد قدي، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

26- عبد الناصر إبراهيم نور وإيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2014 .

27- عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان-الأردن، 2008.

28- عدلي البابلي، المالية العامة والنظم الضريبية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2009.

29- عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

30- عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية من منظرو المعايير الدولية، الجزء الأول، أبو الخير للطباعة والنشر، مصر، 2009.

31- علاوي لخضر، معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012.

32- عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2007.

33- كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF) ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

34- كمال الدين مصطفى الدهواري، مبادئ المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

35- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان-الأردن، 2008.

36- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبية الإبلاغ المالي الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل، عمان-الأردن، 2008.

37- محمد ابونصار ومحمود الخلايلة، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2005.

38- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.

39- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

40- المرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 2001.

41- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، الجزائر، بدون سنة نشر،

42- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة، الجزائر، 2011.

43- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

44- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة2010.

45- وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة الجزء الأول، من المنشورات العربية المفتوحة في الدانمرك.

II. الدراسات والأطروحات:

46- إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد في الجزائر، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2010/2009.

47- آسية مطبوع، اثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والجبائية على النتيجة المالية دراسة حالة مؤسسة الأشغال العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير (أكاديمي) في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة السنة الجامعية 2013/2012.

48- ايت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.

49- بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010-2011.

50- بكيحل عبد القادر،أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوربي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، سنة 2008-2009.

51- بن عروج صبرينة، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر -3- ، السنة الجامعية 2011-2012.

52- بن عمور سمير، إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة سعد دحلب بالبليدة، السنة الجامعية 2006.

53- بوسبعين تسعديت، اثر النظام المحاسبي المال يعلى النظام الجبائي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2009-2010.

54- حميشي وسيلة، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، السنة الجامعية 2013-2014.

55- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008.

56- دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2012-2013.

57- دكار عمر، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار12 دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح، السنة الجامعية 2010-2011.

58- رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة أم البواقي، سنة2010-2012.

59- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2011-2012.

60- سهام مهيري، اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الاداء المالي لشركات التأمين الجزائرية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.

61- شريف محمد ، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة آبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010.

62- شناي عبد الكريم، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية2008-2009.

63- صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التجارية، جامعة الجزائر03، الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009.

64- عمر التركي هزاع العجيلي، اثر عدم تبني معيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، العراق، السنة الجامعية 2012-2013.

65- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012 .

66- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012.

67- مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

68- مؤيد جميل ومحمد ميالة، علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح، نابلس، 2006.

69- وكواك عبد السلام، فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، السنة الجامعية2011-2012.

III. المجلات:

70- إبراهيم عبد موسى السعبري وزيد عائد مرادان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الاداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية العدد 25، الكوفة، 2014.

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

72- أوكيل نسيمه ودرار عياش، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 03، الجزائر، 2012.

73- بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي اليابس –سيدي بلعباس- العدد الأول لعام 2013.

74- تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 13 ، نوفمبر 2012.

75- جودي محمد رمزي' إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، الجزائر، 2009.

76- صابر عيسى ومحمود فوزي شعوبي، اثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات لولاية بسكرة، مجلة الباحث، العدد 12، الجزائر، 2013.

77- فيصل عبد السلام ابوبكر الحداد وبابكر محمد إبراهيم الصديق، اثر الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجماهيرية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 13 ، نوفمبر 2012.

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

79- محمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زاير البدران الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد24 المجلد السادس، سوريا، أيار 2009.

80- مداني بلغيث، التوافق المحاسبي- المفهوم، الأهداف، المبررات، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006.

81- منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية لمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) مع القاعدة العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، 2013.

-82

IV. مداخلات ومحاضرات:

83- مداني بن بلغيث، مطبوعة مستوفاة لمقياس المحاسبة المالية –حسب قواعد SCF- 2011، أعمال نهاية الدورة.

84- هشام سفيان صلواتشي ويوسف بدولة، مداخلة بعنوان:أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةifrs/ias في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، المركز الجامعي الوادي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد فظل معايير المحاسبية الدولية، يومي:17-18 جانفي 2010.

85- بالرقي تيجاني وحلقوم الحاج، مداخلة بعنوان محاسبة الضرائب المؤجلة، جامعة فرحات عباس، 2011.

86- بوراق محمد وبوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA) يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر.

87- تجاني محمد العيد وعادل رضوان، المشاكل المحاسبية الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05 و06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.

88- حميداتو صالح و زلاسي رياض وبوقفة علاء، مداخلة بعنوان دور المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة يومي 29و30 نوفمبر 2011.

89- صديقي مسعود و مرزوقي مرزوقي،مداخلة بعنوان التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

90- علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم استمرارية في ضوء المعايير المحاسبية الدوليةIFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة ضمن الملتقى الوطني النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدوليةIFRS-IAS ، جامعة مستغانم http://www.unive-bouira.dz

91- كتوش عاشور وبلعوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير المحاسبية الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية أيام 13 و2009/12/14، المركز الجامعي الوادي.

92- كمال رزيق وبوعلام رحمون، مداخلة بعنوان تقييم السياسة الجبائية في الجزائر جامعة سعد دحلب-البليدة- ،بدون سنة نشر.

93- مرزاقة صالح وبوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب، الجزائر.

V. قوانين وأوامر ومراسيم وجرائد رسمية:

94- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة بـ28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ25 مارس سنة 2009.

95- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، أمر رقم 08-02 مؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق لـ24 يوليو سنة 2008يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 24 رجب عام 1429 الموافق لـ27 يوليو سنة 2008.

96- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ26 غشت سنة 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 49، الصادرة بتاريخ 19 رمضان عام 1431 الموافق لـ29 غشت سنة 2010.

97- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، أمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب عام 1430 الموافق لـ22 يوليو سنة 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44، الصادرة بتاريخ04 شعبان عام 1430 الموافق لـ26 يوليو سنة 2009.

98- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 09-09 مؤرخ في31 محرم عام 1431 الموافق لـ30 ديسمبر سنة 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 210، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة بـ الخميس 14 محرم عام 1431 الموافق لـ 31 ديسمبر سنة 2009.

99- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72، الصادرة بتاريخ الخميس 04 صفر عام 1433 الموافق لـ29 ديسمبر سنة 2011.

100- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم 13-08 مؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق لـ30 ديسمبر سنة 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68 الصادرة بتاريخ الثلاثاء 28 صفر عام 1435 الموافق لـ31 ديسمبر سنة 2013.

101- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون رقم07-11 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007م، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريد الرسمية "العدد74"، تاريخ 15 ذو القعدة عام 1428هـ الموافق لـ25 نوفمبر 2007.

102- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها لسنة 2015.

103- قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2015.

104- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2015.

105- قانون الطابع لسنة 2015.

106- قانون التسجيل لسنة 2015.

VI. المعايير المحاسبية الدولية

107- الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية .

108- المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، الخاص بالمخزونات.

109- المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، الخاص بالضريبة المؤجلة.

ثانيا– باللغة الفرنسية:

I. الكتب:

110- International Financial reporting standards,2006.

111- Alain frydler et jeulien pagezy, s'initier aux IFRS, édition de performance, paris, 2004.

112- Benaibouche mohand cid, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier, office des publications universitaires, algie, 2010.

113- Catherine maillet et Anne le Manh, les normes comptables internationales (IAS/IFRS), éditions fourcher, paris, 2006.

114- Georges Langlois et micheline Friedrich, comptabilité financière, édition Foucher, France, 2012.

115- Guide de référence sur les IFRS, 2014.

116- IASCF, norme comptable internationale 12impôts sur le résultat .

117- Jacquie richard et christin collette, comptabilité générale, edition8e dunod, paris, 2008.

118- L'institut canadien des comptable agréés (ICCA), comptabilité générales : niveaux introduction et intermédiaire, ERNST & YOUNGI, 2008.

119- L'institut canadien des comptable agréés (ICCA), comptabilité générale : niveaux introduction et intermédiaire CD02, Ernst &Young, 2008.

120- Philipe touron et Hubert tondaur, comptabilité en IFRS, éditions d'organisation, 2004.

121- République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances, direction générale des impôts, direction des relations publiques et de la communication, guide pratique du contribuable, édition 2015.

122- BENAIBOUCHE Mohand cid, la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier, office des publications universitaires, Alger,2010 .

II. الرسائل والأطروحات

123- Aradj smail, les normes comptables internationales, IAS/IFRS et les perspectives de leur adoption en Algérie, mémoire da magister et sciences de gestion, option monnaie et finances, université d'Alger, année universitaire, 2006-2007.

124- Oaurab Ali, application des impôt différés en Algéré, mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de master en sciences de gestion, université akli mohand oulhadj –bouira- année univesitaire2013-2014.

125- Samir merouani, le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux NORMES IFRS, mémoire de magistère en sciences de gestion, école supérieure de commerce d'Alger, Année universitaire 2006/2007.

III. مداخلات وتقارير باللغة الفرنسية:

126- Abirat mokadem et djekidel yahia, l'adoption des normes comptables internationales: une évolution majeur du référentiel comptable en Europe et en Algérie, communication dons le séminaire international "le nouveau système comptable financier selon les normes comptables internationales expérimentation, des applications et perspectives, les 17 et 18 janvier 2010, université el-oued, algie

127- Antoine Bozio et les autre , fiscalité et redistribution en France, rapport.map 2012 ,institut des politique publique.

128- Bruno Colmant, connexion des droit comptable et fiscal des entreprises,2006

129- Chennouf chouib, les état financiers selon les normes comptables internationales

130- Daniel Antraigues, IUT GEA 2-Brive-S3-732-comptabilité approfondie : crédit bail mobilier et immobilier.

131- Dehloum said, formation sur le système comptable financier-SCF- le thème-les impôt diffères-, 2010.

132- Dehloum said, système comptable financier - SCF- règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produit, stocks et en cours, 2008.

133- Djelloule boubir, insuffisance dans l'application du SCF par les entités algériennes et opinion du CAC, programme de la fourme d'étude du 21-03-2015par la conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes en partenariat avec l'université Alger 03.

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

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

136- KPMG, loi de finances pour 2014, principales mesures, Algérie, 06janvier 2014.

137- Maria Madalina Gibina, la relation entre la comptabilité et la fiscalité dans le contexte l'application des norme comptable IFRS –le cas de Romanie.

138- Ministère des finances conseil national de la comptabilité, note méthodologique de première application du système comptable financier « SCF », les avantage personnel.

139- Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, comptabilité approfondie, cour sur l'impôt sur le résultat selon le référentiel SCF, 2012.

140- Mokhefi amin, introduction sur l'analyse comparative entre le référentiel IFRS et le cadre algérien.

141- olivier de brouker, initiation aux impôts diffères, 28 septembre 2013.

IV. قوانين ومراسيم وأوامر باللغة الفرنسية

142- Ministère des finance, arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, journal officiel de la république algérienne N^0 19, délivrai le 28 Rabie el aouel 1430 correspondons 25 mars 2009

143- République algérienne démocratique et populaire, ministère des finances, direction générale des impôts, direction du contentieux, instruction a monsieur le directeur des grandes entreprises mesdames et messieurs les directeurs des impôts de wilaya, en communication à messieurs les directeurs régionaux des impôts messieurs les inspecteurs régionaux des services fiscaux, objet : loi de finances pour 2009, Alger, le 08/02/2009

ثالثا– مواقع الكترونية

I. مواقع الكترونية:

144- النظام الجبائي الجزائري، سنة 2015، www.dgi.dz

145- أسامة عبد الرزاق، ندوة حول التوافق والاختلاف بين التشريع الضريبي المصري والمعايير المحاسبية المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، يوم 08/مارس/2003، www.cipe.arabia.org/pdfhelp.asp

146- الإطار الفكري لعرض وإعداد القوائم المالية: www.infotechaccountants.com

147- النظام الجبائي الجزائري، www.mfdgi-cov.dz

148- جاوحدو رضا، أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي –حالة الجزائر– جامعة باجي مختار عنابه، الجزائر، www.unive-bouira.dz

http://www.ainfekka.com/forums/showthread.php?tid=9660#sthash.GQvE77pD.dpuf

II. مواقع الكترونية باللغة الفرنسية:

149- Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, divergences comptabilité –fiscalité, gestion des résultats en tunisien : les nouveaux défit, 2011, https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hal.00646800

150- Costel istrate, évolution récentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en Roumanie, France,2011, https://www.hal.archives-ouvertes.fr/hac-00650468

151- Crédit baile (leasing), cit web www.elmauwatin.dz/?credit-bail-leasing,

152- Direction générale des impôts, cite web www.DGI.gove.dz

153- http://www.compta-alg.com/t10004-credit-bail-amortissement-comptable-ou-amortissement-fiscal

154- http://www.l-expert-comptable.com/fiscalite/obligations-fiscales/l-amortissement-fiscal.html

155- Importantes différences entre règles fiscales et comptables, La Commission Des Questions Fiscales http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html.

156- Inès Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri ,divergences comptabilité- fiscalité gestion fiscal et gestion des résultants en Tunisie: les nouveaux défis ,France,2011 , http://www.hala.archives-ouvertes.fr

157- International chamber of commerce, importantes différence entre règles fiscal et comptables, parie, France, web site www.iccwbo.org

158- Jean-CAC rossignol, comptabilité et fiscalité: centre recherché fiscales Pol d'économie et gestion, www.cairn.info/revue-comptabilité-controle-audit-1999-2page5htm

159- Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch

160- La distinction(ou divergence) entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal, http://www.google.fr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCwQFjAB&url=http%3A%2F%2Fbts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr%2FContenu%2FCours%2FCours_P4%2F06%2F02_Amort_Dero.pdf&ei=jXA-VfWqIKPX7QbD94FA&usg=AFQjCNEtFyFCp5dcdPhX6FUk3-XPXzCdzw&bvm=bv.91665533,d.bGQ ,

161- Ministère des finances, conseil national de la comptabilité, commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, les impôts diffères, cit web http://www.cnc.dz

162- keddar rachid, http://www.compta-alg.com/t7025-tableau-des-taux-fiscaux-d-amortissement#126505

163- www.nifccanada.ca