وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

إشكالية توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مفتشية الضرائب ببرج بونعامة

مذكرة لاستكمال نيل شهادة االماستر في علوم التسيير

تخصص : محاسبة

من اعداد الطلبة :

حاجي زهية

تحت اشراف الأستاذ:

مداني الطيب

السنة الجامعية: 2015/2014

الفصل الأول

أساسيات حول النظام المحاسبي المالي

الفصل الأول: أساسيات حول النظام المحاسبي

تمهيد:

في ظل الإصلاحات الاقتصاديةتتجه جميع دول العالم بما فيها الجزائر إلى الانفتاح على الاقتصاد الدولي والإمضاء علي اتفاقية الشراكة الأوروبية و الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، فمن خلال الإصلاحات التي عرفها قطاع المالية عرفت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع مطلع العام 2010 الدخول في مرحلة حاسمة من الإصلاح الاقتصادي عموما، حيث عملت الجزائر علي توحيد النظام المحاسبي المتمثل في النظام المحاسبي المالي الجديد ، ويعتبر هذا الأخير مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS).

جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي من أجل استعمال نظام محاسبي موحد لتسهيل قراءة القوائم المالية وذلك عن طريق المحاسبة المالية، حيث يشكل إعداد النظام المحاسبي المالي خطوة هامة في عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

المبحثا لثاني : اسباب الانتقال الى النظام المنحاسبي المالي و اهميته و اهدافه.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي

نظرا للتطورات الاقتصادية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم و زيادة نشاطاتها الدولية و اتساع رقعة أعمالها، أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، و هذا ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر، و خصوصا المخطط المحاسبي الوطني الجزائري ،فنظرا لقصور الخطط المحاسبي الوطني و الانتقادات الموجهة اه من طرف الاكادميين و المهنيين ،قامت السلطات الجزائرية بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي الجديد و الذي تم العمل به منذ مطلع سنة 2010.

المطلبالأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي الجديد و خصائصه

الفرع الأولً:مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11الصادر بتاريخ 25نوفمبر2007النظام المحاسبي في المادة03منه وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

الفرع الثاني:خصائص النظام المحاسبي المالي الجديد

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات هي:[2]

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي و الذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية و مبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد و إنتاج معلومة مفصلة؛
- إيضاح المبادئ و القواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي، لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها و إعداد الكشوف المالية و الذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي و اللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد و كذا تسهيل فحص الحسابات؛

1.وزارة المالية ،القانون 07/11**المتضمن النضام المحاسبي المالي** ،[1]الجريدة الرسمية رقم 74الصادرة بتاريخ 25نوفمبر2007،الجزائر ،المادة 3 ،ص 3 .

2. فاطمة الزهراء عبادي، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، **ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) و المعايير الدولية للمراجعة(ASI) :التحدي**، جامعة سعد دحلب البليدة، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، يومي 13- 14 ديسمبر 2011،ص6.

- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية و المحتملة الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة و تسمح بالمقارنة و اتخاذ القرار؛
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

المطلب الثاني : بنية النظام المحاسبي المالي الجديد و مجال تطبيقه

الفرع الأول: بنية النظام المحاسبي المالي الجديد

يحتويالإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية و هي كما يلي:[1]

الصنف الأول:حسابات الأموال الخاصة؛

الصنف الثاني:حسابات القيم الثابتة؛

الصنف الثالث: حسابات المخزونات، الحسابات الجارية؛

الصنف الرابع: حسابات الغير؛

الصنفالخامس:الحسابات المالية؛

الصنف السادس:حسابات الأعباء؛

الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أماالأصناف0، 8، 9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

يطبق النظام المحاسبي المالي على الكيانات الآتية:[2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية الذين يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

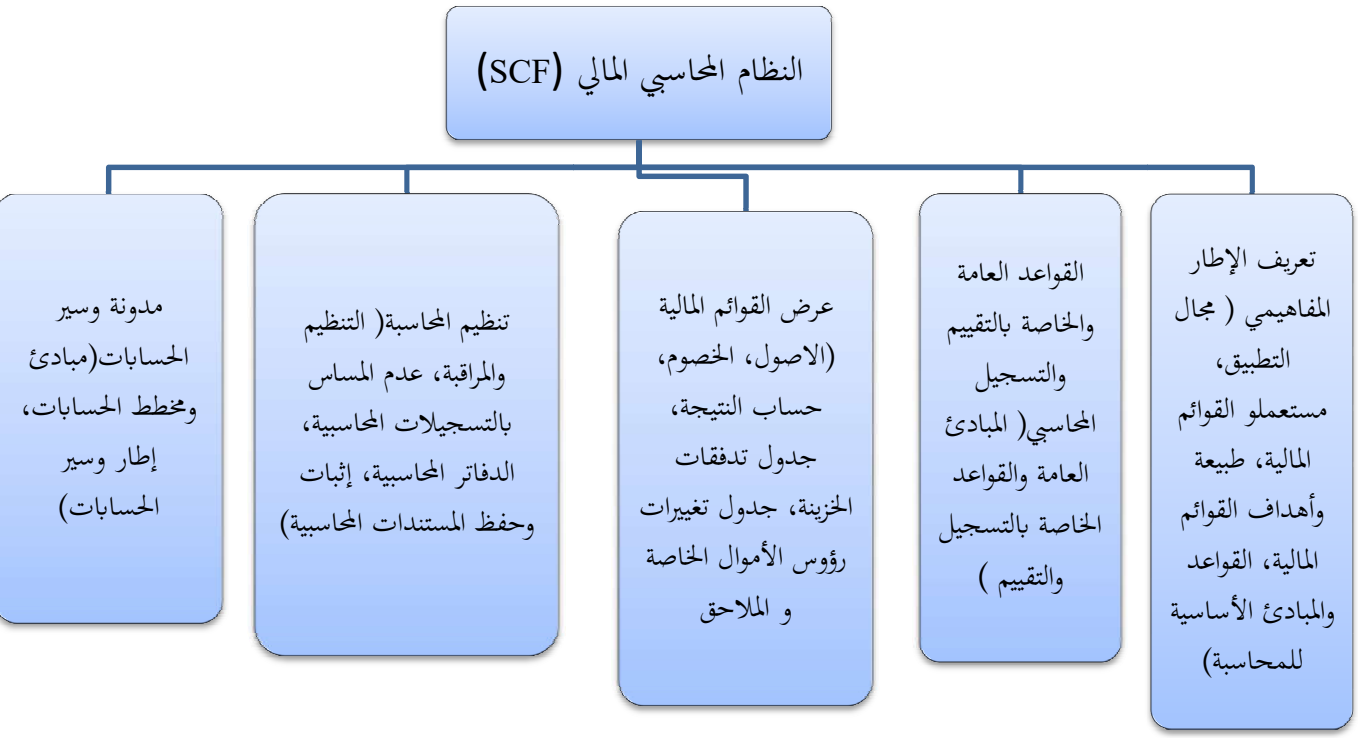
[1] .شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008،27-28.

[2] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 14- 15.

المطلب الثالث: اسس و قواعد النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أسس النظام المحاسبي المالي.

الشكل(1-1): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي معيارIAS39و IAS 32 وحول الصنف الأول والخامس، **الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، يومي 29و30 نوفمبر 2011،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 364.

الفرع الثاني:قواعد النظام المحاسبي المالي.

يشمل تنظيم المحاسبة على مجموعة من القواعد و هي كالتالي:[1]

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصداقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رقابتها و عرضها و تبلغيها
- يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية و الخارجية على حد سواء.
- تمسك المحاسبة الوطنية بالعملة الوطنية.
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير

[1] **الجريدة الرسمية**، نفس المرجع السابق، ص04.

المحاسبية.

- تكون أصول و خصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية.
- يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول و الخصوم.
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر من الأصول و عنصر من الخصوم، و لا بين عنصر من الأعباء و عنصر من المنتجات ، إلاإذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أوإذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها و تخصيصها، و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة و مثبتة على ورقة أوأي دعامة تضمن المصداقية و الحفظ و إمكانيةإعادة محتواها على الأوراق.
- تلخص العمليات من نفس الطبيعة و التي تمت في نفس المكان و في نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني و ضمان عدم المساس بالتسجيلات.
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، و دفترا كبيرا، و دفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة.
- يتفرع الدفتر اليومي و الدفتر الكبير الى عدد من الدفاتر المساعدة و السجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان.
- تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و الأعباء و منتجات الكيان.
- و في حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة(المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)، يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية، تنقل في دفتر الجرد الميزانية و حساب النتائج الخاصانبالكيان.
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، و كذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.[1]

[1] نفس المرجع و الصفحة.

- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان و يؤشر على الدفتر اليومي و دفتر الجرد.
- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات و النفقات، و تلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.
- تحدد كيفيات مسك الضبط اليومي لإيرادات و نفقات الكيانات المذكورة أعلاه عن طريق التنظيم.
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة و المؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل الى الهامش.
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.
- يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ و العرف و الأمن و المصداقية و استرجاع المعطيات.
- تحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الاعلام الآلي عن طريق التنظيم.[1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 5.

المبحث الثاني : أسباب الانتقال الى النظام المحاسبي المالي و اهميته و أهدافه

لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975م بداية من جانفي 1976م اجبارا في المؤسسات و الذي وضع ليستجيب لاتحتياجات الاقتصاد الاشتراكي و خصائصه ،و لم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق ، لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى مع الظروف الاقتصاذية الراهنة خصوصا و أن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع التوجه في بداية التسعينيات من القرن العشرين و ظهور قوانين الاصلاحات الاقتصادية و الخوصصة ، مما أدى الى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر و خصوصا في قطاع المحروقات .

المطلب الأول : أسباب الانتقال الى النظام المحاسبي المالي

يمكن يلخيص أسباب الانتقال الى النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[1]

- عناصر القوائم المالية، وهو ما لم يُشر له المخطط الوطني للمحاسبة بوضوح، سواء في الأمر المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة أو في القرار المتعلق بكيفية تطبيقه؛
- الانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، و كذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، و التغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع غياب الإطار التصوري و هو الإطار الذي يتم من خلاله إعداد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات، بحيث يحدد أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية، مستعملي المعلومة المالية، المصطلحات، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، ويعرّف اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة(Organisation Mondialde Commerce- OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية و إفرازات العولمة؛
- محاولةتعديل المخطط المحاسبي الوطني ليتماشمع المعايير المحاسبية الدولية، و ذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، و قواعد عملها، و الطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم و إعادة التقييم، و إضافة القوائم المالية غير موجودة فيه و تعديل الموجودة منها؛

أصبح المخطط المحاسبي الوطني (Plan Comptable National– pcn)لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا و أن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه مع بداية التسعينات القرن

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 12- 18.

العشرين و ظهور قوانين الإصلاحات و الخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر و خصوصا في قطاع المحروقات.[1]

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تتمثل المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر في العناصر التالية:[2]

- يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفةفي عملية الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا؛
- النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات المحاسبية العالمية المتطورة، ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛
- النظام المحاسبي المالي الجديد يأتي لسد الثغرات بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسّخ التسيير الشفاف للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري، تلك الأدوات معتمدة دولياوستفضح كل المخالفات و الاختلاسات ومحاولات الفساد، من خلال تشديد الرقابة على حساباتالمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري؛
- يعرّف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهّل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ، الفرضيات والاتفاقيات، وعلى قواعد واضحة تضمن مزيد منالتناسق وتقلل من عدم الفهم، كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة؛
- يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشابهة دوليا، ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية؛

---

[1] نفس المرجع السابق، ص18.

[2] بكحيل عبد القادر، **أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/ IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي**، مذكرة ماجيستير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007- 2008، ص 59- 60.

- سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق؛
- يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد، ويعمل ذلك على تشجيع الادخار و الخوصصة وإنشاء شركات مساهمة مقيّدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق بها عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات؛
- يشجع الاستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين.[1]

المطلب الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي

تتمثل أهداف النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[2]

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و المجالات المختلفة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الاجنبي املا في جلبه الى الجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلال الطرق المحاسبية؛
- تحديد طبيعة و قواعد اعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛
- اعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الاداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 60.

[2] كتوش عاشور، متطلبات تطبيق نظام محاسبي موحد (IAS/ IFRS) في الجزائر، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السادس، ص 292- 293.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية

للتماشي مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب الكثير من الاستثمارات الخارجية وكذا توحيد اللغة المحاسبية، ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة إيجاد وسيلة تحقق الانسجام والتناغم في العالم الاقتصادي، ووضع معايير دولية محاسبية تلقى قبول عام وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية.

هناك عدة تعاريف لمعايير المحاسبة الدولية نذكر منها:

تعريف **1**: و يعرف أيضا بأنه"نموذج معترف به من السلطات للقياس،و بالتالي فإن المعايير المحاسبية هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية،و النموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات"[1].

تعريف 2: المعيار:هو مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد و قياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشاة و نتائج أعمالها.[2]

الفرع الثاني: خصائص معايير المحاسبة الدولية[3].

إن انتشار الشركات و المصارف المتعددة الجنسيات خلال الربع الأخير من القرن الماضي كان تحديا للمعرفة المحاسبية حيث ترتب على ذالك حدوث بعض الأخطاء الجانبية التي تؤثر على مستقبل هذه المؤسسات،ولمواجهة هذه الأخطاء فإنه يجب تقديم تقارير مالية مرحلية و قطاعية ملتزمة بالمعايير المحاسبية الدولية التي تساعد على ترشيد القرارات الإدارية و تتمتع هذه المعايير بالخصائص التالية:

---

[1] أبو زيد محمد المبرك،**المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية**،إتراك للطباعة و النشر،القاهرة،مصر، 2005،ص 268.

[2]. شناي عبد الكريم ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة ماجيستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص10.

[3] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،**المحاسبة الأساسية و إعداد البيانات المالية**،مطابع شمس،عمان،2001،ص124.

- أن تكون قابلة للتحقيق و التطبيق؛
- أن تكون في متناول مستخدميها و في الوقت المناسب؛
- أن تكون قابلة للمقارنة.
- وتتميز أيضا ب[1]:
- قدرتها على تحقيق الإجماع،خاصة بعد الإصلاح الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير،لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- أن تكون واضحة و مفهومة؛
- أن تكون دقيقة و يمكن الاعتماد عليها.

المطلب الثاني: منظمات معايير المحاسبة الدولية و عرض المعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS.

لقد أسفرت المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي الكشوفات المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير واهم هذه المنظمات:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards committee

تم إنشاء هذه اللجنة عام 1973 على أنها جهة مستقلة خاصة، و من أهم أهدافها التوفيق بين المبادئ المحاسبية التي تستخدمها المشروعات و المنظمات لإعداد التقارير المالية في مختلف بلدان العالم.

و يبلغ عدد أعضاء اللجنة حاليا 143 عضو مهنيا من 14 دولة و يشمل مجلس اللجنة 16 عضو و هو مسؤول عن تطوير و قبول معايير المحاسبة الدولية و في ديسمبر وافق مجلس اللجنة على اقتراحات تغيير في هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية شملت انشاء مجلس أمناء مهتمة بزيادة دخل اللجنة و وضع مواعيد المقابلات مع اعضاء بورصات الاوراق المالية، و قد أصدرت لحد الآن 41 معيارا محاسبياً.[2] –

ثانيا: مجلس المعايير المحاسبية الدوليـة IASB.

---

[1] رفيق يوسف، (**النظام المحاسبي المالي الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق**)، ماجستير،جامعة تبسة،2010-2011 ،ص 103.

[2] بلهوان زكرياء، هميسي تميم، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المحاسبية و المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص23.

بالرغم من القيود التي يفرضها هيكلها عليها فقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB الكثير ، ومع العولمة التي غزت أسواق رأس المال العالمية والتعقيدات التي ميزت معاملات الأعمال بين الدول ، والضغط المتزايد لتوحيد معايير المحاسبة دوليا ، فقد عمل مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB على إجراء تغييرات هيكلية للتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفعالية .[1]

الفرع الثاني: عرض معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS.

أولا: عرض معايير المحاسبة الدوليةIAS

رقم واسم المعيار	هدف المعيار
IAS1 عرض القوائم المالية	يهدف هذا المعيار الى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة.
IAS2 المخزون	يهدف الى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون
IAS7 قائمة التدفقاتالنقدية	يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة، كما يحدد شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، و التدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية و تلك الناجمة عن الفوائد، أرباح الأسهم، و عن ضرائب الدخل و غيرها.
IAS8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة عن الأنشطة العادية و غير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، و الأخطاء الأساسية و التغيرات في السياسات المحاسبية
IAS10الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	يحدد هذا المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ و للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر و المكاسب اللاحقة، و للأحداث اللاحقة.
IAS11عقود الإنشاء	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات و التكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء
IAS12عقود الإنشاء	يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية و الأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة
IAS14 التقارير المالية للقطاعات	يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات و الخدمات التي تنتجها المؤسسة و مختلف المناطق

[1] مداني بلغبث ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي "بالتطبيق على حالة الجزار"**، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2004 ، ص 130.

	الجغرافية التي تعمل بها.
IAS15المعلومات التي تعكس أثار التغير في الأسعار	يجب على المؤسسة التي تطبق هذا المعيار أن تفصح عن مبلغ التعديل او المبلغ المعدل للاستهلاك و كذلك بالنسبة لتكلفة المبيعات و تعديلات البنود النقدية
IAS16الممتلكات والمصانع والمعدات	يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة و الاعتراف بها
IAS17 عقود الايجار	يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الايجار و لأنواعه، و يوضح شروط كل نوع و طرق التعامل معها و عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين و المؤجرين
IAS18الايراد	يعرف هذا المعيار و يهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع، تأدية الخدمات و ايرادات اخرى.
IAS19 منافع الموظفين (التقاعد)	يهدف هذا المعيار الى بيان المحاسبة و الافصاح عن منافع الموظفين، و ينص على شروط الاعتراف، القياس، و الافصاح.
IAS20محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	يعرف المعيار المنح الحكومية و المساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة و شروط الاعتراف و الافصاح.
IAS21أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	يطبق هذا المعيار على المعاملات الاجنبية و في ترجمة القوائم المالية للعمليات الاجنبية، حيث يبين شروط الاعتراف الاولي فروقات الصرف، و تصنيف العمليات الاجنبية و التغيرات في اسعار الصرف و معالجتها
IAS23تكاليف الاقتراض	يهدف هذا المعيار الى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، كما ينص على معالجة بديلة مسموح بها.
IAS24الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	يحدد المعيار ذا العلاقة بانه اذا كان احد الاطراف قادرا على التحكم بالطرف الاخر او ممارسة تأثير مهم عليه في صنع قرارات مالية او تشغيلية.
IAS26المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة و برامج المنافع المحددة و يعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد و شروط الافصاح.
IAS27 القوائم المالية الموحدة	يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة و يعرض اجراءات التوحيد و الافصاح.
IAS28المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	يعرف المعيار المؤسسة الزميلة بأنها مؤسسة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها و هي ليست مؤسسة تابعة او مشروعا مشتركا للمستثمر، و يعرض المعيار طرق الاعتراف.
IAS29التقرير المالي في	يطالب هذا المعيار المؤسسة التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم ان تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، و يحدد المعيار شروط تطبيق ذلك.

الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	
IAS30الافصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المشابهة	يطالب هذا المعيار البنوك و المؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الافصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية و تضمين افصاحات اضافية في قائمة الدخل و المركز المالي.
IAS31 الحصص في المشاريع المشتركة	يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة، و قد عرض المعيار أشكال المشاريع، العمليات تحت السيطرة المشتركة و القوائم المالية الموحدة لها و المنفصلة.
IAS32 الأدوات المالية: الافصاح والعرض	يعرض هذا المعيار شروطا معينة لعرض الادوات المالية في الميزانية و يحدد المعلومات الواجب الافصاح عنها.
IAS33 حصة السهم من الأرباح	يهدف هذا المعيار الى وضع المبادئ من اجل تحديد و عرض حصة السهم من الأرباح.
IAS34 التقارير المالية المرحلية	يهدف هذا المعيار الى بيان الحد الادنى من مضمون التقرير المالي المرحلي و بيان مبادئ الاعتراف و القياس في البيانات المالية الكاملة او المختصرة لفترة مرحلية.
IAS36 انخفاض قيمة الموجودات	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات و الافصاح عنها
IAS37 المخصصات، الالتزامات والموجودات الطارئة.	يهدف هذا المعيار الى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف و اسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات و المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة
IAS38 الموجودات غير الملموسة	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي تتم معالجتها في معيار اخر.
الأدوات الماليةIAS39	يهدف هذا المعيار الى اكمال احكام المعيار32، لتحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية، قياسها و الافصاح عنها.
IAS40 الاستثمارات العقارية	يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية و متطلبات الافصاح المتعلقة بها
IAS 41الزراعة	يهدف الى بيان المعالجة و عرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي و الافصاح المتعلق به.

المصدر:روتال عبد القادر، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية و المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجيستير، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص89-92.

ثانيا: عرض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRS"

رقم المعيار	هدف المعيار
IFRS1: تبنيالمعايير الدولية للتقارير المالية.	يهدف هذا المعيار الي بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان امكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالشركات للفترات السابقة البيانات المالية للشركات الأخرى.
IFRS2: الدفععلى أساس الأسهم	يهدف هذا المعيار إلى تقديم إيضاحات دقيقة في القوائم المالية للمؤسسة عندما تدخل في معاملة يتم فيها الدفع على أساس السهم . حيث يتطلب هذا المعيار أن تعكس المؤسسة في قوائمها المالية الأرباح و الخسائر و الأثر المالي لصفقات الدفع على أساس الأسهم.
IFRS3: اندماج الأعمال	يهدف الي تحديد التقارير المالية التي تقوم الشركة بإعدادها عند قيامها بعملية اندماج الأعمال ويحدد علي وجه التحديد ضرورة المحاسبة عن جميع عمليات الاندماج.
IFRS4: عقودالتأمين	يهدف هذا المعيار الى تحديد طريقة اعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أي شركة تصدرهذه العقود.
IFRS5: الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة	يهدف هذا المعيار الى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بها بغرض البيع و العرض و الافصاح عن العمليات المتوقفة بصفة خاصة.
IFRS6:استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	يهدف هذا المعيار الى توضيح التقارير المالية الخاصة بالتنقيب و التقييم للموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن، النفط، و الغاز الطبيعي حيث يسمح للمؤسسات بتطوير سياساتها المحاسبية في التنقيب و التقييم للأصول.
IFRS7: الأدوات المالية	يهدف هذا المعيار الى توضيح وتحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية.
IFRS8تقديمالتقارير حول القطاعات	القطاعات العملية، هناك مبدأ أساسي لهذا المعيار و هو مساعدة المؤسسة للإفصاح عن المعلومات لتمكين المستخدمين من البيانات المالية لتقييم طبيعة و الآثار المالية للأنشطة التجارية التي تمارس، و البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها.

المصدر: فؤاد محمد الليثى، مرجع سبق ذكره،342-346، بتصرف.

المطلب الثالث: أسباب استخدام معايير المحاسبة الدولية و معوقات الالتزام بها.

الفرع الأول: : أسباب استخدام معايير المحاسبة الدولية.

يوجد العديد من المبررات التي تدعم استخدام معايير المحاسبة الدولية يمكن تقسيمها إلى[1]:

- من وجهة نظر الجمعيات و الهيئات المحاسبية المهنية:

ترى الهيئات المحاسبية المهنية الدولية و المحلية أن التوحيد في استخدام المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض و انتظامها و عدم تناقضها ما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية و ما يؤدي إلى المحافظة على سلوك وآداب المهنة المحاسبية .

- من وجهة نظر مجتمع الأعمال و الشركات الدولية:

إن استخدام المعايير المحاسبة الدولية تضمن معالجة العمليات و الأحداث المالية المتتابعة وفقا لمعايير محاسبية موحدة بين جميع المجتمعات ،مما يؤدي إلى رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الناتجة من أي دولة من دول العالم مما يمكن المستخدمين و المحللين الماليين من عمل مقارنة بين المراكز المالية للشركات و نتائج أعمالها و سهولة الاختيار بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- من وجهة نظر الجهات الحكومية:

استخدام معايير الحاسبة الدولية هي إحدى الوسائل الأساسية التي تساعد في توفير المعلومات الملائمة و اللازمة في جذب الاستثمار و تدفق رؤوس الأموال الداخلة للدولة و تسهيل حركة التجارة الدولية .

كذالك سيوفر تبني معايير المحاسبة الدولية من طرف الدول النامية جهدا كبيرات و أموال طائلة كانت ستحتاج إليها لوضع معاييرها الخاصة.

---

[1] عثمان زياد عاشور،(**مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1**)،ماجستير،2008،ص- ص 67-69.

كذالك تساعد الحكومات في الدول النامية على فهم ومراقبة العمليات و الأنشطة للشركات الدولية حيث يتم إعداد التقارير المالية بصورة متوافقة من خلال استخدام المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الثاني: معوقات الالتزام بالمعايير المحاسبة الدولية.

هناك العديد من المعوقات التي تقف في سبيل تبني معايير المحاسبة الدولية و التي يمكن تلخيصها كما يلي[1]:

- عوامل سياسية و اقتصادية تتعلق بكل دولة على حده.
- صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى.
- التضارب بين المعايير الدولية و التشريعات و القوانين الوطنية السائدة.
- صعوبة تطبيقها على المؤسسات الصغيرة.
- صعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة في المعايير المحاسبية في مختلف دول العالم.
- اختلاف اللّغة و الثقافة و التقاليد و مستوى التعليم و درجة التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و نظام الضرائب و غيرها.
- تبني معايير محاسبية دولية اضافة إلى معايير الوطنية يخلق عبئا متزايدا بخصوص تطبيق المعايير.
- الحاجة لوجود جمعيات أو هيئات مهنية قوية لإلزام تطبيق هذه المعايير مع وجود الدعم الحكومي لها.

وقد ظهرت آثار معوقات الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في شكل فروق واضحة في تطبيقها حتى بين الدول الأعضاء في اللجنة التي أصدرت هذه المعايير،ولم يقف التفاوت بين الدول أعضاء اللجنة عند حد عدم الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ،بل تجاوز ذلك ليصل إلى حد الخروج عن القواعد المنصوص عليها في المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق ،و أبرز دليل على ذلك مسلسل الفضائح المحاسبية التي حدثت في الدول الأكثر تقدما في مهنة المحاسبة و هي الولايات المتحدة الأمريكية ،من خلال الانهيارات المتتالية التي أصابت عددا من الشركات العملاقة مثل:(ZEROX, ENRON، WORLDCOM)وغيرها من الشركات.[2]

[1] حواس صلاح،مرجع سابق،2007-2008،ص-ص 79-80

[2] نفس المرجع السابق، ص 80.

الفرع الأول: أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

من أهداف إصدار المعايير المحاسبية نجد:[1]

- إعداد و نشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عالميا.
- العمل على التحسين و التنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية.

و يتم تحقيق الهدفين الرئيسين السابقين من خلال أعضاء اللجنة و الذين يعملون على إصدار و نشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها و أن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

التأكد من أن:

- القوائم المالية المنشورة قد أعدت و عرضت بما يتفق مع معايير المحاسبية الدولية و الإفصاح عن ذلك.
- إقناع الحكومات و الشركات و الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية والتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال و المنظمات التجارية و الصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول و تطبيق معايير المحاسبية الدولية.[2]

[1] حواس صلاح،(**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**)،دكتوراه،جامعة الجزائر،2007-2008،ص-ص 60-61.

[2] نفس المرجع السابق، ص61.

الفرع الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية.

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوف مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات و الموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين .فهي ضرورية للأسباب الآتية:[1]

- المقارنة: تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل،وهذه العملية تتطلب كشوف معدة وفق أسس موحده وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك الكشوف.

- كلفة معالجة المعلومات المحاسبية: إن توحيد الأسس لإعداد الكشوف هو ضروري لمتخذي القرارات،فإذا كانت الكشوف المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة و متعددة،عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها،وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هاته الكشوف التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.

- القدرة على فهم المعلومات: معظم مستخدمي الكشوف المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية،فإذا تم إعداد هذه الكشوف وفق أسس غير موحدة،يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.

- الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقيا وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين،لأنه لابد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء حتى وان كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.

- انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات،فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لابد أن يقوم بإجراء مقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار

[1] حسن عبد الكريم سلوم،بتول محمد نوري،دراسة بعنوان(**دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**)،المؤتمر العلمي الدولي السابع،جامعة الزرقاء الخاصة-الأردن،10-11 نوفمبر 2009،ص 13

فيها في البلدان،وإن ما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد الكشوف المالية،وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة. [1]

[1] نفس المرجع السابق و الصفحة.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تمكنا من إعطاء لمحة عامة حول النظام المحاسبي المالي من خلال تعريفه وخصائصه وأهم الأسباب التي أدت إلي تبني هذا النظام والتخلي عن المخطط الوطني المحاسبي، بالإضافة إلي المعايير المحاسبية الدولية الناتجة عن التوحيد والتوافق المحاسبي من خلال التطرق إلي نشأة المعايير وأهم الهيئات التي أسهمت في ظهورها والمتمثلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرت 41معيار، ومجلس معايير المحاسبة الدولية التي أصدرت معايير الإبلاغ المالي،ثم عرجنا إلي ماهية المحاسبة المالية باعتبارها فرع من فروع المحاسبة وأهم المبادئ التي تقوم عليها ،وأسس وقواعد المحاسبة المالية، وأخيرا إعطاء تمهيد عن الأعباء التي تتحملها المؤسسة وأهم تصنيفاتها وأهم الحسابات المتضمنة لحسابات الأعباء.

بعد استعراضنالهذا الفصل توصلنا الي النتائج التالية:

- اعتمدت الجزائر معايير المحاسبة الدولية من خلال تبنيها لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد.
- تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أدى إلي تغييرات في القواعد و المبادئ المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسات.
- يجب تكييف ممارسو مهنة المحاسبة، من خلال دورات تعليمية و تكوينية حتى يصبحوا أكثر دراية بكيفية تطبيق هذا النظام.
- يعتمد النظام المحاسبي المالي على معايير المحاسبة الدولية و هذا لا ينفي وجود اختلافات بينهما.
- يمكن تعريف النظام المحاسبي المالي بالمحاسبة المالية.
- نشير أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الانجلوسكسوني ، و مدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي Plan Comptable Général.

الفصل الثاني

النظام الجبائي الجزائري

الفصل الثاني: النظام الجبائي الجزائري.

تمهيد:

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها و نفقاتها العامة، و من بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

و من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة و وسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي و اعتبارا لهذه الأدوار العامة التي تلعبها في تدعيم الإيرادات العامة للدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعي أزمات المالية الاقتصادية أي إشباع الحاجات المتزايدة. و لهذا السبب قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية لإصلاح النظام الضريبي منذ سنة 1987م إلى أ، انتهت أشغالها سنة 1989 م، مقدمة اقتراحاتها ضمن معالم الإصلاح الضريبي الجديد. و للتعرف على طلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري للجباية.

المبحث الثني: الإطار التقني للضرائب.

المبحث الثالث: النظام الضريبي بعد إصلاحات 1992م.

المبحث الأول: الإطار النظري للجباية.

قد عرفت المجتمعات البدائية الجباية في شكل مساهمة اختيارية يحددها التضامن الشخصي بين الجماعات، و حاليا أصبحت الجباية محددة الأبعاد، حيث تناولها الفقهاء بالتعريف و التحديد، و وضعوا لها مبادئ حسب متطلبات كل مجتمع على حدا، فاختلفت الضرائب

سماتها حسب سياق الفكر الضريبي لسائد، و الجباية تشمل كل الضرائب و الرسوم.

المطلب الأول: مفهوم الجباية و خصائصها.

أولا: تعريف الجباية: هي مجموعة من القواعد القانونية و الإدارية التي تنظم مختلف الضرائب و الرسوم المتواجدة في الجزائر ة التي تجيء لصالح الدولة و الجماعات المحلية.[1]

ثانيا: تعريف الضريبة: هي فريضة مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين و تحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها.[2]

تعريف 2: هي مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد،نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.[3]

ثانيا: تعريف الرسم: يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال تجبيه الدولة أو أحد الشخصيات العامة الأخرى جبرا من الأفراد مقبل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة.[4]

---

[1] بوسبعين تسعديت، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري**، رسالة ماجيستير، المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر، 2010/2009،ص 9.

[2] عبد الناصر نور و آخرون، **الضرائب و محاسبتها**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيعو الطباعة، عمان، 2008، ص 13.

[3] محمد عباس محرزي، **المدخل إلى الجباية و الضرائب**، دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر،2010، ص 9.

[4] عادل الفليح العلي، **المالية العامة التشريع المالي الضريبي، الطبعةالأولى**

ثالثا: التفرقة بين الرسم و الضريبة:

إذا كان الرسم و الضريبة يلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان و أنهما أيضا ذاتا طبيعة إلزامية و تسهمان في تمويل المرافق العامة للدولة فان هناك جملة من الفروق في حين يمكن تحديدها كما يلي:[1]

1. يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة فلأخيرة كما عرفنا أنها فريضة مالية بدون مقابل،و عليه يترتب على ذلك أن الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه و يصرف النظر عن مركزه المالي و ظروفه الاجتماعية،في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها؛
2. تهدف الضريبة لتحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

إن للضريبة عدة خصائص تميزها عن مصادر الإيرادات الأخرى و هي:[2]

1. الضريبة فريضة مالية: الضريبة مبلغ من النقود تفرض في الوقت الحاضر في صورة نقود مسايرة للطابع النقدي للمعاملات الاقتصادية حيث لم يكن الحال كذلك في المراحل الأولى من منشأة الضريبة حيث كانت تدفع عينا،و ما يميز الشكل النقدي للضريبة عن شكلها العيني أن الضريبة العينية تتطلب تكاليف مرتفعة لجبايتها، و لا تتفق مع قواعد العدالة من حيث توزيع العبء الضريبي؛
2. فريضة إلزامية: الضريبة تستأدى الضريبة من المكلفين إجبارا و يترتب عليه ما للسلطات الجبائية من حق التنفيذ الجبري على أموال الممولين، و نظرا لوجود عنصر الإكراه فان الضريبة تحاط بضوابط قانونية محددة الأبعاد الظلم الذي يحيط ببعض الممولين، و قوانين الضرائب تنص عادة على أنواع متباينة من الجزاءات تتماشى مع بساطة أو جسامة المخالفات التي يرتكبها؛
3. تغطية النفقات العامة: إن الضريبة تبررها النفقات العامة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة ذات الصفة الاقتصادية و الاجتماعية، و تعتبر النفقة العامة في العصر الحديث ذات نفع عام سواء استفاء منها فرد معين أو مجموعة معينة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 95.

[2] قاسم نايق علوان، نجية ميلاد الزياني، **ضريبة القيمة المضافة المفاهيم. القياس. التطبيق**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 81.

4. الضريبة فريضة دون مقابل: الأساس في الضريبة الحديثة أنها تدفع دون مقابل، أي بصرف النظر عن مقدار النفع الذي يعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة، و هذا ما يميزها عن الرسم فيدفعها الأفراد لمجرد ارتباطهم بالدولة أو بمجرد تمتعهم بجنسيتها؛
5. الضريبة تدفع بصفة نهائية: فدافع الضريبة لا يأمل في استردادها، إذ لا يحق له مطالبة الدولة برد المبالغ التي حصلتها منه في صورة ضرائب، طالما تم ذلك التحصيل في حدود القانون، و حتى لو انبثق عدم انتفاعه بخدماتها و هذه الخاصية هي التي تميز الضريبة عن القرض الإجباري تلتزم الدولة قانون برد مبلغ للمقرضين بل و أحيانا بدفع فوائد عنه، و بالتالي تتلخص الخصائص التي تتميز بها الضريبة في أنها اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل بغرض تحقيق نفع عام.[1]

المطلب الثاني: قواعد و أهداف الضريبة.

الفرع الأول: قواعد الضريبة.

أورد آدم سميث في كتابه "ثروة الأمم" عام1776 أربعة قواعد يراها أساسية في الضريبة الجديدة، و كان نتأثرا عند وصفه لهذه القواعد بالظلم الواقع على المكلفين في عهده، و ذلك أطلق على قواعده و هذه القواعد هي:[2]

1. المساواة: يقصد آد سميث بهذه القاعدة أن يساهم الأفراد كلا حسب مقدرته المالية، أي حسب دخله ممثلا كان في ريع أو ربح أو فائدة أو أجر، و كان يسلم بإعفاء المعدومين من الضريبة؛
2. اليقين: و معنى هذه القاعدة أن تكون الضريبة معروفة على وجه التأكيد للمكلف، أي يستطيع الإلمام الكافي بطريقة تقدير الضريبة و طريقة الوفاء بها حتى لا تصبح الضريبة ذات طبيعة تحكمية،
3. الملاءمة: وهي أن تتم جباية الضريبة في الوقت الملائم و بالطريقة الملائمة من المكلف مثلا التاجر تحصل منه الضريبة عند انتهاء السنة المالية، و المزارع بعد جني المحصول، و يجب أن تكون طريقة السداد ملائمة أيضا فلا يكلف الممول بدفع الضريبة في مكان بعيد؛
4. الاقتصاد: و هو الفرق بين ما يخرج من جيب الممول و بين ما يدخل في خزانة الدولة من كل ضريبة اقل ما يمكن،بمعنى ان يتم تنظيم الضريبة،و جبايتها بطريقة محكمة، و بأقل تكلفة ممكنة، بحيث لا تفرض ضرائب على الممولين بحجة تغطية نفقات تحصيل الضريبة.[3]

---

[1] نفس المرجع، ص 82.

[2] نفس المرجع، ص 86.

[3] نفس المرجع السابق، ص 86.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة.

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة يمكن تحديدها فيما يلي:

1. الأهداف المالية: بمعنى الحصول على الأموال (الضرائب كمصدر للإيرادات العامة) لتغطية النفقات العامة بعد رفد خزينة الدولة بالمال. و نحن نعلم أن أي التزام بنفقة لابد أن يكون له مصدر تمويل فالضرائب تعدمن أهم هذه المصادر؛[1]
2. الأهداف الاقتصادية: و يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار الاقتصادي؛

و يمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:[2]

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا؛
- حماية الصناعات الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات و يتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج و بإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا؛
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك و بالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي و هذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل؛
- تحقيق معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

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

- عدم تركز الثروة في يد فئة محدودة من أفراد المجتمع؛
- تسبيق حدة التفاوت بين مستويات الدخل المختلفة.[4]

---

[1] طارق الحاج، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان 1999، ص48.

[2] حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الاساحة المركزية، بن عكنون- الجزائر،2005، ص 12.

[3] خليل عواد أبو حشيش، دراسة متقدمة في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، ص 29.

[4] نفس المرجع السابق و الصفحة.

i. الأهداف السياسية: أي أن الضريبة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، و تخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب أصبحت مرتبطة التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان و الولايات المتحدة الأمريكية).[1]

المطلب الثالث: تصنيف الضرائب و أهم الآثار المترتبة على فرضها.

الفرع الأول: تصنيف الضرائب.

يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير و هي:[2]

أولا: معيار وعاء الضريبة:

1. الضريبة الوحيدة: يقصد بها أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، و بعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.
2. الضرائب المتعددة: يعني نظام الضرائب المتعددة، إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب. فحسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، و من ثم تتعدد و نختلف الأوعية الضريبية.

ثانيا: معيار الواقعة المنشئة للضريبة: و يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، أن الالتزام بالضريبة ينشا بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة.

و طبقا لهذا المعيار نميز ما يلي:

1. الضرائب على رأس المال: التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، و يقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات،...)

و العقارية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، و القابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلا أم لا، و من أمثلها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني بمقابل.

2. الضرائب على الدخل: و التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، و يفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها.

[1] جهيدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] نفس المرجع السابق، ص 18- 20.

3. الضرائب على الاستهلاك: هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، و يقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل في الحصول على السلع الاستهلاكية و ضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع.

ثالثا: معيار تحمل العبء الضريبي:

1. الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي. أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء الى غيرهم.
2. الضرائب غير المباشرة: و هي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة التكاليف عند تحديد الأسعار،

وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك. و بذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين.

رابعا: معيار معدل أو سعر الضريبة:

1. الضريبة النسبية: و يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة.
2. الضريبة التصاعدية: تعني ارتفاع المعد مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة.[1]

الفرع الثاني: الآثار المترتبة على فرض الضرائب.

إن النظام الضريبي بمفهومه المعاصر إذا ما أحسن استخدامه يحدث آثار من شأنها تحقيق جملة أهداف[2]

اقتصادية و مالية و اجتماعية، نستعرضها حسبما وردت في الأدبيات الضريبية:

[1] نفس المرجع السابق، ص 20- 26.

[2] قاسم نايق، نجية علوان، مرجع سبق ذكره،ص 84.

أولا: الآثار الاقتصادية للضرائب.

أثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار و الاستثمار: من الخصائص المميزة للدول النامية انخفاض معدل تكوين رأس المال و الذي يعد من أبرز معوقات التنمية، مما ينجم عنه انخفاض معدلات الادخار و الاستثمار و من ثم فإن الاستقطاعات الضريبية المرتفعة من الدخل تؤدي إلى تخفيض الاستهلاك للأفراد ذوي الدخل المحدود، و تبعا لذلك تخفيض الادخار. أما ذوو الدخول المرتفعة ففرض ضرائب دخل مرتفعة عليهم سيؤدي الى تخفيضهم لمدخراتهم بنسبة أكبر من استهلاكهم، أيضا يؤدي إلى التأثير على صافي الدخل المحتجز بقطاع الأعمال و بدوره يحد من الاستثمار.

1. أثر الضرائب على الإنتاج: يمكن أن تؤثر الضرائب على الدخل بشكل مباشر و بشكل غير مباشر في الإنتاج بالزيادة أو النقصان، ففي حالة زيادة الضريبة على صافي دخل الشركة يؤدي ذلك إلى انخفاض العائد على رأس المال المستثمر و بالتالي انخفاض الاستثمارات، و في حالة زيادة ضريبة الدخل يؤدي ذلك إلى ذلك إلى التوسع في النفقات الاستثمارية و زيادة الإنتاج، أما التأثير غير المباشر يبدو واضحا في حالة انخفاض الإعفاءات المسموح بها للعاملين في القطاعات الإنتاجية لمقابلة الحد الأدنى للأعباء المعيشية، سيؤثر سلبا على كفاءة و فعالية العملية الإنتاجية.
2. أثر الضرائب على استقرار الأسعار: يتأثر استقرار الأسعار من ناحية التضخم ممثلا بالارتفاع في المستوى العام للأسعار و يتأثر بالانخفاض المستمر في المستوى العام للأسعار أي الانكماش، و هنا يأتي دور الضرائب لتحقيق المستوى التوازني للدخل القومي، ففي حالة الانكماش يمكن تحقيق التوازن عبر تخفيض الضرائب لزيادة الاستهلاك، أما في حالة التضخم فتفرض ضرائب للحد من القوى الشرائية للأفراد و المشروعات، و من ثم إحداث آثار انكماشية وصولا إلى وضع التوازن.

ثانيا: الآثار التمويلية للضرائب:

تعد الضرائب أحد المصادر التمويلية للإنفاق العم و الذي يلعب دورا هاما في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، غير أنه لا يمكن الاعتماد على الضرائب و حدها في الدول النامية في تمويل الإنفاق العام، و علاوة على ذلك يجب ألا تتعدي الضرائب الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي[1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 84- 85.

و المتمثلة في نسبة الاقتطاع الضريبي الممكن من الدخل القومي، دون الإضرار بالمستوى المعيشي للإفراد، أو بالمقدرة الإنتاجية القومية، و في حالة زيادة الضرائب على المستوي المعيشي للأفراد، أو بالمقدرة الإنتاجية أو الطاقة الضريبية بقصد زيادة الحصيلة الضريبية سينجم عن ذلك انخفاض في الحصيلة الضريبية على الأمد الطويل.

ثالثا: الآثار الاجتماعية للضرائب:

تقوم الضرائب بدور اجتماعي يتمثل في إعادة توزيع الدخل القومي عبر فرض الضرائب التصاعدية المباشرة على دخول الطبقات الميسورة و تخفيف العبء الضريبي على ذوي الدخول المحدودة، و علاوة عن ذلك قد يعمد المشرع إلى تخفيض الضرائب على الدخول الناجمة من النشاطات التي تسهم في حل المشاكل الاجتماعية مثل الشركة القائمة على توفير المساكن لذوي الدخل المحدود، و المؤسسات التعليمية، و يمكن إن يعفي المشروع دخول الشركات القائمة بالاستثمار في مناطق جغرافية معينة من الضرائب لإحداث التنمية الاجتماعية للوصول إلى مستويات تنموية و اجتماعية مرتفعة.[1]

المبحث الثاني: الإطار التقني للضرائب

يقصد بالإطار التقني للضرائب تحديد كافة الوضعيات و الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة و تحصيلها، على ضوء المبادئ الاقتصادية التي يجب مراعاتها، و كذلك المشاكل التقنية المؤثرة في هذا الإطار ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة إلى غاية تسديدها من طرف المكلف بها إلى الخزينة العمومية.

المطلب الأول: وعاء و معدل الضريبة.

الفرع الأول:وعاء الضريبة.

أولا: مفهوم الوعاء الضريبي: هو المادة التي تفرض عليها الضريبة أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة و هو أيضا الثروة التي تخضع للضريبة و تقاس.[2]

ثانيا: طرق تقدير وعاء الضريبة:

هناك طريقتين لتقدير وعاء الضريبة و هي كما يلي:[3]

1. التقدير غير المباشر:

[1] نفس المرجع السابق، ص 85.

[2] عادل فليح، مرجع سبق ذكره، ص 442.

[3] حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 31- 32.

- التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: حسب هذه الطريقة، يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الايجابية لسكن الممول، أو محل عمله، ...الخ.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق، و التقليل من حالات الغش و التهرب من دفع الضريبة خصوصا و إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

و يعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة عل أساس قد يبتعد عن الواقع أما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص، و ذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم و دخولهم.

- طريقة التقدير الجزافي: حسب هذه الطريقة، يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن و الأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة.

إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية، يحددها النظام الضريبي، و يقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد. و يعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، و من ثم بعدها عن الحقيقة و العدالة.

2.التقدير المباشر:

- التقدير بواسطة المكلف: حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره و مستنداته.
- التصريح المقدم من الغير: بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، و الأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخضوع للضريبة.[1]

الفرع الثاني: معدل الضريبة.

أولا: مفهوم معدل الضريبة:

يقصد بمعدل الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها و قد عرف النظام الضريبي على مر التاريخ، صورا متعددة لمعدل الضريبة. فإما تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية) و إما تكون [2]

[1] نفس المرجع السابق، ص33.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

الضريبة نسبية أو تصاعدية.

ثانيا: تقنيات تحديد معدل الضريبة:

و نستعرض تقنيات تحديد معدل الضريبة على النحو التالي:[1]

1. تصفية الضريبة: يقصد بتصفية الضريبة، تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على الكلف بالضريبة دفعه و لكي تحدد إدارة الضريبة دين الضريبة يجب عليها أولا أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالضريبة بالتحديد، و تتمثل هذه الشروط في تحقيق الواقعة المنشأة للضريبة و تحديد مقدارها و قيمتها، و النظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع للأي إعفاءات أو خصومات، بناءا على ما يقرره المشرع في هذا الإطار. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، فقط يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة. و هنا فقط يتم تصفية الضريبة، و تصبح واجبة التحصيل. و يكون حق المكلف بالضريبة الطعن بالطرق التي يحددها القانون في قرار التصفية، و يمنع صاحب الطعن حق تأجيل دفع الضريبة لغاية الفصل في الطعن.
2. تحصيل الضريبة: نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية و الضريبة المطبقة في هذا الإطار.[2]

المطلب الأول: الازدواج الضريبي و الضغط الجبائي.

الفرع الأول: الازدواج الضريبي.

يقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته و عن نفس المال في المدة ذاتها أي:[3]

- أن يكون المكلف واحدا؛
- أن يكون المال الخاضع للضريبة واحدا؛
- أن تكون الضريبتان من نوع واحد أو متشابهة؛
- أن تكون المدة التي تدفع عنها الضريبة واحدة.

[1] نفس المرجع و الصفحة.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

[3] عبد الناصر نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 326.

الفرع الثاني: أنواع الازدواج الضريبي.

1. الازدواج الداخلي و الازدواج الدولي:[1]

- الازدواج الداخلي: يقصد به أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أيا كان شكل هذه الدولة، و تطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص و على نفس الوعاء و عن نفس المدة.
- الازدواج الدولي: يقصد به تحقق شروطه بالنسبة للدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص و نفس الوعاء و عن نفس المدة. و ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي قد انتشرت في الآونة الاخيرة بسبب نمو التجارة الدولية و تنقلات رؤوس الأموال بين الدول.

2. الازدواج المقصود و الازدواج غير المقصود:[2]

- الازدواج المقصود: يتحقق الازدواج الضريبي المقصود إذا تعمدت السلطة أو السلطات المالية فرض نفس الضريبة، أو ضريبة أخرى متشابهة على ممول معين بالنسبة لنفس الوعاء في نفس المدة و هي ضريبة الدخل.
- الازدواج الضريبي غير المقصود: يتحقق الازدواج الضريبي غير المقصود إذا حدث عن غير عمد، أو قصد من المشرع، و الذي يعود إلى عدم التناسق و اختلاف القواعد المالية التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

الفرع الثاني: الضغط الجبائي.

أولا: مفهوم الضغط الجبائي.

هي النسبة التي توضع النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب و رسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد، مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها.[3]

ثانيا: أنواع الضغط الجبائي.

---

[1] سوزي عادل نلشد، **أساسيات المالية العمة**، منشورات المالية الحقوقية، لبنلن، 2009، ص 287- 288.

[2] حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 61- 62.

[3] محمد عباس محرزي، مرجع سيق ذكره، ص140.

1. الضغط الضريبي الفردي: يعتبر الضغط الضريبي الفردي، مقياسا لما يتحمله الفرد من الضرائب، لا من حيث المبلغ فحسب، و إنما لأهمية هذا المبلغ المقتطع من دخله، و ما يلبيه من إشباع لحاجات الفرد المختلفة، لأن متوسط دخل الفرد هو الذي يظهر الوضعية المعيشية، و المستوى العام للأفراد.[1]
2. الضغط الجبائي الإجمالي: في هذا المجال نأخذ بالحسبان مجمل الإيرادات الجبائية المحصلة لحساب الدولة و الجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي.[2]

المطلب الثالث: التهرب من الضريبة و طرق مكافحته.

الفرع الأول: التهرب من الضريبة.

أولا: مفهوم الهرب من الضريبة.

التهرب من الضريبة، أو كما يسمى الغش الضريبي، هو تخلص المكلف من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق و أساليب احتياطية مخالفة للقانون، و يمكن أن يتم التهرب من الضريبة قبل تقديرها باستعمال بعض الوسائل الاحتياطية بحيث لا يترتب على المكلف أي التزام قانوني، أو بعد تقدير الضريبة و ذلك بامتياز عن دفعها للخزينة العامة.[3]

ثانيا: أنواع التهرب الضريبي.

يتخذ التهرب الضريبي الشكلين التالين:[4]

1 . التهرب من المشروع: و يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن النصوص عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاة تلك الأموال لضريبة التركات.

---

[1] حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] محمد عباس محرزي، مرجع سيق ذكره، ص141.

[3] جهاد سعيد خضاونة، **علم المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 224- 225.

[4] حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 39- 40.

2. التهرب غير المشروع: و هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، و ذلك من خلال الامتياز عن تقديم التصريح بمداخله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود و تسجيلات مزيفة.[1]

الفرع الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي.

إن مسؤولية التهرب من الضريبة و تابعياتها تقع على المشرع المالي و على الإدارة المالية كما تقع على المكلف نفسه، و تختلف وسائل مكافحة الضريبة باختلاف النظام المالي في كل دولة كما تختلف من ضريبة لأخرى في النظام المالي الواحد و من أهم طرق مكافحة التهرب الضريبي

ما يلي:[2]

1. حق الاطلاع: و يعني أنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الاطلاع على سجلات و دفاتر و ملفات المكلف و وثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق و اكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة؛

2. الجباية من المنبع: حيث يعهد إلى مدين المكلف بدفع الضريبة و يتم تحصيل الضريبة في المنبع على الرواتب و فوائد السندات و الأسهم حيث يتم اقتطاعها من الايراد قبل استلامه من قبل المكلف؛

3. تقديم إقرار مشفوع باليمين حيث يلزم المكلف بتقديم الإقرار المؤيد باليمين فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة عند توفر سوء النية في الإقرار؛

4. التبليغ بواسطة الغير: و هذا جائز في بعض الدول و في بعض الأحيان حيث يدلي شخص بمعلومات تكون ذات فائدة في الرقابة على الإقرارات و التأكيد من عدم صحتها؛

5. عدم تعدد الضرائب و تنمية الوعي و تبسيط الإجراءات الخاصة بالتحصيل و التقدير و التطبيق.

6. توقيع الجزاءات على المتهرب من الضريبة مالية أو بدنية؛

7. خلق الوعي الضريبي بين المتكلفين مع مراعاة تنظيم و تفسير التشريع الضريبي و تحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها و خروجها.

تلك من أهم الوسائل التي تهدف إلى مكافحة التهرب من الضريبة و تبقى أهم الوسائل لتحقيق

[1] نفس المرجع السابق، ص 40.

[2] عبد الناصر نور و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص325- 326.

الأهداف العامة من الضريبة ما يتمتع به المواطنون من روح الجماعة و الوعي و الولاء و الاستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة و غاياتها الاقتصادية و المالية و الاجتماعية.

المبحث الثالث: النظام الجبائي الجزائري بعد إصلاحات 1992م.

و المالية، تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية و الاجتماعية لذلك تسعى كل الدول لرسم سياستها الجبائية وفقا لتقلبات النظام الاقتصادي المتبع، إذ أن الضريبة بتأثرها في الاقتصاد فإنها تتأثر به، و تتماشى وفق متطلباته، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة، و هو ما يقتضي تعديلها و إصلاحها. فبالنسبة للجزائر فقد عرف اقتصادها نهاية الثمانينات تحولا جوهريا في بنيته نتيجة التحول من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق، و هذا ما جعل الدولة الجزائرية في بداية التسعينات إصدار قانون المالية الذي أدخل تعديلات جوهرية في النظام الضريبي.

المطلب الأول: أهداف و أسباب الإصلاح الضريبي.

الفرع الأول: أسباب الإصلاح الضريبي.

تتمثل أهم أسباب الإصلاح الضريبي فيما يلي:[1]

- تعقد النظام الجبائي نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف الضرائب مما جعل التحكم فيه، و تطبيقه صعب سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الموظفين؛
- نظام ضريبي غير متلائم مع المستجدات الراهنة و الإصلاحات الجارية و لا يكيف مع المؤسسات؛
- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار؛
- انخفاض أسعار البترول، إذ تحتل الجباية البترولية الحصة الكبرى في تمويل ميزانية الدولة، و بالتالي كل انخفاض في أسعار البترول سيؤدي إلى النقص في تمويل الميزانية، مما يؤدي إلى البحث عن مودر آخر لميزانية الدولة ألا و هو الجباية العادية، فالنظام القديم لم يستطيع القيام بهذه المهمة؛
- زيادة الغش و الهرب الضريبي: و هذا ناشئ عن كثرة اللوائح و القوانين التشريعية التي لا تخلو في الغالب من الثغرات أو التعارض فيما بينها مما قد يسمح لمكلفين بدفع الضريبة لاستغلال هذه النقائص، كما يستندون عليها عادة للتخلص من دفع الضريبة، و كذلك نجد التفرقة في نسب الضريبة و كثرتها حطمت الرغبة و الإحساس بالتضامن لدفع الضريبة؛

[1] مولود ديدان، **أبحاث في الإصلاح المالي**، دار بلقيس، الجزائر، 2010، ص 101- 102.

- نقل العبء الضريبي و الضغط الجبائي المرتفع: نظرا لكثرة و تعدد الضرائب مما يدفع المكلف بإتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة لكل الضرائب، و لأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغطا جبائيا على الأشخاص و المؤسسات؛
- ضعف العدالة الضريبية: يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية؛
- ضعف العدالة الضريبية: و من أسبابها تعقد النظام الضريبي، تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، انتشار البيروقراطية و الرشوة كل هذه الأسباب ساهمت في ضعف العدالة الضريبية.[1]

الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي.

يتضمن الإصلاح الضريبي في أية دولة قضايا واسعة في السياسة الاقتصادية، و لكن غالبا ما يستهدف معالجة مشاكل محددة تتعلق بتصميم هيكل الضريبة و إرادتها، و توجد عدة مستهدفات أساسية يجب تبنيها في برنامج الاصلاح الضريبي نوردها فيما يلي:[2]

- التقليل من التشوهات التي قد تحدث في عملية تخصيص الموارد نتيجة التدخل في آلية السوق؛
- إزالة أوضاع عدم العدالة في النظام الضريبي القائم؛
- تبسيط النظام الضريبي و تخليصه من التعقيدات التي لا لزوم لها،
- إقفال منافذ النظام الضريبي، إذ أن يؤدي الاصلاح إلى ايجاد نظام ضريبي يصبح في ظله التهرب في أدنى مستوياته؛
- توسيع تغطية النظام الضريبي (القاعدة الضريبية) و موازنة العبء الضريبي؛
- تعديل النظام بما يكفل التكييف مع معدلات التضخم؛
- إزالة مظاهر الإزدواج الضريبي؛
- ادخال بعض الحوافزلتنمية الادخار و الاستثمار و الانتاج؛
- ادخال الاجراءات الجزائية و العقوبات التي تمكن أو تساعد على تعزيز عملية التطبيق.

[1] نفس المرجع السابق، ص 102.

[2] قاسم نايق، نجية ميلاد الزياني، مرجع سبق ذكره، ص 109- 110.

المطلب الثاني: الاصلاحات الاساسية (قانون المالية1999).

لقد سمحت الاصلاحات التي جاء بها قانون المالية 1999م التمييز بين الأشخاص الطبيعية و المعنوية، بعدما كان التمييز في السابق منعدما، حيث أنشأت الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، و هو ما يشكل خطوة نحو موضوعية و تكييف النظام الضريبي مع الواقع، و مع الأنظمة المعمول بها في البلدان المتطورة بالإضافة إلى تأسيس ضريبة جديدة على الانفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المظافة.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الاجماليIRG.

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي.

- تعرف الضريبة على الدخل الإجمالي وفق المادة( ) من قانون الضرائب المباشرة كما يلي "تأسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة".[1]تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي من بين الضرائب المحصلة لفائدة الدولة، تم إنشاؤها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1999م، و قد جاء إحداثها لتبسيط النظام الجبائي السابق حيث عوضت الضرائب التالية:[2]

- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية؛
- الضريبة على الأرباح غير التجارية؛
- الضريبة على مداخيل الديون و الودائع و الكفالات؛
- الضريبة على الرواتب و الأجور؛
- المساهمة الوحيدة الفلاحية؛
- الضريبة التكميلية على الدخل.

الضريبة على ثانيا: الأشخاص الخاضعون و المعفيون من الدخل الاجمالي.

1. الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي.

يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي كل من:[3]

- الأشخاص الذين يوجد موطن إقامتهم في الجزائر؛

---

[1] بن عمارة منصور، **الضرائب على الدخل الإجمالي IRG**، الطبعة الثانية،، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 55.

[2] مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[3] بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص55- 56.

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و عائداتهم من مصدر جزائري؛

_ يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

- الأشخاص الذين يتوفر لدهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين به، أو مستأجرين له عندما يكون الاجار في هذه الأخيرة قد اتفق عليه و على أن لا يقل عن سنة؛
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم؛
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.

- الأشخاص التابعين للدولة كأعوان لها و الذين يمارسون وظائفهم و يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛
- الأشخاص الغير المقيمين بالجزائر و الذين يحصلون على مداخيل من مصدر جزائري و الأشخاص من جنسيات جزائرية أو الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل فإنهم تفرض عليهم الضريبة في الجزائر و ذلك بمقتضى اتفاقية دولية خاصة بعدم ازدواجية فرض الضريبة وفقا للمادة الرابعة من قانون الضرائب.

كما تفرض الضريبة على الشركاء في الشركات التالية:

- الشركات المدنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- شركة الأشخاص.

كما تفرض الضريبة على الأعضاء في الشركات التالية:

- الشركات المدنية بشرط أن لا تكون منظمة على شكل شركات أسهم و قانونها الأساسي ينص على المسؤولية الغير محدودة للشركاء فيما يخص دين الشركة؛
- بالنسبة لشركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محدودة بالنسبة لديون المسيرين ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، و مسيرو شركات التوصية بالنسبة للمكافآت عن وظائفهم؛[1]
- المساهمون في شركات الأموال بالنسبة لأرباح الأسهم، و الأتعاب و النسب المئوية للأرباح و ذلك وفقا للمادة السابعة من قانون الضرائب.

2. الأشخاص المعفيون من الضريبة على الدخل الاجمالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص 56- 57.

يعفى من الضريبة على الدخل الاجمالي حسب المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة كل من:[1]

- الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الاجمالي السنوي عن20000 1 دج؛
- السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصلة من جنسية أجنبية عندما تمنع البلدان الذين يمثلونها نفس الامتيازات لأعوان و دبلوماسيين و قناصل جزائريين.

ثالثا: المداخيل الخضعة و المعفية من الضريبة على الدخل الاجمالي:

1. الأشخاص الطبيعيون:

يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي المداخيل الصافية للفئات التالية:[2]

- الأرباح التجارية و الصناعية و الحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات المزارع؛
- الايرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية و الغير المبنية؛
- مداخيل ريوع رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات و الأجور المعاشات و الريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و الغير المبنية.

2. المداخيل المعفات من الضريبة على الدخل الاجماليحسب المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة:

1. بالنسبة للأرباح الصناعية و التجارية:

تستفيد من الاعفاء الدائم بالنسبة لضريبة الدخل الاجمالي كل من:[3]

- المؤسسات التبعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة من طرف الدولةو كذلك الهياكل التابعة لها؛
- مبالغ الايرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- يستفيد من اعفاء الضريبة على الدخل الاجمالي و لمدة 10 سنوات كل من الحرفيين التقليديين و كذلك الممارسين نشاطا فنيا؛

[1] مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 107- 108.

[2] بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره،ص 57.

[3] نفس المرجع السابق، ص 57- 58.

- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من اعانة الصندوق الوطني لتدعيم و تشغيل الشباب من اعفاء كامل لمدة ثلاث سنوات على الدخل الاجمالي من تاريخ بداية الانتاجأو الاستغلال؛
- كما تحدد مدة الاعفاء بست سنوات ابتداء من دخول المشروع في الانتاج أو الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها؛
- تستفيد من الاعفاء الكلي من الضريبة على النقل الاجمالي لمدة خمس سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع الؤهلة للاستفادة من اعانة الدولة لدعم القرض المصغرحسب قانون المالية لسنة 2009 م (المادة 4).

3. بالنسبة للأجور و المرتبات حسب المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة:

- الأشخاص من الجنسية الأجنبية الذين يعملون في الجزائر في اطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاقية دولية؛
- الأشخاص من الجنسية الأجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتمويل الذي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- الأجور و المكافآت التي تمنح في اطار برنامج تشغيل الشباب؛
- العمال المعوقين حركيا أو ذهنيا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشهم تحت 20000دج شهريا و ذلك حسب المادة 03من قانون المالية التكميلي 2008؛
- التعويضات المخصصة لمصاريف التنقل أو مصاريف المهمات خاج الشبكات؛
- التعويضات على المنطقة الجزافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد، المنح العائلية، منحة الأمومة، و التعويضات المؤقتة و المنح و الريوع المدفوعة لضحايا حوادث العمل و لذوي حقوقهم؛[1]
- منح البطالة أو التعويضات المؤقتةالممنوحة على أي شكل من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذلك طبقا للقوانين المعمول بها؛
- معاشات المجاهدين و أرامل الشهداء من جراء وقائع حرب التحرير الوطني؛
- المعاشات المدفوعة بصفة الزامية على اثر حكم قضائي؛

[1] نفس المرجع السابق، ص58- 59.

- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي و ذلك من أجل التعويض لضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي أو ألزمه اللجوء الى مساعدة الغير للقيام بأعماله اليومية.[1]

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS.

أولا: تعريف الضريبة على أرباح الشركات.

تعرف الضريبة على أرباح الشركات وفق المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة كما يلي (تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار اليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".[2]

ثانيا: الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و الأرباح المعفية منها.

1- الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.[3]

- شركات أأموال و التي تضم شركات الأسهم، المسؤولية المحدودة، و شركات التوصية بالأسهم؛
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري؛
- الشركات المدنية الخاضعة بصفة اختيارية هي ما نصت عليه في المادة 136من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، جمعيات المساهمة التي تندرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم؛
- الشركات المدنية التي تندرج تحت شكل شركات الأسهم.[4]

1- الأرباح المعفية من الضريبة على أرباح الشركات.

لقد وضع المشرع بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات للاستثمار في نشاطات معينة، و قد حدد مجمل الإعفاءات في المادة138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

---

[1] نفس المرجع السبق، ص 59.

[2] بن عمارة منصور، **الضرائب على أرباح الشركاتIBS**، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص15.

[3] مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[4] بن عمارة منصور، **الضرائب على أرباح الشركاتIBS**، ص 52.

و تتمثل أهم الأرباح المعفية من الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:[1]

- تستفيد الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم و تشغيل الشباب من إعفاء كلي للضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال؛ و إدا تمت ممارسة هده الأنشطة في منطقة وجبت ترقيتها، يتم تمديد هده الفترة إلى ست سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال؛
- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات؛
- تعفى المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كدا الهياكل التي تتبعها؛
- يعفى مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- تعفى صناديق التعاضدية الفلاحية، فيما يتعلق بالعمليات المصرفية و التأمين المنجزة فقط مع مشتركيها؛
- تعفى التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء وكدا اتحادياتها المستفيدة من اعتماد منحة المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة و التي تعمل طبقا للأحكام و التنظيمات التي تسيرها باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير المشتركين؛
- كذلك تعفى الشركات التعاونية للإنتاج، التحويل، للتصدير، و بيع المواد الفلاحية؛
- المؤسسات السياحية المحدثة من قبل المقولين الترقويين و الأجانب باستثناء وكالات السياحة و السفر و كذا شركات الاقتصاد المختلطة العاملة في القطاع السياحي تستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات؛
- تستفيد من الإعفاء لمدة خمس (05) سنوات اعتبارا من سنة 2001، عمليات البيع و الخدمات الموجهة للتصدير، باستثناء النقل البري و الجوي و البحري، و إعادة التأمين و البنوك؛
- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الأسهم التي تقبضها الشركات من مساهمتها في رأس مال الشركة التي تنتمي لنفس المجموعة؛
- تعفى الأرباح الخاضعة للضريبة المتأتية من أنشطة انجاز السكنات الإجتماعية و الترقوية و الريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الشروط أو الأعباء؛
- لا تندرج في وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاءها منها صراحة؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 53- 55.

- تعفى الضريبة على أرباح الشركات، لمدة خمس(5) سنوات اعتبارا من أول جانفي 2003، حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات و الأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق منظمة، لأجل أدنى مدته خمس (05) سنوات و صادرة خلال خمس (05) سنوات إبتداءا من أول جانفي 2003؛
- تعفى من الضريبة على أرباح الشركات، لمدة (05) سنوات اعتبارا من أول جانفي 2003، حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة لها، المسعرة في البورصة و كذا حواصل الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعي للأموال المنقولة.[1]

ثالثا: نظام التسديد و أجل دفع التسبيقات.

1- نظام التسديدات: يجب أن تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه و أن تدفع تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة أو لصندوق محصل الضرائب بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لهده المراكز، دون إصدار مسبق لجدول الضريبة من طرف مصلحة الضرائب.

و يتضمن نظام التسديدات التلقائية، ما يلي:[2]

- من جهة دفع ثلاث(03) تسبيقات؛
- و من جهة أخرى رصيد تصفية الضرائب.

غير أن المؤسسة تعفي مبلغ التسبيق إذا كان مبلغه أقل من 60 دج.

2- أجل دفع التسبيقات:

تحسب التسبيقات من قبل المكلف الذي يدفعها دون سابق أندار في الآجال المحددة قانونيا لقابض الضرائب المختلفة التابع له إقليميا.

تدفع التسبيقات على الحساب مبدئيا في الآجال التالية:[3]

- التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15جوان؛
- التسبيق الثالث: من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 55.

[2] نفس المرجع السابق، ص 20.

[3] نفس المرجع و الصفحة.

- رصيد التصفية: في 15 أفريل من السنة الموالية.

3- معدلات الضريبة على أرباح الشركات:[1]

- 19% بالنسبة لنشاطات الخدمات، البناء، الأشغال العمومية، و كذلك النشاطات السياحية؛
- 25% بالنسبة للنشاطات التجارية؛
- 12.5% بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها.

نسب الإقتطاع من المصدر:

- المداخيل المحققة من طرف الشركات أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة 25% من الضريبة؛
- تأدية الخدمات: 24% محررة من الضريبة؛
- مداخيل محققة من طرف مؤسسات أجنبية للنقل البحري10% محررة من الضريبة؛
- مداخيل الودائع و الديون و الكافلات 10% قرض ضريبي؛
- مداخيل متأتية من سندات مجهولة الاسم و لحاملها 40% محررة من الضريبة.

الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA.

أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة.

تم تأسيس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991 حيث أن النظام السابق المشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات و ذلك نظرا لتعقده و عدم ملاءمته للإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني و هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك،

و مجزأة الدفع، يقع مبلغها على القيمة المضافة للسلع و الخدمات أثناء تداولها بطريقة تضمن المساواة في تحصيلها، حيث يقع الرسم على القيمة المضافة على عاتق المستهلك الأخير، فالمؤسسة عبارة عن وسيط تقوم بتحصيل الرسم المستهلك و دفعه لمصلحة الضرائب.[2]

ثانيا: تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة.

لقد تم تغيير مضمون المواد التي تنص على معدلات الرسم على القيمة المضافة بناءا على التعديلات التي ينص عليها آخر تعديل لقانون المالية لسنة 2001 و يتجسد هذا التعديل كما يلي:[3]

---

[1] نفس المرجع السابق، ص52.

[2] مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[3] بن عمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافةTVA**، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011،ص 83.

- تم استبدال المعدل المخفض 14% و المعدل العادي 21% بمعدل جديد و هو المعدل العادي 17% بمقتضى المادة (21) من قانون الرسم على رقم الأعمال، كما يطبق هذا المعدل على السلع و الخدمات و العمليات التي كانت تخضع للمعدلين 14% و 21%؛
- كما تم استمرار العمل بالمعدل المخفض 7% و ذلك وفقا للمادة (21) من قانون الرسم على رقم الأعمال، و تخضع لهذا المعدل السلع و الخدمات و العمليات التي كانت تخضع للمعدل المخفض السابق.

ثالثا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة و أهم العمليات المعفية من الرسم على القيمة المضافة.

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

- العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة: إن العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا محددة بموجب المادة (02) من قانون الرسم على القيمة المضافة.[1]

و من أهم هذه العمليات:[2]

- العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة؛
- العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة و المنجزة محلات أو وحدات تابعة للمؤسسة نفسها؛
- العمليات المتعلقة بالأملاك العقارية؛
- عمليات تثبيت القيم المنقولة؛
- أداء الخدمات.

- العمليات الخاضعة للضريبة إختياريا:

نصت المادة (03) من قانون الرسم على القيمة المضافة حيث يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين اختيارا للخضوع لهذا الرسم الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم و هناك بعض العمليات و بالرغم من وجودها في مجال تطبيق الرسم إلا أنها معفاة و هي:[3]

- العمليات التي تتم في الداخل؛

---

[1] مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 115.

[2] بن عمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافةTVA، ص 51- 52.**

[3] مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 115- 116.

- العمليات التي تتم عند الاستيراد؛
- العمليات التي تتم عند التصدير؛
- عمليات الشراء بالإعفاء.

المطلب الثالث: بعض الإصلاحات الأخرى بعد إصلاحات 1992.

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني.

لقد أنشأ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 حيث حيث تم إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري، و الرسم على النشاط غير التجاري.

حسب المادة (217) من قانون الضرائب المباشرة يستحق الرسم سنويا بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر، و الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخيل الصناعية و التجارية و كذا الضريبة على أرباح الشركات، و حسب المادة (222) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يحدد معدل الرسم على النشاط المهني 2%، توزع حصيلته على الجماعات المحلية كما يلي: الولاية 0.59%، البلدية1.3%، الصندوق المشترك للجماعات المحلية 0.11%، و الملاحظ أنه رغم ضالة معدله 2% إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة، و يرجع ذلك إلى أنه يعتمد على رقم الأعمال المحقق، و لا يراعي ما إذا كانت المؤسسة حققت ربح أو خسارة، كما أنه لا يمنح حق الخصم كما هو الحال في TVA، بمعنى أن تكلفتها نهائية.[1]

الفرع الثاني: بعض الضرائب الأخرى.

بالإضافة إلى هذه الإصلاحات الجبائية هناك عملية من الضرائب مسها الإصلاح منها:

الدفع الجزافي: الذي يفرض على الكتلة الأجرية، فهو عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، و الهيئات المقيمة بالجزائر، و التي تدفع مرتبات و أجور لمستخدميها، من مميزات الدفع الجزافي أنه الدفع الجزافي الذي يرتكز على الأجور و المرتبات بأنه لا يقع عبئه على عاتق المستفيد من هذه المداخيل، و لكن على عاتق الذين يقومون بدفع الأجرة من أشخاص طبيعيين أو معنويين.

و بالرغم من ضالة معدلها 3% إلا أنها تشكل عبء ثقيل على المؤسسة خاصة المؤسسات الضخمة التي توظف غدد هائل من العمال بحث الدفع الجزافي تفرض على أساس أجور العمال النظر[2]

[1] نفس المرجع السابق، ص 116- 117.

[2] نفس المرجع السابق، ص 117.

عن الوضعية المالية للمؤسسة كما أن مواعيد دفعها تتم خلال العشرين (20) يوما الأولى التي تلي شهر الاستغلال ، لذلك يجب إعادة النظر في تنظيم هذه الضريبة، و هذا ما قام به المشرع الجزائري حيث ألغى هذه الضريبة.

الضريبة الجزافية الوحيدة: أسست هذه الضريبة بموجب المادة (02) من قانون المالية لسنة 2007 و نظمت في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من خلال سبع (07) مواد من المادة (282) مكرر إلى غاية (282) مكرر (06)، بحيث تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل و تعوض الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني.

و يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فنيئتين فصلت في المادة (282) مكرر(01) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كما توضح لنا المادة (282) مكرر(02) الإجراءات التي تتخضها الإدارة الجبائية في إطار البدء في تطبيق هذه الضريبة، بحيث نصت على أنه حددت معدلات هذه الضريبة بمعدلين:

- 16% بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة الأولى من المادة (282) مكرر(01)؛
- 12% بالنسبة للأنشطة المذكورة في الفقرة الثانية من المادة (282) مكرر(01).

و يكون توزيع ناتج الضريبة كما يلي:

- 50% تحصل لفائدة ميزانية الدولة؛
- 40% تحصل لفائدة ميزانية البلدية؛
- 05% تحصل لفائدة ميزانية الولاية؛
- 05% تحصل لفائدة ميزانية الصندوق الوطني المشترك للجماعات المحلية.

و يعفى من هذه الضريبة ما يلي:

- الحرفيون التقليديون و كذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية، غير أنهم يبقون مكلفين بدفع الرسم على النشاط المهني.

و هناك ضرائب أخرى غير مباشرة مسها الإصلاح منها: الرسم الداخلي على الاستهلاك، رسم المرور للكحول و المرور، رسم التعويض، و رسم الضمان.

و فيما يخص قانون التسجيل فقد تمت مراجعة حقوق نقل الملكية منها:[1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 117- 119.

- نقل الملكية بين الأحياء حيث تم تبسيط نظام هذا الرسم بتطبيق من واحد بدلا من اثنين، و تحديده على مستوى معقول هو 08%سنة 1994، و 05% سنة 1999؛
- نقل الملكية بفعل الوفاة؛
- الضريبة على الممتلكات.

تجدر الإشارة في الأخير أن هذا التعداد للضرائب و الرسوم التي مسها الإصلاح غير نهائي، فهناك بعض الضرائب و الرسوم محصلة أساسا لفائدة الجماعات المحلية لم نتطرق إليها كالرسم العقاري و رسم التطهير و غيرها كونها موضوع بحث آخر و هو موضوع المالية المحلية.

و يمكن القول في الأخير أن الهدف من الإصلاحات الجبائية ليس فقط الحصول على إيرادات لتدعيم ميزانية الدولة، بل تهدف أيضا إلى توطيد مفاهيم التضامن و الانسجام الاجتماعي، و العدالة الجبائية.[1]

[1] نفس المرجع السابق، ص 120.

خلاصة الفصل:

بعد التمعن في ثنايا الموضوع توصلنا إلى حوصلة عامة تفيد بأنه بالرغم من تعارض الآراء الواردة حول العديد من النقاط كالمقابل الذي يحصل عليه الفرد من خلال التزامه بدفع الضريبة إلا أنه لا يختلف اثنان على أهمية الضريبة كعنصر أساسي لابد من وجوده حتى يتسنى للدولة تنظيم شؤونها حيث يمكنها فرض الضريبة من تحقيق التوازنات الاقتصادية لمعالجة التقلبات الحاصلة.

كما تعتمد عليها في تسجيل الإحصائيات الخاصة بالمكلفين و تعتبر بمثابة الطرف الوسيط الذي يربط بين أفراد المجتمع فيما بينهم، حيث أنها تحد من التفاوت الطبقي الحاصل عن طريق إعادة توزيع الدخول الناجمة عن التحصيل الضريبي.

الفصل الثالث:

علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري

المبحث الأول: العلاقة بين المحاسبة والجباية في المؤسسة

يمكن تحديد العلاقة بين المحاسبة و الجباية من خلال معرفة تاريخ العلاقة بينهمان و دراسة حدود العلاقة بينهما.

المطلب الأول : تاريخ العلاقة بين المحاسبة و الجباية.

يرجع تاريخ المحاسبة الأولى إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق . م . من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو 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 .

وفي العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإرادات الدولة ، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة إنطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة ، فقد كان مولوك الرومان 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 الاسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وايراداتها ، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة .

وهكذااستمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الاسواق والمعارض وانتشارها في اروبا . ومع بزوغ عصر التجارة ، ظهرت فئة التجار بإمكانيات كبيرة مما اتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشيا مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها . وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.[1]

[1] علاقة المحاسبة بالجباية قطعية ام .....استمرارية ، في ضوء المعايير الدولية IFRS –IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر . ملتقى وطنيً النظام المحاسبي المالي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS . – IAS جامعة مستغانم ، الجزائر .

المطلب الثاني: حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية و إمكانية الفصل بينها.

الفرع الأول: حدود العلاقة بين المحاسبة والجباية

تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة ، وفقا للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد لآخر ، ووفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي .من أجل تحديد نتيجة المؤسسة والتي يمكن ان تكون ربحا او خسارة ، بحيث تراعى في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة خدمة لمستعملي هذه المعلومة

يتم احتساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الإعتبار القواعد المحاسبية (اهتلاكات ، مؤونات ...). وبالتالي فان جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الاولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل و التصحيح باتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية .

تسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة اتجاه الدولة لفترة معينة غالبا ما تكون سنة كما تعمل على ان تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة .

مما سبق عرضه يتضح أن العلاقة بين المحاسبة والجباية ترتكز بخاصة على تحديد الضريبة على ارباح الشركات ، كما ان طبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد .[1]

الفرع الثاني: إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية.

فصل المحاسبة عن الجباية ، يطرح السؤال عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما ، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبة بالقواعد المحاسبية المقننة ، فمثلا في الجزائر كما هو الحال في فرنسا ايضا ، فان على القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا وإذا كانت هذه الأخيرة غير متطابقة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة .فيجب أولا تصحيح الأخطاء المحاسبية التي ترتكب دون قصد أو عن جهل بالقواعد المحاسبية على عكس القرارات التسييرية التي تتطلب معالجات شبه محاسبية (extra comptable). ومن ثم تطبيق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه المؤسسات الحكومية ، هذه العلاقة المترابطة والمتداخلة والمتكاملة توضح جليا عدم امكانية الفصل بينهما[2]

1

2

وذلك لاعتماد احداهما على الأخرى بالرغم من اختلاف أهدافهما إذ أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية ،في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة .[1]

المطلب الثالث: مدى تؤثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي.

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة ،ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في 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 ، نقطة الوصل والنتيجة الجبائية إذ ان القواعد متعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على حد سواء.

ترتكز قواعد 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 اي تغيير على الاقل على المستوى المحلي . لذا فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية

(IAS/IFRS) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS / INTERNATIONALFINANCIAL REPORTING STANDARDS)

كان من الضروري ان تتبعها تطورات و التغيرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما

من اجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي والجبائي .

المبحث الثاني: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري.

1

2

المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي الدولي بالأنظمة الجبائية في الدول وعرض بعض الانظمة المحاسبية والضريبية .

الفرع الأول: علاقة النظام المحاسبي الدولي بالأنظمة الجبائية في الدول.

تتم الحسابات الضريبية عادة انطلاقا من حسابات مالية ، ما يؤدي إلى ارتباط المحاسبة بالجباية ، وبالرغم من التكامل الموجود بينهما ، إلا أن العلاقة المحاسبة بالجباية ليست معيارا دوليا متفق عليه .

هذا التواصل المستمر بينهما قد يؤدي إلى تعقيدات وتحديات لا يمكن تفاديها مستقبلا . ولاستيعاب بعض المفاهيم الموجودة في هذا العنصر سيتم وضع بعض التعاريف العامة المتعلقة بالربح المحاسبي والربح لضريب قبل التطرق إلى ما يجب ان يميز الأنظمة الضريبة في الدول وكذا تحديد قوة العلاقة التي تربط أنظمتها الجبائية بالمحاسبية . حيث يعتبر الربح المحاسبي "كوسيلة لقياس اداء المؤسسات ، يحدد الربح المحاسبي ، بطرح النفقات من الايرادات قبل احتساب الضريبة ،وعليه فلاعتراف وقياس المداخيل و النفقات لاحتساب وعاء الربح يتعلق بالقواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات ، باستثناء ما إذا كانت هناك تطبيقات تتطلب المزيد من الدقة ."[1] اما الربح الضريبي فهو ذلك "المحدد وفقا للقواعد الجبائية لفترة زمنية معينة ، حيث على الشركات دفعه للجهات المعنية ،الا في حال وجود حالات خاصة تنص على غير ذلك " [2]

الفرع الثاني: الانظمة المحاسبية والضريبية .

تعبر الانظمة المحاسبية والجبائية في مختلف دول العالم ، عن مجموع التطورات التاريخية والسياسية لها ، إذ تعمل السياسات العامة في كل دولة على مواكبة التغيرات الحاصلة في محيطها الاقتصادي خاصة ، سعيا منها لوضع انظمة محاسبية جبائية مثلى تخدم الرؤية الاقتصادية لكل بلد .[3]

[1] Fridéricgielen .johnhegarty . apan –european perspective on accounting implications of ias / ifrs world bank . September 2007. P-2

[2] نفس المرجع صفحة 2

[3]

اعتماد المعايير المحاسبية الدولية « IAS-IFRS » على مبادئ وقواعد تعمل على تعزيز شفافية ومصداقية عرض القوائم المالية للكيانات الاقتصادية ، كان له عميق الاثر في دفع العديد من الدول لتبنيها والعمل بها . ما نتج عنه شبه توافق وتوحيد دولي للمعالجة المالية للحسابات اي توحيد للنظام المحاسبي الدولي .

تختلف الانظمة الضريبية من دولة لأخرى وفقا لسياستها الداخلية فليس هناك معايير جبائية دولية متفق عليها في العموم بين دول العالم ، ولكن ما يجب التركيز عليه هو ضرورة توفر هذه الانظمة على جملة من الخصائص حتى تحقق فعاليتها والتي يمكن عرضها فيما يلي :[1]

1 الحيادية:

يجب ان يتميز النظام الضريبي بحيادية تأثيره على النشاط الاقتصادي ما استطاع ، خاصة ما تعلق بتأثيره على القرارات الاستثمارية للأعوان الاقتصاديين ولتحقيق هذا الحياد وجب النظر في مدى تناسق النظام المحاسبي الضريبي مع ايجابيات وسلبيات القاعدة الضريبة التي يجب ان تكون متناظرة المعالجة عندما تكون من نفس الطبيعة .

- البساطة:

حتى يكون النظام الضريبي فعالا وتنافسيا وجب ان يتميز بالبساطة في تطبيقاته وقواعده ،لكن حقيقة الامر غير ذلك وغالبا ما تتطلب الادارة الجبائية تفصيلات وتعقيدات اكثر من اجل تحديد وتبرير الربح الضريبي ، ما يترتب عنه تكاليف معتبرة لمراقبة هذا النظام المعقد ، في حين ان التسهيل وتبسيط تطبيق هذا النظام من طرف صناع القرار في البلد قد يؤدي الى تسهيل سير الأعمال والنشاطات على المكلف بالضريبة من جهة وعل الإدارة الضريبية من جهة أخرى .

- قابلية التنفيذ:

على النظام الضريبي ان يكون قابلا للتطبيق ، كما يجب ان تتميز القواعد الصادرة عنه بالصرامة في التنفيذ ، بحيث لا يمكن تفاديها أو التهرب منها كما على النظام ان يوضح العناصر الواجب ضمها للربح الضريبي وتوضيح حدود المكلف بالضريبة في تنفيذ التقنيات المحاسبية التي تؤدي الى تحديد الربح الضريبي .

[1] ملتقى وطني "النظام المحاسبي المالي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS – IFRS . مرجع سبق ذكره ، ص6 .

- إمكانية تحقيق الضريبة:

يمكن ان يجد المكلف صعوبات مالية في دفع مستحقات الضريبة ، في حالة عدم تحقيقه لارباح خلال نشاطاته السنوية . وعليه فعلى الإدارة الجبائية توخي النصوص القانونية التي من شانها ان تكون وسطية بحيث لا تثقل كاهل المكلف بالضريبة من جهة وتكون في نفس الوقت كافية لتغطية الإيرادات المرجوة جبائيا .

- وضعية المداخيل:

وضع مختلف القواعد الضريبية يهدف لتغذية خزينة الدولة بالمداخيل ولهذا فيجب ان توفر هذه المداخيل بطريقة كافية وموثوق بها من خلال تحديد قدرة المكلف بالضريبة وتوقع المداخيل والتكاليف المتعلقة بنشاطه لسنوات جبائية اخرى .

- السياسات العامة:

يمكن ان يستعمل النظام الضريبي كأداة سياسية من شأنها تشجيع الاستثمارات او نوع خاص منها وكذا تشجيع الابحاث وتطويرها ، من خلال اصدار قواعد جبائية غير معقدة مبررة وقابلة للتطبيق عمليا. **1-7** تكاليف الإصلاح :

على النظام الجبائي التكيف مع التطورات والتغيرات المستمرة في محيطه ، من خلال القيام بإصلاحات من شانها تعديل محتوى قواعده في بعض الحالات ، ولكن ما يجب مراعاته في هذا الصدد هو تكلفة الاصلاح التي يفترض ان تكون اقل من الربح متوقع الحصول عليه من جراء عملية الاصلاح.[1]

المطلب الثاني: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي

يعود الى صناع القرار في اي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول يمكن الوصول الى تصنيفها الى اربع مقاربات وهي:[2]

1

[2]FredericGIELEN . JOHN HEGARTY .OP-CIT SEPTEMBR 2007 P P; 15-14

2 المقاربة الأولى: العلاقة قوية ومباشرة.

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

- المقاربة الثانية: العلاقة قوية وغير مباشرة.

تفرض هده المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية و الالتزامات المحاسبية الجبائية ، مما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية ، و من أمثلة هذه الدول ،دول الاتحاد السوفياتي سابقا .

- المقاربة الثالثة:تضم النوع الأول والثاني أي علاقة وسطية.

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء مالم تكن قواعد محاسبية مطبقة ،ومن أمثلة ذلك (الجزائر ،فرنسا،لوكسمبورغ،.....).

- المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين.

أي ليس هناك علاقة بين النظامين بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا ،وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نضري لان الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن امثلة هذه الدول ، هولندا.

اما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الامريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة ما يمكنها من طرح وضعيات إجابية تسمح بان يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم واهداف المحاسبة المالية كما يتبناها ايضا.[1]

1

المطلب الثالث: الإختلافات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.

ادتطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، إلى إحداث اختلاف اتهامة بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري. وتعود أسباب هذه الاختلافات إلى العلاقة الوطيدة التي كانت

تربط التقنيات المحاسبية و الجبائية فيظل المخطط المحاسبي الوطني .في حين أن تبني النظام المحاسبي المالي وفق للمعايير الدولية للمحاسبة يعمل على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى .و الذي من دون شك سيكون له أثر مباشر في عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسة الاقتصادية، و يتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائيةمع الواقع المحاسبي الجديد.

كما أن التكيف مع المعايير المحاسبيةا لدولية يلزم المؤسسات بأن تقدم في الملحق التقريب بين النتيجة المحاسبية و أعباء الضرائب المسجلة في قائمةا لدخل، و الأعباء الناتجة عن تطبيق المعدلات الضريبية الفعلية هذها لعملية تتطلب إعداد جداول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، يعني النتيجة التي تكون قاعدة لحساب الضريبة على الأرباح .

و بالتالي لابد من دراسة جميع الجوانب التي لها تأثير على الموارد المالية للدولة لأنه لا يمكن فصل جانب على جانب آخر و لكن لضمان الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مع تلبية احتياجات كل جانب منهم.

و تكييف القواعد الجبائية بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي و تقليل تأثيرات المرجع المحاسبي الجديد.[1]

1

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة بالجباية في النظام الجزائري.

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

المطلب الأول: تحديد النتيجة محاسبيا و ضريبيا.

الفرع الأول:النتيجة المحاسبية.

تقدم النتيجة المحاسبية حسبا لنظام المحاسبيا لمالي على النحو الآتي:

إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) – نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون

و قروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/-التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة[1] .

الفرع الثاني: النتيجة الجبائية.

لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية و لكن حسب قانون الضرائب المباشرة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية و التي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية و الخاصة بالنسبة المالية و الثاني متعلق بحسابات التسيير و الاستغلال.[2]

[1] القانون 11-07 ، مرجع سبق ذكره، 2007

[2]

تعريف النتيجة الجبائية من حيث حسابات الميزانية:

تنص **المادة 140** من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم **2** على أن " تشكيل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الدورة التي يجب استخداما لنتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية

و تضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة و يقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المتبقية"

اي ان :

النتيجة الجبائية = قيم الاصول في بداية السنة – قيم الاصول في نهاية السنة

فالمقصود بالأصول الصافية = الأصول– الاهتلاكات – المؤونات

تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات جدول حسابات الاستغلال

تنهى **المادة 140** من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم 1 مع مراعاة المادتين **172** و **173** على انه" الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت و التي تنجزها وحدة أو مستثمرة،....، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته."

كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة "الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحققة من طرفا لمؤسسة –الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب، و رسوم....)"

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية و لكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول.

تحديد النتيجة الجبائية:

يلزم القانون كلا لمؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية و تسجيل مختلف العمليات و التحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها و ذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كلما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية و غير الشرعية. و عليه[1]

1

فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ماينص عليها لقانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية[1].

و لهذا يفرض على المؤسسات الخاضعة للضريبة القيام بالتصريح بأرباحها سنويا لدى مفتشية الضرائب في مكان تواجد نشاطها، و ذلك قبل شهر أفريل من السنة الموالية، و التي يتم من خلالها معرفة النتيجةا لجبائية و ذلك وفق العلاقة الآتية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاعباء المدمجة – التخفيضات – العجز المالي السابق

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

المطلب الثاني: علاقة الضريبة بالقياس المحاسبي.

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة و التي عادة ما تقدر بالسنة[2]، و لكن وفق النظام الجديد، فبإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفقا للفترة التي تراها معبرة .حيث يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية و بالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة. و توجد جملة من المواد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري تتعلق بربط القياس المحاسبي باحتساب الضريبة.[3]

[1] Aissakaci, Passage de resultat comptable au resultat fiscal, IEDF(Institut Maghrebin D'Economie DouaniereetFiscale),2002, Alger, p :58.

[2] مرجع سبق ذكره ، ص10 IAS – . IFRS ملتقى وطنيً النظام المحاسبي المالي في الجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية

[3] نفس المرجع ص10

و من جملة التطبيقات و القواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الجبائي في تحديد الضريبة، ماتعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهتلكة. حيث، تعتبر المادتين 172 و 173 لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أساسا مهما في معالجتها. و حسب نص المادتين فعلى المؤسسة أن تعلن

عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة استعمال المبلغ المتأتي من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجب الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة[1].

كما أن معالجة إعانات الاستغلال و إعانات الاستثمار محاسبيا و فق نص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفق فترة العقد، خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي.[2] أما فيما يخص إعادة تقييم الاستثمارات فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصلال قبل للاهتلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة و مجمع الاهتلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية و بالتالي على النتيجة الضريبية[3] .

المطلب الثالث: الجهود المبذولة من طرف السلطات العمومية لتكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.

يقصد بالسلطات العمومية هنا وزارة المالية التي تعمل على دراسة و إعداد مشروع قوانين ضريبية و التي يتم من اقشتها و المصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية فيا لبلاد المتمثلة في البرلمان بغرفتيه و رئيس الجمهورية كما تسهر الهيئة التنفيذية الممثلة في شخص رئيس الحكومة و الإدارات العمومية و كذا وزير المالية على متابعة التطبيق الفعلي لكل القرارات و المراسيم و القوانين و التعليمات الصادرة في ذات الشأن. أما بالنسبة للهيئات في تعلق الأمر المجلس الوطني للمحاسبة و المديرية العامة للضرائب التابعان لوزارة المالية و اللتان تعتبر ان هيئتان استشاريتان مع نيتانب بذل الجهود الضرورية في ذات الإطار، و في ما يليس يتم عرض جانب هام من القوانين المعدلة و الجديدة و التي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي و المتمثلة في:

---

[1] Mohamed BARKI, Comptabilité et fiscalité de l'entreprise, maison ICA, Alger, 2007, p: 118.

[2] نفس المرجع ص118

[3] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية ،دار الاوراق الزرقاء، الجزائر 2010،ص90

-قانون المالية التكميليالمتعلق بسنة 2009

-قانون المالية المتعلق بسنة 2010

-التعليمة الصادرة في 29 أكتوبر2009

أولا: **قانون المالية التكميلي لسنة 2009**

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

- **متابعة العقود طويلة الأجل:**

يتضمن نص المادة الرابعة: ما يلي إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد و الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، و التي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية و المقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبق. المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، و ذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقودا ميسرة."

بمقتضى هذا النص القانوني، فإن تسجيل العقود طويلة الأجل و التي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة و المتعلقة بإنجاز مواد و خدمات يتم و فق طريقة التسبيق،التي تسمح بتسجيل الأعباء و النواتج، للعمليات المتعلقة بها بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة .و يأتي هذا النص في إطار التنسيق و التوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي نص على أن هذا النوع من العقود يجب أن يتابع و فطريقة التسبيق إلا إذ المتكن هناك إمكانية تقنية قادرة على ذلك، و على الإدارة الجبائية أن تقبل بهذا الطرح لأنه حتى و إن لمتكن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تطلبه من تنظيم و متابعة للملفات، كما أنها متطلبة من ناحية المعلومات التسييرية المشار إليها في نص المادة فمن شأن هذا القانون تشجيع الشركات خصوصا تلك التي تعمل في مجال البناء على مسك محاسبة التكاليف.

- **خصم الاهتلاكات و المؤونات:**

تنص المادة الخامسة (05) فيما يتعلق الاهتلاكات الحقيقية على أنه " : يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة و تسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية" .

و فيما يتعلق بالمؤونات تنص نفس المادة على أن: "الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح و التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية و تبيانها في كشف الأرصدة".

يتعلق هذا النص بالاهتلاكات و التهيئات المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و التي تشير إلى:

–إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك.

–إلغاء سقف الاهتلاكات المحدد بقيمة 800.000 دج المطبق على السيارات السياحية مع إمكانية ضم الأعباء للدورة التي تنتمي إليها عناصر الأصول الثابتة المهتلكة بقيمة منخفضة أين قيمة المبلغ دون احتساب الضريبة أقل من 30.000دج.

أما فيما يتعلق بالمؤونات، فإن نصا لمادة يحمل رهانا كبيرا لأن تشكيل المؤونات لحد الآن على المخزونات و الحقوق في المؤسسات الجزائرية يعتبر قليل جدا، و هذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية.

و بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد فهو يحوي إطارا أكثر صرامة إذ يعتبر أن خسارة القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق تؤدي إلى ضرورة تشكيل مؤونات مهمة.

- **الإطار العام:**

يشير نص المادة السادسة إلى أنه " :يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"

يجيب نص هذه المادة و بصورة صريحة عما إذا كانت الإدارة الجبائية ستقوم باعتماد جميع قواعد و مفاهيم النظام المحاسبي المالي أم لا، إذ يشير إلى أن على الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة مالم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة و في حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

- **خصم المصاريف الأولية :**

يتضمن نص المادة الثامنة ما يلي:" تخصم المصاريف الأوليةال مسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية و فمخطط الامتصاص الأولي"

انطلاقا من نص هذه المادة فإن هي سمحو على أساس انتقالي خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبيا سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

و عملا بمبدأ الحيطة و الحذر و سعيا لتفادي تحمل الأعباء المتعلقة بالمصاريف الأولية لنشاط2010 ، جاءنصالمادةوهذامايؤكدعلىأن:

–المصاريفالسابقةحتوإنكانتعولجتكخسارةوبصفةنهائية ،ستكونقابلةللخصمجبائيا.

–هذاالنوعمنالمصاريفسوفلنيكون،لأنهلاتوجدمصاريفمرسملةومهتلكةانطلاقامنبدايةسريانالنظامالجديد.

- **إعادةتقييمالأصول:**

تنصالمادةالعاشرةعلىأن: "تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات"

كما تشير كذلك إلى: "تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة"

يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و 186 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و بتحليل نص المادة فإن:

- تحديد مدة خمس سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، هذا ما يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد.
- و منجهة أخرى، تنص المادة صراحة على ضم فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها.

هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يطرح عدة وضعيات لإعادة تقييم الأصول و لكن هذه الوضعيات يجب معرفة آثارها الجبائية، فهل ستكون:

- حيادية التأثير، كتل كالمسموح بها في فحوى النظام الجديد ل2007
- جبائية التأثير، كأيإعادة تقييمحر ة.

و بالرجوع إلى نص المادة السابق، فإن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي، و لا جباية فورية و كلية و في هذا الصدد يمكن القول أيضا أن عملية إعادة التقييم تبقى معلقة و حظوظ تطبيقها قليلة.

الفرع الثاني: قانون المالية الصادر لسنة 2010 :

يتضمن قانون المالية الصادر في ديسمبر لسنة 2009 و ساري المفعول ابتداء من جانفي سنة 2010 ، مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع مضمون النظام المحاسبي المالي، و من بينها:

- **الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري و مؤونات المؤسسات المالية:**

يتناول نص المادة الثامنة فيما يتعلق بالاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري و مؤونات المؤسسات المالية ما يلي :"... و في إطار عقد القرض الإيجاري، يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري".

كما تنص كذلك على أنه: "... لا تجمع الأرصدة الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتصلة بعمليات القرض المتوسطة أو الطويلة المدة مع الأشكال الأخرى من الأرصدة".

تدخل جملة التغييرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد، إذ:

- يسمح و في إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك للأصل، أما فيما يتعلق بطريقة اهتلاكها، فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوى المادة. كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية لأصل المستأجر المسموح بها في النظام المحاسبي المالي و هذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة.
- منعت جميع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات.

كما تناول نص المادة تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي ل 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف الاهتلاكات للسيارات السياحية من 800.000 دج إلى 1.000.000 دج.

- **معالجة الإعانات:**

يعالج نص المادة التاسعة بخصوص معالجة الإعانات ما يلي: ... "تدخل إعانات الاستغلال و الموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها".

بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير فه يتسترجع بنفس وتيرة اهتلاك الاستثمار الأصلي، و فيما يتعلق بإعانات الاستغلال، فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي .حيث إنه، 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 مايمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

- **العجز المالي:**

تنص المادة العاشرة من قانون المالية ل 2010 على أنه: " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، ... فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز ".

و قد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

- **خصم المصاريف الأولية:**

تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2010 فيما يتعلق بخصم المصاريف الأولية على أنه: " تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق."

هذا النص يؤكد ما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، حيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية (extra comptable) لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء.

المبحث الثاني: التصريحات الجبائية و حساب نسبة الربح الخاضع.

قمنا بدراسة حالة مؤسسة السيد عبد الحق الخاصة بصنلعة المشروبات الغازية غير الكحولية لسنتي 2013 و 2014.

المطلب الأول: التصريحات الجبائية لسنة 2013.

الجدول 3 – 1 تصريحات 2013.

الأشهر	رقم الأعمال	ما وجب دفعه بالنسبة للرسم على النشاط المهني02%.
جانفي	12000000	240000
فيفري	10000000	200000
مارس	9500000	190000
أفريل	9350000	187000
ماي	8750000	175000
جوان	8570000	171400
جويلية	7520000	150400
أوت	7350000	147000
سبتمبر	8750000	175000
أكتوبر	7750000	155000
نوفمبر	7000000	140000
ديسمبر	6500000	130000
المجموع	103040000	2060800

المصدر: مفتشية الضرائب ببرج بونعامة.

بعد ملاحظتنا في الجدول رقم 01 الخاص بالتصريحات الجبائيةG50 الخاص بسنة 2013 و التي تبن رقم الأعمال المحقق خلال هذه السنة و المقدر ب 103040000 دج بالنسبة للنشاط المهني و الحقوق المدفوعة المقدرة ب 2060800.

المطلب الثاني: التصريحات الجبائية الخاصة بسنة 2014.

الجدول 3 – 2 تصريحات 2014.

الأشهر	رقم الأعمال	ما وجب دفعه بالنسبة للرسم على النشاط المهني02%.
جانفي	10000000	200000
فيفري	500000	10000
مارس	1500000	30000
أفريل		
ماي	11000000	220000
جوان	25000000	500000
جويلية	18000000	360000
أوت	10000000	200000
سبتمبر	12000000	240000
أكتوبر	12000000	240000
نوفمبر	1475000000	290000
ديسمبر	14640000	292800
المجموع	129140000	2582800

المصدر: مفتشية الضرائب ببرج بونعامة.

بعد ملاحظتنا في الجدول رقم 02 الخاص بالتصريحات الجبائيةG50 الخاص بسنة 2014 و التي تبن رقم الأعمال المحقق خلال هذه السنة و المقدر ب 129140000 دج بالنسبة للنشاط المهني و الحقوق المدفوعة المقدرة ب 2582800.

المطلب الثالث: حساب الربح المحقق.

بعد التصريحات التي قام بها السيد عبد الحق صاحب مؤسسة نشاط صنلعة المشروبات الغازية غير الكحولية لمتشية الضرائب فكانت نسبة الربح المحقق لسنة 2014 كما يلي:

الربح= رقم الأعمال المحقق – الحقوق المدفوعة –(مصاريف الإنتاج + مصاريف النقل+ الفضلات + مصاريف الصندوق الوطني لغير الأجراء+الضرائب و الرسوم).

لدينا: رقم الأعمال لسنة 2014: 129140000دج.

مصاريف الإنتاج: 1500000 دج.

مصاريف النقل: 1200000 دج.

الفضلات: 100000 دج.

مصاريف الصندوق الوطني لغير الأجراء: 1000000 دج.

الضرائب و الرسوم:2582800 دج.

اهتلاك الآلات: 1200000 دج.

الربح= 129140000 - (1500000 + 1200000 + 100000 + 1000000 + 2582800 + 1200000).

الربح = 129140000- 7582800 = 121557200دج.

الربح لسنة 2013:

لدينا: رقم الأعمال لسنة 2013: 10304000دج.

مصاريف الإنتاج: 950000 دج.

مصاريف النقل: 1200000 دج.

الفضلات: 100000 دج.

مصاريف الصندوق الوطني لغير الأجراء: 1000000 دج.

الضرائب و الرسوم:2060800 دج.

اهتلاك الآلات: 1000000 دج.

الربح = 103040000 - (1200000 +950000 +100000 + 1000000 + 2060800 +1000000).

الربح = 103040000 – 6310800 = 96729200دج.

و عليه