



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



الموضوع

اشكالية توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي دراسة استطلاعية ميدانية لولاية باتنة

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية
تخصص : مالية

إشراف:
أ.د. محمود جمام

من إعداد:
بن براح سمير

لجنة المناقشة

أ.د نور الدين زعبيط	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة أم البواقي
أ.د محمود جمام	أستاذ التعليم العالي	مشرفا و مقرا	جامعة أم البواقي
أ.د عمر شريف	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة باتنة 1
د. عبد الوحيد صرارمة	أستاذ محاضر أ	عضوا	جامعة أم البواقي
د. مصطفى عوادي	أستاذ محاضر أ	عضوا	جامعة الوادي
د. الوردي خدومة	أستاذ محاضر أ	عضوا	جامعة باتنة 1

السنة الجامعية: 1438/1439هـ، 2017/2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ تَعَالَى:

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

طه: ١١٤

الإهداء

أحمد الله عز وجل الذي أوصلني إلى هذا المرحل وأتقدم بتحياتي إلى كل من:
إلى من قال فيهما الحق "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربني ارحمهما كما
رباني صغيرا" (الإسراء: 24)؛

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير "أمي الغالية"، وإلى "أبي
العزیز"

إلى من رافقني و شجعتني و ساندتني و تقاسمت معي السراء و الضراء، زوجتي
"هادية"؛

إلى أبنائي الثلاثة، فلذة كبدي، نور أيامي، سبب ابتسامتي و تفاؤلي الدائم
"قمرالدين، أنيس، و أمير"؛

إلى من ترعرعوا معي و شاركوا في تركيبة آفاق العمر أخي "عميسى" وأخواتي
"كريمة، نزهة، و نديمان"؛

أهدي ثمرة جمدي.

سمير بن براج

شكر و عرفان

نحمد الله رب العالمين الذي خلق وهدى وسدد الخطى حمدا كثيرا في المبتدى والمنتهى، نحمده حمد الشاكر المقر بفضلهم، والصلاة والسلام على سيدنا محمد النبي الأمي وعلى آله وصحبه أجمعين؛

وانطلاقا من قوله تعالى: "ومن شكر فإنما يشكر لنفسه" (النمل 40)

ومن قوله صلى الله عليه وسلم: "ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل"؛

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان والتقدير بكل من مد يد العون والمساعدة، وفي مقدمتهم الأستاذ "محمود جمال" الذي لم يبخل علي بنصائحه القيمة، وعلى تواضعه الامتناهي في المعاملة منذ بداية تسجيل موضوع البحث وحتى الانتهاء منه فكان نعم المشرف؛

كما أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان لأعز الأصدقاء والزلاء "بوكيفة حمزة، زودة عمار، جبار بوكثير، عياش زوبير، فنغور عبد السلام، تيار خليل، على تشجيعاتهم المتواصلة و مساهمتهم وحرصهم الدائم على إتمام هذا العمل المتواضع؛

كما أتقدم بالشكر المسبق للأستاذة المناقشين الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة المذكرة وتمحصها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة؛

وإلى كل الذين ساعدوني من قريب ومن بعيد على إنجاز هذا العمل، أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عندي كل

خير؛

وفي الأخير نسأل الله أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره.

المخلص

في سنة 2007، وبعد مجهودات انطلقت منذ سنة 1998، تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي انطلاقا من المرجعية الدولية والمعايير المحاسبية الدولية استجابة إلى المستجدات الاقتصادية، وهو إصلاح محاسبي يقترح معالجات لأول مرة في الجزائر، أهمها مفهوم الضرائب المؤجلة، وهو ما يثير الاهتمام بالنظام الضريبي الجزائري الذي لم يعرف إصلاحا منذ سنة 1992 وتغيب عنه نصوص وتشريعات تتماشى مع قرار المرجعية الدولية التي تتماشى مع قرار الهيئات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في التخلي عن نظام محاسبي محلي يكتفي بتأدية دور معلوماتي قانوني أساسه التصريح الجبائي والانتقال إلى نظام محاسبي ينتج معلومة دورها اقتصادي هدفها الأساسي خدمة المستثمر و الأسواق المالية.

يقترح النظام المحاسبي المالي مفاهيم ومعالجات في المجال الضريبي مصدرها المعايير الدولية المحاسبية وللإبلاغ المالي تؤثر على تحديد النتيجة التي تعتبر أهم عنصر معلوماتي تعتمد عليه الإدارة الضريبية في تحديد الأوعية الضريبية.

وكمدخل للتدليل على أهمية التحكم في النظام الجبائي و المعالجة المحاسبية المخصصة لمختلف الأحداث الاقتصادية ذات الأثر الضريبي في ظل مختلف الإصلاحات، ولمساعدة الإدارة العليا في تهيئة مناخ ملائم يساهم في تقديم معلومات ذات جودة عالية، في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، ومع الارتباط القائم بين التشريعيين الضريبي و المحاسبي، وحتمية تماشي الإصلاحات مع بعضهما البعض، يمكننا دراسة الإشكالية المفروضة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي طبيعة الترابط بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي على ضوء

تبنيه المرجعية المحاسبية الدولية؟

الكلمات المفتاحية : محاسبة؛ جباية؛ معلومة؛ نظام؛ معايير؛ ضرائب مؤجلة؛ اصلاح.

ABSTRACT

In 2007, succeeding the initiated efforts in 1998, Algeria has adopted the Financial Accounting System (FAS) based on the International Accounting Standards and the International Financial Reporting Standards (IAS-IFRS) as a response to new economic changes, and it turns out that it is an accounting reform that proposes unpublished accounting treatments, the most important of which concerns the notion of deferred taxes, which raises particular attention to the Algerian tax system which has not undergone any reform since 1992 and is lacking texts and legislation that go with the notions of international reference, knowing that these are concepts that are consistent with the decision of the Algerian economic authorities to abandon the local accounting system oriented towards a role of legal information whose major concern is the tax declaration for an accounting system that produces a predominantly princely oriented economic information to serve investors and financial markets. We will study the problem that arises by proposing the following main question:

- **Is there a harmony between the Algerian tax system and the financial accounting system SCF as part of the adoption of the International Accounting Standards?**

Keywords: Fisc; accounting; information; system; standards; reform; deferred tax.

RESUME

En 2007, après des efforts entamés depuis 1998, l'Algérie a adopté le système comptable financier (SCF) ayant pour référentiel les normes comptables et d'information internationales (IAS-IFRS) comme réponse aux nouvelles mutations économiques, et il s'avère que c'est une réforme comptable qui propose des traitements comptables inédits dont le plus important concerne la notion d'impôts différés, ce qui éveille une attention particulière envers le système fiscal Algérien qui n'a subi aucune réforme depuis 1992 et qui est en manque de textes et de législations qui vont avec les notions du référentiel international, sachant que ce sont des notions qui s'accordent avec la décision des instances économiques Algériennes de délaissier un système comptable local orienté vers un rôle d'information légale dont le souci majeur est la déclaration fiscale pour un système comptable qui produit une information à prééminence économique orientée principalement à rendre service aux investisseurs et aux marchés financiers.

Le SCF propose des notions et des traitements dans le domaine des impôts dont la source est les normes comptables et d'informations financières internationales et qui influent sur le calcul du résultat qui est considéré comme un élément d'information essentiel sur lequel se base l'administration fiscale pour arrêter les assiettes de l'impôt. On va étudier la problématique qui en découle en proposant la question principale suivante :

Existe-t-il une harmonie entre le système fiscal Algérien et le système comptable financier SCF dans le cadre de l'adoption du référentiel comptable international ?

Mots clés : Fisc ; comptabilité ; information ; système ; normes ; réforme ; impôts différés.

الفهرس

الإهداء.....	I
شكر وعران.....	II
المخلص.....	III
الفهرس.....	VI
قائمة الجداول.....	X
قائمة الأشكال.....	XII
قائمة المختصرات و الرموز.....	XIII
قائمة الملاحق.....	XVII
مقدمة.....	أ
الفصل الأول: الضريبة و المعلومة المالية الإطار النظري و العلاقة بينهما	14
المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي.....	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة.....	3
المطلب الثاني: الضريبة في الفكر الإسلامي.....	6
المطلب الثالث : الضريبة والاقتصاديات غير الإسلامية.....	9
المطلب الرابع: الضريبة في الأفكار الاقتصادية.....	13
المبحث الثاني: مفهوم الضريبة، نظامها، تنظيمها الفني وقواعدها.....	18
المطلب الأول: مفهوم الضريبة.....	18
المطلب الثاني: مفهوم الضريبة.....	21
المطلب الثالث: تعريف الرسم ومقارنته بالضريبة.....	28
المطلب الرابع: التقسيمات والأسس القانونية والتنظيم الفني للضرائب.....	29
المبحث الثالث: الإطار النظري للمعلومة المحاسبية المالية.....	44
المطلب الأول: نبذة عن التطور التاريخي للنظرية المحاسبية و الدور المعلوماتي للمحاسبة...44	44
المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي.....	47
المطلب الثالث: المرجعية المحاسبية الدولية للمعلومة المالية.....	53

72	المبحث الرابع: المحاسبة الضريبية والترابط بين المحاسبة والضريبة.....
72	المطلب الأول: تعريف المحاسبة الضريبية
72	المطلب الثاني: عناصر المحاسبة الضريبية وأسسها العلمية.....
75	المطلب الثالث: الترابط بين المحاسبة والضريبة.....
77	المطلب الرابع: تحليل الترابط بين المحاسبة والجباية
80	الفصل الثاني: التقلبات الاقتصادية وأثرها على النظام الضريبي والتسبب في إصلاحه في الجزائر .
81	تمهيد
82	المبحث الأول : البيئة الاقتصادية الجزائرية
83	المطلب الأول : تطورات الاقتصاد الجزائري
88	المطلب الثاني: انتقال الاقتصاد الجزائري إلى اقتصاد السوق
93	المطلب الثالث: مجهودات الجزائر لتحقيق اتفاق البنك العالمي و صندوق النقد الدولي
99	المبحث الثاني: الاقتصاد الجزائري في مطلع الألفية الثالثة (انطلاقا من سنة 2000)
99	المطلب الأول : برنامج الإنعاش الاقتصادي PSRE.....
	المطلب الثاني: البرنامج التكميلي لدعم الإنعاش أو النمو الاقتصادي 2005 – 2009 PCSC
101
102	المطلب الثالث: مرحلة من 2010 إلى 2015
104	المطلب الرابع: نموذج التنمية الجديد
108	المبحث الثالث: آثار تقلبات البيئة الاقتصادية على النظام الضريبي الجزائري
108	المطلب الأول : عموميات عن الإصلاح الضريبي
115	المطلب الثاني: مراحل النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992
122	المبحث الرابع: النظام الضريبي الجزائري على ضوء الانتقال إلى اقتصاد السوق
122	المطلب الأول : الإصلاح الضريبي الجزائري سنة 1992
124	المطلب الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992
125	المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري إلى غاية قانون مالية 2017
148	خلاصة

الفصل الثالث: المعايير المحاسبية الجزائرية ومجهودات تكييف النظام الضريبي مع مفاهيم النظام

149	المحاسبي المالي
150	تمهيد
151	المبحث الأول: المعايير المحاسبية الجزائرية
151	المطلب الأول: المصادر التشريعية و القانونية للمحاسبة في الجزائر
	المطلب الثاني: تطورات المعايير المحاسبية في الجزائر إلى غاية التخلي عن تطبيق المخطط
152	المحاسبي الوطني
160	المطلب الثالث: إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني وتبني المرجعية المحاسبية الدولية ..
	المبحث الثاني: المستجدات المفاهيمية ذات العلاقة بالضريبة للنظام المحاسبي المالي على ضوء
171	تبني المعايير المحاسبية والتقارير الدولية IAS / IFRS
	المطلب الأول: التحليل المقارن للأنظمة المحاسبية المؤثرة على البيئة المحاسبية الجزائرية
	(المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية والإبلاغية المالية
171	الدولية IAS / IFRS)
	المطلب الثاني: تقييم أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة وإعداد
174	التقارير المالية الدولية IAS/IFRS
	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي واجتهادات مجلس المحاسبة
179	الوطني لتسهيل وتعميم تطبيقه
185	المبحث الثالث: الإطار الضريبي للنظام المحاسبي المالي
	المطلب الأول: استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي وتأثر العلاقة بين المحاسبة
185	والجبائية على ضوء المرجعية الدولية
	المطلب الثاني : إجراءات التشريع الضريبي الجزائري بعد القانون 11/07 المتضمن تطبيق
186	النظام المحاسبي المالي الى غاية صدور الحزمة الجابية المكيفة (الجديدة) سنة 2011....
192	المطلب الثالث : الاجتهادات التشريعية الضريبية بعد صدور الحزمة الجبائية المكيفة
194	المبحث الرابع: الضرائب المؤجلة لمعالجة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية
194	المطلب الأول: الإطار المحاسبي والجبائي للنتيجة
198	المطلب الثاني: الخضوع الضريبي والعلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

207	المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة لمعالجة فوارق المحاسبة مع الجباية
215	المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي
225	خلاصة
226	الفصل الرابع: توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي
227	تمهيد
228	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمديرية الولائية للضرائب - باتنة -
228	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة ونشاطاتها
232	المطلب الثاني: الهياكل المستحدثة
237	المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية
237	المطلب الأول: أدوات الدراسة
238	المطلب الثاني: إطار الدراسة
243	المطلب الثالث: حدود ومشاكل الدراسة
244	المطلب الرابع: تحليل أداة الدراسة
247	المبحث الثالث: عرض الاستبيان
247	المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان
248	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان و معالجته
250	المبحث الرابع: نتائج الدراسة
279	خلاصة الفصل الرابع
281	خاتمة
290	قائمة المراجع و المصادر
308	الملاحق

قائمة الجداول

- الجدول رقم 1: مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة 34
- الجدول رقم 2: كيفية تطبيق الضريبة التصاعدية الإجمالية بالطبقات 41
- الجدول رقم 3: الخصائص الأساسية للأنظمة الأنجلوساكسونية والقارية 57
- الجدول رقم 4: مكونات هيكل مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs ومسؤولياتها وعضويتها . 63
- الجدول رقم 5: رزنامة اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي 97
- الجدول رقم 6: المقارنة بين اتفاق واشنطن ورزنامة التطبيق والاستجابة من طرف الجزائر 98
- الجدول رقم 7: جدول توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% 136
- الجدول رقم 8: جدول توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بمعدلي 3% و 1% 136
- الجدول رقم 9: الفرق بين الإنتاج والاستهلاك 141
- الجدول رقم 10: تحليل مقارن للأنظمة المحاسبية: المخطط المحاسبي الوطني PCN، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS / IFRS، النظام المحاسبي المالي SCF من منظور الإطار التصوري 172
- الجدول رقم 11 : عناصر حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة 196
- الجدول رقم 12: جدول حساب النتائج الجبائي 198
- الجدول رقم 13: الضرائب المؤجلة أصول وخصوم 215
- الجدول رقم 14: تنظيم المديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة 229
- الجدول رقم 15: تنظيم مركز الضرائب لولاية باتنة 233
- الجدول رقم 16: تنظيم المراكز الجوارية للضرائب لولاية باتنة 235
- الجدول رقم 17: مجموع استثمارات الاستبيان. الوحدة: % 238
- الجدول رقم 18: تصنيف أفراد العينة تبعا للجنس 239
- الجدول رقم 19: تصنيف أفراد العينة تبعا للمدى العمري 240
- الجدول رقم 20: التكرار والنسبة المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 241
- الجدول رقم 21: تصنيف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية 242
- الجدول رقم 22: توزيع أفراد العينة حسب المفتشية التي ينتمون إليها 243
- الجدول رقم 23: معاملات ارتباط المجالات الثلاثة بالعلامة الكلية ومستويات دلالتها () وذلك لأداة الدراسة 245
- الجدول رقم 24: معاملات الثبات لمجالات الاستبانة 246

- الجدول رقم 25: النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة والمتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم اختبار (ت) لفقرات المجال الأول في الاستبانة للفرضية الفرعية الأولى من الدراسة الميدانية 250
- الجدول رقم 26: ترتيب الفقرات الأعلى من درجة المحايد (3) 253
- الجدول رقم 27: ترتيب الفقرات الأقل من درجة المحايد (3) 255
- الجدول رقم 28: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (ت)، ومستوى دلالتها (α) للمجال الأول في الاستبانة والمتعلق بالفرضية الفرعية الأولى 256
- الجدول رقم 29: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار (ت) للفروق بين متوسط أداء الموظفين بدرجة مفتش وأكثر ومتوسط أداء الموظفين بدرجة أقل من مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى (المجال الأول) في الاستبانة 257
- الجدول رقم 30: النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة والمتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم اختبار (ت) لفقرات المجال الأول في الاستبانة للفرضية الفرعية الثانية من الدراسة الميدانية 258
- الجدول رقم 31: ترتيب الفقرات الأعلى و الأقل من درجة المحايد (3) 261
- الجدول رقم 32: المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة اختبار (ت) و مستوى دلالتها (α) للمجال الثاني في الاستبانة و المتعلق بالفرضية الثانية 263
- الجدول رقم 33: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و قيمة اختبار (ت) للفروق بين متوسط أداء المفتشين و ما فوق و متوسط أداء الأقل مخن مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية (المجال الثاني) في الاستبانة 263
- الجدول رقم 34: النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة و المتوسطات و الانحرافات المعيارية وقيم اختبار (ت) لفقرات المجال الثالث في الاستبانة والمتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة 264
- الجدول رقم 35: ترتيب الفقرات الأعلى من درجة المحايد (3) 272
- الجدول رقم 36: ترتيب الفقرات الأقل من درجة المحايد (3) 275
- الجدول رقم 37: ترتيب الفقرات الأقرب من درجة المحايد (3) 277
- الجدول رقم 38: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (ت)، ومستوى دلالتها (α) للمجال الأول في الاستبانة والمتعلق بالفرضية الثالثة 277
- الجدول رقم 39: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و قيمة اختبار (ت) للفروق بين متوسط أداء المفتشين و ما فوق و متوسط أداء الأقل مخن مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة (المجال الثالث) في الاستبانة 278

قائمة الأشكال

- شكل رقم 1: المحاسبة المالية كنظام للمعلومات.....47
- شكل رقم 2: فروع نظام المعلومات المحاسبي.....49
- شكل رقم 3: هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....52
- شكل رقم 4: علاقة التوافق بالتوحيد.....60
- شكل رقم 5: النظام الجبائي الجزائري 2017.....146
- شكل رقم 6: الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والجبائية.....213
- شكل رقم 7: الضرائب المؤجلة.....214
- شكل رقم 8: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.....232
- شكل رقم 9: نسبة أفراد العينة تبعا للجنس.....239
- شكل رقم 10: نسبة أفراد العينة تبعا للمدى العمري.....240
- شكل رقم 11: نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....242

قائمة المختصرات و الرموز

The signifiacnce	code/الرمز	الدلالة
Accounting Principales Board USA	APB	مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي
African Accounting Council	AAC	مجلس المحاسبة الإفريقي
American Accounting Association	AAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
American Institut Of Cerfified Public Accountants USA	AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
Comité De la Mise En Place Du SCF	/	لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي
Commission d'Organisation Et de Surveillance Des Opérations De Bourse Algérie	COSOB	لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها
Communauté européenne	CE	المفوضية الأوروبية
Conseil National De Comptabilité	CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
Direction Générale De Comptabilité Algérie	DGC	المديرية العامة للمحاسبة
Entreprise Publique Economique Algérie	EPE	مؤسسة عمومية اقتصادية
Entreprise Unie A Responsabilité Limité Algérie	EURL	مؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة
Etablissement Public A Caractère Industriel Et Commercial	EPIC	مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري
European Economic Community.	EEC	المجموعة الاقتصادية الأوروبية
European Union of Accountants	UEC	الاتحاد الأوروبي للمحاسبين
Europeen Financial Reporting Advisory Group	EFRAG	المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير

Fédération des Experts-comptables Européens	FEE	فدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبيين
Financial Accounting Standards Board	FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
Fondation Accounting Financial	FAF	منظمة المحاسبة المالية
United States General Accepted Accounting Principles	US GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
Group of Twenty	G20	مجموعة العشرين
Ifrs Interpretations Committee	IFRIC	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IGE Group on International Standards of Accounting and Reporting	ISAR	خبراء المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية
International Capital Adequacy Assessment Process	ICCAP	اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة
Internatinal Accounting Standards Committee Foundation	IASC foundation	مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards	IAS	المعايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards Board	IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
International Accounting Standards Committee	IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
International Arab Certified Public Accountant	IACPA	مؤهل محاسب دولي عربي قانوني معتمد
International Auditing Practices Committee	IAPC	لجنة ممارسة التدقيق الدولي
International Federation Of Commissions	IOSCO	المنظمة الدولية لهيئات سوق المال
International Federation Of Accountants	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
International Financial Reporting Interpretations Committee	IFRIC	التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد

		التقارير المالية
International Financial Reporting Standards	IFRS	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
International Financial Reporting Standards Advisory Council	IFRS Advisory Council	المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية
International Financial Reporting Standards Foundation	IFRS Foundation	مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية
International Financial Reporting Standars	IFRS	معايير التقارير المالية الدولية
International Monetry Fund	IMF	صندوق النقد الدولي
International Organization of Securities Commissions	IOSCO	الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية
International Professional Accounting Qualification Committee	IPAQC	لجنة التأهيل المحاسبي المهني الدولي التابعة للأمم المتحدة
L'organisation de coopération et de développement économiques.	NEPAD	الشراكة الجديدة للتنمية الإفريقية
L'Orgnisation internationale des commissions de valeurs (OICV)	OICV	المنظمة الدولية لهيئات التقييم المتداولة
La commission De Normalisation Des Pratiques Comptables Et Des Dilige,cés Professionnelles	/	لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
Le plan comptable général française	PCG	المخطط المحاسبي الفرنسي العام
Le plan comptable national	PCN	المخطط الوطني للمحاسبة
Le Système Comptable Ouest-Africain	SYSCOA	النظام المحاسبي لدول غرب إفريقيا
Monitoring Board	MB	مجلس المراقبة
Organization commune africaine et mauricienne	OCAM	المنظمة المشتركة للدول الإفريقية وموريشيوس

Organization de coopération et de développement économiques	OCDE	منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية
Securities and Exchange Commission	SEC	هيئة تداول الأوراق المالية
Standards Advisory Council	SAC	المجلس الاستشاري للمعايير
Standing Interpretation Committee	SIC	التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية
Strategy Working Party	SWP	فرق عمل الإستراتيجية
Taxe sur la valeur ajoutée	TVA	الرسم على القيم المضافة
The Accounting Standards Advisory Forum	ASAF	المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة
The International Association for Accounting Education and Research	IAAER	اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة
The World Bank	WB	البنك العالمي
The World Trade Organization	WTO	المنظمة العالمية للتجارة
United Nations	UN	منظمة الأمم المتحدة
United Nations Conference on Trade and Development	UNCTAD	ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية
United nations	UN	الأمم المتحدة

قائمة الملاحق

309	ملحق رقم 1
310	ملحق رقم 2
313	ملحق رقم 3
315	ملحق رقم 4

مقدمة

تطورت المجتمعات عبر التاريخ وازدهرت حضاراتها وأهم مرحلة حسب الباحثون متمثلة في مفهوم الدولة التي حلت مكان الأجهزة القيادية القائمة سابقا، ومن أجل تأدية مهامها السيادية من حماية وسياسة اقتصادية تضمن حسن العيش والرفاهية لأفراد المجتمع، والأمن، والتعليم، كان لزاما على السلطة الحاكمة توفير الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات المتأتية من مختلف البرامج والسياسات المسطرة لتحقيق أهدافها.

لا يختلف علماء الاقتصاد والمالية في أن الجباية أداة في السياسة المالية وهي فرع من السياسة الاقتصادية، ظهرت منذ ظهور الحكم والسيادة واختلفت حسب الأفكار السائدة والعصور المنتمية إليها. وبعد الحرب العالمية الثانية، أدت النظرية العامة لكينز إلى بروز الدور التدخلية للسلطات العمومية في السياسات الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات والأفراد وأصبح مفهوم الاقتطاع الضريبي كأداة من أدوات الدولة و وسيلة تقليدية للحصول على موارد مالية، و كلما طرا تعديل أو إصلاح اقتصادي أدى ذلك إلى إدخال تعديلات أو إصلاحات على النظام الجبائي وهو مصطلح فرونكوفوني أو النظام الضريبي وهو مصطلح أنجلوسكسوني تستعمله دول المشرق والخليج بكثرة.

الجزائر، كباقي الدول، عرف اقتصادها عدة تقلبات سببها الحقبة الاستعمارية والفراغ ما بعد الاستقلال ثم الانتقال إلى الاقتصاد الموجه والمخطط، وأخيرا، قرار تطبيق اقتصاد السوق، إضافة إلى الاعتماد كليا على قطاع المحروقات الذي أدى عند انخفاض مداخله إلى أزمات اقتصادية أثرت سلبا على الجزائر، ما جعلها تتخذ إجراءات تنمية متتالية باءت بالفشل في كل مرة ولم تحقق القفزة التنموية المستهدفة إضافة إلى الاستمرار في الاعتماد على إيرادات المحروقات.

على ضوء البيئة الاقتصادية كان للجباية دوما مكانة خاصة في مختلف البرامج المسطرة كوسيلة التخلص من التبعية المطلقة للبترو، ما يفسر الإصلاح الوحيد للنظام الضريبي سنة 1992 تماشيا مع متطلبات وحاجيات توفير الظروف الملائمة لنجاح الانتقال إلى اقتصاد السوق.

إن وتيرة الإصلاحات التي انتهجتها الجزائر منذ مباشرة اقتصاد السوق ورغبتها الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانفتاحها على الأسواق العالمية جعل من الحاجة إلى إنتاج معلومة مالية أساسها مرجعية محاسبية يفهمها ويوافق عليها مستخدميها ضرورة تتطلب بذل الجهود اللازمة من أجل تلبيتها، إضافة إلى محدودية المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ سنة 1976، بعد التخلي عن المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، الذي لا

يمنح المعالجات المحاسبية اللازمة لعمليات أتت بها مختلف القوانين الصادرة لتكييف البيئة الجزائرية مع اقتصاد السوق.

في سنة 2007، وبعد مجهودات انطلقت منذ سنة 1998، تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي انطلاقا من المرجعية الدولية والمعايير المحاسبية الدولية استجابة إلى المستجدات الاقتصادية، وهو إصلاح محاسبي يقترح معالجات لأول مرة في الجزائر، أهمها مفهوم الضرائب المؤجلة، وهو ما يثير الاهتمام بالنظام الضريبي الجزائري الذي لم يعرف إصلاحا منذ سنة 1992 وتغيب عنه نصوص وتشريعات تتماشى مع قرار المرجعية الدولية التي تتماشى مع قرار الهيئات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في التخلي عن نظام محاسبي محلي يكتفي بتأدية دور معلوماتي قانوني أساسه التصريح الجبائي والانتقال إلى نظام محاسبي ينتج معلومة دورها اقتصادي هدفها الأساسي خدمة المستثمر و الأسواق المالية.

يقترح النظام المحاسبي المالي مفاهيم ومعالجات في المجال الضريبي مصدرها المعايير الدولية المحاسبية وللإبلاغ المالي تؤثر على تحديد النتيجة التي تعتبر أهم عنصر معلوماتي تعتمد عليه الإدارة الضريبية في تحديد الأوعية الضريبية.

وكمدخل للتدليل على أهمية التحكم في النظام الجبائي و المعالجة المحاسبية المخصصة لمختلف الأحداث الاقتصادية ذات الأثر الضريبي في ظل مختلف الإصلاحات، ولمساعدة الإدارة العليا في تهيئة مناخ ملائم يساهم في تقديم معلومات ذات جودة عالية، في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، ومع الارتباط القائم بين التشريعيين الضريبي و المحاسبي، وحتمية تماشي الإصلاحات مع بعضهما البعض، يمكننا دراسة الإشكالية المفروضة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي طبيعة الترابط بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي على ضوء تبنيه المرجعية المحاسبية الدولية؟

يؤدي التساؤل الرئيسي إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ما هو الإطار النظري للضريبة والمعلومة المالية والعلاقة بينهما، وما المقصود بالمحاسبة الضريبية؟

- ماهي مراحل الإصلاحات والبرامج الاقتصادية الجزائرية وما مدى تسببها في الإصلاح الضريبي، و ما هي تركيبة النظام الجبائي الجزائري؟

- كيف تطورت المعايير المحاسبية في الجزائر إلى غاية تبني نظام محاسبي مالي مرجعيته معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، و ماهي التدابير و الإجراءات القانونية و التنظيمية التي اتخذتها السلطات لتكييف النظام الجبائي الجزائري مع المفاهيم المتحدثة، و ما المقصود بالضرائب المؤجلة لمعالجة اختلافات القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية؟
- ما هو واقع التوافق و الترابط بين النظام الجبائي و الممارسة المحاسبية في اطار النظام المحاسبي المالي في الجزائر و تبنيه للمرجعية الدولية؟
فرضيات الدراسة
و كمحاولة للإجابة نطرح فرضيات الدراسة الأتية:
- التطور الفكري والاقتصادي والمالي عبر العصور للضرائب أثبت مكانتها كإحدى أهم أدوات السياسة التوازنية المالية للدولة في تنفيذ البرامج الاقتصادية، كما برزت المعلومة المالية بدورها الأساسي في خدمة المستثمر و الادارة الضريبية، و تجسد ذلك من خلال المحاسبة الضريبية التي تخدم ترابط المحاسبة بالضريبة والعلاقة المتبادلة بينهما.
- تتسبب الإصلاحات الاقتصادية في إصلاح عدة قطاعات داخل البيئة الاقتصادية، من أهمها الضريبي والمحاسبي، وقد أدت في الجزائر الى الاصلاح الضريبي الوحيد سنة 1992 غداة الانتقال الى اقتصاد السوق.
- مرت المعايير المحاسبية في الجزائر بمراحل مختلفة إلى غاية تبني المرجعية الدولية رسميا سنة 2007 مع تطبيق النظام المحاسبي المالي بمفاهيم مستحدثة أدت إلى بروز اختلافات بالجملة بين المعالجة المحاسبية وتحديد الوعاء الضريبي، وإلى اتخاذ تدابير وإجراءات قانونية وتنظيمية للتكيف بين النظامين الضريبي و المحاسبي على ضوء التسوية التي تقترحها الضرائب المؤجلة.
- البيئة القانونية الضريبية الجزائرية لا تتوافق و لا تتماشى في الواقع مع الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومفاهيمه التي مصدرها المعايير المحاسبية والإبلاغية المالية الدولية التي تتسم بالغموض و سوء التفسير بالنسبة لأصحاب الممارسة في المجال الضريبي.

أهمية الدراسة

1- إن موضوع البحث يتناول إشكالية التوافق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي الذي تبنى معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ومن أهم الأبحاث حاليا في مجال المعايير المحاسبية الدولية تلك المتعلقة بارتباط الجباية و المحاسبة والآثار المترتبة عن تبني المرجعية المحاسبية الدولية.

2- الجزائر من الدول التي كانت ولا تزال تطبق محاسبة فرونكوفونية تولى المبدأ الشكلي القائم على الإفصاح القانوني وإرضاء الإدارة الضريبية، أما المعايير المحاسبية و الإبلاغية الدولية التي تبنتها منذ 2007 تغلب الواقع الاقتصادي على الشكلية القانونية وتؤدي إلى استقلالية المحاسبة عن الضرائب مع الإبقاء على الترابط بينهما.

3- أهمية الموضوع متمثلة بالخصوص في مدى توافق وانسجام التشريعات الضريبية القائمة في الجزائر وذات الأساس الفرونكوفوني مع النظام المحاسبي المالي ذو القاعدة الأنجلوسكسونية، وما هي النقائص والإجراءات اللازمة لتحقيق هدف تطبيق الإطار التصوري المحاسبي الدولي في بيئة قانونية ضريبية ملائمة تؤدي إلى إنتاج معلومة مالية عالمية.

4- الضريبة من أكثر المواضيع تداولاً بين الباحثين في مجال الاقتصاد المالي على ضوء الفكر الليبرالي وإفرازات العولمة على السياسات الضريبية، وانتشار خيار تبني المرجعية المحاسبية الدولية منذ سنة 2002 (الاتحاد الأوروبي) زاد من حدة النقاش حول الآثار المترتبة في المجال الضريبي إلى أن أدرج الموضوع ضمن جدول أعمال اجتماعات قمة العشرين (20).

دوافع البحث

إن دوافع اختيار موضوع البحث تلخص كما يلي:

دوافع ذاتية

- اهتمام الباحث بمواضيع المحاسبة والجباية والعلاقة بينهما والبحث في قدرة الجزائر على تبني المعايير المحاسبية الدولية ومواكبة المفاهيم الضريبية المستحدثة التي تدور حولها حول الضرائب المؤجلة؛
- التكوين الذي تلقاه الباحث في المحاسبة والجباية إضافة إلى خبرته الطويلة منذ سنة 1989 في المجال المهني للقطاع الاقتصادي والمالي والعمومي والأكاديمي في الجامعة؛

- الرغبة في المساهمة في إثراء المادة العلمية لذوي الاختصاص الأكاديميين والمهنيين في الآثار المترتبة عن تطبيق المعايير المحاسبية والإبلاغية الدولية في المجال الضريبي بالخصوص.

دوافع موضوعية

- قيام الجزائر بإصلاح النظام الجبائي مرة واحدة فقط سنة 1992؛
- تبني الجزائر معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية سنة 2007؛
- انتقال الجزائر من محاسبة الواقع القانوني الجبائي إلى محاسبة الأهمية الاقتصادية الموضوعية؛
- قلة الاجتهادات في مجال التوافق مع المفاهيم الجديدة للضرائب المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية؛
- قلة الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع ارتباط وتوافق الضريبة بالنظام المحاسبي المالي.

أهداف الدراسة

- أهمية الموضوع تؤدي إلى عرض بعض الأهداف كما يلي:
- عرض الإطار النظري و الفكري الاقتصادي للضريبة، و التطرق إلى المعلومة المالية كمصدر أساسي للإدارة الضريبية و المحاسبية الضريبية كأداة تجسد واقع الترابط و العلاقة الوطيدة المتبادلة بين المحاسبة و الضريبة؛
- إبراز ملامح الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبيين من خلال عرض بعض المحطات التاريخية التي عرفت تطوره والهيئات والمنظمات التي روجت له وانتقلت به من مرجع دولي للأسواق المالية فقط إلى مرجع استبدل المرجعيات المحلية لدى أغلبية الدول من بينهم الجزائر؛
- إبراز أهمية البيئة الاقتصادية واستعراض التطور التاريخي لمختلف البرامج والاصلاحات الاقتصادية الجزائرية التي طالما أدرجت النظام الضريبي كأحد عناصره خاصة عند الانتقال إلى اقتصاد السوق الذي أدى إلى تطبيق أول اصلاح ضريبي سنة 1992؛
- تحليل النظام الجبائي الجزائري قبل وبعد إصلاح 1992 ومدى مساهمته في إنجاح البرامج والإصلاحات الاقتصادية التنموية التي تهدف إلى التخلص من التبعية للمحروقات والدخول إلى الأسواق العالمية؛

- عرض مستجدات النظام المحاسبي المالي ذات العلاقة بالضريبة مع تحليل الضرائب المؤجلة وإجراءات تكييف النظام الجبائي الجزائري لتوفير بيئة ملائمة لإنجاح تطبيق المرجعية المحاسبية الدولية في الجزائر، والمساهمة في تحديد جوانب القصور والنقائص لتصحيح المسار والوصول إلى نظام ضريبي يتماشى مع المرحلة الحالية؛

- دراسة ميدانية واستقصاء آراء أهل الاختصاص حول التجربة الجزائرية في تطبيق نظام محاسبي مالي بتبني المرجعية الدولية ومدى توافق القوانين والتشريعات الضريبية معه.

منهج الدراسة

للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع، تمت الاستعانة بالمنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية، حسب الحاجة. اعتمد الباحث في الجانب النظري على تغطية الخلفية النظرية التي يركز عليها البحث بالمنهج المسحي الوصفي حين يتم تناول التطور التاريخي والفكري للضريبة و الإصلاحات الاقتصادية وما يتبعها من إصلاحات ضريبية ومحاسبية، أو عند استعراض المعايير الدولية المحاسبية وكذلك بالمنهجين التحليلي و المقارن عند دراسة الإجراءات المطبقة في تجسيد قرار تبني نظام محاسبي مالي ذو مرجعية دولية ونظام ضريبي يتماشى مع مستجدات خلفيتها المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية.

اعتمدنا في الشق التطبيقي على أسلوب الدراسة الميدانية كمحاولة إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال إعداد استبانة وتوزيعها على الموظفين من كل الفئات في مفتشيات الضرائب التابعة لولاية باتنة وعلى بعض الأساتذة والممارسين في الاختصاص لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة وموضوعية باستخدام أحد البرامج الإحصائية (SPSS) الحديثة والشائعة في التحليل الإحصائي للعديد من الدراسات الاقتصادية وحتى مجالات أخرى.

صعوبات البحث

من أهم الصعوبات و العراقيل عند القيام بالدراسة النظرية و الميدانية نذكر ما يلي:

- قلة وجود أطروحات دكتوراه تعالج موضوع النظام الضريبي والنظام المحاسبي المالي و تحليل العلاقة بينهما في الجزائر، الأبحاث والدراسات المتوفرة متمثلة في مقالات المجلات و مداخلات في الملتقيات الوطنية والدولية، وعددها جد ضئيل مقارنة بأهمية الموضوع وحدائته؛
- المواضيع المدروسة إلى حد الآن اكتفت بتحليل النظام الضريبي وإصلاحاته من الناحية الاقتصادية والاستثمار واكتفت في النظام المحاسبي المالي بالجوانب الفنية له، وتحليل آثار

تبنى المعايير المحاسبية الدولية دون الاهتمام بالجانب الضريبي ومساهمته في المراجعة الداخلية والخارجية، وتحليل البيئة المحاسبية و الاقتصادية وهذا المجال البحثي الأخير يعتبر الأكثر اقترابا وإحاطة بموضوع دراستنا؛

- معظم الدراسات الجديدة ذات الأهمية في المجال المحاسبي والضريبي باللغة الانجليزية وصعبة المنال لقلة الاشتراكات التي تفسح المجال للحصول عليها؛
- موضوع الربط بين الجباية والمحاسبة في المرجعية الدولية يعتبر حديث وفي مرحلته الأولى من الدراسات وهذا راجع إلى أن المدرسة الأنجلوسكسونية تعزل المحاسبة عن الجباية ولا تهتم بالإطار القانوني الضريبي، أما المدرسة القارية أو الفرونكوفونية لدى البعض، والتي تنتمي إليها الجزائر، تولي اهتماما بالغا للإفصاح الضريبي وتقيد المحاسبة به، وبما أن المحاسبة أصبحت موحدة دوليا، أصبحت المدرستين تبحثان عن إطار يربط بين الجباية والمحاسبة ويوافق بينهما بآثار متبادلة وإلى حد الآن الدراسات لم تنته.

الدراسات السابقة

حسب اطلاعنا وفي حدود وما توفر لدينا من معلومات ومراجع حول موضوع دراستنا نذكر أهمها:

- **طاطا إيمان:** أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 3 سنة 2017، تدور إشكالياتها حول موضوع الإلمام بمميزات البيئة المحاسبية وأهميتها في فهم الممارسات المحاسبية، ودوره في التحسين من كفاءة الأنظمة المحاسبية. هدف الموضوع استكشاف وتحديد طبيعة العوامل البيئية المؤثرة والمتحركة في التطور المحاسبي وطبيعة النظرة إلى المحاسبة في الجزائر، جاءت الدراسة في ثلاثة فصول استطاعت الباحثة من خلالها تحليل وعرض آثار العوامل البيئية الأكثر تأثيرا في التطور المحاسبي في الجزائر والمتمثلة في هيمنة القطاع العام، والنظام الجبائي، والاقتصاد غير الرسمي، والانفتاح الاقتصادي.
- **أمال مهاوة:** محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية؛ دراسة حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه علوم فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير بجامعة قاصدي مرباح - ورقة في 2016، تدور إشكالياتها حول كيفية تفعيل دور الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير المحاسبي بما يحقق مستوى كاف من القبول والاعتراف لضمان شرعية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جاءت الدراسة في ثلاث فصول قامت الباحثة من خلالها بتناول موضوع شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية بدراسة حالة الجزائر وتوصلت إلى طابع عدم الشرعية الذي ميز إدارة استراتيجية الإصلاح والتغيير في ظل الأوضاع الاقتصادية والسياسية السائدة فيها وبتوظيف تفسير المنظور السوسيولوجي للنظرية المؤسسية الجديدة.

أظهرت نتائج دراسة الباحثة تفسيرات لخصوصيات استراتيجيات الإصلاح المحاسبي في معظم الدول النامية بما في ذلك الجزائر والغموض الذي يكتنفها، الأمر الذي يفضي إلى إصلاحات جذرية عند عدة مستويات ومن بين هذه الأخيرة لدينا المجال الضريبي.

- **فاطمة حميد:** أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي و المالي في الجزائر. أطروحة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 3، سنة 2017، تدور إشكالياتها حول تأثير سمات الثقافة المحاسبية على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي في الجزائر، قسمت البحث إلى بايين، الباب الأول يتناول العامل الثقافي وعلاقته بالممارسات المحاسبية في ثلاثة فصول، والباب لثاني خصص لعرض منهجية الدراسة الميدانية، ومن أهم استنتاجات الدراسة أن الممارسات المحاسبية في الجزائر تخضع للرقابة القانونية أكثر منه للرقابة المهنية ما يعطي دور الأولوية للنظام الضريبي إضافة إلى أن الهيئات الحكومية تتبنى كل قرار يتعلق بالمهنة بعيدا عن أي تشاور مع المهنيين وهذا ما يساهم في توضيح عدم انصياغ التشريع الجبائي لمستجدات النظام المحاسبي المالي لأنه عادة ما يحدث العكس وتتصاغ القواعد المحاسبية مع القواعد القانونية.

- **فغور عبد السلام:** تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة باتنة 1، سنة 2017، تدور إشكالياتها حول كيف تعاملت الجزائر مع المسألة الجبائية ضمن مسار الإصلاحات الاقتصادية، والجهود المبذولة لبناء نظام ضريبي يتماشى مع متطلبات التحولات الجارية ورهانات وتحديات المرحلة، وهل استطاعت هذه الجهود ان

تؤسس قواعد ومركزات صلبة لسياستها الجبائية تمكنها من تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية و الاجتماعية، قسمت الدراسة إلى ستة فصول، ومن أهم استنتاجات الدراسة أن السياسة الجبائية جزء مدمج في السياسة الاقتصادية ساهم في حل مشكلات التمويل و الاستقرار الاقتصادي، وأن الإصلاحات الاقتصادية تدفع دائما إلى إصلاح ضريبي بالخصوص في الانتقال إلى اقتصاد السوق، والإصلاح الحسابي كالإصلاح الضريبي عنصرين ضروريين من البيئة الملائمة للإصلاح الاقتصادي.

- **آيت محمد مراد:** ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، رسالة دكتوراة علوم في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، سنة 2015، تدور اشكالياتها حول مدى تكييف قواعد ومعايير النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية وواقع الممارسة المحاسبية الجزائرية في مواكبة المستجدات الدولية، والتوحيد، ومعايير المحاسبة الدولية، والممارسة المحاسبية في الجزائر، ودراسة ميدانية استقصائية حول النظام المحاسبي المالي بعد ثلاث سنوات من تطبيقه، واستنتجت الدراسة أن المحاسبة الدولية ساهمت في تقديم معلومات ملائمة قابلة للمقارنة دوليا، وأن الإصلاح المحاسبي في الجزائر كان نتيجة الإصلاح الاقتصادي ومواكبة متطلبات المناخ الدولي وتبنى نظام محاسبي مالي مرجعيته المعايير المحاسبية الدولية لكنه يحتاج إلى إصدار قوانين وتشريعات لتحسينه وإلى تحديث الأطر القانونية والتشريعية وعلى رأسها الضريبية.

- **مريم حمدي:** حتمية النظام المحاسبي المالي في الجزائر الرهان والأثر على المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراة العلوم الاقتصادية، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2015، تدور الإشكالية حول مدى تكييف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع حتمية الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، قسم البحث إلى أربعة فصول عالج من خلالها إطار النظري للفكر المحاسبي، وrehان تبني معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي وفي الجزائر، وقام بدراسة استقصائية حول النظام المحاسبي المالي على مستوى عينة من معدّي القوائم المالية، و قد توصلت الدراسة إلى أن المرافقة المناسبة تساهم في إنجاح مسار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي باعتباره حتمية ويمثل التقدم المحرز في تنفيذ الإصلاح المحاسبي، كما يساهم في تفعيل المحيط المباشر للمؤسسات، وخلصت الدراسة في النهاية إلى أن الإطار القانوني و الجبائي يتوافق مع المبدأ الجوهري للنظام المحاسبي المالي.

- **حسين محمود عبد الله:** أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، سنة 2015، تمحورت الدراسة حول إشكالية اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية مقترحة لتحديد النتائج الصافية في سورية وهل يؤدي ذلك إلى زيادة فعالية النظام الضريبي القائم، قسمت الدراسة إلى خمسة فصول تناولت مفهوم النظام الضريبي والمحددات المختلفة المؤثرة فيه وتطرقت إلى تبني معايير المحاسبة الدولية في سورية والنظام الضريبي السوري، ثم قامت بعرض دراسة تطبيقية توصلت من خلالها إلى أن أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية غير واضح ولا وجود له إحصائياً على النظام المحاسبي والضريبي السوري.

- **مصطفى عوادي:** أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم، علوم تجارية، تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، سنة 2014، تدور اشكالياتها حول الجوانب الفكرية التي ميزت تطور الفكر المحاسبي واثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر، قسمت الدراسة إلى أربعة فصول تمحورت حول الإطار النظري للفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، والقوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبة الدولية، ودراسة وتحليل البيئة المحاسبية، ثم دراسة ميدانية، وقد استنتجت الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية تساهم في وضع شروط ومتطلبات المحاسبة وتؤثر على جودة التقارير المالية والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وأن البيئة الأكاديمية والعلمية ليست مؤهلة بشكل كافٍ لضمان التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية التي بدورها تؤثر على البيئة الجبائية والمالية والقانونية والمهنية.

- **مداني بن بلغيث:** أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2004، تناولت الدراسة أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر، قسم البحث إلى خمسة فصول، عالجت التطور التاريخي للمحاسبة ومحددات وضوابط نموذجها، والتوافق المحاسبي الدولي، ثم قدم دراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي ودراسة ميدانية قيم بها بعض خصوصيات الواقع الاقتصادي وما يجري في حقل المحاسبة في الجزائر، والنتائج كانت أن ضعف فعالية النظام المحاسبي سببه إطار محاسبي ملائم وأن إصلاحه دون الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية يقلل من

فعاليته كما أن الإصلاح المحاسبي كفيل بإصلاحات التشريعات المالية والجبائية، كما أن التكيف المستمر للنموذج المحاسبي مع المستجدات ضروري.

خصوصيات الدراسة والإضافة

من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة ذات صلة بموضوع دراستنا بإمكاننا تسجيل الملاحظات التالية التي تميز البحث الحالي عنها كالاتي:

- الدراسات السابقة التي اهتمت بالنظام المحاسبي المالي ركزت على آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة للبيئة المحاسبية والاقتصادية الجزائرية مكتفية فيما يتعلق بالنظام الضريبي باقتراح إصلاحه تماشياً مع اقتصاد السوق وعالمية الأسواق.

- الدراسات السابقة التي اهتمت بالنظام الضريبي وعلاقته بالأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والمالية لم تركز على فعالية النظام الضريبي ومدى تأثيره بتبني النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وضرورة تكيفه معها.

- لم تهتم الدراسات السابقة بعرض وتحليل الترابط المتبادل بين النظام الضريبي والنظام المحاسبي المالي في الجزائر على ضوء تبني المرجعية المحاسبية الدولية، وهل الإصلاح والتكيف ضروري بالنسبة لكلا النظامين أو أن هناك نقائص وحاجة إلى تحيين وتعديلات تتماشى مع خصوصيات العمليات المستهدفة.

هيكل الدراسة وتقسيماتها

من أجل الإحاطة بالموضوع والإجابة على التساؤلات المطروحة، قسمنا دراستنا في شقيها النظري والتطبيقي إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة كما يلي:

- ثلاثة فصول نظرية

✓ الفصل الأول: الضريبة والمعلومة المالية، الإطار النظري والعلاقة بينهما

يشمل الفصل الأول على أربعة مباحث قمنا من خلالها بعرض الجوانب الفكرية والتاريخية والفنية للضريبة والنظام الضريبي مبرزين مكانتها كأداة استراتيجية في البرامج الاقتصادية وكأداة تمويل لخزينة الدولة، ثم تطرقنا إلى المعلومة المالية من حيث إبراز النظرية المحاسبية ومساهمتها في إعداد المعلومة المالية، تطورها التاريخي، وظائف نظامها، ركزنا على مستخدموها، بما أن الإدارة الضريبية من أهمهم، وما أدت إليه حاجتهم المتزايدة إلى المعلومة المالية إلى الاهتمام بها و تطويرها، خاصة على المستوى الدولي أين عولمة الأسواق المالية نتج عنها قرار توحيد الممارسة المحاسبية بالمعايير

المحاسبية والإبلاغية المالية الدولية، وأخيرا حللنا العلاقة بين المحاسبة والضريبة ومفهوم المحاسبة الضريبية من خلال التفاعل المتبادل بين عنصري المحاسبة والضريبة.

✓ الفصل الثاني: التقلبات الاقتصادية وأثرها على النظام الضريبي والتسبب في إصلاحه في

الجزائر

تناولنا هذا الفصل في أربعة مباحث عرضنا من خلالها البرامج والمخططات التنموية والإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر بسبب الدخول في مرحلة ما بعد الاستقلال، ثم محاولة التخلص من التبعية الاستعمارية وتبني الاقتصاد الاشتراكي، وما خلفت الأزمات المرتبطة بأسعار المحروقات من آثار، و قرار الانتقال إلى اقتصاد السوق. و وضحنا كيف أن كل تقلب اقتصادي يؤدي إلى التأثير على البيئة الاقتصادية أين يمثل النظام الضريبي أحد أهم مكوناتها لتفسير التعديلات المتتالية التي طرأت عليه، وأخيرا قدمنا إحدى أهم نتائج الانتقال إلى اقتصاد الحر و المتمثلة في إصلاح النظام الضريبي الجزائري سنة 1992 وهو الساري التطبيق إلى يومنا هذا من خلال تركيبته و الذي عرضنا أهم عناصره من خلال النظام الجبائي الجزائري.

✓ الفصل الثالث: المعايير المحاسبية الجزائرية ومجهودات تكييف النظام الضريبي مع مفاهيم

النظام المحاسبي المالي

قما من خلال هذا الفصل المقسم إلى أربعة مباحث بتقديم نبذة تاريخية وتحليلية عن المعايير المحاسبية في الجزائر، بدءا من تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي بعد الاستقلال، ثم المخطط المحاسبي الوطني أثناء الاقتصاد الاشتراكي، وأخيرا تبني نظام محاسبي مالي مرجعيته معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS بسبب الانتقال إلى اقتصاد السوق، وحللنا ما أتى به هذا الأخير من مفاهيم وقواعد غير واردة في التشريع الضريبي الجزائري والاجتهادات والإجراءات القانونية والتنظيمية القائمة من أجل الوصول إلى التوافق والتناغم بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي، كما وضحنا عنصري الترابط الاختلاف بينهما. و أخيرا تطرقنا إلى مفهوم الضرائب المؤجلة كحل مقترح في المرجعية الدولية و من طرف النظام المحاسبي المالي للوصول إلى التحكم في الاختلافات القائمة عند الانتقال من النتيجة المحاسبية بالقواعد المحاسبية إلى النتيجة الجبائية المصححة على أساس القواعد الضريبية، كما قدمنا بعض الاقتراحات للحد من الظاهرة.

- فصل نظري

✓ الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

قسمنا دراستنا الميدانية إلى أربعة مباحث تناولنا من خلالها، بعد تقديم موجز للبعد المكاني و الزمني للدراسة، عناصر الدراسة على مستوى مفتشيات الضرائب لولاية باتنة، وكيفية تقديم استمارات الأسئلة والحصول على أجوبتها والنتائج التي تحصلنا عليها فيما يتعلق بالتحكم في مفاهيم النظام المحاسبي المالي ذات علاقة بالضرائب ومدى انسجام القواعد المحاسبية مع القواعد الضريبية والإجراءات المتخذة تجاه ذلك، مع تفسيرها بعد تحليلها بطريقة (SPSS)، و قد تم اعداد و عرض ثلاثة استبانات بثلاثة فرضيات.

الفصل الأول

الضريبة و المعلومة المالية
الإطار النظري و العلاقة
بينهما

تمهيد

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السلطات العمومية التي تسمح لأي دولة بتحقيق أهدافها السياسية والاجتماعية كون الضريبة متغيرا اقتصاديا يمكنها من التحكم في التمويل، كما تعتبر من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد مثلت الضريبة خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية المالية، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى مصادر الإيرادات العامة فحسب، ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة، ولما تحدثه من إشكاليات تقنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى؛

للمعلومة المالية مكانة خاصة بالنسبة لكل من هو في حاجة إليها، كالإدارة الضريبية، و قد عرفت أبحاث و دراسات للوصول إلى مواصفات و خصائص موحدة عالميا جعلت من تبني مرجعية دولية الحل الأنسب.

كما أن المحاسبة كأداة إعداد المعلومة المالية عنصر في المحاسبة الضريبية التي تمثل بدورها المعالجة الترابطية بين المحاسبة و الضريبة، و الأهمية التي تتصف بها هذه الأخيرة تدفعنا إلى الإحاطة بمختلف جوانبها حتى نتمكن من إعطاء صورة واضحة للآليات التي تسيروها والقواعد التي تحكمها، وعلى هذا الأساس تطرقنا في المبحث الأول من هذا الفصل إلى ماهية النظام الضريبي، و في المبحث الثاني تطرقنا إلى مفهوم الضريبة، نظامها، تنظيمها الفني وقواعدها، أما في المبحث الثالث فتعرفنا على المعلومة المحاسبية المالية، وفي المبحث الرابع والأخير تطرقنا الى المحاسبة الضريبية.

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

المبحث الثاني: مفهوم الضريبة، نظامها، تنظيمها الفني وقواعدها

المبحث الثالث: الإطار النظري للمعلومة المحاسبية المالية

المبحث الرابع: المحاسبة الضريبية والعلاقة بين المحاسبة والضريبة

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي

يقصد بالنظام الضريبي القانون الجبائي الذي ينظم اقتطاع الضرائب التي تعتبر المورد الرئيسي لتغطية مصاريف الدولة¹.

المطلب الأول: التطور التاريخي للضريبة

تطوّرت طبيعة الضريبة وتباينت أهدافها عبر العصور مع تطوّر النظم السياسيّة والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع².

أولاً : نلخص المراحل التي مرّت بها الضريبة حسب مفهوم الدولة والنظم السياسية كما يلي³:

- مرحلة أولى تقليدية بدائية: قبل نشوء الدولة، متمثلة في القبيلة أو العشيرة، كانت تعتمد على ما يقدّمه أفراد المجتمع لقائدهم طواعية في شكل عيني أو نقدي، وهذا يساهم في تحسين أوضاع المجتمع؛
- مرحلة ثانية تقليدية متطورة: تشمل تنظيمات أكثر تطوراً من المرحلة السابقة حيث أصبحت الدولة الأساس وقامت بفرض ضرائب مباشرة للحصول على موارد مالية؛
- مرحلة ثالثة تلي ظهور الدولة: عرفت ظهور العلاقات الاقتصادية بين الدول التي لجأت إلى تخفيف عبء الضرائب المباشرة السابقة على مواطنيها من خلال فرض ضرائب غير مباشرة مرتبطة بالتجارة الخارجية من صادرات و واردات؛
- مرحلة رابعة: عرفت تدخل الدولة لتحقيق أكثر رخاء ورفاهية حيث أصبحت تستخدم الضرائب لتحقيق أهدافها وليس كمورد مالي فقط. في هذه المرحلة، مع عدم كفاية الضرائب غير المباشرة على تغطية نفقات الدولة، فرضت الضرائب بشكل أوسع لتحليل آثارها وقد عرفت ارتفاعاً في فرضها ووصلت إلى أعلى مستوياتها خلال الحروب العالمية الأولى والثانية، ومن أهم أسباب الزيادة التضخم الاقتصادي.

¹ - Direction générale des impôts (1996) : **bulletin des services fiscaux n° 14 du mois de Mars**. Alger. P 09.

كذلك : دنيدي يحي (2014) : **المالية العمومية**، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، ص 179.

² - ناصر مراد (2011) : **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 08.

³ - عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده (2006)، **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 46.

ثانيا : كما أنّ هناك من يقسم تطوّر الضريبة عبر العصور كما يلي:

أ- الضريبة إلى غاية العصور الوسطى¹

قديمًا شيّد الفراعنة في مصر نظام ضرائب خاص بهم قسمّ الضرائب إلى مباشرة على التراث والدخول العقارية والمنقولة، وإلى غير مباشرة جمركيّة.

ووضعت الدولة الرومانية نظاما ضريبيا موسعا ودقيقا قسمّ الضرائب إلى مباشرة على الأراضي والرؤوس والمنازل والمواشي ...، وإلى غير مباشرة على المبيعات ونقل البضائع والأشخاص والرقيق ... الخ، ومع ضعف وتراجع الدولة الرومانية تلاشت أهمية الضرائب واسترجعت قيمتها مع استعادة الملكية لهيبتها في القرن الحادي عشر.

وبرز آنذاك نفوذ الكنيسة مع تضاعف ممتلكاتها فظهرت ملامح النظام الإقطاعي الظالم، ومع زيادة أعباء السلطة في تلك الفترة ازدادت الحاجة إلى موارد إضافية أدت إلى فرض المزيد من الضرائب، لكن الفئة المعنيّة كانت متمثلة في الشعب فقط نظرا للقاعدة السائدة التي تجعل من رجال الدين نصيبهم الالتزام بالتعليم والخدمة العامّة، أمّا النبلاء اقتصرتهم مهامهم على التمثيل العسكري.

في القرن الخامس عشر أصدرت إنجلترا حق فرض الضريبة للملكية الدائمة حيث أصبح من حق الملك إصدار القوانين ومن بينها القانون الضريبي.

ومع التطور الدّيني وظهر أفكار جديدة كإعادة صياغة أفكار "أرسطو" اليوناني في قالب دينيّة بدأ الاعتماد على الملكية الخاصّة على حساب النظام الإقطاعي وبدأت الأفكار الدينية تتراجع مع بروز متزايد للأسواق والتبادل التجاري في أواخر العصور الوسطى، مع اندلاع وانتشار أفكار الثورة الفرنسية سنة 1789 ابتعدت الكنيسة عن الحياة الاقتصادية والمالية، واختفى الحكم الملكي وظهرت ملامح اقتصاد حر يتماشى مع مبادئ الحرية والمساواة².

كما نذكر من ناحية أخرى أن القرن الثامن عشر تزامن مع الثورة الصناعية في إنجلترا.

ب- الضريبة في العصر الحديث

قبل القرن السادس عشر، باستثناء الدول العربية، وسوف نوضح ذلك عند الحديث عن الضريبة في الإسلام³، كانت معظم الدول تعاني من أنظمة ضريبية غير عادلة.

¹ - محمد حمّو، منور أوسريير (2009): جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 11.
² - قحطان السيوفي (1998): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الطلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، ص 28.
³ - صالح رويلي (1982): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 102.

في سنة 1646، انتقد الكاتب الإسباني ALCAZAR DE ARRIACE النظام الضريبي السائد آنذاك لتعدّد ضرائبه مقترحا استبدالها بضريبة واحدة على الدّخل، وفي سنة 1707 انتقد الكاتب الفرنسي VAUBAN النظام الضريبي الفرنسي في كتابه " العرش الملكي " واقترح استبدال الضرائب غير المباشرة بضريبة واحدة على الزراعة إضافة إلى الضريبة على الدخل¹.

في القرن الثامن عشر ظهرت أفكار المدرسة الفيزيوقراطية " الطبيعية " التي تعتبر الزراعة كمصدر وحيد للثروة وبالتالي نظامها الضريبي يعتمد على ضريبة وحيدة "الضريبة على الأرض"² حيث أن François Quesnay رائد المدرسة الفيزيوقراطية يربط الاقتطاع الضريبي بالفائض أو الناتج الصافي الذي مصدره أنّ الأرض هي الوحيدة التي تنتج أكثر مما ينفق عليها، عكس باقي القطاعات كالصناعة والتجارة التي تعتبر عقيمة ولا تحقق فائض.

وقد رفض F. QUESNAY التوسع في الاقتطاع الضريبي حتى لا يعرقل عملية إعادة الإنتاج لأن الضريبة يجب أن لا تكون بعيدة عن حجم المداخيل وأن تفرض على الأموال الثابتة كالعقارات وليس على الأجور وأسعار الحبوب³، وفي بداية القرن التاسع عشر أيدت المدرسة الكلاسيكية الأفكار الفيزيوقراطية الساعية إلى تحقيق العدالة الضريبية واعتبرت أن فرض ضريبة وحيدة على الأرض سوف يساهم في تكوين رؤوس الأموال والقضاء على كل ما يعرقل نشاط أرباب العمل.

وقد اعتبر ADAM SMITH وهو رائد المدرسة الكلاسيكية أن الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة وقد دعا من نفس المدرسة Jean Baptiste Say إلى التقليل من الضرائب واعتبر أن الضريبة التصاعدية هي الضريبة العادلة.

في أوائل القرن العشرين رأى المفكر الاقتصادي Jhon Hobson أن عبء الضريبة يجب أن يقع على الفائض وأن هذا الأخير لا يقتصر على الأرض فقط ويشمل عوامل إنتاجية أخرى كالعمل ورأس المال واعترض على الضرائب غير المباشرة لسهولة نقل عبئها واعتبر أن الضرائب التصاعدية الأمثل لتحقيق العدالة الضريبية⁴.

أما المدرسة النيوكلاسيكية التي يتزعمها Alfred Marshall اعتبرت أن الضريبة يحددها السوق دون تدخل الدولة استنادا إلى فكرة الحرية التي يؤمنون بها ويرى آخرون أنّ النموذج النيوكلاسيكي لا

¹- صالح روبي (1982): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، المرجع السابق، ص 105.

²- رضا خلاصي (2014): شذرات النظرية الجيبانية، دار هومة، الجزائر، ص 37.

³- حنيش علي (2011): مقدمة في علم الضرائب، منشورات دار الكتاب، الجزائر، ص 14.

⁴ - Gabriel Ardent (1989) : histoire de l'impôt, Dunod éditions, France, P502.

نستطيع الاعتماد عليه لاحتمال تدخل عوامل خارجية تعرقله وبالتالي الضريبة تحددها الدولة وهذا ما يتماشى مع أفكار المدرسة الكينزية لأن رائدها Keynes اعتبر أن تدخل الدولة ضروري لتنظيم السوق والعمل وبالتالي لا بد من تدخلها في تحديد الضريبة لأنها تتولى تدعيم القوة الشرائية وإعادة توزيع عادل للمداخل، أي تخصيص عقلائي للموارد.

مما سبق، نستطيع الاستنتاج أن الضريبة قديمة الوجود بالنسبة للشركة وعرفت عدة أشكال عبر التاريخ، انطلقت في شكل من أشكال هيمنة المنتصر على المغلوب في المعارك والحروب والغزوات ثم تطورت كمصدر لتمويل سلطة محلية تتولى الإشراف على بعض الخدمات للجميع. وأخيرا أخذت صورة أكثر تنظيمية حتى أصبحت سياسة اقتصادية تستخدمها الدولة مع اختلاف أفكار المدارس الاقتصادية في بعض المبادئ التي تسيروها والاتفاق على الوجود الضروري للضريبة في السياسات الاقتصادية إلى يومنا هذا.

المطلب الثاني: الضريبة في الفكر الإسلامي

تأسست الدولة الإسلامية في القرن السادس الميلادي وكان يقوم مشروعها الحضاري على العدالة والتكامل الاجتماعي وقبل ذلك كانت الضريبة في صورة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم¹.

يقول ابن خلدون في مقدمته بأن جباية أول الدولة تكون قليلة الودائع كثيرة الجملة وآخر الدولة تكون كثيرة الودائع قليلة الجملة، والسبب في ذلك أن الدولة إذا كانت على سنن الدين فليست إلى مغارم الشرعية من صدقات وخراج وجزية وهي قليلة الودائع لأن مقدار الزكاة من المال قليل كما علمت وكذا زكاة الحبوب والماشية وكذا الجزية والخراج وجميع المغارم الشرعية وهي حدود لا تتعدى وأن كانت على سنن التغلب والعصبية فلا بد من بداوة في أولها كما تقدم والبداوة تقتضي المسامحة والمكارم وخفض الجناح والتجافي عن أموال الناس والغفلة عن التحصيل ذلك ألا في النادر فيقل لذلك مقدار الوظيفة الواحدة والوزيعة التي تجمع الأموال من مجموعها وإذا قلت الودائع والوظائف على الرعايا نشطوا للعمل ورجبوا فيه فيكثر الاعتمار ويتزايد محصول الاغتباط بقلة المغرم وإذا كثرت الاعتمار كثرت أعداد تلك الوظائف والودائع فكثرت الجباية التي هي جملتها².

¹ - رفعت المحجوب (1971): المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة، ص 27

² - محمد حمو، منور أوسريز (2009)، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 12-13.

من الملاحظ أن الفكر الاقتصادي الإسلامي أباح فرض الضريبة إذا لم تغطي الضريبة المستقلة الأولى وهي الزكاة بحاجة الدولة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال مساهمة الأغنياء بجزء من أموالهم توزع على المحتاجين بأصنافهم المذكورة في القرآن الكريم.

يقول العلامة - رحمه الله - القرطبي¹: " اتفق العلماء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداة الزكاة يجب صرف المال إليها"، وقد ألحّ الفقهاء على أن التشريع الإسلامي يدعو إلى تحمل المصاعب التي تعترض المجتمع المسلم كالجسد الواحد شرط أن تكون الضريبة للضرورة، وخير مثال على ذلك ما قاله الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - عندما عرفت شبه الجزيرة العربية في خلافته مجاعة:

" لو لم أجد للناس ما يسعهم إلا أن أدخل على أهل كل بيت عدتهم فيقاسموهم أنصاف بطونهم لفعلت، فإنهم لن يهلكوا على أنصاف بطونهم".

إضافة إلى الزكاة التي وجد فيها الإسلام موردا هاما اعتمدت الدولة الإسلامية عدة أنواع من الإيرادات: الخراج، الجزية، العشور، الغنائم، الفيء.

لكن هناك جدل قائم بين الفقهاء المسلمين حول طبيعة الزكاة فمن رجال الدين من ميزها عن الضريبة في حين آخرين اعتبروها ضريبة مثل ذلك في العربية السعودية والكويت واليمن، وسوف نوضح باختصار موضوع الزكاة وباقي الضرائب أو الإيرادات كما يلي:

أولا : الزكاة

هي ثالث أركان الإسلام، تفرض على كل مسلم حر بالغ، عاقل، مالك للنصاب ملكا تاما، وقد وردت في القرآن الكريم مقترنة بالصلاة في خمسة وعشرين آية، وفرضت في السنة الثانية للهجرة، وشروط فرضها كما يلي²:

أ - **المالك التام**: إمكانية التصرف بالمال تامة دون استحقاق للغير عليه، وأن لا يكون مالا غائبا، وأن يكون مدينا معسرا.

ب - **النماء**: أو الزيادة الحقيقية في الأنعام أو التجارة أو التقديرية كما من الذهب والفضة، ولا تفرض الزكاة على الأموال الثابتة نظرا لعدم نمائها حقيقة أو تقديرا.

ج - **بلوغ النصاب**: أي أن يبلغ الدخل نصابا معيناً (85 غرام من الذهب) لكي تفرض الزكاة.

¹- محمد بن أحمد الأنصاري القرطبي أبو عبد الله (2006): الجامع لأحكام القرآن، دون دار نشر، الجزء الخامس، ص 223.

²- وائل الراشد (2000)، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، مجلس النشر العلمي، الكويت، ص 325.

د - الزيادة عن الحاجة الأصلية: أي الحاجة للأصول والمقتنيات اللازمة للاستخدام ولا تعتبر التجارة والسيارة والآلات للحرفة أو مال الاحتياط.

هـ - حولان الحول: أي أن يمضي اثنا عشر شهرا قمريا وعندئذ تجب عليه الزكاة بنسبة 2.5%.

ثانيا: أنواع الإيرادات الأخرى

أ - الخراج: ضريبة تفرض على الأراضي المفتوحة والتي يمتلكها غير المسلمين، فقد قال رسول الله (صلى الله عليه و سلم): " إنما الخراج على اليهود والنصارى وليس على المسلمين خراج".

والخراج وجد قبل تأسيس الدولة الإسلامية في شكل ضريبة عقارية عن الأراضي الزراعية وبعد الفتوحات أقرها الخليفة عمر بن الخطاب، والخراج اقتطاع نقدي وعيني يحدده أهل الاختصاص أو من يعينهم الخليفة، ويحدّد الاقتطاع حسب المساحة المزروعة لأنها تتبع الأرض وليس مالها¹.

ب - الجزية: تفرض على الرؤوس وهي خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين مقابل توفير الدولة الحماية والأمن، تدفع نقدا وتخضع لتقديرات أهل الشورى مع مراعاة الوضع المالي للأفراد، ويعتبر الخليفة عمر بن الخطاب أول من طبق الجزية².

ج - العشور: عبارة عن الضرائب الجمركية لأنها تفرض على البضائع المشروعة التي تدخل أو تعبر أرض الدولة الإسلامية أي الصادرات والواردات³ في يومنا هذا، ويدفعها التجار غير المسلمين بمعدّلات موافقة كما هو معمول به في البلدان الأخرى.

د - الغنائم: يدفع لبيت مال المسلمين خمس الغنائم من المعارك الحربية إضافة إلى كل ما يحصل عليه المسلمون من أعدائهم في المواقع القتالية⁴.

هـ - الفيء: وهو ما يؤخذ من غير المسلمين عفوا وبدون قتال ويصبح من الأموال العامة⁵.

من عرضنا للنظام المالي الإسلامي يمكننا الحصول على الملاحظات الآتية:

- تتفق الضريبة والزكاة في عنصري الجبر والإلزام وتختلفان فيما يلي:

- طبيعة المكلف: تفرض الزكاة على المسلمين عند توفر الشروط وتفرض الضريبة على أهل البلد بغض النظر عن ديانتهم.

¹ - صالح رويلى (1982): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 102.

² - محمد الغزالي (دون سنة نشر): الإسلام والأوضاع الاقتصادية، مرجع سابق، ص 172.

³ - بركات صادق عبد الكريم (2002): الاقتصاد المالي الاقتصادي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، ص 13.

⁴ - عباس محمد نصر الله (2015): النظرية العامة للضريبة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية والأدبية، بيروت، ص 42.

⁵ - المرجع نفسه، ص 42.

- مصدر الإلزام: الزكاة مصدرها الأحكام القرآنية والشريعة الإسلامية والفقهاء، أما الضريبة فمصدرها وضعي من مجالس تشريعية.
- العدالة الاجتماعية: دفع الزكاة على من هو قادر وحسب قدرته وبدءا من حد أدنى معين، أما الضريبة فهي إجبارية على الجميع.

المطلب الثالث : الضريبة والاقتصاديات غير الإسلامية

للنظم الاقتصادية علاقة مباشرة بالنظم الضريبية ونمىز هنا بين ثلاثة أنواع رئيسية من الأنظمة الاقتصادية كما يلي:

أولا : الاقتصاد الموجّه "المركزي"

عناصر الإنتاج من ملكية الدولة التي تتولى عملية التخطيط الشامل لتحقيق أهداف المجتمع وتحدّد بنفسها برنامجها الإنتاجي وهذا يؤدي إلى عدم اعتمادها على الضريبة كأداة تمويل الإنفاق العام أو إعادة توزيع الدخل.

في الاقتصاد الموجّه تحدّد الدولة دخل الأفراد والأسعار والخدمات اللازمة لفرض سياستها التوزيعية وهذا معناه أنها تلبي ما هو مرغوب من الضريبة دون استخدامها، فهي قادرة على تمويل نفقاتها العامة بالتحكم في حجم فائض القطاع العام، والواقع أثبت أن دول الاقتصاد الموجّه احتفظت بأنواع معينة من الضرائب نذكر بعض أسبابها¹:

- وجود قطاع شبه خاص كالمهن الحرفية ما يجعل إلزامية إخضاعه لبعض الضرائب؛
- حاجة الدولة إلى الضرائب قد يبرّرها الحصول على جزء من مواردها والجزء الباقي عن طريق فائض القطاع العام حتى تتمكن من فرض أسعار منخفضة نسبيا؛
- اللجوء إلى المزيد من اللامركزية حتى يتوفر للمؤسسات الإنتاجية قدر من الاستقلالية في الإنتاج وتحديد الأسعار، وهذا يبيّن دور الضريبة التوجيهي والرقابي لامتناس جزء من الأرباح كإيرادات الدولة.

ومن خصائص الضرائب في الاقتصاد الموجّه نذكر ما يلي²:

- تفرض أغلبية الضرائب على القطاع العام ونسبة الضرائب على الأفراد ضئيلة مقارنة بالتحصيل الضريبي؛

¹- حامد عبد المجيد دراز (1994): النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ص 32.

²- المرجع نفسه، ص 35.

- الضريبة على رقم الأعمال أهم ضريبة ثم الضريبة على أرباح القطاع العام وأخيرا الضرائب على الأفراد.

ثانيا : الاقتصاد الحر "الليبرالي"

إنّ الضريبة في دول الاقتصاد الحر تختلف مع اختلاف متوسط الدخل الفردي وحسب حجم الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع تماشيا مع الأهداف المسطرة تجاه الضريبة كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والمساهمة في التنمية الاقتصادية.

وتبدو أهم مظاهر التباين بين الضرائب المطبقة لدول الاقتصاد الحر من خلال اختلاف نسب توزيع حصيلة الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة على الدخل والضرائب غير المباشرة على الاستهلاك حيث تمثل الضرائب على الدخل ما يقارب عشرون بالمائة (20%) من مجموع الحصيلة الضريبية، ويفسر ذلك بكون بعض الدول ذات الاقتصاد الحر تتمتع بجهاز ضريبي فعّال وبانتشار وعي ضريبي لدى المكلفين بها يسهل عملية جباية الضرائب التي تحقق في هذه الحالة العدالة والوفرة في الموارد المحصّلة، إضافة إلى سهولة الرقابة على بيانات المكلفين ما يقلّل من نسبة التهرب الضريبي ومن أشهر الدول لدينا الولايات المتحدة الأمريكية¹. ونجد دول أخرى مثل إسبانيا التي تعرف نشاطا زراعيا واسعا إذ يصعب القيام برقابة فعالة على المكلفين بالضريبة مما يسهل عملية التهرب منها ما يؤدي بهذا الصنف من الدول إلى فرض أنواع أخرى من الضرائب يسهل التحكم في رقابتها.

كما نجد أن الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والإنفاق جد مرتفعة في دول الاقتصاد الحر و غالبا ما تمثل أكثر من نصف الحصيلة الضريبية حيث تنظم هذه الضرائب على شكل ضريبة عامة على الإنفاق كالإنتاج والمبيعات أو على القيمة المضافة، وهذا النوع من الضرائب الذي تعتمد عليه دول الاقتصاد الحر وبمعدل مرتفع نظرا لارتفاع دخل المكلفين بها ودرجة وعيهم والنوعية المتميزة للإدارة الضريبية في تأدية مهامها. تكتسي الضريبة أهمية بالغة في الاقتصاديات الحرة التي تتميز بتشبيد مجتمعات اقتصادية أهم دخله متمثل في النشاط الصناعي والتجاري والخدماتي بدرجة تفوق النشاط الزراعي بكثير²، كما أن اليد العاملة أكثر تخصص وإنتاجية وموزعة تقنيا وفنيا حسب

¹- بشور عصام (1987): المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة الداودي، دمشق، ص 344.

²- حامد عبد المجيد دراز ، المراسي السيد حجازي (1990): النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، ص 39 - 41.

المهن، ومتوسط دخلها الفردي مرتفع نوع ما ويتيح طبقة ضريبية تؤخذ بعين الاعتبار لأهميتها وهذا معناه أن المقدرة التكلفة في دول الاقتصاد الحر مرتفعة.

من العرض السابق للضريبة على مستوى الاقتصاد الحر نستنتج بالنسبة للدول المعنية ما يلي:

- الضرائب تغطي بنسبة عالية النفقات العامة وتمكن الدولة من تأدية مهامها وتحسين جودة خدماتها العمومية؛
- إمكانية تحقيق العدالة وإعادة توزيع الدخل بفرض نظام ضريبي على المستوى الجزئي للتأثير على هيكل توزيع الدخل؛
- تهيئة الميدان بشتى مجالاته من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تدخل الدولة وفرض ضرائب تؤدي إلى إحداث آثار انكماشية أو توسعية أو توازنية؛
- تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال استخدام أحدث التقنيات الضريبية لدفع تنمية قطاعات النشاط الاقتصادي إلى أعلى المستويات والحصول على نمو متوازن بين القطاعات الصناعية والخدمية والزراعية، مثل ذلك سياسة التحفيز الضريبي لجذب الاستثمار.

ثالثا : اقتصاد الدول النامية

من خصائص الدول النامية يتفق الخبراء منذ عدة سنوات على عدة عناصر كما يلي¹:

- انخفاض مستوى الدخل الوطني ومستوى الدخل الفردي ومستوى الاستهلاك؛
 - ضعف المدخرات؛
 - سوء توزيع الدخل الوطني؛
 - عدم الاستقرار الاقتصادي والسياسي؛
 - ضعف العبء الضريبي والوعي الادخاري؛
 - الجزء الأكبر من الإيرادات يخصص للإنفاق على الخدمات؛
 - ضعف الموارد المخصصة للاستثمار؛
 - ارتفاع معدلات التضخم والبطالة مع وجود عجز مالي مزمن ومديونية خارجية.
- وللتخلص من هذه العناصر السلبية والنهوض بالمستوى الاقتصادي والمعيشي للأفراد ذوي الدخل المحدود الذين يشكلون أغلبية المجتمع تتوفر وسائل من أهمها السياسة المالية أين تعطى للضرائب

¹ - Vito Tanzi (1992) : **Fiscal policies in economies in transition**. IMF. USA.

مكانة متميزة¹ من بين الأدوات الممكنة.

تعتمد الدول النامية كثيرا على الضرائب في بناء اقتصادها التنموي من خدمات أساسية للشعب كالصحة والتعليم والطرق ... أو ما يعرف بالبنية التحتية.

وتعتبر أنّ عليها تأدية دور الممول لمشاريعها، لكن الواقع أثبت في أغلب الدول النامية أنّ دور الضريبة يبقى ثانويًا في تغطية الحاجة إلى الموارد المالية وفي التأثير على السياسة الاقتصادية والاجتماعية²، وتتسم الضريبة في البلدان النامية بما يلي:

- ضعف الحصيلة الضريبية³ وذلك راجع إلى عدة عوامل أهمها ضعف الدخل الفردي وكون النشاطات الاقتصادية تقليدية تحتاج إلى تشجيع وإعفاءات ضريبية؛

- عدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة أي بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة حيث تمثل الأولى أغلبية الحصيلة الضريبية؛

- عدم الانسجام في التشريع الضريبي لأن التشريعات الضريبية المعمول بها في الدول النامية صورة مشوهة للتشريعات وهي لا تتماشى مع معطيات الاقتصاديات النامية؛

- العجز في الإدارة الضريبية وهو جزء من ظاهرة العجز في جميع الإدارات الحكومية في البلدان النامية نظرا لنقص الإمكانيات وعدم توفر التقنيات المتطورة والأجهزة الرقمية العالية التعريف، إضافة إلى ضعف ثقافة المجتمع ونقص الوعي لدى المكلفين بالضريبة⁴؛

- الدور الهام والمنتزاد للقطاع الزراعي⁵ في الدول النامية لأنه محل إعفاءات ضريبية ودعم وتشجيع حكومي، وإذا تم إخضاعه سوف يكون ذلك بطريقة غير ملائمة نظرا لصعوبة العملية خاصة إذا تعلق الأمر بزراعة بدائية ينتشر فيها الاستهلاك الذاتي للمحاصيل والمبادلات العينية دون المرور عبر الأسواق ما يصعب على المشرع الضريبي التحكم في إخضاعها فيلجأ إلى فرض ضرائب على الأراضي الزراعية فقط؛

- الضرائب في الدول النامية ضرائب حيادية غير هادفة ولا توجه للنشاط الاقتصادي والغرض الرئيسي منها هو الحصول على أقصى تغطية للأعباء والنفقات العامة المنتزادة باستمرار لاعتبارات

¹ Mario. I – Blejer. Ke – Youngchu (1989): **-Fiscal Policy, stabilization and Growth in developping countries.** IMF. USA.

² رنا أديب منذر (2005 – 2006): **مفهوم الضريبة، تعريفها، أشكالها،** ورقة دراسية، جامعة دمشق، كلية الهندسة المدنية، قسم الإدارة الهندسية والإنشاء، دبلوم الدراسات العليا، ص 06 – 07.

³ يونس البطريق (1984): **النظم الضريبية،** الدار الجامعية، بيروت، ص 179.

⁴ رنا أديب منذر (2005 – 2006): **مفهوم الضريبة، تعريفها، أشكالها،** مرجع سابق، ص 07.

⁵ ابراهيم العدي، خالد الخطيب (1995): **المحاسبة الضريبية،** منشورات جامعة دمشق، دمشق، ص 05.

اجتماعية وسياسية كالتعليم والصحة والمؤسسة العسكرية ... الخ على حساب الاهتمام بالدفع بعجلة التنمية الاقتصادية؛

- تلجأ بعض الدول النامية إلى احتكار قطاع أو نشاط معين من الإنتاج والتسويق لبعض السلع والخدمات التي تعتبرها أساسية وتمنع القطاع الخاص من مزاولته ومن استرداد المواد المنافسة أو السماح بذلك مقابل فرض رسوم جمركية عالية عليها وهذا ما يؤدي إلى ضعف إنتاجية ونوعية هذا النوع من الإنتاج والتسويق وإلى تفاقم ظاهرة التهريب غير المشروعة مع ما تحمله من آثار اقتصادية سلبية.

من الواضح أنّ التقدم الاقتصادي يؤثر على السياسة الاقتصادية وبالتالي على هيكل النظام الضريبي للدولة الذي يبقى مقترن بالأيديولوجيات والتقاليد والعوامل السياسية والاجتماعية.

المطلب الرابع: الضريبة في الأفكار الاقتصادية

تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، قديما لم تكن هناك مرافق مشتركة تستوجب فرض الضريبة أو الحاجة إلى نفقات عمومية، ومع ظهور مفهوم الدولة واستقرار حياة الجماعة ظهرت الحاجة إلى الموارد لتأمين الأجهزة الحكومية وبالتالي فرضت الضريبة التي انتقلت من الشكل العيني إلى الشكل المادي.

دائما ما ارتبط مفهوم الضريبة بتطور الدولة، والفكر الاقتصادي المعاصر قسم إلى خمسة تيارات أساسية تفسر الضريبة كما يلي¹:

أولا : الضريبة في الفكر الطبيعي (المدرسة الفيزيوقراطية)

ظهر الفكر الفيزيوقراطي في القرن الثامن عشر ميلادي وقد حاول، وعلى رأسهم رائدها François Quesnay، تبيان علاقة الضريبة بالنشاط الاقتصادي من خلال دراستهم للقوانين الطبيعية التي تحكم الظواهر الاقتصادية وضرورة حرية التجارة واعتبروا أن الأرض هي مصدر الثروة الوحيدة القادرة على خلق فائض إنتاجي صافي تفرض عليه الضريبة وقد قسم الفكر الطبيعي فئات المجتمع إلى ثلاثة طبقات:

- الطبقة المنتجة من المزارعين الذين يحرثون الأرض أو يملكونها، و هم الذين يستخرجون العائد الصافي بفضل عملهم أو امتلاكهم للأراضي²؛

¹ - حنيش علي (2011): مقدمة في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 13.

² - محمد حمّو، منور أوسريز (2009): جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 15.

- الطبقة العقيمة من العاملين في التجارة والصناعة إذ تعتبر طبقة ثانوية بالنسبة للفيزيوقراط رغم اعترافهم بمنفعتها للاقتصاد الوطني لكن دون تأثير على الثروة الوطنية¹؛
- طبقة الملاك التي تأخذ الناتج الصافي الذي أنتجته الطبقة المنتجة².
- ولا نستثنى باقي الأنشطة التي تؤدي إلى تنمية الأرض وزيادة إنتاجيتها.
- كما يتصور الطبيعيون نظاما ضريبيًا يعتمد على ضريبة وحيدة وهي الضريبة على العقارات واعتمدوا الشعار التالي: "الضريبة على من يستطيع أن يدفع"، ويرفضون فكرة الضرائب غير المباشرة لأنها تعرقل حركة واستهلاك البضائع، ويجب على الضريبة أن تتلاءم والنشاط الاقتصادي لذلك يقول François Quesnay بأنه يجب على الضريبة أن لا تكون هامة أو بعيدة عن كتلة أو حجم المداخل ويجب أن تقام على الأموال الثابتة (عقارات) وليس على أجور أو مداخل العمال وليس على أسعار الحبوب³.
- نستنتج مما سبق أن الطبيعيين لا يشجعون الضرائب غير المباشرة ويسعون وراء ضريبة واحدة على الأرض على أن لا تكون مرتفعة وأن الدخل الوطني يتأثر من تنمية وتشجيع القطاع الزراعي.

ثانيا : الضريبة في الفكر الكلاسيكي

- في بداية القرن التاسع عشر ظهرت الثورة الصناعية وبرزت الرأسمالية كمنط إنتاجي يعتمد على تراكم رأس المال وأصبحت ضرورة التشجيع منحصرة فقط في تراكم رأس المال والملكية الخاصة والمبادرة الشخصية والمنافسة بصفتها من أساسيات النظام الرأسمالي⁴.
- والفكر الكلاسيكي اعتبر أنه بالنسبة للمالية العامة لا بد من توازن سنوي بين تقديرات النفقات العامة وتقديرات الإيرادات العامة لتحقيق توازن الميزانية تقاديا لوجود عجز، أو فائض يصعب على الدولة التصرف فيه⁵.
- يرى رواد المدرسة الكلاسيكية أن الاقتطاع الضريبي يجب أن ينحصر أساسا على القطاع الزراعي وهذا ما يؤيد الفكر الطبيعي، بفرض ضريبة وحيدة على الأرض، وقد وضع ADAM SMITH في

¹ - ولعلو فتح الله (1994): الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار الحداثة، بيروت، ص 104.

² - محمد حمّو، منور أوسريير (2009): جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 15.

³ - حنيش علي (2011): مقدمة في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 14.

⁴ - نفس المرجع، ص 15.

⁵ - عادل أحمد حشيش (2006): أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ص 285 - 286.

أشهر مؤلفاته الاقتصادية " ثروة الأمم " سنة 1776¹ المبادئ الأساسية للضريبة لتحقيق العدالة الضريبية.

وحسب DAVID RICARDO أحد أهم رواد المدرسة الكلاسيكية، الضريبة تمثل القسط من إنتاج الأرض والصناعة لدولة ما الذي يوضع تحت تصرف الحكومة².

ويتفق أغلبية رواد المدرسة الكلاسيكية على أن الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة ومن ناحيته دعا JHON BAPTISTE SAY إلى التقليل من الضرائب وأن الضريبة التصاعدية هي الضريبة العادلة.

يرفض الكلاسيك فكرة الضرائب على الدخل ورأس المال لأنها تتناقض ومسيرة التنمية.

ثالثاً: الضريبة في الفكر النيوكلاسيكي (المدرسة الحديثة)

وضع النيوكلاسيك الذي ظهر فكرهم في 1871 ويتزعمهم ALFRED MARSHALL نظريتهم الاقتصادية التي تعتمد على مبدئين أساسيين هما³:

- مبدأ تنظيم النشاط الاقتصادي بواسطة سوق تتميز بمنافسة حرة وحيدة؛
- مبدأ التخصيص العقلاني للموارد النادرة⁴.

إن المدرسة الحديثة امتداد للمدرسة الكلاسيكية لإيمانها بالليبرالية الاقتصادية وتعتبر أن السوق هو الذي يضمن تحديد التوازن لأن قيمة المواد تصدر عن منفعتها بدلا عن العمل والقيم في السلع تتفاوت حسب درجة المنفعة بالنسبة للمستهلكين.

ومن ناحية أخرى يتحدد سعر البيع عند مساواته مع الكلفة الحدية للإنتاج وتتحدد أسعار عوامل الإنتاج انطلاقاً من إنتاجيتها الحدية⁵، كما أن للمؤسسات مردودية متناقصة وهذا ما يبرر حسب المدرسة النيوكلاسيكية تدخل الدولة عن طريق الضرائب حتى تتقارب التكاليف الإنتاجية الحدية لها مع تكاليف باقي المؤسسات.

وبصفة عامة، يتفق الكلاسيك والنيوكلاسيك على عدم تدخل الدولة في تحديد الضريبة ويترك ذلك للسوق حتى يتحقق التوازن الاقتصادي.

¹- رضا خلاصي (2014) : *شذرات النظرية الضريبية*، مرجع سابق، ص 15.

²- حنيش علي (2011): *مقدمة في علم الضرائب*، مرجع سابق، ص 16.

³- ناصر مراد (2011): *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*، مرجع سابق، ص 14 - 15.

⁴- Ainouche Mohand cgerif (1992) : *la fiscalité instrument de développement économique, contribution à une approche économique de la reforme fiscale dans les pays eu développement, référence au cas Algérie*, thèse pour l'obtention du Doctorat d'Etat, Institut des science économiques, université d'Alger, P 14.

⁵- ولعلو فتح الله (1994): *الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية*، مرجع سابق، ص 127.

رابعاً: الضريبة في الفكر الاقتصادي الحديث

أ- المدرسة الكينزية

أدت الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 إلى إدراك المفكر الاقتصادي JHON MAYNARD KEYNES أن تفاقم تراكم رأس المال من العوامل الأساسية الخطيرة على الاقتصادي الرأسمالي¹. وقد أدى الوضع الاقتصادي آنذاك من انكماش الطلب وانتشار البطالة وانهيار أسواق البورصات إلى ظهور فكر اقتصادي جديد يدعو إلى إدماج اقتصاد المالية العامة في النظرية الاقتصادية في كتاب J. M. Keynes الشهير "النظرية العامة للاستخدام والنقود والفائدة" سنة 1936².

انتقد كينز المدرسة الكلاسيكية و " اليد الخفية " التي تفسّر حسبها التوازن دون تدخل الدولة ووضع نظرية تبحث عن كيفية التخلص من البطالة في إطار تشغيل كامل.

ارتكز كينز على الفعالية الحدية لرأس المال والطلب الفعال الذي على الدولة تفعيله من خلال سياسات استثمارية معتبرة، ومنه يشجع كينز تدخل الدولة لدعم الطلب الفعلي من خلال سياسة النفقات العامة والسياسة التجارية والسياسة الضريبية³.

إن الدولة تستطيع التأثير بالسياسة الضريبية على الاستهلاك. كينز يفضل سياسة اقتصادية مبنية على عجز ميزاني يمول بواسطة الإصدار النقدي لأن تمويل الأشغال العامة كالطرق والسدود بالضريبة يدفع الفرد إلى الإنقاص من استهلاكه وبالتالي يدفع بالاستثمارات إلى الزيادة.

ب- المدرسة الماركسية

حسب Karl Marx (1818-1883) الدولة هيئة تسيطر على الطبقات، فهي هيئة قمع طبقة لطبقة أخرى⁴، أي منتج صراع طبقي والضريبة من بين الوسائل التي تحمي بها الدولة نفسها.

بالنسبة للماركسيون لا تبرير لوجود الضريبة في نظام الاقتصاد الاشتراكي الذي يركز على غياب السوق وعلى التخطيط المسبق لكل عناصر الاقتصاد دون الحاجة إلى الضريبة، فالمجتمع هو الذي ينظم الاقتصاد ويوجه عملية التراكم الاقتصادي إلى قطاعات محدّدة في الخطة. كما أنّ النظرية الماركسية تبين أن الاقتصاد الحديث يعتمد على نمط إنتاجي تاريخي وهو النمط الرأسمالي الذي

¹ - حنيش علي (2011): مقدمة في علم الضرائب، نفس المرجع، ص 16.

² - مرازقة صالح (2003): تطور السياسة الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية ومستقبلية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، ص 08.

³ - عبد اللطيف بن أشنهوور (2000): مدخل إلى الاقتصاد السياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 440 - 441.

⁴ - حنيش علي (2011): مقدمة في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 19.

أساسه هو استغلال العامل وهو تحليل اعتمد على أبحاث الاقتصاديين الكلاسيك الإنجليز وبالأخص نظرية القيمة لـ David Ricardo¹.

ج- المدرسة النقدية

هي امتداد المدرسة النيوكلاسيكية، وقد انتقدت المدرسة الكينزية لعجز النظرية الكينزية في إدارة رأسمالية الدولة الاحتكارية لعدم قدرتها تحليل وفهم الواقع الراهن للرأسمالية المعاصرة². وقد انتقدوا المدرسة الكينزية كما يلي³:

- الاعتماد على السياسة المالية والضريبية ورفع معدلات التضخم لم يكن أبدا من حل المشكلات الاقتصادية؛
- على خلاف كينز رأوا بالإمكان استخدام سعر الفائدة بالارتفاع وبالاخفاض لتقليص أو تشجيع الائتمان بحسب الظروف؛
- اعتبروا أن تخفيض الضرائب يؤدي نظريا وآليا إلى زيادة حجم الادخار الخاص بما يمكن من رفع الاستثمار الإنتاجي؛
- لا وجود لفكرة عجز الميزانية لأن التخفيض الضريبي يؤدي إلى تخفيض النفقات العامة. كما يفسر النقديون الكساد التضخمي إلى ركود الإنتاجية وليس إلى التضخم وأن ركود الإنتاجية يساهم فيه بقدر وافٍ النظام الضريبي الذي تعمل فيه الضرائب المباشرة المرتفعة على تخفيض الادخار والاستثمار ومبادرات رفع مستوى الانتاج، ويطالب النقديون بتخفيض الضرائب المباشرة على مداخيل رجال الأعمال لزيادة الادخار والاستثمار وزيادة عرض الانتاج، بالإضافة إلى ضغط الانفاق العام الموجه للاستثمارات العمومية⁴.

¹ - Abdelouahab Rezig (2004) : **leçons d'histoire de l'analyse économique**, OPU. Alger, P 83.

² - رمزي زكي (1989): **الاقتصاد العربي تحت الحصار**، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ص 91.

³ - عبد المجيد قدي (1995): **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، ص 20 - 22.

⁴ - محمد حمو، منور أوسريز (2009): **جباية المؤسسات**، مرجع سابق، ص 20.

المبحث الثاني: مفهوم الضريبة، نظامها، تنظيمها الفني وقواعدها

بعد أن تطرقنا في المبحث الأول من الفصل الأول إلى الجانب التاريخي والفكري للضرائب والنظام الضريبي سوف نعالج في هذا المبحث باقي الجوانب المتعلقة بالضرائب والنظام الضريبي مع التوضيح أن مصطلح جباية أو نظام جبائي يقصد به لدى عدد كبير من الباحثين في المالية العامة بالنظام الضريبي * أما الضريبة فهي العنصر الأساسي الذي يتمحور حوله كل ما يتعلق بالنظام الضريبي ويجعل تعريفها والإحاطة بتنظيمها وقواعدها من أساسيات موضوعنا.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

أولاً: تعريف النظام الضريبي

هو الهيكل المتفرد بلامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي يعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع¹.

بعض المفكرين الاقتصاديين والباحثين في المالية العامة يرون أن للنظام الضريبي مفهوم يتراوح بين الواسع والضييق، المفهوم الواسع يعتبر أن النظام الضريبي مجموعة عناصر إيديولوجية واقتصادية وفنية يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين يمثل الواجهة الحسية للنظام وتختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع مختلف، أما المفهوم الضيق فهو يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط والتحويل².

ثانياً: أهداف النظام الضريبي

أصبحت الدولة لا تكتفي بإعطاء النظام الضريبي دور لتلبية الحاجات المالية فحسب بل أضيفت له عدة أدوار، وفيما يلي أهم الأدوار التي يؤديها النظام الضريبي³:

أ- الهدف المالي

يتمثل في الحصول على الموارد المالية الممكنة لتغطية النفقات العامة للدولة مقابل تقديم خدمات عامة مثل: التعليم والصحة والأمن والدفاع إذ لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص.

* يعطى على سبيل المثال كتاب " عبد المجيد قدي " الذي عنوانه " دراسات في علم الضرائب "، الصادر في 2011 بدار جرير في عمان والذي يعالج موضوع الجباية تحت مصطلح " النظام الضريبي ".

¹ - حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي (1990): النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 21.

² - يونس البطريق، علي عباس عياد (1983): النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 30.

³ - محمد علي الربيدي (2000): محاسبة الضريبة، الطبعة الثالثة، دار الفكر المعاصر، صنعاء، ص 31.

ب- الهدف الاقتصادي

تستخدم الضرائب من الناحية الاقتصادية لتشجيع أنظمة أخرى، وكأداة فعالة في التدخل الاقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة كوسيلة لتنظيم وتوجيه الموارد الاقتصادية المحدودة نحو أفضل استخدام، ولإحداث مجموعة من الآثار الاقتصادية وذلك باستخدام عدة وسائل:

- تشجيع الصناعات المحلية عن طريق فرض ضرائب على السلع المستوردة، ومن ثم تعمل هذه الضرائب على زيادة سعر السلع المستوردة، مما يؤدي إلى أن تكون السلع المحلية منافسة لها؛
- وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي ففي حالة الركود الاقتصادي تلجأ الدولة إلى تخفيض عبء الضريبة على دخول المكلفين مما يؤدي إلى تحويل جزء من أموال الخزينة إلى المستهلكين، وتوفر السيولة لديهم، مما تعمل على زيادة الإنفاق وتنشيط الحركة الاقتصادية على السلع، أما في حالة التضخم فتلجأ الدولة إلى فرض ضرائب مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة وذلك بغية امتصاص جزءا من السيولة المتوفرة لدى المواطنين و ثم الحد من التضخم؛

- تشجيع الاستثمارات الأجنبية وذلك بإعطائها بعض الامتيازات كالإعفاء الضريبي لمدة معينة حسب أنشطة و / أو مناطق الاستثمار المختلفة قصد جذب رأس المال الأجنبي للمساهمة في دفع عملية الاقتصاد المحلي.

ويحقق النظام الضريبي أهدافا أخرى نذكر منها:

- إن استعمال الضريبة في حالة الانكماش أو التضخم الاقتصادي يؤدي إلى الوصول إلى مستوى التشغيل الكامل تماشيا مع أفكار المدرسة الكينيزية؛
- تشجيع الاستثمار في القطاع الصناعي والزراعي من خلال تخفيض قيمة الضريبة أو اللجوء إلى سياسة الإعفاءات؛

- استعمال الضريبة كأداة التوجيه الاقتصادي من خلال التدخل في قيمة الضريبة تماشيا مع القطاعات المراد تشجيعها أو الحد منها¹.

ت- الهدف الاجتماعي

المتمثل فيما يلي²:

- استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل؛

¹- حسين الصغير (1999): مالية ومحاسبة عمومية، دار المعجدة العامة، الجزائر، ص 09.

²- محمد عباس محرز (2008): اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، ص 34

- قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع ذات الاستهلاك الواسع (حليب، سكر ...) والحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية (تبغ، مشروبات كحولية ...)

- تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية من خلال زيادة القدرة الشرائية للفئات المحدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل وهي سياسة قد طبقت في بعض الدول الإسكندنافية وأدت إلى نتائج طيبة.

ومنه، الضريبة أداة من الأدوات المتاحة للدولة لتحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والاقتصادية، و لا تكتفي بالدور المالي المعتاد، رغم كون هذا الأخير صاحب الأولوية مقارنة بالأهداف الأخرى.

ث-الهدف السياسي

ترتبط الضريبة ارتباطا مباشرا بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة وتشجيع المعاملات مع دول معينة (صديقة) بإبرام اتفاقيات تكون فيها إعفاءات ضريبية¹، وفي حالة العكس سوف تعمل على زيادة تلك الضرائب .²

ثالثا: مقومات النظام الضريبي

يطبق النظام الضريبي بحكم عناصر وقواعد معينة، إذ أن وضعه موضع التنفيذ يستلزم توافر عدة مقومات، ويقصد بالنظام الضريبي أنه مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، أما أهم مقومات الضرائب أو النظام الضريبي فهي كالآتي³:

أ- الإدارة التشريعية: تختص بإصدار القانون الضريبي الذي يحدد الأشخاص والأموال الخاضعين للضريبة بالإضافة إلى تحديد المسؤوليات وواجبات كل من الفاحص الضريبي والمكلف.

ب- الإدارة التنفيذية: تختص بتطبيق القانون الضريبي الصادر عن الإدارة التشريعية، وإصدار التفسيرات والتعليمات في حالة عدم وضوح الأنظمة والقرارات، بما لا يتعارض مع نصوص

¹ حميد بوزيدة (2007): جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 14.

² عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان، ص 117.

³ عبد الله علي المنيف وآخرون (1996): المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، جامعة الملك سعود، الرياض، ص 06.

القانون وأحكامه فالإدارة التنفيذية هي إدارة تشرف على تنفيذ أحكام القانون الضريبي كما أراد المشرع.

ت- **الجهاز القضائي:** وهو الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة التنفيذية وذلك فيما يتعلق بتقدير الضرائب واجبة الدفع على المكلفين، ويجب أن يتمتع أعضاء هذا الجهاز بالاستقلال والحياد التام بعيدا عن تأثيرات الإدارة التنفيذية والمكلفين، بالإضافة إلى ضرورة الإلمام بجميع القوانين والتعليمات التي تصدرها الإدارة التشريعية والتفسيرات التي تصدرها الإدارة التنفيذية.

المطلب الثاني: مفهوم الضريبة

أولاً: تعريف الضريبة وخصائصها

أ- تعريف الضريبة

اختلفت وجهات نظر كتاب الاقتصاد والبيئة والمدارس التي ينتمون إليها، ومن أهمها ما يلي:

التعريف الأول: في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن تعرف الضرائب على أنها " مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية " ¹.

التعريف الثاني: الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العمومية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين

وفقا لقدراتهم التساهمية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية نفقات الدولة ².

التعريف الثالث: الضريبة مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة إسهاما منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة، كما أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها دون مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع ³.

¹ - محمد عباس محرز (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، منشورات ITCIS، الجزائر، ص 09.

² - L. Mehl et P. Beltrame (1984) : **science et technique fiscale**, éditions PUF, Paris, P 05.

³ - خليل عواد أبو حشيش (2003): **المحاسبة الضريبية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ص 14.

التعريف الرابع: الضريبة فريضة إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة¹.

التعريف الخامس: الضريبة مساهمة إجبارية تفرضها الدولة حيث أن دافعي الضريبة ربما لا يتحقق لهم شيء على مساهمتهم مباشرة في حين أنه بالمقابل يحصلون على فوائد السكن والتعليم والصحة والأمن².

التعريف السادس: الضريبة تمثل فريضة تدفع جبرا إلى الدولة وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقا بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة³.

وقد أجمعت معظم التعاريف السابقة وحتى التي لم تعرض في هذا المطلب على أن الضريبة هي عبارة عن مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وذلك وفق قانون أو تشريع محدد ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها⁴.

ومن التعريف الشامل السابق نستنتج ما يلي:

- تدفع الضريبة جبرا وليس اختيارا من خلال سلطة وسيادة الدولة من مصدر قانوني أو تشريعي؛
- تدفع وتحصل الضريبة نقدا أي أنها فريضة مالية؛
- تحصل من المكلف بشكل نهائي دون إرجاعها؛
- تستخدم الحصيلة الضريبية لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة؛
- تدفع الضريبة دون مقابل مباشر.

¹ - عبد الناصر نور وآخرون (2008): **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان، ص 13.

² - Kate Nightingale (2002) : **Taxation theory and practice**, Fourth edition pearson education limited. United Kingdon,P 01.

³ - R. Sommerfield, H. Anderson and H. Brook (1977) : **introduction to taxation**, Fourth edition, Harcourt Jovanvich inc, New york, P 01.

⁴ - محمد أبو النصار. محفوظ المشاعلة. فراس عطا الله الشهبان (2003): **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين، عمان، ص 03.

ب- خصائص الضريبة

انطلاقا من التعريف والاستنتاجات السابقة للضريبة خصائص الضريبة تمثل ما يلي¹:

ب.1- الضريبة ذات شكل نقدي

الضريبة اقتطاع نقدي، وهو ما يفرقها عن تسخير الأشخاص والسلع، حيث تستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين²، أي هي عبارة عن مبلغ من المال ولا يمكن أن تكون على شكل سلعة أو خدمة خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تدفع عينا كمية من المحاصيل الزراعية كالقمح على سبيل المثال³.

وفي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية، لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية، ويظهر ذلك جليا في العصور الاقطاعية حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الزمن وتماشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل في صورة عينية كما أن النفقات العامة بدورها كانت تتم في صورة عينية، إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين (السخرة)، لكن الأمر قد تطور كثيرا في العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود هي وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر انتشارا مما أدى بصورة حتمية أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات على مختلف جوانب النشاط الاقتصادي تتم بصورة نقدية.

ويتفوق الشكل النقدي للضريبة على الشكل العيني في عدة أوجه⁴:

- الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهضة قد تفوق قيمة الضريبة العينية؛
- الضريبة العينية لا تتسم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص؛
- عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية والمالية الحديثة.

¹- مختار علي أبو زريدة (1991): المحاسبة الضريبية، الطبعة الثانية، دار الجنوب للنشر، قبرص، ص 23.

²- محمد عباس محرز (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 10.

³- بوعون يحيواوي نعيمة (2011)، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، ص 44.

⁴- محمد عباس محرز (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 11 - 12.

ب.2- الضريبة فريضة جبرية

المكلف بالضريبة ليس حرا في دفعها، فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) وتحصل باستعمال الجبر، حيث يوجد جهاز كامل للجبر والعقوبات يقوم بإلزام المكلف بالضريبة على الدفع، ويمكن أن يظهر الجبر في أنه تهديد بسيط، ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخلص دينه الضريبي، بالإضافة إلى ذلك فإن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه¹.

ب.3- الضريبة تفرض بلا مقابل

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به فهو يدفع الضريبة بصفته عضوا في المجتمع، أي لا منفعة خاصة يحصل عليها دافع الضريبة، رغم أنه ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة خاصة أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق وكل فرد في مجتمعها ينتفع بهذه الخدمات ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة بل بكونه عنصرا وفردا من أفراد المجتمع وهذه المنفعة ليست حkra عليه وحده ولكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع.

نستنتج أن الضريبة تدفع دون مقابل منفعة خاصة، كما أن تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم استفادة الشخص من الخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكاليفية للفرد وعلى تحمل الأعباء العامة².

ب.4- الضريبة تفرض بموجب قواعد قانونية

أي أنها تؤدي طبقا لتشريع قانوني تصدره السلطة التشريعية.

ب.5- تحقق الضريبة النفع العام

الهدف من فرض الضريبة هو الحصول على موارد مالية للدولة لتغطية النفقات العامة بالإضافة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من أجل تحقيق النفع العام للمجتمع³، ورغم استقرار مفهوم "النفع العام" كأساس للضريبة مع عدم إصدار أي نص قانوني أو دستوري يخصه، اختلف الباحثين في علم الاقتصاد على المقصود به.

¹ - Mohamed Abbas Maherzi (2010) : **introduction à la fiscalité**, ITCIS éditions, Alger, P11.

² - رضا خلاصي (2014): **شذرات النظرية الجبائية**، مرجع سابق، ص 42 - 43.

³ - عادل أحمد حشيش (1992): **أصول الفن المالي للاقتصاد العام**، دار النهضة العربية، بيروت، ص 119.

المدرسة الكلاسيكية فسرت النفع العام بتغطية النفقات العامة المعتادة أي أن الضريبة أداة الحصول على موارد مالية لتغطية النفقات العامة دون أي تأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية¹، أما التحليل الاقتصادي الحديث فقد أنكر حيادية النقود ومنه حيادية الضريبة التي مهما كان هدفها سوف تؤثر حتما على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتواجدة فيه²، وتذكر للضريبة المنافع العامة الآتية³:

- طريقة دفع للمصلحة الاجتماعية؛
- وسيلة للارتقاء بالنمو الاقتصادي في المجتمع؛
- مسار يمكن من خلاله إعادة توزيع الدخل والثروة بطريقة عادلة؛
- وسيلة لتحقيق الاستقرار قصير أو طويل الأجل.

ب.6- الصفة النهائية للضريبة⁴

خلافًا للقرض تدفع الضريبة بصفة نهائية وغير قابلة للاسترداد إلا إذا دفعت بشكل الخطأ أو تكون قابلة للاسترداد، هذا معناه أن الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة أو المطالبة بفوائد عنها لأنها تجبى من المكلف من قبل الدولة بصفة نهائية دون الالتزام بردها وهذا ما يشكل الاختلاف عن القرض العام الذي يدفع جبرا وتلتزم الدولة برده إلى دافعه مع الفوائد المترتبة عليه.

ثانيا: مبادئ الضريبة

أ- مبادئ الضريبة

يقصد بها المبادئ العامة التي تحكم الضريبة، وهي مجموعة من القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي. ولقد ذكرنا سابقا أن ADAM SMITH بادر بصياغة أهم هذه المبادئ والسارية المفعول إلى يومنا هذا وهي⁵:

¹- فوزي عطوي (2003): المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص 57.

²- فوزي عطوي (1989): الاقتصاد السياسي " النقود والنظم النقدية "، دار الفكر العربي، بيروت، ص 119.

³ - Wael Al Rashed (1992): Kuwait's tax reformation, its alternatives, and impact on developping accounting profession, P114.

⁴- رضا خلاصي (2014): شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 45 – 46.

⁵- عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، مرجع سابق، ص 37 – 40.

مبدأ العدالة والمساواة

تفرض الضريبة على كل دخل وعلى كل فرد في المجتمع وحسب طاقة المكلف بها، لأنه من الواجب أن يشترك الجميع في نفقات الحكومة والعدالة الضريبية أخذت شكلين:

• أفضيا، العدالة أمام الضريبة: وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الأفراد في دفع الضريبة؛

• عموديا، العدالة عن طريق الضريبة: وتعني تحقيق العدالة (أي التقليل من الفوارق بين الأفراد) عن طريق الضريبة، ذلك أن الضريبة لم تعد محايدة في المنظور المعاصر.

تمتد فكرة العدالة إلى مدى كفاءة الإدارة الضريبية، لأن التعقيدات البيروقراطية التي تصاحب أحيانا تحصيل الضريبة تجعل البسطاء يتحملون أعباء نتيجة عدم إدراكهم للإجراءات التي قد تكون في صورة عقوبات، غرامات وضياع وقت وجهد.

يقتضي مفهوم العدالة الضريبية أن تفرض على أساس القدرة التكاليفية (الطاقة الضريبية، القدرة على الدفع) للأفراد. إلا أن قياس هذه القدرة وتحديدتها بطرح مشاكل عديدة ويتفق البعض على أن القدرة التكاليفية هي قدرة الممول على المساهمة الضريبية في تمويل الإنفاق العام مع المحافظة على وجوده.

مبدأ اليقين

أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محدّدة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم بحيث يكون ميعاد الدفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحا ومعلوما للممول ولأي شخص، والهدف من ذلك هو حماية الممول من التعسف وتعريفه بحجم التزاماته. ويتطلب هذا استقرار التشريع الضريبي وإبعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل الممول عاجزا عن تتبع هذه التعديلات.

مبدأ الملاءمة في التحصيل

ويعني ذلك أن تجبى الضرائب في الأوقات وبحسب الطرق الأكثر ملاءمة للممول، وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة واختيار الأوقات الملائمة، وتبسيط إجراءات التصريح والأساليب التي لا يتضرر منها الممول عند الدفع.

ولقد كان للإسلام السبق في إقرار هذا المبدأ في الزكاة بفرضها في الزرع والأمر بإخراجها عند الحصاد وجني الثمار¹.

¹- القرآن الكريم، سورة الأنعام، الآية 141.

مبدأ الاقتصاد في النفقة

أن تطبيق الضريبة وتحصل بطريقة تخرج من الممول بأقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل الخزينة العمومية، وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة لتحصيلها، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يتحملها الممول و/أو تقلل من دخول الخزينة العمومية، إضافة إلى

مبادئ ADAM SMITH

الأربعة السابقة والتي وضعها في اعتبار أن الضريبة لها هدف مالي في تغطية نفقات الدولة فقط، أضاف باحثو الاقتصاد المالي مبادئ أخرى مكملة وتتماشى ما أتت به الأفكار الاقتصادية الحديثة كما يلي¹:

مبدأ البساطة

أن يضم النظام الضريبي ضرائب ضرورية وبسيطة وبمعدلات منخفضة تعمل على شفافيته ووضوحه وهذا ما ينعكس بالإيجاب على إدارة الضرائب والمكلفين بها والعكس صحيح مع صعوبة التطبيق في حالة كون الضرائب معقدة وبمعدلات مرتفعة.

مبدأ المرونة

على الدولة أن تتبنى نظام ضريبي يتماشى مع ظروفها وبيئتها الاقتصادية لأنه يعكس التطورات الاقتصادية والاجتماعية السابقة والحالية. إن فعالية النظام الضريبي مقترنة بكونه وظيفته وزمانه وهذا معناه أن يتصف بالمرونة اللازمة لتأدية ما هو منتظر منه في النظام المالي للدولة، لكن في حالة عدم استقرار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية قد يؤدي إلى فقدان فعالية النظام الضريبي لعدم تلاؤمه مع الأوضاع الجديدة وهذا ما يضطر الدولة إلى تعديله وتكييفه مع المستجدات.

مبدأ التنسيق

يقصد به الترابط والانسجام بين مختلف ضرائب النظام الضريبي، وتكمن أهمية التنسيق عند التغيير في نسب الضريبة السائدة إلى أعلى أو إلى أسفل الضريبة التابعة لها، وعند منح إعفاءات ضريبية... الخ

تكمن أهمية التنسيق الضريبي في الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي تحقيقه.

¹ - ناصر مراد (2011)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 94 - 97.

مبدأ التنوع

التنوع هو تعدد الضرائب أو وجود مزيج من الضرائب المباشرة و غير المباشرة قصد إسهام جميع الأفراد في إيراد الدولة، ويساهم التنوع على أن لكل ضريبة مزايا و عيوب لذلك تقتضي الضرورة وجود عدة ضرائب تكمل بعضها البعض، ويتطلب التنوع وجود درجة عالية من التنسيق والترابط والتكامل بين مختلف الضرائب.

مبدأ الاستقرار

أي وجود درجة عالية من ثبات الضرائب وإجراءات و مواعيد تحصيلها، ولا يقصد بالاستقرار الجمود ورفض الإصلاح، بل يجب أن تكون هناك تطورات وفق التغيرات التي يفرضها الواقع، وفي هذه الحالة يجب على المشرع التأكد من ضرورة أي تعديل ودراسة مختلف الآثار الناتجة عنه.

المطلب الثالث: تعريف الرسم ومقارنته بالضريبة

عند الحديث عن النظام الضريبي أو الجباية لا نستثني الرسم الذي يختلف عن الضرائب في عناصر محدّدة ويمثّل أداة الحصول على موارد مالية وتحقيق الأهداف الاقتصادية إلى جانب الضريبة.

أولاً : تعريف الرسم

هناك عدة تعاريف نذكر منها:

- اقتطاع نقدي يمولّ الخزينة العامة للدولة ويدفع من كل شخص مقابل حصوله على خدمة من طرف الدولة تعود عليه بالنفع الخاص إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل¹؛
- مبلغ نقدي إلزامي نهائي من النقود محدد سلفاً يدفع لقاء نفع خاص؛
- مبلغ نقدي يدفع من طرف المستفيدين من خدمات معينة بعد طلبها من طرف السلطات أو المجتمع.

ثانياً : أوجه الاختلاف والتشابه بين الرسم والضريبة

أ- عناصر التشابه بين الضريبة والرسم

- كلاهما عنصر نقدي؛
- كلاهما مورد تمويل الخزينة العامة؛
- كلاهما مقنن من طرف السلطات بنصوص تشريعية؛

¹ - محمد سعد فرهود (1979): مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، حلب، ص 151.

- تحديدهما غير قابل للتدخل أو إبداء الرأي من طرف الخاضع لهما.

ب- عناصر الاختلاف

- الضريبة جبرية على المكلف بها، لكن الرسم سدّد للحصول على مقابل (خدمة) وتحديده يعتبر إجباري من طرف الدولة؛
- كيفية تحديد كل من الرسم والضريبة¹؛
- الهدف من الضريبة اقتصادي واجتماعي أما الرسم فهو زيادة تحقيق الإيراد المالي للدولة؛
- الضريبة تفرض دون مقابل من الفرد مساهمة في تكاليف العبء العام، و الرسم يفرض مقابل خدمة خاصة لدافعه يعود عليه بالنفع الخاص، يترتب عن هذا الاختلاف قاعدة عامة في تحديد الضريبة تكون المقدرة المالية للفرد بحيث يتناسب سعر الضريبة مع قدرته المالية، أما بالنسبة للرسم فإن القاعدة العامة في تحديد سعر الرسم أو القيمة الخدمية التي يحصل عليها الفرد بصرف النظر عن قدرته².

المطلب الرابع: التقسيمات والأسس القانونية والتنظيم الفني للضرائب

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع وتختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إليها والدولة عند فرضها تركز على قواعد قانونية في تطبيقها وتسعى دوماً إلى اختيار الصيغة التنظيمية الفنية الضريبية الأنسب لتحقيق أغراضها تجاه المجتمع.

أولاً: تقسيمات الضرائب

تعددت الضرائب واختلفت صورها الفنية باختلاف المكان والزمان ولكل نوع مزاياه وعيوبه، ومن اهتمامات الدولة اختيار مزيج متكامل يحقق أهدافها وتصنف الضرائب كما يلي³:

أ- التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

هذا النوع من التصنيفات يؤدي إلى الفصل بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية وبين الضرائب العامة والضرائب الخاصة وبين الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة.

1- الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية

• الحقيقية: قائمة على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة كالسبع، الرسوم على رقم

الأعمال، ضرائب الاستهلاك، حقوق الجمارك ... الخ

¹- عادل فليح العلية (1969): المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 96.

²- السيد عبد الموالي، مطبوعة غير منشورة ودون سنة نشر: المالية العامة، كلية الحقوق بجامعة القاهرة، القاهرة، ص 401.

³- بوعون يحيوي نصيرة (2010): الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق، ص 19 - 20.

- الشخصية: تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بها¹ كالضريبة على الدخل الإجمالي التي تنماشى حسب القدرة التكلفية للفرد.

2- الضريبة العامة والضريبة الخاصة

- العامة: تجمع الضريبة على الدخل في مجمله وعلى رأس المال، وهي تركيبية لأنها تتركب كل الدخل مهما كان مصدرها كالضريبة على انتقال الثروة بثمان (الكتلة الموروثة).
- الخاصة: تخص فئة واحدة من الدخل، تعتبر ضريبة تحليلية لأنها تستهدف كل عنصر على حدى كالضرائب على التداول أو الاستهلاك لأنها تختص بكل منتج.

3- الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة

- الواحدة: تفرض على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره والذي تحدده الإدارة الضريبية المختصة في ذلك؛
- المتعددة: تفرض على كل نشاط ضريبة خاصة به، فالإيراد الذي يكون مصدرة رأس المال تكون ضريبته عالية وهذا لكونه لم يبذل أي جهد جسماني عكس الإيراد الذي مصدره العمل كالأجور فيخضع لضريبة منخفضة وهذا جهد فكري أو جسماني، أما الإيراد الذي يكون مزيج بين العمل ورأس المال فيخضع لضريبة وسط.

ب- التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة

طبقا لهذا التصنيف تقسم الضرائب إلى ضرائب توزيعية وقياسية، وإلى ضرائب تصاعدية ونسبية كالآتي:

1- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية

- التوزيعية: لا يحدد المشرع معدلها مسبقا ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية في مرحلة تالية يقوم بتوزيعها على المكلفين بها بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة؛
- القياسية: يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

2- الضرائب التصاعدية والضرائب النسبية

- التصاعدية: يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة فيزداد كلما ازدادت المادة الخاضعة لها؛

¹ - بشور عصام (1993): المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السادسة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، ص 237.

- **النسبية:** ضريبة يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها، أي أن هذا السعر ثابت ووحيد بالنسبة لجميع المداخل، ويعتبر هذا الأسلوب بسيط وسهل التطبيق بالنسبة لإدارة الضرائب أو بالنسبة للمؤسسات في حساب ضرائبها، حيث يعامل هذا الأسلوب جميع المكلفين معاملة واحدة دون أن يفرق بين فئات المجتمع.

ت- التصنيف الاقتصادي

يؤخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة الذي يجعل من الضريبة أداة للتنمية الاقتصادية بدلا من الوظيفة المالية، ويضم هذا التصنيف ثلاثة فئات من الضرائب كما يلي:

1- الضرائب على الدخل: يمثل الدخل الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها

الشخص خلال فترة زمنية معينة، ونظرا لتعدد مصادره أصبحت الضريبة عليه ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة، فقد يكون المصدر من العمل أو رأس المال أو كلاهما، كما يمكن أن يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة، وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا ومجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الكلي.

تتميز هذه الضريبة بالبساطة وسهولة تحديد السعر الضريبي وقلة نفقاتها بالنسبة لإدارة الضرائب وذلك لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلف بالضريبة. وتعتبر الضرائب على الدخل من الضرائب المباشرة حيث تفرض على الدخل الصافي للأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص المعنويين في نهاية الدورة المحاسبية.

2- الضرائب على رأس المال: تنشأ عن واقعة تملك رأس المال ويقصد بها من الناحية الضريبية

مجموع الأموال المنقولة، الأسهم، السندات، والعقارات المبنية التي يملكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدر دخلا أم لا، كحقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني.

3- الضرائب على الإنفاق: تسمى أيضا بالضرائب على الاستهلاك حيث تحسب الدخل بطريقة

غير مباشرة، لذلك فإن الخصوصية التي تميزها هي كون المكلف القانوني يختلف عن المكلف الفعلي حيث لا يقوم الأول إلا بجمعها وإدماجها مع سعر البيع في حين يقوم الثاني (الفعلي) بتحمل عبئها عند استهلاكه للسلع والخدمات التي تشملها، ومن أحسن تطبيقات هذا النوع من الضرائب هو الرسم على القيمة المضافة، وفي نفس الصنف تدخل الحقوق الجمركية التي

تعتبر أيضا ضرائب على الإنفاق وهي تفرض عادة على السلع المستوردة ويتم إدماج هذه الحقوق في السعر ويتحملها المستهلك النهائي.

ث- التصنيف على أساس مادة الضريبة

تنقسم الضريبة طبقا لهذا المعيار إلى نوعين¹:

1- **الضريبة على الأشخاص**: أي أن يصبح الإنسان هو نفسه محل أو وعاء الضريبة إذ تفرض عليه بمجرد وجوده في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة ويراعى عند فرضها الحالة الاجتماعية والمالية للمكلف، أمثلة ذلك كونه يتولى عدد أفراد معين وكونه مستأجر وكونه متزوج أو أعزب ... الخ.

2- **الضريبة على الأموال**: اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص وقد أصبحت الثروة أساس تحديد الوعاء الضريبي في النظم المالية المعاصرة فيما يتعلق بالضرائب على الأموال.

ج- التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

في بادئ الأمر تبدو التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة سهلة للغاية، إلا أنه في الواقع من أكثر الأمور في المجال الضريبي تعقيدا وصعوبة نظرا لتعدد الضوابط والمعايير المستخدمة في هذا المجال إذ تتبع كل دولة أسلوبا خاصا بها للتمييز بين هذين النوعين فما يعتبر ضرائب مباشرة في بلد ما قد يعتبر ضرائب غير مباشرة في بلد آخر. إلا أن هناك معايير عامة اتفق عليها علماء المالية العامة² للتفريق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهي المعيار الإداري والمعيار الاقتصادي والمعيار المالي³:

1- **المعيار الإداري**: يعتمد المعيار الإداري على الأسس الإدارية لتنظيم الضريبة فتكون الضرائب مباشرة وفق هذا المعيار تلك الضرائب التي تدخل في اختصاص دائرة الضرائب المباشرة، وضرائب غير مباشرة تلك الضرائب التي تدخل في اختصاص دائرة الضرائب غير المباشرة.

حسب هذا المعيار تجبى الضرائب المباشرة بالاعتماد على جداول إسمية تتضمن قائمة بأسماء المكلفين وعناوينهم ونوع الضريبة الخاضعين لها ومقدارها (كالضريبة على المرتبات والأجور، والضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على ربح العقارات ... الخ).

¹ - محمد حمو. منور أوسر سير (2009): جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 36.

² - بوعون يحيى ناصرة (2010): الضرائب الوطنية والدولية، مرجع سابق، ص 24.

³ - بشور عصام (1987): المالية والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 147.

أما الضريبة المحصلة دون جداول مدونة بها أسماء المكلفين فتعتبر ضرائب غير مباشرة كالضريبة على المواد الغذائية والضرائب على النفقات أو الاستهلاك، في هذه الحالة تفرض الضريبة وتجبى بمناسبة الحادثة المنشئة للضريبة إذ يتعذر تحديد اسم المكلف ومقدار الضريبة بصورة مسبقة وبالتالي فهي تفرض على السلعة وليس على مستخدمها¹.

ورغم أن هذا المعيار واضح ومطبق في التشريع الضريبي بشكل واسع وينتج عنه وجوب الفصل في الضرائب المباشرة بين مرحلتين تحقق الضريبة وجبايتها وذلك على عكس الحال في الضرائب غير المباشرة حيث يتولى الموظف نفسه القيام بعملتي التحقق والجباية معا. إلا أنه يؤخذ على المعيار الإداري أنه لا يستند إلى أساس علمي ولا على طبيعة الضريبة لتحديد نوعيتها، بل يتخذ التشريع الوضعي المعبر عنه بالأساليب الإدارية لتنظيم الضريبة أساسا لذلك.

2- المعيار الاقتصادي: يتخذ تحمل المكلف لعبء الضريبة أساسا للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فإذا فرضت الضريبة على المكلف بالذات وتحمل هذا الأخير عبء الضريبة بصورة حقيقية ونهائية دون أن ينقلها إلى غيره كنا أمام ضريبة مباشرة، أما إذا نقل المكلف القانوني عبء الضريبة إلى مكلف آخر مستفيدا من بعض الظروف الاقتصادية كنا أمام ضريبة غير مباشرة. وعلى الرغم من أن المعيار الاقتصادي يركز على مبادئ فقهية واضحة تحدها قوانين انتقال العبء الضريبي، إلا أنه لا يخلو من بعض السلبيات فهو مبني على ظاهرة اقتصادية معقدة جدا لا يمكن تحديد ضوابطها بصورة نهائية، تخضع لتقلبات الحالة الاقتصادية. فانعكاس الضريبة يتعلق إلى حد كبير بالعرض والطلب والحالة الاقتصادية.

3- المعيار المالي: يعتمد هذا المعيار على ثبات مطرح الضريبة ومدى استمراره²، فالضرائب المباشرة تفرض على مطرح دائم وقابل للاستمرار في حين تفرض الضرائب غير المباشرة على وقائع كالإنتاج والاستهلاك أو على تصرفات المكلف كالإنفاق، أي أن الضريبة المباشرة تفرض على ذات الثروة أما الضريبة غير المباشرة فتفرض على حركة الثروة.

ويقترح هذا المعيار من المعيار الإداري في أن الجداول الإسمية للتحقق الذي يعتمد عليها المعيار الإداري لا يمكن تنظيمها إلا إذا كان مطرح الضريبة ثابتا يتكرر بصورة منتظمة فيأتي المعيار المالي ليؤكد المعيار الإداري ويتممه، إذ من غير الممكن في الضرائب على الاستهلاك معرفة اسم المكلف

¹ - حسن عواضة (1978): المالية العامة - دراسة مقارنة -، دار النهضة العربية، لبنان، ص 167.

² - حسن عواضة (1978): المالية العامة - دراسة مقارنة -، دار النهضة العربية، لبنان، ص 167.

ومقدار الضريبة بشكل مسبق لأنها تفرض على وقائع طارئة ولأن مطرحها لا يتصف بالثبات أو الاستمرار فهي ضرائب غير مباشرة.

يتبين مما سبق أن الضرائب تكون مباشرة إذا تحملها المكلف القانوني بصورة نهائية أو إذا أصابت الثروة المكتسبة وفرضت على مطرح دائم ومتكرر أو إذا تولت إدارة الضرائب المباشرة أمر تحققها وجبايتها. وتكون غير مباشرة إذا تحملها غير المكلف القانوني¹ أو إذا فرضت على صفقات ووقائع تتم عن ثروة المكلف وأصابت أوجه استعمال هذه الثروة وانتقالها أو إذا اعتبرت كذلك من قبل الإدارة الضريبية.

والجدول الآتي يبين مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

الجدول رقم 1: مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

المساوئ	المزايا	
<p>* طول مدة التحصيل: لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب؛</p> <p>* تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي؛</p> <p>* يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.</p>	<p>* ثابتة المردودية نسبيا: تفرض على عناصر ثابتة نسبيا؛</p> <p>* سهولة التحصيل: لأنها تفرض على عناصر معرفة مسبقا لدى إدارة الضرائب؛</p> <p>* استجابتها لقاعدة الملائمة واعتبارات العدالة؛</p> <p>* تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم.</p>	الضرائب المباشرة
<p>* تحصيل ناقص (غش ضريبي)؛</p> <p>* ثقيلة المراقبة: تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها؛</p> <p>* غير مستقرة المردودية.</p>	<p>* مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة؛</p> <p>* مرونة تحصيلها: بحيث تتغير بطريقة سريعة طبقا للحالة الاقتصادية فتزداد في حالة الرخاء؛</p> <p>* تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية أو لحماية الصناعات الناشئة؛</p> <p>* تشكل إيرادا دوريا ومستمر على مدار السنة للخزينة العمومية.</p>	الضرائب غير المباشرة

المصدر: طارق الحاج (1999): المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص 47.

¹ - ياسر صالح الفريجات (2008): المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ص 21.

ثانيا: الأسس القانونية للضريبة

عملت النظرية العامة للضريبة في إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، أولهما نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي¹.

أ- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي

لقد هيمنت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، فالنظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة، والمتمثلة في الانتفاع بمرافق الخدمات العامة المختلفة، وعلى هذا الأساس كانت حجة قانونية لفرض الضرائب لإلزام الأفراد بأدائها؛

ويرجع أنصار هذه النظرية على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي Le contrat social، وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة²؛

واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف هذا العقد، فاعتبره البعض كآدم سميث عقد بيع خدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، وقد شبه البعض الآخر هذا العقد الضمني على أنه عقد شراكة، واعتبر أصحاب هذا التكييف أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل نفقات خاصة جراء ذلك، ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة الشركة، أي خدمات المرافق العامة ومن ثم يتعين على المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليها الدولة، وقد ذهب بعض المنظرين وعلى رأسهم

"مونتيسكو" إلى اعتبار هذا العقد على أنه عقد تأمين، فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم والانتفاع بها على أحسن صورة، ومن ثم تعتبر الضريبة قسط

¹- محمد عباس محرز (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 15.

²- المرجع نفسه، ص 16.

التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم وأرواحهم، وهناك من اعتبر أن هذا العقد عقد مقايضة بين مال المكلف والمنفعة التي يحصل عليها الفرد، وآخرون اعتبروا أن هذا العقد عقد إيجار فالدولة تعد المرافق وتقدم خدمات والأفراد يدفعون ضريبة مقابل ذلك¹؛ الواقع أن هذه النظرية تقدم تفسيراً يناسب فترة معينة وقد انقضت وحالياً تفرض الضريبة بلا مقابل فالمكلف لا يحصل على نفع خاص به بل يدفع لكونه عضو في الجماعة السياسية، فهذه النظرية وإن كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته، لذلك ظهر تيار آخر يعمل على إقامة وتأسيس فرض الضريبة وهو نظرية التضامن الاجتماعي².

ب- نظرية التضامن الاجتماعي

ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن المواطنون يسلمون بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية، تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاتهم ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكاليفية (المالية) كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين دون استثناء وبغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة، وأكثر من ذلك فمن الممكن دون استثناء وبغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كذوي الدخل المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع الضرائب كالمواطنين المقيمين بالخارج؛

بالإضافة إلى ما ذكرناه، فإن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة وهذا ما يفسر التزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة إقامة عادية أو مستمرة بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم، فمن خلال مجمل الأفكار التي قمنا بعرضها، يتضح أن هذه النظرية كمثل السند القانوني الذي ترتكز عليه الدولة لبيسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب³.

¹- نفس المرجع، ص 16 - 18.

²- محمد عباس محرز (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 18.

³- سوزي عدلي ناشد (2003): المالية العامة، دار منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص 124.

ثالثاً: التنظيم الفني للضريبة

رغم أن للضريبة جوانب اقتصادية، سياسية، اجتماعية وقانونية تعكس الطبيعة المتشابكة لها، إلا أن ثمة جانباً فنياً يحكم فرضها وجبايتها ويحدد مراحلها وإجراءاتها¹؛ ويقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة، تحصيلها، وتنظيم الضريبة يثير عدة مشاكل إذ يجب أن يختار المشرع أولاً المادة الخاضعة للضريبة وطرق تحديد حجم هذه المادة، فإذا وصل إلى ذلك تثار أمامه مشكلة سعر الضريبة، فإذا تم له ذلك تطلب الأمر تحديد كيفية تقديرها وتحصيلها.

أ- تحديد وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المادة التي تفرض وتقوم عليها الضريبة، ويقضي التعرف على وعاء الضريبة تقييم العناصر الخاضعة للضريبة²، وتحديد الواقعة المنشئة لها والشخص موضوع التكليف الضريبي³، حيث تعتبر هذه المرحلة أعقد جوانب الفن الضريبي، وتختلف الطرق المستخدمة في حصر وتقدير الأموال ولهذا الاختلاف أثر في كثير من الأحيان على حصيلة مبلغ الضريبة وعدالة توزيعها.

1- اختيار أساس فرض الضريبة

أي الشيء الذي يتم إخضاعه للضريبة، هل هو الأفراد، الثروة، الدخل، النشاط، أو المنتج؟ وبالتالي يعبر عن العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، ومنه تستمد مصدرها بشكل مباشر أو غير مباشر وأول عنصر اقتصادي خضع للضريبة هم الأشخاص الطبيعيون كزكاة الفطر على المسلمين على سبيل المثال، أما العنصر الثاني الذي كان أساس فرض الضريبة فهو رأس المال⁴.

2- تحديد الواقعة المنشئة للضريبة

تعبر الواقعة المنشئة للضريبة عن الحدث الذي بموجبه يتم إنشاء الدين الضريبي، أي الوقت الذي يمكن فيه للسلطات العمومية إلزام الأفراد عن التنازل على جزء من المادة التي تم اختيارها أساساً لفرض الضريبة وفق مبدأ الملازمة في التحصيل⁵.

¹ - عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 45.

² - محمد الصغير بعلي وآخرون (2003): المالية العامة، دار العلوم، عنابة، ص 66.

³ - عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 45.

⁴ - نفس المرجع، ص 45 - 46.

⁵ - نفس المرجع، ص 50.

3- تحديد المادة الخاضعة للضريبة

وهذا من خلال التعرف على حدود هذه المادة باستبعاد ما يسمح القانون باستبعاده حتى لا يخضع للضريبة، فعند تحديد الربح الضريبي في الجزائر مثلا يسمح القانون باستبعاد من الربح المحاسبي (المحسوب على أساس الفرق بين الإيرادات والمصروفات) بعض العناصر المحددة في قانون الضرائب، إلا أن القانون في المقابل لا يسمح بخصم بعض الأعباء أي يجب إعادة إدماجها في الربح المحاسبي.

4- طرق تحديد وعاء الضريبة

ويمكن التمييز في هذا المجال بين أسلوبين أساسيين لتحديد وعاء الضريبة هما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر.

4-1- الأسلوب المباشر

ويعتمد هذا الأسلوب على طريقة الإقرار وطريقة التحديد الإداري المباشر.

4-1-1- تصريح المكلف بالضريبة (طريقة الإقرار)

يستند هذا الأسلوب إلى تصريح المكلف ذاته بعناصر ثروته ومداخيله ومجموع العمليات التي قام بها في الآجال والمواعيد المحددة قانونا، وتقوم على أساس قاعدة أساسية وهي افتراض حسن نية المكلف بالضريبة، مع احتفاظ الإدارة الجبائية بحق إجراء مراقبة مضادة للتأكد من مدى صحة التصريحات¹.

4-1-2- طريقة التحديد الإداري المباشر

تبعاً لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقريبي بناء على عدد من الضرائب، كأن يتم تقدير الأرباح على أساس النشاط التجاري. يمتاز هذا الأسلوب بالبساطة خاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تحديد نتيجة أعمالهم أما عيوبه فهي الخلافات التي قد تحدث بين المكلف والدوائر الضريبية، إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق عن دخل المكلف الصحيح، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة².

¹- علي زغود (2005): المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 194.

²- محمد حمو، منور أوسريز (2009): جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 37 - 38.

4-2- الأسلوب غير المباشر

ويعتمد هذا الأسلوب على طريقة المظاهر الخارجية أو طريقة التقدير الجزافي أو التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير.

4-2-1- طريقة المظاهر الخارجية

تعتمد هذه الطريقة على قيام السلطات المختصة بتقدير الأوعية الضريبية للمكلف بناء على عدة مظاهر خارجية يمكن أن تساعده في تقدير ثروته الحقيقية كعدد وأنواع السيارات التي يملكها ... الخ، ومن مميزات هذه الطريقة أنها سهلة وغير مكلفة وهي تمتاز بدرجة كبيرة من الدقة والوضوح، لكن من عيوبها البارزة أنها لا تمكن المسؤولين في بعض الأحيان من تقدير بعض دخول المكلفين بدقة خاصة أولئك الذين يعملون بقصد أو بدون قصد على إخفاء المظاهر الخارجية لثروتهم، ومن عيوبها أيضا أنها تؤدي إلى الإخلال بقاعدة المساواة أمام الضريبة¹ لأنها لا تأخذ في الاعتبار دخل الفرد وإنما المظاهر الخارجية له وأغلب التشريعات الضريبية تخلت عن هذه الطريقة².

4-2-2- طريقة التقدير المقطوع (الجزافي)

ويجري في ظل هذه الطريقة تحديد المادة الخاضعة للضريبة بالاستناد إلى مجموعة من القرائن المحددة من قبل المشرع، والتي تعد دالة على مقدار دخل المكلف كتحديد الربح عن طريق نسب مئوية من إيرادات المكلف، أو تحديد دخل الطبيب عن طريق المواعيد المضروبة، ويجري تحديد الدخل جزافا بتطبيق القرائن المحددة من قبل المشرع³، وما يعيب هذا الأسلوب هو الصراعات بين المكلف بالضريبة والمكلف بتحصيلها بسبب فرض الإدارة الضريبية الضريبة على دخل افتراضي قد لا يعطي تطابقا حقيقيا مع الدخل الحقيقي، وهذا ما أدى إلى ابتعاد التشريعات الضريبية الحديثة عن استخدام هذه الطريقة⁴.

4-2-3- التقدير عن طريق الإبلاغ من الغير

يستعمل هذا الأسلوب سواء للتحقق من صدق تصريحات الممولين أو لتدقيق التقديرات، ويشترط في هذا الغير أن تكون له علاقة قانونية تربطه والممول، كحالة أرباب العمل مع الأجراء عند

¹ - عبد المنعم فوزي (دون سنة نشر): المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ص ص 142 - 143.

² - زينب حسن عوض الله (دون سنة نشر): مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، ص ص 152.

³ - عباس محمد نصر الله (2015): النظرية العامة للضريبة، الطبعة الأولى، مرجع سابق، ص ص 64.

⁴ - طارق الحاج (2008): المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 52.

اقتطاع الضريبة على الدخل من المنبع، أو تجار الجملة عند تبليغهم للإدارة الضريبية بمبيعاتهم لتجار التجزئة¹.

ب- تحديد سعر الضريبة

ويقصد به التحديد الدقيق للمبلغ الواجب دفعه من طرف المكلف بالضريبة، وهذا على أساس وعاء الضريبة إما بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو بسعر ثابت لا يتغير مهما تغير الوعاء الضريبي².

وهناك أسلوبين رئيسيين لاستقطاع الضرائب وهما الأسلوب القيمي والأسلوب النوعي.

1- الأسلوب القيمي

طبقا لهذا الأسلوب تفرض الضريبة كنسبة معينة من قيمة (سعر) الوعاء الضريبي، وهذا النوع من الضرائب هو الأكثر انتشارا في الوقت الحالي. وتنقسم الضرائب القيمية إلى نوعين تبعا لطبيعة النسبة المفروضة وهما:

1-1- ضريبة المعدل الثابت: الضريبة هنا عبارة عن نسبة ثابتة من الوعاء الضريبي بغض النظر

عن حجم هذا الوعاء، كفرض نسبة 15% على الدخل أو نسبة 10% على الوحدة المباعة³.

1-2- المعدل التصاعدي للضريبة: يقصد بالضريبة التصاعدية تلك النسبة التي تفرض على المادة

الخاضعة للضريبة بحيث معدل الضريبة في هذا النوع يزداد كلما ارتفع مستوى الدخل أو

الثروة، أي أن الضريبة تختلف قيمتها باختلاف المادة الخاضعة لها، ونميز بين نوعين من

الضرائب التصاعدية:

1-2-1- الضريبة التصاعدية الإجمالية بالطبقات: حسب هذا النوع يتم تقسيم المادة

الخاضعة للضريبة إلى مستويات محددة مسبقا بعضها أكبر من بعض، وتكون نقطة البداية

فيها لكل طبقة صفر، ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة لا يتغير، ويتغير هذا المعدل

عند الانتقال من طبقة إلى أخرى كما هو موضح في الجدول الآتي⁴:

¹ - عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 53.

² - مجدي محمود شهاب (1999): الاقتصاد المالي نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص 104.

³ - حسين العمر (2002): مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، ص 51.

⁴ - عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 54 - 56.

الجدول رقم 2: كيفية تطبيق الضريبة التصاعدية الإجمالية بالطبقات

معدل الاقتطاع %	طبقة الدخل
05	1000 - 0
15	2000 - 0
25	3000 - 0
40	3000 من أكثر - 0

المصدر: عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 55.

تبعاً لهذا المنطلق يجد كل ممول أو مكلف بالضريبة أن دخله ينتمي لإحدى هذه الطبقات يدفع النصيب المقدر لهذه الطبقة بأكمله. ويعاب على هذا الشكل من التصاعدية كونه:

- لا ينسجم مع فكرة العدالة الضريبية، إذ نجد أن الدخول المتدنية مهما كان حجمها غير معفاة من الضريبة؛
- يكفي الخروج من طبقة ولو بوحدة نقدية واحدة ليتغير معدل الاقتطاع بشكل مفاجئ، الأمر الذي يدفع الأفراد إلى التهرب من التصريح بدخولهم الحقيقية حتى لا تطبق عليهم معدلات الاقتطاع المرتفعة.

ومن بين سلبيات هذا الشكل من التصاعدية، أنه يقيد رغبة أصحاب المؤسسات في نموها وتطورها طالما أنهم لا يستفيدون من الزيادة في الأجر أو الأرباح لكونها تذهب إلى مصلحة الضرائب. **1-2-2- التصادية بالشرائح:** وفق هذا الشكل من التصاعدية يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح، ويحدد لكل شريحة معدل يطبق عليها، وكلما انتقلنا من شريحة إلى شريحة أعلى ارتفع المعدل كما هو مطبق في الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر، إذ يخضع الدخل لعدة أسعار وفقاً لما يتضمنه من شرائح.¹

وجاءت طريقة التصاعد بالشرائح للتخلص من عيوب التصاعدية بالطبقات، إذ تعتبر كل شريحة مستقلة عن الأخرى، ومن ثم كلما زاد دخل الممول وصل جزء منه إلى شريحة أعلى فإن الجزء الزائد منه هو الذي يخضع فقط للمعدل الأعلى، وبالتالي فإن زيادة المادة الخاضعة للضريبة (ارتفاع الدخل مثلاً) لا يؤثر على الدخل الصافي.

¹ - محمد طاقة. هدى العزاوي (2007): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ص 112.

2- الضرائب النوعية

هذا النوع من الضرائب عادة ما يفرض على السلع على اختلاف أنواعها حيث يتم اقتطاع مبلغ معين عن كل وحدة من السلعة تبعا للوزن أو الحجم أو العدد دون النظر إلى قيمتها (سعرها)، ورغم بساطة هذا الأسلوب وبساطة تطبيقه إلا أنه يعاني من عدم مرونة عائد الضريبة لتقلبات الأسعار مما يجعله أقل فعالية في التأثير على النشاط الاقتصادي¹.

3-الضرائب النسبية

تمثل الضرائب النسبية تلك النسبة المئوية الثابتة المفروضة على المادة الخاضعة للضريبة، لا تتغير مع تغير قيمتها وتفرض على كل الدخل مهما كانت وكلما زادت قيمتها كانت الحصيلة الضريبية أكبر².

4- الضرائب التنازلية

يقصد بالضرائب التنازلية أن يفرض المشرع الضريبي سعر نسبي على المادة الخاضعة للضريبة وأن يتم تنزيله بالنسبة للشرائح الأولى من المادة الخاضعة للضريبة، فكلما ارتفعت قيمة هذه الأخيرة انخفض السعر المطبق من الضريبة وهذا ما يبين علاقة عكسية بين المادة الخاضعة للضريبة والسعر الضريبي المطبق³.

ج- تحصيل الضريبة

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع الإجراءات التي يتم بموجبها انتقال الضريبة من ذمة الممول إلى مصالح الإدارة الضريبية أو الخزينة العمومية⁴ وفقا لقواعد وإجراءات قانونية وهي المرحلة الأخيرة وتعتبر أهم المراحل لأن الإخفاق في تحصيل الضريبة يعتبر ضياع لكل الجهود والتكاليف التي أنفقت من أجل الضريبة.

1- شروط وجوب التحصيل الجبائي

لا يمكن مطالبة أي شخص بتسديد الضريبة إلا إذا توفر سند الإيراد المتميز بالطابع التنفيذي الذي يعطيه القوة القانونية والإلزامية اتجاه المكلفين بالضريبة، وفي حالة عدم التسديد في الأجال

¹- حسين العمر (2002): مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، ص 51.

²- زينب حسين عوض الله (دون سنة نشر): مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص 174.

³- محمد طاقة. هدى العزاوي (2007): اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، 113.

⁴- عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 61.

القانونية يفرض عليهم التحصيل الجبري وأهم أنواع سندات الإيرادات هي: الجدول العام، الجدول الفردي، العقد الجزافي، سند التحصيل، وثائق التصريح الشهرية.

2- طرق التحصيل الجبائي

يوجد هناك العديد من الأساليب لتحصيل الضرائب منها:

2-1- أسلوب الوفاء المباشر: بعد أن يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد أو مواعيد الدفع والإجراءات التي يجب اتباعها، فيقوم الممول مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد أو المواعيد المذكورة ويضمن ذلك أن الوفاء المباشر قد يتم على دفعة واحدة أو على عدة دفعات على شكل أقساط وفقاً للنص القانوني المحدد لذلك.¹

2-2- أسلوب الأقساط المقدمة: تتبع الإدارة الجبائية طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم بها الممول وبمقتضاها يدفع أقساط دورية خلال السنة المالية، طبقاً لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع وحسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة الماضية على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تسويتها بحيث يسترد الممول ما قد يزيد عم قيمة الضريبة المستحقة خلال السنة، أو يدفع ما يقل عنها أو يرحل المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة²، ويمتاز هذا الأسلوب من التحصيل بالميزات التالية³:

- يخفف من وقع الضريبة على الممول ويجعل أدائها سهلاً، بحيث لو انتظر الممول آخر السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة ويتعذر عليه دفعها في موعدها؛
- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة.

2-3- أسلوب الاقتطاع من المنبع: وفق هذا الأسلوب يتم دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير مكلف بها، ومضمون هذا الأسلوب أن يكلف المشرع شخصاً آخر (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) غير المكلف الفعلي بدفع الضريبة إلى الخزينة العمومية على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف الفعلي للضريبة؛

وتعتبر تقنية الاقتطاع من المنبع أسلوباً يسهل على الإدارة الجبائية العمل، ويقلل من إمكانيات التهرب الضريبي، كما تنشأ عنه حالة من التخدير اتجاه الضريبة لدى الممولين، كونهم يعتادون على السلوك والتصرف على أساس أن دخولهم هي الدخول المخصوم منها مبلغ الضريبة⁴.

¹ - حامد عبد المجيد دراز (2004): مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، ص 111 - 112.

² - خباياة عبد الله (2009): أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص 143.

³ - المرجع نفسه، ص 143.

⁴ - عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 61.

المبحث الثالث: الإطار النظري للمعلومة المحاسبية المالية

تطور العلم والفكر المحاسبي مع الزمن بتوازن وقدم عدة أساليب وقواعد ونظريات تعالج عدة مجالات أدت إلى تقديم المحاسبة لمعلومات مالية تساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية على المستوى الجزئي والكلي، وترتكز المحاسبة على إطار نظري أكاديمي ومهني طوره الفكر المحاسبي منذ أن وضع المفكر الإيطالي لوكا باشوكيا أول أساس علمي للمحاسبة سنة 1994 المتمثل في مبدأ القيد المزدوج¹.

المطلب الأول: نبذة عن التطور التاريخي للنظرية المحاسبية و الدور المعلوماتي للمحاسبة

تقسم مراحل تطور الفكر المحاسبي إلى أربعة (04) مراحل رئيسية كما يلي²:

أولاً : التطور التاريخي للنظرية المحاسبية

مرحلة من 1494 إلى 1930

تصنّف كجيل أول للفكر المحاسبي الحديث مع ظهور المشاكل الأساسية البدائية للمحاسبة، وقد ظهر خلال هذه المرحلة أساس حقوق الملكية وأنظمة محاسبة التكاليف وفرض الوحدة المحاسبية، وتركز الاهتمام في القياس على عناصر المركز المالي وعدم الأخذ بعين الاعتبار بالجدية الكافية للعوامل التي تؤدي إلى تغيرات هذه العناصر إلى غاية مطلع سنة 1930³.

مرحلة من 1930 إلى 1973

خلال هذه المرحلة برزت آثار الثورة الصناعية على الأحداث الاقتصادية ومن أهمها الحاجة إلى الاستثمارات المالية الضخمة، ونظراً لعدم مواكبة ذلك من طرف المؤسسات ذات المصادر المحدودة، ظهرت الحاجة إلى تشكيل نوع جديد من شركات الأموال برؤوس أموال كبيرة يساهم فيها عدد كبير من الأفراد الذين يمثلون تلك المؤسسات المحدودة فنتج عن ذلك شركات المساهمة لتلبية الطلب المتزايد على الاستثمارات الكبيرة برؤوس أموال ضخمة، وأدى ذلك إلى فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ومحدودية المسؤولية تجاه المساهمين، فظهرت نظرية الوكالة في بورصة الأوراق المالية (نيويورك) وما تبع ذلك من المطالبة بالتقارير المالية، فزادت الحاجة إلى خدمات المحاسبة جعلها

¹- لوكا برطولومس باشوليا المسمى ب لوكا دي بوقو Luca Bartolomes Pacioli dit Luca di Bargo عالم من الكنيسة الإيطالية في الرياضيات، يعتبر مؤسس المحاسبة، ازداد في حوالي سنة 1445 وتوفي في 27 جوان 1517، تحدث لأول مرة عن مبدأ القيد المزدوج في كتابه الشهير Summa de arithmetica سنة 1494.

²- غادر محمد ياسين: دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير الدولية، ورشة عمل: معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق - كلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال بالجامعة اللبنانية، يومي 13 و 14 مارس 2004، ص 243

³- حسنين عمر السيد (1986): تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ص 41

تتفرع أكثر للحصول على بيانات أكثر تفصيلية وتحليلية فأصبحت هناك محاسبة إدارية، وتحليل مالي، وموازنات تقديرية، ومراجعة، ومحاسبة الضرائب، وانفصلت المحاسبة المالية عم محاسبة التكاليف ... الخ. وعرفت هذه المرحلة من الجيل الثاني للفكر المحاسبي ظهور مدارس أكاديمية ومهنية لتعليم وتعميم المهنة، وتطوير أهداف المحاسبة لإنتاج معلومات تخدم المستثمرين وتستجيب لضغوط الأسواق المالية، وقد أدى ذلك إلى نشر جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1936 مذكرة " فحص القوائم المالية بمعرفة المراجعين " عدلت في 1941 ثم 1948 مستبدلة مصطلحي مفاهيم ومعايير بمصطلح مبادئ ثم تلتها تعديلات من 1955 إلى 1966 أين أصدرت التقرير الشهير عن النظرية المحاسبية. ثم أتت أفكار عديدة تطالب بوضع مبادئ ومعايير محاسبية مقبولة عموماً؛

مرحلة من 1973 إلى 1990

من أهم مراحل الفكر المحاسبي أين أصبح علم المحاسبة من العلوم الاجتماعية يركز على تطبيق مجموعة من المفاهيم والمبادئ المرتبطة التي يتم من خلالها ترجمة الأحداث الاقتصادية في الوحدات إلى قيم مالية لإيصالها إلى المستخدمين والمساهمة في اتخاذ القرارات الملائمة وفي الوقت المناسب خاصة مع زيادة حجم الاستثمارات وامتدادها إلى المستوى العالمي أين أصبح الاقتصاد أكثر تعقيداً وتشابكاً فظهرت مشاكل محاسبية دولية متعلقة أساساً بالشركات المتعددة الجنسية والشركات الناشطة في شكل مجمع شركات، إضافة إلى تطور الأسواق المالية العالمية وانتشار ظاهرة الخصوصية وتوسع القطاع الخاص على حساب القطاع العام، وتحرير التجارة، جعل من الممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية عائقاً لا بد من تخطيه فبذلت جهودات على المستوى الدولي للوصول إلى لغة محاسبية يفهما ويتفق عليها الجميع وأدت إلى تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في 1973.

مرحلة من 1990 حتى اليوم

تعتبر مرحلة متممة للسابقة عرفت الانطلاق في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عالمياً والتأكد من جدوى تطبيقها عملياً من خلال استنتاج الفوائد والسلبيات الناتجة عنها¹. وقد أدى التطور المحاسبي إلى انعقاد مؤتمرات أولهم كان مؤتمر سانت لويز في 1904 في ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية تحت رعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 ثم المؤتمر الثاني سنة 1926 بأمستردام / هولندا، ثم سنة 1929

¹ - غادر محمد ياسين، المرجع السابق، ص 247

بنيويورك، ثم سنة 1933 بلندن، وهكذا توالى المؤتمرات كل أربع سنوات إلى غاية سنة 1957 أين حددت الفترة الفاصلة بين كل مؤتمرين 05 سنوات إلى يومنا هذا.

كان عدد الحضور من ممثلى الدول فى تزايد منذ أول مؤتمر، ومن نتائج المؤتمرات تأسيس جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) سنة 1966 وفى نفس السنة تأسست المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين (AISG) وتأسس المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) وساهمت المؤتمرات فى إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية المحلية للدول ونشر الأفكار والطرق المحاسبية عبر الدول خاصة فى المؤتمر العاشر بسيدنى / أستراليا أين تم إيجاد منظمىن محاسبىىن تهتمان أساسا بالاختلافات المحاسبية على المستوى الدولى والمتمثلان فى هيئة الأمم المتحدة (UN) ولجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ثم تأسس الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC)¹.

ثانيا: الدور المعلومالى للمحاسبة

يستخدم مسار التسيير معلومات مجمعة ومعالجة، ثم مجهزة للاستغلال عن طريق نظام يمثل تركيب منظم لأجزاء فى علاقة متداخلة لإنجازات متقاطعة بين هذه الأجزاء والنظام والبيئة المحيطة وتوظف المعلومه كأداة فى إدارة الأعمال، وأغلبية المفاهيم تشترك فى كون المحاسبة المالية نظام معلوماتى يقدم المعطيات اللازمة عن الأنشطة المالية للكيانات إلى عدة فئات من مستعملىها للمساهمة فى اتخاذ قراراتهم أو القيام بوظائفهم، كما أن المحاسبة فن الإقرار بالأثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث وقياسها، ومن المبادئ المسلم بها تماما أن الأسلوب المحاسبى الأنسب هو الذى يعبر عن الواقع الاقتصادى لحدث ما يتمحور النظام المحاسبى المالى حول معطيات اقتصادية معبر عنها بمصطلحات مالية متأتية من المحاسبة المالية، أما المعطيات غير المالية سوف يعاد صياغتها إلى معطيات مالية لاستغلالها، ويقدم هذا النوع من النظام المعلومالى معلومات للتسجيل والرقابة والمساهمة فى اتخاذ القرار وهذا ما يجعل منه أداة فعالة فى إنجاز وتقييم الأداء المالى²، والشكل الآتى يوضح المحاسبة المالية كنظام للمعلومات³:

¹- أبو زيد محمد المبروك (2005) : المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة. مصر. ص 22

²- محمود جمام، بن براح سمير (2014): النظام المحاسبى المالى الجزائرى الجديد على ضوء المرجعية الدولية من أجل معلومه مالية هدفها الواقعية الاقتصادية بدلا من الشكلية الجبانية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 41، جوان 2014، جامعة قسنطينة، الجزائر، ص. ص 221 – 220

³- رضوان حلوة رضوان (2017): مدخل النظرية المحاسبية لإطار الفكرى، التطبيقات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، ص 17

شكل رقم 1: المحاسبة المالية كنظام للمعلومات

مخرجات: معلومات 3- نشاط التوصيل	← معالجة البيانات 2- نشاط القياس والتسجيل	← مدخلات: بيانات 1- نشاط التحديد
إعداد القوائم المالية لخدمة المستخدمين الخارجيين	← عمليات المعالجة: تشغيل البيانات المحاسبية	← أحداث وعمليات مالية تؤثر على المنشأة
توصيل، إفصاح	← القياس المحاسبي، تطبيق وإجراءات الدورة المحاسبية	← تحديد واعتراف بالأحداث الواجب المحاسبة عنها

المصدر: رضوان حلوة رضوان (2017): مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص 17
نستنتج أن النظام المعلوماتي المحاسبي المالي ضروري و يعتمد عليه في إزالة بعض العوائق في كبريات المؤسسات وذلك بالفصل بين ملكية رأس المال من جهة والإشراف على إدارة الأعمال من جهة أخرى.

المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

إن استحداث نظام معلومات محاسبي في كيان لديه العديد من المزايا من خلال قيامه بوظائفه سواء أنشأ هذا النظام من الصفر أو كان نتيجة تحويل نظام محاسبي تقليدي (يدوي) إلى نظام محاسبي محوسب (آلي) والغرض الرئيسي لأي نظام معلومات محاسبي هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين (كالإدارة) أو الخارجيين (كالزبائن) ويتحقق ذلك من خلال تحقيق أهداف محددة.

أولاً : وظائف النظام المحاسبي المعلوماتي¹

- تجميع بيانات العمليات استناداً إلى الوثائق الأصلية، وهذا ما يسهل عملية مراجعة الأحداث السابقة للمؤسسة كلما أرادت ذلك؛
- معالجة البيانات من خلال القيام بالفرز والتشخيص والتصنيف والتبويب تمهيداً لتسجيل القيود والترحيل إلى الحسابات؛
- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها للمستفيدين، وتكون هذه المعلومات مقدمة على شكل قوائم مالية أو تقارير إدارية؛

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم (2006): تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص 45

- تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات لحماية أصول المؤسسة ومختلف البيانات؛
- عرض تلخيصي للمعلومات بأسلوب كمّي أو بياني وبتقارير دورية أو حسب الطلب¹؛
- تجميع المعلومات من أجل توصيلها إلى نظام الأشخاص المسموح لهم بالحصول عليها مع مراعاة التوقيت ووسيلة التوصيل ومحتوى الرسالة التي يجب أن تتوافق مع طبيعة رغبات واحتياجات مستقبلي المعلومة.

ثانيا : أهداف نظام المعلومات المحاسبي

الهدف الأول: الدعم اليومي للعمليات

إن الكيان الاقتصادي، مهما كانت طبيعته، يقوم يوميا بعمليات من أهمها العمليات المحاسبية التي يقصد بها العمليات المالية المتبادلة وهي انتقال قيمة أو منفعة بين طرفين نتيجة قرار أو عمل إداري، وهي عمليات يعالجها نظام المعلومات المحاسبية كما يعالج العمليات غير المحاسبية التي تؤدي إلى عمليات محاسبية أو تؤثر عليها، مثل ذلك عملية الشراء التي تصنف كعملية محاسبية وعملية إذن الطلبية المتعلقة بعملية الشراء أو البيع أو الخدمة التي لا تصنف كعملية محاسبية لكنها سوف تؤدي إلى حدوثها وبالتالي تعالج بالنظر إلى تأثيرها على العمليات المحاسبية. وتعالج العمليات المحاسبية من خلال سجلات رئيسية للمحاسبة طبقا لإجراءات معينة وبواسطة أنظمة لنظام المعلومات المحاسبي.

الهدف الثاني: دعم اتخاذ القرار

يوفر نظم المعلومات المحاسبية معلومات لعملية اتخاذ القرار بالتناسب مع عمليات الوحدة الاقتصادية التخطيطية والرقابية، وهذا ما يمثل هدف معالجة المعلومات، وتستخدم الكيانات الاقتصادية نظام المعلومات المحاسبي لمعالجة المعلومات الحيوية كإعداد تقديرات مداخيل السنة المقبلة وهذا الأخير سوف يمكنها من إعداد التخطيط المناسب لتحقيقها. وهو نظام يقدم المعلومات المطلوبة بعض المعلومات المطلوبة لعملية اتخاذ القرار، كالمعلومات حول اتجاه الإيرادات للسنة الماضية والمستوى الحالي لها، استنادا لذلك تقوم الإدارة باتخاذ القرارات المطلوبة. ففي الوحدات الاقتصادية الضخمة يكون بعض الموظفين الرئيسيين ربما مشتركين أو ضمن عملية اتخاذ القرار

¹ - أحمد حسين علي حسين (2004): نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 60

فعلى سبيل المثال محاسب التكاليف ينشأ تقرير بالتكاليف الفعلية لمكونات الإنتاج مما يساعد بالتوصية لمدير الإنتاج بشراء أو تصنيع بعض المكونات اللازمة للعملية التصنيعية.

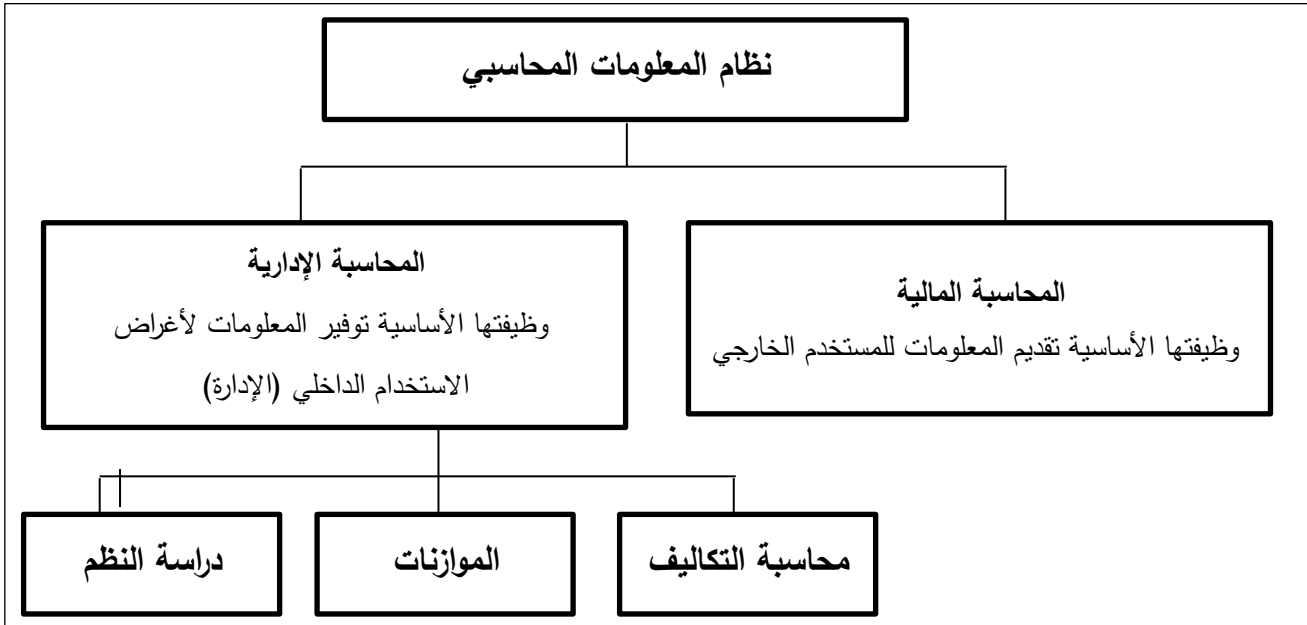
الهدف الثالث: إنجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة

إن أهمية الالتزامات تتحدد بتوفير المعلومات للمستخدمين الخارجيين عن الوحدات الاقتصادية، فعلى سبيل المثال الوحدات الاقتصادية المندمجة أو ذات الملكية العامة لها التزامات كبيرة كما في الوحدات الاقتصادية الصناعية ذات النفع العام، تلك الوحدات الاقتصادية مطلوب أن توفر معلومات لأصحاب المصالح فيها الذين يشملون إضافة إلى المالكين، الدائنين، اتحادات العمال، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين وحتى الجمهور العام. أما الوحدات الاقتصادية الأصغر والتي عادة ما يطلق عليها المساهمة فهي عادة ما تصدر قوائم مالية دورياً إلى المساهمين، ويجب أن توفر تقارير عن الدخل الخاضع للضريبة إلى الجهات الحكومية¹.

ثالثاً: فروع نظام المعلومات المحاسبي

قد يفرع نظام المعلومات المحاسبي كما يلي:

شكل رقم 2: فروع نظام المعلومات المحاسبي



المعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية تستخدم في بعض أغراض المحاسبة الإدارية كما أن معلومات المحاسبة الإدارية تستخدم لبعض أغراض المحاسبة المالية.

¹- ابراهيم الجزراوي، عامر الجنابي (2009): أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص 27

رابعاً: مستخدمو و خصائص المعلومه المحاسبية

إن أهم عنصر يتمحور حوله نظام المعلومات المحاسبية تتمثل في المعلومه المحاسبية و التي تختلف أهميتها و الحاجة إليها حسب طبيعة المستخدمين لها على المستوى الخارجي و الداخلي.

أ- مستخدمو المعلومه المحاسبية

1 - مستخدمو المعلومه المحاسبية الداخليين

- الإدارة: تعتمد الإدارة على المعلومه المحاسبية من أجل تأدية مهامها بنجاح من خلال تحسين عملية الرقابة، والتخطيط، واتخاذ القرارات، والوصول إلى الإنتاج بجوده عالية والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة ما يؤدي إلى تدنية التكاليف وتعظيم الأرباح¹؛

- النقابات: للمعلومه المحاسبية دور فعال بالنسبة للنقابات من أجل تقييم مدى ملائمة الأجور والرواتب المخصصه للعمال مع النتائج التي تحققها المؤسسة وبالتالي التحكم أكثر في عملية المطالبة بالزيادات والتفاوض مع الأطراف الإدارية المسيرة؛

- الموظفون: يحتاج الموظف في المؤسسة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية².

2 - مستخدمو المعلومه المحاسبية الخارجيين

هناك فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد تحدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي³:

- **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:
 - المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛
 - المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة؛
 - المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛
 - المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

¹- خليل الدليمي (2006): **مبادئ المحاسبية المالية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص 15.

²- محمد أبو نصار، جمعة حميدات (2016): **معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، ص 05.

³- المرجع نفسه، ص 04 - 06

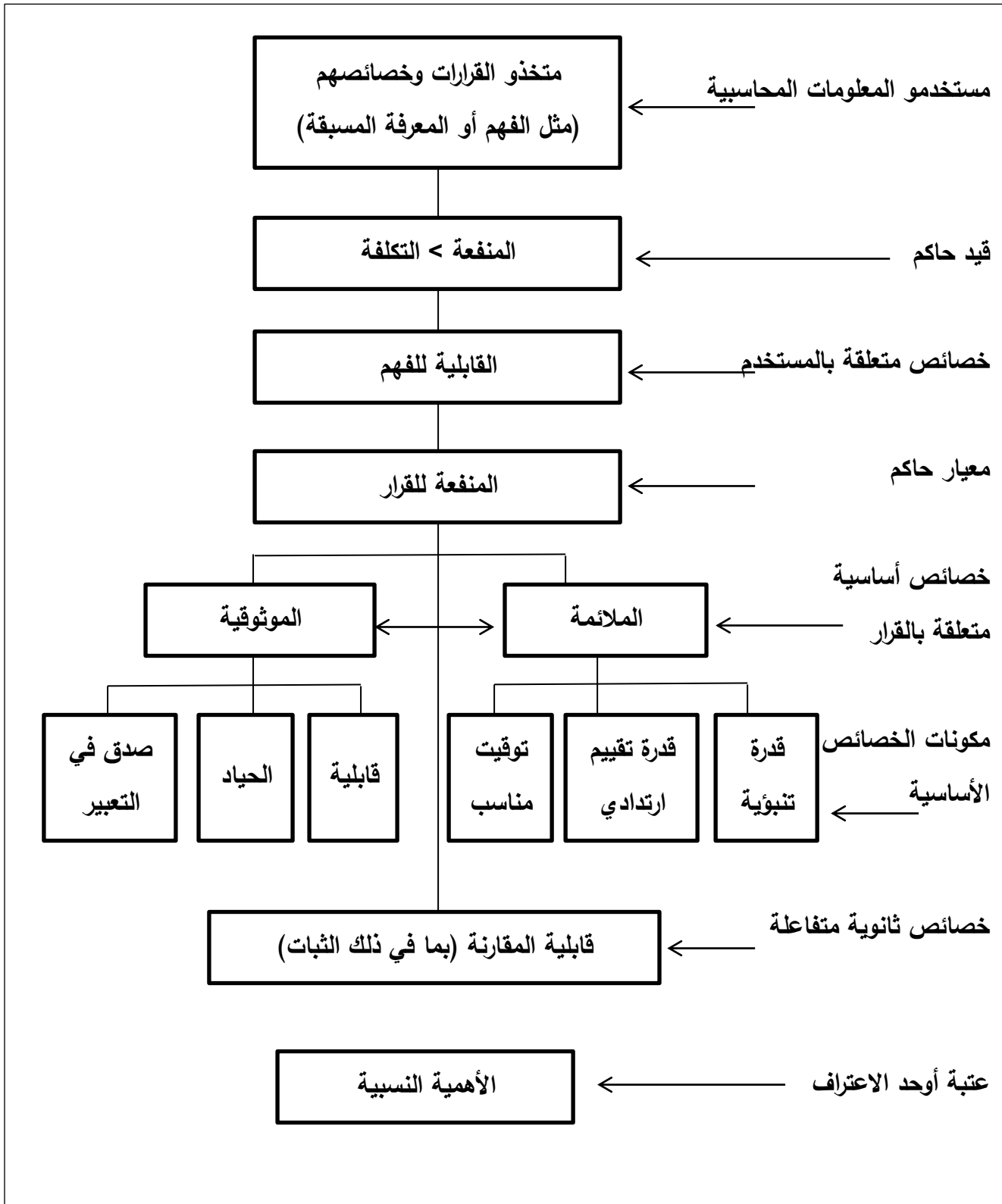
- **الموردون والدائنون التجاريون:** يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه؛
- **العملاء (الزبائن):** يحتاجون إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها؛
- **المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية؛
- **الأجهزة الحكومية:** وهي فئة تستخدم المعلومة المحاسبية من أجل تأدية مهامها الرقابية في التأكد من مدى التزام المؤسسات بالقوانين واتخاذ القرارات المناسبة في تحديد السياسات المالية والتأكد من درجة احترام المؤسسات الاجتماعية للضوابط والقواعد والقرارات الضريبية والوفاء بالالتزامات الجبائية من تصريحات وتسديدات؛
- **الجمهور:** تحتاج هذه الفئة إلى المعلومات التي تخص الأطراف المذكورة سابقا كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ب - خصائص المعلومة المحاسبية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبي وذات جودة عالية، ويعد البيان رقم (02) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في ماي 1982 بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " المرجع الأكثر استنادا إليه.

والشكل الآتي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

شكل رقم 3: هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان (2006): النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، ص

من الشكل نستنتج أن للمعلومة المحاسبية ثلاثة (03) خصائص:

1- خصائص تتعلق بالمعلومة ذاتها

- خاصية أساسية متمثلة في الملاءمة وتتكون من خاصيات ثانوية:
 - التوقيت الملائم: تقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب؛
 - القدرة على التنبؤ بالمستقبل: قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة مستخدميها في القيام بعملية تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة؛
 - القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: تساهم المعلومات في التأكيد أو التصحيح بالنسبة لتقديرات سابقة وتقييم فعالية القرارات المبنية على أساسها.
- خاصية أساسية متمثلة في الموثوقية: تتكون من خاصيات ثانوية¹
 - الصدق في التعبير: ما مدى مطابقة المعلومات المحاسبية مع الموارد والأحداث المتعلقة بها؛
 - قابلية التحقيق أو الموضوعية: الخلو من أي تحيز شخصي؛
 - الحياد: أن يتم القياس في العملية المحاسبية دون أي تفضيل أو ميل لجهة على حساب جهة أو طريقة أخرى.

2- خصائص تتعلق بمتخذي القرارات

كلما كانت المعلومة ذات جودة عالية كلما كانت ذات أكثر فائدة في اتخاذ القرارات الصائبة وهذا مرتبط بقدرة متخذي القرارات على تفسير وفهم المعلومات المتوفرة لديهم.

3- خاصية الثبات وقابلية المقارنة²

لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بقابليتها للمقارنة وما يحتاج ذلك من ثبات في الأساليب والطرق المحاسبية والقياسية عبر الدورات المالية.

المطلب الثالث: المرجعية المحاسبية الدولية للمعلومة المالية

إن تزايد الاهتمام بالمعلومة المالية والبيانات المحاسبية المنشورة بالنسبة للمتعاملين مع أسواق المال الدولية من مستثمرين ومقرضين أدى إلى ضرورة توافر عنصر المصادقية، إضافة إلى كون المعلومة والبيانات معدة بلغة مفهومة لدى الجميع لترشيد قراراتهم، فظهرت الحاجة إلى إلزامية وضع

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم (2006): تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 45

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات (2016): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 10

ضوابط ومعايير تشكل مجموعة من الإرشادات والتوجيهات للقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية، وهذا ما حفز العديد من الجهات المهنية والأكاديمية مثل (AICPA) و (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية، و (ASB) في المملكة المتحدة (إنجلترا) وغيرها من المنظمات المهنية عبر دول العالم بالإمام بإعداد معايير محاسبية لقياس وعرض القوائم والتقارير المالية فظهرت معايير المحاسبة الدولية.

أولاً: عوامل وأسباب ظهور إجراءات المحاسبة الدولية

تعرف المحاسبة الدولية على أنها المحاسبة التي تهتم بوضع إطار نظري وعملي على مستوى دولي للممارسات والمقاربات المحاسبية المختلفة والناجمة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى قيود أكثر من دولة¹.

أ - عوامل ظهور المحاسبة الدولية

إن وجود العديد من الاختلافات بين دول العالم بالنسبة للقواعد والسياسات المحاسبية نشأ أساساً من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالمياً، وهذا بدوره أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية من مستثمرين ومقرضين وغيرهم على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معلومات ناتجة عن معايير موحدة، ويمكن إرجاع نشوء النشاط المحاسبي الدولي إلى احتياجات عصر العولمة: عولمة الاقتصاد وخصوصاً عولمة أسواق رأس المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة التي تعتبر أساساً لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية، إذ بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية موحدة من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن العشرين ومع تطور النظرية المحاسبية وتحول المحاسبة من نظم قومية إلى نظم أخرى ومع الممارسة على مستوى العالم أجمع، ظهر فرع جديد لعلم المحاسبة يواكب هذه التطورات يعرف بـ "المحاسبة الدولية" التي ليست بديلاً عن النظم المحاسبية القومية بل تمثل امتداداً لها كحلقة من حلقات تطور النشاط المحاسبي القومي الوطني²، والعوامل التي أدت إلى ظهور إجراءات المحاسبة الدولية تتمثل في التالي³:

¹ - أبو زيد محمد المبروك (2005): المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 21

² - جريوع يوسف محمود، وحلس سالم عبد الله (2002): المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ص 54

³ - عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات (2017): المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، ص 21 -

1- الأعمال والخدمات الدولية: تدفق السلع والخدمات ورأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية بدولة معينة إلى أي شركة أو وحدة اقتصادية بدولة أخرى وظهور أسواق دولية جديدة تتطلب وجود نشاط محاسبي لقياس الأحداث بمنظور عالمي؛

2- الشركات الدولية المتعددة الجنسيات: شركات تمارس أنشطة اقتصادية ومالية تمتد وراء حدود أكثر من دولة، ملكيتها والرقابة عليها تكون لأكثر من دولة، وهذا ما أدى إلى بروز مشاكل كثيرة في البيئة المحاسبية التقليدية بسبب الاختلاف في اللغة، والعمله، والثقافة، وأسعار التحويل، وترجمة المعلومات المالية، أي مشاكل سببها اختلاف مستخدمي المعلومه الماليه لهذه الشركات؛

3- حركات الاستثمار الأجنبي: تشمل تحويل رأس المال والأصول والموارد لإحدى الشركات من دولة (الدولة الأم) إلى دولة أخرى (الدولة المضيفة) عن طريق الشركة نفسها، وأسباب الاستثمار الأجنبي هي:

- تخفيض تكاليف الإنتاج والنقل؛
- تجنب العقبات الجمركية والتحويلات النقدية؛
- وجود عوامل الإنتاج؛
- البحث عن موقع تنافسي أقوى.

4- اتساع نطاق النظام النقدي الدولي: نظام النقد الدولي يتحدد عن طريق أسعار الصرف وتدفع رأس المال وتعدّل موازين المدفوعات للدول بناء عليه، ونظرا للحاجة إلى تطوير نظام مالي تم إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإعمار والتنمية وغيرها من المنظمات الدولية.

ب - أسباب الاهتمام بالمحاسبة على المستوى الدولي

هناك خمسة (05) أسباب على الأقل تفسر الاهتمام بدراسة المحاسبة على المستوى الدولي كما يلي¹:

1- الوقائع التاريخية لتطور المحاسبة: هناك عدد من الدول قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة والمراجعة في القرنين الرابع عشر والخامس عشر حيث انتشرت الطريقة الإيطالية لمسك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج مع التذكير أن مدن إيطاليا كانت الرائدة في التجارة والخدمات المالية، في القرن التاسع عشر أخذت بريطانيا القيادة في إدارة القضايا المحاسبية ثم

¹ - عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات (2017): المحاسبة الدولية، المرجع السابق، ص 27 - 29

- لحقت بها بعد ذلك الولايات المتحدة الأمريكية التي ينسب إليها انتشار تطبيق مفاهيم وتطبيقات المحاسبة الإدارية ¹ The managerial accounting .
- 2- اتساع وتشعب أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات: أدت الصعوبات التي واجهتها الشركات الدولية إلى الحاجة إلى دراسات وبحوث محاسبية والمتمثلة في:
- مشكلة الضرائب: اختلاف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى؛
 - مشكلة تقويم الأداء: مقارنة الشركات ببعضها البعض على أساس نوع النشاط ممكن على المستوى المحلي، لكنه صعب على المستوى الدولي؛
 - مشكلة التحويلات بين الفروع: سببها أسعار الصرف من دولة إلى أخرى في ظل التضخم والارتفاع في المستوى العام للأسعار؛
 - مشكلة ترجمة العمليات بالعملة الأجنبية: إن تعدد وتنوع وتغير أسعار الصرف للعملة الأجنبية على مستوى العالم أدى إلى صعوبة من الناحية المحاسبية لتنفيذ عملية الترجمة من خلال وجود العديد من المداخل المحاسبية لتنفيذ عملية الترجمة.
- 3- تحقيق خاصية قابلية المقارنة للبيانات والقوائم المالية: إن فقدان خاصية قابلية المقارنة للبيانات والقوائم المالية للشركات من أكثر أسباب الاعتماد على معايير موحدة على مستوى العالم؛
- 4- التوافق والتجانس للتطبيقات المحاسبية: التوافق و التجانس هو السعي إلى توحيد الممارسات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، و منه، التخلص من مشكلة ترجمة العمليات الأجنبية ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة؛
- 5- تعدد المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية، من أهمها:
- تعدد واختلاف الممارسات المحاسبية واللغات الوطنية والعملة ما يؤدي إلى اختلاف في نوعية المعلومات المنتجة؛
 - اختلاف معايير إعداد التقارير المحاسبية الوطنية المنتسب في سوء فهم وتفسير هذه القوائم؛
 - اختلاف النظم الضريبية التي تتعامل معها الوحدة الاقتصادية وعدم قدرتها على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وتقييمها بين الدول المختلفة؛
 - ظهور مشكلة التضخم وتأثيرها على القوائم المالية؛
 - الجهود العلمية والمهنية لحل المشكلات المحاسبية ذات الطبيعة الدولية وإسهامات المنظمات والهيئات المهنية في وضع الحلول لها.

¹ - خوري نعيم (1992): نظرات في القواعد المحاسبية الدولية وأفاق تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، الأردن، ص 12

- كما أن اختلاف المتغيرات المحاسبية مثل: صافي الدخل، رأس المال العامل، كلفة المبيعات، التي تمثل جوهر اهتمام مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية، راجع إلى اختلاف المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية المقبولة والمطبقة من دولة لأخرى¹. إن الاختلاف في الممارسات والمفاهيم المحاسبية يصنف عالمياً كما يوضحه الجدول الآتي²:

الجدول رقم 3: الخصائص الأساسية للأنظمة الأنجلوساكسونية والقارية

أنظمة محاسبية	أنجلو - أمريكية	قارية
خصائص المحيط		
النظام السياسي	ليبرالي	متدخل
النظام القانوني	القانوني العرفي القواعد تحددها المنظمات	القانون التشريعي، القانون المحاسبي من صلاحيات الحكومة
الثقافة	فردية	اجتماعية
جباية ومحاسبة	مستقلة	مترابطة
طريقة التمويل الأولية للمؤسسات	أسواق مالية	قطاع مصرفي
المعلومة المالية والمحاسبية		
المستخدمون الأساسيون للقوائم المالية	المستثمرون أساساً	الدائنون، الموردون، الزبائن، الضرائب، المستثمرون
المبادئ المحاسبية	مبدأ الصورة الصادقة	مبدأ الحيطة
الإفصاح	إفصاح واسع	إفصاح محدود
الخيارات المحاسبية	متعددة	محدودة
الدور الرئيسي للمحاسبة	المساعدة على اتخاذ القرار	تسليم الحسابات
الأهداف الصريحة الموكلة للمحاسبة	نعم (إطار تصوري)	لا
أمثلة عن الدول		
/	المملكة المتحدة، كندا، هولندا، أستراليا، الولايات المتحدة الأمريكية، إيرلندا، زيلندا الجديدة	فرنسا، إيطاليا، إسبانيا، اليابان، ألمانيا، بلجيكا، سويسرا، البرتغال، اليونان، الجزائر

المصدر: من ملتقيات المصنف الوطني لخبراء المحاسبة وسط - مجلس المحاسبة الوطني، وزارة المالية.

¹ - الجبر نبيه بن عبد الرحمن - عبد المنعم، محمد علاء الدين (1998): المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص 06.

² - Yosra Makni Fourati (2010 - 2011) : **effet de l'adoption obligatoire des normes IAS / IFRS sur la qualité du résultat comptable : étude empirique dans le contexte de l'union européenne**, thèse pour l'obtention du titre de doctorat en méthodes de finance et comptabilité, Faculté des sciences économiques et gestion de Sfax, université de Sfax, Tunisie, P 17

من الملاحظ أن النموذج الأوروبي مثير للتساؤل لأن تجانس الحسابات ظاهرية وتخفي تنوع كبير في طرق التقييم، فبالرغم من وجود درجة اندماج اقتصادية قوية يُجسدها وجود سوق واحد داخل الاتحاد الأوروبي إلا أن القواعد والممارسات المحاسبية غير موحدة لأن الدول الأوروبية تصنف إلى مجموعتين ذات خصائص متعكسة: مجموعة أنجلوساكسونية تشمل المملكة المتحدة، إرلندا، هولندا ودرجة أقل الدانمارك، ومجموعة قارية تشمل باقي دول أوروبا الغربية.

ثانيا: التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي

أ - التوافق المحاسبي الدولي

ينفق الباحثون في علم المحاسبة على أن تعريف نوبس Nobes وباركر Parker من الأوائل والأهم فيما يخص التوافق¹ واصف هذا الأخير كمسار موجه لمضاعفة توافق الممارسات المحاسبية من خلال الحد من مستوى التغيير وهناك تعريف أكثر دقة وشمولية قدمه كولاس Colasse² والذي يعتبر أن التوافق المحاسبي مسار مؤسستي هدفه الربط بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية، وبالتالي تسهيل عملية مقارنة القوائم المحاسبية التي تنتجها المؤسسات لدول مختلفة.

كما يسمح التوافق المحاسبي بتنوع الممارسات المحاسبية ويقدم التكافؤ بينها، ولا يفرض تطبيق قواعد محاسبية مشتركة، ولكن بكل بساطة يوضح الإطار الذي يحد من التباعدات الحساسة الموجودة³، والتوافق المحاسبي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويدفع بالاعتماد على نظم وسياسات محاسبية متشابهة.

ب - التوحيد المحاسبي الدولي

أصبح التوحيد المحاسبي الدولي مطلب أساسي لمواكبة التغييرات الاقتصادية المؤثرة على المؤسسات والذي يعتبر وظيفة متأثرة بالنظام الاقتصادي تقوم بإضفاء الصيغة النظامية للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها⁴، وتسيير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متنسق

¹ - Christopher Nobes et Robert Parker (2000) : **comparative international Accounting 6th edition**, Pearson education, Londres, P 329

² - Bernard Colasse (2000) : **comptabilité générale**, 6^{eme} édition, Economica, Paris, P 787

³ - B. Chabane (Mai 2008) : **le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise**, séminaire international sur les normes comptables internationales IAS / IFRS, université Mouloud Mammeri, Tizi – Ouzou, Mai 2008, P 06

⁴ - D. Saci (1991) : **comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne**, O. P. U Alger, P 169

ومتكامل وغير متباين، فهي تحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات واحدة¹، ويقوم التوحيد المحاسبي على ثلاثة مستويات كما يلي²:

- على مستوى المبادئ: يقتصر التوحيد على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها؛
- على مستوى القواعد: توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية من خلال حصر تلك التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة واختيار الأفضل منها تماشياً مع مقتضيات المبادئ الموضوعية والحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة؛
- على مستوى التنظيم: توحيد النظام المحاسبي ككل وتنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية ونظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.

فالتوحيد المحاسبي الدولي هو توحيد المبادئ والقواعد والتنظيم المحاسبي لكل دولة مقارنة بباقي الدول.

ومن أهداف التوحيد المحاسبي الدولي ما يلي³:

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية المختلفة؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛
- تبسيط قراءة وفهم القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات.

¹ - أبو زيد محمد المبروك (2005): المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 267

² - مداني بن بلغيث (2002): إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد الأول، ص ص 53 - 54

³ - تيجاني بالريقي (2007): التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، مداخلة في الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار بعنابة، الجزائر، ص ص 05 - 06

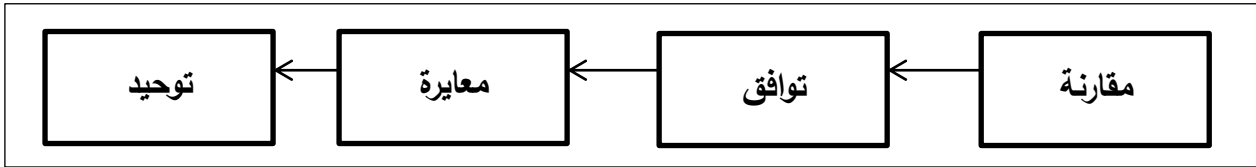
إن السعي إلى التوحيد المحاسبي الدولي واجه عوائق صعبت من مهمته ومنها¹:

- العوائق الاقتصادية والتشريعية؛
- الحالة السياسية والتقاليد المحاسبية؛
- ضعف الهيئات المحاسبية؛
- فجوة المهارات والتفاوت والاختلاف في المستويات.

ج - العلاقة بين التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي

إن التوافق المحاسبي الدولي يؤدي إلى تقارب الممارسات المحاسبية وتقليل الفروقات بين الدول لمواكبة تطوّر الأسواق العالمية وانفتاحها، أما التوحيد المحاسبي الدولي فدوره الاعتماد المحاسبي على مبادئ وقواعد وتنظيمات مشتركة ومتشابهة من مؤسسة إلى أخرى. فالتوافق بمثابة المرحلة التي تسبق التوحيد والتي تنطلق بمقارنة الأنظمة المحاسبية للدول للبحث عن التوافق الذي يؤدي إلى إصدار معايير هدفها الوصول إلى التوحيد² كما يبينه الشكل التالي:

شكل رقم 4: علاقة التوافق بالتوحيد



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي (2004): المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 370

إن الهدف الأساسي من عناصر الشكل السابق هو تحقيق التجانس بين الأنظمة المحاسبية بين الدول للقضاء على المشاكل التي تثيرها الاختلافات الموجودة فيما بينها.

د - مجهودات التوافق المحاسبي

تضافرت عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية العديد من الجهود وتعاون الكثير من المنظمات الدولية التي أخذت تستخدم أحد الاتفاقيين التاليين عند القيام بالتوفيق من المعايير المحاسبية المحلية:

✓ يعتمد الأول على الاتفاقيات الدولية أو السياسية ويسمح بتطبيق المعايير المحاسبية على شكل واسع نتيجة استخدام قوة القانون؛

¹- آيت محمد مراد (2014 - 2013): ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010 - 2013، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية فرع "نقود مالية"، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، ص 112.

²- أبو زيد محمد المبروك (2005): المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 268

✓ أما الثانى فهو الاتفاق الاختيارى الذى يعطى المعايير المحاسبية الصيغة الاختيارية كما يعتمد على تطبيقها للذين يرغبون فى استخدامها وهناك العديد من الهيئات الرئيسية التى تعمل على ترويج عملية التوافق المحاسبى والتنسيق المحاسبى الدولى وأول هذه الهيئات هى الاتحاد الأوروبى ولا تكون هناك مشكلة إذا اتفقت المعايير الدولية مع المعايير الوطنية ولكن عند اختلافهما تكون المعايير الوطنية أو المحلية فى المقدمة.

وقد ساهمت أيضا المنظمات الدولية مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادى والتطوير OCED واتفاقيات الجات وهى الآن منظمة التجارة العالمية OMC والمجلس الاقتصادى والاجتماعى ECOSOC ويضم مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتطوير UNCTAD عمل اللجنة السابقة للشركات العالمية ومتابعة أنشطتها وتأثيراتها كما يضم أيضا مجموعة العمل من الخبراء العاملين من الحكومات المختلفة ومهمتها الأساسية تطوير المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية ISAR.

ثالثا: الهيئات الدولية التى تروج التوحيد الدولى

أ- لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC

تعود نشأت IASC إلى المؤتمر العالمى العاشر للمحاسبة الذى عقد فى سبتمبر 1972 فى سدنى بأستراليا، أين اقترح لورد هنرى بنسون إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية، وبعد عقد عدة اجتماعات أسفر الاجتماع فى يوم 29 جوان 1973 بلندن بمبادرة من هنرى بنسون وبالموافقة من قبل ممثلى المنظمات المحاسبية المهنية لكل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا العظمى، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية¹.

وقد شملت منذ 1983 عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء فى الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) إلى غاية سنة 2000 حيث أصبح هناك 143 عضوا من 104 بلدان.

أهدافها الرئيسية متمثلة فى²:

- تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية مقبولة على المستوى الدولى من أجل المصلحة العامة ذات جودة عالية وقابلية للفهم والإنفاق عالميا؛
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛

¹- لخضر علاوى (2012): معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص 26
² - Stéphan Brun (2005) : **les normes comptables internationales IAS / IFRS**, 1^{ère} édition, Gualino éditeur – collectoir Business, Paris, P 22 – 23

- العمل بفاعلية مع الهيئات التي تخضع لمعايير وطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية¹.

في عام 1998 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ورقة نقاش عنوانها " تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل " ² تقترح فيها تغيير هيكله اللجنة وفي مارس 2000 وافق مجلس اللجنة عليها وفي 06 فيفري 2001 استبدلت لجنة المعايير بمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB تحت إشراف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF³، وقد أدى إصلاح 2001 إلى تنظيم جديد مستقل طرأت عليه بعض التعديلات في مارس 2010 كما يلي⁴:

- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF التي أصبحت بعد مارس 2010 مؤسسة معايير إعداد التقارير المالية IFRSF، يسيروها إداريين أو "أمناء" Trustees عددهم 22 تحت سلطة مجلس الرقابة Monitory Board؛

- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، منذ سنة 2001 أصبحت المعايير المحاسبية الدولية IAS التي أصدرتها لجنة IASC يطلق عليها تسمية " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS " ⁵ وهناك مصطلحات أخرى لها نفس المعنى مثل المعايير للإبلاغ المالي، يسيرو المجلس 14 عضوا (16 عضو إلى غاية نوفمبر 2016)؛

- لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC والتي أصبحت منذ مارس 2010 لجنة التفسيرات لمعايير إعداد القوائم المالية IFRSIC⁶ والتي كانت تعرف بلجنة تفسير المعايير SIC إلى غاية سنة 2001؛

- لجنة استشارية للتعبير SAC والتي أصبحت منذ مارس 2010 لجنة استشارية لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSAC؛

- مجلس الرقابة Monitory Board يتولى تعيين أعضاؤه "الأمناء" Trustees، مهمته الرئيسية إثراء القانون التأسيسي للمجلس⁷، إضافة إلى تسيير مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF.

¹- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2016): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان، الأردن، ص 02
²- ريتشارد شرويدر و آخرون من ترجمة علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال (2006): نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص 119

³ - Catherine Maillet, Anne le Manh (2006) : les normes comptables internationales IAS / IFRS, éditions Foucher, Paris, France, P 13

⁴ - Robert Obert (2017) : pratique des normes IFRS, 6^{ème} édition, DUNOD, Paris, P 14 – 15

⁵ - Catherine Maillet, Anne le Meuh (2006) : les normes comptables internationales IAS / IFRS, édition OPCIT, P 11.

⁶ - Claude Lopater et autres (2015) : IFRS 2015, O. P Cit, P 21 – 34

⁷- محمد بوتين (2010): المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص 46

إن تركيبة مجلس المعايير IASB تمت مراجعتها منذ شهر ماي 2000 ثلاثة مرات، في مارس 2010 وجانفي 2013، ونوفمبر 2016 وتشمل حاليا ستة (06) منظمات رئيسية¹ موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4: مكونات هيكل مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs ومسؤولياتها وعضويتها

الأعضاء	الأهداف والمسؤوليات	مكونات الهيكل
يتكون من 9 أعضاء كالتالي: - عضو عن اللجنة الأوروبية؛ - رئيس لجنة الخدمات المالية الياباني؛ - لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC؛ - لجنة الأسواق الطارئة للمنظمة الدولية المفوضية الأوراق المالية IOSCO؛ - لجنة بازل لمراقبة البنوك (عضو مراقب بدون حق التصويت).	- المشاركة في تعيين مجلس الأمناء، والموافقة على تعيينهم استنادا إلى نظام IFRSF والإشراف عليهم؛ - تقديم الاستشارات إلى مجلس الأمناء، واستلام التقرير السنوي منهم؛ - إحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس IASB من خلال IFRSF.	مجلس المراقبة Monitoring Board IFRSF M B تأسس سنة 2009 ²
- يتكون من 22 عضوا، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس؛ - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 6 من آسيا، 6 من أوروبا، 6 من أمريكا الشمالية، واحد من أمريكا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.	- رفع تقرير إلى مجلس المراقبة ³ ؛ - استلام المواضيع المقترحة من مجلس المراقبة وإحالتها إلى مجلس IASB؛ - تعيين أعضاء لجنة التفسيرات وفريق تطبيق SMEs ومجلس IFRS الاستشاري ومجلس IASB والإشراف عليهم والدعاية للمجلس ⁴ ؛ - مراجعة الفعالية لأداء المجالس واللجان؛ - المسؤولية عن القضايا التمويلية.	مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Foundation تأسس سنة 2001
- يتكون من 14 عضوا، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس؛ - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 4 من آسيا، 4 من أوروبا، 4 من أمريكا، واحد من	- وضع جدول الأعمال الفنية؛ - الموافقة على المعايير ومسودات العرض والتفسيرات؛ - استلام المواضيع المقترحة من	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

¹ - Robert Obert (2017) : **pratique des normes IFRS**, O. P Cit, P 20

² - Le Manh – Bena. A (2009) : **le processus de normalisation comptable pour l'IASB : le cas de resultat**, thèse de doctorat en science de gestion, conservatoire national des arts et métiers, CNAM, France, P 43 – 44

³ - Robert Obert (2017) : **pratique des normes IFRS**, O. P Cit, P 21

⁴ - Stéphan Brun (2005) : **les normes comptables internationales IAS / IFRS**, O. P Cit, P 23

إفريقيا، واحد من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي.	IFRSF؛ - رفع التقارير إلى IFRSF.	
- تتكون من 14 عضو من مناطق مختلفة من العالم موزعة كما يلي: 8 من أوروبا، 3 من أمريكا الشمالية، 3 من آسيا (الصين، اليابان، والهند).	- تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعالجة المشاكل التطبيقية؛ - إصدار التفسيرات؛ - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB للموافقة قبل الصياغة النهائية للتفسيرات. ¹	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Interpretation committee
ويرأس الفريق عضو من مجلس IASB ويتكون من 22 عضو موزعين كما يلي: 4 من إفريقيا، 2 من آسيا، 6 من أوروبا؛ 3 من أمريكا الشمالية، 6 من أمريكا الجنوبية، 1 من منطقة أخرى في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي.	- تبني المسؤولية عن تطبيق IFRS for SMEs ومعالجة المشاكل التطبيقية؛ - معالجة المواضيع التي تنتج عن تطبيق معيار IFRS for SMEs؛ - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB.	فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة SME Implémentation Group
يتكون من 47 عضو، الرئيس، مساعديه، وأعضاء من مجالس وجمعيات ومنظمات محاسبية وشركات تدقيق كبرى والبنك الدولي وأخرى.	- تقديم النصح والمشورة لمجلس IASB ومؤسسة IFRSF ² وإلى الأمانة عند اتخاذهم لقراراتهم ³ .	مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الاستشاري ifrs Advisory Council
يتكون من 12 عضو مكلفين بالمعايرة على المستويات الوطنية.	عضو استشاري ثاني مع IFRSAC يركز على التعاون بين المنظمات ومجلس IASB.	المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية ASAF المؤسس سنة 2013

المصدر: خالد جمال الجعرات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول والجزء الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 58-59.

Egalement : Robert Obert (2017) : pratique des normes IFRS, O. P Cit, P 22

ب- الهيآت الأخرى

1- المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية والاتحاد الدولي للمحاسبين

تعد هاتين المنظمتين من أهم الهيئات التي ساهمت في تطوير المعايير المحاسبية الدولية.

1.1- المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية IOSCO

¹ - ريتشارد شرويدر وآخرين (2006): نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 124

² - Odile Dandon Laurent Didelot (2006) : Maitriser les IFRS, 2^{ème} édition, Groupe revue fiduciaire, Paris, P 16

³ - Claude Iopater et autres (2015) : IFRS 2015, Mémento Francis lefevre, collection Mémento expert, éditions francis lefevre, 4^{ème} édition, Paris, P 25 / 26

تأسست هذه المنظمة في أبريل عام 1983 م، تهتم بتنظيم الاستثمار والتداول خارج حدود الدولة، في عضويتها حوالي 200 هيئة وطنية من معظم أنحاء العالم، وينضم أعضاؤها أكثر من 90% من حجم استثمارات الأوراق المالية في العالم، وقد نشأت كبديل عن المنظمة الإقليمية التي كانت قائمة منذ 1974 م وتضم في عضويتها لجنة الاستثمارات والبورصة SEC وكذا لجنة عمليات البورصة الفرنسية COB¹.

في نهاية الثمانينات من القرن العشرين سعت لجنة المعايير IASC آنذاك إلى ضم منظمة IOSCO كعضو في مجموعتها الاستثمارية لإعطائها أكثر شرعية أمام الأسواق المالية وهذا تم فعلا سنة 1987 فطالبت منظمة IOSCO بمراجعة المعايير الصادرة لإعطائها أكثر مصداقية. وفي سنة 1989 قامت لجنة IASC بإعطاء صبغة علمية لنشاطها من خلال إعداد إطار مفاهيمي أو تصوري يشمل مبادئ علمية وعملية للمعايير التي تصدرها والغائبة سابقا وهو توجه أنجلوساكسوني تحت ضغط لجنة IOSCO لكسب تأييد الأسواق المالية الأمريكية ولجنة الاستثمارات والبورصة²

2.1-الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

هي منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست في 1977 بعد تأسيس لجنة IASC من أجل تطوير وتعزيز المهنة وجعلها قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية من أجل المصلحة العامة³ وهي منظمة عالمية غير حكومية، وغير سياسية، ولا تهدف إلى الربح، وتقوم بالتعاون مع المنظمات الإقليمية والعالمية بعمل المبادرات والتنسيق، وقيادة الجهود لتحقيق إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة، منظمة في عشرات الدول، أعضاؤه هم أعضاء في لجنة IASC، أبرمت اتفاق مع لجنة المعايير المحاسبية الدولية على اختصاص اللجنة بالعرض الذي أنشئت من أجله وهو إصدار المعايير المحاسبية الدولية على أن يشرف الاتحاد على اللجنة⁴ واختص الاتحاد بالمهام التالية:

- ممارسات المراجعة الدولية وخدمات التأكيد؛
- التعليم المحاسبي؛

¹ - بن بلغيث مداني (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، ص 125.

² - Bernard Colasse (2004) : **harmonisation comptable internationale, de la résistible ascension de l'IAS / IASB, gérer et comprendre**, les annales des mines, numéro 74, Mars 2014, P 2 – 3.

Site consulté le 20/07/2015 à 18h40 (www.Crefige.dauphine.fr/recherche/actualite/colasse/iasc_iasb.htm).

³ - فردريك تشوي، كارول آن فروست وآخرون، تعريب: محمد عصام الدين دابن، مراجعة أحمد حامد حجاج (2002): المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 110

⁴ - يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس (2002): المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 54

- أخلاقيات المهنة؛

- رقابة الجودة؛

- المحاسبة الإدارية والعمومية.

2- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة الأربعة زائد واحد¹

إن مهمة هاتين المنظمتين هو إصدار مبادئ موجهة للمؤسسات وتوصي بضرورة الإفصاح وكذا المعالجة المحاسبية للاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة.

1. 2 - منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

منظمة دولية للدراسات الاقتصادية تأسست سنة 1960 من 24 دولة صناعية كبرى تقبل مبادئ الديمقراطية والاقتصاد الحر، نشأت من منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي OECE لها دور هام في إدارة خطة مارشال لإعادة إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، تهتم بإصدار مبادئ موجهة للمؤسسات وتوصي بضرورة الإفصاح بالشكل الملائم.

2. 2 - مجموعة الأربعة زائد واحد G4 + 1

هي مجموعة مكونة من ممثلين لمجالس معايير المحاسبة الوطنية في الدول التالية: أستراليا، كندا، نيوزيلندا، إنجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية، تكونت المجموعة في عام 1993 للتنسيق فيما بينها لدعم المعالجات المحاسبية المقترحة والتعبير عن توجهات مجالسها الوطنية، تحضر المجموعة اجتماعات مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية بصفة مراقب دون أن يكون لها صوت محدود (هذا الحضور يختلف عن حضور ممثلي هذه الدول كأعضاء في مجلس إدارة اللجنة) وقد توقفت هذه المجموعة عن النشاط في 2001 بعد إعادة هيكلة اللجنة الدولية IASC.

3- الاتحاد الأوروبي²

أجرى الاتحاد الأوروبي تجربة فريدة من نوعها على تنسيق المحاسبة غيرت المحاسبة في أوروبا الغربية وكان لها تأثيرا قويا في البلدان التي تمر بمرحلة انتقال لاقتصاد السوق شرق أوروبا، تهدف التجربة إلى تنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية لدول الأعضاء، وعلى العكس من لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي لها سلطة تطبيق معاييرها المحاسبية، فإن المفوضية الأوروبية هي

¹- بكطاش فتيحة (2011 - 2010): دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التدبير، جامعة الجزائر 03، ص 85 - 88

²- بكطاش فتيحة (2011 - 2010): دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، المرجع السابق، ص 89 -

الهيئة الحاكمة الآن للاتحاد الأوروبي لها كامل الصلاحيات والقوى الملزمة للدول الأعضاء لاتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة.

قد باشرت المفوضية برنامجها الرئيسي للتنسيق بين قوانين الشركات فوراً بعد تكوينها، وتغطي توجيهات الاتحاد الأوروبي الآن كافة نواحي قانون الشركات ومن أهم أعمالها التوجيه الرابع والسابع اللذان وفرا مستوى قاعدي لتنسيق التقارير المالية وقابلية المقارنة بين حسابات الشركات في الاتحاد الأوروبي خلال السنوات الأخيرة الماضية وقد أسهم أيضاً في تحسين ظروف الأعمال عبر الحدود وسمح بالاعتراف المتبادل للحسابات لأغراض تقييد عروض أسعار الأوراق المالية في البورصات في أنحاء الاتحاد الأوروبي.

في 19 جويلية 2002 صدر التشريع الأوروبي تحت رقم 1606 لسنة 2002 عن البرلمان الأوروبي يقضي بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ليعتبر بذلك أهم حدث عمل على دعم مجلس المعايير المحاسبية الدولية وحسب المادة الأولى يهدف التشريع إلى تطبيق واستخدام المعايير المحاسبية الدولية في داخل الاتحاد من أجل الحصول على نوع من التناسق بين المعلومات المالية المقدمة من الشركات المسجلة في البورصة الأوروبية، وبالتالي تحقيق أكبر درجة من الشفافية والقابلية للمقارنة بين القوائم المالية، الأمر الذي يسمح لأسواق رأس المال الموجودة بالاتحاد الأوروبي باكتساب الكفاءة العالية.

أما المادة الرابعة فتشير إلى أنه ابتداءً من جانفي 2005 على كل الشركات التي تخضع لقوانين الاتحاد الأوروبي أو قوانين أحد أعضائه أن تعد قوائمها الموحدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ونفس الشيء بالنسبة للشركات التي تكون أسهمها مقيدة في تاريخ القوائم المالية أو المقدمة في سوق رأس المال للدولة العضو، تبعاً لذلك، فإن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يعد أمراً إلزامياً لدول الاتحاد الأوروبي إذا ما توفر الشرطين التاليين:

- أن تطبق المعايير الدولية للمحاسبة على القوائم المالية أو على الشركات القابضة فقط؛
 - أن تكون الشركة مقيدة في أحد أسواق المال للدولة العضو في الاتحاد الأوروبي.
- ويبدأ التطبيق اعتباراً من 01 جانفي 2005 وعلى الرغم من تطبيق الشرطين إلا أن هذا القانون انعكس على العديد من الدول المتقدمة والنامية.

4- لجنة تنظيم الحسابات ARC (بالإنجليزية) أو CERC (بالفرنسية)

هيئة مراقبة لـ IASB تمثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال التنظيم والمصادقة القانونية على المعايير المحاسبية ومن أجل استخدامها في أوروبا، يدل برأيه على مختلف اقتراحات

المفوضية (فيما تخص تطبيق المعايير المحاسبية IAS / IFRS) ويتعاون مع فريق استشاري للتقارير المالية الأوروبية وقد تم المصادقة عليها في 16 جويلية 2003 و هو التاريخ تبني أوروبا للمعايير المحاسبية الدولية.

5- الفريق الاستشاري للتقارير المالية الأوروبية EFRAG

مهمته تحليل وتعليق مشاريع المعايير التي تصدر من IASB وكذلك تنظيم الحسابات ومراقبة الأعمال المحاسبية مع التوجيهات الأوروبية والموافقة على اقتراحات اللجنة والتدخل عن قرب. وبعبارة أخرى فإن CERC له دور سياسي اتجاه دول الاتحاد الأوروبي في حين EFRAG توفر الخبرة التقنية وتوضح رأيها في مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

6- مجلس المحاسبة الإفريقي AAC

تأسس هذا المجلس سنة 1979 بعضوية 27 دولة إفريقية من أجل تطوير الممارسة المحاسبية وتوحيدها على المستوى الإفريقي¹، كما يهدف إلى تشجيع القيام بالبحوث والدراسات في مجال معايير المحاسبة.

7- الأمم المتحدة UN

تهتم الأمم المتحدة بتأثير الشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي وقد أعدت الهيئة التابعة لها تقارير حثت على إعداد نظام دولي لمقارنة معايير وتقارير المحاسبة المالية وأوصى بتكليف خبراء في مجال المعايير والإفصاح المالي بالإشراف على نظام دولي لتوحيد إعداد الكشوف المالية وقد تم ذلك سنة 1978.

8- منظمة التجارة الدولية WTO

تأسست سنة 1994 وهي متأتية من الاتفاقية العامة للتجارة والتعريف الجمركية "جات" التي سبق وتمت سنة 1947 وهي منظمة تعرف عضوية الجزائر²، هدفها تنظيم التجارة الدولية والسعي وراء الانسجام بين الدول في مجال التجارة والمالية وقد أدى نشاطها والمبادلات الدولية ورفع الحواجز الجمركية إلى بروز إشكالية تداخل الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى.

¹ - حسين مصطفى هلاي (1995): مقدمة أصول المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 17

² - Site : www.wto.org page consultée le 25 Mars 2014 à 14 h 20

9- صندوق النقد الدولي IMF

تأسس سنة 1944 لينطلق فى النشاط الفعلى سنة 1947، هدفه المساهمة فى تنمية وانتشار التجارة على المستوى الدولى والتعاون المالى وتسهيل التداول النقدي للعملات الأجنبىة وهذا ما أدى إلى إشارة عدة تساؤلات ومشاكل محاسبىة ذات العلاقة.

10- الجمعية العربىة للمحاسبىن القانونىن ASCA

تأسست سنة 1965 وعملت باستمرار على اكتسابا مكانة لائقة دولىا فى مجال المراجعة والمحاسبة ما جعل منه عضو فعال فى الهىئات والمنظمات الدولىة وقد شارك المجمع العربى للمحاسبىن القانونىن الذى تأسس سنة 1984 من طرف الجمعية العربىة ASCA فى إعداد المعابىر المحاسبىة الدولىة IAS ومعابىر الإبلاغ المالى الدولىة IFRS بتكلىف من مجلس المعابىر IASB ومن الاتحاد الدولى للمحاسبى IFAC¹.

وإضافة إلى الهىئات والمنظمات السابقة التى كان له الأثر الواضح فى جهود التوافق والتوحد المحاسبى الدولى، هناك هىئات ومنظمات أخرى لا تقل أهمية ساهمت فى تحقق نفس هدف التوحد والتى نذكر منها:

- البنك الدولى للإنشاء والتعمىر BIRD؛
- المجموعة الاقصادىة الأوروبىة EEC؛
- جمعىة أمم جنوب شرق آسىا لاتحاد المحاسبىن AFA؛
- اتحاد محاسبى آسىا والمحىط الهادى CAPA.

رابعاً : خىار تطبىق المعابىر للمحاسبة وإعداد التقارير المالىة IAS / IFRS

إن فكرة تكوىن لجنة معابىر محاسبىة دولىة تعود إلى المؤتمر الدولى الأول للمحاسبة سنة 1904 ثم تطورت إلى 1966 عند تكوىن " المجموعة الدولىة للمحاسبة " إلى غاية تأسيس اللجنة IASC² التى أصدرت معابىر محاسبىة لم تستخدم فى البداىة على المستوى الدولى.

فى سنوات التسعون من القرن العشرون برزت الحاجة إلى تطبىق نظام التطور الاقصادى الكبىر الذى عرفته وعولمة أسواق رؤوس الأموال ونمو الاستثمارات المباشرة الأجنبىة، حىث أصبحت التوجىهات الأوروبىة غير كافىة وغير قادرة على معالجة عدّة مشاكل محاسبىة إضافة إلى عدم تلبىة

¹ - Site : <http://ar.wikipedia.org/wiki/Asca>.page consultée le 02 / 08 / 2015

² - حماد طارق عبد العال (2015): موسوعة معابىر المحاسبة، الدار الجامعىة، الاسكندرىة، ص 25

شرط قابلية المقارنة للقوائم المالية وعدم الاستجابة إلى المعايير التي تفرضها الأسواق المالية الدولية خاصة على مستوى لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC في الولايات المتحدة الأمريكية فأصبحت كبريات المؤسسات مرغمة على الاستعانة بالمعايير المحاسبية الدولية IAS أو المعايير الأمريكية US GAAP من أجل الاستجابة إلى الحاجات المعلوماتية للمستثمر¹، لكن الأزمات المالية المتتالية وفشاح كبريات المؤسسات في نهاية القرن 20 وبداية الألفية الثالثة جعلت الاتحاد الأوروبي يختار المعايير المحاسبية الدولية IAS بدلا من الأمريكية US GAAP وأصدر قراره الشهير رقم 1606/2002 الذي يعتبر أهم حدث وسبب أدى إلى انتشار تطبيق المعايير الدولية IAS / IFRS عبر العالم، ومن أسباب التخلي عن خيار المعايير الأمريكية US GAAP والتي طالما كانت الخيار الأكثر هيمنة²:

- إعداد المعايير US GAAP دون أي مساهمة خارج الولايات المتحدة الأمريكية وجعلها من كفاءات لجنة الاستثمارات والبورصة SEC؛
- معاييرها كثيرة التفصيل وهناك صعوبة في تسيير تطوراتها؛
- رقابة آلية من طرف لجنة SEC لكل الشركات التي تطبق معايير US GAAP؛
- تخدم أساسا المصالح الأمريكية.

وفي الأخير، نستطيع الاستنتاج أن خيار الاتحاد الأوروبي كان واضحا سنة 1998 من خلال إصدار وثيقة إعلامية تفسيرية³ تعترف فيها إمكانية إعداد حسابات موحدة على أساس قواعد المعايير المحاسبية الدولية IAS بالنسبة لبعض المؤسسات وهو ما طبقته فعلا عدة دول (النمسا، بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، فنلندا، إيطاليا، وكسمبورغ).

وبعد صدور القرار 1606/2002 أصبح تطبيق المعايير الأمريكية US GAAP ممنوعا على كبريات المؤسسات المسعرة في السوق الأمريكي، وهناك باحثون ينتقدون اعتماد الاتحاد الأوروبي على مؤسسة خاصة لا تخضع لأي رقابة سياسية، خاضعة لسيطرة مدققين سابقين كانوا ينشطون في مكاتب دولية إضافة إلى كون أغلبية أعضاء مجلس المعايير IASB أنجلوساكسونيين.

¹ - Yosra Makni Fourati (2010 – 2011) : **effet de l'adoption obligatoire des normes IAS / IFRS sur la qualité du résultat comptable : étude empirique dans le contexte de l'union européenne**, O. P Cit, P 34

² - Issam Rekik (2008) : **l'avènement des normes IAS / IFRS : enjeux et problématiques de la conversion en Tunisie**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme national d'expertise comptable, université de Sfax, faculté des sciences économiques et de gestion, Tunisie, P 11 – 12

³ - وثيقة إعلامية للجنة الأوروبية متعلقة ببعض مواد **الأمريية الرابعة و الأمريية السابعة** للمجلس فيما يخص المحاسبة رقم C / 98 و 04/16، الجريدة الرسمية المؤرخة بـ 20 جانفي 1998.

منذ 2002، وقّع مجلس المعايير الدولي IASB مع مجلس المعايير الأمريكي FASB اتفاقية نورولك NORWALK تقتضي بالتنسيق بينهما وامتصاص الاختلافات¹، بعدما كان المجلس الأمريكي FASB يرفض خيار المعايير الدولية IAS زاعماً أن معاييرها هي الأنسب، لكن الأزمات المالية المتتالية في الولايات المتحدة (أنرون، تيكو، وورلد كوم ...) أدت إلى مراجعة موقفه وأصبح الحديث عن التقارب بين المجلسين والبحث عن التنسيق بين معاييرهما أكثر انتشاراً، وهذا ما سوف يؤدي حتماً إلى قبول القوائم المالية المطابقة للمعايير الدولية IAS / IFRS من طرف لجنة الاستثمارات والبورصة SEC.

¹ - Claude Lopater et autres (2015) : **IFRS 2015**, OP Cit, P 57 – 58

المبحث الرابع: المحاسبة الضريبية والترابط بين المحاسبة والضريبة

إن المفهوم العصري للضريبة يقوم على اعتبارها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجيه هذه النشاطات إلى الوجهة السليمة، أما المحاسبة فهي جزء من نظام للمعلومات بما يوفره من بيانات ومعلومات رقمية مفيدة تساهم في اتخاذ القرارات ولقد دعت السلطات العامة في المجتمعات الحديثة للمشاكل التقنية والحقوقية والاقتصادية والاجتماعية وانكبت على حلها، وسعت إلى تطبيق أفضل الطرق لتحديد إيرادات النشاطات الاقتصادية الخاضعة للضريبة، ومن هنا نشأت المحاسبة الضريبية¹.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الضريبية

إن المحاسبة الضريبية هي نوع من أنواع المحاسبة، وتبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية، وتختلف بين الدول تبعاً للقوانين والتشريعات التي تقرها الدولة، وهذا معناه أن المحاسبة الضريبية هي الاعتماد على المحاسبة المالية من حيث نقطة البداية للتوصل إلى الوعاء الضريبي ومن ثم الوصول إلى مبلغ الضريبة الذي يتم فرضه وفقاً لقواعد معينة تتماشى مع التشريعات المعمول بها كالحصول على النتيجة التي تحدّد محاسيباً وتحديد العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار في التشريع الضريبي وإضافة ما لم يؤخذ بالحسبان من وجهة نظر المعالجة المحاسبية، ومن ناحية أخرى تحدد العناصر التي لا تؤخذ بعين الاعتبار في التشريع الضريبي وطرح ما أخذته المحاسبة في الحسبان حسب وجهة نظرها واعتبرته خاضع للضريبة².

المطلب الثاني: عناصر المحاسبة الضريبية وأسسها العلمية

أ- عناصر المحاسبة الضريبية

إن تحليل المحاسبة الضريبية على مستوى كل دولة يؤدي إلى استنتاج عنصرين رئيسيين³:

- **العنصر الأول:** الهدف من خلق أفكار ذات استقلالية تامة يتولد عنها ما يشار إليه بالأصول العلمية التي يتولد عنها ما يسمى بعلم الضرائب وتحول لتلك الأصول العلمية الصلاحية في أن تكون قاعدة بناء ضريبي متكامل العناصر لمجتمع ضريبي معين؛

¹ - خالد شحادة الخطيب. نادبة فريد طافش (2008): الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، ص 12.

² - هيثم ممدوح حمدان العبادي (2003): مدى مواجعة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ص 59 - 60.

³ - مجد بهاء الدين (1990): مدى اتفاق نظام الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية، مجلة البحوث التجارية، المجلد 12، عدد (01)، جامعة الزقازيق، مصر، ص 280.

- **العنصر الثانى:** يتعلق بالجانب التطبىقى لتلك الأصول العلمىة من خلال مزجها بالإطار العام للأحكام الإلزامىة التى تضعها السلطة التشرىعىة، حىث ترتبط عند التطبىق بالخبرة الفنىة والمحاسبىة، وأراء ذوى الاختصاص وأحكام القضاء فى هذا الشأن، وىتم تنفىذ ذلك من خلال التتظىم الإدارى القائم على هذا التطبىق.

نستنتج مما سبق أن الدراسة والبعث الضرىبى لهما ركنان: ركن علمى (الأصول العلمىة) وركن فنى (الجانب التطبىقى) وهو ما ىنطبّق إداً على المحاسبة الضرىبىة.

إن الجانب العلمى النظرى للضرائب بأصوله ومبادئه يؤدى إلى بناء نظام ضرىبى سلىم بقواعد أساسىة وقوانىن تشرىعىة ىجعل من كل مهتما بالضرىبىة أن علیه أن ىكون مطلعاً وملماً بكل ما ىتعلّق بها، أما الجانب الفنى فهو تطبىقى ىتفاعل فى سبىل إنجار الخبرة الفنىة والمحاسبىة والنظام المحاسبى بسجلاته ودفاتره ومستنداتة، وتسجىل أمين للعملىات المالىة للمشرع ثم استخرج وعرض وتحلىل البىانات المحاسبىة

لتحدىد الوعاء الضرىبى وإعداد التقارير وفحص الدفاتر والسجلات للتحقق من صدق التقارير و موثوقىتها¹.

كما أن هناك من الباحثىن فى المجال من ىرى بأن علم الضرائب ىبحد القواعد الأساسىة أو القوانىن الخاضعة لها كل الضرائب وأنه من الضرورى على كل متصل بالأمر الضرىبىة أن ىكون دارساً من أجل تأدىة عمله أو البعث فى أحسن الظروف، كما ىرى نفس الباحثىن بأن الجانب الفنى أو التطبىقى للضرائب ىكتفى بتوضىح تفصىلى لكل ضرىبىة على حدة منتهجاً طرىقة وصفىة ومحدداً كل الخطوات العلمىة، ومنه، دراسة الضرائب الناجحة تحتاج إلى الاتجاه نحو دراسة القواعد العلمىة قبل الإلمام بالجانب الوصفى (التطبىقى)²، والضرائب مهما تعددت وتتنوع أشكالها فالإطار العام الذى توجد فى حدوده ىتمىز بالاستقرار لأنه ىمثلة أسس عامة ونظرىات ومبادئ استقرت علمياً وأخذت مكانها الراسخ وثبتت صحتها، لكن الجانب الوصفى للضرائب لا ىعرف استقرار لأنه ىتماشى مع البىئة المتواجدة فىها من مجتمع ودولة.

من الواضح أن المحاسبة الضرىبىة تمثل حلقة الوصل بىن التشرىع الضرىبى والمبادئ العامة للمحاسبة، حىث أنها تقوم على مبادئ المحاسبة المالىة باستثناء ما قد ىصدر مخالفاً من طرف

¹- جلال الشافعى (1987): الضرىبىة على أرباح شركات الأموال والضرىبىة العامة على الدخل، الطبعة الأولى، مكتبة المدىنة، الزقازىق، مصر، ص 06 - 07.

²- ممد بهاء الدىن (1990): مدى اتفاق نظام الضرىبىة الموحدة مع معابىر نظرىة المحاسبة الضرىبىة، مرجع سابق، ص 281.

المشرع، والذي قد لا يتماشى مع مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها، هذا ما يجعلنا نؤكد على أن المحاسبة الضريبية تغيب عنها مبادئ علمية تخصها بل تؤدي دورها معتمدة على مبادئ المحاسبة المالية وتحاول أن تتسق وتوفق عملها مع ما ينصه التشريع الضريبي الذي قد لا يتماشى مع تلك المبادئ المحاسبية¹. أكد EMERSON على أن المحاسبة الضريبية ترتبط بقوة بالمحاسبة لأن التسجيلات المحاسبية قادرة على تمكين المكلفين بتحصيلها من القيام بقياس مقدرة المكلف بالضريبة على دفعها، ومن ناحية أخرى تحدد المحاسبة بفضل قواعدها العلمية الوعاء الضريبي². أصدرت عدة دول نصوص قانونية ضريبية تؤكد على تطبيق مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها والاعتماد عليها شرط أن لا تختلف مع التشريع الضريبي، ومثل ذلك قانون الضرائب العامة الفرنسي من خلال مادته 38³ وقانون الضرائب التونسي في مادته 62⁴.

نستنتج من كل ما سبق أن المحاسبة الضريبية عبارة عن تنسيق بين الإطار النظري والتشريعي للضريبة والعلمي لها الذي نقطة انطلاقه متمثلة في تسجيلات وإصدارات المحاسبة المالية مع التزام هذه الأخيرة بحدود يقرها الإطار التشريعي الذي لا يعترف بمبدأ يختلف عن قوانينه حتى وإن كان معترف به ومطبق لدى جميع ذوي الاختصاص في المحاسبة المالية وهذا ينطبق على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي قد تعترف بعملية معينة وتسجل على أساس ذلك في الدفاتر المحاسبية، لكن التشريع والتحليل النظري الضريبي قد يلغي تلك العملية ولا يعترف بها في تحديد سعر الضريبة الواجب دفعه من طرف المكلف بها وسوف يؤخذ بعين الاعتبار كإجراء نهائي هذا التحليل الأخير وهذا معناه بوضوح " تغليب الركن العلمي والقانوني على الركن الوصفي والتطبيقي".

ب - الأسس العلمية للمحاسبة الضريبية

إن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة الضريبية يفتقر إلى نظرية خاصة بها تأخذ بعين الاعتبار أوجه القصور والنقائص⁵.

وقد كثرت التساؤلات بشأن حركة التأصيل العلمي في المحاسبة الضريبية، والسؤال البارز في هذا السياق هو الخاص بطبيعة المحاسبة الضريبية والذي يسعى إلى الفصل بين كونها علما يرتكز على

¹ - حسن أحمد غلاب (1975): الأصول العلمية للمحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة التجارة والتعاون، مصر، ص 118 – 119.

² - Emerson O. HENKE (1974) : introduction to Accounting : a conceptual approach, first edition, collection the management and communication series, edition petrocelli, New york, P 303.

³ - Olivier Fouquet. Claude Lopater (2016) : la connexion comptabilité fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane? fiscalité des entreprises, revue de droit fiscal n°06 du 11 / 02 / 2016, P01.

⁴ - Ahmed Sahnouni (2009 / 2010) : les IFRS en Tunisie adapter ou adapter, mémoire d'expert-comptable, université de Sfax, faculté des sciences économiques et de gestion, Sfax, P73.

⁵ - محمد بهاء الدين (1990): مدى اتفاق نظام الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية، مرجع سابق، ص 275.

قواعد ومفاهيم علمية يوجه أداؤها أو كونها وصفية وفنية مهمتها تفسير منفرد لكل ضريبة، إضافة إلى تحديد ما مدى الحاجة إلى نظرية المحاسبة الضريبية، وهذا ما يستلزم دراسة الموضوع من عدة جوانب والخروج باستنتاجات واقتراحات كإصدار معايير تستخدم كمرجع في المحاسبة الضريبية وبتبناها الأغلبية عند اهتمامهم بالبحث في مجال الضرائب¹.

إن نظريات المحاسبة بكل فروعها على العموم والمحاسبة المالية على وجه الخصوص تمثل قاعدة الأساس في تحديد معالم التأصيل العلمي للمحاسبة الضريبية.

المطلب الثالث: الترابط بين المحاسبة والضريبة

أ- التطور التاريخي للعلاقة بين المحاسبة المالية والنظام الضريبي²

يرجع تاريخ المحاسبة الأول 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 بالفراغة المصرية 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 ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والنظام الضريبي للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن التحصيل الضريبي من الأفراد.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

وهكذا استمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض التحصيل الضريبي في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوروبا. ومع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره

¹ - المرجع نفسه، ص 279.

² - بوسبعين تسديت (2013): علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم .. استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS - IAS، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني بجامعة مستغانم المنظم بتاريخ 13 - 14 جانفي 2013 تحت عنوان " النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS - IAS، مستغانم، ص 03.

تماشياً مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها. وخلال القرن الخامس عشر (15) تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.

ب- طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة

لقد تزايد اهتمام الحكومات - باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها - بالضرائب كأحد وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلا عن الأهداف المالية وقد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل المساعدة في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد من الخزينة العامة وعدم إجحاف المكلفين بدفع الضريبة وظلمهم، وهنا تبرز أهمية التقارير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة، إلا أن إعداد التقارير المالية لا يمثل هدفاً بحد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق الهدف المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والإجراءات التنظيمية والإدارية الأخرى، وعلى هذا الأساس فإن الأهداف تستمد جذورها أصلاً من احتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية¹.

من أهم مستخدمو إصدارات المحاسبة المالية الإدارة الضريبية² وهذا ما يجعل الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للإدارة الضريبية على أن تكون قادرة على تزويدها بما يلزمها من معلومات لاحتساب أسعار الضريبة وتحديد الأوعية الخاضعة لها بأقصى دقة ممكنة، وهذا ما يؤدي إلى عملية تنسيق فعالة بين المحاسبة والضريبة.

ونظراً لمكانة الضريبة وأهميتها بالنسبة للدولة، أدى اهتمامها وحاجتها إلى المحاسبة إلى تطور هذه الأخيرة، وهذا ما يتفق عليه أغلب الباحثين وذوي الاختصاص في المجال المحاسبي، على أن هذا التطور العلمي والمهني برز منذ حوالي قرنين (القرن 19 والقرن 20)، كما أدت الضرائب إلى زيادة الطلب على الخدمات المحاسبية³، خاصة في الدول النامية.

¹ - محمد طلو داود سليمان. عبد الخالق ياسين زاير البدران (2009): الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، صادرة في ماي 2009، البصرة، ص 122.

² - Belkaoui Ahmed (2000) : **Accounting theory**, third edition, thomson edition, London, P90.

³ - عباس مهدي الشيرازي (1990): **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ص 170.

وعند تحديد طبيعة العلاقة التي تربط الضريبة ونظامها بالمحاسبة ونظامها هناك أربعة تصنيفات كما يلي¹:

- **التصنيف الأول:** علاقة قوية ومباشرة يستعمل الربح المحاسبي دون إدخال أي تعديل عليه من أجل تحديد الربح الضريبي، وهو إجراء تتجنبه أغلبية الدول لأن هناك خصومات جبائية لا بد أن تحتسب؛

- **التصنيف الثاني:** علاقة قوية وغير مباشرة يعتمد في هذا التحليل على أن المحاسبة تقوم بإعداد القوائم المالية انطلاقاً من معايير محاسبية ومن الالتزامات التي يُقر بها التشريع الجبائي والمأخوذة بعين الاعتبار في المحاسبة، وهذا يؤدي إلى تقديم معلومات محاسبية تتماشى مع المحاسبة الضريبية؛

- **صنف يتوسط الصنف الأول والصنف الثاني:** تقوم السلطات الضريبية بتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة انطلاقاً من النتيجة المحاسبية باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة؛

- **التصنيف الرابع لا توجد علاقة بين الضريبة والمحاسبة:** في هذا التصنيف كل ما يسجل ويعرض في المحاسبة سوف يؤخذ بالحسبان في الضريبة والمؤسسات ملزمة بتطبيق ما أتى به التشريع الضريبي دون الأخذ بعين الاعتبار ما تقدمه المحاسبة، لكن الواقع أثبت وجود علاقة بين المحاسبة والضريبة مهما كان تصنيفها وكانت درجتها.

المطلب الرابع: تحليل الترابط بين المحاسبة والجبائية

من كل ما سبق من علاقة بين المحاسبة والضريبة أصبح من الواضح أن هناك علاقة متبادلة بينها وترابط نوضحه من كلتا الجانبين كما يلي:

أ- المحاسبة والضريبة تقدمان لبعضهما البعض خدمة متبادلة (تغذية متعكسة)²: إن المحاسبة في حاجة إلى التشريع الضريبي لأن غياب رقابة جبائية وما ينجر عنها من عقوبات سوف يؤدي إلى عدم معاقبة الالتزامات المحاسبية، ومن ناحية أخرى الضريبة في حاجة إلى المحاسبة لأن غياب ما تقدمه من معلومات معناه عدم القدرة على حساب ورقابة واقع ثروة المؤسسات؛

¹ - Frederic Gielen, Jhon Hegarty (2007) : a pan – european prespective on accounting implications of IAS / IFRS, world bank, PP 14 – 15.

² - Arnaud de Bissy (2013) : comptabilité et fiscalité, première édition, Lexis Nexis, Paris, P 03 – 04.

ب- إن التشريع الضريبي معناه المعاقبة الطبيعية للمحاسبة¹: تفقد القاعدة القانونية معناها إذا غاب عقابها وينطبق ذلك على قواعد القانون المحاسبي إذا لم يعاقب من طرف القانون الضريبي. باستثناء الخطر الجنائي المحدود لأنه يتعلق بوضعية غش، إن الأخطاء المحاسبية والتسجيلات غير المقبولة لن تعاقب إلا بواسطة التصحيحات الضريبية والعقوبات، وهذا ما يؤدي إلى التساؤل إن كان القاضي الضريبي وهو من اختصاص القضاء الإداري هو القاضي المحاسبي الحقيقي بالنسبة للقواعد الشكلية والقواعد الموضوعية.

إن القواعد الشكلية منصوص عليها في قانون الضرائب والقانون التجاري والقانون المدني كذلك المتعلقة بالفواتير وأجال الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية على سبيل المثال، أما القواعد الموضوعية يصعب على القضاء التدخل فيها وتطبيق المحاسبي وبالتالي في حالة وجود أخطاء محاسبية تتولى الإدارة الضريبية تقييم تلك الأخطاء كخطوة أولى لكن يبقى هذا التقييم محدود في قراءة الدفاتر المحاسبية والاكتفاء بما قد يؤثر على الوعاء الضريبي فقط.

¹ - Arnaud de Bissy (2007) : la sanction De la comptabilité par la fiscalité, revue de droit fiscal, Lexis Nexis édition, Paris, P 09.

خلاصة

أثبتت مختلف الأفكار والتطورات الاقتصادية عبر العصور والسياسات أن للضريبة دور الأولوية في البرامج والسياسات الاقتصادية المالية للحكومات، حتى قبل ظهور مفهوم الدولة السائد حالياً.

في العصر الاقتصادي الحديث الذي يتسم بالعالمية، برزت الحاجة إلى المعلومة المالية كأداة ضرورية في عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمستثمر في الأسواق المالية وفي عملية تحديد الوعاء الضريبي للإدارة الضريبية، وللحصول على معلومة مالية تتسم بقابلية المقارنة و الفهم لدى الجميع بمواصفات ومعايير موحدة دولياً، و تسهل تداولها و استخدامها لدى الجميع، ارتأت أغلبية الدول، بعد جهود و دراسات و اقتراحات كانت أغلبيتها تشير إلى تبني المعايير المحاسبية الأمريكية US GAAP، إلى خيار تطبيق لغة محاسبية موحدة تعتمد على معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS-IFRS. وما المحاسبة الضريبية إلا الأداة التي تجسد الواقع النظري و التطبيقي للترابط المحاسبي الجبائي في معالجة العمليات الاقتصادية، إذ تستخدم في التسجيل والترتيب المحاسبي مع مراعاة الحدود الضريبية.

الفصل الثاني

التقلبات الاقتصادية وأثرها
على النظام الضريبي والتسبب
في إصلاحه في الجزائر

تمهيد

مر الاقتصاد الجزائري بعدة تطورات وإصلاحات منذ الاستقلال، من اقتصاد موروث عن المستعمر إلى اقتصاد اشتراكي موجه من سبعينات إلى نهاية الثمانينات من القرن العشرين وأخيرا إلى اقتصاد السوق التنافسي والحر، كما عرف أزمات أهمها تلك المتعلقة بانهيار أسعار المحروقات بسبب التبعية المطلقة إلى هذه الأخيرة.

ومن آثار التقلبات الاقتصادية التسبب في تعديلات ثم إصلاح النظام الضريبي لتهيئة بيئة اقتصادية ملائمة تتماشى مع مختلف البرامج والمخططات والإصلاحات ذات العلاقة باقتصاد السوق، ومحاولة إعطاء الضريبة دورها كمصدر مالي لإحلال الإيرادات البترولية و الوصول إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية المسطرة.

اكتفى النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال بتطبيق ما كان معمول به أثناء الاستعمار إلى غاية سنة 1975 أين تبنت الاقتصاد الاشتراكي، وقد مر بعدة تعديلات إلى غاية الانتقال إلى اقتصاد السوق، أين عرف إصلاحه الوحيد سنة 1992 تماشيا مع التوجه الاقتصادي الجديد وفتح الأسواق المحلية على الأسواق الخارجية تجسيدا لرغبة الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وما أسفر عن نظام ضريبي يتميز بالعصرية مقارنة بالأنظمة الضريبية الرأسمالية وهو المعمول به إلى حد الساعة.

سننظر من خلال هذا الفصل إلى التطورات التي عرفها الاقتصاد الوطني ووزنها في إجراء الإصلاح الضريبي، ثم نقوم بعرض لأهم عناصر النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الأول: البيئة الاقتصادية الجزائرية

المبحث الثاني: الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة (انطلاقا من سنة 2000)

المبحث الثالث: آثار تقلبات البيئة الاقتصادية على النظام الضريبي الجزائري

المبحث الرابع: النظام الضريبي الجزائري على ضوء الانتقال إلى اقتصاد السوق

المبحث الأول: البيئة الاقتصادية الجزائرية

مر الاقتصاد الجزائري بعدة مراحل منذ الاستقلال تميزت بالانتقال من سياسات ومناهج اقتصادية وسياسية واجتماعية وثقافية إلى سياسات مختلفة، السبب الرئيسي وراء ذلك مخلفات الاستعمار التي جعلت الدولة الجزائرية ساعية إلى تحديد معالم وأهداف وأولويات تخرجها من نفق الإرث الفرنسي بنجاح وتفاعل وانسجام إيجابي بعيدا عن التبعية الاستعمارية، ومن نتائج ذلك لجوء الدولة الجزائرية إلى تسطير برامج ومخططات تنموية وإعداد قاعدة هيكلية إنتاجية متماسكة ملكا لها.

وكأثر دافع للاستثمار والسعي إلى تحقيق تنمية اقتصادية، كان لتأميم المحروقات والإيرادات البترولية دور كبير في تخصيص نسبة اقتربت من 1968 إلى 1980، لكن أزمة أسعار البترول بسبب انهيارها خلال منتصف الثمانينات من القرن العشرين أدى إلى عجز الخزينة العمومية على مواصلة تمويل المشاريع الاستثمارية والمؤسسات غير القادرة على البقاء اقتصاديا.

كما أن اعتماد الجزائر شبه كليا على الإيرادات البترولية المنهارة في الثمانينات من القرن العشرين إضافة إلى تبعيتها المطلقة للمنتج الأجنبي عن طريق الاستيراد جعل المديونية الخارجية جد مرتفعة ومؤثرة سلبا، ما تسبب مباشرة في سلسلة من الإصلاحات بدءا من نفس الفترة (الثمانينات من القرن العشرين)¹.

جاءت الإصلاحات الاقتصادية كردة فعل لتجاوز مرحلة أزمة انهيار أسعار البترول وما نتج عنها من عجز في الميزانية العمومية وتفاقم ظاهرة البطالة المتزايدة والمؤثرة بشدة على التوازن من كل الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، والتي تعدى معدلها عشرون بالمئة في بداية التسعينات من القرن العشرين، وكان من المنطقي أن تستهدف الإصلاحات تجاوز تلك المرحلة العسيرة، وكانت نقطة انطلاقها من خلال منح الاستقلالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية والتخلص تدريجيا من الاعتماد على تمويل الخزينة العمومية للقطاع العام².

ونظرا إلى كون الاقتصاد الجزائري يعتمد على المداخل البترولية ومع شبه انعدام البدائل، تؤدي تقلبات الأسعار النفطية على مستوى السوق العالمي إلى جعلها رهينة لها في تحقيق أهدافها التنموية وجعل إصلاحاتها الاقتصادية على وجه الخصوص تأخذ منحى تلك الأسعار.

كما أن الإصلاح الضريبي أداة في خدمة الإصلاح الاقتصادي ويعكس المتغيرات الإيديولوجية المحيطة به يهدف إلى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية، فالضريبة تعتبر إذا من أهم الوسائل المعتمد عليها في

¹ - قدي عبد المجيد (2005): إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية - الجزائر نموذجاً، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، ص 122.

² - بهلول محمد بلقاسم حسن (1994): الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر، ص 32 - 34.

تنفيذ الإصلاح الاقتصادي بنجاح وهذا يؤدي إلى السعي من قبل كل شيء إلى تطوير النظام الضريبي القائم لإعطائه أكثر فعالية في تحقيق أهداف الإصلاح الاقتصادي.

المطلب الأول: تطورات الاقتصاد الجزائري

إن الإصلاح الاقتصادي يؤدي حتما إلى التعديل و الإصلاح الضريبي، هذا معناه أن المراحل التي مرّ بها هذا الأخير مصدرها المراحل التي تطوّر عبرها الاقتصاد وهو ما ينطبق على الجزائر، وتقسّم هذه المراحل إلى ما يلي:

أولاً: مرحلة ما قبل 1967

تميّزت بالتبعية المطلقة لقوانين وأنظمة ما قبل الاستقلال وللاقتصاد الفرنسي، إضافة إلى ضعف المستوى المعيشي والتعليم والصحي والثقافي، وللتخلص من تلك المرحلة والإرث الاستعماري انتهجت الجزائر الاشتراكية فيما بعد.

أ- مرحلة ما قبل الاستقلال

ومن أهم ما ميزها:

- الأولوية للطابع الزراعي مع وجود قطاع زراعي يملكه المستعمر؛
- هيمنة فئة رأسمالية أجنبية على الاقتصاد الجزائري مقسمة إلى:
 - صناعيون: يسيطرون على القطاع الصناعي؛
 - زراعيون: يسيطرون على القطاع الفلاحي والخدمات؛
 - ماليّون: يسيطرون على القطاع المالي؛
 - عقاريون: يسيطرون على العقار والمساحات الزراعية.
- الصادرات موجّهة إلى السوق الفرنسي وغير كافية لتمويل كلّ الواردات التي مصدرها كذلك السوق الفرنسي.

كما تميّزت هذه المرحلة الاستعمارية بتواجد قطاع اقتصادي جزائري تقليدي ومتخلف وقطاع اقتصادي أجنبي متطور قادر على التصدير، ذو كفاءات عالية، ومندمج تماما مع الاقتصاد الفرنسي الأوروبي¹، وهذا ما أدى إلى عدة نقائص وضعف في القطاع الانتاجي وكل عناصره وفي الاستثمارات وحتى الموارد البشرية.

¹ جمال الدين عويسات (1986): التنمية الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 01.

ب- مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1966

- كانت الوضعية الاقتصادية بعد الاستقلال كارثية وخضعت خلال ثورة التحرير من سنة 1954 إلى سنة 1962 إلى سياسة دمار وتهديم أدت إلى:
- إفراغ صناديق الدولة من خزينة عمومية وبنك مركزي من أرصدها بشتى أنواعها المعدنية والنقدية تجاه فرنسا¹؛
 - كل المعاملات التجارية الخارجية أو تقريبا مرتبطة بفرنسا؛
 - بطالة مرتفعة إضافة إلى إشكالية إعادة الإعمار والتكفل بالمتضررين من الحرب.
- أدت الأوضاع السيئة السابقة وأوضاع أخرى لا تقل سوءا إلى اتخاذ الجزائر لبعض الإجراءات كما يلي:
- كل ما تركه المعمرون ملكا للدولة؛
 - تطبيق الاشتراكية للعدالة الاجتماعية طبقا لما أتى به مؤتمر الصومام سنة 1956 وميثاق الحكومة المؤقت سنة 1962 في طرابلس، وحتى ميثاق الجزائر سنة 1964 الراض للأسمالية² وميثاق سنة 1976.
 - ضعف الاستثمارات لنقص الموارد الداخلية أدى إلى استفادتها من تخصيص جزء تمويلي هام للبحث بالقاعدة الصناعية³.
 - مركزية التخطيط كأداة أساسية لإنجاح الاشتراكية واشترط فيها ما يلي⁴:
 - الجانب الاقتصادي: مركزية استعمال الفائض الاقتصادي بعقلانية؛
 - الجانب السياسي: تأكيد الاستقلال الفعلي للدولة؛
 - الجانب الفني: حصر موارد وحاجيات الدولة ومراقبة سير الخطط.
 - سلسلة تأميمات وسياسات احتكارية كتأميم الأراضي بالتسيير الذاتي سنة 1963، والمناجم دون المحروقات سنة 1966، والبنوك النظام البنكي سنة 1966 و 1967 بعد إنشاء البنك المركزي في 31 / 12 / 1962 واحتكار التجارة الخارجية⁵.

¹ - Ahmed Henni (1991) : Economie de l'Algérie indépendante, ENAG éditions, Algérie, P 26.

² - Hamid Tammar (1983) : **Stratégie de développement indépendant – le cas de l'Algérie – un bilan**, OPU, Alger, P 23.

³ - مفتاح صالح (2004): تطور الاقتصاد الجزائري وسماته منذ الاستقلال إلى إصلاحات التحول نحو اقتصاد السوق، الملتقى الوطني الأول حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والممارسة التطبيقية، المركز الجامعي ببيشار، بشار، ص 03.

⁴ - Houcine Benissad (1991) : **Economie de développement de l'Algérie**, OPU, Alger, P26.

⁵ - محمد بلقاسم، حسن بهلول (1991): سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها في الجزائر، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 34 – 35.

ثانيا: مرحلة من 1967 إلى 1979

في بداية هذه المرحلة انتهجت الجزائر استراتيجية التخطيط في تحقيق التنمية الاقتصادية فمرت بثلاثة مخططات تنموية:

أ- المخطط الثلاثي الأول

امتد من سنة 1967 إلى سنة 1969 كأول تجربة تخطيطية جزائرية ومحاولة للتخلص من الأوضاع الاقتصادية التي تسبب فيها الاستعمار، ركز المخطط الثلاثي الأول على الانتاج الصناعي للدفع بالتنمية إلى النهوض حيث اهتم بالدرجة الأولى بالهياكل القاعدية الصناعية وقطاع المحروقات وسعى إلى تطوير اقتصاد قوي وإلى الحصول على الأموال اللازمة لتمويل التنمية من عدة مصادر¹. كما استهدف تكوين وإعداد أعوان اقتصاديين في مجال الاستراتيجية التخطيطية و التنمية. كما استهدف المخطط الثلاثي الأول تنظيم القطاع الاشتراكي وإعادة النظر في الإطار القانوني والتنظيمي لتكييفه مع المستجدات، واحتكر التجارة الخارجية لتوفير حماية أكبر للمنتج المحلي. وتميزت تلك المرحلة بضعف الموارد المالية وعدم القدرة على تخطيط البرامج الاستثمارية² لأن الاعتمادات المالية المقررة من طرف الدولة الجزائرية أقل من قيمة الاستثمارات الفعلية. إن الأهداف المسطرة في المخطط الثلاثي الأول لم ترقى إلى المستوى المقبول نظرا للأسباب الآتية:

- المرحلة تميزت بقلّة الموارد بشتى أنواعها؛

- غياب التنسيق بين الأطراف الموكلة لها عملية المخططات.

ب- المخطط الرباعي الأول

امتد من سنة 1970 إلى سنة 1973 كثاني تجربة تخطيطية جاعلا من القطاع الصناعي أولوية التنمية مع التركيز على قطاع الصناعات الثقيلة، كما ركّز على الاشتراكية لتعزيز الاقتصاد الوطني واستهدف خلق توازن بين الريف والمدينة. إن المخطط الرباعي الأول جاء بإعادة هيكلة لبعض القطاعات كتأميم المحروقات سنة 1971، وإعلان الثورة الزراعية وتوسيع تطبيق التسيير الاشتراكي إلى المؤسسات الاقتصادية. وقد شهدت تلك المرحلة زيادة في برامج الاستثمارات مقارنة بالمخطط الثلاثي الأول بسبب ظهور أنشطة صناعية جديدة نتيجة لتأميم المحروقات³.

¹ - Tahar Ben Houria (1980) : *l'économie de l'Algérie*, Editions François Maspéro, Paris, P256.

² - محمد بلقاسم حسن بهلول (1991): *سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها في الجزائر*، المرجع السابق، ص 66.

³ - المرجع نفسه، ص 198.

ومن إيجابيات المخطط الرباعي الأول أنه قلص من حجم البطالة وأدى إلى ارتفاع الناتج الداخلي الخام وتحقيق قيمة مضافة معتبرة.

ج- المخطط الرباعي الثاني¹

امتد من سنة 1974 إلى سنة 1977 وقد خصص أموالا لتحقيق برامج استثمارية تفوق بأربعة أضعاف برامج المخطط الرباعي الأول، وكان يستهدف أساسا إتمام المشاريع الاستثمارية المتأخرة منذ المخطط الرباعي الأول والسعي إلى تحقيق التوازن بين قطاع إنتاج وسائل الإنتاج وقطاع إنتاج وسائل الاستهلاك ووضع جدول وطني مرجعي للأجور، ووضع نظام للأسعار، كما أن هذا المخطط سعى إلى تطبيق سياسة اللامركزية بالتخطيط الشامل ومن ثم الوصول إلى التوازن الجهوي. ومن أسباب ارتفاع المشاريع الاستثمارية انتعاش سوق النفط بالزيادة في أسعاره ما أدى إلى الزيادة في الإنتاج وتوسيع عملية التشغيل وزيادة الدخل حيث عرفت تلك الفترة معدل متوسط دخل فردي لم يسبق للجزائر تحقيقه من قبل.

وقد أضيفت مرحلة تكميلية من سنة 1978 إلى سنة 1979 من أجل إتمام ما بقي من مشاريع استثمارية نسبة ما تبقى من إنجازها كان جد مرتفع عند نهاية فترة المخطط الرباعي الثاني.

ثالثا: مرحلة من ما بعد 1979 إلى بداية 1989

في نهاية السبعينات من القرن العشرين، عرفت البرامج المسطرة حدودها وكان من الضروري تصحيح نقائصها رغم غياب برنامج تقييمي حقيقي²، وقد أنجزت الجزائر من سنة 1980 إلى سنة 1989 مخططين خماسيين للمرور إلى مرحلة تنمية لا مركزية.

أ- المخطط الخماسي الأول

امتدت فترته من 1980 إلى سنة 1984 واستهدفت إعادة هيكلة المؤسسات العمومية وتفريعها

إلى مؤسسات أصغر يسهل تسييرها³.

كما سعى المخطط الخماسي الأول إلى تحقيق سوق داخلي ديناميكي وإلى تغطية كل الاحتياجات في أجل حدد بنهاية الثمانينات وإلى خلق التنسيق والتناغم بين كل القطاعات والفروع الاقتصادية وإلى التخلص من ظاهرة التوتر في السوق⁴.

¹ - المرجع السابق، ص 275.

² - Mohammed Liassine (1996) : **les réformes économiques en Algérie : une transition vers l'économie de marché ?** *Annuaire de l'Afrique du Nord, Tome XXXV*, CNRS éditions, France, P 51 – 52.

³ - Hamoudi Hadj Sahraoui (2005) : **Mesure de l'impact de l'autonomie sur l'entreprise publique économique**, *Revue des sciences économiques et de gestion* Numéro 05, P73.

⁴ - محمد بلقاسم حسن بهلول (1991): **سياسة تخطيط التنمية وتنظيمها في الجزائر**، مرجع سابق، ص 104.

من إيجابيات المخطط الخماسي الأول القضاء تدريجيا على التبعية للسوق الدولي من خلال تخصيص برامج استثمارية على القطاع الزراعي والموارد المائية والإنتاج التحويلي إضافة إلى تضاعف نسبة التشغيل وزيادة نسبة الإنتاج الداخلي الخام وتحقيق فائض في ميزان المبادلات الخارجية.

ب- المخطط الخماسي الثاني

امتدّ من سنة 1985 إلى سنة 1989 كتكملة للمخطط الخماسي الأول، من أهدافه الرئيسية تنظيم الاقتصاد والاهتمام بقطاعي الفلاحة والري وبالتنمية، إضافة إلى أهداف أخرى لا تقل أهمية كتلبية حاجيات المجتمع الأساسية والتحكم أكثر في إنجاز المشاريع الاستثمارية والسعي إلى الاستقلالية الاقتصادية بضبط التوازنات المالية¹.

كانت الميزة الرئيسية للاقتصاد الجزائري عند بداية تطبيق المخطط الخماسي الثاني متمثلة في الاختلال البنوي ما بين الطلب الكلي والعرض الكلي، وعند تحليلنا لجانب العرض يتضح أنه اهتم بإعادة توجيه نموذج النمو نحو البنية القاعدية والاجتماعية المتعلقة بالقطاعات الإسنادية وابتعد عن القطاع الإنتاجي نظرا لقلّة الاستثمارات المخصّصة له، إضافة إلى نقص التوافق بين المؤسسات العمومية وبرنامج إعادة الهيكلة الساري التطبيق، والتقليص من حجم الواردات الذي أثر سلبا على نمو الاقتصاد الجزائري وأدى إلى تحمله ظاهرة الانكماش، أما عند تحليلنا لجانب الطلب فنستنتج ارتفاعا فيه بسبب تضاعف الأجر وعدم تماشيها مع الواقع الاقتصادي، وهذا ما أدى إلى تجاوز الطلب الكلي للعرض الكلي وعدم توازن الموارد مع الاستخدامات².

وقد خطت الدولة لهذه الفترة برنامج استثماري ضخم لكنّه توقف في الإنجاز قبل الآجال المحددة له بسبب انهيار أسعار النفط وما تسبب فيه من أزمة اقتصادية حادة سنة 1986 ثم سياسية سنة 1988 مع أحداث 05 أكتوبر الشهيرة³.

كما عرف المخطط الخماسي الثاني إصدار قانون استقلالية المؤسسات العمومية⁴ كأهم خطوة مهدت إلى تجسيد قرار تبني سياسة اقتصادية جديدة متمثلة في اقتصاد السوق.

ومن أهم ما ميّز فترة المخطط الخماسي الثاني نذكر ما يلي:

- أزمة انهيار أسعار النفط سنة 1986؛

¹ - Ministère de la planification : Rapport du plan quinquennal (1989 – 1985), P 05.

² - Rapport du CNES (1988) : **rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel**, Alger, P 169.

³ - مقتبس من عدة جرائد نذكر منها: EL WATAN، النصر، المجاهد، ...

⁴ - **Journal officiel numéro 18 du 13 / 01 / 1988 portant loi numéro 88 – 01 du 12 / 01 / 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.**

- تقلص حجم الاستثمارات خاصة في قطاع الصناعة وقطاع البناء والأشغال العمومية، مما أدى إلى ركود في حجم القطاع المنتج¹؛

- منح المؤسسات العمومية الاستقلالية القانونية والتشغيلية²؛

- تراكم المديونية العمومية الداخلية بسبب عجز الميزانية العامة وتدهور الناتج المحلي الخام.

إن الأهداف المسطرة من خلال تنفيذ مختلف البرامج المخططة منذ نهاية سنوات الستون إلى غاية نهاية سنوات الثمانون من القرن العشرين لم تتحقق ولم تتجح الجزائر إلى الوصول إلى درجة النمو المستهدفة مع إصلاحات وإعادة الهيكلة للمخططات الخماسية الأولى والثانية، فسجلت تراجع المداخل وارتفاع نسبة البطالة وتضاعف المديونية على المستوى الخارجي والداخلي، وعجزت المؤسسات العمومية الاقتصادية عن تحقيق القفزة النوعية في الإنتاج والتي طالما دعمته الدولة منذ انطلاق مختلف الإصلاحات الاقتصادية وحتى السياسية، كلها مؤشرات سلبية أدت بالدولة إلى اتخاذ قرارات وإجراءات متمثلة في إصلاحات عدة قطاعات ومجالات خاصة الاقتصادية منها.

ورغم الأهداف التي كانت ترمي إليها إعادة الهيكلة إلا أنها لم تتحقق حيث أصبح فكر الربيع سائد في الجزائر بالاعتماد الكلي على إيرادات النفط وفي كل المجالات على المستوى الكلي والجزئي من طرف السلطات الحكومية أو من طرف المواطن، كل الاحتياجات تستورد سواء كانت ذات أولوية أم لا مع غياب أي برمجة علمية منظمة لعملية الاستيراد المكثف، وهذا ما أدى إلى تبيذير نسب هائلة من الموارد الجزائرية بالعملة الأجنبية³.

المطلب الثاني: انتقال الاقتصاد الجزائري إلى اقتصاد السوق

إن الانطلاقة الفعلية في الانتقال من اقتصاد موجه اعتمد على السياسة الاشتراكية منذ ستينات القرن العشرين إلى اقتصاد السوق كانت بإصدار قانون 01 - 88 الذي ينص على استقلالية المؤسسات العمومية وتسميتها بالاقتصادية، وكان ذلك بمثابة تهيئتها لتكييفها مع مستجدات الإصلاح الاقتصادي المبني على أسس و مبادئ اقتصاد حر، وهو التصور المعاكس تماما للتصور السابق⁴ المبني على

¹ - كمال رزيق، سمير عمور (2008): تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05 لجانفي 2008، جامعة الشلف، الجزائر، ص 322.

² - Journal officiel numéro 18 du 13 / 01 / 1988 portant loi numéro 88 - 01 du 12 / 01 / 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques. OP Cit

³ - زين الدين بن لوصيف (2002): تأهيل الاقتصاد الجزائري للاندماج في الاقتصاد الدولي، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، ماي 2002، ص 179.

⁴ - اسماعيل بوخاوة، سمراء دومي (2003): الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي، الملتقى الوطني الأول حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2003، ص 183.

الإقتصاد الاشتراكي، إذ نجد في الدستور الوطني لسنة 1986 تصريحات بتغيير ذو أهمية معتبرة في التسيير الاقتصادي¹.

وبالنظر إلى تعدد الأحداث و كثرة المراحل والإصلاحات التي عرفتها الجزائر بعد الانتقال إلى اقتصاد السوق سوف نكتفي بذكر بعضها كما يلي:

أولاً: مرحلة 1989 – 1993

على الصعيد الاقتصادي، قامت الجزائر بإصلاحات واتفاقيات للتكيف مع اقتصاد السوق كما يلي:

- استقلالية البنك المركزي والتوجه نحو قابلية تحويل الدينار الجزائري²؛
- إبرام اتفاق الاستعداد الائتماني الأول (Stand by 1) مع صندوق النقد الدولي في 30 ماي 1989 تحصلت من خلاله على قرض بقيمة 300 مليون دولار، في إطار برامج الاستقرار التي يطبقها صندوق النقد الدولي مع الدول التي تحتاج مساعدة في تحقيق استقرار الطلب الكلي للمدى القريب من خلال تخفيض حجم الاستهلاك المحلي والعمل على تحريك قوى السوق و تعزيز الانتاج المحلي³، مدة الاتفاق سنة، وقد أدت شروط الصندوق إلى إصدار قوانين تشريعية جديدة تتماشى مع المستجدات الاقتصادية؛
- إصدار القانون رقم 89 – 12 المؤرخ في 05 / 05 / 1989 المتعلق بالأسعار والذي يجسد قواعد اقتصاد السوق⁴؛
- إصدار قانون إصلاح النظام المصرفي رقم 90 – 10 في 14 أبريل 1990 المتعلق بالنقد والقرض، من أهم ما أتى به الفصل في التداخل القائم بين الخزينة العمومية والبنك المركزي⁵؛
- تحرير التجارة الخارجية بإصدار القانون رقم 91 – 37 في 13 فيفري 1991 وبالتالي تم إلغاء نظام احتكار الدولة للتجارة الخارجية وقد نظمت الدولة عملية الاستيراد بواسطة التعليم رقم 91 – 03 بتاريخ 21 أبريل 1991 الصادرة عن بنك الجزائر؛

¹ - Journal officiel numéro 07 du 16 / 02 / 1986 portant decret n° 86 – 22 du 09 / 02 / 1986 portant charte nationale.

² - Alterinfo Du Mardi 31 Janvier 2012 : **50 ans de bilan de l'économie Algérienne 1963 / 2012**, P 02. Site : <http://www.alterinfo.net/50-ans-de-bilan-de-l-economie-algerienne-1963-2012-a70470.html> page consultée le 11 / 09 / 2017 à 23 : 45

³ - عبد المجيد قدي (2003): المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 273.

⁴ - محمد بلقاسم حسن بهلول (1993): **الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية**، مطبعة دحلب، الجزائر، ص 166.

⁵ - Rapport du CNES (1998) : **rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel**, Alger, P 186.

- إبرام اتفاق الاستعداد الائتماني الثاني (Stand - by 2) الذي باشرت في المفاوضات له مع صندوق النقد الدولي بعد انقضاء الاتفاق الأول في ماي 1990، وقم تم ذلك بتاريخ 03 جوان 1991 لمدة عشرة أشهر وتحصلت الجزائر من خلاله على قرض قيمته 350 مليون دولار شرط الالتزام ببنود تتعلق بإصلاح التجارة الخارجية والمؤسسات العمومية والسعي إلى تحقيق الحرية الاقتصادية، والحد من تدخل الدولة، والاعتماد أكثر على سياسة نقدية لأسعار الصرف وأسعار الفائدة، وتقليص النفقات العمومية، ورفع سياسة الاعتماد والإعانات، والقضاء على سياسة عمومية المؤسسات¹، وهي شروط لا تكتفي بالجانب المالي والنقدي فقط كما كان عليه الحال في الاتفاق الأول الذي اكتفى بالمطالبة بالقضاء على عجز الميزانية وعلى الصرامة في السياسة النقدية وعلى المرونة في نظام الأسعار وتخفيض قيمة الدينار، وهي شروط تتمحور حول السياسة المالية والنقدية للإصلاح الاقتصادي².

وقد أدى هذا الاتفاق الثاني إلى القيام بعملية التخلي عن دعم الأسعار الطاقوية وعملية التطهير المالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والتخفيض من قيمة الدينار³؛

- تحرير التجارة الخارجية ومطالبة القطاع الخاص الوطني والدولي بالاستثمار⁴ لتفادي إعادة الجدولة والحصول على إيرادات إضافية للحد من العجز والتخفيف من المديونية، تماشياً مع السياسة الجديدة، قامت الدولة الجزائرية بتعديل قانون المحروقات رقم 86 - 14 الصادر بتاريخ 19 أوت 1986 عن طريق إصدار القانون المعدل رقم 91 - 21 بتاريخ 04 ديسمبر 1991 والذي فسح المجال للشركات الأجنبية باستغلال باطن الأرض بالشراكة مع شركة سونطراك الجزائرية شرط مساهمة هذه الأخيرة بنسبة لا تقل عن 51 % في رأس المال وهذا سوف يؤدي إلى دخول وسائل تكنولوجية وكفاءات عالية المستوى إلى السوق الطاقوي الجزائري؛

- إصلاح النظام الضريبي الجزائري وتكييفه مع متطلبات مستجدات اقتصاد السوق.

ثانياً: مرحلة 1994 - 1999

إن أهم ما ميّز المرحلة السابقة (1989 - 1993) بالنسبة لموضوع بحثنا أنها مهدت للإصلاح الضريبي وانطلقت فعلاً فيه، أما بالنسبة لموضوع الاقتصاد الوطني بصفة عامة، أخذت الجزائر مساراً مغايراً تماماً

¹ - اسماعيل بوخاودة، سمراء دومي: م. الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص 189.

² - عبد المجيد قدي (2003): المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 273.

³ - Houcine Benissad (1994) : **Algérie restructuration et réforme économique (1979 - 1993)**, office des publications universitaires, Alger, P 141.

⁴ - - Alterinfo Du Mardi 31 Janvier 2012 : **50 ans de bilan de l'économie Algérienne 1963 / 2012**, O. P Cit, P 02.

لما كانت عليه إبان السياسة الاشتراكية وأصبحت تصدر قوانين تصب في اتجاه الانتقال إلى اقتصاد السوق، لكن في سنة 1992، ابتعدت الإصلاحات الاقتصادية عن مسارها باتباع الحكومة سياسة مالية توسيعية متمثلة في الانفاق الحكومي في مجال الاستثمار والرجوع إلى سياسة دعم المواد الاستهلاكية الأساسية وإعادة علاقة تبعية بنك الجزائر للخبز العمومية وفرض رقابة على التجارة الخارجية بالنسبة للواردات، وقد أدى هذا الابتعاد عن السياسة المسطر لها في الإصلاحات السابقة إلى عودة العجز في الميزانية العامة وارتفاع معدل التضخم، كما أن انخفاض أسعار النفط سنة 1992 و 1993 أدى بنسبة كبيرة إلى تفاقم ظاهرة العجز في الميزانية¹، وقد أدى ما سبق إلى لجوء الجزائر مرة أخرى إلى تدخل صندوق النقد الدولي و كذلك البنك العالمي لأول مرة.

ثالثا: اتفاق الاستعداد الائتماني الثالث (Stand By 3)

تم إبرامه مع صندوق النقد الدولي عند نهاية شهر ماي 1994 بعد إخفاق الإصلاحات والابتعاد عن مسارها سنتي 1992 و 1993، مدته سنة، تحصلت الجزائر من خلاله على قرض قيمته مليار ومئتان وخمسون مليون دولار لمعالجة اختلافات ميزان المدفوعات، كما تمت الموافقة على إعادة جدولة قربة أربعة ملايين ونصف مليار دولار ديون خارجية مع نادي باريس بصفته ممثل الدول الدائنة². جاء الاتفاق بحثا عن القضاء على الاختلافات التي تسببت فيها الحكومة الجزائرية خلال سنتي 1992 و 1993 وتمحور حول نفس المجالات المذكورة في شروط الاتفاقيتين السابقتين كما يلي³:

- التقليل من أعباء خدمة الديون لإعادة توازن ميزان المدفوعات؛
- مراجعة سعر الصرف وتحرير التجارة الخارجية وإيقاف التضخم النقدي وتحكم السلطات في القروض المصرفية الممنوحة للمؤسسات غير المستقلة؛
- تخفيض النفقات العمومية والزيادة في الحصيلة الضريبية بتحسين مردودها للحصول على إيرادات أكبر وهذا ما سوف يساهم في التخفيف من عجز الميزانية؛
- مواصلة سياسة تحرير الأسعار والاقتصاد.

وقد اتخذت الحكومة الجزائرية عدة إجراءات لإنجاح وتلبية شروط صندوق النقد الدولي، كما أخذت بعين الاعتبار ضعف القدرة الشرائية من جراء تحرير الأسعار وقامت بتعديلات ذات أهمية كبيرة على شبكة

¹ - كريم النشاشيبي وآخرون (1998): الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، واشنطن، ص 21.

² - Rapport du CNES (1988) : **rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel**, O. P Cit, P 190.

³ - اسماعيل بوخواوة، سمراء دومي (2003): الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص 189.

الأمان الاجتماعي كإعداد وتطبيق برامج لحماية الأفراد الذين ليس لهم دخل أو يحتاجون إلى مساعدة والتأمين ضد البطالة¹ ... الخ.

وأخيرا، بعد اتخاذ كل التدابير اللازمة على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي وتطبيقها بصرامة لتحقيق مطالب صندوق النقد الدولي، بقيت الجزائر تعاني من العجز والاختلال على مستوى الميزانية العامة وميزان المدفوعات ولم تتخلص من صعوباتها المالية والهيكلية².

إن الجزائر انتقلت إلى اقتصاد السوق متخفية عن الاقتصاد الموجه نهائيا في بداية سنة 1994 مبرزة ذلك بانخفاض قيمة الدينار الجزائري وتحرير التجارة الخارجية وإعادة جدولة المديونية الخارجية، ومن أهم من تأثر سلبا بالأزمة هناك فئة المجتمع المتوسطة المتمثلة أساسا في موظفي القطاع العام والتي بدأت في التلاشي تدريجيا عن الساحة الاجتماعية والاقتصادية كدلالة على حدة الأزمة³، ما أدى بالدولة الجزائرية إلى تطبيق برنامج تعديل هيكلي تبنته بموافقة البنك العالمي للمدى البعيد لمواصلة البرامج السابقة والتي فشلت في النهوض بالاقتصاد الوطني وفي تحقيق النمو، وهو اتفاق يتراوح لثلاث سنوات من تاريخ 22 ماي 1995 إلى غاية 21 ماي 1998 الهدف منه تحقيق التوازن الداخلي على المستوى الجزئي.

رابعا: برنامج التعديل الهيكلي أو تسهيل الصندوق الموسع

يتم الإشراف عليه من طرف البنك العالمي للمدى الطويل ويشمل سياسات العرض والشروط المؤسساتية والسياسات القطاعية (الصناعية، الفلاحية، التكوين والبحث)، هدفه تغيير النظام الاقتصادي للدول المتخلفة⁴.

نلاحظ أن هناك فرق بين اتفاق الاستعداد الائتماني (Stand by) الذي يشرف عليه صندوق النقد الدولي للمدى القصير ويهدف إلى استقرار الطلب الكلي ومعالجة الاختلافات المؤقتة أي في الأجل القصير وهو برنامج إصلاح تثبيت أو ظرفي، والإصلاح الهيكلي الذي يتم الإشراف عليه من طرف البنك العالمي الذي يمتد للأجل البعيد ويسعى إلى تغيير النظام الاقتصادي للدولة من أجل تحقيق معدلات نمو مرتفعة في المدى المتوسط والطويل، والهدف منه إصلاح ركائز السياسة الاقتصادية والاجتماعية من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الأكبر للجهاز الإنتاجي لتحسين الأداء الإنتاجي وارتفاع مؤشرات دالة العرض.

¹ - كريم النشاشيبي وآخرون (1998): الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 85.

² - Houcine Benisaad (1999) : l'ajustement structurel : l'expérience du Maghreb, OPU, Algérie, P 64.

³ - Mahmoud Sayah (2016) : aperçu sur l'économie algérienne de 1962 à 2015, un long périple,

mohamedsayah.files.wordpress.com/2016/12/06-economie.pdf.page consultée le 13/09/2017 à 10 h 00, P 02.

⁴ - فنغور عبد السلام (2017): تحليل السياسة الجبانية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 01، ص 183.

إن اتفاق تسهيل الصندوق الموسع تعلق بالديون الخاصة والعامة مع ناديي لندن وباريس نتيجته كانت إعادة جدولة ثانية لما قيمته أكثر من عشرة ملايين دولار إضافة إلى المبلغ المعاد جدولته سابقا، واتخذت الجزائر إجراءات تتماشى مع ما عليها أن تلتزم به تجاه الاتفاق لتصحيح النقائص والانتقال إلى اقتصاد السوق بنجاح، ويشمل هذا الالتزام باختصار ما يلي¹:

- التقليل من التكاليف الاقتصادية على القطاعات السكانية الأكثر تضررا؛
- تطوير معدل النمو الاقتصادي لامتناسص البطالة؛
- إعادة التوازن لميزان المدفوعات مع تحقيق احتياطات عملة نقدية أجنبية مقبولة؛
- الاقتراب من حيث معدل التضخم إلى ما هو سائد في الدول الصناعية.

المطلب الثالث: مجهودات الجزائر لتحقيق اتفاق البنك العالمي و صندوق النقد الدولي

باشرت الجزائر سلسلة إجراءات و سياسات للوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة في الاتفاق نذكر أهمها كما يلي :

أولا: الإصلاحات الهيكلية

متمثلة في تكييف الإطار التشريعي المعمول به في الجزائر مع متطلبات اقتصاد السوق وإعادة تأهيل المؤسسات العمومية من أجل تحقيق الإنتاج خارج المحروقات وزيادة العرض السلعي والخدماتي.²

أ - إصلاح المؤسسات العمومية وتنمية القطاع الخاص من خلال³:

- القيام بإعداد قانون حوصصة؛
- التوقف عن عملية التطهير المالي للمؤسسات العمومية المتبقية بعد تصفية تلك التي اعتبرت مفلسة وغير قادرة على البقاء اقتصاديا؛
- انحلال المؤسسات العمومية الاقتصادية المتبقية سنة 1995 واستبدالها بالمؤسسات القابضة التابعة للدولة بعقود تسيير⁴.

ب - تحرير الأسعار وجعلها خاضعة لمبادئ اقتصاد السوق وذلك بإلغاء سياسة دعم المنتجات مهما كان صنفها ورفع كل القيود المتعلقة بتحديد هامش الربح للسلع، والتخلي عن احتكار أغلبية الأنشطة الانتاجية.

¹ - كريم النشاشيبي وآخرون (1998): الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 13.

² - Houcine Benissaad (1999) : l'ajustement structurel : l'expérience du Maghreb, OP. Cit, P 67

³ - عبد المجيد قدي (2003): المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 297.

⁴ - Hamoudi Hadj Sahraoui (2005) : Mesure de l'impact de l'autonomie sur l'entreprise publique économique, O. P Cit, P 75.

ج - إصلاح القطاع المالي والمصرفي كما يلي:

- **تحسين مردودية النظام الضريبي** والسعي إلى تحقيق فائض في الميزانية العامة بفضل التسيير الرشيد للإنفاق العام؛
- الوصول بالنظام المالي إلى القيام بدور تعبئة الموارد وتخصيصها باستخدام أدوات السياسة النقدية التي تركز على مبادئ اقتصاد السوق¹؛
- التحول إلى الرقابة غير المباشرة للسيولة النقدية انطلاقا من شهر ماي 1995؛
- إعادة رسملة البنوك التجارية وزيادة دور أسعار الفائدة في حدود قواعد سوق المنافسة؛
- إنشاء بورصة الجزائر سنة 1998 تتداول فيها القيم المنقولة، الهدف منها توسيع مصادر التمويل.

د- تحرير التجارة الخارجية بإلغاء كل القيود الإدارية مع الالتزام بشروط معينة لبعض المواد المستوردة كالحليب والأدوية على سبيل المثال، إضافة إلى إصلاح نظام الصرف بالتوجه نحو قابلية تحويل الدينار الجزائري².

هـ - إصلاح سوق العمل بإدخال قوانين تعديلية لحماية العمل والعامل ووضع سياسة أجور تحمي الفئات الضعيفة وإصلاح النظام التعليمي لتحسين عنصر المهارات والاستفادة منه أكثر، وتشجيع القطاعات ذات كثافة عمالية لامتناسص البطالة.

ثانيا: سياسات الاستقرار

إن السياسات الإصلاحية المطبقة بالنسبة للسياسة المالية استهدفت التخلص من ظاهرة العجز في الموازنة العامة وسعت كذلك وراء تحقيق فوائض حتى تتمكن من تمويل البرامج الاستثمارية والقيام بعملية التطهير المالي للمؤسسات العمومية من خلال التحكم في نفقات وإيرادات الميزانية كما يلي³:

- التقليل من نفقات الاستثمار كونها تمثل نسبة كبيرة من النفقات العمومية؛
- التخفيض في حجم عمال القطاع العام والتحكم في الكتلة الأجرية وفي كيفية تسيير الشبكة الاجتماعية؛

- التخلي عن سياسة دعم الأسعار بإلغاء موازنتها؛

¹ - كريم النشاشيبي وآخرون (1998): الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 54.

² - (1998): الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 116.

³ - Hocine Benissaad (1999) : l'ajustement structurel : l'expérience du Maghreb, O. P Cit, P 65.

• إنشاء صندوق مخصص لإيرادات الخوصصة بدلا عن الصندوق المخصص لتطهير المؤسسات العمومية؛

• الإعتماد على نظام ضريبي أكثر مرونة وفعالية؛

• التحكم في الموازنة العامة من خلال مراقبة الإيرادات ومراجعة نفقات الدولة.

إضافة إلى العناصر السابقة، قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات السياسية النقدية من خلال البحث عن تطبيق أسعار فائدة حقيقية تحت على الادخار المحلي وتمويل الاستثمارات، وتطبيق نظام مصرفي مرن خاصة فيما يتعلق بسياسة الصرف وسوق العملة، وإعطاء البنوك الحرية في تسيير القروض.

وقد أدت مختلف الإجراءات والتدابير لتطبيق سياسات التكيف والإصلاح الاقتصادي إلى ما يلي¹:

• تحقيق فائض في ميزان المدفوعات انطلاقا من سنة 1996؛

• تحقيق رصيد إيجابي من احتياطات الصرف؛

• تراجع المديونية الخارجية؛

• تحقيق فائض في الموازنة العامة انطلاقا من سنة 1995؛

• تحسين قيمة الناتج المحلي الخام إضافة إلى الدخل الفردي انطلاقا من سنة 1995.

أما واقع القطاع الإنتاجي والاستثمار فيه نحلله من خلال المؤسسات العمومية الاقتصادية التي استفادت من الاستقلالية بالنسبة لمجموعة معينة فقط منها في البداية، والتطهير المالي لكل مؤسسة مرشحة إلى الاستقلالية، لتسهيل انتقالها إلى اقتصاد السوق.

وقد أنفقت الدولة ما بين 1991 إلى 1995 أكثر من 545 مليار دينار جزائري، وهو مبلغ يمثل تضحية جبارة بالنظر إلى تزامنه مع الأزمة الحادة التي كانت تعاني منها الجزائر آنذاك، من أجل تطهير مالي لم تنتج نتائج ولم تقدم المؤشرات الموجبة الإضافية المرجوة إلى غاية إعداد وتطبيق برنامج التعديل الهيكلي وحتى الانتقال إلى مراحل تتعلق بالألفية الثالثة².

¹ - Mohammed liassine (1996) : **les réformes économiques en Algérie : une transition vers l'économie de marché ? Annuaire de l'Afrique du Nord**, O. P Cit, P 55 – 64.

² - Hamoudi Hadj Sahraoui (2005) : O. P Cit, P 76 – 77.

ثالثا: تحليل برنامج التعديل الهيكلي مع صندوق النقد الدولي و البنك العالمي

إن برنامج التعديل الهيكلي هو نسخة من ما يسميه الخبراء بركانز وتوصيات اتفاق واشنطن كونه المقاربة الأكثر سيطرة حيث تبنته الهيئات الدولية كوصفة لجميع الدول التي تمر بمرحلة الانتقال وهو اتفاق طرحه JOHN WILLIAMSON سنة 1989 كما يلي¹:

أ- ركائز اتفاق واشنطن: عددها ثلاثة:

- العودة للسوق كمنظم وحيد لتخصيص المواد؛
- أولوية الترشيح للقطاع الخاص؛
- انفتاح أكبر على الخارج.

ب- التوصيات العشر لاتفاق واشنطن:

- 1- التحكم في عجز الموازنة يجب أن يتراوح بين 1% و 2%؛
 - 2- إعادة هيكلة الانفاق العمومي بإلغاء الإعانات والدعم، واعتبار التعليم والصحة كاستثمارات في الموارد البشرية يمكن أن تتولاها الدولة والعدالة الاجتماعية تعني محاربة الفقر؛
 - 3- إصلاح النظام الضريبي (إرساء نظام ضريبي معتدل)؛
 - 4- التحرير المالي (معدل الفائدة يجب أن تحدده قوى السوق لتشجيع الادخار)؛
 - 5- معدل صرف وحيد تنافسي؛
 - 6- تحرير التجارة الخارجية وإلغاء الحواجز الجمركية وحصرها بين 10% و 20%؛
 - 7- إلغاء الحواجز أمام الاستثمار الأجنبي وإبعاد كل ما من شأنه عرقلة دخول الاستثمار المباشر؛
 - 8- خصخصة مؤسسات الدولة، إذ تبرر الخصخصة من خلال أثرها الجبائي الإيجابي والتسيير الفعال؛
 - 9- عدم تنظيم الدخول للأسواق والمنافسة والاستثمارات والقروض والأسعار؛
 - 10- ضمان حقوق الملكية بإعطائها تعريف دقيق وحمايتها.
- وفيما يلي جدول يوضح باختصار رزمة اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي و البنك العالمي :

¹ - فنغور عبد السلام (2017): تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، مرجع سابق، ص 184 - 185.

الجدول رقم 5: رزمة اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي

البرامج والاتفاقيات	المدة	المقابل	الشروط
اتفاقية الاستعداد الائتماني الأول STAND – BY 1	31 / 05 / 1989 30 / 05 / 1990	الحصول على قرض ب 300 مليون	- اتباع سياسة نقدية أكثر تقييدا - تقليص عجز الموازنة - تخفيض سعر الصرف - العمل على تحرير الأسعار
اتفاقية الاستعداد الائتماني الثاني STAND – BY 2	03 / 06 / 1991 30 / 03 / 1992	الحصول على قرض ب: - 400 مليون من الصندوق - 350 مليون من البنك العالمي لتطهير المؤسسات	- تحرير التجارة الخارجية - إصلاح الجهاز المالي - تخفيض قيمة العملة - تحرير الأسعار بصورة كبيرة - إصلاح النظام الضريبي - التحكم في التضخم عن طريق تثبيت الأجور وخفض الانفاق العام - التقليص من تدخل الدولة
تسهيلات تمويلية موسعة (FFE)	أفريل 1994 مارس 1995	إعادة جدولة الديون المقدرة ب 17 مليار وإعادة ترتيب آجال السداد على مدى ستة عشر عاما. فترة سماح من الدفع أربع سنوات مع إعادة جدولة خمسة ملايين دولار كمرحلة أولى من الدين الرسمي.	الأهداف: 1- وضع استراتيجية للنمو الاقتصادي من أجل تخفيض حجم البطالة 2- التحكم في التضخم 3- وضع شبكة اجتماعية لدعم الفئات المتضررة من برامج التصحيحات الهيكلية 4- استعادة توازن ميزان المدفوعات 5- تخفيض العملة ب 40% 1 دولار = 36 د ج سنة 1994 6- التحكم في عجز الموازنة
برنامج التعديل الهيكلي	01 / 04 / 1995 31 / 03 / 1998		

المصدر: عبد السلام فنغور (2017): تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم آفاق، مرجع سابق، ص18

الفصل الثاني التقلبات الاقتصادية وأثرها على النظام الضريبي والتسبب في إصلاح في الجزائر

و الجدول الآتي يبين مدى مطابقة اتفاق واشنطن المعمول به دوليا و رزنامة اتفاقيات الجزائر مع صندوق النقد الدولي و البنك العالمي و الالتزام بتطبيقه :

الجدول رقم 6: المقارنة بين اتفاق واشنطن ورزنامة التطبيق والاستجابة من طرف الجزائر

التوصيات العشر لاتفاق واشنطن	مسار التطبيق في الجزائر بعد إبرام اتفاق
1- عجز الموازنة يجب أن يتراوح بين 1 و 2%	إلغاء الدعم وتقليص حجم الاتفاق وتحويل صندوق دعم المؤسسات
2- إعادة توجيه النفقات العمومية وإلغاء الإعانات والدعم	- القانون رقم 89 - 12 المؤرخ في 05/07/1989 المتعلق بالأسعار - شهر جوان 1991 تم تحرير كل الأسعار ما عدا أسعار 50 منتوجا
3- إصلاح النظام الضريبي (نظام ضريبي معتدل)	المادة 38 من قانون المالية 1991، نظام ضريبي جديد
4- التحرير المالي (معدل الفائدة يحدده السوق)	- تم إصدار القانون 90 - 10 المؤرخ في 14 أبريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض بضمان بإمكانية إعادة تحويل رؤوس الأموال والنتائج والفوائد (بنك الجزائر)
5- معدل صرف وحيد تنافسي	تعويم الدينار تخفيض الدينار ب 40% سنة 1992
6- تحرير التجارة الخارجية - إلغاء الحواجز الجمركية وحصرها بين 10%-20%	تحرير التجارة الخارجية تحت رقم 91 - 37 المؤرخ في 13 فيفري 1991، إلغاء نظام احتكار الدولة للتجارة الخارجية، يخص تمويل عمليات الاستيراد عن طريق التعليمات رقم 91 - 03 المؤرخة في 21 أبريل 1991 الصادرة عن بنك الجزائر
7- إلغاء الحواجز أمام الاستثمار الأجنبي	- تم إصدار المرسوم التشريعي رقم 93 - 12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 والمتعلق بالاستثمار والذي تضمن تنظيمات جديدة خاصة بالاستثمار، وكذا مختلف التحفيزات الجبائية
8- تنظيم الدخول للأسواق والمنافسة والاستثمارات والقروض الأسعار	- تعديل القانون التجاري الجزائري المرسوم التشريعي رقم 93 - 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993
9- ضمان حقوق الملكية يجب إعطاء تعريف دقيق لحقوق الملكية وحمايتها	إصدار مرسوم تشريعي آخر رقم 93 / 10 بتاريخ 23 ماي 1993 والمتعلق بسوق القيم المنقولة
10- خصخصة مؤسسات الدولة تبرر الخصخصة من خلال أثرها الإيجابي في التسيير الفعال	الأمر 95 - 22 الصادر في 26 / 08 / 1995 المتعلق بخصخصة المؤسسات العمومية ثم عدل بالأمر رقم 01 - 04 في 20 أوت 2001

المصدر: عبد السلام فنغور (2017): تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم آفاق، مرجع سابق،

ص 187.

المبحث الثاني: الاقتصاد الجزائري في مطلع الألفية الثالثة (انطلاقاً من سنة 2000)

من الواضح أن الدولة الجزائرية باشرت منذ التسعينيات من القرن العشرين سلسلة إصلاحات سعياً وراء تجسيد قرار الانتقال من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق وقد لاحظنا أن الإصلاحات الاقتصادية المتعاقبة تتمحور في نجاحها أو فشلها حول عنصر الاعتماد على أسعار النفط والذي لم تتجح أي سياسة مطبقة إلى التخلي عنه.

عرفت بداية الألفية الثالثة برامج تركزت على انتقال الاقتصاد الجزائري النهائي نحو اقتصاد السوق والسعي إلى تحقيق النمو الذي يتماشى مع المستجدات الدولية الدائمة التطور.

المطلب الأول: برنامج الإنعاش الاقتصادي PSRE

أولاً: تقديم البرنامج

امتد من سنة 2001 إلى سنة 2004 وتزامن مع ارتفاع في أسعار سوق النفط أدى إلى ارتفاع الدولة الجزائرية مالياً وهذا ما حثها إلى اعتماد إصلاحات اقتصادية واجتماعية لتحسين أوضاعها وتقليص حجم البطالة وتنشيط سوق العمل وتحسين المستوى المعيشي من خلال ارتفاع القدرة الشرائية وتمكين أكبر عدد ممكن من الأفراد من الحصول على دخل.

استهدف المخطط التركيز على القطاع الانتاجي الذي له أثر مباشر على القيمة المضافة ودعم الهياكل الاجتماعية، اهتم بالقطاع الزراعي والبحري والريفي وسعى إلى القضاء على الاختلالات في التوازنات الجهوية¹؛ حقق هذا البرنامج نسبة نمو اقتصادي متزايد ابتداءً من حوالي 2% سنة 2001 إلى غاية 6% سنة 2004²، وعرف احتياطي الصرف تطوراً ملحوظاً قارب قيمة ستة وثلاثون مليار دولار سنة 2004 إضافة إلى تحقيق تنمية محلية متزايدة وتحسين المستوى المعيشي وتنمية الموارد البشرية³.

كما أن تسيير المؤسسات العمومية عن طريق المؤسسات القابضة تم إلغاؤه واستبداله في سنة 2001 بشركات تسيير المساهمات، واعتمدت الدولة الجزائرية خلال هذه الفترة مخطط وطني للتنمية الفلاحية بالاهتمام بالقطاع الزراعي الذي عرف انتعاشاً معتبراً مع استصلاح الأراضي المخصصة للزراعة وإنشاء آلاف المستثمرات الفلاحية وخلق أكثر من سبعة مائة ألف منصب عمل ساهم في التقليل من نسبة البطالة⁴.

¹ - عيد اللطيف بن أشنهو (دون سنة نشر): **الجزائر اليوم بلد ناجح**، الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، الجزائر، ص 09.

² - مقتبس من تقارير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي (CNES) للسنوات من 2001 إلى 2004.

³ - Rapport du CNES de Juin 2002: **conjoncture économique et sociale du deuxième semestre de l'année 2001**.

⁴ - Rapport du CNES: **rapport sur la conjoncture économique et sociale du deuxième semestre de l'année 2003**.

ثانيا: ترقية الاستثمار الخاص والشراكة مع الاتحاد الأوروبي

جسدت الجزائر رغبتها في تنمية وتطوير الاستثمار على المستوى المحلي والدولي بإصدار قانون النقد والصراف رقم 90 - 10¹ ثم قانون 01 / 03² الذي استبدل القانون 93 - 12 الصادر سابقا بتاريخ 05 / 10 / 1993 المتعلق بترقية الاستثمار، وقد حثت على الاستثمار من خلال منح المستثمر إعفاءات وضمانات خاصة الجمركية منها.

في سنة 2001، بادرت الحكومة الجزائرية بإلغاء الحوافز الجمركية على الأنشطة الإنتاجية الصناعية والزراعية كدليل على تحرير التجارة الخارجية وفتح اقتصادها على أسواق المنافسة العالمية إضافة إلى الاستعداد على مواصلة فتح أبواب المعاملات ومنح الامتيازات للمستثمر الأوروبي في إطار الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

ثالثا: المخطط الوطني للتنمية الفلاحية

اهتمت الدولة بالقطاع الزراعي من خلال تفعيل المخطط الوطني للتنمية الفلاحية حيث استصلحت الأراضي ووضعتها تحت تصرف القطاع الفلاحي محققة في هذا السياق 25000 مستثمرة فلاحية أدت إلى ديناميكية سوق العمل بتوظيف قرابة سبعة مائة ألف عامل³. إن مخطط الإنعاش الاقتصادي خصص له مبلغ سبعة ملايين دولار ما يقارب آنذاك قيمة خمس مئة وخمسة وعشرون مليار دينار جزائري كما يلي⁴:

- الحصة الأولى للأشغال الكبرى بمعدل 40.1% بـ 210.5 مليار دينار (أشغال الطرقات والسدود والمطارات...)
- الحصة الثانية للتنمية المحلية بمعدل 21.7% بـ 114 مليار دينار (سوق العمل، السكن...)
- الحصة الثالثة للموارد البشرية بمعدل 17.2% قيمتها 90.1 مليار دينار (القطاع التعليمي والتكوين)
- الحصة الرابعة للفلاحة والصيد البحري بمعدل 12.4% قيمتها 65.4 مليار دينار؛
- الحصة الخامسة والأخيرة لدعم الإصلاحات بمعدل 8.6% قيمتها 45 مليار دينار.

¹ - Loi 90 / 10 du 14 Avril 1990 relative à la monnaie et au crédit

² - Loi 03 / 01 du 20 Aout 2001 relative au développement de l'investissement (J.O 47/2001)

³ - Rapport du CNES (2003) : rapport sur la conjoncture économique et sociale du deuxième semestre 2003, OP Cit, P 70

⁴ - صالح صالح (2013): الأسس النظرية لبرامج الإنعاش الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 13.

رابعاً: النتائج

من أهم النتائج الإيجابية التي حققها برنامج الإنعاش الاقتصادي 2001 - 2004 نذكر تحسين المستوى المعيشي للأفراد وتنمية الأقاليم تنمية منسجمة ومتوافقة¹، لكن من ناحية أخرى، هناك نتائج متواضعة وأخرى بعيدة عن الأهداف كالنمو الاقتصادي والواردات التي تضاعفت أكثر من تضاعف الصادرات وارتفاع تكاليف المشاريع وهذا راجع إلى إعداد برنامج الإنعاش الاقتصادي دون أخذ الوقت اللازم لدراسته والتحضير الجيد لإنجازه وتطبيقه.

المطلب الثاني: البرنامج التكميلي لدعم الإنعاش أو النمو الاقتصادي 2005 - 2009 PCSC

واصلت الدولة الجزائرية نهج الإصلاحات الاقتصادية الذي باشرته منذ سنوات الثمانون من القرن العشرين وقد انطلقت مع الألفية الثالثة في برنامج إنعاش تنموي اقتصادي يجسد رغبتها في بناء الاقتصاد الوطني امتد من 2001 إلى 2004، وواصلت على نفس الوتيرة من خلال تعليمة رئاسية تنص على إعداد برنامج تكميلي لدعم النمو يحث على تبني سياسات تشجيع الخصخصة والشراكة والتحفيز على الاستثمار الانتاجي عن طريق القضاء على الغش وعلى المنافسة اللامشروعة²، خصص له مبلغ خمسة و خمسون (55) مليار دولار من ميزانية الدولة ب 90% والباقي من الخزينة بقروض طويلة الأجل، وقد كانت أكبر حصة لقطاع السكن بنسبة 25% كما أن المديونية كانت أرقامها مقبولة في المدى البعيد خاصة مع إعادة الجدولة التي انطلقت سنتي 1994 و 1995 وبدأت تختفي بعد قرار الحكومة القيام بتسديد مسبق، إن المديونية الخارجية للجزائر كانت قيمتها 21.4 مليار دولار عند نهاية سنة 2004 ثم أصبحت 16.4 مليار دولار عند نهاية سنة 2005 ثم انتقلت إلى 15.5 مليار دولار في فيفري 2006³.

يعتبر البرنامج التكميلي PCSC أكثر طموح من برنامج الإنعاش PSRE، مدته خمسة سنوات، قيمته مثلت 2.1 مرة قيمة برنامج الإنعاش PSRE، وأهدافه متمثلة أساساً فيما يلي⁴:

- إعادة التوازنات الجهوية من خلال تطوير وعصرنة شبكة الطرق والسكك الحديدية؛
- تحسين الظروف المعيشية فيما يخص السكن والصحة؛

¹ - CNES (2009) : **résumé sur la situation économique et sociale de la nation de l'année 2008**, décembre 2009, P 03.

² - رئاسة الحكومة الجزائرية (2003): **مشروع برنامج الحكومة**، ماي 2003، الجزائر، ص 41 - 42.

³ - أحمد أويحيى (مارس 2006): ندوة صحفية لرئيس الحكومة.

⁴ - Achour Tani Yamna (2014) : **l'analyse de la croissance économique en Algérie**, Thèse de doctorat en science option : finances publiques, faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, université de Tlemcen, P 33.

- التكفل بالاحتياجات المتزايدة في مجال التربية والتعليم العالي والتكوين؛
- رفع القيد عن الموارد المائية؛
- تطوير وعصرنة الخدمة العمومية؛
- تحسين إدارة البنوك والمؤسسات العمومية وإقامة صندوق ضمان القروض لفائدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وصناديق الاستثمارات الأخرى وإنعاش البورصة وتطويرها¹.

المطلب الثالث: مرحلة من 2010 إلى 2015

عرفت هذه المرحلة تخصيص مبلغ 280 مليار دولار اعتبر المحللون أن الاقتصاد الجزائري يصعب عليه امتصاصها وقد يتضح ذلك من خلال التحليل الآتي²:

أولاً: تطور الاحتياط من الصرف

إن احتياط الصرف الذي يعتبر وسيلة وليس عامل تنمية وصل إلى حدود 56 مليار دولار سنة 2005 وتضاعف إلى غاية قرابة 200 مليار، سنة 2012، إضافة إلى شبه انعدام المديونية الخارجية، بفضل ارتفاع أسعار النفط في السوق العالمي، ثم بدأ يتراجع مع انهيار أسعار النفط منذ سنة 2015.

ثانياً: نظام مالي يتغلب عليه الطابع العمومي

عكس ما يحدث في أوروبا، أين البنوك تعيد رسملتها لنفسها، النظام البنكي الجزائري يعاني من فائض في السيولة ولم يتمكن من تحويل الأموال النقدية إلى أموال إنتاجية، قدرت قيمة السيولة عند نهاية 2008 بـ 2800 مليار دينار جزائري وتزايدت بدءاً من سنة 2010 بسبب ودائع قطاع المحروقات أساساً وتضاعف قيمة الادخار للأفراد، كما أنّ النظام المالي الجزائري في ارتباط قوي مع السلطة السياسية وملكا للدولة بنسبة 100%، ما يفسر أن ضعف تأثير الأزمة المالية العالمية على الجزائر سببه الرئيسي كون النظام الجزائري تميّزه بيروقراطية جعلته خارج الاتصال والتأثير مع الشبكات الدولية، إضافة إلى أن القطاع المصرفي والمالي الخاص والدولي في الجزائر شبه منعدم ولا تأثير له.

ثالثاً: زيادة النفقات العمومية

انتقلت النفقات العمومية من ما قيمته 55 مليار دولار في سنة 2004 إلى ما قيمته 100 مليار دولار في سنة 2012، إن القيمة المرجعية عند إعداد موازنة الدولة 37 دولار للبرميل الواحد من البترول و الفرق يدفع إلى صندوق ضبط الإيرادات.

¹- الفكر البرلماني (2004): برنامج الحكومة أمام مجلس الأمة، العدد السادس من شهر جويلية 2004، الجزائر، ص 38 - 40.

² - - Alterinfo Du Mardi 31 Janvier 2012 : **50 ans de bilan de l'économie Algérienne 1963 / 2012**, OP Cit, P 4 à 10.

منذ سنوات والجزائر تقوم بإعداد موازنة نفقات وإيرادات على أساس سعر مرجعي للدولار يؤدي دائما إلى وجود عجز، ومن الأسباب الرئيسية أن الاقتصاد الجزائري يصنف كإقتصاد ريعي أين يُمثل التحصيل الضريبي للمحروقات أغلبية الناتج المحلي الخام أما التحصيل الضريبي العادي يبقى بعيدا تماما عن الاعتماد عليه في تغطية النفقات العمومية.

رابعا : ضعف الاستثمار الانتاجي

بصفة عامة، تعتبر المؤسسات الجزائرية غير قادرة على المنافسة وعلى تقديم الجديد لضعفها في المجال التكنولوجي وحتى في مجال التسيير وقد اعتبر المختصون والمحللون أن مسؤولية ذلك تقع على الحواجز المتمثلة في بيروقراطية الدولة، الفساد المالي، عدم كفاءة اليد العاملة والتكوين الذي نتلقاه، الحصول على التمويلات، سياسة العمل المحدودة، والنظام الجبائي، والمحيط فيما يتعلق بنوعية المعيشة، إضافة إلى اللااستقرار القانوني. و ضعف العدالة الإجتماعية.

إن نتائج الاستثمار خارج المحروقات مقتضبة، سواء كانت محلية أم أجنبية، و تصريح وكالة تطوير الاستثمارات (ANDI) يدل على أن الاستثمار المحلي له الأغلبية وأن الاستثمار في قطاع النقل له أعلى نسبة متبوعا بقطاع البناء، لكن وزنه وأثره على الاقتصاد الوطني بعيدا تماما عن تحقيق هدف عدم الاعتماد ولو نسبيا على المحروقات، بالرغم من أن الجزائر أصدرت قانوني المالية التكميليين لسنتي 2010/2009 اللذان عدّلا الإطار القانوني للاستثمار خاصة الأجنبي باستثناء القطاع الزراعي أين تم استبعاد كل مستثمر أجنبي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

وأخيرا نستنتج أن الجزائر، حوالي أكثر من عشرين سنة بعد انتقالها إلى اقتصاد السوق (منذ سنة 1994) وجملة الإصلاحات والبرامج التي قامت بها، بقيت تعاني من ضعف القطاع الانتاجي الذي يمثل أقل من 5% من الناتج المحلي الخام، ويتشكل أساسا من الأنشطة التجارية والخدمية الصغيرة اللذان يمثلان 84% من المساحة الاقتصادية إضافة إلى فائض اليد العاملة في المؤسسات و الإدارات العمومية¹.

إن إيرادات قطاع المحروقات تمثل أكثر من 95% من الإيرادات الخارجية و 60% من موازنة الدولة مع الإشارة إلى أن الجزائر واجهت في سنة 2015 انهيار في إيراداتها البترولية بقيمة 44.27% ما لا يخدم عجز الميزانية التجارية، كما أن انهيار أسعار المحروقات فضح هشاشة المالية العمومية، فبالرغم من

¹ - Mohammed Sayah (2016) : aperçu sur l'économie algérienne de 1962 à 2015, un long périple, O. P Cit, P 02

انخفاض قيمة الدينار، انخفضت الجباية البترولية ب 7.9% - في سنة 2014 و ب 32.9% - في 2015 وأدت إلى أهم عجز موازنتي عرفته الجزائر منذ على الأقل خمسة عشرون سنة. وقد تعاني الجزائر من صعوبة تسديد موظفيها في سنتي 2017 و 2018 والاستيراد في حالة استمرار غياب سياسة اقتصادية منسجمة ودولة قانون وفي حالة الإبقاء على التبعية المطلقة لقطاع المحروقات.

المطلب الرابع: نموذج التنمية الجديد¹

أولاً: مفهوم النموذج

تبنت الجزائر في 2016 نموذج جديد للتنمية الاقتصادية وافق وصادق عليه مجلس الوزراء في 26 جويلية 2016.

ارتكز النموذج من ناحية على مقارنة مجددة للسياسة الموازنتية تتعلق بالفترة الممتدة من سنة 2016 إلى سنة 2019، ومن ناحية أخرى على السعي إلى التنويع وإلى تحويل الاقتصاد إلى آفاق سنة 2030. في الجزء المتعلق بالموازنة حدد النموذج الأهداف الآتية إلى آفاق سنة 2019:

- تحسين الإيرادات الجبائية العادية حتى تصبح قادرة على تغطية نفقات التسيير؛

- التقليل في عجز الخزينة في نفس الآجال؛

- جمع الموارد الإضافية اللازمة من السوق المالي الداخلي.

أما في الجزء المتعلق بالتنويع وتحويل الاقتصاد، نموذج التنمية الجديد سطر أهداف للإنجاز خلال الفترة الممتدة من 2020 إلى 2030 كما يلي:

- معدل نمو مستمر للنتائج الداخلي الخام خارج المحروقات بنسبة 6.5% سنويا والحفاظ عليه؛

- زيادة نسبية في الناتج المحلي الخام للفرد ثم مضاعفته بما يعادل 2.3 مرة؛

- مضاعفة حصة الصناعة الورشية من حيث القيمة المضافة من 5.3% في سنة 2015 إلى

10% من الناتج المحلي الخام في سنة 2030؛

- عصنة القطاع الزراعي من أجل تحقيق هدف الأمن الغذائي والخلفية القاعدية القادرة على التنويع في الصادرات؛

- انتقالية طاقوية تؤدي إلى قسمة معدل النمو السنوي للاستهلاك الداخلي للطاقة على إثنان، من

+ 6% سنويا في 2015 إلى + 3% سنويا عند آفاق 2030؛

¹ - Ministère des finances (Juillet 2016) : **le nouveau modèle de croissance**, approuvé et rendu officiel par le conseil des ministère en date du 26 Juillet 2016, Algérie.

- التنوع في الصادرات من أجل دعم تمويل تنمية اقتصادية متسارعة.

رغم طموح النموذج واستفادته من شبكة اقتصادية واجتماعية هائلة أنجزتها الجزائر بفضل البرامج والإصلاحات التي قامت بها إلى غاية سنة 2015، كما أن الدولة الجزائرية المستثمر الرئيسي فيها و المتمثلة في السكن، والموارد المائية، وتوزيع الغاز، والكهرباء، والنقل ... الخ، إلا أن البرنامج الجديد قاعدته ضعيفة ويفسر ذلك أنه يعتمد على استغلال موارد طبيعية قابلة النفاذ ما أدى إلى إعداد انطلاقة للخروج من نفق التبعية خلال المرحلة الأولى الممتدة من 2016 إلى 2019 ثم البحث عن تحقيق الأهداف المسطرة للفترة الممتدة من سنة 2020 إلى سنة 2030 للوصول بالاقتصاد الوطني إلى تحقيق تنمية متسارعة تراعي العدالة الاجتماعية وتبتعد عن التبعية لقطاع المحروقات.

ثانيا: إصلاح السياسة الموازناتية الجزائرية

إن تحليل ميزانية الدولة الجزائرية يؤدي إلى الاستنتاج أن النفقات العمومية جد مرتفعة إذ تصنف الجزائر من بين الدول الأكثر إنفاقا وتأثيرا على الناتج المحلي الخام والبرنامج الجديد للتنمية الاقتصادية يقترح وجهتين للقيام بالإصلاح الموازناتي:

- التوجه الأول: يقترح تصحيح موازناتي يحافظ على الطابع الاجتماعي للاقتصاد الوطني؛
- التوجه الثاني: يقترح إصلاح عميق لآليات إعداد، وتشكيل، ومتابعة، وتمويل برنامج التجهيز الذي يستهدف رد الاعتبار لمبادئ مردودية وفعالية الاستثمار، وإعادة توجيه موارد الموازنة نحو العوامل الداخلية للتنمية، وتنويع مصادر التمويل على أساس قاعدة واضحة يُؤطرها تشريع قاعدته الشراكة بين القطاع الخاص والقطاع العمومي.

ثالثا: التوجهات الموازناتية للفترة 2016 - 2019

إن السياسة الموازناتية أظهرت الحاجة إلى تعديل موازناتي هدفه الاستقرار على مستوى الاقتصاد الكلي لمنح أكبر احتمال نجاح للتطور الاقتصادي، كما أن استقرار الإطار الكلي الاقتصادي غير كافي لإعادة إنعاش الاقتصاد بقاعدة متينة رغم أنه يمثل شرط أساسي لذلك.

الرؤية الاستراتيجية للمدى البعيد بميل انحداري للإصلاحات المتعددة الأبعاد الوحيدة القادرة على إخراج الاقتصاد الوطني من التبعية للمحروقات، أي أنه في حالة عدم القيام بالإصلاحات التقليل في النفقات وفي المداخيل الموازناتية يؤدي حتما إلى آثار سلبية على التنمية الاقتصادية.

رابعاً: اقتراحات إصلاح السياسة والإطار الجبائي

أ- إصلاح القواعد الجبائية

من أجل تدارك بعض النقائص في النظام الجبائي، لابد من القيام بما يلي:

- مراجعة كيفية تحديد سعر البترول؛
- إصلاح طريقة تسيير صندوق ضبط الإيرادات؛
- التحكم في مستوى الدين العمومي؛
- تغطية متزايدة تدريجياً في الأجل المتوسط للنفقات الجارية بمدخيل الجبائية العادية.

ب- إصلاح الإطار الإداري

- مسارعة الإصلاح الموزناتي من أجل إعطاء أكثر ارتياح لتسيير الموازنة المنصوص عليها في قانون المالية لسنة 2016؛
- إعداد الموازنات على أساس الأداء في إطار الحوكمة الاقتصادية الجديدة من خلال التسجيل داخل الموازنة لتطبيقات تتعلق بالتقييم انطلاقاً من عناصر التكلفة والربح لغرض الحد من الاستثناءات الجبائية ومن آليات التحفيز التي تقلص من موازنة الدولة؛
- إعادة تخصيص النفقات الموزناتية لفائدة التنمية الاقتصادية من خلال مخططات الاستثمارات المتعددة السنوات تولى الأولوية للتجهيزات ذات التكنولوجيات المتقدمة والتي لها القدرة على تطوير انتاجية القطاعات التي لها الأولوية في الاقتصاد الجديد؛
- الإصدار السريع لقانون عضوي لقوانين المالية.

ج- إصلاح الجبائية

الهدف منه تصحيح بعض النقائص كما يلي:

- المسارعة في عصرنة الإدارة بالتكوين في الموارد البشرية، وتطبيق رقم تعريفى مشترك للمؤسسات والانتقال إلى العمليات الإلكترونية بين الدولة والأفراد والمؤسسات الخاضعة وقد يتعلق الأمر بالعوامل الاقتصادية في القطاعات الحركية (توزيع، خدمات، صناعة)؛
- تحسين تحصيل الرسم على القيمة المضافة من خلال الزيادة في معدّلاتها على بعض المنتجات من ناحية، وإعادة النظر في الإعفاءات الجبائية من ناحية أخرى؛

- تطوير الجباية المحلية التي تعتبر إلى غاية سنة 2015 بعيدة عن مردودها الممكن وذلك بتطوير ضريبة العقار.

د-العقلانية في النفقات العمومية

إن الإعانات والإعفاءات الجبائية تمثل حصة معتبرة من النفقات العمومية يستفيد منها الأعوان الاقتصاديون من مؤسسات وأسر وللقضاء على هذه الظاهرة يستحسن:

- تقييم فعالية مختلف السياسات التحفيزية تجاه المؤسسات من أجل تقليص، إذا استلزم الأمر، حجم الإعفاءات الجبائية، ماعدا في حالة ما تعلق الأمر بنشاط يتميز بالإيجابيات بالنسبة للاقتصاد أو المجتمع؛
- الامتناع عن إعداد برنامج نص تشريعي أو قانوني يقر بسياسة تحتاج إلى موازنة الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة إذا لم يرفق بآليات متابعة وتقييم لتلك السياسة؛
- إعداد رزنامة زمنية تحدد الانتقال التصاعدي عبر الزمن لعملية إعادة تصحيح سياسة إعادة التوزيع لفائدة الفئات الاجتماعية المحتاجة من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية.

المبحث الثالث: آثار تقلبات البيئة الاقتصادية على النظام الضريبي الجزائري

تبنت الجزائر منذ استقلالها نظاما ضريبيا مصدره النظام الضريبي الفرنسي، ومع تغير السياسات الاقتصادية والتوجهات السياسية والاجتماعية للدولة، أصبح النظام الضريبي لا يتماشى مع تلك المستجدات التي أتت بها مرحلة ما بعد الاستقلال، ومن أهم ما يميز تلك الفترة قلة توفر الكفاءات على مستوى الإدارة الضريبية نظرا لكون الإطارات المؤهلة علميا وعمليا ذات أصول فرنسية في أغلبيتها وغادرت الدولة الجزائرية. والأقلية المحلية من الإطارات غادر الكثير منها تجاه الدولة المستعمرة الفرنسية بإغراء من هذه الأخيرة، ومن ناحية أخرى، عانت الجزائر من ركود اقتصادي ما أدى إلى تقلص المحاصيل الضريبية.

وكما هو الحال بالنسبة لعدة قوانين، أبقت الجزائر على النظام الضريبي المعمول به قبل الاستقلال (الفرنسي) مع إدخال بعض التعديلات إلى غاية صدور قانون في 31 / 12 / 1962 يلغي القوانين التي كانت سارية التطبيق من قبل، وبالرغم من ذلك، بقيت الجزائر تطبق القوانين الفرنسية والنظام والهيكل الضريبي اللذان تركهما الاستعمار إلى غاية نهاية سنة 1975 بعد ما تبنت الجزائر أفكار النظام الاقتصادي الاشتراكي.

مرّ النظام الضريبي الجزائري بعدة مراحل أهمها الإصلاح الوحيد الذي طبق بإصدار قانون مالية 1991 تماشيا مع التوجه الجديد آنذاك للجزائر إلى اقتصاد السوق وفتح الأسواق المحلية على الأسواق الخارجية لتجسيد رغبة الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

المطلب الأول: عموميات عن الإصلاح الضريبي

إن الإصلاح الضريبي يجعل النظام الضريبي أكثر اتساقا وتناغما مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الاقتصادية، كما أن الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي هما من الأركان الأساسية لإنجاح أي عملية إصلاح مطلوبة، فتحسين أداء الإدارات الضريبية ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل هي أهداف يجب أن تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح.

أما الإصلاحات التشريعية في القوانين الضريبية ومتابعة حدود السماحات ومعدلات التضخم والظروف الاقتصادية التي قد يشهدها أي بلد في فترة ما فهي من أولويات عملية الإصلاح.

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر

بالدول المتقدمة أو النامية¹، لكن هذه الأخيرة تعاني من عدة أشكال من النقائص في الحصيلة الضريبية أهم أسبابها ضعف الهيكل الضريبي، وقد أدت العولمة واندماج كل أنواع الاقتصاديات إلى تأكيد كل الدول أن أنظمتها الضريبية تتأثر بالأسواق المالية والاستثمارات في العالم، إضافة إلى المرونة المتزايدة للتجارة الخارجية، وهذا ما جعلها تقتنع بفكرة الإصلاح الضريبي والسعي وراء استخدامه كأداة يساهم بها في قدرة المنافسة لمؤسساتها على المستوى الدولي، وأصبح الإصلاح الضريبي لا يستغنى عنه في البرمجة الاقتصادية ودوره أساسي في إنجاح باقي الإصلاحات وإعادة توزيع الدخل.

أولاً: مفهوم الإصلاح الضريبي²

يعرف الإصلاح الضريبي بصورة عامة على أنه "عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد الفقراء والتخفيف عن كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي، ويجعله أكثر اتساقاً وتناغماً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة".

غالباً ما يكون الإصلاح الضريبي عملية حساسة وصعبة، ولأن المكاسب الناجمة من الإصلاح الشامل لا تظهر عادة إلا في المدى المتوسط أو الطويل، هذا ما يفسر وجود مستفيدين ومتضررين من عملية الإصلاح هذه مما يتطلب وجود إدارة حقيقية للإصلاح.

تواجه غالبية البلدان النامية مجموعة مشتركة من المشكلات المالية، فهي تعتمد اعتماداً كبيراً على رسوم الواردات وضرائب الصادرات التي تضعف من قدرتها على التنافس في المجال الدولي على المدى الطويل. في حين لا تستغل إمكانات تحقيق الإيرادات عن طريق ضرائب الاستهلاك أو على المزايا الإضافية للعاملين، أو على أجور القطاع العام في بعض البلدان، وفي الوقت نفسه لا تسهم الضرائب على الدخل غير المكتسبة بالعمل وعلى الملكية والثروة إلا بنسبة ضئيلة من إجمالي الإيرادات، ونتيجة لهذا فإن الضرائب على دخل الأفراد وضرائب الشركات يتم تحصيلها على وعاء ضيق وبسعر مرتفع.

ويرى البنك الدولي أن الهياكل الضريبية في معظم الدول النامية غير ملائمة لما يلي:

أ أنها معقدة وتضعب إدارتها والامتثال لأحكامها؛

ب أنها غير مرنة فلا تستجيب لمتطلبات النمو وتغيير هيكل النشاط الاقتصادي؛

¹ناصر مراد (دون سنة نشر) : الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية، الجزائر، ص05.
² عدنان فرحان الجوراني (2011): الإصلاح الضريبي " المفهوم والأسباب والأهداف "، مجلة الحوار المتمنن، العدد 3580 الصادر بتاريخ 18 ديسمبر 2011، المحور : الإدارة والاقتصاد، سوريا، ص 32.

ج أنها غير منصفة، حيث تعامل الأفراد ودوائر الأعمال التي تتشابه أوضاعها تعاملًا متفاوتًا، كما تتم إجراءاتها بشكل انتقائي، فتحابي ذوي القدرة وتساعدهم على دعم الخضوع للنظام؛

د أنها غير فعالة، حيث تؤدي إلى آثار اقتصادية خطيرة وتسفر عن حصيلة ضئيلة نسبيًا في الغالب، وتستخدم النظم الضريبية الحالية أيضًا على نطاق واسع لتحقيق أهداف متعددة للسياسة الاقتصادية وكثيرًا ما تكون أهدافًا متعارضة، مثل: تعزيز الإيرادات، والتنمية الصناعية والإقليمية، وزيادة المدخرات والاستثمار، والتوظيف، وترويج الصادرات.

ومن الممارسات المألوفة أن تفرض أسعار تمييزية للضريبة، أو أن تقدم إعفاءات أو تخفيضات خاصة للنشاط الذي يلقى تفضيلًا. وفي أدبيات المالية العامة تسمى الإيرادات المضاعفة من أجل تشجيع أنشطة معينة بمصطلح "المصرفات الضريبية"، وكثير من البلدان يسمح مثلًا بفترة إعفاء من الضريبة في البداية لتشجيع الاستثمار في المناطق الأقل تقدمًا.

نظرًا لأهمية الإصلاح الضريبي للبلدان النامية فقد اتجه قسم منها نحو الإصلاح الذاتي المعتمد على الاستراتيجية والكفاءة المحلية وفقًا لطبيعة المشاكل والإمكانات الداخلية المتاحة للبلد، بينما اعتمد القسم الآخر على برامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي المدعومة من الصندوق والبنك الدوليين، ووفقًا لوجهة نظر المؤسستين الدوليتين فإن عملية الإصلاح الضريبي تنطوي على برامج متعددة تعد تدابير مساندة لنجاح بقية السياسات الاقتصادية وتصحيح المسار الاقتصادي، ولتحقيق الإصلاح الضريبي عند خبراء البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، ينبغي تحسين عائد الضرائب الموجودة، وزيادة مرونة النظام الضريبي، وإدخال إصلاحات إدارة الضرائب، وعلى طريقة تحصيل الموارد، وربما إضافة ضرائب جديدة. ومن الإجراءات المقترحة من صندوق النقد الدولي في هذا الخصوص ما يلي:

- 1- تخفيض الضرائب على الدخل وعوائد رؤوس الأموال المستثمرة في القطاع الخاص؛
- 2- إعفاء أرباح ودخول الاستثمارات الجديدة من الضرائب، من أجل حفز المستثمرين على زيادة معدلات استثماراتهم في المجالات ذات الأهمية وبصفة خاصة قطاع الصادرات؛
- 3- تقديم تسهيلات جمركية على الواردات الاستثمارية والوسيطية للمشروعات الجديدة، لتخفيض قيمة الإنتاج وزيادة معدلات العائد على الاستثمار فيها؛
- 4- زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات، خاصة على السلع الكمالية ومنتجات الصناعات التحويلية والخدمات المحلية.

وبتلخص الإصلاح الضريبي في نظر خبراء البنك الدولي فيما يلي:

1- توسيع نطاق الوعاء الضريبي، وتخفيض نسب الضرائب الموجودة، والحد من المبالغة في درجات التصاعد الضريبي؛

2- فرض الضرائب على الأنشطة التي لم يفرض عليها ضرائب، مثل الأنشطة الزراعية والعقارية؛

3- التنسيق بين فرض الرسوم الجمركية وفرض الضرائب على المبيعات؛

4- مساواة معدلات الضرائب على أرباح الشركات بمعدلات الضرائب على أرباح رأس المال في الخارج؛

5- جعل الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات ذات وزن نسبي كبير بين مكونات الهيكل الضريبي المنشود.

ويؤكد خبراء البنك الدولي أن فرض ضريبة المبيعات العامة ذات الوعاء المتسع، وضريبة القيمة المضافة، يجب أن يكون عنصرا مهما في برامج الإصلاح الضريبي في الدول النامية، حيث أن فرض مثل هذه الضريبة سوف يترتب عليه تحصيل موارد كثيرة، وحفز الأفراد على زيادة الادخار والاستثمار.

6- يجب أن يتسم الإصلاح الضريبي باستقرار السياسة الضريبية، والتشاور المسبق بشأنها، وإتاحة الفرصة للتصحيح قبل التنفيذ، مما يرسخ ثقة قطاع الأعمال في الإصلاح الضريبي.

ثانيا: أسباب الإصلاح الضريبي

تلجأ الدولة إلى الإصلاح الضريبي كسياسة مالية تعالج مشكلة العجز المالي في الدول النامية التي تتحصر مشكلاتها فيما يلي¹:

1- ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي حسب تقرير التنمية في العالم العربي الذي أعده صندوق النقد الدولي في 1988 والمتعلق بإصلاح أنظمة الضرائب

معظم دول العالم الثالث تعاني ضعفا في جهدها الضريبي من خلال انخفاض الطاقة الضريبية الفعلية وهي الحصيلة الضريبية الفعلية التي يتم تحقيقها حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والهيكل التنظيمي للدولة المعنية عن الطاقة الضريبية المحتملة وهي الحصيلة الضريبية المحتملة في ظل علاج الأسباب والمعوقات التي يتمخض عنها انخفاض معدلات الاقتطاع الضريبي مما يؤدي إلى تحقيق إيرادات ضريبية تفي بمتطلبات تمويل برامج الإنفاق العام، ومن ثم بعد تحويل الطاقة

¹ - بوزيدة حميد (2005 / 2006): النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992 - 2004)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 62 - 64.

الضريبة الفعلية إلى الطاقة الضريبية الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الاختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة.

كما أشار خبراء صندوق النقد الدولي إلى ضرورة قياس التفاوت بين معدلات الاقتطاع الضريبي الفعلي ومعدلاته المستهدفة، بقياس نسبة الحصيلة الضريبية الفعلية إلى الحصيلة الضريبية الممكنة كما يلي:

$$\% \text{ الجهد الضريبي} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية الفعلية}}{\text{الحصيلة الضريبية الممكنة}}$$

والنتائج الممكنة للعلاقة السابقة تعطينا ما يلي:

- النسبة = 1: جهد ضريبي متوازن

إن الصعوبات المالية التي تواجه الدولة في مجال الإيرادات والنفقات قد تعالج بأدوات مالية بشقيها الضريبي والإنفاقي.

النسبة > 1: جهد ضريبي ناقص

إن عجز الميزانية العامة راجع بنسبة كبيرة إلى قصور السياسة الضريبية، والعجز قد يعالج من خلال توافي أوجه القصور في تلك السياسة.

النسبة < 1: جهد ضريبي مرتفع

إن عجز الميزانية العامة لا يرجع إلى قصور السياسة الضريبية وإنما إلى عوامل أخرى يتعلق بعضها بجانب النفقات.

2- اختلال الهيكل الضريبي

إن ارتفاع النصيب النسبي للضرائب على الإنتاج والاستهلاك والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول النامية والعربية وذلك عكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد على الضرائب على الدخل من العمل، أو الربح من الملكية أو فائدة رأس المال والثروة قد وجدت دراسة TANZI لحوالي 86 دولة نامية تتضمن العديد من الدول العربية أن ضرائب الدخل تمثل 30% من المجموع الكلي للإيرادات و 60% تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك من المجموع.

وقد أشارت الدراسة إلى اعتماد هذه الدول بشكل مكثف على ضرائب التجارة لأنه كلما تنوعت هذه القاعدة وصلنا إلى تنمية اقتصادية أعلى كلما قل اعتماد الدولة على ضرائب التجارة الخارجية.

3- ضعف الجهاز الإداري

تشهد الدول النامية نقصا في المعلومات والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها مما يؤدي إلى تزايد التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري، وهي أمور تمثل قيودا على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها المسطرة.

ثالثا : مجالات الإصلاح الضريبي

من أهم مجالات الإصلاح الضريبي لدينا¹:

أ- **توسيع الوعاء الضريبي**: يتم هذا التوسيع من خلال طريقتين، الأولى هي خلق أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة من الضرائب على الدخل أو السلع الاستهلاكية، والطريقة الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح للوصول إلى تغطية شرائح لم تكن مغطاة بالسابق؛

ب- **ترشيد معدل الضريبة**: تعني تقليل الفوارق بين معدلات الضريبة في الهيكل الضريبي، ومن أهم متطلبات العملية توفر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفريق بين الأوعية الفرعية أو الجزئية؛

ت- **الانسجام بين الأدوات الضريبية**: وتحقيق ذلك الانسجام يعني أن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب لا يكون على حساب نوع آخر، بل يجب أن يكون هناك تنسيق بينهما؛

ث- **تحسين أداء الجهاز الإداري**: لزيادة فاعليته وقدرته على التكيف مع الإصلاحات الجديدة.

رابعا: أهداف الإصلاح الضريبي²

الهدف العام للإصلاح الضريبي هو إقامة نظام ضريبي كفوء، يستند إلى ضرائب يمكن قبولها سياسيا وتنفيذها عمليا وتحقيق إيرادات كافية، ولا ينشأ عنها إلا الحد الأدنى من التشوهات الاقتصادية كما أن من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة النمو الاقتصادي، وأن ترتفع إيرادات الضرائب ليس بسبب ارتفاع معدلاتها بل نتيجة لزيادة النشاط الاقتصادي وارتفاع الدخل الحقيقية للمؤسسات.

مع مراعاة تحقيق العدالة وفرض الضريبة على القادرين على دفعها وتخفيف آثارها على الفئات غير القادرة. وأن تحريك العجلة الاقتصادية وتفعيل عملية النمو يكونان من خلال تحسين ظروف الاستثمار والترغيب فيه مع إبراز الميزات النسبية للاقتصاد في السوقين الداخلية والخارجية، وأهم هذه الميزات الاستقرار السياسي والأمان الاجتماعي مع توفير نظام ضريبي واضح وعادل وشفاف، غير معقد،

¹ - عدنان فرحان الجوراني (2011): مرجع سابق، ص 03.

² - المرجع نفسه ، ص 03 - 04.

ومستقر ويكون قادرا على كسب ثقة المكلفين، مما يخفف آثار التهرب الضريبي ويضعف المحاصيل الجبائية.

أهم أهداف الإصلاح الضريبي ما يلي:

أ- **أهداف مالية:** إذ تشكل الضريبة إحدى القنوات الإيرادية اللازمة لتمويل الإنفاق العام، وبالتالي فهي تحقق للدولة إيرادات يمكن استخدامها في مجالات أخرى بما يساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية؛

ب- **أهداف اجتماعية:** وتتحقق هذه الأهداف من خلال تفعيل عملية توزيع الإيرادات وإعادة توزيع الدخل، حيث يمكن من خلال الإصلاح الضريبي التخفيف من الفجوة بين الأغنياء والفقراء وتوفير الحد الأدنى من مستلزمات العيش الكريم للفقراء؛

ت- **أهداف اقتصادية:** أي الأهداف ذات الصلة بخطط الحكومة والنمو الاقتصادي ومعالجة التقلبات الاقتصادية والتوجيه وأهمها ما يلي:

• تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو مشاريع إنتاجية وذلك من خلال:

أ عفاء هذه المشاريع كليا أو جزئيا من الضريبة؛

ب توفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المماثلة من الخارج؛

ج استخدام حصيلة الضريبة في دعم القطاع الخاص لمواجهة الأزمات ولقيامه بمشاريع ذات فوائد اقتصادية واجتماعية.

• وسيلة لضبط استهلاك السلع والخدمات، تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة عن طريق خفض أو زيادة الضريبة المفروضة عليها.

• وسيلة لتنظيم الانتاج القومي وذلك من خلال استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في حالات الرخاء أو الكساد الاقتصادي.

إن مسألة الإصلاح الضريبي باتت من المسائل الملحة التي يتوجب إيجاد الحلول المنطقية

والعملية لها، وتجمع كافة الآراء على ضرورة الإصلاح الضريبي وتحديث الضرائب بشرائنها ومعدلاتها

التي كانت تلائم الظروف السائدة وقت صدورها، وعلى أن تتوافق استراتيجية الإصلاح مع استراتيجيات

الإصلاح في باقي القطاعات الاقتصادية وسوق الأوراق المالية، وتحديات السوق المحلي أمام الأسواق

الأخرى.

كما إن التركيز على أهداف محددة واقعية منها الإيراد هو من متطلبات الإصلاح، لذلك فإن التضحية بالإيراد يجب أن لا تكون غير محدودة ولا نهائية، وأخيرا يجب أن لا ننسى أن الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي هما من الأركان الأساسية لإنجاح أي عملية إصلاح مطلوبة، فتحسين أداء الإدارات الضريبية ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح واستخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل من الأهداف الحاضرة في ذهن القائمين على الإصلاح.

أما الإصلاحات التشريعية في القوانين الضريبية ومتابعة حدود السماحات ومعدلات التضخم والظروف الاقتصادية التي قد يشهدها أي بلد في فترة ما فهي من أولويات عملية الإصلاح.

المطلب الثاني: مراحل النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992

عرف النظام الضريبي الجزائري عدّة مراحل امتدّت من قبل الاستقلال سنة 1962 إلى غاية سنة 1991 التي شهدت الإصلاح الضريبي الوحيد نظرا للظروف الاستثنائية التي مرّ بها الاقتصاد الجزائري والتي كانت أهمها الانتقال إلى اقتصاد السوق بداية من سنوات 90 من القرن 20 وأحد بنود واشنطن الذي ينص على الإصلاح الضريبي عند إبرام اتفاق إعادة الهيكلة مع صندوق النقد الدولي والبنك العالمي.

أولا: النظام الضريبي الجزائري من قبل الاستقلال الى غاية جويلية 1962

أ- خلال الحكم العثماني (1518 - 1830)

في سنة 1711 فرض الحكم العثماني في الجزائر فئتين من الضرائب¹:

✓ **الفئة الأولى:** ضرائب على العقار "الخراج" تفرض على الأراضي الزراعية مقابل استغلالها، و

رسم نقدي "حكور" على العقار لمنطقة قسنطينة فقط يفرض على ملكية الأشخاص من الأراضي؛

✓ **الفئة الثانية:** رسوم تفرض على الممتلكات نجد فيها نوعين:

النوع الأول: "الغرامة" التي تفرض جزافيا على نوع معين من الممتلكات،

النوع الثاني: "اللازمة" تفرض على عروش القبائل وعلى منتجات النخيل جنوب الجزائر العاصمة وقسنطينة.

ب- خلال حكم الأمير عبد القادر *

في 27 نوفمبر 1832، عين عبد القادر كأمير من أجل قيادة المقاومة ضدّ المستعمر الفرنسي واستمر

جهاده إلى غاية استسلامه سنة 1847².

¹ - Abdelkader Bouderbail (1987) : **la fiscalité à la portée de tous**, maison des livres, 3ème édition, P 21 - 22.

* الأمير عبد القادر، اسمه عبد القادر محي الدين ابن مصطفى المزرد بتاريخ 06 / 09 / 1808 بالقطننة قرب ولاية معسكر بالجزائر والمتوفي في 25 / 05 / 1883 بدمشق في سوريا.

² - Jacques Frémeaux (2008) : **Abd el - kader chef de guerre (1832 - 1847), revue historique des armées**, numéro 250 du 15 / 03 / 2008, édition du service historique de la défense, P 100 - 107.

وخلال حكمه غير المستقر، لأنه كان يكتفي بما تنصه اتفاقيات الصلح الذي كان يبرمها مع المستعمر الفرنسي، والتي كانت تخوّل له السيطرة على أجزاء من الجزائر، التي لم تكن مستعمرة من طرف الفرنسيين، قام بفرض ضرائب كما يلي¹:

- الزكاة المستمدة من الشريعة الإسلامية بنسبة 1% على الماشية، و 2.5% على الجمال، و 3% على الأبقار، وباقي المواشي؛

- العشور المستمد من الحكم الإسلامي، يفرض على النشاط الزراعي ب 10/1 أو 10%.

كانت تمثل المحاصيل الضريبية الإسلامية مصدر تمويل الأمير عبد القادر خلال المقاومة ضد المستعمر الفرنسي، كما استعان بمعونة المواطنين كمساهمة ومساعدة ضد المستعمر كلها ضرائب ومعونات تحسّل نقداً أو عينا ما أدى إلى الحصول على ما قيمته حوالي مليون ونصف مليون فرنك فرنسي.

نستنتج أن الحكم العثماني وحكم الأمير عبد القادر يتفقان على تطبيق ضرائب مصدرها الفقه الإسلامي، لكن الاستعمار الفرنسي خاصة بعد ضعف المقاومة سنة 1847 بعد استلام الأمير عبد القادر، سوف يفرض نظام ضريبي مختلف أولويته مصلحة المستعمر الفرنسي سواء على مستوى الأراضي المستعمرة من الجزائر أو على مستوى اقتصاده الوطني في فرنسا.

ثانياً: النظام الضريبي الجزائري غداة الاستقلال (من 1962 إلى 1974)

بعد الاستقلال سنة 1962، لم يعرف النظام الضريبي الجزائري آنذاك أي تغيير وأبقى على ما كان معمول به من طرف الإدارة الفرنسية المستعمرة، وقد أصدرت الحكومة الجزائرية قانوناً تنفيذياً في 31 / 12 / 1962 يقر بمواصلة تطبيق القوانين الفرنسية السارية المفعول في 31 / 12 / 1962 باستثناء البنود التي لها علاقة بالسيادة الوطنية، وهذا ما أدى إلى تطبيق نظام ضريبي بمثابة امتداد للنظام الضريبي الفرنسي قبل الاستقلال لاستحالة وضع قوانين جديدة مكانه، وهي الضرائب المعمول بها منذ سنة 1949 إلى غاية سنة 1962 والمتمثلة فيما يلي:

- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية؛

- ضريبة الأملاك المبنية؛

- ضريبة المرتبات والأجور؛

- ضريبة أرباح الاستغلال؛

¹ - Abdelkader Boudelbal (1987) : la fiscalité à la portée de tous, O. P Cit, P 23.

- ضريبة أرباح المهن غير التجارية؛

- ضريبة الملاهي.

استمرت الجزائر في الاعتماد على نفس القوانين إلى غاية سنة 1975، إذ أصدرت سنة 1976 قوانين

تتعلق بالضرائب والجبابة ألغت نهائيا كل القوانين المعمول بها سابقا، وتلخص أهم المراحل كمايلي¹:

- سنة 1963: إلغاء نظام الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) حل مكانه نظام الدّفع المجزأ والمتمثل في تسديد قيمة الرسم عند كل مرحلة تحول فيها الملكية، وهو نظام طَبّق في الجزائر إلى غاية 31 مارس 1992؛

- سنة 1965: استعمال الطريقة التي أساسها مبدأ الاقتطاع من المنبع أو المصدر بالنسبة للضرائب على الأجور التي كانت سابقا خاضعة إلى نظام التصريحات عند نهاية الدورة، كما هو الحال مع الضرائب على الدخل؛

- سنة 1970: إبعاد طريقة الاهتلاك التنازلي والاكتفاء بطريقة واحدة في حساب الاهتلاك وهي الاهتلاك الثابت إلى غاية سنة 1989.

شمل الهيكل الضريبي السائد في الجزائر إلى غاية سنة 1975 ما يلي:

- ضرائب الاستهلاك:

• الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج؛

• الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات.

- ضرائب الدخل:

• ضرائب على المرتبات والأجور؛

• ضرائب على الأرباح التجارية والصناعية؛

• ضرائب على الأجور العالية؛

• ضرائب على المهن الحرة؛

• الرسم على النشاط التجاري والصناعي؛

• الضريبة على دخل رأس المال المنقول؛

• الضريبة على الأملاك المبنية.

¹ - بن اعمارّة منصور (2010): الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ص 40.

- ضرائب على رأس المال:

- ضريبة زيادة القيم؛
- ضريبة انتقال الملكية.

من الواضح أنّ التشريع الضريبي الجزائري قام ببعض التعديلات على النظام الضريبي القائم أثناء الاستعمار الفرنسي وأبقى عليه إلى غاية سنة 1975 لأن السياسة الجبائية بعد الاستقلال لم تعتبر من الأولويات بالنسبة للحكومة المستقلة الجديدة إلى غاية شهر نوفمبر 1969 أين عيّنت لجنة من وزراء مهمتها القيام بإصلاح القطاع الضريبي حتى تصبح الضريبة أداة تخدم السياسة الاقتصادية والاجتماعية وتؤدي إلى التحكم في توزيع الدخل للوصول إلى تحقيق العدالة، لكن لما تطرقنا إلى ذلك من خلال الجزء المخصّص للاقتصاد الجزائري¹، أدت الإيرادات البترولية الهامة وقدرتها على تغطية النفقات العمومية ومسايرة حاجات البرامج التنموية الاقتصادية والاجتماعية إلى تراجع جدية وإرادة الحكومة الجزائرية في المواصلة نحو إصلاح ضريبي يقدّم نظاما يجعل من الجباية العادية أهم أداة تغطي النفقات العمومية. وقد قامت السلطات الجزائرية بإعفاء القطاع الفلاحي بكامله تماشيا مع القرارات المتخذة في الميدان الفلاحي بتطبيق الثورة الزراعية من تسديد الضرائب في سنة 1971 ويفرض رسم ثابت على صغار التجار سنة 1972 عرف برسم الإحصائية².

ثالثا: النظام الضريبي الجزائري من 1975 إلى 1989

انطلاقا من نهاية سنة 1975 وضّحت الجزائر إصرارها على المضي بخطى ثابتة في تجسيد وتطبيق الخيار الاشتراكي من خلال إصدار قوانين تهتم من بينها بتلك المتعلقة بالضرائب، إذ حدّد الأمر رقم 75 - 87 المؤرخ في 30 / 12 / 1975³ خمسة قوانين للضرائب تطبق ابتداء من 01 / 01 / 1977 وهي ضرائب تتماشى مع السياسة العامة للدولة آنذاك " الاشتراكية ".

أ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴

تشمل الضرائب والرسوم الآتية:

1- ضرائب مركزية لفائدة الدولة

- ضرائب على الأرباح التجارية والصناعية؛
- ضرائب على فوائد الودائع والديون؛

¹ - انظر: الفصل الثاني، المبحث الأول و الثاني المتعلقان بالاقتصاد الجزائري من الأطروحة الحالية.

² - فنغور عبد السلام (2017): تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، مرجع سابق، ص 175.

³ - Ordonnance n° 75 - 87 du 30 / 12 / 1975 portant adoption des codes fiscaux.

⁴ - المرسوم رقم 76/101 الصادر بتاريخ 09 / 12 / 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- ضرائب على المرتبات والأجور؛
 - ضرائب تكميلية على مجموع الدخل.
 - 2- الضرائب والرسوم لفائدة الولايات:
 - الرسم على أرباح المهن غير التجارية بمعدل 6.05%؛
 - ضريبة وحيدة فلاحية بمعدل 4%.
 - 3- الضرائب والرسوم لفائدة البلديات:
 - رسم عقاري على الأملاك المبنية؛
 - رسم سنوي على النظافة؛
 - رسم الصرف الصحي في المجاري؛
 - رسم الإحصائية؛
 - حصة البلديات من الرسم على أرباح المهن غير التجارية 5.12% ومن الضريبة الفلاحية الوحيدة 2%.
 - 4- ضرائب ورسوم لفائدة فئة من المؤسسات العمومية:
 - إتاوة الإذاعة والتلفزيون وهي قيمة ثابتة تدمج في تسعيرة فاتورة الكهرباء والغاز لمؤسسة سونلغاز؛
 - الاستقطاعات لمصالح الغرف التجارية.
- ب - قانون الضرائب غير المباشرة¹**
- ويشمل الضرائب والرسوم الآتية:
- ضرائب على التبغ والكبريت؛
 - ضرائب على المنتجات البترولية؛
 - ضرائب على السكر؛
 - ضرائب على المشروبات الروحية والكحولية؛
 - ضرائب على الفحم؛
 - رسم دمج صناعة الذهب والفضة والبلاتين؛
 - ... الخ

¹ - المرسوم رقم 104 / 76 المؤرخ في 09 / 12 / 1976 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

ج - قانون الرسم على رقم الأعمال¹

ويشمل هذا القانون على رسمين أساسيين:

أ - الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ونجد فيه:

- رسم التصدير؛
- رسم الاستيراد.

ب - الرسم الوحيد عند تأدية الخدمات ونجد فيه:

- رسم بلدي يفرض على الملاهي والمسارح ودور السينما؛
- رسم سنوي يفرض على عقود التأمين.

د - قانون الطابع² والتسجيل³

وتصنف الرسوم المحتواة في قانون الطابع إلى رسم نسبي وتصاعدي ويشمل ما يلي:

- الوصية المودعة لدى الموثقين؛
- نقل الملكية بمقابل أو مجانا؛
- الخزانات المؤجرة؛
- العلب المغلفة المودعة.

كما تصنف الرسوم الواردة في قانون التسجيل كرسوم ثابتة يتفرع إلى:

- رسم تسجيل العقارات؛
- مبادلة العقارات و التركة؛
- القسمة.

في 21 جويلية 1979 صادقت السلطات التشريعية الجزائرية على المرسوم رقم 07/79 المتضمن قانون الجمارك.

في بداية سنة 1983 بدأت أسعار المحروقات في التراجع بنسبة لم يتوقعها المختصون، حيث وصلت من 38 دولار إلى 10 دولارات سنة 1986 وهو انهيار أدى بالاققتصاد الجزائري إلى حالة العجز عن تلبية حاجاته واستحالة تغطية النفقات العمومية، ومع لجوء السلطات الجزائرية إلى إبرام اتفاق إعادة الجدولة مع البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، من بين الإجراءات التي فرضت نجد بند الإصلاح الضريبي، إضافة إلى الانتقال إلى اقتصاد السوق الذي جعل من النظام الضريبي الجزائري آنذاك نظام لا يتماشى مع السياسة الاقتصادية الجديدة.

¹ - المرسوم رقم 102 / 76 المؤرخ في 09 / 12 / 1976 والمتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.

² - المرسوم رقم 103 / 76 المؤرخ في 09 / 12 / 1976 والمتضمن قانون الطابع

³ - المرسوم رقم 105 / 76 المؤرخ في 09 / 12 / 1976 والمتضمن قانون التسجيل

أصبحت ملامح إصلاح ضريبي عميق واضحة فتشكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي أعضاؤها إدارات سامية في وزارة المالية وممثلو رجال الأعمال وأعضاء من أهل الاختصاص في مارس 1987¹. وأعدت اللجنة تقرير مفصل عن الوضعية الضريبية في الجزائر وكيفية إصلاحها انطلاقا من السياسة القائمة سابقا على مبدأ الاشتراكية، لكن أهمية الأحداث التي عاشتها الجزائر على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي وحتى الدولي أين انهارت الاشتراكية وبرزت العولمة وسيطرت أفكار اقتصاد السوق أدت إلى التخلي عن تطبيق حلول اللجنة ابتداء من 1989 والتوجه نحو تبني اقتصاد السوق والقيام بإصلاح القطاع الضريبي على قواعد تتماشى مع الأفكار الجديدة.

في سنة 1989 صدر قانون مالية 1990 يتضمن تعديلات ذات أهمية معتبرة في القطاع الضريبي بمثابة مؤشر نقطة الانطلاق للإصلاحات الضريبية حيث أصبحت طبيعة النشاط الممارس هي التي تحدث الفارق وليس الطبيعة القانونية للشركة، وهذا معناه إلغاء الفرق بين القطاع العام والقطاع الخاص، كما أنه في نفس السنة ألغيت اللامركزية، وفتح المجال لاسترجاع العجز في النتيجة على مدار خمسة سنوات بدلا من ثلاثة سابقا، إضافة إلى تطبيق لأول مرة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وإضافة طريقة الاهتلاك المتناقص والمتزايد إلى الاهتلاك الثابت².

رابعا: النظام الضريبي الجزائري من 1990 إلى 31 مارس 1992

إن بداية سنوات 90 من القرن العشرون أهم مرحلة لمباشرة الإصلاحات في كل المجالات، والإصلاح الضريبي من أهمها سنة 1991، هدفه التغيير الجذري للتشريع الضريبي الذي كان معمول به لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق والوصول إلى خلق مردودية جبائية كافية، بدأت هذه الإصلاحات الضريبية حيز التنفيذ في 01 أبريل 1992³ و هو تاريخ التطبيق الفعلي للنظام الضريبي الجديد بضرائبه ورسومه الجديدة، من خلال قانون مالية 1992⁴.

¹ - Ministère des finances : rapport introductif à une réforme de la fiscalité Algérienne, mars 1987, Algérie.

² - بن اعمار منصور (2010): الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سابق، ص 41 - 42.

³ - المرجع نفسه، ص 42.

⁴ - الجريدة الرسمية رقم 65 الصادرة بتاريخ 29 / 12 / 1991 المتضمنة قانون المالية 1992.

المبحث الرابع: النظام الضريبي الجزائري على ضوء الانتقال إلى اقتصاد السوق

عرف النظام الضريبي الجزائري إصلاحا إلى يومنا هذا سنة 1992 و كان بسبب تبني سياسة اقتصاد السوق أساسا.

المطلب الأول: الإصلاح الضريبي الجزائري سنة 1992

أولا: أسباب الإصلاح الضريبي الجزائري¹

- تعقد النظام الضريبي نظرا للعدد الكبير من الضرائب والمعدلات الضريبية² وكثرة التشريعات الضريبية إضافة إلى نقص كفاءة الإدارة الضريبية؛
- نظام ضريبي غير مستقر طرأت عليه عدة تعديلات منذ الاستقلال من خلال قوانين المالية أو قوانين تصدر في إطار النشاط الاقتصادي؛
- عدم ملاءمة بعض التدابير الضريبية المنطلقة من وضعيات خاصة تم تغييرها فيما بعد كالا اعتماد على القانون العام للعامل عند صياغة السلم الضريبي على الأجر سنة 1985 وقد تم التخلي عن هذا القانون فيما بعد في القطاع الاقتصادي على سبيل المثال؛
- ضعف النظام الضريبي عن التحفيز وعجزه على مواجهة الندرة السائدة في الثمانينات نظرا للقيود المفروضة على الاستثمار الوطني الخاص ذات الطابع الإداري السياسي والتقني، وعدم قدرته على تحسيس المكلفين بالضريبة بجدوى وأهمية الضريبة؛
- تناقض الأهداف المراد تحقيقها من فرض الضريبة وتحصيلها كالأهداف الاقتصادية والأهداف المالية؛
- إهمال الطبيعة القانونية للممول لنقص التفرقة بين الشخصية الطبيعية والشخصية المعنوية، فالواقع الاجتماعي والاقتصادي يبين أن كبر وأهمية المؤسسات والشركات الاقتصادية في حاجة إلى نظام ضريبي خاص بها نظرا لما لها من تأثير على الاستثمار والنمو وتمويل الخزينة، أما الأشخاص الطبيعيون فهم ذو قدرة محدودة يستحسن تواجد نظام ضريبي خاص بهم وهذا يؤدي إلى تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

¹ - عبد المجيد قدي، رابح شريط (2003): الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق و المضمون، ملتقى وطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، ماي 2003، ص 303.

² - Rapport fiscal du conseil national de la réforme fiscale (CNRF), Janvier 1989, P 25.

ثانيا: دوافع الإصلاح الضريبي الجزائري في 1992¹

- الأزمة البترولية التي أثرت على إيرادات الجباية البترولية المعتمد عليها شبه كليا في تمويل ميزانية الدولة؛
- عدم توازن النظام الضريبي بسبب هيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الضريبية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية والعشوائية التي عرفها النظام خاصة منذ أزمة البترول سنة 1986، إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الضريبي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق؛
- الضغط الضريبي المرتفع بسبب نقائص النظام الضريبي السائد قبل إصلاحه، فقد كان العبء الضريبي ثقيل بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية لكثرة الاقتطاعات وارتفاع المعدلات وقد وصل الضغط الضريبي سنة 1987 إلى 46% من الناتج المحلي².

ثالثا: أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

- سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إجمالها فيما يلي³:
- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى؛
 - خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات، لكون هذه الأخيرة مهيمنة عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار؛
 - إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك؛
 - المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد؛

¹ - كمال رزيق، سمير عمور (جانفي 2008): تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مرجع سابق، ص 325.

² - اسماعيل بوخاوة، سمراء دومي (ماي 2003): الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي، مرجع سابق، ص 191.

³ - قدي عبد المجيد (2002): النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول: الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 20 - 21 ماي 2002، ص 02.

- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية؛
- إعداد إجراءات لدراسة النزاعات بسرعة وتقوية الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة؛
- التعرف أكثر على هؤلاء للوصول إلى تحسين الحصيلة الضريبية والتمكن من وضع آليات محاربة التهرب والغش الضريبي¹.

المطلب الثاني: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاحات 1992

عرف النظام الضريبي الجزائري إصلاحات جذرية بدءاً من سنة 1992 حيث أصبح يعتمد على خمسة قوانين ضريبية أساسية يتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون 01 - 21 الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 والذي ساهم بقسط وافر في كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة والمنازعات الجبائية، ومنه أصبحت التشريعات الضريبية مجسدة في ستة (06) قوانين ضريبية، وهذا معناه إضافة قانون ضريبي إلى الخمسة قوانين المذكورة في المطالب السابقة والمتمثل في قانون الإجراءات الجبائية.

أدى الإصلاح الضريبي لسنة 1992 إلى بنية جديدة سارية المفعول إلى يومنا هذا (2017) اعتمدت على العناصر الآتية²:

أ - الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية، ويدخل هذا ضمن الاتجاهات العالمية السائدة الرامية إلى تعزيز لا مركزية الحكم من جهة وتمييز الجماعات المحلية بمواردها الخاصة التي يمكن توجيهها نحو جهود التنمية المحلية.

ب - الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية في إطار السعي إلى إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية بالنظر إلى عدم استقرار الأولى وخضوعها لمتغيرات كثيرة خارج سيطرة السلطة خاصة بعد الهزة التي عرفت السوق النفطية لسنة 1986، ومن أهم أهداف الإصلاح الضريبي تقليص تبعية الميزانية العامة النفطية لكن إصلاح 1992 لم يراجع الجباية البترولية لما تتمتع به هذه الأخيرة من خصائص³.

ج - إحلال الضرائب السابقة المطبقة إلى غاية 31 مارس 1992 بضرائب أخرى كما يلي:

¹ - Ahmed Sadoudi (1995) : la réforme fiscale, Annales de l'IEDE, ANEP, Koléa, P 90.

² - قدي عبد المجيد (2002): النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 02.

³ - نفس المرجع، ص 04.

- الضريبة على الدخل الإجمالي عوضت بنظام الضرائب النوعية المتعدد المعدلات التي تفرض على المداخل التي نذكر منها¹:
- الأرباح الصناعية والتجارية، الأرباح غير التجارية، الرواتب والأجور، التنازل عن القيمة الزائدة عن الأملاك المبنية وغير المبنية، مداخل الديون والودائع والكفالات ... الخ.
- الضريبة على أرباح الشركات عوضت بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية؛
- الضرائب على رأس المال؛
- الضرائب على الإنفاق التي تتضمن عدة رسوم أهمهم: الرسم على القيمة المضافة الذي عوض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات؛
- الضرائب على التجارة الخارجية.

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري إلى غاية قانون مالية 2017

إن النظام الضريبي المعمول به في الجزائر إلى غاية صدور آخر قانون مالية (2017) لم يعرف إصلاحات تؤخذ بعين الاعتبار منذ إصلاحات 1992 واكتفى ببعض التعديلات والإلغاءات والإضافات من خلال مختلف قوانين المالية الصادرة خلال 1992 - 2017، بقي إصلاح 1992 يفرض بنيته إلى غاية القيام بإصلاح جديد قد يطبق عند تنفيذ النموذج الجديد للتنمية المؤرخ ب 26 جويلية 2016². كما ذكرنا في المبحث السابق، يعتمد النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات على ستة (06) قوانين ضريبية بعد إضافة قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إن إصلاح 1992 جاء بضرائب مباشرة لتحقيق أهداف الضرائب المعاصرة كما يلي³:

أ - الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

إن إصلاح 1992 للنظام الضريبي سن نظاماً جديداً لإخضاع المداخل المحققة من قبل الأشخاص الاعتباريين والأشخاص الطبيعيين أي تطبيق مبدأ الفصل بين الضرائب التي تتعلق بالمؤسسات كشخصية معنوية والأشخاص كشخصية طبيعية.

¹ - بوزيدة حميد (2005 - 2006): النظام الضريبي الجزائري تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992 - 2004، مرجع سابق، ص 72

² - Ministère des finances : **le nouveau modèle de croissance 26 Juillet 2016**, O. P Cit

³ - Direction générale des impôts (Algérie) : le système fiscal Algérien pour 2017. DGI.DZ

حددت المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 الإطار القانوني لتطبيق الضرائب على الدخل في الجزء الأول منه في المواد (من 01 - 196)، المواد من (01 - 134) حدد الضوابط القانونية لتطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للأشخاص الطبيعيين.

المواد من (135 - 167) حددت الضوابط القانونية لتطبيق الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للأشخاص المعنويين.

المواد (168 - 196) أحكام مشتركة بين الضريبتين.

تنص المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه¹: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة". وهي ضريبة سنوية تصريحية يخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح.

إن أساس التمييز بين ما يخضع لأحكام الضريبة على الدخل الإجمالي وما يخضع لأحكام الضريبة على أرباح الشركات هو طبيعة الشخص الذي يحدد الدخل. فإذا كان الشخص شخصا طبيعيا فإن ما يحققه من مداخيل صافية المتحصل عليها من نشاطاته وممتلكاته المختلفة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي. أما إذا كان الشخص اعتباريا (معنويا) كشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة فإن على سبيل المثال، أرباحها تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

من التعريف نستخلص الخصائص التالية²:

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
- ضريبة سنوية: تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخل التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة؛
- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي (الدخل الإجمالي طرح منه مجموع الأعباء التي تدخل في النشاط أو في المهنة التي تنتج عنها هذه المداخيل)؛
- ضريبة أحادية: وتضم كل فئات الدخل؛
- ضريبة تصاعدية: يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من الدخل، الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي؛

¹ - المديرية العامة للضرائب الجزائرية (2017): قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - 2017 - المادة 01، الجزائر، ص 10

² - عباس محرزلي (2004): اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 97.

- ضريبة تصريحية: حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخله لدى مصالح الضرائب التابعة لإقامته وكآخر أجل نهاية شهر أفريل من السنة التي تلي سنة الاستغلال.

غير أن هناك استثناءات تتعلق بالسنوية والتصاعدية.

1 - الأشخاص الخاضعون للضريبة¹:

- الأشخاص الطبيعيون؛

- أعضاء شركات الأشخاص؛

- الشركاء في الشركات المدنية المهنية؛

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها؛

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

2 - الأشخاص المعفون من الضريبة:

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الآتون²:

- الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 120.000 دج، وهذا الحد قد يتغير

بناء على قوانين المالية؛

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح

البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

3 - المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

تتمثل المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في³:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؛

- أرباح المهن غير التجارية و المداخل الفلاحية؛

- مداخل إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية و مداخل رؤوس الأموال المنقولة؛

- المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية؛

- فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

أ - 4 - معدل فرض ضريبة الدخل الإجمالي:

يتم تطبيق جدول الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخل الصافية كما يلي:

¹ - Direction générale des impôts : **systeme fiscal Algérien 2017**, OP Cit.

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - 2017 - المادة 01، الجزائر، ص 10.

³ - بوزيدة حميد (2007): **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 11.

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 120.000
20	من 120.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.440.000
35	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017

تستفيد المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي نسبة 40%، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو يزيد عن 18.000 دج سنويا (أي بين 1.000 دج و 1.500 دج / شهريا).

ملاحظات:

- مداخيل العقارات الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية تحسب كما يلي:
 - بالنسبة للإيجار ذات الطابع الصناعي والتجاري تحسب بنسبة 15% محررة من الضريبة؛
 - بالنسبة للإيجار ذات الطابع السكني تحسب بنسبة 7% محررة من الضريبة؛
 - بالنسبة للمداخيل المتأتية عن التأجير لفائدة الطلبة فهي معفاة ابتداء من 01 جانفي 2005.
- يستفيد الزوجان اللذان يختاران نظام فرض الضريبة المشترك من تخفيض نسبة 10% على دخلهما الإجمالي الخاضع للضريبة¹.

ب - الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU

من خصائص قانون المالية لسنة 2015 أنه جاء بالضريبة الجزائرية الوحيدة لتحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل الإجمالي، كما يعوض دفعها كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، و الرسم على القيمة المضافة، و الرسم على النشاط المهني²، كما يلي³:

مجال التطبيق:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري، أو حرفي، أو مهنة غير تجارية والتي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج؛

¹ - Direction générale des impôts : **systeme fiscal Algérie 2017**, P 01.

² - 2- شعباني لطفي (2017): **جباية المؤسسة**، الطبعة الأولى، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص48. القانون رقم 14-16 المؤرخ في 2016/12/28 المتضمن قانون المالية 2017، المادة 14 منه.

³ - الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 2014/12/31 المتضمنة **قانون المالية 2015**، المادة 13 التي تنص على المادة 282 مكرر و 282 مكرر 1 و 282 مكرر 3، ص 32

- المستثمرون الذين يمارسون المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة المؤهلة للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة".

التصريح التقديري

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري رقم ج12 و رقم ج12 مكرر للمكلفين الجدد وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من يونيو (جوان) من سنة الخضوع.¹

دفع الضريبة الجزائرية الوحيدة

عند إيداع التصريح التقديري، يقوم المكلفون بالضريبة بدفع إجمالي للضريبة الجزائرية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به، أي بين 01 و 30 جوان. يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، اللجوء للدفع الجزئي للضريبة وفي هذه الحالة، يجب عليهم، عند إيداع التصريح التقديري، تسديد 50% من مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين، من 1 إلى 15 سبتمبر ومن 1 إلى 15 ديسمبر. عندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية يرجل الدفع لأول يوم عمل يليه.²

التصريح التكميلي³

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير (جانفي) إلى 15 فبراير من السنة ن + 1 ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن، و في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج) فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزائرية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له، أما المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزائرية الوحيدة، فيتم صبهم في نظام الربح الحقيقي.

¹ - المنشور رقم 12 الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 23 جانفي 2017، و المتعلق بكيفية تطبيق القانون رقم 16-14 المؤرخ في

2016/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، تدابير جباية متعلقة بنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، ص02.

² - القانون رقم 16-14 المؤرخ في 2016/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المادة 14 منه، مرجع سابق.

³ - المديرية العامة للضرائب، النظام الجباية الجزائري 2017، مرجع سابق.

تصحيح الأسس المصرح بها

إذا كان بحياسة الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ويتم إجراء التصحيحات بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالنقص في التصريح وفقا لما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. لا يمكن إجراء هذه التصحيحات إلا بعد انقضاء آجال اكتتاب التصريحات التكميلية.

النسب المطبقة¹:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛

- 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

ت - الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن تأسيس الضريبة على أرباح الشركات تجسيد لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على دخل الشركات، وهي ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها

من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المماثلة والرسوم المماثلة². وقد جاءت الضريبة على أرباح الشركات لكي تعوض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) السابقة وذلك من خلال:

- تطبق دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي؛

- تطبق دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية؛

- تطبق على الأشخاص لنظام فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وأن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017، المادة 282 مكرر 4 المعدلة بالمادة 10 من قانون المالية التكميلي 2008، و المادة 12 من ق م ت 2012 و المادة 13 من ق م 2015.

² - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2017، المادة 135 منه، مرجع سابق، ص 32.

ويسعى الإصلاح الضريبي المتعلق في فرض الضريبة على أرباح الشركات، إلى تحقيق هدفين، فمن جهة يهدف إلى تنظيم شكلي سمح بتأسيس ضريبة خاصة على الأشخاص المعنوية كشركات الأموال، ومن جهة ثانية يهدف إلى التنظيم الاقتصادي الذي سمح بتخفيض العبء الضريبي المطبق على الشركات وتمكينها من الإنعاش والنمو الاقتصادي¹.

ومن مزايا الضريبة على أرباح الشركات ما يلي:

- تشجيع إقامة الشركات في شكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها)؛
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى غاية السنة الرابعة.

خصائص الضريبة على أرباح الشركات

الخصائص العامة²

وتتمثل الخصائص التي تشترك فيها مع الأنواع الأخرى من الضرائب:

- **ضريبة إلزامية:** لا يحق للأشخاص الخاضعين لها الحرية في دفعها ولا اختيار مقدارها ولا كيفية الدفع وموعده، بل أنهم مجبرون على دفعها للدولة في إطار ما ينص عليه التشريع الجبائي؛
- **ضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين:** تفرض على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، حيث أن الضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق مقدرتهم وعليه فالمؤسسات التي لا تحقق ربحا خلال دورة معينة ليست ملزمة بدفع الضريبة؛
- **ضريبة تفرض بلا مقابل:** تفرض على الأشخاص المعنويين بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي وغيرها من النشاطات.

الخصائص النوعية

وتتمثل في الخصائص التي تميز الضريبة على أرباح الشركات عن الأنواع الأخرى من الضرائب³:

- **ضريبة وحيدة:** حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- **ضريبة مباشرة:** فهي اقتطاع مباشر من أرباح الشركة؛
- **ضريبة عامة:** كونها تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها؛
- **ضريبة سنوية:** تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة؛

¹ ناصر مراد (2016): الإصلاحات الضريبية في الجزائر، محاضرة أقيمت بجامعة البليدة، دون تأليف، ص 03.
² ناصر دادي عدون، يوسف مامش (2008): أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 213.
³ شعباني لطفى (2017): جباية المؤسسة، مرجع سابق، ص 144-145.

- **ضريبة نسبية:** تفرض على صافي أرباح الشركة بنسبة ثابتة واحدة بحيث لا يتغير هذا المعدل مهما تغير الربح المحقق أي الخضوع لمعدل ثابت وليس جدول تصاعدي؛
- **ضريبة قيمية:** حيث يتم تحصيلها على أساس قيمة الربح المحقق وليس على أساس الحجم والكمية مثل: كمية المنتجات المباعة؛
- **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية وذلك كآخر أجل نهاية شهر أفريل للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

- تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف¹:
- شركات الأموال (شركات المساهمة SPA، والشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL، شركة ذات الشخص الوحيد EURL، وشركات التوصية بالأسهم SCA)؛
 - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
 - الشركات التعاونية والاتحادات التابعة باستثناء المعفاة بواسطة قانون المالية؛
 - الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- كما تفرض الضريبة على أرباح الشركات اختياريًا على²:
- شركات الأشخاص المتمثلة في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة؛
 - شركات المحاصة؛
 - الشركات المدينة وهي الشركات التي تنشأ على شكل شركات بالأسهم.

الإعفاءات

لقد وضع المشرع الجبائي بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات على الاستثمار في نشاطات معينة، وفق السياسة العامة للاقتصاد، وكذا مراعاة الجانب الاجتماعي لبعض الفئات، وتتقسم الإعفاءات حسب محدوديتها في الزمن إلى إعفاءات مؤقتة وإعفاءات

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 137، ص 32.

² - محمد حمو، منور أوسريير (2009): جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 128 - 129.

دائمة ويمكن قراءة بعض الإعفاءات حسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الآتي:

الإعفاءات المؤقتة¹

- تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال وترفع مدة إعفاء هذه النشاطات إلى 06 سنوات إذا كانت ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 03 عمال على الأقل لمدة غير محددة²؛

إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب" تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال³.

- تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المؤسسات السياحية باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي؛

- تستفيد من إعفاء لمدة 3 سنوات وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

الإعفاءات الدائمة⁴

- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات؛

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛

- الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والمحققة مع شركائها فقط؛

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 138، مرجع سابق ص 32 - 33

² - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة معدلة بموجب المواد 13 من قانون المالية لسنة 1995 و 12 من قانون المالية لسنة 1996 و 11 و 12 و 13 من قانون المالية لسنة 1997 و 9 من قانون المالية لسنة 2001 و 6 من قانون المالية لسنة 2008 و 7 من قانون المالية لسنة 2010 و 10 من قانون المالية لسنة 2011 و 5 من قانون المالية لسنة 2011 و 4 من قانون المالية لسنة 2014.

³ - القانون رقم 13 - 08 المؤرخ في 30 / 12 / 2013 المتضمن قانون المالية 2014 المعدلة والمتممة لأحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 138، مرجع سابق، ص 33.

- التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء، وكذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة؛
- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- تستفيد من إعفاء كامل العمليات المدرة للعملة الصعبة خاصة:
 - عمليات البيع الموجهة للتصدير؛
 - تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

المعدلات الضريبية¹

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ابتداء من سنة 2016 كما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة الإنتاج، باستثناء الأنشطة المنجمية والمحروقات، و بغض النظر عن أحكام المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و يقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها؛
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الذين يمارسون عدة أنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، و عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%،. ويقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري المؤهلة لمعدل 23% الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

معدلات الاقتطاع من المصدر²

- مداخل الديون والودائع والكفالات: 10% (قرض ضريبي)؛
- الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الإسمية أو لحاملها: 40%؛
- الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال: 20% (محررة من الضريبة)؛

¹ - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017، المادة 1-150 منه، مرجع سابق، ص 06.

² - المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري 2017، مرجع سابق، ص 06 - 07

- مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر والمحقة في إطار صفقات متعلقة بتقديم خدمات: 24%؛
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مستعملة بالجزائر: 24%؛
- العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج مقابل منح رخصة استغلال براءات اختراعهم أو بيع أو التنازل عن علامات صنع أو طرق أو صيغ: 24%؛
- مداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع بلدانهم المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل، عندما تقوم هذه الدول بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة بالجزائر: 10%؛
- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة أخرى بالمفهوم الجبائي: 15%؛
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحقة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين: 20%.

ث - الرسم على النشاط المهني TAP

مُثلَّ الرسم على النشاط المهني المورد المالي الأساسي بالنسبة للجماعات المحلية¹ وهو ضريبة مباشرة موضوعية لا تراعي فيها حالة الشخص، تتحملها المؤسسة، تدفع شهريا أو فصليا وتكلفتها النهائية على عاتق المؤسسة ويترتب على ذلك تحمل ضريبة إضافية بعد تحمل الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي حسب طبيعة الخضوع الضريبي.

الرسم على النشاط المهني مستحق على رقم الأعمال الذي يحققه الشخص المعنوي أو الطبيعي حسب البلدية المسجل فيها مقره أو التابع لها²، و قد كانت النشاطات الصناعية والتجارية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري TAIC بمعدل 2.55% والنشاطات غير التجارية كالمهن الحرة إلى الرسم على النشاط غير التجاري TANC بمعدل 6.05%³.

وقد تم توحيد هذين الرسمين ابتداء من 01 / 01 / 1996 وذلك حسب قانون المالية لسنة 1996 وفي شكل الرسم على النشاط المهني TAP يطبق على النشاطين السابقين بمعدل واحد 2.55%، وعدل هذا المعدل حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وأصبح 2%.

وتوزع حصيلة الرسم على النشاط المهني كما يلي:

¹ - Mohammed Abbes Maherzi (2010) : **Introduction à la fiscalité**, O. P Cit, P 77.

² - رجال نصر، عوادي مصطفى (2008): **جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر، ص 20

³ - بوزيدة حميد (2007): **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، مرجع سابق، ص 131

الجدول رقم 7: جدول توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بمعدل 2%

المجموع	التوزيع			البيان
	حصلة الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصلة البلدية	حصلة الولاية	الحصص
2	0.11	1.30	0.59	المعدل العام

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017

يرفع معدل الرسم من 2% إلى 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، كما يخفض إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، وفيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25%¹.

الجدول رقم 8: جدول توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بمعدلي 3% و 1%

المجموع	التوزيع			البيان
	حصلة الصندوق المشترك للجماعات المحلية	حصلة البلدية	حصلة الولاية	الحصص
3%	0.16	1.96	0.88	المعدل العام
1%	0.05	0.66	0.29	المعدل العام

المصدر: المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية لسنة 2017، ص 57

وهناك تخفيضات مطبقة عند فرض الرسم على النشاط المهني كما يلي²:

يستفيد من تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

يستفيد من تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

¹ - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 223، ص 57.

² - المرجع نفسه، المادة 219 مع مراعاة أحكام المواد 13 و 138 - 01 و 221، الجزائر، ص 55.

• تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 - 31 المؤرخ في 15 يناير 1996؛

• وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعاوي والغازول.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.

ويمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء تخفيضا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

- بالنسبة للعمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على نظام هامش الربح، يتكون الوعاء

الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني من الفارق المحسوب بدون رسوم بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم وسعر الشراء.

لا تدرج في سعر الشراء، كما أنها غير قابلة للخصم من الوعاء الضريبي، التكاليف والأعباء الملتزم بها من طرف البائع الخاضع للرسم من أجل إعادة التأهيل أثناء اقتناء المواد المستعملة، كما لا يمكن لتجار السلع المستعملة الخاضعين وفق نظام هامش الربح، خصم الرسم على النشاط المهني المدفوع من الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، ويشترط للاستفادة من التخفيضات في مجال الرسم على النشاط المهني عدم ثبوت حالات تزوير، أو إعداد فواتير المجاملة¹.

ج - الدفع الجزافي (ألغته المادة 13 من قانون المالية لسنة 2006²)

ح - رسم التطهير T.A³

يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية وهو رسم مخصص لإيرادات البلدية فقط، ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية.

¹ - المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2017، الجزائر، ص 55.

² - Journal officiel de la république Algérienne Démocratique numéro 03 du 31 / 12 / 2005 portant loi n° 05-16 portant loi de finances pour 2006.

³ - Direction générale des impôts, le système fiscal Algérien 2017, O.P cit.

معدلات فرض الضريبة

يحدد مبلغ الرسم على النحو الآتي:

- ما بين 1.000 دج و 1.500 دج على كل محل ذي استعمال سكني؛
- ما بين 3.000 دج و 12.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه؛

- ما بين 8.000 دج و 23.000 دج على كل أرض مهيئة للتخمين والمقطورات؛
- ما بين 20.000 دج و 130.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد أخذ رأي السلطة الوصية، بالنسبة للبلديات التي تمارس عملية الفرز، سيتم تعويض كل منزل في حدود 15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المنزلية.

الإعفاءات

تعفى الملكيات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامة المنزلية من دفع رسم التطهير.

خ - الرسم العقاري T. F

وهو رسم مخصص لإيرادات البلديات دون سواها يطبق كما يلي¹:

1- الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يطبق الرسم العقاري سنويا على الملكيات المبنية مهما كانت وضعيتها القانونية الموجودة فوق التراب الجزائري باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة².

يحسب الرسم انطلاقا من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة ويحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض ب 2% سنويا مراعاة لقدم الملكية ذات الاستعمال السكني في حدود 25% كحد أقصى.

2- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

يفرض الرسم العقاري سنويا على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفاة صراحة من الضريبة.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المواد رقم 248 إلى 262 مكرر 1، مرجع سابق.

² - المرجع نفسه، المادة 248 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2015. مرجع سابق.

يحسب الرسم انطلاقا من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد حسب الحالة تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة.

3- المعدلات المطبقة¹

3-1- الملكيات المبنية

- الملكيات المبنية فعلا : 3%؛

- الأملاك المبنية الموجهة للسكن التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيون والمتواجدة في المناطق

المحددة بطريقة قانونية وغير مستعملة بصفة شخصية أو عائلية أو كإيجار: 10%؛

- الأراضي التابعة للأملاك المبنية:

• 5% إذا كانت المساحة أقل أو تساوي 500 م²؛

• 7% إذا كانت المساحة أكبر من 500 م² وأقل أو مساوية إلى 1.000 م²؛

• 10% إذا كانت المساحة تفوق 1.000 م².

3-2- الأملاك غير المبنية

- الأملاك غير المبنية المتواجدة في المناطق غير النائية: 5%؛

- الأراضي النائية:

• 5% إذا كانت المساحة أقل أو تساوي 500 م²؛

• 7% إذا كانت المساحة أكبر من 500 م² وأقل أو مساوية إلى 1.000 م²؛

• 10% إذا كانت المساحة تفوق 1.000 م².

كما تعفى بعض العقارات بصفة دائمة أو مؤقتة حسب الحالة.

د - الضريبة على الممتلكات I. P²

تطبق الضريبة على الأملاك على الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، وعلى الذين ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.

تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كما يلي³

¹ -N.Merzouk. A.Bechkir. Mc belaid (2017) : **guide du contribuable**, pages bleues, Alger, p 64.

² - حنيش علي (2014): **مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري**، مرجع سابق، ص 53-54 - كذلك: المواد 274 إلى 288 مكرر من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، مرجع سابق

³ - المديرية العامة للضرائب، **النظام الجبائي الجزائري 2017**، مرجع سابق

النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار الجزائري
0	يقبل عن 100.000.000
0.5	من 100.000.000 إلى 150.000.000
0.75	من 150.000.001 إلى 250.000.000
1	من 250.000.001 إلى 350.000.000
1.25	من 350.000.001 إلى 450.000.000
1.75	أكثر من 450.000.000

نستنتج أن الضريبة على الممتلكات تستحق على الأشخاص الطبيعيين على ممتلكاتهم التي تفوق قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة مبلغ 100.000.000 دج في أول جانفي من كل سنة.

ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال

أ - الرسم على القيمة المضافة T.V.A

الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي يتحملها المستهلك الأخير ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا¹.

دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التطبيق في الجزائر من خلال قانون مالية 1991 انطلاقا من أبريل 1992² واستبدل الرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاج TUGP وعلى تقديم الخدمات TUGPS. كما تم إدماج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سنة 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة للرسم على عملياتها (TOBA)، وسيتم التطرق إلى أهم جوانب هذا الرسم في الآتي:

1- القيمة المضافة

وهي الفرق بين قيمة السلع المنتجة وقيمة المواد التي أدخلت في إنتاجها وهو ما يعرف بالاستهلاك الوسيط في عملية الإنتاج، فالقيمة المضافة تعبر في الواقع عن الثروة التي يضيفها الفرد أو المؤسسة إلى سلعة أو خدمة جراء مزاولته نشاط اقتصادي معين بحيث تصبح قيمة السلعة أو الخدمة الجديدة مختلفة عن سابقتها.

والجدول التالي يمثل هذا الفرق:

¹ رضا خلاصي (2006): النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر، الجزائر، ص 123 - 124
² القانون رقم 90 - 39 المؤرخ في 31 / 12 / 1990 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991 والقانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 18 / 12 / 1991 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992.

الجدول رقم 9: الفرق بين الإنتاج والاستهلاك

الإنتاج	الاستهلاك الوسيط في الإنتاج
- المبيعات من السلع	- السلع المستعملة في الإنتاج
- الإنتاج المباع والمخزن	- المواد المستعملة في الإنتاج
- الخدمات المقدمة	- الخدمات المستعملة في الإنتاج

المصدر: بوعون يحيوي نعيمة (2011): جباية المؤسسة، مرجع سابق، ص 98

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة¹

- **ضريبة حقيقية:** تخص استعمال المداخل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛
- **ضريبة غير مباشرة:** تدفع للزينة، ليس بطريقة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين النهائي، لكن من طرف المؤسسة والتي هي المدين الشرعي، التي تضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات؛
- **ضريبة نسبية القيمة:** تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس على أساس حجم أو كمية المنتج؛
- **ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة:** أي أن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتج بحيث أنه في نهاية الدورة التي اتبعها المنتج، فإن التكلفة الجبائية تناظر الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك؛
- **ضريبة تعتمد على آلية الخصم:** في هذا الصدد، وفي مختلف المراحل المختلفة للدورة الاقتصادية، ويجب على المدين أن:
 - يحسب الرسم المستحق على المبيعات، أو على تأدية الخدمات؛
 - يخصم من هذه الضريبة، الرسم الذي أثقل العناصر المشكلة لسعر التكلفة؛
 - يدفع للزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.
- **ضريبة محايدة:** حيث أنها محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها.

3- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

- **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا²**
 - العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة؛

¹ - Ministère des finances, direction générale des impôts : guide pratique de la T.V.A 2017, Alger, P 09.

² - المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017، المادة 02، الجزائر

- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية؛
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها الخاضعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة؛
- العمليات المحققة عند ممارسة مهنة حرة؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛
- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإبواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها؛
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا¹

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة:

- للتصدير؛
- للشركات البترولية؛
- المكلفين بالرسم الآخرين؛
- لمؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

4- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة²

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة اتجاه الخزينة، ويختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات سواء تمت في الداخل عند الاستيراد أو عند التصدير.

¹ - عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 132 - 137

² - Ministère des finances, direction générale des impôts : **guide pratique de la T.V.A 2017**, O. P Cit, P 20.

- في الداخل :

- بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن؛
 - بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الأسواق العمومية: التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن، وفي غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء؛
 - بالنسبة للأشغال العقارية: القبض الكلي أو الجزئي للثمن، ويقصد بالقبض كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كانت طبيعة العملية سواء أكانت تسبيقات، دفعات، أو تسديدات لتصفيات؛
 - بالنسبة للتسليمات للذات: فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتعلق الحدث المنشئ من التسليم، باعتباره الاستخدام الأول أو بداية الاستعمال الأولي، أما فيما يتعلق بالأموال العقارية الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشئ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك؛
 - بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- عند الاستيراد: يتكون الحدث المنشئ من جمركة السلع (المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك)؛
- عند التصدير: يتكون الحدث المنشئ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة للتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك، والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن السلع المخصصة للتصدير معفاة من TVA.

5- معدلات الرسم على القيمة المضافة

تحدد حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة ب¹:

- 9% معدل مخفض: يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي؛
- 19% معدل عادي: يطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات غير الخاضعة للمعدل المخفض.

¹ - Ministère des finances, direction générale des impôts : code des taxes sur chiffres d'affaires 2017, articles 21 – 23, OP Cit, Algérie.

ويمنح القانون خصومات وإعفاءات واسترجاعات يستفيد منها الخاضعون للرسم على القيمة المضافة حسب الحالات المنصوص عليها.

ب - الرسم الداخلي على الاستهلاك TIC

يطبق الرسم الداخلي على الاستهلاك على السيجار، والتبغ للنشق والمضغ، والسجائر، وتبغ التدخين، والكبريت والقذاحات إضافة إلى منتجات كالموز الطازج والمتلجات الخ ...¹

ج - الرسم على المنتجات البترولية TPP

يطبق الرسم على المنتجات البترولية على البنزين والغاز وأويل وغاز البترول السائل (الوقود)².

ثالثا: الضرائب والرسوم غير المباشرة

أ - رسم المرور D. C

يطبق رسم المرور على الكحول والخمور ويخضع له تجار الجملة والمودع المحتكر³.

ب - رسم الضمان والتعير DGE

يطبق رسم الضمان والتعير على مصوغات الذهب، الفضة والبلاتين⁴.

رابعا: قانون التسجيل CE

يضم هذا القانون حوالي 367 مادة موزعة حول تحديد الرسوم وطرق تسجيلها وتحديد القيم الخاضعة وآجال تسجيلها وكذلك المصالح المختصة بعملية التسجيل وأحكام العقود وتحديد الرسوم.

رسوم التسجيل رسوم ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تطبق على العقود المختلفة وتقدم طواعية عند إجراء عملية التسجيل⁵.

خامسا: قانون الطابع CT

يضم قانون الطابع حوالي 309 مادة حيث يطبق على كل الوثائق الرسمية المنصوص عليها قانونا والمتمثلة في المحررات والعقود والملصقات وعند منح استخراج وثائق رسمية مثل جواز السفر وبطاقات التعريف ... الخ⁶

¹ - Ministère de finances, direction générale des impôts, **systeme fiscal Algérien 2017**, O. P Cit, P 11 – 12

² - Ministère de finances, direction générale des impôts, **code des taxes sur le chiffre d'affaires 2017**, articles 28 bis à 28 octès, P 21 – 22

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **قانون الضرائب غير المباشرة 2017**، المادة 02، الجزائر، ص 07.

⁴ - نفس المرجع، المواد 340 إلى 403 مكرر

⁵ - حنيش علي (2014): **مدخل إلى القانون الجبائي الجزائري**، مرجع سابق، ص 61

⁶ - المرجع نفسه، ص 61

سادسا: قانون الجمارك CD

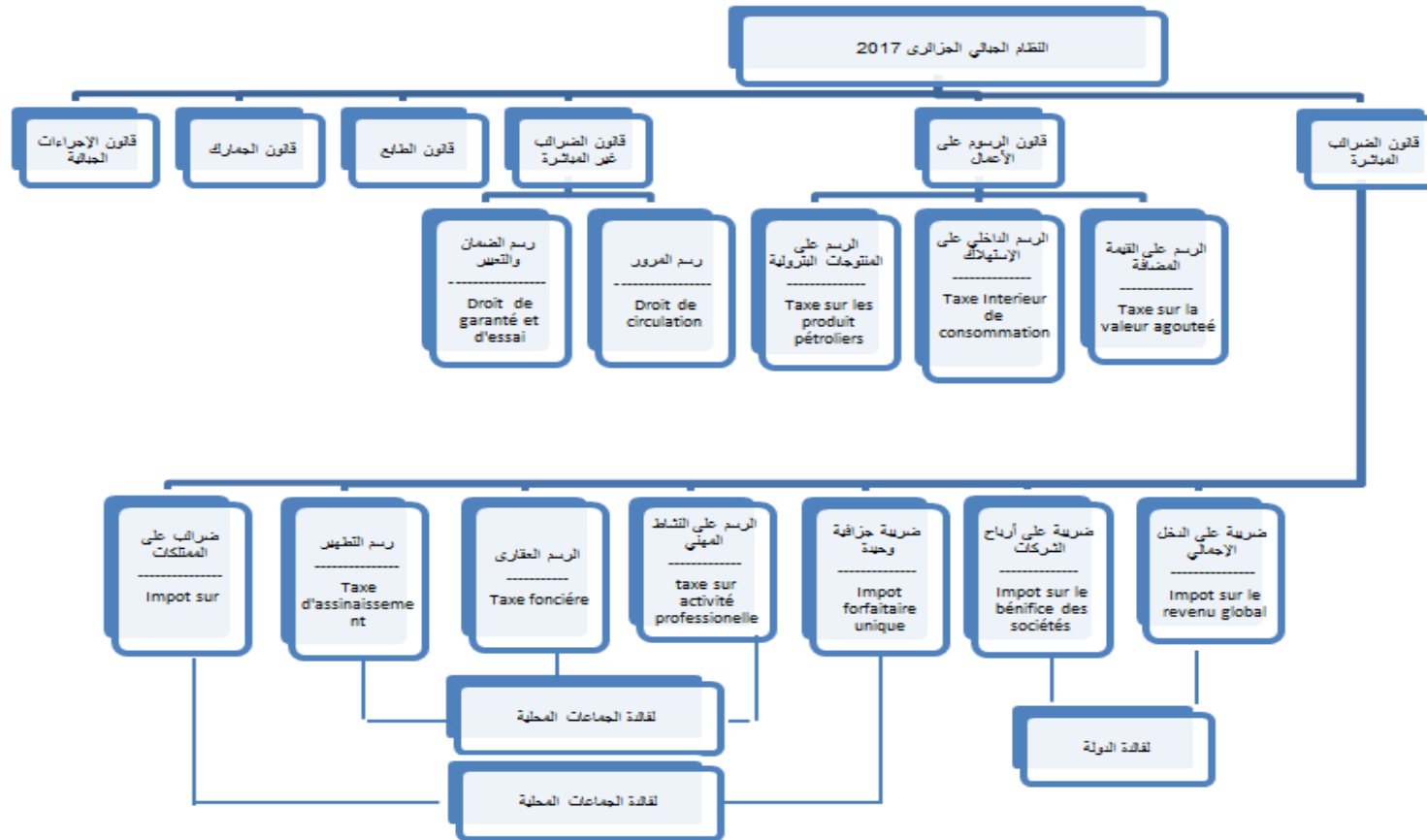
يتناول قانون الجمارك مجال تطبيق النشاط الجمركي وتنظيم وتسيير إدارة الجمارك والقبول المؤقت للبضائع والإجراءات الجمركية والأنظمة الجمركية الاقتصادية إضافة إلى مختلف الرسوم التي تجبها إدارة الجمارك¹.

سابعا: قانون الإجراءات الجبائية CPF

تم إنشاؤه بموجب المادة 40 من قانون المالية 2002، يشمل مجموعة قواعد قانونية جبائية خاصة بالجانب التقني المتعلقة بالوعاء والحساب والتحصيل والنزاعات ... الخ وفيما يلي شكل مختصر للنظام الجبائي الجزائري:

¹ - القانون رقم 98 - 10 والقانون 02 المؤرخ في 20 أوت 2001 الذي ينص التعريفة الجمركية الجديدة.

شكل رقم 5: النظام الجبائي الجزائري 2017



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى النظام الجبائي الجزائري 2017، المديرية العامة للضرائب. مرجع سابق.

نستنتج من كل ما سبق أن النظام الضريبي الجزائري لم يعرف تعديلات أو تغيير يؤخذ بعين الاعتبار منذ إصلاح أبريل 1992 وهذا راجع أساسا إلى أنه يتماشى مع ما هو معمول به في الاقتصاديات الليبرالية التي تنتهج سياسة اقتصاد السوق، لكن يبقى تحليل آخر سوف نتطرق إليه من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قد جعلنا نضيف استنتاج الاستقرار والعصرنة عنصري التحيين والتوافق.

خلاصة

عرفت الجزائر فترة لا استقرار اقتصادي بعد الاستقلال بسبب الإرث الاستعماري الذي أبقت على العمل به إلى غاية صدور قوانين وطنية و تبني الاقتصاد الاشتراكي سنة 1975، ثم انتقلت إلى اقتصاد السوق في أواخر الثمانينات من نفس القرن. وقد مرت بعدة أزمات أدت إلى إعداد برامج ومخططات اقتصادية تنموية مختلفة، هدفها الرئيسي التخلص من التبعية المطلقة للمحروقات لكن تجسيدها في الواقع لم يرق إلى الفعالية المطلوبة، وفي كل مرة كان هناك تأثير على عناصر البيئة الاقتصادية، من أهمها النظام الضريبي كونه من ركائز أدوات السياسة الاقتصادية والحل الأمثل لإحلال المحروقات كمصدر لتمويل خزينة الدولة.

وتبقى أهم مرحلة مر بها النظام الضريبي الجزائري هي إصلاح سنة 1992 تماشيا مع متطلبات اقتصاد السوق ومعززة البيئة الاقتصادية لإنجاح السياسات و البرامج و الإصلاحات الاقتصادية رغم معاناتها بعد الاستقلال من نقص الكفاءات التي تتكفل بتطوير الإدارة والقوانين الضريبية بسبب تركيز المستعمر على تهجير الإطارات القادرة علميا ومهنيا إلى فرنسا بعد الاستقلال، ما أدى إلى الإبقاء على التشريع الفرنسي ثم إصدار قانون ضريبي أساسه الاقتصاد الاشتراكي إلى غاية إصلاح سنة 1992، أين أصبحت ملامح نظام ضريبي عصري ذو ميل رأسمالي واضحة، و تستجيب إلى متطلبات عولمة الأسواق المحلية.

من أهم مكونات النظام الضريبي الجزائري الضرائب على الدخل وعلى رقم الأعمال.

الفصل الثالث

المعايرة المحاسبية الجزائرية
ومجهودات تكييف النظام
الضريبي مع مفاهيم النظام
المحاسبي المالي

تمهيد

من آثار الانتقال الى اقتصاد السوق تبني نظام محاسبي مالي لتقريب وتوحيد النظام المحاسبي الجزائري مع باقي الأنظمة والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا سعيًا من الجزائر إلى الانخراط في السوق العالمية المفتوحة وإلى منظمة التجارة العالمية خاصة مع التطور العالمي الكبير، وباعتبار المحاسبة الضريبية جزء من النظام المحاسبي ونظرًا للأهمية البالغة التي أصبحت تمثلها الضريبة في معالجة وتحقيق الأهداف الاقتصادية، حيث تمثل الجزء الرابط بين كل المؤسسات الاقتصادية بكل أنواعها مع مديريات الضرائب، حيث يتم بواسطتها تقييد وتسجيل كامل المعلومات الاقتصادية التي تقوم بها قصد تحديد نتيجة الدورة المحاسبية لتسهيل مهمة تحصيل الضريبة وكذا مراقبة كل التصريحات والتحري عن مدى صدقها وتمائلها مع الواقع، كما أن الترابط بين الضريبة و المحاسبة أدى إلى ضرورة تكييف التشريعات الضريبية القائمة سعيًا وراء تهيئة بيئة ملائمة من خلال تحقيق توافق فعال بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي.

لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى النظام المحاسبي المالي و المفاهيم التي مصدرها المعايير المحاسبية الدولية، و الاجراءات القانونية و التنظيمية المتخذة من أجل تحقيق التوافق و الانسجام بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي، و تحليل الاختلافات القائمة بينهما و عرض طريقة الضرائب المؤجلة للحد منها و الحفاظ على الترابط بين النظامين ،

المبحث الأول: المعايير المحاسبية الجزائرية .

المبحث الثاني: المبحث الثاني: المستجدات المفاهيمية ذات العلاقة بالضريبة للنظام المحاسبي المالي

على ضوء تبني المعايير المحاسبية والتقارير الدولية IAS / IFRS

المبحث الثالث: المبحث الثالث: الإطار الضريبي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الرابع: الضرائب المؤجلة لمعالجة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية

المبحث الأول: المعايرة المحاسبية الجزائرية

عرفت المحاسبة في الجزائر عدة مراحل وتطورات، نستطيع تقسيمها إلى أربعة مراحل: الأولى خلال الاستعمار، والثانية بعد الاستقلال مباشرة وهي مرحلة واحدة مع المرحلة السابقة لإبقاء الجزائر لما كان معمول به، والثالثة التي عرفت الجزائر فيها السير على خطى الاشتراكية، والرابعة أين انتقلت الجزائر إلى اقتصاد السوق وقررت مواكبة مستجدات العولمة في شتى المجالات، وهذا ما يطابق ما تطرقنا إليه في الفصل الثاني عند عرضنا للوضع الاقتصادي وما يتسبب فيه من إصلاحات وتقلبات في البيئة الاقتصادية أين يعتبر النظام الضريبي و النظام المحاسبي من أهم العناصر، وهذا ما يتماشى مع أصحاب الفكر الاقتصادي والمالي والمحاسبي بالبيئة المتواجدة فيها مهما كانت الدولة.¹

المطلب الأول: المصادر التشريعية و القانونية للمحاسبة في الجزائر

تستند الممارسة المحاسبية في الجزائر الى مصادر قانونية و تشريعية تخول لها القوة الالزامية اللازمة بدرجات متفاوتة.

أولاً: مصادر القانون حسب التشريع الجزائري

ذكر المشرع الجزائري مصادر القانون في القانون المدني² ورتبها حسب قيمتها القانونية كما يلي:

أ القانون ونصوصه التطبيقية (قانون المالية...);

ب الشريعة الإسلامية والفقهاء؛

ج العادات والأعراف؛

د القانون الطبيعي.

كما تضاف إلى المصادر السابقة الاتفاقيات الدولية التي تصنف في درجة أعلى من القانون بالنسبة للدستور الجزائري.³

ثانياً: مصادر القانون المحاسبي الجزائري

فيما يتعلق بالقانون المحاسبي إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2007، كان القانون المحاسبي الجزائري يكتفي بمصدرين هما: القانون وتشريعاته والاتفاقيات الدولية، لكن بعد صدور النظام المحاسبي المالي أضيف مصدر ثالث للقانون المحاسبي الجزائري والمتمثل في التنظير

¹ - طاطا إيمان (2016 – 2017): أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة، رسالة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 53

² - الأمر رقم 75 – 58 الصادر بتاريخ 1975/09/26 المتضمن القانون المدني، المعدل والمكمل بالقانون رقم 83-01، والقانون رقم 88-14، والقانون رقم 89-01، والقانون رقم 05-10، والقانون رقم 07-05 الصادر بتاريخ 13 ماي 2007

³ - المادة 132 من الدستور الجزائري الصادر سنة 1996، المعدل والمكمل

المحاسبية الذي تجسده الإشعارات الصادرة من طرف مجلس المحاسبة الوطني CNC، وبالتالي نستطيع تقسيم مصادر القانون المحاسبية الجزائري إلى مصدرين رئيسيين: المصادر الدولية والمصادر الوطنية.

وفيما يتعلق بالمصادر الدولية، الجزائر أيدت ووقعت الاتفاقيات الدولية في مجال المحاسبة والمالية جاعلة منها مصدرا للقانون المحاسبية الجزائري، نذكر من أهمها:

- الاتفاقيات المتعلقة بالخضوع الجبائي المزدوج التي شاركت فيها الجزائر مع أكثر من أربعين (40) دولة؛

- في سنة 2002، وبمناسبة اجتماع منظمة "الشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا (NEPAD)"، وقّع رؤساء الدول الإفريقية الأعضاء على ثمانية (08) قوانين من بينهم القانون المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية¹، وهذا ما سوف نوضحه في بقية بحثنا عند الحديث عن الأسباب التي أدت إلى إصدار نظام محاسبية مالي جزائري بمرجعية دولية.

وهناك هيئات دولية تلح على الخيار المحاسبية الدولي كالمجموعة العالمية للتجارة ولجنة بازل².
المطلب الثاني: تطورات المعايير المحاسبية في الجزائر إلى غاية التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبية الوطني

مرّت المعايير المحاسبية في الجزائر بثلاثة مراحل رئيسية: مرحلة ما بعد الاستقلال، ثم مرحلة الاقتصاد الاشتراكية والتخطيط المركزي، وأخيرا مرحلة اقتصاد السوق والانفتاح على الأسواق العالمية.
أولا : مرحلة من سنة 1957 إلى غاية صدور المخطط المحاسبية الوطني

قبل الاستقلال، دخل المخطط المحاسبية العام PCG الفرنسي حيز التطبيق بصيغته المراجعة والمعدلة في سنة 1957*، وبعد الاستقلال سنة 1962، استمرت الجزائر في العمل به إلى غاية سنة 1973 بعد صدور القانون رقم 62/157 المؤرخ في 1962/12/31 الذي ينص على المواصلة بالعمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء تلك التي تتعارض مع السيادة الوطنية، و قد باشرت

¹ - Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF – IFRS**, manuel 1, première édition, ITCIS édition, Algérie, P 07

² - **جريدة المجاهد الصادرة بتاريخ 2010/01/14** المتضمنة مداخلة وزير المالية السيد كريم جودي آنذاك عن النظام المحاسبية المالي والقوائم المالية.
* المخطط المحاسبية العام الفرنسي صدر لأول مرة في سنة 1942 أعد انطلاقا من المخطط المحاسبية الألماني لسنة 1937، وكان بصفته الرسمية الأولى سنة 1947 وتمت مراجعته سنة 1957

الجزائر خلال هذه المرحلة سلسلة إصلاحات أهمها تأمين قطاع المحروقات والمناجم والمصارف* نتجت عنها الحاجة إلى المرجعية المحاسبية حتى تسجل وتحلل الأحداث الاقتصادية الجديدة ونماذج اتخاذ القرارات وطرق التسيير المتأتمية من السياسات الجديدة.¹

في سنة 1969 كلفت السلطة السياسية وزارة المالية بإصلاح المخطط المحاسبي العام لتكييف الأداة المحاسبية مع متطلبات التخطيط الاقتصادي، وقد منح قانون مالية سنة 1970² مهلة 06 أشهر للقيام بذلك لكنها مدة لم تكن كافية.

في 29 ديسمبر 1971 تأسس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC)³ التابع لوزارة المالية والتخطيط من بين مهامه إعداد مخطط محاسبي جديد حيث عيّنت اللجنة المكلفة بإعداد المخطط المحاسبي الجديد في 05 ماي 1972 وبمناسبة ذلك صرح آنذاك وزير المالية عن عدة نقائص تسبب فيها الميراث الاستعماري من بينها المخطط المحاسبي العام الذي لا يتماشى مع السياسة الاشتراكية.

بعد 18 شهرا من تنصيب اللجنة، قدمت مشروع أول لمخطط محاسبي شاركت فيه الشركة الوطنية للمحاسبة وأستاذ مختص من جامعة براغا وخبراء محاسبين فرنسيين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة والمعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية، كما إن دراسة المخططات المحاسبية لتشيكوسلوفاكيا وللمنظمة المشتركة الإفريقية الملتغاشية والموريشية (OCAM) كانت المصدر الأول عند إعداد المخطط المحاسبي الجديد.⁴

في سنة 1972 تم إصدار نصين قانونيين ينظمان العمل والمهنة المحاسبية إضافة إلى التكوين في نفس المجال، وهما:

- المرسوم رقم 83/72 الصادر في 08 أفريل 1972 الذي ينظم الدراسات الجامعية ومن خلاله تم إنشاء تخصص جديد " ليسانس علوم مالية "؛
- المرسوم رقم 84/72 الصادر في 18 أفريل 1972 الذي ينظم الترخيص المهني الخاص بخبراء المحاسبة.

* أنظر إلى الفصل الثاني من الأطروحة الحالية المتعلق بتطورات الاقتصاد الجزائري.

¹- بوقفة علاء حميدانو صالح (2013): **واقع البيئة الجزائرية في ظل الإصلاح المحاسبي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، المنظم يومي 05 و 06 ماي 2013، ص 04

²- الأمر رقم 107/69 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية 1970، الجريدة الرسمية رقم 10

³- المرسوم رقم 82/71 الصادر في 1971/12/29 بالجريدة الرسمية رقم 107 المؤرخة في 1971/12/30، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب وخبير المحاسبة

⁴ - Merouani Samir (2007) : **le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage PCN 1975 au normes IFRS**, thèse de magister option management, école supérieure du commerce, Alger

تميّزت هذه الفترة بإعداد مخطط محاسبي جديد وتهيئة بيئة محاسبية جزائرية تستجيب لاحتياجات نموذج التنمية الاقتصادية في ظل قلة الخبرة المهنية في المجال المحاسبي.

وبعد عدة أشهر من العمل توصلت اللجنة إلى وضع مشروع تمهيدي لأول مخطط محاسبي جزائري، الذي تم عرضه على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة في شهر ديسمبر 1972.¹

ثم بدأت عملية مناقشة هذا المشروع التمهيدي، وتوجت جهودهم في شهر نوفمبر من سنة 1973 بإصدار المخطط المحاسبي الوطني من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة. وهذا معناه أن عملية التوحيد تحققت بإصدار المخطط المحاسبي الوطني في 29 أبريل 1975 الساري المفعول ابتداء من 1976/01/01² إجباريا على المؤسسات الآتية³:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلطة؛
- المؤسسات الخاضعة لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها؛
- وهناك ترخيص بالتأجيل في التطبيق لبعض المؤسسات العمومية كشركة النقل الحديدي .SNTF

تزامن إصدار المخطط المحاسبي الوطني مع صدور عدة قوانين لا تقل أهمية نذكر منها:

- القانون التجاري بالأمر رقم 59/75 الصادر بتاريخ 1975/09/26 المعدل والمتمم؛
- القانون المدني بالأمر رقم 58/75 الصادر بتاريخ 1975/09/26 المعدل والمتمم؛
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) بالأمر رقم 101/76 الصادر بتاريخ 1976/12/06 المعدل والمتمم⁴؛
- القانون الجزائري بالأمر رقم 155/66 الصادر بتاريخ 1976/06/08.

وخلال نفس الفترة، وقبل صدور المخطط المحاسبي الوطني تغيرت تسمية المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC) تحت نفس الوصاية والسلطة أي وزارة

¹ - Amel Ben yekhelef (2010) : **le système comptable algérien : étude comparative avec les pays d'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale**, revue du chercheur, numéro 08, université de Ouergla, Algérie, P 02

² - **Ordonnance numéro 75-35 du 29 Avril 1975**, Journal officiel numéro 37 du 09 Mai 1975
Arrêté du 23 Juin 1975 du ministère des finances, journal officiel numéro 24 du 23 Mars 1976 relatif aux modalités d'application du plan comptable national

³ - **Ordonnance 75-35 du 29/04/1975**, articles 01 et 02, OP. Cit, P 502

⁴ - مختار مسامح (2008): **النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 195

المالية، وقد انتهت صلاحياته سنة 1991 بعد صدور القانون 91-08¹ الذي أوكل عملية تنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية،

إلى المجلس الوطني لصف خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين دون اتخاذ أي إجراء للاهتمام بالمعايرة المحاسبية إلى غاية تأسيس مجلس المحاسبة الوطني سنة 1996.²

ثانيا : مراحل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

أ- توجيهات وأهداف ومستجدات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط المحاسبي الوطني مع إلزامية تحقيق ثلاثة توجيهات رئيسية كما يلي:

- إزالة الغموض عن المحاسبة حتى تصبح في متناول كل فئات العمال والمسيرين³؛
- جعل المحاسبة أداة في خدمة سياسة التخطيط الاقتصادي بدلا من السوق؛
- أن تكون الحسابات الواردة لاستخدامها في تسجيل الأحداث الاقتصادية تتماشى مع النشاط الاشتراكي ولا صلة لها بال رأسمالية.

ومن أهداف المخطط المحاسبي الوطني ما يلي⁴:

- الإفصاح عن المعلومة الاقتصادية المناسبة للمستخدمين على الصعيد الكلي والجزئي؛
- تمكين الهيئة المركزية للتخطيط والمؤسسات العمومية من اتخاذ القرار وكذا التنبؤ؛
- إظهار العناصر الاقتصادية المجمعمة الهامة لحاجات المحاسبة الوطنية؛
- التمكين من تحديد مختلف التكاليف والأسعار بغرض تحسين فعالية المؤسسات؛
- استخدام طرق تُمكن من المقارنة بين أداء المؤسسات.

إن صدور المخطط المحاسبي الوطني كان لاعتبارات سياسية أهمها التخلص من التبعية لما كان معمول به من طرف المستعمر الفرنسي ومسايرة التوجه الاقتصادي الاشتراكي، وعند تحليل القانون المحاسبي الجديد لسنة 1975 ومقارنته بالقانون السابق الذي يمثله المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 نلاحظ أن هذا الأخير عرف مراجعة سنة 1971 ورغم ذلك لم تبق عليه الجزائر ما يدل على الرغبة السياسية بدلا من التقنية لأن هدف التعديل البسيط و الإكتفاء به للتحديث، معناه المواصلة في

¹ - القانون رقم 91-08 الصادر بتاريخ 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين

² - Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, conseil national de la comptabilité (2014) : **manuel de comptabilité financière**, ENAG éditions, Alger, P 13 – 14.

³ - Nacereddine Sadi (2012) : **Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, l'expérience d'un pays en voie de développement du sud à ex – orientation socialiste : l'Algérie**, communication congrès AFC – Grenoble, P 13

⁴ - طاطا إيمان (2016 – 2017): **أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر**، مرجع سابق، ص 58

تطبيقه لأنه مقبول تقنيا، لكن القرار السياسي أدى إلى إصدار قانون محاسبي جديد يحقق المستجدات الآتية مقارنة بالسابق¹:

- التسمية: إرفاق كلمة - وطني - في التسمية معناه أن القانون جزائري، و المخطط السابق كان يستعمل عبارة - عام -؛
- المصطلحات: إدخال مصطلحات تشير إلى السياسة الاقتصادية المنتهجة آنذاك (الإشترابية)؛
- المعلومة: أصبح الاهتمام أكثر بإنتاج المعلومات التي تحتاج إليها مصالح الدولة؛
- تفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة: إن الكثير من الجوانب العملية التنظيمية التي جاء بها هذا القانون كانت تهدف إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية، انطلاقا من محاسبة الوحدة الاقتصادية ألا وهي المؤسسة أو الشركة رغم التعديلات والاصلاحات التي أدخلت عليها لاحقا خاصة في بداية سبعينات القرن العشرين.

ب- النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني:

- منذ صدوره والمخطط المحاسبي الوطني لم يعرف أي تطوّر، باستثناء بعض القوانين القطاعية التي حاولت تكييفه مع القطاع المعني كما يلي²:
- القرار المؤرخ في 13/09/1987 لوزارة المالية المتضمّن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع التأمين وإعادة التأمين؛³
- القرار المؤرخ في 13/09/1987 لوزارة المالية المتضمّن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع الزراعة؛⁴
- القرار المؤرخ في 11/09/1988 لوزارة المالية المتضمّن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع البناءات والأشغال العمومية؛⁵
- القرار المؤرخ في 14/03/1989 لوزارة الاقتصاد المتضمّن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع قطاع السياحة؛⁶

¹ - مختار مسامح (2008): النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مرجع سابق، ص

05

² - Ordre des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, conseil régional centre : **la normalisation comptable internationale IAS – IFRS et le système comptable financier algérien**, Alger, P 25-26

³ - الجريدة الرسمية رقم 08 بتاريخ 1988/02/24

⁴ - الجريدة الرسمية رقم 08 بتاريخ 1988/02/24

⁵ - الجريدة الرسمية رقم 08 بتاريخ 1989/02/22

⁶ - الجريدة الرسمية رقم 43 بتاريخ 1989/10/11

- القرار المؤرخ في 29/05/1999 لوزارة المالية المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الوسطاء في عمليات البورصة؛¹
 - القرار المؤرخ في 09/10/1999 لوزارة المالية المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط المؤسسات القابضة ومع توحيد حسابات المجمع؛²
 - القرار المؤرخ في 14/05/2002 لوزارة المالية المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمنظمات التوظيف الجماعي في قيم منقولة (OPCVM).³
- إن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني اعتبر ناجحا إلى غاية نهاية سنوات الثمانين من القرن العشرين مع ظهور إصلاحات وتعديلات تتعلق بالانتقال إلى اقتصاد السوق، فكما تطورت البيئة الاقتصادية الجزائرية على ضوء الاقتصاد الحر كلما اتضحت محدودية المخطط المحاسبي الوطني. كما صدرت ثلاثة مراسيم تنفيذية معدلة ومتممة لبعضها البعض بالإضافة إلى تعليمة في نفس الصدد، وذلك فيما يتعلق بإعادة تقييم التثبيات المادية⁴ كما يلي:
- التعليمة (518/MF/DGC) المؤرخة في 02/04/1997 والتي تخص التسجيل المحاسبي لإعادة الإدماج لفرق إعادة التقييم ضمن الميزانية، حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية التي تسجل فيها الفوارق الخاضعة وغير الخاضعة جباثيا⁵؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24/10/1993 المحدد لشروط إعادة التقييم للتثبيات المادية القابلة للاهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري (الجريدة الرسمية، العدد 69، 27/10/1993) وهي ثاني إعادة تقييم تقننه الجزائر تطبق إجباريا على المؤسسات المعنية⁶؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12/10/1996 المحدد لشروط إعادة تقييم التثبيات المادية القابلة للاهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري (الجريدة الرسمية، العدد 60، 13/10/1996) وهي ثالث إعادة تقييم قننتها الجزائر طبقت إجباريا على المؤسسات المعنية⁷؛

¹ - الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ 12/09/1999

² - الجريدة الرسمية رقم 91 بتاريخ 22/12/1999

³ - الجريدة الرسمية رقم 70 بتاريخ 27/10/2002

⁴ - مصطفى عوادي (2013 - 2014): أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، مرجع سابق، ص 75

⁵ - Mohamed Barki (2007) : comptabilité fiscale de l'entreprise, sans maison d'édition, Deuxième édition, Sétif, Algérie, P 191

⁶ - قانون المالية 1992، المادة 165

⁷ - قانون المالية 1995، المادة 14 و 107

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 المحدد لشروط إعادة التقييم للثبوتات المادية القابلة للاهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري (الجريدة الرسمية، العدد 14، 1990/04/04) وهي أول عملية إعادة تقييم في جزائر ما بعد الاستقلال وطبقت إجباريا على المؤسسات المعنية¹؛
- المادة 71 من قانون المالية لسنة 2003 نصت على إعادة تقييم رابعة لكن المرسوم التنفيذي المتعلق بها لم يصدر وبالتالي بقيت دون تطبيق أو توضيح لكيفية القيام بها²؛
- إعادة تنظيم عمل ودور المهنيين من خلال إصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي أصدرت من خلاله مرسوم تنفيذي حول ممارسة المهنة (الجريدة الرسمية، العدد 20، 27 أبريل 1991)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 والمتعلق بأخلاقيات المهنة للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (الجريدة الرسمية، العدد 24، 17/04/1996).
نلاحظ مما سبق أن كل ما يتعلق بالممارسة المحاسبية في الجزائر خاضع للتشريع القانوني، ومهما كانت محاولات التكييف مع متطلبات اقتصاد السوق فإنها بقيت غير كافية.

ثالثا: حتمية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

تماشيا مع توجهات الاقتصاد الجزائري والانتقال إلى اقتصاد السوق وأفكاره الليبرالية ذات التيار المعاكس للأفكار الاشتراكية السائدة منذ بداية السبعينات إلى غاية نهاية الثمانينات من القرن العشرين، وهي فترة صدور المخطط المحاسبي الوطني، برزت الحاجة إلى إصلاح هذا الأخير لعدم مسابرتة المستجدات كما وضحنا ذلك في المباحث السابقة. مع التذكير أن محاولات تكييفه مع الوضع الجديد آنذاك تعددت ولم تكن كافية وأهمها من بين ما ذكرنا سابقا:

- قطاع التأمين وإعادة التأمين؛
- قطاع الشركات القابضة وتوحيد حساباتها؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛
- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية؛
- قطاع الزراعة... الخ

¹- قانون المالية 1988، المادة 13

² - Mohamed Barki (2007) : *comptabilité fiscale de l'entreprise*, OP. Cit, P 180 – 182

إن الانتقال إلى اقتصاد السوق واستقلالية المؤسسات العمومية سنة 1988 جعل هذه الأخيرة تتحول إلى شركات مساهمة (EPE/SPA) وشركات ذات مسؤولية محدودة (EPE/SARL) وشركات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EPE/EURL) ما أدى إلى تدخل عدّة هيئات في التوحيد المحاسبي الجزائري وإلى ضرورة توحيد العمليات المحاسبية المتعلقة بالتأسيس، وتغييرات رأس المال، ومحاسبة المسيرين والشركاء، وتوزيع الأرباح، والتصفية، لكن الواقع أوضح أن الإدارات المركزية من وزارة المالية والمنظمات المهنية غير قادرة على التكفل بعملية التوحيد وهذا ما كان من الأسباب المباشرة لإنشاء مجلس المحاسبة الوطني (CNC).¹

أ- بروز دور المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والقيام بأعمال التوحيد المحاسبي

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة عند تأسيسه الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك حدد له هدفين:

- مواصلة أعمال التوحيد من خلال تطوير المخططات القطاعية وإصدار آراء بشأن المسائل المطروحة من قبل المتعاملين الاقتصاديين؛
- الشروع في مراجعة الحسابات الوطنية على ضوء التغيرات السياسية والإيديولوجية والاقتصادية التي سجلت منذ عام 1988.²

يتشكل مجلس المحاسبة الوطني (CNC) من ممثلي مختلف الوزارات وهيئات الرقابة والهيئات الرسمية وممثلين عن المهنة المحاسبية من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وممثلين عن الجمعيات والتنظيمات المهنية، يترأسه وزير المالية الذي ينوب عنه المدير العام للمحاسبة.

كما يتم تعيين الأعضاء لمدة 03 سنوات من طرف وزير المالية قابلة للتجديد بناء على اقتراح من الإدارات والمؤسسات أو الهيئات الأصلية التي ينتمون إليها، عدا رئيس مجلس المحاسبة الذي يعتبر عضوا دائما بتلك الصفة، وقد شكل مجلس المحاسبة الوطني ثمانية (08) لجان تقنية من أجل مراجعة المخطط المحاسبي الوطني.³

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 96 - 318 المؤرخ في 1996/09/25، المادة 02 منه، المتضمن إنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة CNC

² - المرجع نفسه، المادة 03 منه،

³ - المرسوم التنفيذي رقم 96 - 318 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن إنشاء وتنظيم مجلس المحاسبة

ب- انتقادات المخطط المحاسبي الوطني

هناك العديد من المداخلات في الملتقيات الوطنية والدولية ومن المقالات المنشورة في المجالات الوطنية وحتى الدولية التي تقدم انتقادات متشابهة للمخطط المحاسبي الوطني كما يلي¹:

- ضعف قابلية فهم الحسابات (غياب ملاحق، وغياب بيانات المقارنة والحفاظ على القيم التاريخية "باستثناء حالات إعادة التقييم القانونية")؛
- وجود نتيجة " خارج الاستغلال " هامة أحيانا (تجمع قيود ذات طبيعة متنوعة وقليلة التفسير)؛
- الأخذ بعين الاعتبار التكاليف المالية في نتيجة الاستغلال (غالبا ما ينعكس على سعر التكلفة وبالتالي على قيمة الأصول الثابتة والمخزون)؛
- لم يكن هناك إلزامية لإعداد الحسابات الموحدّة (باستثناء الشركات المدرجة في البورصة) ولا تعريفا دقيقا بما فيه الكفاية لقواعد الدمج؛
- وفق وزير المالية كريم جودي " تميزت حسابات المخطط المحاسبي الوطني بعدم وجود توحيد في مجالات مثل عمليات التأجير وتسجيل عقود طويلة الأجل وتسجيل امتيازات الخدمة العمومية"²؛
- المخطط الوطني المحاسبي أصبح لا يواكب الخيار الاقتصادي الجزائري المتمثل في اقتصاد السوق والجزائر لا تستطيع تجنب الإطار الدولي الاقتصادي وبالتالي المعايير الدولية أصبحت مرحلة ضرورية.³

من كل ما سبق، نستنتج أن مراجعة أو إصلاح المخطط المحاسبي الوطني أصبحت إجبارية ويفسر ذلك بكون النظام المحاسبي مثل النظام الضريبي، عنصر من البيئة الاقتصادية يتفاعل مع تفاعلها.

المطلب الثالث: إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني وتبني المرجعية المحاسبية الدولية

أدت الإصلاحات الاقتصادية المتمثلة في الانتقال إلى اقتصاد السوق ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني في مسيرتها إلى القيام بإصلاح هذا الأخير.

¹ - مريم حمدي (2014 - 2015): حتمية النظام المحاسبي المالي في الجزائر، الرهان والأثر على المؤسسات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 172

² - Journal – El Moudjahid – du 11/01/2010 : le nouveau système comptable financier, d'après le ministère des finances Karim Djoudi, OPcit

³ -Ordre des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, conseil régional centre : la normalisation comptable international IAS – IFRS et le système comptable financier algérien, OP. Cit, P 26

أولاً: نقائص المخطط المحاسبى الوطنى

تصنف النقائص التي ظهرت مع تطبيق المخطط المحاسبى الوطنى إلى صنفين كما يلي: *

أ- نقائص في الجانب النظرى

- 1- غياب الإطار المفاهيمى: يحدد الإطار المفاهيمى محاسبا مبادئ وأهداف القواعد المحاسبية، وكيفية إعداد القوائم المالية، وهو ما ينقص المخطط المحاسبى الوطنى، وعند الحاجة إلى إيجاد حلول لحالات معينة في الممارسة المحاسبية، هناك اكتفاء باجتهادات بعض المهنيين والتي غالبا ما لا تكون متماثلة لأن الإطار المفاهيمى يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية وباختيار الطريقة المحاسبية الملائمة؛
- 2- عدم تحديد أهداف ومستخدمى المعلومة المالية: اهتم المخطط المحاسبى الوطنى منذ صدوره بالناحية التقنية من المحاسبة وأهمل جوانب أخرى كتحديد أهداف ومستخدمى القوائم المالية، واكتفى بإعطاء الأولوية للدولة التي تمثل الاقتصاد الوطنى من ناحية والإدارة الضريبية والتنظيم الاقتصادى من ناحية أخرى، إضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات¹، وبالتالي أهمل المخطط المحاسبى الوطنى العديد من مستخدمى المعلومة المحاسبية؛
- 3- التهميط المحاسبى: ² لم يهتم المخطط المحاسبى الوطنى بالمعايرة المحاسبية وعوض ذلك بالتجديد على مستوى المحاسبات القطاعية التي اهتمت بتنظيم الممارسة المحاسبية على مستوى القطاعات المعنية، كما لوحظ ضعف تطبيق محاسبة التكاليف والتحليل المالى بسبب غياب المعايرة المحاسبية.

ب- نقائص في الجانب العملى الميدانى³

1- نقائص في تصنيف عمليات موجودة عند الإصدار

لم يأخذ المخطط المحاسبى الوطنى بعين الاعتبار حالات عملية رغم وجودها عند صدوره، أي أنه لم يذكرها في الأصناف المحاسبية والمعالجات المخصصة لها، ومن أمثلة ذلك:

- مؤونات تنظيمية، علاوة تحويل السندات إلى أسهم؛

* فضلنا بالنسبة لعنصر نقائص المخطط المحاسبى الوطنى، خاصة من الناحية الميدانية، التركيز على مقال الأستاذ مختار مسامح لكونه مارس مهنة خبير محاسبة و محافظ حسابات معتمد لدى المصف الوطنى منذ عدة سنوات، وفي نفس الوقت يمارس مهنة التعليم العالى.

¹ - استنادا إلى خطاب وزير المالية بتاريخ 1972/05/05 حول أهداف المخطط المحاسبى الوطنى بمناسبة تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة

² - مختار مسامح (2008): النظام المحاسبى المالى الجزائرى وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فى اقتصاد غير مؤهل، مرجع سابق، ص 202 - 203

³ - مختار مسامح (2008): النظام المحاسبى المالى الجزائرى وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فى اقتصاد غير مؤهل، مرجع سابق، ص 203 - 205

- عمليات تتعلق بالأراضي كتخصيص حسابات فرعية لها وحساب مخزون بالنسبة لوكالات التنظيم العقاري؛

- العمليات مع الموثق كعمليات تأسيس الشركات التجارية على سبيل المثال.

2- نقائص في التكفل بأحداث لاحقة

أدى التطور الاقتصادي والإصلاحات الاقتصادية في نهاية الألفية الثالثة إلى بروز أنواع جديدة من العمليات والأحداث بسبب ظهور أعمال ومهن جديدة، لكن المخطط المحاسبي الوطني لم يأخذ بعين الاعتبار ذلك لأن صدوره سابق لها زمنيا وحتى الوزارات المعنية تعالجها بتعليمات ومذكرات تجعلها تتدارك الموقف، ومن بين هذه الأعمال والحالات الجديدة نذكر ما يلي:

- الأشغال المتراكمة بالنسبة لمؤسسات البناء والخاصة بالترقية العقارية وهي أشغال موجهة إلى البيع كانت تسجل مثل باقي الأشغال؛

- الأصول الخاصة بالشركات المحولة إلى شركات قابضة كانت تسجل كأصول مقابل زيادة في الأموال الخاصة، ويبرر هذا الأخير دون دفع أموال بالمقابل؛

- وضعية شركات تسيير مساهمات الدولة خاصة من حيث تسجيل أسهم الشركات المرتبطة بها مع التذكير أن شركات تسيير مساهمات الدولة استبدلت الشركات القابضة سنة 2002، مهمتها قانونيا تسيير المساهمات، أي تكتفي بدور الوسيط، لكن التسجيل المحاسبي هو نفسه عند تسجيلها في الشركات القابضة سابقا، ما يؤدي إلى اعتبار المساهمات ملكا لها في الأموال الخاصة و لا يظهر دور الوسيط فقط محاسبيا؛

- المقابل المتحصل عليه من خدمات التسيير التي تحصل عليها شركات تسيير المساهمات بدلا من الحصول على جزء من أرباح الشركات التي تملكها الشركات القابضة من قبل، لأن شركات تسيير المساهمات تجمع هذه الأرباح لفائدة الدولة مقابل مبلغ تحدده جمعيتها العامة؛

- مسألة التعهدات خارج الميزانية: حسب الملاحق المرفقة للميزانية هناك إشارة إلى إدراج التعهدات المتحصل عليها أو المقدمة التي لم تدرج في الميزانية، وهو مفهوم صعب التجسيد في الواقع باستثناء الرهون والكفالات، والمشكلة ظهرت في كيفية إدراج الميزانية للتعهدات المتعلقة بالعمال المتأتية من الاتفاقيات الجماعية للمؤسسات وهو ما أثر سلبا على عملية الخصخصة؛

- مسألة سعر الخصخصة الذي يتعدى الأصول المتنازل عليها: عند عمليات التنازل لأسباب الخصخصة وجد المتنازل له نفسه أمام واقع تسديد سعر تنازل تم تحديده بطريقة من الطرق

المتعددة في المجال، وهي قيمة تدفع إلى الخزينة كثمن شراء بالنسبة له مع تحمّل خصوم الشركة، وهذا ما يؤدي إلى الحصول على فرق جديد يصعب تسجيله، رغم أن العديد من أهل الممارسة اعتبروه كشهرة محل، وهذا الأخير مفهوم يصعب تحديده.

3- تكفل غير مقتع بعمليات خاصة

هناك عمليات جديدة ظهرت خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني وقد كانت هناك اجتهادات مهنية تكفلت باقتراح كيفية معالجتها محاسبيا، والمشكلة في عدم اقتناع الجميع بتلك الحلول ومثال ذلك ما يلي:

- الكفالات المتعلقة بإيداع ملفات المشاركة في مختلف المناقصات؛
- ضريبة الطابع على المبيعات؛
- تسبيقات محصلة من المؤسسات المنجزة لبرامج السكن التساهمي؛
- الديون المتأتية من التعاقدات الباطنية (Sous – traitance)؛
- مصاريف البحث والتطوير وعمليات شهرة المحل أخذت ببساطة من طرف المخطط المحاسبي الوطني ولم يوليها الاهتمام الذي يليق بأهميتها؛
- العمليات المنجزة في إطار عقود الإيجار التمويلي: من الطرق الحديثة في تمويل الاستثمارات لدينا العقود أو القروض الإيجارية¹، والمخطط المحاسبي الوطني لم يحدد كيفية معالجة هذا النوع من التمويل رغم انتشاره الكبير.

ثانيا: إصلاح المخطط المحاسبي الوطني

إن قاعدة المخطط المحاسبي الوطني انطلقت من المخطط المحاسبي للمنظمة المشتركة الإفريقية والملغاشية (OCAM) الذي أعد سنة 1970 أي خمسة (05) سنوات من قبل، وبغض النظر عن التحولات والبرامج والإصلاحات الاقتصادية التي عرفت فترة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، هناك انتقادات تشير إلى أن المخطط المحاسبي للمنظمة الإفريقية (OCAM) لم يقدم نفعاً للدول الأعضاء الأربعة عشر (14) والجزائر منها²، وقد استبدل هذا الأخير بالمخطط المحاسبي

¹ - بلمقدم مصطفى وآخرون (2005): **التمويل عن طريق قرض الإيجار كاستراتيجية لتغيير العمل المصرفي**، ملتقى دولي حول استراتيجية الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 15 – 16 مارس 2005، ص ص 05 – 06

² - يذكر من بين النقاد ما يلي:

- Monique Anson – Meyer (1974) : **les mécanismes de l'exploitation en Afrique, l'exemple du Sénégal**, éditions CUJAS, Paris

- Genevève Causse (2000) : **développement et comptabilité, encyclopédie de comptabilité**, contrôle de gestion et audit, éditions Economica, Paris

- Michel Capron (1985) : **la comptabilité en perspective**, éditions la découverte, Paris

لغرب إفريقيا (SYSCOA) سنة 1996 وطبق بدءا من سنة 1998 في دول الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا (UEMOA) وهو مخطط متقارب مع معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وهذا ما يفسر تخلي الدول الإفريقية عن المصدر الذي كان بمثابة نقطة انطلاق إعداد المخطط المحاسبي الوطني.

في سنة 1987، كما ذكرنا سابقا، كلف وزير المالية فوج عمل لإعداد المخطط المحاسبي التحليلي الوطني (PCAN) والذي لم يتم إصداره إلى غاية سنة 2017. وقد توالى قوانين ومراسيم كمحاولات لتحسين المخطط المحاسبي الوطني مع الواقع والأحداث الاقتصادية كما أشرنا إلى ذلك من قبل لكن دون جدوى.

أ- الإطار المؤسسي لعملية الإصلاح المحاسبي والأطراف المهيمنة

شملت الترتيبات المؤسسية لصناعة قرار الإصلاح المحاسبي في الجزائر صندوق النقد الدولي ووزارة المالية، إذ بدأت العملية بطلب من صندوق النقد الدولي الذي أدرك ضرورة تحسين معايير المحاسبة كجزء من متطلبات تحقيق الشفافية و السير في خطوات تضاعف من خطوات قدرتها الرقابية والاندماج في الاقتصاد الدولي.

إن تقرير صندوق النقد الدولي المتعلق بمراعاة المعايير والقواعد (ROSCS) أشار إلى ضرورة مراعاة المعايير والمواثيق المقبولة دوليا لجلب الشركات لسوق الأسهم، وأنه رغم الجهود الكبيرة المبذولة منذ 1993 لتطوير سوق المال، هناك معلومات مالية غير مفهومة مطلقا وبالتالي هناك ضرورة لتحسين معايير المحاسبة في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية في القطاع العام والخاص¹، فقامت وزارة المالية بالتشاور المكثف حول التعامل مع المعايير الدولية الموصى بها انتهت بتقبل فكرة تبنيها جزئيا مع الحفاظ بالمدونة وقواعد توظيفها من أجل الابتعاد تدريجيا عن المخطط المحاسبي الوطني ومراعاة لخصوصية الاقتصاد الجزائري، كما أكد على ذلك رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

انطلقت مبادرة الإصلاح المحاسبي من إدارة الدولة من خلال مجلس المحاسبة الوطني (CNC) المؤسس سنة 1996 تحت وصاية وزير المالية وقد كلف هذا الأخير ذات المجلس في 28 مارس 1998 بإعداد مشروع مخطط محاسبي وهذا ما يعني انفراد الوزارة بقراراتها مع مجلس المحاسبة الوطني رغم وجود هيئة مهنية أخرى تتحكم في كل ما يتعلق بالممارسة المهنية المحاسبية في الجزائر

¹ -International Monetary Fund (1998) : **Financial System Stability Assessment**, Washington, p14.

والمتمثلة في المصنف الوطني لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين*، والتي لم يتم إشراكها في قرارات التوحيد المحاسبي.

اكتفت الوزارة بتبني استراتيجية تعامل مع بعض الأطراف ذات العلاقة المتمثلين أساسا في:

- مهنيي المحاسبة: خبراء محاسبين، ومحافظي حسابات، ومحاسبين معتمدين؛
- نواب وأعضاء البرلمان؛
- الباحثون والأكاديميون؛
- المؤسسات الاقتصادية.

لكن هناك العديد من أهل الاختصاص الذين يعتبرون أن هذا الإشراك كان شكليًا فقط ومن أبرز الدلائل أن هناك نسبة مهمة من أهل الممارسة المعتمدين من طرف المصنف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين قبل استبداله، الذين رفضوا المساهمة والتشاور وأبدوا اعتراضهم لقرارات وزارة المالية لكن دون أي تأثير أو أخذ بعين الاعتبار من طرف السلطات الحكومية وهي فئة لا يستهان بها فيما يتعلق بقرارات الإصلاح المحاسبي.

ب- أعمال الإصلاح المحاسبي

تركزت عملية الإصلاح انطلاقا من سنة 1998 حول تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني تحت وصاية وزير المالية وبقيادة مجلس المحاسبة الوطني (CNC). ولندكر أن الجزائر تحصلت على تمويل من طرف البنك العالمي في أبريل 2001 من أجل تحديث المخطط المحاسبي الوطني، وقد قامت الجزائر بطلب عرض دولي فاز بصفقته مجلس المحاسبة الوطني الفرنسي والمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية الذين باشرُوا أشغال الإصلاح من خلال تقديم تقارير تجسد أربعة (04) مراحل كما يلي¹:

- **تقرير المرحلة الأولى:** التشخيص والإحاطة بنقائص المخطط المحاسبي الوطني، واقتراح ثلاثة (03) خيارات ممكنة:

* إن إبعاد المصنف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لم يكن من صدفة لأن قرار توقيف نشاطه واستبداله بهيئة أخرى تابعة لمجلس المحاسبة الوطني صدر من خلال **الجريدة الرسمية رقم 2010/42 المتضمنة القانون 01-10** المادة 05 منه، صفحة 04، المتعلقة بمصنف خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والاختلاف الجوهري المتمثل في كون المصنف الوطني السابق هيئة مستقلة، أن المصنف الحالي فهو هيئة حكومية تابعة لوزارة المالية عن طريق مجلس المحاسبة الوطني

¹ - Ordre des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, conseil national de la comptabilité, conseil régional centre : **la normalisation comptable internationale IAS – IFRS et le système comptable Algérien**, OP. Cit, P 26

- تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني بالإبقاء على هيكلته والقيام بتعديلات تقنية تساهم في تغييرات البيئة الاقتصادية والقانونية الجزائرية؛
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع الحلول الدولية بالإبقاء على هيكلته مع تقديم بعض الحلول التقنية المطورة تبعا للمعايير المحاسبية الدولية؛
- إعداد نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من حيث المفاهيم والقواعد والمبادئ مع احترام الخصائص الوطنية.
- **تقرير المرحلة الثانية:** اقتراح مشروع نظام محاسبي مالي إضافة إلى مدونة حسابات اقترح بالنسبة لها ما يلي:
 - إبقاء مدونة المخطط المحاسبي الوطني كقاعدة لإعداد مدونة جديدة يسهل التحكم فيها؛
 - التخلص نهائيا من المدونة السابقة ومواكبة الممارسات الدولية.
- **تقرير المرحلة الثالثة:** تعلق بالتكوين؛
- **تقرير المرحلة الرابعة:** تعلق بمراجعة وإعادة النظر في تسيير مجلس المحاسبة الوطني.

ثالثا: خيار الجزائر بشأن الإصلاح المحاسبي

بعد الأخذ بعين الاعتبار وتحليل الخيارات المذكورة في تقرير المرحلة الأولى من طرف الهيئات المختصة في مجلس المحاسبة الوطني، قام هذا الأخير باختيار الخيار الثالث المتمثل في إحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي يجسد التوجه العالمي نحو تطبيق استراتيجية توحيد محاسبي بالتوافق مع المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية (IAS/IFRS).

إن قيام مجلس المحاسبة الوطني بهذا الخيار جعله يخالف لجنة المخطط المحاسبي الوطني الذي تمحور حول تعديل محتوى أقسام مدونة الحسابات مع الإبقاء على تركيبة وأسس المخطط المحاسبي الوطني، ومن ناحية أخرى، كسب تأييد صندوق النقد الدولي والبنك الدولي اللذان يفضلان تبني معايير المحاسبة الدولية خاصة بالنسبة للدول المستقبلية من إعانتها وهو شأن الجزائر.¹

كما أن بوادر خيار تبني الإطار التصوري لمعايير المحاسبة وإعداد التقارير الدولية كانت واضحة الملامح عندما قامت الدولة الجزائرية بتوقيع الإعلان الدولي العام، رغم أنه لا يكتسي صفة الامتثال الإجباري له، للشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا (NEPAD) بتاريخ 2002/07/08، وقد

¹ - بكطاش فتيحة (2010 - 2011): دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، مرجع سابق، ص 142 - 143

وَقَّع السيد رئيس الدولة على الإعلان الذي ينص ويؤكد في الفصل المخصص إلى "الحوكمة الاقتصادية وحوكمة المؤسسات" تبني ثمانية (08) قوانين من بينها تلك المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق وبالمعايير الدولية للمحاسبة لأنها تمثل أدوات أساسية مقبولة على المستويات الدولية، والجهوية، والوطنية، وأن كل الدول الإفريقية مطالبة باحترامها في حدود الممكن¹، وهذا ما يجعلنا نستنتج أن المصدر الأصلي للنظام المحاسبى المالي هو هذا الإعلان الأخير الذي أدى إلى خيار كل دول إفريقيا للمرجعية الدولية والمعايير المحاسبية والإبلاغية الدولية (IAS/IFRS).

بعد قرار تبني المرجعية الدولية للمعايير المحاسبية والإبلاغية المالية الدولية (IAS/IFRS) و تطبيق نظام محاسبى مالي على أساسه، بقيت مسألة مدونة الحسابات فهناك من اقترح الاحتفاظ بمدونة المخطط

المحاسبى الوطنى، لكن في الأخير تمت الموافقة النهائية على تطبيق مدونة المخطط المحاسبى العام الفرنسى.²

صادق مجلس المحاسبة الوطنى على النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبى المالي في جمعياته العامة وتولت وزارة المالية إتمام العملية بالإجراءات التشريعية اللازمة مع البرلمان، وقد نتج عن ذلك صدور قانون تطبيق النظام المحاسبى المالي رقم 07 - 11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.³

رابعا: النظام المحاسبى المالي SCF

أ- الإطار العام للنظام المحاسبى المالي

رغم صدور قانون تطبيق النظام المحاسبى المالي 11/07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 الذي استبدل القانون السابق للمخطط المحاسبى الوطنى، منحت مهلة سنة بكاملها من أجل التحضير والتأقلم معه للمتعاملين الاقتصاديين وأصحاب الممارسة المحاسبية⁴ لتطبيقه مطلع سنة 2009، ثم أضيفت سنة أخرى من خلال قانون مالية سنة 2009 وبدأ تطبيقه الفعلي في 01/01/2010.⁵ إن مصادقة الغرفتين* على قانون تطبيق النظام المحاسبى المالي لم يعرف أي تعديل للنص المكتوب باللغة الفرنسية، هناك تعديل بعض المصطلحات من النص باللغة العربية فقط يتعلق بما يلي⁶:

¹ - Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF et IFRS, Manuel 01, du cadre conceptuel et quelques autres aspects du SCF**, première édition, ITCIS édition, Algérie, P 07 - 08.

² - Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF et IFRS, Manuel 01, du cadre conceptuel et quelques autres aspects du SCF**, O.P cit, P 08

³ - **الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25 والمتضمنة تطبيق النظام المحاسبى المالي**

⁴ - **J.O numéro 74 du 25/11/2007** portant application du système comptable financière, article numéro 41

⁵ - Loi de finances complément 2008, article 62

* مجلس الشعب الوطنى ومجلس الأمة

⁶ - Ordre des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, conseil national de la comptabilité, conseil régional centre, OP CIT, P 27

- المواد 7، 8، و15: استبدال مصطلح "المنتجات" بمصطلح "الإيرادات"؛
- المواد 20 و25: استبدال مصطلح "حصيلة" بمصطلح "ميزانية"؛
- المادة 29: استبدال مصطلح "مركز" بمصطلح "قسم"؛
- المادة 31: استبدال مصطلح "التراب" بمصطلح "الإقليم"؛
- المواد 34، 38، و39: تعديل الصياغة القانونية.

أدى تبني النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالية إلى إدخال عدّة تغييرات على مستوى التعاريف والمفاهيم وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وطبيعة ومحتوى القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات المعنية بإعدادها، مع بقاء الأسس القانونية للمحاسبة دون تغيير¹، وركز النظام المحاسبي المالي على

الواقع الاقتصادي بدلا من الشكلية القانونية المعمول بها سابقا، وأدخل المرونة في الخيارات المحاسبية فاسحا المجال لعنصر الحكم، وأتى بالجديد في الثقافة المحاسبية الجزائرية كما يلي²:

- خيار المرجعية المتفق عليها دوليا لتوحيد الممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسات العالمية وإنتاج معلومة مالية ذات جودة عالية؛
- وضع وتوضيح مبادئ وقواعد تحكم الممارسة المحاسبية في المعالجة والتقييم وإعداد القوائم المالية ما يؤدي إلى الحد من الأخطاء والمساهمة في تحسين عملية التدقيق المحاسبي؛
- تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين من معلومات مالية على المؤسسات بمواصفات تجعلها قابلة للفهم وللمقارنة وفي الوقت الملائم وتسهل عملية اتخاذ القرار؛
- اقتراح تطبيق محاسبة مبسطة كنظام معلوماتي بالنسبة للكيانات الصغيرة.

ب- تعريف النظام المحاسبي المالي

يدعى النظام المحاسبي المالي في صلب نص القانون 07/11 بالمحاسبة المالية وهي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.³

¹ - Ministère des finances, conseil national de la comptabilité (2009) : **le système comptable financier**, ENAG édition, Alger, P 06

² - Ratiba Aoudjit (2012) : **Le système comptable financier**, ENAG éditions, Alger, P 11.

³ - الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25، المواد 1 و3، مرجع سابق، ص 03.

ج- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

- يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.¹
- وتلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية²:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما أن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين تمسك محاسبة مالية مبسطة³، وقد حدد القانون الجزائري رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة للكيانات الصغيرة كما يلي⁴:

1- النشاط التجاري:

- رقم الأعمال: 10 ملايين دينار جزائري؛
- عدد المستخدمين: 9 عمال بالتشغيل الدائم.

2- النشاط الإنتاجي أو الحرفي:

- رقم الأعمال: 6 ملايين دينار جزائري؛
- عدد المستخدمين: 9 عمال بالتشغيل الدائم.

3- النشاط الخدمي وغير ذلك:

- رقم الأعمال: 3 ملايين دينار جزائري؛
- عدد المستخدمين: 9 عمال بالتشغيل الدائم.

يشمل رقم الأعمال إجمالي الأنشطة الأساسية و / أو الثانوية.

د- محتوى قانون النظام المحاسبي المالي

إن القانون 07/11 الصادر في 2007/11/25 أعطى تسمية نظام محاسبي مالي كخير دلالة على هيمنة الجانب المالي على الجانب المحاسبي وأن الفصل بينهما لم يبق له مبرر لأن المعلومة المالية

¹- نفس المرجع، المادة 02، ص 03.

²- نفس المرجع، المادة 04، ص 03

³- **الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25**، المادة 05، المرجع السابق، ص 03

⁴ - **J.O numéro 19 du 25/03/2009 portant arrêté du 26 juillet 2008** fixant les seuils du chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour le tenue d'une comptabilité financière simplifiée, Algérie, P 76

ماهي إلا نتيجة المعالجة المحاسبية. كما نلاحظ من ناحية أخرى مصطلح " نظام " الذي يدل على مجموعة تدفقات من مدخلات ومخرجات في تفاعل دائم فيما بينها وهذا يمثل مقارنة ديناميكية للمعلومة المالية، عكس مصطلح ومفهوم " مخطط " سابقا والذي يقدّم وضعية معينة كما هي.

تمحور قانون النظام المحاسبى المالي حول سبعة (07) فصول وثلاثة وأربعون (43) مادة كما يلي¹:

- الفصل الأول: يعرف ويحدد مجال التطبيق والاستثناءات للنظام المحاسبى المالي؛
 - الفصل الثاني: تعلق بالإطار التصوري والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبى المالي؛
 - الفصل الثالث: عالج تنظيم المحاسبة وإجراءات الرقابة والقواعد التي تسمح بأداء عملية المسك المحاسبى؛
 - الفصل الرابع: تمحور حول إعداد القوائم المالية ومحتواها؛
 - الفصل الخامس: كان موضوعه محاسبة المجموعات والحسابات المدمجة والكيانات التي تطبق طريقة التوحيد المحاسبى؛
 - الفصل السادس: حدد الإجراءات المرتبطة بتغيير طرق التقدير والطرق المحاسبية؛
 - الفصل السابع والأخير: قام بإلغاء المخطط المحاسبى الوطني وحدد تاريخ سريان النظام المحاسبى المالي انطلاقا من 2009/01/01 لكنه تأجل بسنة أخرى كما ذكرنا ذلك سابقا.
- وقد تم إحالة كيفية معالجة 10 حالات في النظام المحاسبى المالي إلى إصدارات لاحقة، و قد تم ذلك فعلا كالآتي:

- 1- المادة 05 للكيانات الصغيرة؛
- 2- المادة 07 للإطار التصوري والمحاسبة المالية؛
- 3- المادة 08 للمعايير المحاسبية؛
- 4- المادة 09 للمدونة والمحتوى وسيران الحسابات؛
- 5- المادة 22 ليوميّات الإيرادات والنفقات للكيانات الصغيرة؛
- 6- المادة 24 لكيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- 7- المادة 25 لمحتوى وطرق إعداد القوائم المالية؛
- 8- المادة 30 لحالة نشاط دورته تختلف عن الدورة المدنية؛
- 9- المادة 36 لشروط، طرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة؛
- 10- المادة 40 لكيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشف المالية.

¹ - J. O 74 du 25/11/2007, OP. CIT, P 03 – 06

المبحث الثاني: المستجدات المفاهيمية ذات العلاقة بالضريبة للنظام المحاسبي المالي

على ضوء تبني المعايير المحاسبية والتقارير الدولية IAS / IFRS

إن الانتقال من مخطط محاسبي وطني مصدره لاتيني و قاري يولي للشكل القانوني كل الاهتمام تلبية للإدارة الحكومية والمحاسبية الوطنية إلى نظام محاسبي مصدره أنجلوساكسوني يغلب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني استجابة إلى حاجات المستثمرين راجع أساسا إلى تبني معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية ذات إطار تصوري ومفاهيم تخدم المعلومة المالية الوجهة صوب الأسواق العالمية المالية والتي لم يألف للممارسة المحاسبية الجزائرية معالجتها ما يجعل منها مستجدات ثقافية البيئة المحاسبية الجزائرية ذات العلاقة بالبيئة التشريعية الجزائرية خاصة الضريبية منها.

المطلب الأول: التحليل المقارن للأنظمة المحاسبية المؤثرة على البيئة المحاسبية الجزائرية (المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية والإبلاغية المالية الدولية IAS / IFRS)

من أجل الإلمام بموضوع مستجدات النظام المحاسبي المالي وإثارته للحاجة إلى إجراءات تكييف البيئة القانونية الجزائرية لمسايرته، ارتأينا إلى تقديم مقارنة تحليلية مختصرة توضح تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة في الجزائر في الجدول الآتي¹:

¹ - Conseil national de la comptabilité, ordre régional centre, OP. CIT, P 29 – 34

Voir aussi : **J. O 74 du 25/11/2009**, article 01 à 43, OP. CIT, P 03 – 06

- **J. O 19 du 25/03/2009** portant arrêté du 26/07/2008, OP. CIT, P 03 – 76

- **J. O numéro 27 du 28/05/2008** portant arrêté 08 – 156 du 26/05/2008

- **Deret exécutif 08 – 156 du 26/05/2008** portant application des dispositions de la loi portant SCF, ENAG édition, Algérie

كذلك: - آيت محمد مراد (2013 – 2014): ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي " خلال الفترة 2010 – 2013 "، مرجع سابق، ص 255 - 258

- بن حركو غنية (جوان 2017): النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 04، المجلد 01، الجزائر، ص 114 – 126

- خالد جمال الجعرات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول والجزء الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،

- مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2016): المعايير المحاسبية الدولية IAS، معايير التقارير المالية IFRS، التفسيرات SIC و IFRIC.

الجدول رقم 10: تحليل مقارن للأنظمة المحاسبية: المخطط المحاسبى الوطنى PCN، معايير المحاسبة والإبلاغ المالى الدولية IAS / IFRS، النظام المحاسبى المالى SCF من منظور الإطار التصوري

أولاً - الإطار التصوري: مبادئ، خصائص، واتفاقيات			
عنصر المقارنة	معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية IAS / IFRS	النظام المحاسبى المالى SCF	المخطط المحاسبى الوطنى PCN
التعريف والهدف	تقديم أهداف الإطار التصوري شمل جميع مكونات التقرير المالى	تعريف الكشوف (القوائم)، اكتفى بهدف ما قبل سنة 2010	غياب التعريف و الهدف لعدم وجود إطار تصوري
مجال التطبيق	الإطار التصوري ينطبق حسبه على الكشوف المالىة لكل المؤسسات التجارية، الصناعية وياقي المؤسسات العمومية أو الخاصة، يحدد الإطار، و أنواع مستخدمو المعلومة المالىة، ويرتبههم هرميا	كل شخص طبيعي أو معنوي مطالب بمسك محاسبى لحاجاته الخاصة وللاستعمال الخارجى. المؤسسات الصغيرة جدا مسموح لها بمسك محاسبة مبسطة	كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للضريبة طبقا للنظام الحقيقى وقد ينطبق المخطط المحاسبى على مؤسسات أخرى لم تذكر
أهداف القوائم المالىة	الإطار يحدد أهداف القوائم المالىة (وضعية مالىة، أداء، تغير الوضعية المالىة، إضافة إلى معلومات أخرى فى الملحق)	ضمنى (غير مفسر)	غير واردة و لدينا جداول ختامية (17 جدول) و ليس القوائم المالىة الخمسة الحالية.
فرضيات أساسية	استمرارية الاستغلال	1- محاسبة الالتزام 2- استمرارية الاستغلال	محاسبة الالتزام ضمنية لكن المخطط المحاسبى الوطنى لم يشر إلى استمرارية الاستغلال*
المبادئ المحاسبية الأساسية	1- تغليب المحتوى على الشكلية 2- الأهمية النسبية 3- الصورة الصادقة 4- الحذر 5- الدورية (ذكرت فى IAS 01) 6- استقلالية الدورات (ذكرت فى IAS 01) 7- اتفاقية الكيان (ضمنية) 8- عدم المقاصة (ذكرت فى IAS 01) 9- الاستقرار فى الطرق (ذكرت فى IAS 01 و IAS 08) 10- اتفاقية الوحدة النقدية (ذكرت فى IAS 21: أثر التغيرات فى العملة الأجنبية وأسعار الصرف)	1- تغليب الواقع على الشكلية 2- الأهمية النسبية 3- الصورة الصادقة 4- الحذر 5- الدورية 6- استقلالية الدورات 7- اتفاقية الكيان 8- عدم المقاصة 9- الاستقرار فى الطرق 10- اتفاقية الوحدة النقدية 11- عدم المساس بالميزانية 12- التكلفة التاريخية	1- اتفاقية الوحدة النقدية ¹ 2- عدم المقاصة ² 3- الدورية ³ 4- الاستثمارات والمخزونات ⁴ تسجل بتكلفتها 5- استقرار الطرق ⁵ 6- الحذر (ضمنية / تشكيل المؤونات) 7- الصورة الصادقة 8- عدم المساس بالميزانية (ضمنية) 9- استقلالية الدورات ⁶

* انظر القانون التجارى الجزائرى فى المادة 715 مكرّر 20

1- المخطط المحاسبى الوطنى الصادر بقرار 23 جوان 1975، المادة 09، مرجع سابق

2- نفس المرجع، المادة 11

3- نفس المرجع، المادة 16

4- نفس المرجع، المادتين 18 و 21

5- القانون التجارى الجزائرى، المادة 717، مرجع سابق

6- المخطط المحاسبى الوطنى الصادر بقرار 23 جوان 1975، المادة 07 من الملحق 01، مرجع سابق

		11- عدم المساس بالميزانية (وهو مبدأ أعيد النظر فيه الميزانية من خلال المعيار 8 IAS) 12- التكلفة التاريخية (أعيد إخضاعها لطرق التقييم)	
ثانيا - الإطار التصوري: عناصر القوائم المالية أو الكشوف المالية			
الوضعية المالية	قائمة المركز المالي (الميزانية) تقسم إلى أصول، خصوم (الديون)، رؤوس أموال خاصة	أصول، خصوم (الديون و رؤوس الأموال الخاصة)	أصول، خصوم (الديون و رؤوس الأموال الخاصة)
الأصول	موارد تراقبها المؤسسة بسبب أحداث سابقة وتنتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية	تتكون الأصول من موارد يُراقبها الكيان بسبب أحداث سابقة وتنتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية	تعريفها غير وارد
الخصوم	التزام حالي للمؤسسة بسبب أحداث سابقة والتي انقراضها يعبر عنه بالنسبة للمؤسسة بخروج لموارد تمثل مزايا اقتصادية	التزام حالي للكيان بسبب أحداث سابقة والتي انقراضها يعبر عنه بالنسبة للكيان بخروج لموارد تمثل مزايا اقتصادية	تعريفها غير وارد
رؤوس الأموال خاصة	تمثل الفائدة المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كل خصومها	رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو رأس المال المالي يمثل فائض أصول الكيان على خصومه الجارية وغير الجارية	الأموال الخاصة تشمل وسائل التمويل المساهم بها أو التي تم وضعها تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة ¹
ثالثا - الإطار التصوري: الأداء			
الأداء	النتيجة قياس للأداء	النتيجة قياس للأداء	النتائج كخصائص للتسيير ²
المنتجات	مضاعفة المزايا الاقتصادية خلال الدورة، في شكل مدخلات أو مضاعفة للأصول أو تقليص في الخصوم نتيجة الزيادة في رؤوس الأموال الخاصة باستثناء تلك المتأتية من مساهمات المساهمين	تمثل مضاعفة المزايا الاقتصادية الحاصلة خلال الدورة في شكل مدخلات أو زيادات في الأصول أو تقليص في الخصوم	تعريفها غير وارد
الأعباء	تقليص في المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل مخرجات أو تقليص في الأصول أو مضاعفة في الخصوم نتيجة تقليص رؤوس الأموال الخاصة باستثناء تلك التي سببها التوزيعات من رؤوس الأموال الخاصة إلى المساهمين	تمثل تقليص في المزايا الاقتصادية الحاصلة خلال الدورة في شكل مخرجات أو تقليص في الأصول أو ظهور خصوم	تعريفها غير وارد
التسجيل المحاسبي	شروطين من أجل التسجيل المحاسبي: 1- احتمال أن كل مزايا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بها تذهب إلى المؤسسة أو تكون متأتية منها؛ 2- المادة المسجلة لها تكلفة أو قيمة	شروطين من أجل التسجيل المحاسبي: 1- احتمال أن كل مزايا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بها تذهب إلى المؤسسة أو تكون	كل قيد محاسبي يبزر بوثيقة إثباتية مؤرخة وتحمل توقيع وختم المسؤول عنه؛ الرجوع إلى المخططات القطاعية ³

¹ - المخطط المحاسبي الوطني، قرار 23 ماي 1975، المادة 01 من الملحق 01، مرجع سابق

² - نفس المرجع، المادة 20 منه

³ - المخطط المحاسبي الوطني، قرار 23 ماي 1975، مرجع سابق، المادة 03 منه

	متأنية منها؛ 2- المادة المسجلة لها تكلفة أو قيمة قابلة التحديد بصدق	قابلة التحديد بصدق	
رابعا - الإطار التصوري: تقييم عناصر القوائم المالية، رأس المال والحفاظ على رأس المال			
التقييم	التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، قيمة الإنجاز، القيمة الحالية	التكلفة التاريخية، القيمة العادلة أو التكلفة الحالية، قيمة الإنجاز، القيمة المحيئة أو القيمة النفعية	التكلفة التاريخية، تكلفة الحياة، التكلفة الحقيقية، القيمة الرمزية ¹
مفهوم المال	رأس المال المادي والمالي	رأس المال المالي	غير واردة.
الحفاظ على رأس المال	المحافظة على رأس المال في حالة: - الطاقة الإنتاجية أكبر مقارنة بالدورة السابقة في حالة رأس المال المادي؛ - الزيادة في القيمة المالية لرأس المال باستثناء المساهمات أو التوزيعات في حالة رأس المال المالي	رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو رأس المال المالي تمثل فائض الأصول للكيان على خصومه الجارية وغير الجارية	غير واردة.
الصفات النوعية للمعلومة المالية	صفات جوهرية: 1- الملاءمة 2- التمثيل الصادق صفات مساندة: 1- قابلية المقارنة 2- التوقيت المناسب 3- قابلية الفهم 4- قابلية التحقق	الملاءمة التمثيل الصادق قابلية المقارنة قابلية الفهم	لا شيء

المطلب الثاني: تقييم أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة وإعداد

التقارير المالية الدولية IAS/IFRS

من جدول المقارنة السابق، ومضمون النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة وإعداد

التقارير المالية الدولية نستنتج الاختلافات الآتية:

أولا : بالنسبة للإطار التصوري

- **التعريف والهدف:** الإطار التصوري المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي اكتفى بتعريف الإطار التصوري الدولي الصادر سنة 2003² الذي كان يسمى بالإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية وكان يهتم بالقوائم المالية فقط، لكن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أصدر سنة 2010 تسمية "الإطار التصوري لإعداد التقارير المالية"³ ليضم كل ما يتعلق بالتقرير السنوي المالي

¹ نفس المرجع، المادة 20 منه

² **الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25** المتضمنة النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، المواد 06 إلى 09 منه، ص 04

³ خالد جمال الجعرات (2017): **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،

أين تعتبر القوائم المالية جزءاً منه، ولم يحين النظام المحاسبى المالي مع المستجدات إلى يومنا هذا، كما أن الإطار التصوري للمرجعية الدولية هو قيد المراجعة منذ نهاية سنة 2016 والنتائج النهائية لم تصدر بعد؛¹

- **مجال التطبيق:** في المرجعية الدولية تطبق المعايير على الكشوف المالية مهما كانت لكل المؤسسات والشركات المدرجة في البورصة، أما باقي المؤسسات فتطبق المعيار المتعلق بتكييف المعايير مع المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم منذ سنة 2009²، كما يحدد المستخدمين للكشوف المالية حسب درجة هرمية، أما النظام المحاسبى المالي يطبق على المؤسسات المطالبة بمسك محاسبى والمؤسسات الصغيرة بإمكانها تطبيق محاسبة مبسطة، أي أن النظام المحاسبى المالي يطبق حسب نشاط وعدد مستخدمي المؤسسات، وهذا ما لم يذكر في المرجعية الدولية؛

- **أهداف القوائم المالية:** محدّدة وواضحة بالنسبة للمرجعية الدولية أين فصلت من خلال معايير كالمعيار الدولي IAS 01 " عرض القوائم المالية "، لكن النظام المحاسبى المالي يعتبر أقل وضوحاً وتفصيلاً واكتفى بتحديد أهداف تفسّر حسب مستخدمي القوائم المالية (ضمنية)؛

- **المبادئ والاتفاقيات والفرضيات المحاسبية:** جاء النظام المحاسبى المالي مطابقاً تماماً لما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية وإعداد التقارير المالية الدولية باستثناء الفرضيات الأساسية التي ينبنى عليها إعداد القوائم المالية التي أصبح عددها واحد فقط بالنسبة للمرجعية الدولية وهي فرضية الاستمرارية³، لكن النظام المحاسبى المالي أبقى على الفرضيتين التي تبناها عند إعداده سنة 2004* والتي مصدرها الإطار التصوري لسنة 1989 وهما⁴: فرضية الالتزام وفرضية الاستمرارية، لكن قانون 07/11 الذي نص على تطبيق النظام المحاسبى المالي لم يذكرهما صراحة كما كان الحال عند إعداده كمشروع سنة 2004، واكتفى بذكرهما ضمن المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة⁵، أي أن الفرضيات الأساسية لا وجود لها بصفة رسمية في النظام المحاسبى المالي.

¹ - Robert Obert (2017) : **pratique des normes IFRS**, OP. CIT, P 16 – 17

² -Même ouvrage, P 32 – 33

³ - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2016): **الإطار التصوري لمعايير إعداد التقارير الدولية**

* الدورات التكوينية والملتقيات الجهوية التي قام بها مجلس المحاسبة الوطني من أجل تقديم مشروع نظام المحاسبة المالي من سنة 2005 إلى سنة 2008 كلها نصت على فرضيتين أساسيتين للإطار التصوري وهما: فرضية الالتزام وفرضية الاستمرارية .

⁴ - Bernard Raffournier (2012) : **les normes comptables internationale (IFRS)**, cinquième édition, Economica, Paris, P 19

⁵ - **قانون 07/11 بتاريخ 2007/11/25**، المادة 06 منه، مرجع سابق، ص 04

ثانيا : بالنسبة لمدونة الحسابات

المعايير المحاسبية وإعداد التقارير المالية الدولية IAS / IFRS لا تقترح مدونة حسابات رغم أنها تقترح معالجات وتسجيلات لكل الأحداث التي قد تواجه المؤسسة، لكن النظام المحاسبى المالي يقوم بالمعالجة المحاسبية من خلال الاستعانة بمدونة حسابات متطابقة بنسبة كبيرة مع المخطط المحاسبى العام الفرنسى الحالي¹ وهذا راجع إلى أن مشروع النظام المحاسبى المالي أعدته الهيئات الفرنسية كما سبق وأن ذكر ذلك.

ثالثا : بالنسبة للمصطلحات

هناك اختلاف شكلي فقط، وهذا راجع إلى أن النظام المحاسبى المالي تبنى المرجعية الفرنكوفونية أما المعايير المحاسبية وإعداد التقارير المالية الدولية IAS – IFRS مرجعيتها أنجلوساكسونية.

رابعا : بالنسبة لقواعد الاعتراف وقياس الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات

رغم التطابق الكبير بين النظام المحاسبى المالي والمعايير المحاسبية الدولية هناك طريقة التقييم بالقيمة العادلة التي تنص عليها المرجعية الدولية كقيمة اجتهادية يتم تحديدها وفقا لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياسا لقيمة بند معين، ولم تذكر ضمن أسس القياس بالرغم من التوسع في استخدامها إذ ذكرت من خلال المعايير التي تحتاج إلى استخدام مفهوم القيمة العادلة وأهمها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 (IFRS 13) " قياس القيمة العادلة " الذي قدم كذلك تعريفها الحالي² واعتمد على ثلاثة (03) تقنيات في التقييم بالقيمة العادلة والمتمثلة في مدخل السوق، ومدخل التكلفة، ومدخل الدخل³ إلا أن النظام المحاسبى المالي لم يتطرق إلى ما أتى به المعيار IFRS 13 واكتفى بمفهوم القيمة العادلة لسنة ما قبل 2004 وهو مفهوم انتقد بشدة بعد الأزمة المالية لسنة 2008، ومن ناحية أخرى النظام المحاسبى المالي لم يعرف تحيين إلى حد الآن مع العلم أن المعيار الدولي IFRS 13 المتعلق بالقيمة العادلة المعمول بها حاليا صدر بداية سنة 2013.⁴

¹ - الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المتضمنة قرار 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والتسجيل

المحاسبى وتقديم القوائم المالية ومدونة وقواعد تسيير الحسابات، ص 03 – 76

² - خالد جمال الجعرات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 99

³ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات (2016): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 831

⁴ - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2016): المعيار الدولي للتقرير الدولي 13

(IFRS13)

خامسا : بالنسبة لتعريف المؤسسة

صدر في النظام المحاسبى المالي من خلال تعريف الكيان والوحدة النقدية في الإطار التصوري لكن الإطار التصوري للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية لم يتطرق إلى ذلك.

سادسا : بالنسبة للخصائص (الصفات) النوعية للمعلومة المالية

الاختلاف متمثل في أن المعايير الدولية صنفتها إلى جوهرية ومساندة لكن النظام المحاسبى المالي لم يصنفها وذكر أربعة (04) صفات بدلا من السبعة (07) صفات الواردة في المرجعية الدولية.

سابعا : بالنسبة لإعداد وعرض الكشوف المالية

لم يختلف كثيرا النظام المحاسبى عن المعايير الدولية فيما يتعلق بإعداد وعرض الكشوف المالية لأنه استند إلى هذه الأخيرة في إعداد وإصدار نصوصه القانونية والتي تلخص كما يلي:

أ- معايير عرض الكشوف المالية

إن الكشوف المالية في النظام المحاسبى المالي مطابقة تماما لمحتوى المعيارين المحاسبين الأول والسابع (IAS 1 و IAS 7) "عرض القوائم المالية" و"جدول التدفقات النقدية" رغم الاختلاف في المصطلحات وقد ذكر سببه سابقا، إضافة إلى الاختلاف في أن النظام المحاسبى المالي حدد شكل ومحتوى القوائم المالية، عكس المعايير الدولية التي تنص على حد أدنى من العناصر المحاسبية¹ في الكشوف المالية.

ب- تنظيم أعمال الدورة المحاسبية

حدد النظام المحاسبى المالي عن طريق التشريع القانوني و التنظيمي وإصدارات مجلس المحاسبة الوطني القواعد الخاصة المتعلقة بالتنظيم المحاسبى ومسك المحاسبة والتسجيل المحاسبى، لكن معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية لم تتطرق إلى ذلك.

ج- المعالجة المخصصة للأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية

خصصت المعايير المحاسبية الدولية معيارا كاملا لمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية الختامية وهو المعيار رقم 10 " الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية " (IAS 10) التي تأخذ بالحسبان الأحداث التي تلي تاريخ إعداد التقرير المالي وقبل المصادقة عليه.²

¹ - مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2016): **المعيار الدولي 1 (IAS 01)**

² - Bernard Raffournier (2012) : **les normes comptables internationales (IFRS)**, OP. CIT, P 97 – 100

النظام المحاسبية المالي اعتمد على المعيار (IAS 10) في معالجة الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية¹، و الاختلاف متمثل في أن هذا الأخير لم يقدم تفاصيل و توضيحات كافية مقارنة بما ورد في المعيار الدولي (IAS 10).

د- العمليات المرتبطة بالحسابات المدمجة وإدماج الكيانات المشاركة والمنجزة بصورة مشتركة

وردت في النظام المحاسبية المالي² مطابقة حسب ترتيبها للمعايير المحاسبية الدولية IAS 27 "القوائم المالية المنفصلة" و IAS 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" و IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" والاختلافات سببها الرئيسي عدم قيام المشرع الجزائري بتحيين النظام المحاسبية المالي مع المستجدات الآتية:

- تحويل الجزء المخصص للكشوفات المالية الموحدة من المعيار IAS 27 إلى معيار الإبلاغ المالي IFRS 10 منذ سنة 2013³ بمفاهيم جديدة لم تؤخذ بعين الاعتبار في النظام المحاسبية المالي إلى غاية 2017، كما أن هذا الأخير لم يقدم التوضيحات والتفسيرات اللازمة لعملية التوحيد؛

- رغم اعتماد التشريع الجزائري المحاسبية على مضمون المعيار الدولي IAS 28 في التعاريف والمفاهيم هناك اختلاف ملحوظ مع النظام المحاسبية المالي؛

- المعيار المحاسبية الدولي IAS 31 تم إلغاؤه واستبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 12 "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى و المعيار المحاسبية الدولي IAS 28 انطلقا من سنة 2013، هذان الأخيران وضحا وفسرا بالتفصيل العمليات المنجزة بالشراكة أو بصورة مشتركة، لكن النظام المحاسبية المالي بقي مع مضمون IAS 31 الملغى إلى سنة 2017 ولم يتطرق إلى مستجدات المعيار، واختلف كثيرا مع ما هو معمول به حاليا في معيار الإبلاغ المالي IFRS 12.

¹ - Loi 07/11 du 25/11/2007 portant SCF, article 26, OPcit P 05

- **Decret exécutif numéro 08 – 159 du 26/05/2008** portant application du SCF, **journal officiel numéro 27 du 28/05/2008**, article 12, P 10

² - القانون 11/07 الصادر بتاريخ 2007/11/25، مرجع سابق، الفصل المتعلق بالحسابات المدمجة، ص 06
- **J. O 19 du 25/03/2009**, OP. CIT, section 02 'consolidation- regroupement d'unités – comptes consolidé', P 14-16

- **J. O 19 du 25/03/2009**, OP. CIT, section 01 'opérations faites en ommun ou pour le compte de tiers', P 13
³ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات (2016): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص 408

ثامنا : بالنسبة لمعالجة عناصر الميزانية وحساب النتائج

هناك تطابق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية فيما يتعلق بمعالجة عناصر الميزانية وحساب النتائج وحتى باقي الكشوف المالية، نذكر على سبيل المثال بعض العناصر كما يلي:

- **التثبيتات العينية والمعنوية:** معالجتها في النظام المحاسبي المالي مطابقة للمعايير IAS 16 * و IAS 38 * وبعض المعايير التي تحتاج إلى معالجات خاصة كالمنتجات الزراعية بالمعيار IAS 41 * وبناءات التوظيف بالمعيار IAS 40 * ... الخ؛
- **المخزونات:** تعالج في النظام المحاسبي المالي طبقا للمعيار الدولي IAS 2 *؛
- **عقود الإيجار:** تعالج في النظام المحاسبي المالي طبقا للمعيار الدولي IAS 17 * ... الخ.

الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية متمثلة أساسا في عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي مستجدات المعايير الدولية المتأتية بعد سنة 2003 والإشكال المطروح متمثل في التحيين من الناحية التشريعية والاجتهاد الذي يوفر التفسيرات والتوضيحات على المستوى المهني من ناحية، والبيداغوجي من ناحية أخرى.

نستنج من العناصر السابقة أن محدودية النظام المحاسبي المالي متمثلة في عدم تحيينه باستمرار لأن المعايير الدولية تعرف الجديد بانتظام، وهناك دراسة انطلقت سنة 2016 تتعلق بالإطار التصوري¹، و هو قاعدة المعايير الدولية التي تبنتها الجزائر في نظامها المحاسبي المالي، لم تقدم نتائجها النهائية بعد.

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي واجتهادات مجلس المحاسبة الوطني لتسهيل وتعميم تطبيقه

رغم قلّتها، هناك قوانين وقرارات نصّها المشرع الجزائري فيما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي ذات أهمية بالغة، لأنه كما ذكرنا سابقا، مصدر الممارسة المحاسبية في الجزائر التشريع القانوني وهو مذهب فرنكوفوني عكس التنظير الأنجلوساكسوني إذ هذا الأخير يجعل من الممارسة

* المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 " الممتلكات والمصانع والمعدات "

* المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 " الأصول غير الملموسة "

* المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 " الزراعة "

* المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 " الاستثمارات العقارية "

* المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 " المخزون "

* المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 " عقود الإيجار "

¹ - Robert Obert (2017) : **pratique des normes IFRS**, OP. CIT, P 20

المحاسبية من صلاحيات هيئات مستقلة عن الدولة لا تحتاج إلى تشريع قانوني وتلقى بالقبول والاعتراف والالتزام بإصداراتها لدى جميع المهنيين وحتى الباحثين والمدرسين المختصين على مستوى المنطقة التي تنتمي إليها تلك الهيئات الناشطة في المجال المحاسبي.

كما أن مجلس المحاسبة الوطني، بصفته المسؤول الرسمي الوحيد عن كل ما يتعلق بالمحاسبة في الجزائر، لديه لجان متخصصة في مجال تطوير المحاسبة من الناحية المهنية والأكاديمية، ينشط ويجتهد من أجل تحقيق التطبيق الموحد والمتحكم فيه للنظام المحاسبي المالي وذلك من خلال قيامه بندوات وأيام دراسية وتكوينية وإصدار تعليمات وإشعارات توضح كيفية التعامل مع عمليات معينة.

أولاً: الإطار التشريعي

- القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25/11/2007 عرض أهم ما يميزه في المبحث المخصص لتطبيق النظام المحاسبي المالي بعد إصلاح المخطط المحاسبي الوطني.

ثانياً: الإطار التنظيمي

- المرسوم التنظيمي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07 - 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة بتاريخ 28/05/2008، وقد تضمن 44 مادة هدفها تحديد كفاءات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية في القانون 07-11 باستثناء المادة 24 التي تنص على مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي والتي صدر بشأنها مرسوم تنفيذي؛

- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009 الذي يحدد شروط وكفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية رقم 21 بتاريخ 08/04/2009، تضمن 26 مادة تعالج الإجراءات التنظيمية الواجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية عن طريق استخدام وسيلة الإعلام الآلي والشروط اللازم توفرها في البرامج المعلوماتية وكيفية رقابتها؛

- القرار رقم 71 المؤرخ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25/03/2009، وهو القرار الذي حدد كيفية تطبيق أحكام ستة عشر (16) مادة من المرسوم

- التنفيذي 08-156 كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية¹، ويعتبر هذا القرار أهم مرجع دلالة لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- القرار رقم 72 المؤرخ في 26/07/2008، المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة، الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25/03/2009؛
- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29/10/2009 من وزارة المالية، المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وهي التعليم التي وضحت كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بدءا من 01/01/2010.

ثالثا: اجتهادات مجلس المحاسبة الوطني (CNC)

مجلس المحاسبة الوطني يمثل هيئة التوحيد المحاسبي الوحيدة في الجزائر، لكن رغم أهمية النجاح في تطبيق النظام المحاسبي المالي وصعوبة التحكم في مفاهيمه الجديدة مقارنة بما كان معمول به في المخطط المحاسبي الوطني، لم تعد السلطات الحكومية أي برنامج استراتيجي طويل الأجل في مجال التكوين واكتفى مجلس المحاسبة الوطني السابق، أي قبل إصلاحه سنة 2007، بثلاثة أو أربعة ملتقيات نظمتها في مدينة الجزائر العاصمة ما بين سنتي 2008 و 2009، حيث الحضور شمل عدد جد محدود من أهل الاختصاص²، ما جعل الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية مجرد استبدال حسابات سابقة للمخطط المحاسبي الوطني بحسابات جديدة للنظام المحاسبي المالي دون التطرق إلى عدّة معايير تعتبر معقّدة وغير مفهومة إلى يومنا هذا، مثل ذلك نذكر على سبيل المثال معايير المشتقات والأدوات المالية التي مصدرها المعايير المحاسبية الدولية IAS32

"الأدوات المالية: العرض" و IAS 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، و IFRS 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" و IFRS 9 "الأدوات المالية"، هذا المعيار الأخير سوف يحل مكان المعيار IAS 39 انطلاقا من سنة 2018³، وهي كلها معايير لم تطبق في الاتحاد الأوروبي إلا بدءا من سنة 2013، فماذا عن الجزائر التي لم تحين نظامها المحاسبي المالي مع المعايير الدولية منذ سنة 2003؟

¹ - القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المادة الأولى منه، مرجع سابق

² - Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF – IFRS**, OP. CIT, P 08 – 09

³ - Robert Obert (2017) : **pratique des normes IFRS**, OP. CIT, P 29 – 30

مما سبق، نستنتج أن مجلس المحاسبة الوطني يواجه إشكالية توفير الدراسات والتحليلات والتوجيهات والتوضيحات وكيفيات التطبيق المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، وقد عرضنا غياب خطة تكوينية فعالة، من ناحية أخرى، هناك إصدارات وضحت بعض المعالجات وقدمت بعض التفسيرات كما يلي¹:

- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وضحت خيارات مجلس المحاسبة الوطني وكيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى غاية إعداد الكشوف المالية الواردة في النظام المحاسبي الوطني؛
- المذكرة المنهجية لكيفيات تطبيق التعليم رقم 02 للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي²؛
- مدونة الحسابات للعمليات الخاصة بالمطابقة للنظام المحاسبي المالي المتعلقة بشركات تسيير المساهمات³؛
- صدور النص التنظيمي الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره في المرسوم التنفيذي رقم 24/11 بتاريخ 27 جانفي 2011؛
- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 المتعلقة بالمخزونات؛
- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011 المتعلقة بالثبوتات العينية؛
- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011 المتعلقة بمنافع المستخدمين؛
- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011 المتعلقة بالأعباء والمنتجات خارج الاستغلال وحسابات ترحيل الأعباء للمخطط المحاسبي الوطني؛
- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011 المتعلقة بالعقود طويلة الأجل؛
- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011 المتعلقة بالأصول والخصوم المالية؛

¹ - Site officiel du conseil national de la comptabilité : CNC.DZ, page consultée régulièrement

² - Conseil national de la comptabilité, [note 341/MF/CNC/2010 du 19/10/2010](http://CNC.DZ)

³ - Conseil national de la comptabilité, [note 138/MF/CNC/2009 du 25/04/2010](http://CNC.DZ)

- المذكرة المنهجية للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي للتعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2011 المتعلقة بالنتيقات المعنوية؛

إضافة إلى المذكرات المنهجية السابقة التي ساهمت بشكل كبير في توضيح كيفية التعامل مع عدة عناصر من القوائم المالية ذات الاستخدام المتكرر في المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، أصدر مجلس المحاسبة الوطني 40 إشعارا إلى غاية سنة 2017 يجيب فيه عن أسئلة وطلب تفسيرات أصحاب الممارسة، أو يقدم توضيحات وقرارات تقنية فيما يخص بعض المعالجات، لكن هذه الإشعارات لا تلقى بالقبول والالتزام بها على مستوى أهل الاختصاص في الجزائر خاصة المهنيين منهم، وهذا راجع إلى عدم إعطائها الإلزامية الشرعية القانونية، وفيما يلي مختصر زمني للإشعارات¹:

- الإشعار رقم 1003 بتاريخ 10/03/2011؛
 - الإشعار رقم 21112012 بتاريخ 21/11/2012؛
 - الإشعار رقم 11032013 بتاريخ 11/03/2013؛
 - الإشعار رقم 17042013 بتاريخ 17/04/2013؛
 - الإشعار رقم 23042013 بتاريخ 23/04/2013؛
 - خمسة (05) إشعارات تحت رقم 30072013 بتاريخ 30/07/2013؛
 - سبعة (07) إشعارات تحت رقم 30072013 bis بتاريخ 30/07/2013؛
 - أربعة (04) إشعارات تحت رقم 05122013 بتاريخ 05/12/2013؛
 - الإشعار رقم 10062014 بتاريخ 10/06/2014 والمتعلق بأحد أهم عناصر موضوع بحثنا المتمثل في " الضرائب المؤجلة "؛
 - ثمانية (08) إشعارات تحت رقم 19082015 بتاريخ 19/08/2015؛
 - الإشعار رقم 04012017 بتاريخ 04/01/2017؛
 - ثمانية (08) إشعارات تحت رقم 13032017 بتاريخ 13/03/2017؛
 - الإشعار رقم 14062017 بتاريخ 14/06/2017.
- ولأول مرة في الجزائر صدرت ثمانية (08) معايير تدقيق كما يلي²:
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق: المعيار رقم 300 والمعيار رقم 500 والمعيار رقم 510 والمعيار رقم 700؛
 - المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق: المعيار رقم 520 والمعيار رقم 570 والمعيار رقم 610 والمعيار رقم 620.

¹ - الموقع الرسمي لمجلس المحاسبة الوطني، مرجع سابق، آخر تصفح كان بتاريخ 10 أكتوبر 2017 على الساعة 22:30

² - المجلس الوطني للمحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (ماي 2017): المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر

كما أن مجلس المحاسبة الوطني وهيئاته المهنية التابعة له من المصف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أصدر مراجع بعدد جد محدود يساهم بها في إثراء البحث الميداني والعلمي في مجال المحاسبة وهي:

- دليل المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي باللغة الفرنسية¹؛
- حوليات مع الحل لتحضير امتحان خبير محاسبة، الجزء الأول، باللغة الفرنسية²؛
- حوليات مع الحل لتحضير امتحان خبير محاسبة، الجزء الثاني، باللغة الفرنسية³؛
- حوليات مع الحل لتحضير امتحان خبير محاسبة، الجزء الثالث، باللغة الفرنسية⁴؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق باللغتين العربية والفرنسية⁵.

من ناحية أخرى، لم نتطرق إلى القوانين والقرارات والاجتهادات في مجال الممارسة المهنية على مستوى خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ليس بسبب قلة أهميتهم بالنسبة لموضوع دراستنا، لكن لكون الموضوع يرتبط أكثر بمجال عملية التدقيق التعاقدية والتدقيق القانوني والخبرة القضائية والخوض فيه سوف يجيب على تساؤلات لم تطرح في الإشكالية، لكن بإمكاننا الذكر والتأكيد على أن كل ما يتعلق بهذا الصنف من الممارسة له أثر كبير على إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي وتكييف البيئة القانونية الضريبية الجزائرية معه.

¹ - ministre des finances, conseil national de la comptabilité (2014) : **manuel de comptabilité financière**, ENAG éditions. Alger

² - Conseil national de la comptabilité, ordre national des experts comptables (2014) : **annales avec corrigés commentés, préparation aux examens d'expertise comptable**, tome 01, Algérie

³ - Conseil national de la comptabilité, ordre national des experts comptables (2015) : **annales avec corrigés commentés, préparation aux examens d'expertise comptable**, tome 02, Algérie

⁴ - Conseil national de la comptabilité, ordre national des experts comptables (2017) : **annales avec corrigés commentés, préparation aux examens d'expertise comptable**, tome 03, Algérie

⁵ - مجلس المحاسبة الوطني، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (ماي 2017): **المعايير الجزائرية للتدقيق**، مرجع سابق

المبحث الثالث: الإطار الضريبي للنظام المحاسبى المالي

منذ الاستقلال وإلى غاية سنة 2010 التي عرفت تطبيق أولي للنظام المحاسبى المالي والجزائر تعتمد على المعلومة المحاسبية لتلبية الحاجات القانونية للإدارة الضريبية المحاسبية الوطنية، ما جعل المحاسبة تلتزم بالتشريع لإرضاء للأجهزة الحكومية وتخوفا من الوقوع في الممنوع الشكلي، لكن بعد صدور النظام المحاسبى المالي وتطبيقه بقوة القانون، أصبحت الأهداف المسطرة للمحاسبة إعداد معلومة مالية موجهة للمستثمر والأسواق المالية أساسا، ما أدى إلى عدم إعطاء الأولوية للإدارة الضريبية وتلبية الشكل القانوني، بل أصبح الانشغال أكثر بتغليب الواقع الاقتصادي فأصبحت الإدارة الضريبية أمام معضلة قراءة ومتابعة ومراقبة مفاهيم جديدة مصدرها معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS، وهذا ما أدى إلى إدخال بعض التعديلات في النصوص الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية خاصة المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المطلب الأول: استقلالية القانون المحاسبى عن القانون الجبائي وتأثر العلاقة بين المحاسبة والجبائية على ضوء المرجعية الدولية

لطالما كان المخطط المحاسبى الوطني في الجزائر والأنظمة المحاسبية في باقي الدول مصدر تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة، ومع تطبيق النظام المحاسبى المالي SCF أصبح الأمر مختلف وعرف تغليب الواقع الاقتصادى في تسجيل الأحداث الاقتصادية واستقلالية القانون المحاسبى عن القانون الضريبي¹ مع الالتزام بعدم التناهي مع قواعد هذا الأخير في تحديد الوعاء الضريبي.² كما أن التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة أدت إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسات، حيث تركز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة ما يجعلها تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للريح الضريبي؛ التطور الحادث في المجال المحاسبى والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي اختارت تطبيق المعايير المحاسبية وإعداد التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، أدى إلى ضرورة إحداث تغييرات وتطورات في الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تقادي تعميق الهوية بين النظامين المحاسبى والجبائي، لأن الإطار التصوري الدولي يفصل المحاسبة عن الجبائية من

¹ - أمال مهارة (2016): محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبى بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 92.

² - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 44، الصادرة في 2009/07/26 المتضمنة قانون المالية التكميلي لـ 2009، المادة 06 منه

خلال تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، وهناك جهود من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من أجل تفاعلي أي تعارض بين مفاهيم الإطار التصوري والقواعد الجبائية.¹

المطلب الثاني : إجراءات التشريع الضريبي الجزائري بعد القانون 11/07 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي الى غاية صدور الحزمة الجبائية المكيفة (الجديدة) سنة 2011

أولا : قانون المالية التكميلي لسنة 2009²

تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 عدة مواد وإجراءات ذات صلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي³ كما يلي:

أ- العقود الطويلة الأجل⁴

تبنى التشريع الجبائي طريقة التقدم في الأشغال في تحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود الطويلة الأجل لإنجاز المواد أو الخدمات التي يمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبيتين، وهو قانون ذو أهمية بالغة بالنسبة للشركات الناشطة في البناء والمشاريع الاستثمارية التي وجدت نفسها أمام حتمية اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديد تكاليف المشاريع بدقة وهذا ما يؤدي إلى ضرورة مسك محاسبة التكاليف⁵، رغم أن النظام المحاسبي المالي يعترف بطريقتين: طريقة التقدم في الأشغال وفي حالة استحالة تطبيقها تطبق طريقة الإتمام، وهذا سببه راجع إلى تطبيق مبدأ الحيطة والحذر من طرف الإدارة الجبائية بما أن طريقة التقدم في الأشغال أكثر مصداقية وملائمة في تحديد الوعاء الضريبي مقارنة بطريقة الإتمام، ما يوضح أن الإدارة الجبائية ليست مرغمة بالتوافق التام مع القواعد المحاسبية رغم سعيها إلى التكييف مع المفاهيم الجديدة.

ب- الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

تكييف القواعد الجبائية فيما يتعلق باقتطاع الاهتلاكات والمؤونات مع المعايير التي أتى بها النظام المحاسبي المالي⁶، وهذا من خلال ما يلي:⁷

¹ - حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، **نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول - إشارة إلى الجزائر**، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي، تحت عنوان " آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، 17 و 18 نوفمبر 2013، ص 11

² - **الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 44، الصادرة بتاريخ 2009/07/26 المتضمنة قانون المالية التكميلي لـ 2009**

³ - حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، **نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول - إشارة إلى الجزائر**، المرجع السابق، ص 12

⁴ - **قانون المالية التكميلي 2009**، المادة 04 منه، مرجع سابق

⁵ - **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، المادة 03 - 140، مرجع سابق

⁶ - **قانون المالية التكميلي 2009**، المادة 05 منه، مرجع سابق

⁷ - **المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، المادة 141.

1- الإهلاكات

- إمكانية تقييد العناصر من التثبيتات ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للاقتطاع من السنة المالية المتصلة بها؛
- تسجيل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية؛
- إلغاء سقف الإهلاك المحدد بـ 800.000 دج؛
- تسجيل الأملاك المقتناة في الأصول بقيمتها النقدية؛
- إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الإهلاك.

2- المؤونات

سابقا، قبل صدور النظام المحاسبي المالي وقانون المالية التكميلي 2009، كان الاعتراف بمؤونات المخزونات والحقوق (حسابات الغير في النظام المحاسبي المالي) قليل الاعتماد عليه في التصريح الجبائي لغياب نصوص قانونية تنظمه ورفضه من طرف الإدارة الضريبية، أما الآن، فقد وضح النظام المحاسبي المالي كيفية تشكيل " خسائر القيمة "، وهو المصطلح الذي عوّض مصطلح " مؤونات " على المخزونات وحسابات الغير، و أشار قانون المالية التكميلي 2009 إلى قبولها شرط أن تكون مبيّنة بوضوح ويتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية ومقيّدة في حسابات السنة المالية وتبينها في كشف الأرصدة.¹

ت- حدود تطبيق مفاهيم النظام المحاسبي المالي

إلزام المؤسسات بالمفاهيم التي أتى بها النظام المحاسبي المالي شرط مطابقتها مع القواعد الجبائية².

يعتبر هذا النص القانوني من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 بمثابة الإجابة الواضحة عن اعتماد الإدارة الضريبية قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي من خلال الإشارة إلى قبول الإدارة الضريبية المعنية لجميع المقترحات المتأتية من النظام المحاسبي المالي شرط عدم معارضتها للتشريع الجبائي المتوفر، وإذا تعدّر ذلك تبقى الأولوية في التطبيق للقاعدة الضريبية.

تكمن أهمية هذا الإجراء القانوني الأخير في حالة غياب نصوص وتشريعات ضريبية لبعض العمليات أين تلتزم الإدارة الضريبية بما جاء به النظام المحاسبي المالي.³

¹- المرجع نفسه، المادة 141، الفقرة 05 منها

²- **قانون المالية التكميلي 2009**، المادة 06 منه، المرجع السابق

³ - Grant Thornton (2011) : **les mesures d'harmonisation et d'adaptations fiscales induites par la mise en œuvre du nouveau système comptable financier à partir du 1^{er} Janvier 2010**, AFC Grant Thornton , P 03

ث- المصاريف التمهيدية (الأولية)

سجلت المصاريف الإعدادية قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يفرض الاعتراف بها وتسجيلها ونص على إطفائها فوراً، لكن قانون المالية التكميلي 2009 سمح بإطفائها للمدة المطبقة في عهد المخطط المحاسبي الوطني والتي كانت تتراوح بين ثلاثة (03) و (05) سنوات، وهذا تقادياً لتحميل دورة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 كل أعباء المصاريف الأولية. إضافة إلى ما سبق، نصت المادة المعنية على قابلية اقتطاع المصاريف الأولية جباثياً وعلى أن هذا النوع من الأعباء لن يقبل بدءاً من تطبيق النظام المحاسبي المالي.¹

ج- إعادة تقييم الأصول والتثبيات

نص النظام المحاسبي المالي على إعادة التقييم بصفة حرة و أن فائض القيمة يعالج جباثياً طبقاً لقانون المالية التكميلي 2009 كما يلي²:

- تحديد أجل خمسة (05) سنوات من أجل إدماج فوائض القيمة في النتيجة الجباثية؛
- تطبيق مبدأ استقلالية الدورات من خلال تخصيص فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم وضّمه إلى نتيجة السنة المعنية بها؛
- فائض الاهتلاكات الناتج عن إعادة التقييم الحر، غير قابل للخصم جباثياً.

ح- مصاريف البحث والتطوير

نص قانون المالية التكميلي 2009 على خصم مصاريف البحث والتطوير من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% منه في حدود سقف مائة مليون دج، شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث.³

ثانياً : قانون المالية 2010⁴

أصدر مجموعة من المواد القانونية لتجسيد إجراءات التكيف مع النظام المحاسبي المالي كما يلي:

أ- الاهتلاكات والمؤونات

1- اهتلاكات الأصول المكتسبة بالقرض الإيجاري

نص ق.م 2010 على إجراءات التكيف الجباثي مع اهتلاك الأصول المكتسبة بعقود الإيجار كالتالي⁵:

- السماح للمستأجر بالتسجيل المحاسبي في دفاتره للأصل المعني بدلاً من المؤجر و اهتلاكه؛

¹- قانون المالية التكميلي 2009، المادة 08 منه، مرجع سابق

²- نفس المرجع، المادة 10 منه، والمعدلة للمواد 185 و186 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، مرجع سابق

³- نفس المرجع، المادة 09 منه

⁴- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، المتضمنة قانون المالية لسنة 2010

⁵- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة 2017، المادة 141 منه، مرجع سابق

- مدة الاهتلاك تساوي مدة عقد القرض الإيجاري، وعند اختلاف هذه الأخيرة عن المدة الاقتصادية المعمول بها في النظام المحاسبي المالي سوف يؤدي ذلك إلى وجود اختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي ينجّر عنه تسويات بالضرائب المؤجلة.

إن القانون السابق الذي يتبنى مبدأ الملكية القانونية لا يتوافق مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي التي تتبنى الملكية الاقتصادية الحقيقية¹، لكن القواعد الجبائية لا تعترف إلا بملكية الأصل في تحديد الوعاء الضريبي²، وهذا مطابق للقانون السابق و السبب الرئيسي للاختلافات بين المحاسبة و الجباية.

2- مؤونات المؤسسات المالية (مخاطر القرض)³

رفض جميع المؤونات الموجهة لمجابهة الأخطار المتعلقة بعمليات القروض المتوسطة و الطويلة الأجل مع أرصدة مؤونات من نوع آخر، وهو إجراء يمنع تجميع أكثر من امتياز جبائي من أجل نفس الخطر.

3- الأملاك المكتسبة مجانا⁴

الأملاك المتحصل عليها مجانا تسجل في أصول المؤسسة بالقيمة السوقية.

4- الاهتلاك المطبق على التثبيات الخاضعة أو غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة⁵

قاعدة حساب الاهتلاك متمثلة في سعر التكلفة أو الاقتناء الخالي من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتثبيات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع، وعلى أساس سعر التكلفة المتضمن الرسم بالنسبة للتثبيات الخاضعة للرسم غير القابل للاسترجاع حيث يدمج هذا الأخير في التكلفة.

5- سقف الاهتلاك المطبق على السيارات السياحية⁶

إعادة تفعيل الفقرة القانونية المتعلقة بتسقيف الاهتلاك المطبق على السيارات السياحية التي أهملها قانون المالية التكميلي 2009 من خلال الانتقال من سقف اهتلاك قيمته 800.000 دج إلى 1.000.000 دج، وهذا معناه عدم قبول المبلغ الذي يفوقه جبائيا، لكن مبدأ السقف لا يطبق على المؤسسات التي تستخدم السيارة السياحية كأدوات رئيسية في نشاطها.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 82، الصادرة بتاريخ 2007/12/31، المتضمنة قانون المالية 2008

² - Ducasse E. et autres (2010) : **normes comptables internationales IAS/IFRS**, pages bleues internationales, Algérie, P54

³ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 78، الصادرة بتاريخ 2009/12/31، المتضمنة قانون المالية لسنة 2010، المادة 08 منه، مرجع سابق

⁴ - قانون المالية 2010، المادة 08 منه، المرجع السابق، ص 05

⁵ - قانون المالية 2010، مرجع سابق، ص 05

⁶ - المرجع السابق، ص 05

6- أنواع الاهتلاكات المطبقة¹

الاهتلاك الخطي يطبق على جميع التثبيات مع إمكانية تطبيق الاهتلاك المتناقص والاهتلاك المتزايد مع الالتزام بالشروط الجبائية وهي الطرق المعترف بها جبائيا، لكن النظام المحاسبي المالي أضاف طريقة اهتلاك رابعة " طريقة وحدات الإنتاج " غير المعترف بها جبائيا وهذا ما لا يتماشى مع مبدأ تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية المستحدثة في النظام المحاسبي المالي.

ب- الإعانات

من أجل الأخذ بالحسبان جبائيا إعانات الاستغلال والتوازن، نص قانون المالية 2010 على إدماجها ضمن نتيجة السنة المالية لتحصيلها.²

ت- العجز المالي

من أجل التوافق بين آجال تأجيل العجز المالي والتسجيل فيه، قلص قانون المالية 2010 الأجل من خمسة (05) إلى أربعة (04) سنوات.³

ث- المصاريف الإعدادية (التمهيدية، الأولية)

من أجل تجنب تحميل دورة 2010 إجمالي المصاريف الإعدادية، اتخذ قانون المالية 2010 إجراء السماح بإطفاء المصاريف التمهيدية خارج المحاسبة (Extra - comptable)⁴ وهذا يؤدي إلى تباين بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومنه استخدام التسويات المتأتية من قواعد الضرائب المؤجلة.

ثالثا : قانون المالية التكميلي لسنة 2010

أصدر قانون المالية التكميلي لسنة 2010 نصا واحدا فقط يتعلق بالتكييف الجبائي مع النظام المحاسبي المالي موضوعه معالجة القرض الإيجاري كما يلي⁵:

تطبق الأحكام الصادرة في قانون المالية 2010 المتعلقة بقواعد الاهتلاك في القرض الإيجاري بصفة انتقالية إلى غاية 2012/12/31، وهو إجراء هدفه تسهيل تطبيق النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات المصرفية والتأمينات تجسيدا لمبدأ تغليب الملكية الاقتصادية على الملكية القانونية وبالتالي وبصفة استثنائية:

¹- نفس المرجع، ص 05

²- نفس المرجع، المادة 09 منه

³- نفس المرجع، المادة 10 منه

⁴- قانون المالية 2010، مرجع سابق، المادة 11 منه

⁵- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 49، المؤرخة في 29 أوت 2010، المتضمنة قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المادة 27 منه

- المقرض المؤجر يستمر جبائيا في اكتساب الملكية القانونية وله الحق في تطبيق اهتلاكات هذه الأخيرة؛
 - المقرض المستأجر له الحق في قابلية الخصم من الربح الخاضع ضريبيا للإيجارات التي يدفعها إلى المقرض المؤجر إلى غاية الاستحقاق المذكور (2012/12/31).
- المعالجة السابقة على مستوى طرفي عقد القرض الإيجاري تؤدي إلى اختلافات بين الجباية والمحاسبة خاصة فيما يتعلق بالعقود المبرمة قبل تطبيق النظام المحاسبى المالي، وهذا ما يجعل الضرائب المؤجلة حتمية لا بديل لها.
- تعتبر الإجراءات السابقة من الأهم والنوعية التي أتت بها الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي تماشيا مع المفاهيم الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبى المالي.

رابعا : تكييف الحزمة الجبائية سنة 2011

مع اقتراب صدور وتطبيق النظام المحاسبى المالي الذي يتضمن قوائم مالية مختلفة لما كان معتمدا عليه من قبل عند إعداد التصريحات الجبائية، برزت ضرورة تغيير الحزمة الجبائية واستبدالها بحزمة جديدة تتماشى مع مستجدات الإفصاح المحاسبى للنظام المحاسبى المالي. وفي هذا الصدد، عينت الإدارة المركزية الضريبية فوج عمل من أجل إتمام مشروع يتعلق بحزمة جبائية جديدة قبل تطبيق النظام المحاسبى المالي، وقد تم ذلك فعلا بإصدار النسخة الجديدة للحزمة الجبائية بداية من سنة 2011 مع توفيرها على الموقع الرسمي في الأنترنت للمديرية العامة للضرائب مرفوقة بملخصين تفسيريين باللغة العربية والفرنسية¹ لتوضيح وتسهيل التعامل معها.

تشمل الحزمة ما يلي²:

- جدول للميزانية مطابق لما أتى به النظام المحاسبى المالي³؛
- جدول لحساب النتائج طبقا لاحتياجات الإدارة الضريبية وتماشيا مع النظام المحاسبى المالي⁴؛
- ثلاثة عشر (13) جدولا ملحقا للقوائم الجبائية هدفها التحليل التفصيلي للأعباء والمنتجات⁵.

¹ - Ministère des finances, direction générale des impôts, direction régionale de la vérification (2011) : **les incidences fiscales du S.C.F et la nouvelle liasse fiscale**, Algérie

² - Liasse fiscale et notices explicatives de la direction générale des impôts, site officiel www.DGI.dz, page consultée plusieurs fois jusqu'à 2017

³ - **Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes**, OP Cit, P 24 – 25 et 28 – 29

⁴ - Même ouvrage, P 26 – 27 et 30

⁵ - Ministère des finances, direction générale des impôts, site officiel www.DGI.DZ, OP Cit

المطلب الثالث : الاجتهادات التشريعية الضريبية بعد صدور الحزمة الجبائية المكيفة

أولا : قانون المالية لسنة 2012

جاء قانون المالية لسنة 2012 بمادة قانونية واحدة فقط متعلقة بالتوافق مع النظام المحاسبي المالي موضوعها معالجة الإعانات.¹

نصت المادة المعنية على أنه يتم ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك إلى النتيجة التي تسجل فيها اهتلاكات التثبيت المعني لمدة (05) سنوات، وهذا معناه ربط مدة إخضاع الإعانات للضرائب بمدّة اهتلاك التجهيزات المقتناة بالإعانة.²

ثانيا : قانون المالية لسنة 2014

جاء قانون المالية لسنة 2014 بتعديل في أحكام المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي³:

أ- القرض الإيجاري

إن الطرف المؤجر في إطار عقود القرض الإيجاري يعتبر كمالك للأصل المعني والإيجارات المدفوعة إلى الطرف المستأجر تسجل من طرف المؤجر كأعباء⁴.

ب- الإعانات⁵

إن إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات لا تحتويها نتائج الدورة التي دفعت فيها، يعاد توزيعها بأقساط متساوية على الأرباح الخاضعة للضريبة للدورات الخمسة (05) المالية.

الإعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك لمدة تفوق خمسة (05) سنوات يتم ربطها طبقا للشروط السابقة إلى الدورات التي تسجل فيها الاهتلاكات.

في حالة التنازل عن التثبيتات المقتناة بالإعانات، الجزء غير المسجل في الوعاء الضريبي من هذه الأخيرة يطرح من القيمة المحاسبية لتلك التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع ضريبيا أو ناقص القيمة.

إعانات الاستغلال والتوازن المستلمة تدمج في نتيجة دورة استلامها.

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 72، الصادرة بتاريخ 2011/12/29 المتضمنة قانون المالية 2012، المادة 07 منه

² - قانون الضرائب المباشرة 2017، المادة 144 منه، مرجع سابق

³ - الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 68، الصادرة بتاريخ 2013/10/31، المتضمنة قانون المالية 2014

⁴ - قانون المالية لسنة 2014، المادة 53 الفقرة الثانية منه، مرجع سابق

⁵ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 144 منه، مرجع سابق

ثالثا : قانون المالية لسنة 2017¹

جاء قانون المالية لسنة 2017 بنص يلزم مسك محاسبة تحليلية بالنسبة للمؤسسات التابعة للمديرية الضريبية لكبريات المؤسسات، أو بالضبط الشركات التي نصت عليها المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية²، جاء نص المادة بالنسبة للمؤسسات التي لها ارتباط وعلاقة قانونية بمؤسسات أو مجمعات أخرى، والملزومة بتسليم وثائق تبرر سياسة أسعار التحويل المطبقة في إطار العمليات المنجزة مع الشركات المرتبطة بها.

إن أهمية مسك محاسبة تكاليف بالنسبة للفتة المعنية من المؤسسات متمثلة بالنسبة للإدارة الجبائية في إمكانية الحصول والاطلاع على المحاسبة التحليلية عند قيامها بعمليات الرقابة والبحث عن المادة الخاضعة، وهو إجراء قانوني جاء كمكمل للفراغ المتمثل في عدم ذكر مسك محاسبة تحليلية في القانون التجاري الجزائري وفي النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يمثل إجراء يقدم الأسبقية للقانون الضريبي على القانون المحاسبي ما يجعل من موضوع أسبقية المبادرة الجبائية على المبادرة المحاسبية من مستجدات البيئة المحاسبية والضريبية الجزائرية التي سوف تثير مستقبلا العديد من التساؤلات والدراسات، إضافة إلى موضوع المحاسبة التحليلية الذي لن يتوقف عند نص قانون المالية 2017.³

¹ - **Journal officiel numéro 77 du 29 Décembre 2016** portant **loi numéro 16 – 14 du 28 Décembre 2016** portant loi de finances pour 2017

² - **Loi de finance 2017**, article 08 modifiant l'article 152 du code des impôts directs et des taxes sur chiffre d'affaires, OP Cit, P 06

³ - Samir Hadj Ali : **lorsque le fiscal emboite le pas au comptable**, article paru le 13/02/2017 dans le journal EL WATAN

المبحث الرابع: الضرائب المؤجلة لمعالجة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية

إن معالجة الأحداث الاقتصادية طبقا لمفاهيم النظام المحاسبي المالي التي أساسها، كما عرضنا ذلك سابقا، المعايير الدولية، وعدم مطابقتها بكاملها مع التشريع الضريبي المعمول به في الجزائر، رغم الاجتهادات التشريعية والتنظيمية المتمثلة في إصدارات مجلس المحاسبة الوطني وقوانين المالية، أدت إلى الإفصاح بقوائم مالية تقدم نتيجة محاسبية تختلف عن النتيجة الواجب التصريح بها جباثيا.

المطلب الأول: الإطار المحاسبي والجباثي للنتيجة

إن الربح المحاسبي يعد الدعامة الأساسية للدخل الضريبي، لذلك لا بد من احتساب هذا الربح وإعداد القوائم المالية بالشكل الذي يساعد إلى الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة أو محاولة التقرب منه.¹

أولا: الإفصاح في الكشوفات المالية

إن كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية، التي تعد إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية². كما تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي فيما يخص مركزها وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وبالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 01 "قواعد وأسس ومفاهيم إعداد القوائم أو الكشوف المالية"³ وهي أساس ما ورد في النظام المحاسبي المالي SCF، و منه، القوائم المالية مجموعة من وثائق تشمل معلومات مالية عن وضعية المؤسسة في قوائم بأشكال محددة، و هي:

- قائمة المركز المالي (الميزانية في SCF)؛
- قائمة الدخل (حساب النتائج في SCF)؛
- جدول التغيرات في الملكية (في رؤوس الأموال في SCF)؛
- جدول التغيرات في تدفقات الخزينة؛

¹ - محمد طلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران (2009): الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، أبريل 2009، العراق، ص 121

² - الجريدة الرسمية الجزائرية 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، الفقرة 01 - 210، مرجع سابق، ص 19

³ - سعدي عبد الحليم (2015) : محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 02

- الملحق (الملاحق أو الملاحظات NOTES في المعيار المحاسبى الدولي IASO1).
إن محتوى وعرض القوائم المالية محدد من خلال محتوى العنوان رقم 02 من قرار 26 جويلية 2008.

يتم إعداد القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين الاجتماعيين في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر بعد تاريخ إغلاق الدورة، ويجب تمييزها عن باقي المعلومات التي يفصح عنها الكيان¹، و القانون التجاري الجزائري في مادته 716 يلزم المؤسسات بإعداد الحسابات الختامية و الإفصاح عن الميزانية وجدول حسابات النتائج، كما أن مدة الدورة المحاسبية إثني عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية، وقد يسمح لكيان بأن يختلف تاريخ إغلاق دورته عن تاريخ 31 ديسمبر في حالة عدم تماشي دورة استغلاله مع السنة المدنية.²

ثانيا: النتيجة المحاسبية

أ- تعريف

- هي النتيجة المالية (ربح أو خسارة) التي توصلت إليها المؤسسة بعد القيام بنشاط اقتصادي خلال دورة معينة³؛

- تمثل النتيجة المحاسبية الأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، إذ يحدث تفاعل بين الإيرادات والأعباء من وراء هذه الأحداث يؤدي إلى الحصول على نتيجة محاسبية نهائية للسنة المالية. وتتمثل هذه الأحداث في العمليات العادية وغير العادية التي تقوم بها المؤسسة في إطار ما تمليه الظروف الاقتصادية.⁴
وتقدم النتيجة حسب النظام المحاسبى المالي بالعلاقة التالية:

نتيجة الدورة = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على تكاليف النشاط +/- تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات مخزون افتتاح واختتام +/- التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض

ب- تحديد النتيجة المحاسبية

✓ من خلال الميزانية الختامية التي يتم إعدادها في نهاية الدورة⁵ لغرض الإفصاح القانوني ونجد لها وضعيتين:

- الجانب الأيمن (أصول) أكبر من الجانب الأيسر (خصوم): النتيجة ربح؛

¹ - قرار 26 جويلية 2008، المادة 27 منه، مرجع سابق

² - المرجع نفسه، المادة 30 منه

³ - <http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/hamadimouradcte/cours02.html> page consultée le 23/08/2015 à 16h15

⁴ - بن ربيع حنيفة (2013): الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، ص 278

⁵ - عبد الرحمن عطية (2009): المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبى المالي، دار جيطلي للنشر، برج بوعريبيج، الجزائر، ص 05 -

- الجانب الأيمن (أصول) أقل من الجانب الأيسر (خصوم): النتيجة خسارة.
- ✓ من خلال حساب النتائج: حساب النتائج عبارة عن قائمة تلخص الأعباء والنواتج لدورة واحدة تؤدي إلى تحديد النتيجة الصافية للدورة بعد احتساب نتائج جزئية حسب مراحل النشاط، ويعرض حساب النتائج طبقا للنظام المحاسبي المالي حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة أو كلاهما¹، العرض حسب الطبيعة مستوحى من المخطط المحاسبي العام الفرنسي الحالي (PCG) ومن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS (المعيار IAS 01)، وتظهر عناصر حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة كما يلي:

الجدول رقم 11 : عناصر حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة

حساب النتائج حسب الوظائف	حساب النتائج حسب الطبيعة
رقم الأعمال (المبيعات)	إنتاج السنة المالية (مبيعات، إنتاج مخزن، إنتاج مثبت وإعانات)
هامش الربح بعد طرح كلفة المبيعات التي تمثل تكلفة الاستهلاك أو الإنتاج المباع وأعباء الشراء و الإنتاج	قيمة مضافة للاستغلال (بعد طرح المشتريات المستهلكة والخدمات)
نتيجة عملياتية (بعد إضافة المنتوجات العملياتية وطرح الأعباء التجارية والأعباء الإدارية و الأعباء العملياتية الأخرى وإضافة استرجاعات الاستغلال)	إجمالي فائض الاستغلال (بعد طرح مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم) نتيجة عملياتية (بعد إضافة المنتوجات العملياتية الأخرى والاسترجاعات عن الخسائر والمؤونات وطرح الأعباء العملياتية الأخرى ومخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة والمؤونات)
نتيجة مالية (الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية)	
نتيجة عادية قبل الضريبة (مجموع النتيجة العملياتية والنتيجة المالية)	
الضريبة على الأرباح (تسب من النتيجة السابقة)	
الضرائب المؤجلة (التغير)	
لا تظهر في حساب النتائج حسب الوظيفة	مجموع منتوجات النشاط العادي
	مجموع أعباء النشاط العادي
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (الفرق بين نتيجة الأنشطة العادية والضريبة وكذلك الفرق بين مجموع منتوجات وأعباء الأنشطة العادية)	
النتيجة غير العادية (الفرق بين المنتوجات والأعباء غير العادية)	
النتيجة الصافية للدورة المالية (مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية)	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، والقرار المؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008

¹ - J O 19 du 25/03/2009, OP Cit, P 26 – 27

يعتبر حساب النتائج حسب الوظيفة أفضل خيار لأنه يمكن من إجراء مقارنات، ويسهل عملية التحليل المالي ومعرفة المركز المالي؛ من أهم ما يميز النتيجة المحاسبية مساهمتها في تحديد الوعاء الضريبي وتمثل الضريبة على النتيجة عنصر ذو أهمية بالغة في تحديد النتيجة الصافية المحاسبية للدورة المالية.

ثالثاً: النتيجة الجبائية

تعريف

لم يشير المشرع الجزائري صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية، ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة هناك مفهومين للنتيجة، أولهما متعلق بالوضع المالية التي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية، والثانية تتعلق بحسابات التسيير والاستغلال التي ترتبط بحساب النتائج.¹

1- التعريف من خلال الميزانية

"يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام وافتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المتبقية".²

الميزانية الجبائية مطابقة تماما للميزانية المحاسبية للنظام المحاسبى المالي باستثناء استبدال مصطلح "غير جاري" بمصطلح "غير متداول" ومصطلح "جاري" بمصطلح "متداول".

تصاغ المعادلة التالية: **النتيجة الجبائية = قيم الأصول في نهاية السنة - قيم الأصول في بداية السنة**

يقصد بالأصول الأصول الصافية التي تحسب كما يلي³ : **الأصول - الاهتلاكات - المؤنات**

¹ - مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة: الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS – IFRS – IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبى الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 618

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 140 ، الفقرة 02 منه، مرجع سابق، ص 34

³ - جاو حدو رضا، وحمدي جلييلة إيمان: آثار تطبيق النظام المحاسبى المالي الجديد على النظام الجبائى والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبى المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، بجامعة الوادي سنة 2013، ص 04

2- التعريف من خلال حساب النتائج

" الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت، والتي تنجزها وحدة أو مستثمرة ...، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته ".¹

وحدد المشرع الجزائري الأساس الخاضع للضريبة " الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحققة من طرف المؤسسة (-) الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم ...)".

المطلب الثاني: الخضوع الضريبي والعلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية

أولاً: الإخضاع الضريبي على النتيجة من الناحية الجبائية

إن جباية المؤسسة مآلها الأساسي تسديد الضريبة على النتيجة المتأتية من نشاطها، وتمثل بالنسبة لها عبء تسيّره من ناحية ومن ناحية أخرى تدرس الخيارات الجبائية للاستفادة القصوى منها بعد الأخذ بعين الاعتبار التشريعات القانونية المرافقة للوصول إلى تسوية ضريبية مثلى.²

في الجزائر، النتيجة الجبائية تحدد انطلاقاً من النتيجة المحاسبية بعد إدخال تعديلات، وهذا ما يؤدي إلى إعداد جدول تحديد النتيجة الجبائية كما اقترحت المديرية العامة للضرائب:

الجدول رقم 12: جدول حساب النتائج الجبائي

N - 1		N		البيان
الرصيد	الخصم	الرصيد	الخصم	
				مبيعات السلع إنتاج مباح - المنتجات المصنعة - أداء الخدمات - أشغال مباحة المنتجات الملحقة الخصومات والحسومات الممنوحة
				صافي المبيعات من الخصومات والحسومات والتخفيضات
				تغير المخزون إنتاج مثبت

¹- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 140، الفقرة 1 مع مراعاة المادتين 172 و 173، مرجع سابق، ص 34
² - Assia Moula (2016) : **les impôts différés : une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication – l'expérience de l'Algérie**, journal of financial, accounting and managerial studies, number 06, December 2016, COFIFAS- Université d' Oum el bouaghi, p26.

منح التشغيل				
				1- إنتاج السنة
				مشتريات السلع المباعة مواد أولية اللوازم الأخرى التغير في المخزون مشتريات الدراسات والخدمات استهلاكات أخرى خصم وحسم على المشتريات الخدمات الميدانية - الأشغال من الباطن - الإيجارات - الصيانة و التصليحات - أقساط التأمين - مستخدمين من خارج الشركة - مكافآت الوسطاء والرسوم - الإشهار والدعاية - السفر والبعثات وحفلات الاستقبال خدمات أخرى خصم وحسم على الخدمات الخارجية
				2- استهلاك السنة
				3- القيمة المضافة للتشغيل (1-2)
				أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم المماثلة
				4- فائض التشغيل الإجمالي
				إيرادات التشغيل الأخرى أعباء التشغيل الأخرى الاهتلاك الاحتياط خسائر القيمة استرجاع خسائر القيمة والمخصصات
				5- الدخل التشغيلي
				إيرادات مالية أعباء مالية
				6- النتيجة المالية
				7- النتيجة العادية (5+6)
				عناصر غير العادية (إيرادات) عناصر غير العادية (أعباء)
				8- النتيجة غير العادية
				الضريبة المستحقة على الدخل الضريبة المؤجلة (التغيرات) على الدخل
				9- صافي الدخل للسنة

المصدر: www.mfdgi.gov.dz

تحدد النتيجة الجبائية الخاضعة ضريبيا كما يلي¹:

النتيجة الجبائية: النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء) - التخفيضات (القانون الضريبي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) - العجز المالي السابق (الخسارة)

إن حساب الضريبة على النتيجة طبقا للتشريع الضريبي قد يمثل العبء الضريبي المستحق تجاه الإدارة الضريبية، لكنه لا يعبر عن إجمالي العبء الضريبي الذي يشمل الضريبة المستحقة والعبء الضريبي الذي تأجل استحقاقه وهو موضوع الضرائب المؤجلة الذي سوف تتطرق إليه في ما تبقى من البحث.

ثانيا : الإخضاع الضريبي على النتيجة من الناحية المحاسبية

إن الضريبة على النتيجة عنصر ذو أهمية بالغة في تحديد النتيجة الصافية المحاسبية، والاكتفاء بالتقييد المحاسبي للعبء الضريبي المحدد من خلال النتيجة الجبائية لن يقدم صورة صادقة عن المستوى الحقيقي لرؤوس الأموال في حالة وجود نتائج محاسبية سوف تؤثر لاحقا على الضريبة المستحقة أو بالعكس في حالة وجود هناك نتائج خاضعة للاستحقاق الضريبي والاعتراف بها محاسبيا لن يكون إلا لاحقا، ومن هنا بروز فكرة إدماج قيود محاسبية للتأجيل الضريبي.²

من الملاحظ أن النتيجة المحاسبية غير مستعملة في الجزائر عند حساب الضريبة على النتيجة إذ تحسب هذه الأخيرة على أساس النتيجة الجبائية، وهو ما يعرف بمدخل " الدخل المعتمد " القائم على أساس أن الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، و مدخل "عدم الاعتماد" الموجود في الدول التي تطبق القانون التقليدي العام المتمثل في بتطبيق نوعين من القواعد بشكل مميز، أحدهما للقواعد التجارية والآخر للأغراض الضريبة، وبموجب هذا المبدأ الأخير لا يعول على نتائج التقارير المالية التي يتم إعدادها ضمن إطار نظرية المحاسبة وقواعدها في عملية تحديد الضريبة.³

¹ - بن ربيع حنيفة (2013): الواضح في المحاسبة المالية وفق scf و المعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك الجزائر، ص. 279

² - Assia Moula (2016) : les impôts différés une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication, OP Cit, PP 26-27

³ - محمد طلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زايد البدران (2008): الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مرجع سابق، ص 124.

ثالثا : الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في الجزائر

انطلاقا من الترابط بين المحاسبة والجبائية واستقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي، والفروق بين المحاسبة والجبائية المتأنتية من تبني المعايير المحاسبية والإبلاغية المالية الدولية أساسا، بإمكاننا عرض الترابط بين المحاسبة والجبائية والفروق بينهما في الجزائر كما يلي:

أ - طبيعة الترابط بين المحاسبة والجبائية في الجزائر

اعتمادا على المباحث السابقة في موضوع دراستنا، نقتصر في عرض العلاقة بين المحاسبة والجبائية في الجزائر عما يلي:

1- استقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي: في ظل المخطط المحاسبي الوطني

كانت

المحاسبة عبارة عن تقنية تستخدم لتحديد ربح المؤسسات الخاضع للضريبة مما يتطلب الإلمام والتحكم الجيد في التقنيات الضريبية من طرف مختصي الممارسة المحاسبية، لكن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت المحاسبة لا تستخدم لتحديد الضريبة وإنما تقدم معلومات مالية تساعد على اتخاذ القرار وأصبح التحكم في الجانب الضريبي ليس من الضروري¹. وقد تجسدت استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي في قانون المالية التكميلي 2009² مع إلزام المؤسسات على احترام قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي شريطة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية السائدة في تحديد مادة الخضوع الضريبي. كما أنه عند قراءة ما أتى به النظام المحاسبي المالي، من الملاحظ أنه لم يقترح قيود محاسبية تتعلق بالجانب الضريبي باستثناء عند التطرق إلى موضوع الضرائب المؤجلة، وهذا تماشيا مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكلية القانونية؛

2- الترابط بين القاعدة الضريبية والقاعدة المحاسبية: في حالة الاختلاف بين المعالجة

المحاسبية

والمعالجة الجبائية يطبق مبدأ الاستقلالية من خلال التصحيحات خارج المحاسبة لتحديد النتيجة الجبائية، كما ذكرنا ذلك سابقا، وفي حالة عدم الاختلاف بينهما، لدينا قاعدة مشتركة وهذا ما يوضح العلاقة الوطيدة بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية، و قد أثار موضوع تبني المعايير الدولية نقاش يدور حول الترابط بين المحاسبة والجبائية نظرا لصعوبة تماشي مبادئ المعايير الدولية

¹ منصور بن عمارة (2014): تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، العدد 22

للسداسي الثاني، 2014، المسئلة، ص 09 - 10

² - قانون المالية التكميلي 2009، المادة 06 منه، مرجع سابق

كذلك : المادة 141 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، مرجع سابق

مع قواعد تحديد الضريبة على النتائج، لأن المعايير الدولية تنتج نتيجة محاسبية أقل صرامة ودقة وتتفاى مع متطلبات الإثبات والأدلة للإدارة الضريبية، كما أن الترابط بين المحاسبة والجباية لم يصدر له معيار محاسبي دولي، هذا ما يفسر أن الدول الأنجلوساكسونية فصلت المعايير المحاسبية عن قواعد تحديد الضريبة.¹

إن النتيجة الجبائية التي تتضمن الوعاء الضريبي ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية الخاصة، وما يثير الجدل هو ما يلي:

- المحاسبة نظام معلومات يوزع بشكل جيد المعلومات الرقمية من أجل وصف وضعية المؤسسة وتقييمها وتوضيح التوقعات التي يمكن أن تحدث لتسهيل اتخاذ القرارات؛
- تستند القاعدة المحاسبية إلى مبدأ الإفصاح عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة، و هذا يتطلب مرونة كافية، و معناه أن القاعدة المحاسبية تغلب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- تستند القاعدة الجبائية إلى مبدأ الشرعية، أي أن المصدر الوحيد والقانوني للضريبة هو السلطة التشريعية وعدم إمكانية سريان القوانين بأثر رجعي، أي أن القاعدة الضريبية تستند إلى كل ما هو قانوني متجاهلة الجوهر الاقتصادي، حيث أن ذلك يتضح جليا في النموذج الجبائي لسعر التكلفة إذ يتم قبول فقط الالتزامات المستحقة فعلا ورفض الأعباء والخسائر المتعلقة بأحداث محتملة.

ب - الفروقات بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في الجزائر

إن تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية للنظام المحاسبي المالي SCF مع الإبقاء على النظام الضريبي الصادر سنة 1992 بقوانين لا تتماشى كثيرا، وأحيانا تماما، مع مستجدات مفاهيم المرجعية الدولية، أدى إلى بروز اختلافات بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية والتي سبق وأن عرضنا سابقا مجهودات المشرع الجزائري والهيئة الموحدة الوحيدة في الجزائر المتمثلة في مجلس المحاسبة الوطني للتقليل منها، وهي الاختلافات الموضحة باختصار للأهم منها في الجدول الآتي:

¹ - Bruno Colmant (2006) : **connexion des droits comptable et fiscal des entreprises : quelques repères et réflexions, accounting & Tax**, Numéro 01/2006, France, P 24

القواعد المحاسبية "النظام المحاسبي المالي"	القواعد الجبائية "النظام الضريبي الجزائري"
اهتلاك التثبيات	
<ul style="list-style-type: none"> - الاهتلاك على أساس مدة الاستعمال (المدة الاقتصادية) - الأخذ بالحسبان القيمة المتبقية بطرحها قبل حساب الاهتلاك - إمكانية مراجعة مدة الاهتلاك - إلزامية القيام باختبارات التدنية وتسجيل خسائر القيمة إن وجدت - طريقة الاهتلاك حسب وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية. 	<ul style="list-style-type: none"> - الاستناد إلى الاستعمالات المألوفة والنسب تحدد عن طريق التنظيم القانوني - القيمة المتبقية لا تطرح - مراعاة الحالات الخاصة: الأنشطة البترولية والمنجمية (المعدلات محددة من خلال قانوني 2001 و 2005) - طريقة الاهتلاك: الثابتة مع إمكانية تطبيق المتناقص والمتزايد
التثبيات: المقاربة بالتركيبية	
<ul style="list-style-type: none"> تعالج عناصر الأصل بفسلها عن بعضها البعض في حالة وجود اختلاف بين المدد النفعية لها أو تتيح مزايا اقتصادية بونيرة مختلفة من عنصر إلى آخر 	<ul style="list-style-type: none"> لا تعترض القواعد الجبائية مع هذا المبدأ شرط الالتزام بالنسب القانونية
مؤونات الإصلاحات الكبرى	
<ul style="list-style-type: none"> - غير مسموح بها ولا تستجيب لشروط تصنيفها كخصم - لا بد من تسجيلها كتركيبية منفصلة عن تكلفة الحيازة وأن تهلك 	<ul style="list-style-type: none"> - مسموح بها
تكلفة إدخال التثبيات	
<ul style="list-style-type: none"> - تحدد تكلفة التثبيت انطلاقا من تكلفة الحيازة مضاف إليها المصاريف الملحقه اللازمة لتهيئته - القاعدة: تكلفة الشراء أو سعر التكلفة 	<ul style="list-style-type: none"> - نضيف إلى تكلفة التثبيت كل الأعباء الممكن إرفاقها مباشرة: حقوق التحويل، مصاريف العقود، تكاليف القروض، تكاليف التفكيك، تكاليف الرفع أو إعادة التجديد - لا بد من طرح الخصم المتحصل عليه (تخفيض تعجيل الدفع)
حالة بناءات التوظيف	
<ul style="list-style-type: none"> - تقييم انطلاقا من التكلفة مطروح منها الاهتلاكات المتركمة وخسائر القيمة المتركمة - أو التقييم على أساس القيمة العادلة 	<ul style="list-style-type: none"> - يصنف بناء التوظيف كتثبيت عيني (لموس) يقم طبقا لطريقة التكلفة المهلكة (تكلفة الحيازة بعد طرح الاهتلاكات)
أدنى قيمة للتثبيات	
<ul style="list-style-type: none"> - عيب قابل للاقتطاع لكنه لم يحدد مبلغه 	<ul style="list-style-type: none"> - مبلغه 30.000 دج في ق.م التكميلي 2009
الأدوات المالية	
<ul style="list-style-type: none"> هناك أربعة (04) فئات: - أصول محتجزة لأغراض البيع (بالقيمة العادلة تسجل الفوارق في النتيجة) - أصول محتجزة إلى آجال استحقاقها (تقيم بالتكلفة المهلكة) - قروض وحقوق تصدرها المؤسسة (التقييم بالتكلفة المهلكة) - أصول متوفرة أو جاهزة للبيع (قيمة عادلة، تسجيل الفوارق في رؤوس الأموال) 	<ul style="list-style-type: none"> - تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية مع تسجيل التدنية، إن وجدت، عن طريق المؤونة (يقصد بالمؤونة بالنسبة لعناصر الأصول "خسارة القيمة")
التغيير في الطريقة المحاسبية	
<ul style="list-style-type: none"> - كل التسويات الناجمة عن تغيير في الطريقة المحاسبية تحمّل إجباريا على رؤوس الأموال الافتتاحية - لا بد من اتخاذ إجراءات خاصة 	<ul style="list-style-type: none"> - لا بد من تسجيل العيب في النتائج حتى يصبح قابل للاقتطاع (عيب أو مؤونة مسجل في رؤوس الأموال غير قابل للاقتطاع) - كل عملية تؤدي إلى الزيادة في الوضعية الصافية

خاضعة ضريبيا	
التحيين	
تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة الإسمية	- التطبيق الإجباري للتحيين إذا كان له أثر ذو أهمية معتبرة، بالنسبة للمؤونات والمنتوجات والخصوم، وتكلفة إدخال التثبيات، وتحديد تدفقات الخزينة (من أجل حساب تدييات محتملة).
المنافع الممنوحة للمستخدمين	
- على العموم، الالتزامات المتعلقة بالتقاعد والمنافع التي تلي التوظيف لا تفسح المجال لمؤونات قابلة للاقتطاع	- التسجيل المحاسبي إجباريا على أساس قاعدة تحيين منافع المستخدمين: * منافع قصيرة الأجل؛ * منافع طويلة الأجل؛ * تعويضات نهاية عقد العمل؛ * تسجيل المؤونات الخاصة بها
عقود التمويل الإجباري	
- الإيجارات المتأتية من عقود الإيجار التمويلي تسجل محاسبيا كأعباء عند المستأجر، وتسجل كمنتوجات عند المؤجر، كما هو معمول به فيما يتعلق بالإيجار العادي	- التسجيل عند المستأجر كأصل أو كخصم وكأنه قام بعملية اقتناء؛ - المؤجر يسجل محاسبيا كذمة مالية (حقوق) تقيم بالقيمة العادلة للعنصر المعني بالإيجار
الضرائب المؤجلة	
- لا وجود لأي أثر على النتيجة الخاضعة جباثيا بالنسبة ل: * خصوم الضرائب المؤجلة (ضرائب واجبة الدفع خلال الدورات اللاحقة) * أصول الضرائب المؤجلة (ضرائب قابلة للتحويل خلال الدورات اللاحقة) - التشريع الضريبي لا يعترف بالضرائب المؤجلة (التسوية تكون خارج المحاسبة)	- إلزامية التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة في النتيجة الصافية للدورة
عرض القوائم المالية	
عرض بنفس الطريقة لكل المؤسسات (الحزمة الجباثية) ضروري هناك ضرورة تكييف الحزمة الجباثية مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية والإبلاغية المالية	معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية لا تقترح شكل معين وإنما تؤكد على حد أدنى من المعلومات ¹ ، وهو شأن النظام المحاسبي المالي الذي تبناها لكنه رغم ذلك، اقترح قوائم بشكل ومعلومات معينة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مراجع قانونية وعلمية يذكر منها:

- **قوانين المالية 2010 و 2012 و 2014 وقوانين المالية التكميلية 2009 و 2010**، مراجع سابقة؛

- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، مرجع سابق؛

- Conseil national de la comptabilité (2014) : **Manuel de comptabilité financière**, ENAG édition, Alger, OP Cit

- **الجريدة الرسمية 19 بتاريخ 25 مارس 2009**، المتضمنة القرار المؤرخ في **26 جويلية 2008** يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

¹ - Ridha Zarrouk (2013) : **IFRS 2013**, sans maison d'édition, Tunisie, P 32/33

ج - تحليل أثر الجهود التشريعية الضريبية المبذولة للتوافق مع النظام المحاسبي المالي

- المادة 06 من قانون المالية التكميلي 2009¹

الالتزام بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي شرط عدم تعارضها مع القواعد الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، أي أن كل الأعباء والمنتجات المسجلة محاسبيا قابلة للاقتطاع وخاضعة جبائيا شرط عدم إلغاء ذلك من طرف قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو بمثابة إعطاء صيغة رسمية لمبدأ محتفظ به في الممارسة الضريبية والمتمثل في أن كل الجباية المباشرة للمؤسسات تعتمد على المحاسبة.²

- المادة 04 من قانون المالية التكميلي 2009³

الحد من التكفل بالمنتجات المنجزة في إطار عقد طويلة الأجل بطريقة نسبة التقدم في الأشغال فقط (رقم الأعمال المحقق في الدورة)، الأرباح في هذه الحالة سوف يصرح بها حسب رقم الأعمال المحقق خلال الدورة.

جنببت هذه المادة التصريح على أساس طريقة التصريح برقم الأعمال عند الانتهاء من الأشغال وهو مبدأ يؤدي إلى مخالفة مبدأ الفصل بين الدورات وتحمل عبء ضريبي في دورة واحدة لكنه عبء يتعلق بأكثر من دورة.

كما أن طريقة نسبة التقدم أدت إلى الإلزام القانوني بالنسبة للمؤسسات المعنية بمسك نظام حساب التكاليف والرقابة الداخلية للمصادقة على نسبة التقدم في الإنجاز.

- المادة 05 من قانون المالية التكميلي 2009⁴

التسجيل كعبء التثبيت الذي لا تتعدى قيمته 30.000 دج، والتسجيل كأصل التثبيت المتحصل عليه مجانا بالقيمة السوقية وإمكانية تشكيل مؤونة الخسائر.

وهي مادة بسطت التكفل محاسبيا وجبائيا بالعناصر ذات القيمة الضعيفة والتقليل من قيود تسيير ومتابعة الأملاك القابلة للاهلاك.

كما أن القواعد المطبقة عادة في احتساب الاهتلاك⁵ عدلت وأصبح الالتزام بالنسب التي تصدرها القوانين التنظيمية.

¹ - الجريدة الرسمية 44 بتاريخ 26 جويلية 2009 المتضمنة قانون المالية التكميلي 2009، مرجع سابق

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المواد 139 و 152 منه، مرجع سابق

³ - الجريدة الرسمية 44 بتاريخ 26 جويلية 2009، المرجع السابق

⁴ - المرجع نفسه

⁵ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 141، الفقرة 03 منه، المرجع السابق

- المادة 10 من قانون المالية التكميلي 2009¹

إخضاع فائض القيمة عن إعادة تقييم التثبيات وهذا في أجل أقصاه خمسة سنوات، كما أن الجزء من قسط الاهلاك الذي يفوق قيمة الاهلاك قبل إعادة التقييم سوف يعاد إدماجه في نتيجة الدورة.

- المادتين 08 و 12 من قانون المالية 2010²

اهلاك الأصول المكتسبة بالقرض الإيجاري وقابلية الاقتراع بالنسبة للمؤونات، وبحسب الاهلاك في القرض الإيجاري على فترة مساوية لمدة العقد.

يعتبر المستأجر المالك الاقتصادي للأصل بدلا من المقرض الذي كان يعتبر المالك القانوني قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

أما المؤونات التي هدفها الأخطار المترتبة عن عمليات القروض المتوسطة والطويلة الأجل لا تجمع مع باقي أنواع المؤونات.

- المادة 09 من قانون المالية 2010³

كيفية معالجة الإعانات والتي تدخل ضمن النتيجة الصافية لسنة تحصيلها:

✓ إعانات التجهيز تسترجع مع وتيرة أقساط اهتلاك التثبيات المعني، لكن جبائيا هناك إخضاع بدءا من $N + 1$ ، ما يؤدي تأجيل ضريبي؛

✓ إعانات الاستغلال والتوازن توجه للسنة المعنية بالإعانة لإخضاعها، لكن نص المادة يجعلها جبائيا خاضعة لدورة تاريخ تحصيلها، وهذا ما يؤدي إلى تأجيل ضريبي.

- المادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010⁴

منحت المادة مهلة للمؤسسات المالية من أجل تطبيق القواعد المتعلقة باهتلاك الاكتساب بعقد القرض الإيجاري مدتها ثلاثة (03) سنوات، أي إلى غاية 2012/12/31، وهذا ما أدى إلى العودة مؤقتا إلى مبدأ الملكية القانونية المخول للمؤجر بدلا من الملكية الاقتصادية المخول للمستأجر. باقي القوانين الصادرة، والتي سبق ذكرها في المباحث السابقة، ليست لها تأثير جدير بالذكر على النظام المحاسبي المالي والترابط مع النظام الجبائي الجزائري.⁵

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، مرجع سابق

² - الجريدة الرسمية رقم 78 بتاريخ 31 ديسمبر 2009، المتضمنة قانون المالية 2010، مرجع سابق

³ - المرجع نفسه

⁴ - الجريدة الرسمية 49 بتاريخ 29 أوت 2010، المتضمنة قانون المالية التكميلي لسنة 2010، مرجع سابق

⁵ - منصور بن عمارة (2014): تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 17

المطلب الثالث: الضرائب المؤجلة لمعالجة فوارق المحاسبة مع الجباية

إن الترابط بين المحاسبة والجباية لم يصدر له معيارا محاسبيا أو إبلاغيا ماليا دوليا من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى غاية سنة 2017، والجهود المتعلقة بالموضوع متواصلة وازدادت اهتماما، لكن هناك معالجة تسمح بالتقليل من الفوارق بين القاعدة الخاضعة جبايا والقاعدة المحاسبية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل".

أولا: نبذة عن المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل" كمصدر لمفهوم الضرائب المؤجلة

أ - مفهوم المعيار IAS 12 "الضرائب على الدخل"

تعتبر ضرائب الدخل من أهم المواضيع التي يتم تنظيم أمورها المحاسبية في الغالب بموجب تشريعات محلية، حيث تعتبر من الأمور السيادية المتعلقة بالدول والحكومات.¹ في سنة 1979 نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (IAS12) "ضرائب على الدخل" لأول مرة والمطبق رسميا بدءا من تاريخ 1981/01/01، وقد تم مراجعة المعيار لأول مرة في سنة 1996 ليطبق بدءا من 1998/01/01، ثم خضع لمراجعة جزئية في سنة 2000 ليطبق بدءا من 2001/01/01، وأخيرا في سنة 2016.² يطبق المعيار IAS 12 تماشيا مع التفسيرات الآتية³:

- تفسير معايير المحاسبة الدولية رقم 21 SIC "ضرائب الدخل - استرجاع تكلفة الأصول غير القابلة للاهلاك المعاد تقييمها"، وقد تم إلغاء هذا التفسير ودمجه في المعيار IAS 12 منذ تاريخ 2012/01/01؛
- تفسير معايير المحاسبة الدولية رقم 25 (SIC 25) "ضرائب الدخل - التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو مالكيها"؛
- تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رقم 07 (IFRIC 07) "تطبيق مبدأ مدخل إعادة تصوير القوائم المالية بموجب المعيار IAS 29 المتعلق بالإبلاغ المالي في الاقتصاديات النشطة التضخم".

¹ - خالد جمال الجعرات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مرجع سابق، ص 699

² - Robert Obert (2017) : pratique des normes IFRS, OP Cit, P 467

³ - خالد جمال الجعرات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 818 – 828
Voir aussi : Robert Obert (2017) : pratique des normes IFRS, OP Cit, P 27 et 56 – 58

في أغلبية دول العالم توجد تشريعات وقوانين ضريبية تحدد بشكل تفصيلي بنود الإيرادات الخاضعة لضريبة الدخل وتوقيت إخضاعها والمصاريف المقبولة لتنزيلها لغايات ضريبة الدخل وتوقيت تنزيلها (اقتطاعها)، ورغم التشابه الكبير بين المحاسبة المالية المبنية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الدول التي تبنت تلك المعايير، وبين التشريعات الضريبية لمختلف الدول في عملية تحديد وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات بينهما بسبب عدم تماثل مبلغ النتيجة الصافية المحاسبية والنتيجة الجبائية الخاضعة ضريبيا، وعلى العموم تنقسم الاختلافات إلى نوعين وهما¹:

النوع الأول: الاختلافات المؤقتة

هو الاختلاف في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية مثال ذلك عدم ترصيد الزبائن المشكوك فيهم نهائيا بسبب غياب قرار المحكمة الذي يفصل نهائيا في القضية وبالتالي ترصيد الزبون المعني لا يعتبر اقتطاع نهائي من النتيجة الخاضعة.

النوع الثاني: الاختلافات الدائمة

إن الإختلافات الدائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في الاعتراف ببعض الإيرادات والمصاريف سببها إعفاءات وإخضاعات بشكل دائم لأسباب اقتصادية واجتماعية.

ب - هدف وتعريفات ومصطلحات المعيار IAS 12

1- هدف و مجال تطبيق المعيار IAS 12

إن الضريبة الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تتعلق بعمليات الدورة المالية، ما يؤدي إلى تفرّع الضرائب زمنيا بسبب التسويات المحاسبية التي تصحح الأعباء والمنوتجات والأصول والخصوم لتحديد ما حسب دورتها أو تأجيلها، وهذا ما يطلق عليه بمصطلح "ضرائب مؤجلة أصول أو خصوم".²

يعالج المعيار IAS 12 محاسبي الضرائب على النتيجة على المستوى المحلي والدولي وعلى كل أنواع المؤسسات و الفروع و الشركات الزميلة المساهمة في نتيجة المؤسسة الأم.³

يهدف المعيار IAS 12 إلى توضيح المعالجة المحاسبية للأثار الجبائية الحالية (الضريبة المستحقة) والمستقبلية (الضرائب المؤجلة) للعمليات والأحداث خلال الفترة الجارية المسجلة محاسبيا في القوائم

¹ - محمد أبو نصار، جامعة حميدات (2016): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 203 - 204

² - Ahmed Ellech (2010) : normes IAS – IFRS, atelier sur le cycle d’exploitation, formation par l’ESSEM Alger Business school à BENAKNOUN, Alger, Algérie, P 06

³ - Zarruk Ridha (2013) : IFRS 2013, OP Cit, P 208

المالية للكيان، والتحصيل المستقبلي للقيمة المحاسبية للأصول أو التسديد المستقبلي للخصوم الواردة في قائمة الوضعية المالية (الميزانية).

يفرض المعيار IAS 12 على كل كيان التسجيل المحاسبي للآثار الجبائية عن العمليات والأحداث بنفس الكيفية التي تسجل فيها الأحداث والعمليات ذاتها كما يلي¹:

- بالنسبة للعمليات والأحداث المسجلة في النتيجة، كل الآثار الضريبية ذات العلاقة تسجل محاسبيا في النتيجة وتقدم في حساب النتائج للفترة؛
- بالنسبة للعمليات والأحداث المسجلة خارج النتيجة (يتعلق الأمر بعمليات تسجل في حسابات رؤوس الأموال دون تأثير على النتيجة مثل ذلك فارق إعادة تقييم التثبيتات الموجب)، تسجل الآثار الضريبية المتعلقة بها خارج النتيجة؛
- كذلك التسجيل المحاسبي لأصول وخصوم الضرائب المؤجلة في حالة تجميع المؤسسات* سوف يؤثر على مبلغ شهرة المحل (Goodwill) أو مبلغ الإيراد المؤجل المتأتي من عملية التجميع.

2- المصطلحات والتعاريف الواردة في المعيار IAS 12

- النتيجة المحاسبية: نتيجة المؤسسة الاقتصادية قبل اقتطاع الضريبة على النتيجة² والمعدة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛³
- النتيجة الجبائية: صافي الربح أو الخسارة المعد وفقا لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية، ويمثل قاعدة احتساب الضريبة المستحقة؛⁴
- الضريبة الحالية أو المستحقة: مقدار الضريبة على النتيجة الواجبة الدفع أو الاسترجاع، استنادا إلى النتيجة الجبائية للدورة المالية؛⁵

¹ - Zarrouk Ridha (2013) : **IFRS 2013**, OP Cit, P 208 – 209

Voir aussi : * **Normes IAS 12 'impôt sur le revenu'** , focus IFRS, traduction française, IASB.ORG, page consultée le 30/05/2017 à 16h40

Egalement : * Didelot Laurent & odile Barbe (2010) : **maitriser les IFRS**, 5^e édition, groupe revue fiduciaire, Paris, P 314

* للتعلم أكثر في الموضوع، الاطلاع على معيار الإبلاغ المالي IFRS 03 "إندماج الأعمال"

² - Benkasi Mohamed (2009) : **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Berti éditions, Alger, P 126

³ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات (2016): **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 208

⁴ - Catherine Maillet – Baudrier & Anne le Manh (2007) : **normes comptables internationales IAS/IFRS**,

Berti éditions, Alger, P 141

⁵ - المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، الفقرة الخامسة (05) منه، ترجمة جمعية المحاسبين القانونيين للمملكة العربية السعودية، مرجع سابق

- العبء أو المنتج الضريبي: القيم الواردة في حساب النتائج المحاسبي من مصروفات ومنتجات والمتضمنة لكل الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة؛¹
- ضرائب مؤجلة خصوم: الضرائب على النتيجة الواجبة الدفع في دورات مستقبلية استنادا إلى فوارق ضريبية مؤقتة؛²
- ضرائب مؤجلة أصول: مقدار الضرائب الواجبة الاسترجاع في الفترات المستقبلية.³
- فوارق دائمة وفوارق مؤقتة:⁴ إن القواعد المطبقة محاسبيا وضريبيا في الاعتراف بالأعباء والمنتجات التي تحدد النتيجة قاعدة الضريبة، تختلف وتؤدي إلى فروقات تتجم عنها ضرائب مؤجلة على الأصول أو على الخصوم أو كلاهما، وتنقسم الفروقات إلى نوعان:
 - ✓ فروقات دائمة أو نهائية، وهي أعباء غير قابلة للاقتطاع (الغرامات، طوابع السفر، هبات تتعدى السقف المسموح به ... الخ) أو منتجات غير خاضعة (أرباح مساهمات مثلا) بشكل نهائي؛
 - ✓ فوارق مؤقتة، وهي الفرق بين فترة الاستحقاق الجبائي وفترة الاعتراف المحاسبي (مثلا: مؤونة لضمان مسجلة في نهائية الدورة N (غير قابلة للاقتطاع جبائيا) تستعمل لمواجهة أشغال تتعلق بنقائص احتجّ ضدّها الزبائن في N + 1 (قابلة للاقتطاع الجبائي في N + 1).

ثانيا: الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

إن مصدر النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بموضوع الضرائب المؤجلة هو المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، وبالتالي نصادف نفس التعاريف والمفاهيم الملخصة في الفرع السابق من الدراسة الحالية.

أ - الضرائب و الإخضاعات المؤجلة

فرض الضرائب المؤجلة طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها،⁵ كما أن الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية.⁶

¹ - Stéphane Brun (2006) : **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, collection Business, Paris, P 348

² - Zarrouk Ridha (2013) : **IFRS 2013**, OP Cit, P 210 – 211

³ - خالد جمال الجعرات (2017): **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سابق، ص 701

⁴ - Zarrouk Ridha (2013) : **IFRS 2013**, OP Cit, P 210 – 211

⁵ - **الجريدة الرسمية 19 المؤرخة في 25 مارس 2009** المتضمنة النظام المحاسبي المالي، الفقرة 1.134 منه، مرجع سابق، ص 18

⁶ - **الجريدة الرسمية 19 المؤرخة في 25 مارس 2009** المتضمنة النظام المحاسبي المالي، الفقرة 2.134 منه، مرجع سابق، ص 18

نميز إذا بين ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.

ب - الضرائب المؤجلة أصول و خصوم

إن حسابات "الضرائب المؤجلة" موجهة لتسجيل مبالغ الضرائب المؤجلة المحددة حسابيا عند نهاية كل دورة على أساس التشريع الضريبي المطبق عند ذلك التاريخ دون حساب للتحيين ونتاجة عن¹:

- اختلال زمني بين الاعتراف بمنتوج أو مصروف في المحاسبة والاعتراف بها في القاعدة الجبائية؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة التأجيل في حالة احتمال دمجها في الأرباح الجبائية أو الضرائب المستقبلية؛
- إلغاءات وترتيبات وإعادة معالجة في إطار إعداد القوائم المالية الموحدة (الدمجة).

1- ضرائب الأصول المؤجلة

ضرائب الأصول المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للتحصيل في الدورات المستقبلية في إطار²:

- فروق زمنية قابلة للاقتطاع لأنها تنتج مبالغ قابلة للاقتطاع على ضريبة النتيجة برسم الدورات المستقبلية؛
 - التأجيل إلى الدورات اللاحقة لخسائر جبائية غير مستخدمة؛
 - التأجيل إلى الدورات اللاحقة لقروض الضرائب غير المستخدمة.
- عند إغلاق الدورة، يسجل أصل ضريبي مؤجل بكل الفروق الزمنية التي من المحتمل أن تؤدي لاحقا إلى تسجيل عبء أو منتوج ضريبي³.
- عند الإفصاح عنها في القوائم المالية، تفصل أصول الضرائب المؤجلة عن باقي الحقوق الجارية على الضرائب.

في النظام المحاسبي المالي، تظهر الضرائب المؤجلة أصول في الأصول غير الجارية كآخر بند يسجل⁴.

¹ - Conseil national de la comptabilité (2014) : **Manuel de comptabilité financière**, OP Cit, P 362

² - **Arrêté du 26 Juillet 2008**, paragraphe 134 – 02, alinéa 06, P 64

³ - Même ouvrage, paragraphe 134 – 02, alinéa 06, P 64

⁴ - **الجريدة الرسمية 19 بتاريخ 2009/03/25**، مرجع سابق، ص 28

2- ضرائب الخصوم المؤجلة

تتعلق الضرائب المؤجلة خصوم بمبالغ الضرائب على الأرباح المستحقة خلال الدورات المستقبلية¹ برسم الفروق الزمنية الخاضعة ضريبيا.² انطلاقا من مبدأ استقلالية الدورات ومبدأ مقابلة الأعباء إلى المنتوجات ومبدأ الحذر، خصم ضريبي مؤجل يسجل محاسبيا بالنسبة لكل الفروق الزمنية الخاضعة ضريبيا. عند الإفصاح عنها في القوائم المالية (الميزانية)، يظهر حساب الضرائب المؤجلة خصوم برصيده في الخصوم غير الجارية في المركز الثاني من البنود.³

3- ترحيل الخسائر الجبائية أو القروض الضريبية غير المستخدمة إلى الأمام

إن الخسائر الجبائية والقروض الضريبية قابلة للترحيل والتخصيص على أرباح الدورات المستقبلية في حالة احتمال توفر أرباح خاضعة ضريبيا كافية لدى الكيان، أو تكون متاحة لاستخدام مزايا الأصل الضريبي المؤجل⁴، ويسجل لها محاسبيا أصل ضريبي مؤجل.⁵

4- مراجعة الضرائب المؤجلة⁶

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأة، والمبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات).

5- الاختلافات الزمنية و الاختلافات الدائمة

الاختلافات تمثل الفروق بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم المفصح عنه في الميزانية وقاعدته الجبائية كما يلي⁷:

¹ - Stephan Brun (2006) : **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, OP Cit, P 149

² - **Arrêté du 26 Juillet 2008**, paragraphe 134 – 02, alinéa 6, P 64

³ - **الجريدة الرسمية 19 بتاريخ 25 مارس 2009**، مرجع سابق، ص 29

⁴ - Bruno Colmant et autres (2008) : **comptabilité financière et normes IAS/IFRS**, Pearson education, France, P 217

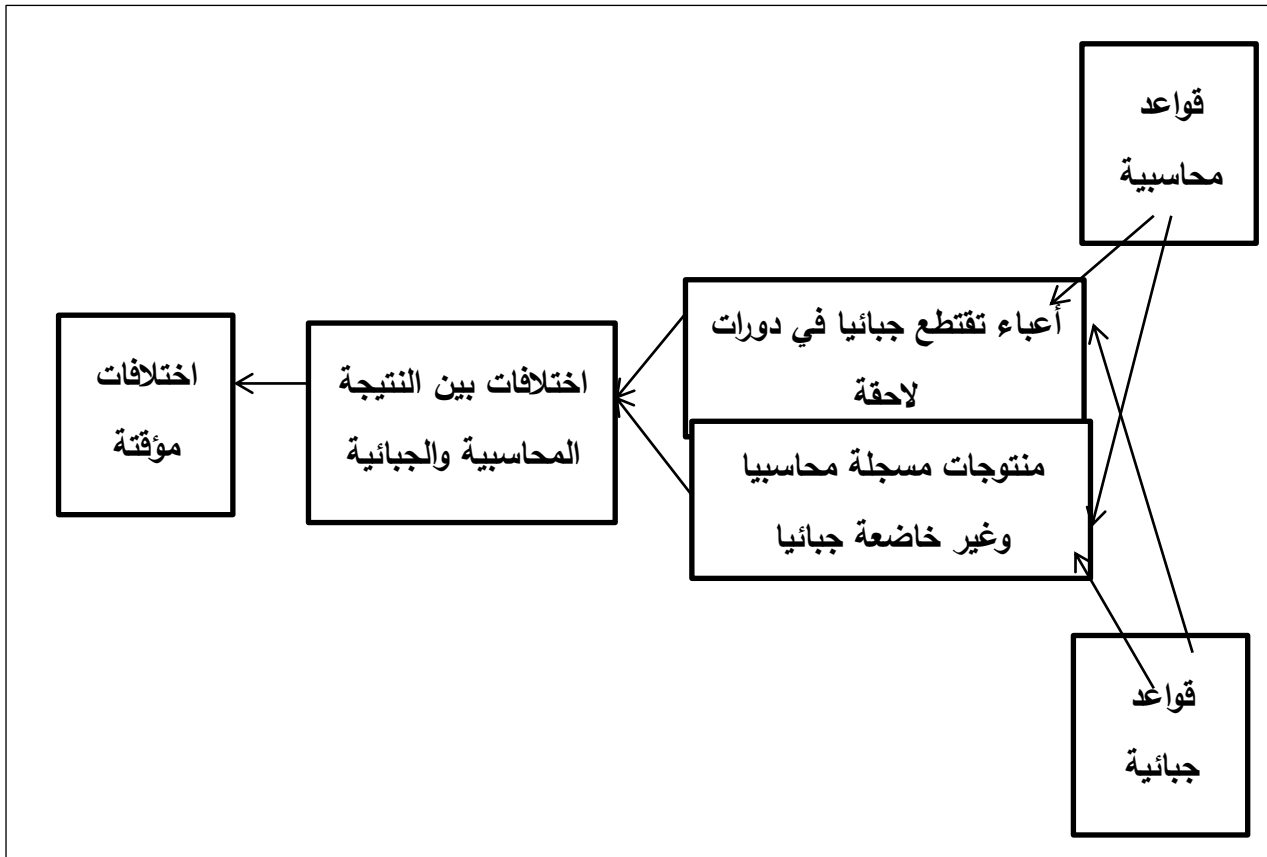
⁵ - **Arrêté du 26 Juillet 2008**, paragraphe 134, alinéa 3, OP. Cit, P 64

⁶ - Même référence, paragraphe 134.3, p 64

⁷ - Conseil national de la comptabilité (2014) : **Manuel de comptabilité financière**, OP Cit, P 364

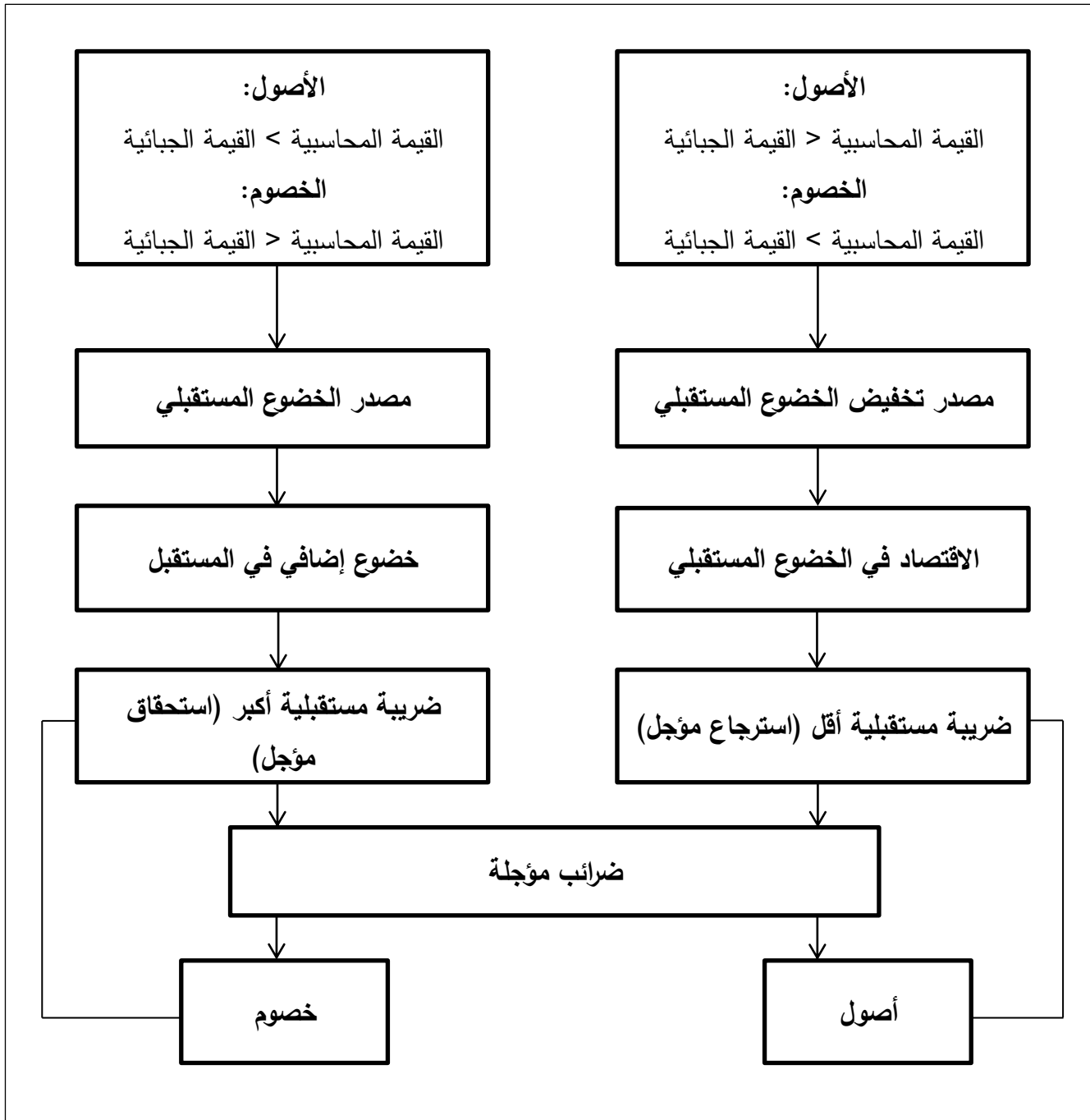
- ✓ اختلافات زمنية خاضعة: تمثل فروق تتجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة في تحديد النتيجة الخاضعة، أو الخسارة الجبائية، لدورات مستقبلية عند تحصيل القيمة المحاسبية للأصل أو تسديد القيمة المحاسبية للخصم؛
- ✓ اختلافات زمنية قابلة للاقتطاع: تمثل فروق تتجم عنها مبالغ قابلة للاقتطاع في تحديد النتيجة الخاضعة ضريبيا، أو الخسارة الجبائية، لدورات مستقبلية عند تحصيل القيمة المحاسبية للأصل أو تسديد القيمة المحاسبية للخصم؛
- ✓ اختلافات دائمة: تمثل أعباء غير قابلة للاقتطاع ومنتجات غير خاضعة ضريبيا نهائيا. وفيما يلي شكلين و جدول لتوضيح تحديد الضرائب المؤجلة على ضوء الاختلافات الزمنية أو الدائمة:

شكل رقم 6: الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والجبائية



Source : AFC El DJAZAIR (2008) : **les impôts différés, séminaire de formation sur SCF et les IAS/IFRS**, présentation de Salah Abci, P 03

شكل رقم 7: الضرائب المؤجلة



المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى المرجع السابق المذكور في الشكل السابق.

الجدول رقم 13: الضرائب المؤجلة أصول وخصوم

العنصر	بالنسبة لأصل	بالنسبة لخصم
قيمة محاسبية أكبر من القاعدة الجبائية	ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول
قيمة محاسبية أقل من القاعدة الجبائية	ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم

Source : Conseil national de la comptabilité (2014) : **Manuel de comptabilité financière**, OP Cit, P 364

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي

طبقا للنظام المحاسبي المالي تسجل الضرائب المؤجلة أصول أو خصوم محاسبيا بالنسبة ل الاختلافات المؤقتة أي التأجيل في التحصيل أو الاستحقاق الضريبي، ولا تسجل ضرائب مؤجلة محاسبيا بالنسبة للاختلافات الدائمة.¹

أولا: القواعد المحاسبية لمعالجة الضرائب المؤجلة طبقا للنظام المحاسبي المالي

صنف المشرع الجزائري الاختلافات بين المحاسبة والجبائية إلى ثلاثة فئات يتم معالجتها كما

يلي²:

أ- الاختلاف الزمني بين التسجيل المحاسبي لمنتوج أو عبء وإدماجه في النتيجة الضريبية لدورة لاحقة في مستقبل متوقع

1 - الأعباء المسجلة محاسبيا خلال الدورة N والقابلة للاقتطاع خلال الدورات اللاحقة

✓ قابلية العبء للاقتطاع كشرط أساسي لتوليد ضريبة مؤجلة، وهذا معناه أن إعادة إدماج الأعباء غير القابلة للاقتطاع، كالغرامات أو تجاوزات أسقف قابلية الاقتطاع على سبيل المثال، لن يؤدي إلى خضوع ضريبي مؤجل؛

✓ وجود فارق زمني بين المبلغ المسجل محاسبيا والمبلغ المقبول في الاقتطاع:

- تطبيق الاهتلاك المتزايد أو الاهتلاك المتناقص لتثبيتات تهتك جبائيا بالاهتلاك الخطي؛
- مؤونات الذهاب إلى التقاعد تظهر كقيم يعاد إدماجها جبائيا، لكن الأعباء التي شكلت من أجلها تلك المؤونات سوف تكون قابلة للاقتطاع لاحقا وهذا معناه أن القيم المعاد إدماجها تؤدي إلى تسجيل أصول ضرائب مؤجلة.

¹ - Ratiba Aoudjit (2012) : **le système comptable financier**, ENAG éditions, Alger, P 171

² - Ouvrage précédent, PP 171-172

2 - المنتوجات المسجلة محاسبيا خلال الدورة N والمسجلة في النتيجة الجبائية للدورات اللاحقة

✓ إعانات التجهيز الممنوحة لمؤسسات الدولة أو الجماعات المحلية لا تحتسب ضمن نتائج الدورة التي دفعت فيها الإعانات، وترحل إلى النتائج الخاضعة للضريبة بمبالغ متساوية على الدورات الخمسة (05) الموالية؛

✓ منتوجات مالية مرتبطة بالسداد المؤجل الاستحقاق.

ب- العجز الجبائي أو القروض الضريبية القابلة للتأجيل في حالة احتمال إدماجها في النتائج الجبائية أو في الضرائب اللاحقة في مستقبل متوقع، ويتعلق الأمر بـ:

✓ إمكانية الطرح من النتيجة الجبائية طبقا لمخطط الإطفاء الأصلي للمصاريف الإعدادية المسجلة في المحاسبة قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

✓ إمكانية التأجيل المتتالي للعجز على الدورات اللاحقة إلى غاية الدورة الرابعة التي تلي الدورة المعنية بالعجز.¹

ج- الإلغاءات وإعادة المعالجات التي تم إجراؤها في إطار إعداد قوائم مالية موحدة

✓ التوزيعات المقررة من النتائج، محتملة أم لا، متحكم فيها من طرف المجمع (حالة الشركات الموضوعية تحت المعادلة أو المدمجة بالتكافؤ) التي سوف تؤدي إلى ضرائب غير قابلة للاسترجاع تسجل لها ضرائب خصوم مؤجلة؛

✓ المصاريف المسجلة كأعباء على مستوى الشركات البننت (التابعة) والتي تمثل أصول قابلة للاهلاك على مستوى المجمع، تؤدي إلى تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تؤخذ بعين الاعتبار عند إعادة المعالجة للتوحيد وتحمل هذه المصاريف على الفرق بين القيمة المحاسبية المستعملة في عملية التوحيد والقيمة الجبائية (معدومة في هذه الحالة) للمصاريف ذاتها.

ثانيا: مدونة حسابات الضرائب المؤجلة

تسجل الضرائب المؤجلة كأعباء أو منتوجات وتدمج في حساب النتائج وتظهر في الميزانية²، وقد أعد النظام المحاسبي المالي مدونة الحسابات الآتية³:

- حساب 133 " الضرائب المؤجلة على الأصول "؛
- حساب 134 " الضرائب المؤجلة على الخصوم "؛

¹ - قانون المالية لسنة 2010، المادة 10 منه، مرجع سابق

² - Arrêté du 26/07/2008, paragraphe 134.2, OP Cit, P 47

³ - الجريدة الرسمية 19 بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 54

- حساب 692 " فرض الضريبة المؤجلة على الأصول "؛
- حساب 693 " فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم "؛
- حساب 155 " المؤونات للضرائب ".

القيود النموذجية¹

- الضرائب المؤجلة على الأصول

حساب مدين	حساب دائن	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
133	692	مبالغ الضرائب المؤجلة على الأصول فرض الضرائب المؤجلة على الأصول	مبالغ الضرائب على النتائج القابلة للتحصيل خلال الدورات المستقبلية (حالة عبء مسجل خلال الدورة وقابلية اقتطاعه خلال الدورات اللاحقة)
		تسجيل ضرائب مؤجلة على الأصول	

- الضرائب المؤجلة على الخصوم

حساب مدين	حساب دائن	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
693 1××	134	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم أموال خاصة	مبالغ الضرائب المستحقة للسداد خلال الدورات المستقبلية (حالة منتوج مسجل محاسبيا لكنه خاضع في الدورات المستقبلية)
		تسجيل ضرائب مؤجلة على الخصوم	

تسجل عند تسوية الضرائب المؤجلة تسجل نفس القيود السابقة في حالة الزيادة في قيمتها (بالفرق)،
وفي حالة الإلغاء منها أو الاسترجاع تسجل حسابات الضرائب المؤجلة في الجانب المعاكس.

- تسوية الضرائب المؤجلة للأصول بالإطفاء

حساب مدين	حساب دائن	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
692	133	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول ضرائب مؤجلة على الأصول	المبلغ الواجب إطفائه أو استرجاعه من الضريبة المؤجلة على الأصول المسجلة سابقا

¹ - J.O 19 du 25/03/2009, OP Cit, P 47

Egalement :

- Ratiba Aoudjit (2012) : **le système comptable financier**, OP Cit, P 173

- Conseil national de la comptabilité (2014) : **Manuel de comptabilité financière**, OP Cit, PP 370 – 377

- تسوية الضرائب المؤجلة للخصوم بالإطفاء

حساب مدین	حساب دائن	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
134	693	المبلغ الواجب إطفائه أو استرجاعه من الضريبة المؤجلة على الخصوم المسجلة سابقا	ضرائب مؤجلة على الخصوم فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم

في حالة إعادة تقييم التثبيات وتسجيل فرق موجب في حساب 105 " فرق إعادة التقييم " تسجل له
ضرائب مؤجلة خصوم مباشرة حتى لا تؤثر على حسابات النتائج كما يلي¹:

حساب مدین	حساب دائن	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
105	134	مبلغ الضريبة على فرق إعادة التقييم (معدل الضريبة المطبق)	فرق إعادة التقييم ضرائب مؤجلة على الخصوم

ثم يتم إطفاء مبلغ الضرائب المؤجلة على الخصوم بوتيرة الاهتلاكات التي تسجل دوريا على التثبيات
المعني بإعادة التقييم:

حساب مدین	حساب دائن	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	28	مخصصات الاهتلاك اهتلاك التثبيات	قسط الاهتلاك (في كل دورة)
134	693	ضرائب مؤجلة على الخصوم فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	إطفاء الضريبة المؤجلة على الخصوم المسجلة في ح/105 مع وتيرة الاهتلاكات من خلال حساب الضريبة على الفرق بين الاهتلاك الجديد (بعد إعادة التقييم) والاهتلاك السابق (قبل إعادة التقييم)

¹ - Conseil national de la comptabilité (2014) : **Manuel de comptabilité financière**, OP Cit, P 373 – 374

ثالثا: حالات تسجيل الضرائب المؤجلة

الجدول الموالي يلخص أهم الحالات التي تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة:

الحالة	وجهة النظر المحاسبية	وجهة النظر الجبائية
مصاريف البحث والتطوير	تعالج الأعباء أولا كأعباء (البحث) ثم تشيئات بشروط (تطوير منتج جديد مثلا) وقدرة قياس منافع المستقبلية ¹	أعباء البحث قابلة للاقتطاع أما مصاريف التطوير المثبتة تؤدي إلى تسجيل اهتلاكات وخسائر تؤثر لاحقا على الوعاء الضريبي، لكن جبائيا لا فرق بين المرحلتين وكل المصاريف أعباء قابلة للاقتطاع عند سقف معين فهناك اختلاف لاحقا في المعالجة يؤدي إلى ضرائب مؤجلة خصوم ²
التحيين	يستعمل عند تقييم المنتجات والأعباء والمؤونات والأصول عبر الزمن انطلاقا من مبدأ تغير قيمة النقود عبر الزمن. مصاريف التحيين تدرج كأعباء مالية والإيرادات كممتلكات مالية ³ والقاعدة المحينة و هي أساس القياس	الاعتراف بالتكلفة التاريخية والقيمة الاسمية عند التقييم ⁴ ، والقانون الجبائي لا يعترف بالمنتجات والأعباء المالية من التحيين لأنها اقتصادية. هناك اختلاف بين القاعدة المحينة والقاعدة الجبائية يؤدي إلى ضرائب مؤجلة
طرق الاهتلاك	تطبق الطريقة المناسبة لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل من بين أربعة طرق (ثابتة، متناقصة، متزايدة، وحدات الإنتاج)	الطريقة المعترف بها هي المتبعة أي الثابتة ⁵ أما الطرق الأخرى فبشروط، هذا يؤدي إلى اختلافات تسجل لها ضرائب مؤجلة
القيمة المتبقية	تطرح قبل حساب أقساط الاهتلاك	لا تطرح، وهذا يؤدي إلى اختلاف في القواعد التي يحسب منها الاهتلاك ومنه تسجيل ضرائب مؤجلة
منافع المستخدمين ⁶	تسجل لها مخصصات (منح الذهاب إلى التقاعد، ميداليات العمل...) لوجود التزام قانوني حالي وإمكانية تحديد قيمتها بمصادقية واحتمال خروج تدفقات مالية ⁷	أعباء مسجلة كمخصصات (مؤونات) غير مقبولة جبائيا إلى غاية تسديدها فعلا، فتسجل كأعباء في دورتها وهي بالتالي مؤونات يُعاد إخضاعها جبائيا ما يؤدي إلى اختلافات تسجل لها ضرائب مؤجلة على الخصوم ⁸
	الأصول المقتناة بعملة أجنبية تحول إلى العملة الوطنية بسعر الصرف الجاري عند العملية، وهي القيمة التي تظهر في الميزانية إلى غاية استهلاك وبيع وخروج الأصول أي بالتكلفة التاريخية وهي كذلك قاعدة حساب الاهتلاكات وخسائر القيمة للتشيئات. بالنسبة للديون والحقوق المسجلة بالعملة الأجنبية تحول بسعر الصرف عند	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل لأسعار الصرف لكن الأرباح الناجمة عنها غير خاضعة جبائيا إلى غاية التسديد الفعلي للدين أو التحصيل الفعلي للحق بسعر الصرف الجاري عند تاريخ العملية، وهذا الاختلاف يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة على الخصوم.

¹ - Ihaddadene Athmane (2009) : **la comptabilité financière selon IAS/IFRS et le SCF**, Mémoire pour obtention de Magister 'comptabilité', école supérieure du commerce, Alger, P 14

² - **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، مرجع سابق

³ - Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF – IFRS**, ITCIS, Alger, P 36

⁴ - **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، المرجع السابق

⁵ - المرجع نفسه، المادة 140 والمادة 147 منه، مرجع سابق

⁶ www.cnc.dz/Avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles relatif aux avantages octroyés au personnel, du 23/04/2013, site officiel du conseil national de la comptabilité, page consultée le 13/07/2016 à 18h00.

⁷ - **J.O 19 DU 25/03/2009**, OP Cit, P 47

⁸ - Medjoubi Abdessellem (2010) : **systeme comptable financier**, ISBN, Alger, P 173

	الاتفاق للعمليات التجارية وسعر الصرف عند الحصول على الأموال في حالة عمليات مالية ¹ وكل العناصر المعبرة عنها بعملة أجنبية (خزينة وديون وحقوق) التي سوف تحصل أو تسدد والتي توجد في الميزانية عند نهاية الدورة تصحح قيمها المسجلة بالتكلفة التاريخية من قبل على أساس سعر الصرف الجاري تطبيقاً لمبدأ القيمة العادلة ² والفوارق الناجمة عنها تؤدي إلى زيادة أو تخفيض القيم الأولية وتشكل أعباء ومنتجات مالية للدورة ³ في الحدود القانونية ⁴	تسويات آثار أسعار الصرف والتحويل
الخضوع الجبائي من حيث قابلية الاقتطاع لأعباء الإيجار أو الإخضاع لإيرادات التأجير لن يكون إلا عند التسديد أو التحصيل الفعلي خلال دورة حصول ذلك. ⁵ يؤدي اختلاف الإخضاع عن الاعتراف المحاسبي من حيث الدورة إلى إدراك ضرائب مؤجلة أصول.	مبدأ استقلالية الدورات وتحديد النتيجة لكل دورة يؤدي إلى حتمية تسجيل أعباء الإيجار المتعلقة بالدورة المحاسبية التي لم تسدد بعد والمعالجة نفسها للإيرادات التي لم تقبض بعد وتتعلق بالدورة الحالية من التأجير	الأعباء أو المنتجات على الإيجار الواجبة السداد أو المنتظرة التحصيل
النظام الجبائي الجزائري يجعل قابلية اقتطاعها في دورة سدادها وهذا ما يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة أصول ⁷	تسجل كأعباء في دورتها مقابل ديون واجبة الدفع لاحقاً عند إغلاق الدورة ⁶	العطل المدفوعة الأجر
عند نهاية الدورة تسجل تسويات محاسبية لإظهار الرسم على النشاط المهني على مبلغ فواتير أشغال البناء والخدمات التي لم تقبض دون التصريح به جبائياً (دون اقتطاعه)، حيث يتم اقتطاعه وترصيده عند تحصيل قيمة الفواتير وهذا ما يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة أصول، إضافة إلى التسجيل المحاسبي للرسم على النشاط المهني على مبالغ التسبيقات المستلمة من الزبائن التي لا يؤجل التصريح بها رغم استحقاقها فعلاً في دورة لاحقة وهذا موضوع تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم. السبب من المعالجات المحاسبية السابقة هو تعديل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي ⁸ : تغيير الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني كما يلي: - رقم الأعمال لمبيعات البضاعة هو التسليم القانوني أو المادي لها؛ - أشغال البناء وتقديم الخدمات هو التحصيل الكلي أو الجزئي للمبلغ.		الرسم على النشاط المهني
إيراد غير خاضع جبائياً إلى غاية تحصيل مبلغه فعلاً في دورة لاحقة، وهذا موضوع اختلاف تسجل له ضريبة مؤجلة خصوم	تسجل في نهاية الدورة لإدماجها في نتيجة دورتها كإيراد	المنتجات المالية (فوائد) المنتظر استلامها

¹ - **J.O 19 du 25/03/2009** portant arrêté du 26/07/2008, paragraphe 137-1 et 137-2, OP cit, p 18

² - Stephan Brun (2006) : **l'essentiel des normes comptables internationales**, OP Cit, P 75

³ - **J.O 19 du 25/03/2009**, paragraphe 137 – 4, OP Cit, P 18

⁴ - Rabah tafighoult (2015) : **le système comptable financier**, OP Cit, P 135 – 136

⁵ - **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، المادة 57 منه، مرجع سابق

⁶ - Rabah Tafighoult (2015) : **le système comptable financier**, OP Cit, P 131

⁷ - DGI.DZ, **liesse fiscale tableau numéro 09**, OP Cit, page consultée le 21/07/2016 à 16h40

⁸ - **قانون المالية لسنة 2012**، المادة المعدلة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق
كذلك: **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017**، المادة 217، مرجع سابق

تخضع جبايا في دورة استلامها مهما كانت الدورة التي استلمت من أجلها ²	تسجل محاسبا عند الحصول على وعد تقديمها في حساب المنتوجات الخاص بها أو كمنتوجات معاينة مسبقا إذا استلمت قبل حلول دورة استحقاقها ¹	إعانات الاستغلال والتوازن
لا يقبلها في تكلفة الأصل ويعتبرها أعباء مالية قابلة للاقتطاع، وهذا معناه الحصول على قاعدة محاسبية خاضعة للاهلاك مثلا أكبر من القاعدة الجبائية ومنه تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم بسبب أقساط الاهلاك	تضاف إلى قيمة الأصل المعني بها إذا استوفت شروط التقييم بمصدقية والحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لأنها في الأصل أعباء مالية ³	تكاليف القروض المثبتة
عند تحديد النتيجة الجبائية، تسجل كل الضرائب والرسوم المسجلة محاسبا وغير المدفوعة ⁴ . هذا يؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم لأنها ضرائب تسدد لاحقا	تسجل الأعباء الضريبية الواجبة الدفع في دورتها تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات وتماشيا مع إيراداتها، مثل ذلك نصادفه بكثرة على مستوى مؤسسة سونلغاز على سبيل المثال، لأنها تسجل في فواتيرها عدة ضرائب ورسوم سوف تسدد لاحقا (حقوق السكن، الحق الثابت، التطهير...)	ضرائب واجبة السداد

إضافة إلى الحالات الواردة في الجدول أعلاه، هناك حالات أخرى تؤدي إلى تسجيل الضرائب المؤجلة أصول أو خصوم بسبب الاختلافات الناجمة بين المحاسبة والجبائية نذكر منها:

- اختلاف مدة الاهلاك المحاسبية مع المدة الجبائية؛
- الترتيبات والمعالجات في إطار محاسبة المجمعات للحصول على النتيجة الجبائية الموحدة؛
- اعتماد الأصول المركبة طبقا للنظام المحاسبي المالي؛
- التسجيل الأولي لشهرة المحل (Goodwill)،... إلخ.

رابعاً: بعض التدابير المقترحة للحد من الأثر الجبائي بسبب تطبيق النظام المحاسبي المالي

إن الاختلافات المتعددة بين النتيجة الجبائية التي يحسب منها فعلا العبء الضريبي والنتيجة المحاسبية التي تؤخذ كقاعدة أساسية في تحديد الوعاء الضريبي وهذا ما يكرس مبدأ الترابط بين المحاسبة والجبائية، وبالرغم من وجود حل " الضرائب المؤجلة " للتصحيح هناك حلول تقترح في العناصر الآتية⁵:

¹ - Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF – IFRS, Manuel 01 : du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF**, ITCIS, Alger, P 130 – 131

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المادة 144 منه، مرجع سابق

³ - Chafik Messekddji (2015) : **Maitriser le SCF**, Berti éditions, Alger, P 88

Egalement : J.O 19 du 25 Mars 2009, paragraphe 126 – 02 et 126 – 03, OP Cit, P 13

⁴ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017، المواد 141 و 168 و 169 منه، المرجع السابق

⁵ - Nacer Azouani , Abderrahmane Oualikene : **divergences entre les règles comptables et les règles fiscales et solutions possibles**, OP Cit, P 188 – 194

Voir aussi :

- Assia Moula (Décembre 2016) : les impôts différés : **une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication – l'expérience de l'Algérie**, OP Cit, P 30 - 34

أ- تحسين مستوى الكفاءة الإدارية الجبائية

هناك ثلاثة (03) مبادئ عامة بمثابة دليل للإدارة الجبائية في أشغال عصنة الترسانة القانونية الجبائية من أجل الحد من الآثار الجبائية الناجمة عن تبني النظام المحاسبي المالي للمرجعية الدولية:

- المبدأ الأول: الحفاظ على الارتباط بين الجباية والمحاسبة

هناك نموذجين:

✓ الأول: نموذج الارتباط (فرنسا، إيطاليا، البرتغال، تونس، ...) وهو الحفاظ على العلاقة بين

الجبائية والمحاسبة أين النتيجة المحاسبية تمثل قاعدة تحديد النتيجة الجبائية؛

✓ الثاني: نموذج اللاترباط (الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، هولندا، الدانمارك ...)

يركز على انعدام الترابط بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إذ تحدد هذه الأخيرة دون

الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية. في هذا النموذج هناك أثر رجعي من الجباية على

المحاسبة، وهو مبدأ أكثر بساطة ويمنح أكثر أمن جبائي للمؤسسات ولإدارة الجبائية، على

الإدارة الجزائرية الجبائية أن تهتم به أكثر.

- المبدأ الثاني: الحيادية الجبائية

القضاء على آثار القواعد المحاسبية الجديدة والأكثر اعتبارا على الوعاء الضريبي بالنسبة للمؤسسات

وللإدارة الجبائية:

✓ بالنسبة للضريبة على الأرباح: كالتوزيع على خمسة (05) سنوات آثار التطبيق الأولي لطريقة

التثبيت بالتركيبية؛

✓ الحفاظ على مدة الاستعمال للتركيبية في حالة التفكيك وتشكيل اهتلاكات جبائية قانونية (في

حالة اختلاف المدة المحاسبية عن المدة الجبائية)؛

✓ التعبير كتابيا وبإصدارات رسمية عن المواقف الشفوية للإدارة التي تؤكد مبدأ الحيادية الجبائية

عند الانتقال إلى القواعد المحاسبية الجديدة.

إن المفاهيم المحاسبية التي مصدرها المرجعية الدولية والغائبة عن التشريع الجبائي من الضروري أن

لا تؤثر سلبا من الناحية الجبائية على المؤسسات.

- المبدأ الثالث: البساطة

الهدف منه تجنب التعقيدات الجبائية من جراء التطور المحاسبي للحد من المعالجات خارج المحاسبة

وهذا من خلال:

- ✓ تطبيق إجراءات جبائية أكثر تسامحاً للمؤسسات المتوسطة والصغيرة؛
- ✓ إعادة النظر في كفاءات تطبيق القواعد المحاسبية لأول مرة؛
- ✓ إجراءات تبسيط مفاهيمية نظرية كتحديد أسقف التثبيت بالتركيبية وإمكانية عدم إعادة تشكيل القيمة الأصلية، والاكتفاء بالقيمة التعويضية.

ب- تكييف قانوني للقواعد الجبائية مع النظام المحاسبى المالى

وهذا الحل يؤدي إلى إلغاء القاعدة الجبائية أو إلى تعديلها تماشياً مع قواعد النظام المحاسبى. من مزايا هذا الحل بساطته إذ نكتفي بجرد القواعد المحاسبية واستبدالها بقواعد جبائية خارج المحاسبة أو تعديلها. لكن من نقائصها أنها سوف تنقل الحزمة الجبائية ما يؤدي إلى حجم عمل إضافي، وبالتالي تكلفة إضافية بالنسبة للمؤسسات.

ت- تفادي القواعد الجبائية من خلال القيام بمعالجات محاسبية خاصة للحد من الآثار على

الخصائص النوعية للحسابات

وهو الحل الذي يعرف نوعاً من التطبيق على مستوى المؤسسات التي تهتم بموثوقية حساباتها وهي مبررة من خلال النظام المحاسبى المالى الذي تعدى مفهوم " المصادقية، والقانونية للحسابات " إلى مفهوم "الصورة الصادقة" ما أدى إلى السماح بعدم الالتزام بالقواعد المحاسبية الناجمة عن القواعد الجبائية.

في هذه الحالة، هناك إبقاء للقاعدة الجبائية مع تعديل ترجمتها المحاسبية، ما يؤدي إلى القضاء على الآثار على الحسابات.

من مزايا الطريقة أنها لا تحتاج إلى إصدارات أو نصوص جديدة للتطبيق، لكن عيوبها متعددة و منها:

- غير قابلة للتطبيق في كل الحالات؛
- رفض الإدارة في بعض الحالات لعدم المطابقة مع المعالجات المحاسبية المتعارف عليها.

ث- السماح للمؤسسات بمسك محاسبة متعددة القواعد

في هذا الحل، هناك مسك لمحاسبة بقواعد المحاسبة، ومحاسبة أخرى بقواعد القانون الضريبي، وهذا ممكن مع توفر وسائل الإعلام الآلي والمعلوماتية لدى المؤسسات، سوف تسمح هذه الطريقة منذ تسجيل العمليات لأول مرة بتحديد كل الاختلافات بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية وأخذها بعين

الاعتبار عند تسجيل العملية، وهذا يؤدي إلى معالجة مزدوجة دون أي إلغاء أو تسوية، معالجة طبقا للقاعدة المحاسبية وأخرى طبقا للقاعدة الجبائية. فنتحصل المؤسسة على دفاتر محاسبية وأخرى جبائية جاهزة في نفس الوقت.

من الملاحظ أن طريقة المعالجة المزدوجة تقدم مزايا عديدة من أهمها:

- ✓ احترام كل القواعد المحاسبية والجبائية؛
- ✓ القضاء على عيوب الحزمة الجبائية من خلال تقديم وثيقة واحدة مزدوجة التصريح نجد فيها المحاسبي والجبائي، وتتجنب العدد الكبير من وثائق الحزمة الجبائية.

خلاصة

أدى التوجه الدولي نحو عرض معلومة مالية بمعايير موحدة تجعلها قابلة للفهم والمقارنة والاستخدام في الأسواق المالية العالمية إلى تبني الجزائر نظام محاسبي مالي بمرجعية دولية بعدما طبقت النظام المحاسبي الفرنسي بعد الاستقلال ثم المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975. منذ سنة 2010 سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، أصبحت المعلومة المالية في الجزائر تولي الأولوية للواقع الاقتصادي على الشكلية القانونية لأن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يوجه اهتمامه للمستثمر بغض النظر عن القواعد الجبائية التي حسبه تبقى مستقلة عن القواعد المحاسبية لكن دون إهمال الترابط بينهما، وهذا العنصر الأخير الذي أدى إلى تحليل مدى توافق النظام الضريبي الجزائري مع المفاهيم المستحدثة للنظام المحاسبي المالي التي مصدرها المرجعية الدولية، لأن التشريع الضريبي الجزائري ساري المفعول منذ سنة 1992 ولا يعترف بعدة عمليات محاسبية.

إن الوعاء الضريبي يتحدد انطلاقاً من النتيجة المحاسبية بعد إجراء تصحيحات على أساس التشريع الضريبي السائد، وهذا ما يثبت الترابط، رغم الاختلافات، بين النظامين الضريبي والمحاسبي. وقد اجتهدت الهيئة الموحدة الوحيدة للمحاسبة في الجزائر المتمثلة في مجلس المحاسبة الوطني في التوافق بين الجباية والمحاسبة وتكييف القوانين الضريبية مع المستجدات المفاهيمية المحاسبية من خلال اجتهادات قانونية وتنظيمية تعتبر غير كافية والحل الفني والأنسب حالياً متمثل في استعمال تقنية الضرائب المؤجلة التي يقترحها النظام المحاسبي المالي مع غيابها عن التشريع الضريبي الجزائري المعمول به.

من ناحية أخرى، لا نركز على قصور تكييف النظام الضريبي مع النظام المحاسبي المالي فقط، لأن هذا الأخير تحصي له عدة نقائص مقارنة بالمعايير المحاسبية والإبلاغية المالية التي تبناها وهذا أساساً بسبب عدم تحيينه لأن مصدره المعايير الدولية لسنة 2003، لكن إلى غاية سنة 2017 مثلاً، نجد فيها عدة تعديلات وإضافات وحتى بعض الإلغاءات لم يأخذها النظام المحاسبي المالي بعين الاعتبار.

الفصل الرابع توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

تمهيد

لقد ارتأينا أن تدعم الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة بدراسة ميدانية، نسعى من خلالها إلى اختبار مدى توافق النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي والمفاهيم التي استحدثتها والمستوحاة من معايير المحاسبة وإعداد التقارير الدولية (IAS/IFRS) ومدى مطابقة النتيجة الجبائية مع النتيجة المحاسبية، ومدى مساهمتها في تفعيل الممارسة المحاسبية.

استنادا لمتطلبات الدراسة الميدانية، اعتمدنا أساسا على تقنيتين هما، المقابلة الشخصية والاستبيان، فمن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع، خاصة تلك المتعلقة بالبيئة التي يطبق فيها النظام الضريبي الجزائري، استخدمنا المقابلة الشخصية بهدف الحصول على معلومات من بعض موظفي الإدارة الضريبية من كل المستويات التعليمية و الإدارية.

ركزنا على طريقة الاستبيان عند تحليل النتائج بسبب ملاءمتها لأهداف البحث وقدرتها على تقديم معلومات من الميدان كفيلة بالإجابة عن تساؤلات البحث، وقد تم استخدام التقنيتين في إطار متكامل ساعدنا على تدارك أوجه القصور الذي واجهناه خلال قيامنا بإنجاز هذه الدراسة.

وعلى أساس ما تقدم، قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمديرية الولائية للضرائب - باتنة -

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: عرض الاستبيان

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمديرية الولائية للضرائب - باتنة -

ان المديرية العامة الولائية للضرائب لولاية باتنة تابعة لسلطة المديرية العامة للضرائب الجزائرية، كما أن هذه الأخيرة عنصر من عناصر هيكل وزارة المالية الجزائرية.

المطلب الاول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة ونشاطاتها

تم إنشاء مديرية الضرائب بباتنة ابتداء من تاريخ 1991/10/01 ، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم.

حدد مهام المديرية الولائية للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 وهي كالتالي:

- أولا: تأسيس الضريبة والرسوم بمختلف أشكالها؛
- ثانيا: تحصيل الضرائب والغرامات لصالح الخزينة العمومية؛
- ثالثا: معالجة الشكايات الجبائية؛
- رابعا: الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

المخطط الهيكلي

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، والقرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

- المديرية الولائية للضرائب؛
- مديريات فرعية؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قباضات الضرائب؛

1 - تنظيم المديرية الولائية والمديريات الفرعية للضرائب لولاية باتنة
الجدول رقم 14: تنظيم المديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة

الرقم	تنظيم المديرية	تنظيم مصالح المديرية الفرعية	تنظيم مصالح المفتشيات والقباضات	الاختصاص
1	المديرية الفرعية للوسائل	المديرية الفرعية		- تسيير الوسائل العامة، المالية والموارد البشرية.
		مكتب المستخدمين والتكوين		
		مكتب عمليات الميزانية		
		مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف		
2	المديرية الفرعية للعمليات الجبائية	المديرية الفرعية		- تأسيس الضريبة
		مكتب الجداول		
		مكتب الإحصائيات		
		مكتب التنظيم والعلاقات العمومية		
		مكتب التنشيط والمساعدة		
		مفتشية ضرائب موزعة على الدوائر 21 منها 08 على مستوى دائرة باتنة.		
مفتشية التسجيل والطابع	رئيس مفتشية؛ مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛ مصلحة المداخل والأشخاص الطبيعيين؛ مصلحة الجباية العقارية؛ مصلحة التدخلات.			
مفتشيتين للضمان والمراقبة للمعادن الثمينة	التسجيل والطابع الضمان، التحقيق والمراقبة.			
3	المديرية الفرعية للتحصيل	المديرية الفرعية		- تحصيل الضرائب، الغرامات و الرسوم.
		مكتب مراقبة التحصيل		
		مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله		
		مكتب التصفية		
		قباضة الضرائب موزعة على الدوائر 14 منها 04 على مستوى دائرة باتنة.		
		القابض		
		الوكيل المفوض للقابض		
مصلحة المحاسبة				
مصلحة المتابعات				
الصندوق				
4	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	المديرية الفرعية		- الرقابة الجبائية.
		مكتب البحث عن المعلومات الجبائية		
		مكتب البطاقية والمقارنات		
		مكتب المراجعات الجبائية		
		مكتب مراقبة التقييمات		
		فرقة التحقيقات الجبائية		
		فرقة التقويمات		
		محققي المحاسبة		
		محققي التقويمات		
5	المديرية الفرعية للمنازعات	المديرية الفرعية		- المنازعات الجبائية
		مكتب الاحتجاجات		
		مكتب لجان الطعن		
		مكتب المنازعات القضائية		
		مكتب التبليغ والأمر بالصرف		

المصدر: المديرية الولائية للضرائب لولاية باتنة

2- مفتشيات الضرائب

وهي وحدة تابعة لمديرية الضرائب للولاية حيث تحتوي هذه الأخيرة على العديد من المفتشيات وكل مفتشية تختص بنوع من الضرائب.

- مفتشيات خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- مفتشية خاصة بالضرائب غير المباشرة؛
- مفتشية خاصة بالطابع والتسجيل.

إلا أنه في أبريل 1994، ونظرا للتوسع الجغرافي الذي عرفته مدينة باتنة، وكذا كثرة المكلفين فقد تم إدماج هذه المفتشيات في مفتشية واحدة، كذلك فقد قسمت هذه المفتشيات تقسيما إقليميا بالإضافة إلى أنها تشمل كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتحتوي بالإضافة إلى مكتب رئيس المفتشية على المصالح التالية:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة جباية العقارات؛
- مصلحة التدخلات.

فيما يتعلق بمكتب رئيس المفتشية فإنه يقوم بالمهام التالية:

- تسجيل المراسلات سواء الواردة أو المرسلّة من وإلى المفتشية؛
 - استقبال التعليمات والجرائد الرسمية؛
 - تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة؛
 - تسيير المفتشية إداريا؛
 - التنسيق بين مختلف المصالح بالمفتشية؛
 - استقبال الموظفين وتزويدهم بالمعلومات اللازمة؛
 - تسجيل الجداول الاسمية.
- بالإضافة إلى المصالح الأخرى والمتمثلة في:

أ- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

ويتمثل دورها في:

- تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
- استغلال تصريحات المكلفين من أجل إعداد الحقوق الواجبة الدفع؛
- متابعة الملفات الجبائية وتسييرها؛
- المراقبة المحاسبية للمكلفين بالضريبة.

ب- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين

ويتمثل دورها في:

- استقبال التصريحات السنوية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي وإعداد أسس الضريبة؛
- معالجة المنازعات.

ت- مصلحة التدخلات

وتقوم بما يلي:

- زيارات دورية إحصائية؛
- إحصاء المكلفين بالضريبة؛
- القيام بمحاضر إثبات الوضعية الجبائية؛
- التنسيق المباشر مع المصالح الأخرى؛
- اكتشاف وتقييم النشاطات التجارية.

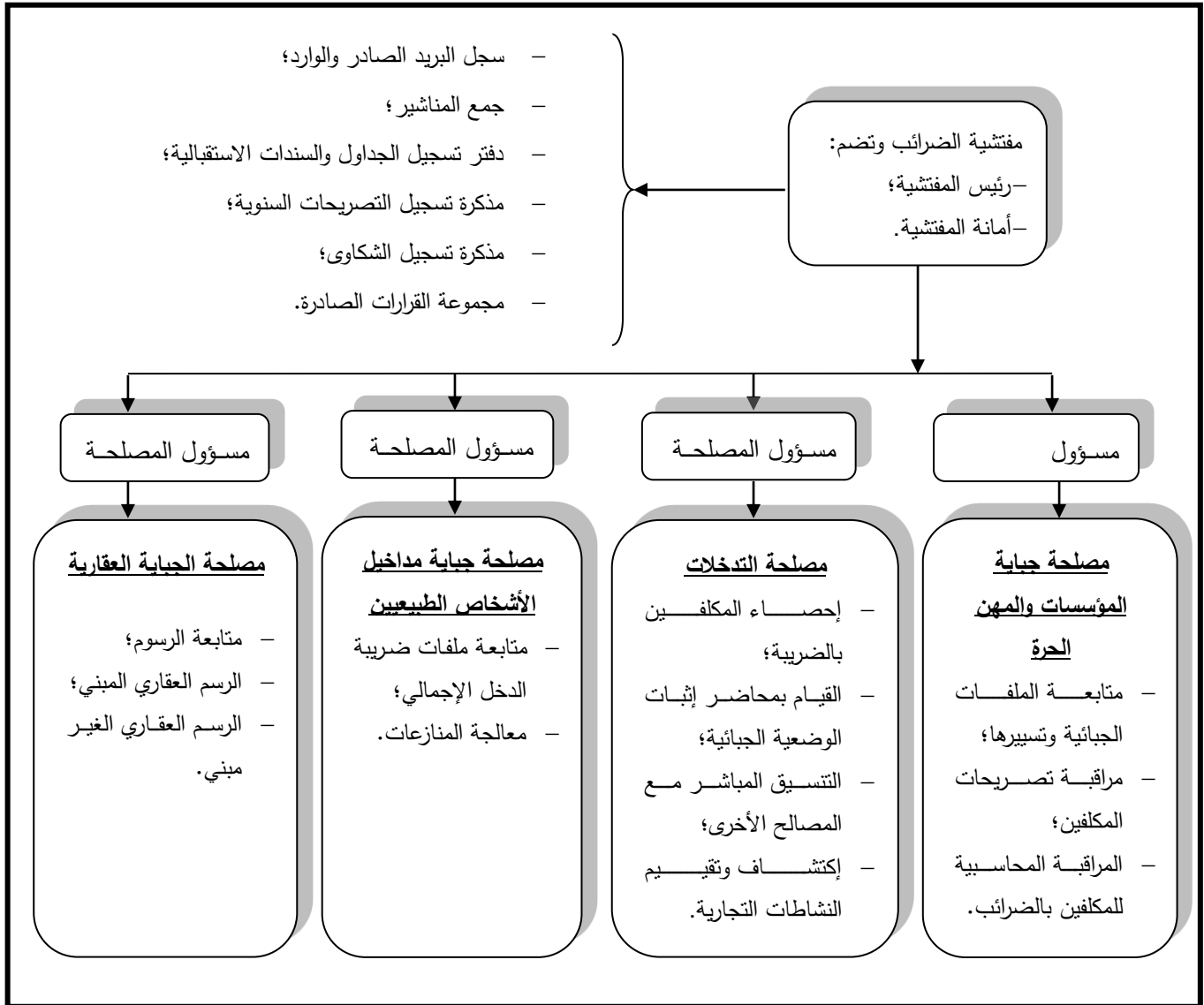
ث- مصلحة الجباية العقارية

وتقوم بما يلي:

- الرسوم العقارية على العقارات المبنية؛
 - الرسوم العقارية على العقارات غير المبنية.
- وفيما يلي نورد الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب:

شكل رقم 8: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب

(مفتشية قطاع بن بولعيد عين التوتة - باتنة - كنموذج)



مفتشية الضرائب قطاع بن بولعيد عين التوتة - باتنة -

المطلب الثاني: الهياكل المستحدثة

• مراكز الضرائب (Centre des impôts C.D.I)؛

• مراكز جوارية للضرائب (Centres à proximité des impôts C.P.I).

الهدف من إنشاء مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب غلق مفتشيات الضرائب في ديسمبر 2017 كآخر أجل و الانتقال إلى التعامل عن طريق مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب كما يلي :

- مراكز الضرائب بالنسبة للخضوع و التصريح عن طريق النظام الحقيقي؛

- المراكز الجوية للضرائب للخضوع و التصريح عن طريق النظام الجزائري.

أولاً: تنظيم مركز الضرائب

الجدول رقم 15: تنظيم مركز الضرائب لولاية باتنة

مركز الضرائب	تنظيم مصالح مركز الضرائب	الملاحظة
	رئيس المركز	مركز واحد -01- في طور
	I. المصلحة الرئيسية للتسيير	الإنجاز على مستوى ولاية
	1 المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي	باتنة.
	2 المصلحة المكلفة بجباية القطاع البناء والإشغال العمومية	
	3 المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري	
	4 المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات	
	5 المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة	
	II. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث	
	1 مصلحة البطاقات والمقارنات	
	2 مصلحة البحث عن المادة الضريبية	
	3 مصلحة التدخلات	
	4 مصلحة المراقبة	
	III. المصلحة الرئيسية للمنازعات	

	1	مصلحة الاحتجاجات
	2	مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية
	3	مصلحة التبليغ والأمر بالدفع
	.IV	القباضة (القابض)
	1	مصلحة الصندوق
	2	مصلحة المحاسبة
	3	مصلحة المتابعات
	.V	المصالح المشتركة
	1	مصلحة الاستقبال والإعلام
	2	مصلحة الإعلام الآلي والوسائل

المصدر : المديرية الولائية للضرائب - باتنة -

ثانيا: تنظيم المراكز الجوية للضرائب لولاية باتنة

الجدول رقم 16: تنظيم المراكز الجوية للضرائب لولاية باتنة

الملاحظة	تنظيم المركز الجوي للضرائب		المركز الجوي للضرائب
سبعة -07- مراكز جوية في طور الإنجاز	رئيس المركز		
	I	المصلحة الرئيسية للتسيير	
02 بياتنة	1	مصلحة جباية النشاط التجارية والحرفية	
	2	مصلحة الجباية الزراعية	
	3	مصلحة جباية المداخيل والممتلكات	
01 بيريكة	4	مصلحة الجباية العقارية	
01 مروانة	II	المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث	
01 عين التوتة	1	مصلحة البطاقات والمقارنات	
	2	مصلحة البحث والتدخلات	
	3	مصلحة المراقبة	
01 آريس	III	المصلحة الرئيسية للمنازعات	
	1	مصلحة الاحتجاجات	
	2	مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية	
01 المعذر	3	مصلحة التبليغ والأمر بالصرف	
	IV	القباضة (القابض)	
	1	مصلحة الصندوق	
	2	مصلحة المحاسبة	

	مصلحة المتابعات	3
	المصالح	V
	مصلحة الاستقبال والإعلام	1
	مصلحة الإعلام الآلي والوسائل	2

المصدر: المديرية الولائية للضرائب - باتنة -

باختصار، تلخص مراكز الضرائب و المراكز الجوية للضرائب المبرمجة على مستوى ولاية باتنة

كما يلي :

- 01 مركز للضرائب على مستوى دائرة باتنة؛
 - 07 مراكز جوية للضرائب موزعة كما يلي :
 - 02 دائرة باتنة :
 - ✓ باتنة 01 "بوزوران"؛
 - ✓ باتنة 02 "حملة 3".
 - 01 دائرة بريكة؛
 - 01 دائرة بمروانة؛
 - 01 دائرة عين التوتة؛
 - 01 دائرة المعذر؛
 - 01 دائرة أريس؛
- و قد وصلت نسبة الانجاز الى غاية نهاية سنة 2017 كالاتي :
- 01 مركز الضرائب على مستوى دائرة باتنة : وصلت نسبة الإنجاز به 100 / 100؛
 - المركز الجوي باتنة 01 "بوزوران" : إلغاء إنجاز المشروع بسبب نقص الموارد المالية من جراء الأزمة الاقتصادية التي أدت الى تقليص ميزانية الدولة؛
 - باتنة 02 "حملة 3" : وصلت نسبة الإنجاز به 100 / 100؛
 - 01 دائرة بريكة: وصلت نسبة الإنجاز به 100 / 100؛
 - 01 دائرة بمروانة: وصلت نسبة الإنجاز به 80 / 100؛
 - 01 دائرة عين التوتة: وصلت نسبة الإنجاز به 60 / 100؛
 - 01 دائرة المعذر: وصلت نسبة الإنجاز به 70 / 100؛
 - 01 دائرة أريس : إلغاء إنجاز المشروع بسبب نقص الموارد المالية من جراء الأزمة الاقتصادية التي أدت الى تقليص ميزانية الدولة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

تماشيا مع طبيعة الموضوع والمتعلق بالتطبيق الميداني للنظام الضريبي وفي ضوء التغيرات التي تشهدها الممارسة المحاسبية في الجزائر، وما لها من تأثير على المؤسسات الجزائرية وما يصحب هذا التطور من تشريعات وقوانين، وذلك سعيا لإعادة ترتيب وتنظيم الممارسة الضريبية والمحاسبية في الجزائر بما يتلاءم مع التوجهات العالمية، ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب.

المطلب الأول: أدوات الدراسة

سنستعرض من خلال هذا المطلب تفاصيل الأدوات المستعملة وكذا الكيفية التي تمت بها.

أولا: جمع الوثائق والمعلومات

في هذا الصدد حاولنا جمع أكبر عدد ممكن من الوثائق والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، وكل ما يتعلق بالنظام الضريبي في الجزائر، وباعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل وأثناء البحث، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- ✓ الجريدة الرسمية (المراسيم التنفيذية، القواعد القانونية...)
- ✓ القوانين الضريبية ومطويات المديرية العامة للضرائب؛
- ✓ ملتقيات وأبحاث علمية أنجزت في الجزائر؛
- ✓ مقالات منشورة على الأنترنت قام بها باحثون؛
- ✓ المجلات والدوريات.

ثانيا: المقابلات الشخصية

تستعمل المقابلات لشخصية من أجل مساعلة الأفراد بكيفية منعزلة، تسمح بأخذ معلومات كيفية بهدف التعرف العميق على الأشخاص المستجوبين، وهي من أفضل التقنيات من أجل اكتشاف الحوافز العميقة للأفراد واكتشاف الأسباب المشتركة لسلوكهم من خلال خصوصية كل حالة.

وانطلاقا من أهمية المقابلة الشخصية كمصدر من المصادر الرئيسية للمعلومات التي تتطلبها الدراسة الميدانية، قمنا باستخدامها من أجل تقصي معلومات حول مدى تكيف إجراءات التشريع الضريبي في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي والمفاهيم التي تبنها من معايير المحاسبة الدولية، وقد دار الحوار مع المستجوبين حول قابلية تطبيق النظام المحاسبي المالي ومدى علاقته بالتشريعات القانونية الضريبية كل حسب مجاله وحسب نطاق تأثيره وتأثره بالنظام الجديد، ويتمثل المستجوبون في إطار المقابلة الشخصية في فئتين أساسيتين تتمثلان في:

الفئة الأولى: الموظفون الذين لهم رتبة مفتش ومفتش رئيسي ومفتش مركزي ومفتش عام ونجد من بينهم المسؤولين.

الفئة الثانية: الموظفون الذين لهم رتبة أقل من مفتش.

المطلب الثاني: إطار الدراسة

بعد ما قمنا في المطلب السابق بتحديد أدوات الدراسة الميدانية، نقوم الآن بالتقرب أكثر من الواقع، وذلك بالتعرف على مجتمع الدراسة المتعلق بتقنية الاستبيان، عينتها وحدودها.

أولاً: مجتمع الدراسة وعينتها

يضم مجتمع الدراسة الأطراف الفاعلة في مجال الضريبة والمحاسبة (المنتظمون إلى الفئات المحددة سابقاً)، أما بخصوص عينة الدراسة فلم يتم تحديد حجمها بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، قمنا بتوزيع 70 استمارة عن طريق التسليم والاستلام المباشر أي استمارة الملاءم الذاتي، و30 استمارة تم ملؤها بطريقة مباشرة، حيث تمكنا من الحضور لحظة ملاءم الاستمارة من طرف المستجوبين ومقابلتهم، وهو ما يعرف بالاستمارة بالمقابلة، وفي هذه الحالة تمكنا من الحصول على معلومات أكثر تتعلق بإجابات المستجوبين في حالة وجود أي غموض قد يكتنف إجاباتهم.

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على جميع الاستمارات 30 التي تم ملؤها بطريقة الاستمارة بالمقابلة، أما استمارات الملاءم الذاتي فقد احتفظنا من أصل 70 استمارة على 54 استمارة فقط، حيث استبعدت الاستمارات المتبقية نتيجة للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها، ضف إلى ذلك الاستمارات المفقودة، والجدول التالي يوضح مجموع استمارات الاستبيان.

الجدول رقم 17: مجموع استمارات الاستبيان. الوحدة: %

النسبة المئوية	العدد	البيان
100	100	إجمالي الاستمارات الموزعة
7	7	عدد الاستمارات المفقودة
9	9	عدد الاستمارات الملغاة
84	84	إجمالي الاستمارات

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان

ثانياً: خصائص العينة

من أهم الخصائص الديموغرافية للعينة التي شاركت في الإجابة على الاستبيان عن طريق التطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة لدينا:

1- الجنس

الجدول أدناه يوضح طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان:

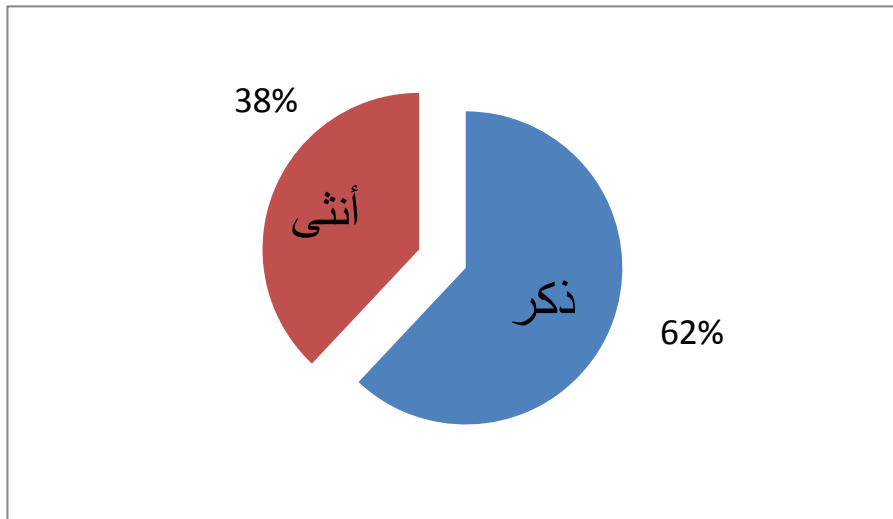
الجدول رقم 18: تصنيف أفراد العينة تبعاً للجنس.

النسبة %	التكرار	البيان
62	62	ذكر
38	38	أنثى
100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الاهتمام بموضوع الضريبة وعلاقتها بالمحاسبة للذكور أكثر من الإناث، وهذا راجع إلى طبيعة الموضوع والتخصص التي تستهوي فئة الذكور أكثر من الإناث وهذا رغم كون حاملي الشهادات الجامعية في المجال تمثل نسبة الإناث فيهم أكثر من الذكور.

شكل رقم 9: نسبة أفراد العينة تبعاً للجنس.



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان.

2- العمر

من خلال تفحصنا للاستمارات تبين لنا أن أصغر فرد يبلغ من العمر 23 سنة، وعلى هذا الأساس قمنا بتشكيل ثلاث فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى للذين تتراوح أعمارهم ما بين 23-35 سنة، والفئة الثانية الذين تتراوح أعمارهم ما بين 35-45 سنة، والفئة الثالثة والأخيرة تتجاوز أعمارهم 45 سنة، والجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها:

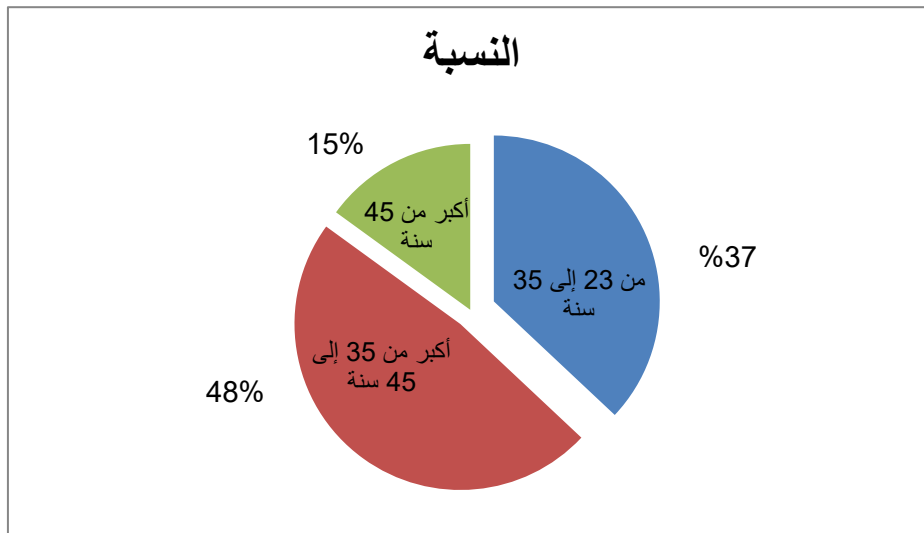
الجدول رقم 19: تصنيف أفراد العينة تبعاً للمدى العمري

النسبة المئوية	التكرار	البيان
37	37	من 23 إلى 35 سنة
48	48	أكبر من 35 إلى 45 سنة
15	15	أكبر من 45 سنة
100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ وجود تباين بين أفراد العينة المستجوبة والمتداولة ما بين 23-45 سنة على العموم، وقد كانت النسبة الكبيرة عند الفئة الثانية بنسبة 48% والتي تمثل الموظفين الذين يشغلون مناصب المسؤولية وذوي الرتب العليا، أي من رتبة مفتش رئيسي إلى مفتش عام، تليها الفئة الأولى بنسبة 37% والتي تمثل الذين لهم أكبر خبرة لكن دون مناصب مسؤولية لأن توظيفهم كان على أساس المستوى الثانوي أو المتوسط آنذاك وبالتالي، رتبهم لا تتعدى غالبيتها رتبة مفتش، والشكل البياني الآتي يوضح توزيع أفراد العينة.

شكل رقم 10: نسبة أفراد العينة تبعاً للمدى العمري



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان.

3- المؤهل العلمي

قام الباحث بإيجاد التكرار والنسبة المئوية للمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة، والجدول رقم (20) التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 20: التكرار والنسبة المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

أقل من مفتش		مفتش وما فوق		الفئة المؤهل العلمي
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
32,38%	11	74%	37	من بكالوريا إلى ماستر
0%	0	8%	4	ماجستير وما فوق
67,62%	23	18%	9	غير ذلك
100%	34	100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات الواردة في الاستبيان.

تشير نتائج الجدول (20) إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي محصور بين شهاد البكالوريا والماستر، وقد ركزنا على المؤهل العلمي لخصر الدراسة على عينة لها أكثر دراية من غيرهم.

4- الخبرة المهنية

بعد تفحص الاستثمارات قمنا بتوزيع سنوات الخبرة على خمسة (05) فئات عمرية، حيث حددت كما يلي :

- الفئة لأولى للأفراد دون 05 سنوات من الخبرة؛
- الفئة الثانية فتضم الأفراد الذين تتراوح خبرتهم ما بين 05 و 10 سنوات؛
- الفئة الثالثة للأفراد الذين تتراوح خبرتهم ما بين 10 و 20 سنة خبرة؛
- أما الفئة الرابعة فتضم الأشخاص الذين لديهم خبرة تفوق 20 سنة؛
- تضم الفئة الأخيرة الأفراد الذين ليس لديهم خبرة مهنية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

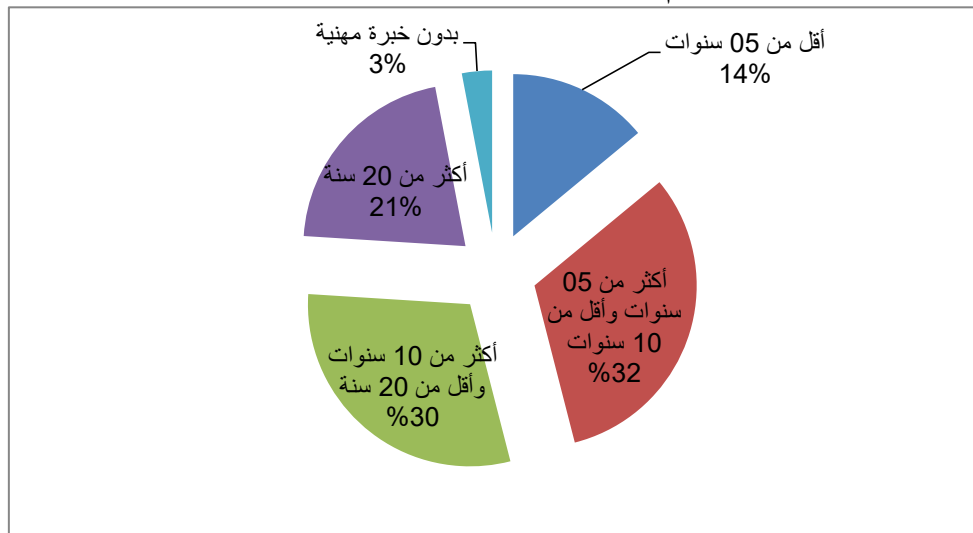
الجدول رقم 21: تصنيف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

النسبة	التكرار	البيان
14	14	أقل من 05 سنوات
32	32	أكثر من 05 سنوات وأقل من 10 سنوات
30	30	أكثر من 10 سنوات وأقل من 20 سنة
21	21	أكثر من 20 سنة
3	3	بدون خبرة مهنية
100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة لهم خبرة مهنية تجاوزت 05 سنوات وهذا ما يفسر تقارب الآراء والمعلومات المكتسبة الذي أدركناه أثناء قيامنا بعملية الاستجواب، والشكل التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

شكل رقم 11: نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على استمارات الاستبيان.

5- دائرة العمل

من أجل معرفة دوائر العمل التي تنتمي إليها أفراد العينة تم تقسيمها إلى المفتشيات التي تنتمي إليها إداريا طبقا للتوزيع الرسمي لمديرية الضرائب لولاية باتنة، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 22: توزيع أفراد العينة حسب المفتشية التي ينتمون إليها.

النسبة	التكرار	المفتشية / الإدارة
30	30	المديرية العامة
12	12	مفتشية كشيدة باتنة
11	11	مفتشية 05 جويلية باتنة
11	11	مفتشية بوعقال باتنة
10	10	مفتشية 20 أوت باتنة
08	08	مفتشية دائرة تازولت
05	05	مفتشية دائرة سريانة
06	06	مفتشية دائرة عين التوتة
07	07	مفتشية دائرة مروانة
100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان.

نلاحظ أن النسبة الأكبر من المستجوبين تنتمي من الأكبر إلى الأصغر كما يلي :

- الإدارة العامة؛
- المفتشيات التابعة لولاية ودائرة باتنة؛
- باقي الأفراد المستجوبين عددهم محدود بسبب كونهم ينشطون على مستوى دائرة عدد الخاضعين ضريبييا فيها محدود مقارنة بمقر الولاية.

المطلب الثالث: حدود ومشاكل الدراسة

عند القيام بالدراسة الميدانية واجهنا حدود ومشاكل كما يلي:

أولا: حدود الدراسة

1- الحدود الزمنية

ارتبطت الدراسة الميدانية بمجال زمني، حيث امتدت ثمانية (08) أشهر (في الفترة الواقعة ما بين نهاية شهر أكتوبر من سنة 2016 إلى غاية شهر ماي من سنة 2017).

2- الحدود البشرية

تستند هذه الدراسة إلى إجابات الأفراد العاملين في مجال الضرائب في المصالح والمفتشيات للضرائب المكونة للعينة، والشاغلين لمناصب مختلفة في رتب مختلفة.

3- الحدود الموضوعية

اهتمت هذه الدراسة بالمحاور والمواضيع المرتبطة أساسا بموضوع البحث محل الدراسة، تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها.

ثانيا: مشاكل الدراسة

لم تخل الدراسة الميدانية من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، إلا أنها لم تؤثر على قابلية استخدام المعطيات الواردة ضمن الاستمارات في التحليل والمعالجة وفق بعض الأساليب الإحصائية الملائمة، وتتمثل أهم هذه المشاكل والقيود في النقاط التالية:

- ✓ التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة سواء من خلال الرفض النهائي لملاً الاستمارة، أو من خلال تقديم إجابات مضللة؛
- ✓ تماطل بعض أفراد العينة في إرجاع الاستمارات، وذلك ما أجبرنا على العودة إلى مقر المفتشيات والمديرية العامة عدة مرات من أجل استرجاع الاستمارة؛
- ✓ نقص الخبرة وأحيانا المعرفة التي يحوزها المستجوب والتي تمكنه من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد، ذلك ما استدعى المرور بأكثر من فرد من المؤسسة الواحدة؛
- ✓ الغياب والانشغال المتكرر للمسؤولين (رؤساء المصالح، رؤساء المكاتب،... إلخ) أثناء بعض الزيارات التي قمنا بها بسبب التزاماتهم المهنية؛
- ✓ هاجس السرية والتكتم الذي طبع سلوك بعض الإطارات و الموظفين؛
- ✓ انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجدنا، الأمر الذي حال دون قيامهم بتقديم التوضيحات اللازمة في حال اللبس أو الغموض الذي يكتنف إجاباتهم.

المطلب الرابع: تحليل أداة الدراسة

أولا: محددات الدراسة وتوصيات للدراسة المستقبلية

لا توجد دراسة علمية كاملة، وبالتالي فإن كل دراسة علمية تحتوي على محددات وقصور قد تؤثر على النتائج المستمدة من هذه الدراسة وتعميمها. ولكن هذه المحددات يمكن أن تكون مصدر قوة وفرصة للبحوث المستقبلية لتغطيتها، وهذه الدراسة ليست استثنائية من دون الدراسات الأخرى بحيث لا يكون لها محددات، علما بأن محددات هذه الدراسة كانت كما يلي:

1. تتحدد نتائج الدراسة الحالية بصدق وثبات الأدوات المستخدمة فيها وموضوعية أفراد عينة الدراسة بالإجابة عليها، ولكن للتخفيف من أثر هذا المحدد فقد كان الباحث متواجدا أثناء تعبئة كثير من

الاستبانات من قبل المشاركين في هذه الدراسة وذلك للإجابة على أية أسئلة قد تكون غير واضحة وغير مفهومة لدى المستجيبين.

2. تقتصر نتائج الدراسة الحالية على موظفي الإدارة الضريبية فقط دون غيرهم.
3. اقتصرت الدراسة الحالية على رأي الموظفين الموجودين في ولاية باتنة وذلك لصعوبة تغطية ولايات أخرى، وهذا المحدد يشكل فرصة للأبحاث المستقبلية لتغطية كافة التراب الجزائري ولذلك يوصي الباحث المهتمين والباحثين في المستقبل بتغطية مناطق أخرى داخل الوطن.
4. لقد تم اختيار العينة بناء على طرق اختيار العينات غير الاحتمالية وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة قد لا تعبر عن آراء كافة مجتمع الدراسة، ولكن خبرة الباحث في مجال عمل الضريبة والمحاسبة لفترة طويلة تشير بأن هذه النتائج من الممكن تعميمها على كافة مجتمع الدراسة بسبب أن موظفي إدارة الضرائب يخضعون لدورات تكوينية، وبالتالي فإن المفاهيم لديهم متقاربة إلى حد ما، وكذلك ينتقلون بين مختلف مفتشيات الولاية.

ثانياً: صدق الأداة

تم التحقق من صدق هذه الأداة بالطريقتين التاليتين:

1. تم عرضها على عدد من المحكمين المختصين بمجال الضريبة والمحاسبة والقياس والتقويم والإحصاء، لإبداء رأيهم في مدى شموليتها من ناحية، ومدى ملاءمتها لقياس الغرض الذي أعدت لأجله من ناحية أخرى، وتبين من هذه الآراء أن هذه الأداة تتمتع بالصدق الظاهري.
2. تم إيجاد صدق البناء لهذه الأداة بحساب معامل الارتباط بين علامات أفراد العينة الأولية على كل مجال من المجالات الثلاثة والعلامة الكلية على الأداة والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 23: معاملات ارتباط المجالات الثلاثة بالعلامة الكلية ومستويات دلالتها () وذلك

لأداة الدراسة

رقم المجال	العدد	معامل الارتباط	قيمة α
المجال الأول	19	0.923	0.0001
المجال الثاني	07	0.882	0.0001
المجال الثالث	19	0.902	0.0001

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان.

تشير نتائج هذا الجدول إلى أن معاملات ارتباطات المجالات الثلاثة بالعلامة الكلية ذات دلالات إحصائية عند مستوى الدلالة ($\text{Alpha} \geq 0.0001$) وتؤلف هذه النتائج دلالة على صدق البناء لأداة الدراسة.

وهذا يشير إلى توافق آراء المحكمين على المجالات السابقة، وبالتالي على صدق الأداة.

ثالثاً: المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم تفرغ بيانات الاستبانة - التي جمعت من أفراد الدراسة بعد إجاباتهم عليها- في الحاسوب من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث تم إيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبانة ضمن كل مجال من المجالات الثلاثة، وكذلك فقد تم إيجاد المتوسطات الحسابية وقيم اختبار (ت) لكل فقرة من فقرات الاستبانة ضمن كل مجال من المجالات الثلاثة.

كما استخدم "اختبار (ت)"، لفحص الفرضيات الثلاث من خلال فحص الفروق بين "متوسط المجال" و"متوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة".

إضافة إلى استخدام اختبار (ت) لفحص الفروق بين متوسط آراء الفئة الأولى ومتوسط آراء الفئة الثانية في الإجابة على الفقرات المتعلقة بكل مجال من المجالات الثلاثة في الاستبانة.

رابعاً: ثبات الأداة

تم إيجاد معامل الثبات للمجالات الثلاثة المكونة لأداة الدراسة باستخدام معامل الاتساق الداخلي للفقرات وفق معادلة كرومباخ ألفا والجدول رقم (24) التالي يبين ذلك:

الجدول رقم 24: معاملات الثبات لمجالات الاستبانة.

رقم المجال	معامل الثبات
المجال الأول	0.942
المجال الثاني	0.956
المجال الثالث	0.913

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على استمارات الاستبيان.

كما تم إيجاد معامل الثبات الكلي للأداة باستخدام طريقة معامل الاتساق الداخلي للفقرات وفق معادلة كرومباخ ألفا، حيث بلغت قيمة الثبات الكلي للأداة (0.951) كما تم إيجاد معامل الثبات الكلي للأداة باستخدام طريقة التجزئة النصفية، حيث بلغت قيمة معامل الثبات الكلي للأداة بعد تصحيحه بمعادلة سبيرمان- براون (0.965)، مما يشير إلى أن هذه الأداة تتمتع بمعاملات ثبات مناسبة لأغراض هذه الدراسة.

المبحث الثالث: عرض الاستبيان

يعتبر الاستبيان تقنية مستخدمة في إطار هذه الدراسة الميدانية، وقد تم إعداد استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة الدراسة الاحصائية وأداة جمع البيانات المرتبطة بتقنية الاستبيان، بشكل مخطط ومهيكل من أجل تفادي الأخطاء الناجمة عن الصياغة أو عن محتوى الإجابة المقترحة، مع الأخذ بعين الاعتبار الترتيب العام للأسئلة ضمن الاستمارة وتداخلها وكذا طريقة عرضها من أجل ضمان صلاحيتها.

من جهة أخرى راعينا في إعداد استمارة الاستبيان تقديمها ضمن هيكل يضمن تناسق وضع الأسئلة من أجل تسهيل عملية تحليل ومعالجة البيانات في وقت لاحق، حيث تم إدراج الأسئلة المرتبطة ببعضها البعض بكيفية متتالية وفي نفس الوقت تمكن المستجوب من الإجابة بسهولة.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الأسئلة الواردة في الاستبيان إلى ثلاثة أقسام رئيسية للإجابة على ثلاثة فرضيات فرعية من الدراسة الميدانية كما يلي :

- القسم الأول : تتعلق الأسئلة بجدوى الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية؛
- القسم الثاني : تتعلق الأسئلة بعدم توافق النتيجة المحاسبية المصرح بها على أساس قواعد المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي مع النتيجة الجبائية المعدلة على أساس القانون الضريبي الجزائري؛
- القسم الثالث : عدم توافق النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

تم إعداد استمارة الاستبيان حسب مراحل متتالية ساعدنا احترام ترتيبها على تسهيل بنائها، وسوف نستعرض من خلال هذا المطلب إلى هذه المراحل والإجراءات التي اتخذناها في كل واحدة منها.

تتمثل أول خطوة في مرحلة تحضير استمارة الاستبيان في تحديد الاحتياجات من البيانات، أي تحديد نوع البيانات الواجب تجميعها والملائمة لمتطلبات البحث، وعلى هذا الأساس رجعنا إلى تساؤلات الدراسة وأهدافها من أجل استخراج المعطيات المطلوب تجميعها والتي تساعدنا في الإجابة

على التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث، إضافة إلى تحديد المستهدفين من الدراسة والمتمثلين في موظفي الضرائب على مستوى مفتشيات الضرائب والمديرية العامة للضرائب.

بعدما حددنا ما نحتاجه من معطيات، حاولنا في هذه المرحلة تحديد هيكل قائمة الأسئلة الموجهة للمستجوبين، والتي تحتوي على إجابات محددة مسبقا من خلال احترام جملة من المبادئ هي:

- ✓ تصميم الأسئلة بأسلوب بسيط و واضح، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل المستجوبين، ولا يمكن إعطاؤها تفسيرات أخرى متعددة؛
- ✓ شمولية الخيارات لكل الأجوبة الممكنة؛
- ✓ الدقة في توزيع خيارات الإجابات لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛
- ✓ ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

أما نموذج الأسئلة المستخدمة فقد كانت أسئلة مغلقة (ذات بدائل محددة)، إذ يفرض هذا النوع من الأسئلة على المستجوب أن يقوم باختيار جواب من بين عدد معين من الإجابات المقترحة، دون الخروج عنها.

إن جودة نتائج الدراسة الميدانية تعتمد على الإعداد الجيد للتقنيات المستخدمة في إنجازها، وتعتبر عملية تصميم وصياغة الأسئلة من أهم خطوات إعداد استمارة الاستبيان، وتجدر الإشارة إلى أنه تم تحميل استمارة الاستبيان على ورق عادي (A4).

وبعد الانتهاء من صياغة الأسئلة، خضع الاستبيان لعملية التحكيم من طرف اطارات و أساتذة متخصصين، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لنقادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

وبناء على الملاحظات والتوصيات المقدمة من قبل الأساتذة و الاطارات المحكمين، قمنا بالتعديل وتصحيح الأسئلة على ضوء الملاحظات الواردة، وذلك تمهيدا لصياغة استمارة الاستبيان بالشكل النهائي.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان و معالجته

تضمنت الاستمارة خمسة و أربعين سؤالا، توزعت على ثلاثة أقسام رئيسية كما يلي :

- القسم الأول : 19 سؤالا؛

• القسم الثاني : 07 أسئلة؛

• القسم الثالث : 19 سؤالاً.

تم إعداد الأسئلة على أساس النوع المغلق الذي يحتمل إجابة واحدة، حتى يتسنى لنا تحديد

إجابات المستجوبين في نقاط محددة، كما هو موضح في الملحق رقم (02).

تضم هذه المرحلة فرز وتحليل محتوى الإجابات التي تضمنتها استمارات الاستبيان، حيث تجمع لدينا من خلال مراحل سابقة كافة الاستمارات الصالحة للاستخدام وذلك بعد استبعاد الاستمارات الملغاة، تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وقد اعتمدنا على مقياس سلم ليكرت الخماسي¹، حيث يعتبر من أكثر المقاييس استعمالاً في هذا المجال، وهو يقوم بإعطاء مفردات العينة مجموعة من الأسئلة ويطلب منهم إبداء رأيهم في التعبير عن درجة موافقتهم أو تأييدهم لها وفق سلم متدرج كالتالي:

(01) غير موافق نهائياً، (02) غير موافق، (03) محايد، (04) موافق، وأخيراً (05) موافق جداً

وعليه متوسط أداة هذا القياس بهدف اختبار الفرضيات هو:

$$(1+2+3+4+5)/5=03$$

(1) حسب سلم ليكرت يتم إعداد متوسطات المجالات و ثم قسمة كل متوسط مجال على عدد فقراته.

المبحث الرابع: نتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث النتائج الوصفية للدراسة وتحليل المخرجات الإحصائية.

الفرضية الفرعية الأولى للدراسة الميدانية

"جدوى الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية"

للإجابة عن الفرضية الأولى قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات وقيم اختبار (ت) بين متوسط كل نص من نصوص فقرات الاستبانة ومتوسط سلم الإجابة على الاستبانة، وذلك لإجابة أفراد عينة الدراسة على نصوص المجال الأول في الاستبانة كما هو موضح في الجدول رقم التالي:

الجدول رقم 25: النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة والمتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم اختبار (ت) لفقرات المجال الأول في الاستبانة للفرضية الفرعية الأولى من الدراسة الميدانية

الرقم	الفقرات	سلم الإجابة %					المتوسط	اختبار (ت)
		غير موافق نهائيا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
1	إن تبني النظام المحاسبي المالي ضروري لمواكبة التطورات الاقتصادية الجديدة	0	2	1	62	35	4,30	21,86
2	يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي	0	73	13	10	4	2,45	-6,60
3	المخطط المحاسبي الوطني 1975 أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث الاقتصادية	0	3	1	66	30	4,23	19,93
4	المخطط المحاسبي الوطني 1975 لم يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار	0	2	2	60	36	4,30	21,26
5	القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني 1975 لا تتوفر على الشفافية	0	56	12	29	3	2,79	-2,17
6	لا يستجيب النظام المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني 1975 بشكل واسع إلى احتياجات مستخدمو المعلومة المالية	1	57	21	18	3	2,65	-3,92
7	تستجيب المعلومة المحاسبية مع المخطط المحاسبي الوطني 1975 لمتطلبات عولمة الأسواق المالية	2	59	28	9	2	2,50	-6,48
8	من الضروري التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني 1975 عند الانتقال إلى اقتصاد السوق	2	3	4	79	12	3,96	14,11

19.60	4,39	50	41	7	2	0	إن تبني النظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة كل المشاكل التي تواجهها المحاسبة	9
4,35	3,55	12	66	4	1	17	إن تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS قرار صائب في الإصلاح المحاسبي في الجزائر	10
-18,84	1,36	1	6	2	10	81	تتوافق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مع متطلبات الممارسة المحاسبية الجزائرية	11
11,03	3,85	21	45	32	2	0	يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي 2007 مع احتياجات الممارسة المحاسبية في الجزائر	12
-18,87	1,43	1	7	18	72	0	كل المفاهيم و القواعد التي أتى بها قانون النظام المحاسبي 2007 و ما تبعه من نصوص تطبيقية و توضيحية واضحة و متحكم فيها	13
-18,91	1,39	1	5	3	14	77	كل الإجراءات و الاجتهادات التي قام بها مجلس المحاسبة الوطني بصفته هيئة التوحيد المحاسبي الوحيدة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 كافية و غطت كل الحاجات	14
3,06	3,22	2	31	56	9	2	يساعد النظام المحاسبي المالي 2007 في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي والمعلومات التي يقدمها و الوصول بها الى العالمية	15
-3,97	2,51	2	31	9	32	26	الدورات التكوينية والتدريبية المبرمجة إلى حد الآن غطت كل الاحتياجات الأكاديمية و المهنية للتحكم في مفاهيم النظام المحاسبي المالي 2007	16
-10,24	1,85	2	7	23	10	58	إن ممارسات النظام المحاسبي المالي 2007 المتعلقة بعمليات تقييم الاستثمارات (التثبيتات غير الجارية) لها تأثير إيجابي	17
-7,75	1,99	1	24	4	14	57	إن طرق التقييم التي أتى بها النظام المحاسبي المالي 2007 بالنسبة للأصول والخصوم و أداء الخزينة جد فعالة	18
-3,27	2,45	20	14	11	1	54	حسب رأيكم، هل تحتاج الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى عمل مكمل وتكوين متواصل من أجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 على ضوء تبنيه لمفاهيم المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية	19

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان.

جميع قيم اختبار (ت) ذات دالة إحصائية (عند $\alpha \geq 0.05$).

- الإشارة السالبة تعني أن المتوسط العام (الدرجة 3) أكبر من متوسط الفقرة (أي أن الفقرة في منطقة عدم الموافقة).

يلاحظ من الجدول (25) ما يلي :

أولا : الفقرات الأعلى من درجة المحايد (الدرجة 3)

- متوسطات الفقرات (9,1,4,3,8,12,10,15) اعلى من درجة (المحايد) و هي الدرجة (3)؛
- النسب في منطقة الموافقة و الموافقة جدا أعلى من النسب في المناطق الأخرى، هذا معناه أن افراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات؛
- قيمة اختبار (ت) للفرق بين متوسط كل فقرة من الفقرات (9,1,4,3,8,12,10,15) و المتوسط العام على سلم الإجابة موجبة و ذات دالة إحصائية (عند $\alpha \leq 0.05$)؛
- موافقة افراد عينة الدراسة على هذه الفقرة موافقة جوهرية، و هذا ما يفسر كما يلي :
 - متوسط الفقرة رقم (9) بلغ (4,39) و هو أعلى المتوسطات، ، وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة
 - وتتعلق هذه الفقرة بأن تبني النظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة كل المشاكل التي تواجهها المحاسبة وبالتالي المحاسب في حل هذه المشاكل؛
 - تلتها الفقرة رقم (1) بمتوسط مقداره (4,30)
 - و المتعلقة بأن تبني النظام المحاسبي المالي ضروري لمواكبة التطورات الاقتصادية الجديدة؛
 - و الفقرة رقم (4) بنفس المتوسط (4,30)
 - و المتعلقة بأن المخطط المحاسبي الوطني 1975 لم يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار؛
 - تلتها الفقرة رقم (3) بمتوسط مقداره (4,23)
 - و المتعلقة بأن المخطط المحاسبي الوطني 1975 أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث الاقتصادية؛
 - تلتها الفقرة رقم (8) بمتوسط مقداره (3,96)
 - و المتعلقة بأنه من الضروري التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني 1975 عند الانتقال إلى اقتصاد السوق؛
 - تلتها الفقرة رقم (12) بمتوسط مقداره (3,85)

و المتعلقة بتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي 2007 مع احتياجات الممارسة المحاسبية في الجزائر؛

- تلتها الفقرة رقم (10) بمتوسط مقداره (3,55)

و المتعلقة بأن تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS قرار صائب في الإصلاح المحاسبي بالجزائر؛

- تلتها الفقرة رقم (15) بمتوسط مقداره (2,97)

و المتعلقة بأن النظام المحاسبي المالي 2007 يساعد في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي والمعلومات التي يقدمها.

و الجدول الموالي يوضح باختصار ترتيب الفقرات المذكورة أعلاه :

الجدول رقم 26: ترتيب الفقرات الأعلى من درجة المحايد (3)

المقدار	الفقرة	الترتيب حسب أعلى درجة
4,39	تبني النظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة كل المشاكل التي تواجهها المحاسبة	(9)
4,30	المخطط المحاسبي الوطني 1975 لم يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار	(1)
4,30	المخطط المحاسبي الوطني 1975 لم يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار	(4)
4,23	المخطط المحاسبي الوطني 1975 أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث الاقتصادية	(3)
3,96	من الضروري التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني 1975 عند الانتقال إلى اقتصاد السوق	(8)
3,85	توافق مضمون النظام المحاسبي المالي 2007 مع احتياجات الممارسة المحاسبية في الجزائر	(12)
3,55	ان تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS قرار صائب في الإصلاح المحاسبي بالجزائر	(10)
2,97	النظام المحاسبي المالي 2007 يساعد في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي والمعلومات التي يقدمها	(15)

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى نتائج الدراسة

ثانيا : الفقرة الأقل من درجة المحايد (الدرجة 3)

- متوسطات الفقرات (11، 14، 13، 17، 18، 19، 2، 7، 16، 6، 5) أقل من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3)؛
- النسب في منطقة (عدم الموافقة) و(عدم الموافقة جدا) أعلى من النسب في المناطق الأخرى، هذا معناه أن أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرات؛

- قيمة اختبار (ت) للفرق بين متوسط كل فقرة من الفقرات (11، 14، 13، 17، 18، 19، 2، 7، 16، 6، 5) سالبة وذات دالة إحصائية (عند $\alpha \geq 0.05$)؛
هناك عدم موافقة جوهرية لأفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات، و هذا ما يفسر كما يلي :
- متوسط الفقرة رقم (11) أقل المتوسطات حيث بلغ (1,36) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة رفضاً:
وتتعلق هذه الفقرة بتوافق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مع متطلبات الممارسة المحاسبية الجزائرية؛
- تلتها الفقرة رقم (14) بمتوسط مقداره (1,39)
و المتعلقة بأن كل الإجراءات و الاجتهادات التي قام بها مجلس المحاسبة الوطني بصفته هيئة التوحيد المحاسبي الوحيدة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 كافية و غطت كل الحاجات؛
- تلتها الفقرة رقم (13) بمتوسط مقداره (1,43)
و المتعلقة بأن كل المفاهيم و القواعد التي أتى بها قانون النظام المحاسبي 2007 و ما تبعه من نصوص تطبيقية و توضيحية واضحة و متحكم فيها؛
- تلتها الفقرة رقم (17) بمتوسط مقداره (1,85)
و المتعلقة بأن ممارسات النظام المحاسبي المالي 2007 المتعلقة بعمليات تقييم الاستثمارات (التبتيبات غير الجارية) لها تأثير إيجابي؛
- تلتها الفقرة رقم (18) بمتوسط مقداره (1,99)
و المتعلقة بأن طرق التقييم التي أتى بها النظام المحاسبي المالي 2007 بالنسبة للأصول والخصوم و أداء الخزينة جد فعالة؛
- تلتها الفقرة رقم (19) بمتوسط مقداره (2,45)
و المتعلقة بحاجة الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى عمل مكمل و تكوين متواصل من أجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 على ضوء تبنيه لمفاهيم المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية؛
و الفقرة رقم (2) بنفس المتوسط (2,45)

- و المتعلقة بوجود تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- تلتها الفقرة رقم (7) بمتوسط مقداره (2,50)
- و المتعلقة باستجابة المعلومة المحاسبية مع المخطط المحاسبي الوطني 1975 لمتطلبات عولمة الأسواق المالية؛
- تلتها الفقرة رقم (16) بمتوسط مقداره (2,51)
- و المتعلقة بأن الدورات التكوينية والتدريبية المبرمجة إلى حد الآن غطت كل الاحتياجات الأكاديمية و المهنية للتحكم في مفاهيم النظام المحاسبي المالي 2007؛
- تلتها الفقرة رقم (6) بمتوسط مقداره (2,65)
- و المتعلقة بعدم استجابة النظام المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني 1975 بشكل واسع إلى احتياجات مستخدمو المعلومة المالية؛
- تلتها الفقرة رقم (5) بمتوسط مقداره (2,79)
- و المتعلقة بأن القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني 1975 لا تتوفر على الشفافية.
- و الجدول الموالي يوضح باختصار ترتيب الفقرات المذكورة أعلاه :

الجدول رقم 27: ترتيب الفقرات الأقل من درجة المحاييد (3)

الترتيب حسب أدنى درجة	الفقرة	المقدار
(11)	تتوافق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مع متطلبات الممارسة المحاسبية الجزائرية	1,36
(14)	كل الإجراءات و الاجتهادات التي قام بها مجلس المحاسبة الوطني بصفته هيئة التوحيد المحاسبي الوحيدة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 كافية و غطت كل الحاجات	1,39
(13)	كل المفاهيم و القواعد التي أتى بها قانون النظام المحاسبي 2007 و ما تبعه من نصوص تطبيقية و توضيحية واضحة و متحكم فيها	1,43
(17)	إن ممارسات النظام المحاسبي المالي 2007 المتعلقة بعمليات تقييم الاستثمارات (التشبيات غير الجارية) لها تأثير إيجابي	1,85

1,99	إن طرق التقييم التي أتى بها النظام المحاسبي المالي 2007 بالنسبة للأصول والخصوم و أداء الخزينة جد فعالة	(18)
2,45	حسب رأيكم، هل تحتاج الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى عمل مكمل وتكوين متواصل من أجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 على ضوء تبنيه لمفاهيم المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية	(19)
2,45	يوجد تغيير هيكلي على مستوى الوظيفة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي	(2)
2,50	تستجيب المعلومة المحاسبية مع المخطط المحاسبي الوطني 1975 لمتطلبات عولمة الأسواق المالية	(7)
2,51	الدورات التكوينية والتدريبية المبرمجة إلى حد الآن غطت كل الاحتياجات الأكاديمية و المهنية للتحكم في مفاهيم النظام المحاسبي المالي 2007	(16)
2,65	لا يستجيب النظام المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني 1975 بشكل واسع إلى احتياجات مستخدمو المعلومة المالية	(6)
2,79	القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني 1975 لا تتوفر على الشفافية	(5)

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى نتائج الدراسة

ولفحص الفرضية الفرعية الأولى بشكل عام قام الباحث بإيجاد قيمة اختبار (ت) ومستوى دلالتها (α) من خلال فحص الفرق بين "متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى في الاستبانة ومتوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة وهو الدرجة (3)".

ويبين الجدول رقم (28) ذلك:

الجدول رقم 28 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (ت)، ومستوى دلالتها (α) للمجال الأول في الاستبانة والمتعلق بالفرضية الفرعية الأولى

قرار فحص الفرضية	قيمة (α)	اختبار (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط
مقبول	0.0301	-2.20	0.45	2.90

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان

(*): الإشارة السالبة تعني أن المتوسط العام (الدرجة 3) أكبر من متوسط الفقرات.

تشير نتائج الجدول السابق إلى وجود فرق ذو دلالة إحصائية (عند $\alpha \geq 0.05$) بلغ (0,10)

بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى (المجال الأول) في الاستبانة والبالغ (2,90) ومتوسط

درجات سلم الإجابة على الاستبانة، حيث بلغت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (20, -2) وهي قيمة دالة إحصائية (عند $\alpha \geq 0.03$)، وبذلك فإننا نقبل الفرضية الأولى التي تنص على :
"جدوى الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية".

ولمعرفة الفروق بين متوسط أداء المفتشين وما فوق ومتوسط أداء لأقل من درجة مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى (المجال الأول) في الاستبانة فقد تم إيجاد اختبار (ت) للفروق بين المتوسطات، ويبين الجدول رقم (29) ذلك:

الجدول رقم 29: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة اختبار (ت) للفروق بين متوسط أداء الموظفين بدرجة مفتش وأكثر ومتوسط أداء الموظفين بدرجة أقل من مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى (المجال الأول) في الاستبانة.

قيمة α	قيمة اختبار (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.880	0.152	0.446	2.918	مفتش وأكثر
		0.454	2.904	أقل من درجة مفتش

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان.

تشير نتائج الجدول (29) إلى ما يلي :

- وجود اختلافات طفيفة بين متوسط أداء المفتشين وأكثر ومتوسط أداء أقل من درجة مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى (المجال الأول) في الاستبانة؛
- فحص الاختلافات بين المتوسطين باستخدام اختبار (ت) بين أن قيمة (ت) قد بلغت (0,152) وهذه القيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ ؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ بين متوسط أداء المفتشين وما فوق ومتوسط أداء أقل من المفتشين بدرجة في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى (المجال الأول) في الاستبانة.

الفرضية الثانية

لا تتوافق النتيجة المحاسبية المصرح بها على أساس قواعد المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي مع النتيجة الجبائية المعدلة على أساس القانون الضريبي الجزائري

للإجابة عن الفرضية الفرعية الثانية قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة، والمتوسطات وقيم اختبار (ت) بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة ومتوسط سلم الإجابة على الاستبانة، وذلك لإجابة أفراد عينة الدراسة على نصوص المجال الثاني في الاستبانة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 30: النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة والمتوسطات

والانحرافات المعيارية وقيم اختبار (ت) لفقرات المجال الأول في الاستبانة للفرضية الفرعية الثانية

من الدراسة الميدانية

الرقم	الفقرات	سلم الإجابة %					المتوسط	اختبار (ت)
		غير موافق نهائيا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
1	إن طرق تقييم الاستهلاك و تكلفة المخزونات لنهاية الفترة و أثر ذلك على النتيجة المحاسبية مطابقة للمعيار الدولي الخاص بالمخزونات و لا تحتاج تعديل لتحديد النتيجة الجبائية	70	16	3	9	2	1,57	-13,66
2	إن معالجة الأحداث اللاحقة عند إعداد الميزانية الختامية لغاية الإفصاح مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية و تساهم بالإيجاب في تحديد الوعاء الجبائي	57	8	31	4	0	1,82	-11,70
3	إن طريقة القيمة العادلة في تحديد قيم الأصول في النظام المحاسبي المالي المطابقة لما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية تتنافى و القواعد التقييمية الضريبية المعترف بها	0	2	4	70	24	4,16	-19,96
4	إن معالجة التنازل ومبادلة و خروج الأصول المثبتة الملموسة و غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية لا تختلف عن المسموح بها في التشريع الضريبي	27	35	1	21	16	2,64	-2,44
5	إن المعالجة المحاسبية المخصصة لعمليات الاندماج وعمليات التوسع في الاستثمار مطابقة للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية و تراعي القواعد الضريبية	54	7	27	12	0	1,97	-9,03
6	إن المعالجة المخصصة لتقييم الأصول المالية الجارية (المنقولة) و غير الجارية و أرباحها واضحة و تتماشى مع المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية للمشتقات والأدوات المالية الدولية دون	79	12	6	1	2	1,35	-20,40

							تعارض مع الاطار الجبائي المخصص لها	
-5,10	2,39	2	25	11	34	28	إن معالجة المجمعات ومحاسبة التوحيد والاستفادة من خسائر الشركات التابعة و التصريح بالنتيجة الموحدة تتسجم مع معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و ما هو معمول به جبائيا	7

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان

- جميع قيم اختبار (ت) ذات دالة إحصائية (عند $0.05 \geq \alpha$)
- الإشارة السالبة تعني ان المتوسط العام (الدرجة 3) اكبر من متوسط الفقرة (أي ان الفقرة في منطقة عدم الموافقة)

يلاحظ من الجدول (30) ما يلي :

أولا : الفقرة الأعلى من درجة المحايد (الدرجة 3)

- ان متوسط الفقرة (3) اعلى من درجة (المحايد) و هي الدرجة (3)؛
- ان النسبة في منطقة الموافقة جدا للفقرة (3) اعلى من النسب في المناطق الأخرى، و هذا يعني ان افراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرة؛
- و قد كانت قيمة اختبار (ت) للفرق بين متوسط الفقرة (3) و المتوسط العام على سلم الإجابة موجبة و ذات دالة إحصائية (عند $0.05 \geq \alpha$)، الامر الذي يعني ان موافقة افراد عينة الدراسة على هذه الفقرة موافقة جوهريه حيث بلغ متوسطها (4,16)؛
- مما سبق، نستنتج أن الفقرة كانت اقوى الفقرات لدى افراد الدراسة، و تتعلق هذه الفقرة بان طريقة القيمة العادلة في تحديد قيم الأصول في النظام المحاسبي المالي المطابقة لما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية تتنافى و القواعد التقييمية الضريبية المعترف بها.

ثانيا : الفقرات الأقل من درجة المحايد (الدرجة 3)

كما يلاحظ من خلال الجدول (30) ما يلي :

- ان متوسطات الفقرات (6، 1، 2، 5، 7، 4) اقل من درجة (المحايد) و هي الدرجة (3)؛
- ان نسب الفقرات (6، 1، 2، 5، 7، 4) في منطقة (عدم الموافقة) و (عدم الموافقة جدا) اعلى من نسب المناطق الأخرى، و هذا يعني ان افراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرات، و قد كانت قيم اختبار (ت) للفرق بين متوسط كل فقرة من الفقرات (6، 1، 2، 5، 7، 4) سالبا و ذات دالة إحصائية (عند $0.05 \geq \alpha$).

- نستنتج مما سبق ان عدم الموافقة لأفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات جوهرية.
- كان متوسط الفقرة (6) اقل المتوسطات حيث بلغ (1,35) :
- و هذا يعني ان الفقرة كانت اقوى الفقرات لدى افراد الدراسة رفضا.
- و تتعلق هذه الفقرة بان المعالجة المخصصة لتقييم الأصول المالية الجارية (المنقولة) و غير الجارية و أرباحها واضحة وتتماشى مع المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية للمشتقات والأدوات المالية الدولية دون تعارض مع الاطار الجبائي المخصص لها؛
- تلتها الفقرة رقم (1) بمتوسط مقداره (1.57) :
- و المتعلقة بان طرق تقييم الاستهلاك و تكلفة المخزونات لنهاية الفترة و أثر ذلك على النتيجة المحاسبية مطابقة للمعيار الدولي الخاص بالمخزونات و لا تحتاج تعديل لتحديد النتيجة الجبائية؛
- تلتها الفقرة رقم (2) بمتوسط مقداره (1.82) :
- و المتعلقة بان معالجة الأحداث اللاحقة عند إعداد الميزانية الختامية لغاية الإفصاح مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية و تساهم بالإيجاب في تحديد الوعاء الجبائي؛
- تلتها الفقرة رقم (5) بمتوسط مقداره (1.97) :
- و المتعلقة بان المعالجة المحاسبية المخصصة لعمليات الاندماج وعمليات التوسع في الاستثمار مطابقة للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية و تراعي القواعد الضريبية؛
- تلتها الفقرة رقم (7) بمتوسط مقداره (2.39) :
- و المتعلقة بان معالجة المجمعات ومحاسبة التوحيد والاستفادة من خسائر الشركات التابعة و التصريح بالنتيجة الموحدة تنسجم مع معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية و ما هو معمول به جبائيا؛
- تلتها الفقرة رقم (4) بمتوسط مقداره (2.64) :
- و المتعلقة بان معالجة التنازل ومبادلة و خروج الأصول المثبتة الملموسة وغير الملموسة في النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية لا تختلف عن المسموح بها في التشريع الضريبي.
- و الجدول الموالي يوضح باختصار ترتيب الفقرات المذكورة أعلاه :

الجدول رقم 31: ترتيب الفقرات الأعلى و الأقل من درجة المحاييد (3)

الترتيب حسب أعلى درجة		
الترتيب	الفقرة	المقدار
(3)	إن طريقة القيمة العادلة في تحديد قيم الأصول في النظام المحاسبي المالي المطابقة لما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية تتنافى و القواعد التقييمية الضريبية المعترف بها	4,16
الترتيب حسب أدنى درجة		
(6)	إن المعالجة المخصصة لتقييم الأصول المالية الجارية (المنقولة) و غير الجارية و أرباحها واضحة وتتماشى مع المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية للمشتقات والأدوات المالية الدولية دون تعارض مع الاطار الجبائي المخصص لها	1,35
(1)	إن طرق تقييم الاستهلاك و تكلفة المخزونات لنهاية الفترة و أثر ذلك على النتيجة المحاسبية مطابقة للمعيار الدولي الخاص بالمخزونات و لا تحتاج تعديل لتحديد النتيجة الجبائية	1.57
(2)	إن معالجة الأحداث اللاحقة عند إعداد الميزانية الختامية لغاية الإفصاح مطابقة للمعايير	1.82

	المحاسبية الدولية و تساهم بالإيجاب في تحديد الوعاء الجبائي	
1.97	إن المعالجة المحاسبية المخصصة لعمليات الاندماج وعمليات التوسع في الاستثمار مطابقة للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية و تراعي القواعد الضريبية	(5)
2.39	إن معالجة المجمعات ومحاسبة التوحيد والاستفادة من خسائر الشركات التابعة و التصريح بالنتيجة الموحدة تتسجم مع معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و ما هو معمول به جبائيا	(7)
2.64	إن معالجة التنازل ومبادلة و خروج الأصول المثبتة الملموسة وغير الملموسة في النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية لا تختلف عن المسموح بها في التشريع الضريبي	(4)

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان

و لفحص الفرضية الثانية بشكل عام قام الباحث بإيجاد قيمة اختبار (ت) و مستوى دلالتها (α) من خلال فحص الفرق بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية بالاستبانة و متوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة و هو الدرجة (3) و يبين الجدول رقم (32) ذلك :

الجدول رقم 32 : المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة اختبار (ت) و مستوى دلالتها (α) للمجال الثاني في الاستبانة و المتعلق بالفرضية الثانية

المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار (ت)	قيمة α	قرار الفرضية	فحص
2,27	0,82	-8,92	0,0001	قبول	

• الإشارة السالبة تعني ان المتوسط العام (الدرجة (3) اكبر من متوسط الفقرات

تشير نتائج الجدول (32) الى وجود فرق ذي دلالة إحصائية (عند $\alpha \geq 0.05$) بلغ (0.73) بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية (المجال الثاني) في الاستبانة و البالغ (2.27) و متوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة ، حيث بلغت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين (-8.92) و هي قيمة دالة إحصائية (عند $\alpha = 0.0001$) و بذلك فإننا نقبل الفرضية الثانية التي تنص على انه "لا تتوافق النتيجة المحاسبية المصرح بها على أساس قواعد المعايير المحاسبية الدولية التي تنبأها النظام المحاسبي المالي مع النتيجة الجبائية المعدلة على أساس القانون الضريبي الجزائري".

و لمعرفة الفروق بين متوسط أداء المفتشين و ما فوق و متوسط أداء دون رتبة مفتش، في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية (المجال الثاني) في الاستبانة فقد تم إيجاد اختبار (ت) للفروق بين المتوسطات و يبين الجدول رقم(33) ذلك :

الجدول رقم 33: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و قيمة اختبار (ت) للفروق بين متوسط أداء المفتشين و ما فوق و متوسط أداء الأقل من مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية (المجال الثاني) في الاستبانة

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (ت)	قيمة (α)
المفتش و اكثر	2.249	0.818	-0.279	0.781
اقل من مفتش	2.294	0.823		

الإشارة السالبة تعني ان المتوسط الثاني اكبر من المتوسط الأول.

تشير نتائج الجدول (33) الى وجود اختلافات طفيفة بين متوسطي أداء مفتش و اكثر و متوسط أداء الأقل من مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية (المجال الثاني) في الاستبانة.

عند فحص هذه الفروق بين المتوسطين باستخدام اختبار (ت) تبين ان القيمة (ت) قد بلغت (-0.279) و هذه القيمة غير دالة إحصائيا عند المستوى ($0.05 \geq \alpha$).

هذا معناه أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسط أداء المفتش و ما فوق و متوسط الأداء الأقل من مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية (المجال الثاني) في الاستبانة.

الفرضية الفرعية الثالثة

لا يتوافق النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

للإجابة على الفرضية الثالثة قام الباحث بإيجاد النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة و المتوسطات وقيم اختبار (ت) بين متوسط كل فقرة من فقرات الاستبانة و متوسط سلم الإجابة على الاستبانة، وذلك لإجابات أفراد الدراسة على فقرات المجال الثالث في الاستبانة وذلك كما يوضحه الجدول رقم (34) التالي:

الجدول رقم 34: النسب المئوية لتكرارات سلم الإجابة على الاستبانة و المتوسطات و الانحرافات المعيارية وقيم اختبار(ت) لفقرات المجال الثالث في الاستبانة والمتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة

الرقم	النص	سلم الإجابة%					المتوسط	اختبار(ت)
		غير موافق نهائيا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا		
01	ان القبول بطريقة الاهتلاك الثابت دون غيرها في القانون الجبائي الجزائري يتوافق مع الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في تحديد أقساط الاهتلاك	06	82	03	06	03	2.18	-10.83
	لا تتعارض المعالجة القانونية							

-3.87	2.35	21	11	04	10	54	02 الضريبة الجزائرية لإعانات الاستغلال و التوازن مع المعالجة المحاسبية المخصصة لها في النظام المحاسبي المالي
-17.40	1.45	00	05	11	08	76	03 تم تعديل القانون الضريبي الجزائري بالنسبة لإعانات الاستثمار و التجهيز طبقا لما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي
-5.52	2.33	01	28	05	35	31	04 الإيرادات المعترف بها في النظام الضريبي الجزائري مطابقة لتلك المفصح عنها في النظام المحاسبي المالي
-9.64	2.34	01	06	22	68	03	05 إن الفوارق الموجبة والسالبة الناجمة عن ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية و أسعار الصرف قد تم تشريعها ضريبيا تماشيا مع

							قواعد النظام المحاسبي المالي	
-2.64	2.62	16	16	09	32	27	06 القانون الضريبي الجزائري واضح ومفصل ويتوافق مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي في كيفية معالجة منافع المستخدمين	
-16.69	1.65	00	05	06	38	51	07 هناك استخدام واسع و متحكم فيه لتقنيات و قواعد الضرائب المؤجلة على مستوى التصريحات الجبائية لكل أنواع المؤسسات الاقتصادية	
-4.71	2.24	19	09	03	15	54	08 تتوافق نصوص القانون الضريبي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة الجبائية لعقود الإيجار سواء كانت تمويلية أو تشغيلية	
							تعالج جبائيا الأصول و الخصوم المالية،	

14.09	4.03	21	68	04	07	00	الجارية و غير الجارية، بالتوافق مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي التي مصدرها الأدوات و المشتقات المالية للمعايير المحاسبية الدولية	09
-1.57	2.84	03	35	06	55	01	النتيجة المحاسبية المفصح عنها تخضع إلى تسويات طفيفة و لا تكتسي أهمية كبيرة قبل إعداد النتيجة الجبائية المصرح بها للضرائب نظرا لتوافق القواعد بينهما	10
-17.26	1.46	01	04	09	12	74	يوافق النظام الضريبي الجزائري على استخدام أسلوب الضرائب المؤجلة للأصول و الخصوم الذي مصدره المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الدخل" و يفسر بوضوح كيفية	11

							التعامل معها	
-6.95	2.24	01	20	08	44	27	يوافق القانون الضريبي الجزائري على مبدأ ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لكل أنواع المؤسسات	12
-15.38	1.60	01	06	05	28	60	لا يحتاج التسيير الجبائي على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتوافقه مع النظام المحاسبي المالي	13
8.14	3.63	00	79	07	12	02	إن تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء المرجعية الدولية دون إشراك الأطراف المعنية، ومن أهمها الإدارة الضريبية، أدى إلى ضعف التنسيق و الترايط بين المحاسبة و الجباية	14

15	هناك تكامل بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي	31	04	33	26	06	2.72	-2.14
16	أثرت الإصلاحات المحاسبية على ضوء تبني معايير المحاسبة الدولية على النظام الضريبي الجزائري وجعلته يحتاج إلى إعادة الهيكلة	27	36	16	20	01	2.32	-6.13
17	إن النصوص القانونية الصادرة إلى حد الآن، خاصة فيما يتعلق بالتشريع الضريبي منها، كافية لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي و التعامل مع المعلومات التي ينتجها و يفصح عنها	75	15	04	04	02	1.43	-17.41
18	إن إصلاحات البرامج الأكاديمية و المهنية التكوينية التدريبية كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق	32	53	07	07	01	1.92	-12.38

							النظام المحاسبي المالي وتكيف المعالجة الضريبية على أساس مفاهيمه المستحدثة	
17.02	4.52	70	19	06	03	02	19 المجهودات التشريعية و التنظيمية للإدارة الضريبية الجزائرية و المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية للوصول إلى تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية لتفعيل الترايط بينهما	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المخرجات الإحصائية

اختبار(ت) غير دالة إحصائيا عند $(0.05 \geq \alpha)$

(-): الإشارة السالبة تعني أن المتوسط العام (الدرجة 3) أكبر من متوسط الفقرة (أي أن الفقرة في منطقة عدم الموافقة).

يلاحظ من الجدول(34) السابق ما يلي :

أولا : الفقرات الأعلى من درجة المحايد (الدرجة 3)

- متوسطات الفقرات (19، 09، 14) أعلى من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3)؛
 - النسب في منطقة الموافقة و الموافقة جدا أعلى من النسب في المناطق الأخرى، هذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام موافقون على هذه الفقرات؛
 - قيم اختبار(ت) للفرق بين متوسط كل فقرة من الفقرات (19، 09، 14) و المتوسط العام على سلم الإجابة موجبة وذات دالة إحصائية عند $(0.05 \geq \alpha)$ ؛
- نستنتج أن موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات موافقة جوهرية.

- متوسط الفقرة رقم (19) أعلى المتوسطات حيث بلغ (4.52) هذا يعني أن الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة. تتعلق هذه الفقرة بأن المجهودات التشريعية و التنظيمية للادارة الضريبية الجزائرية و المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية للوصول إلى تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية لتفعيل الترابط بينهما؛
- تلتها الفقرة رقم (9) بمتوسط مقدار (4.03) تتعلق هذه الفقرة بأن تعالج جبائيا الأصول و الخصوم المالية، الجارية و غير الجارية، بالتوافق مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي التي مصدرها الأدوات و المشتقات المالية للمعايير المحاسبية الدولية ؛
- تلتها الفقرة رقم (14) بمتوسط قدره (3,63) تتعلق هذه الفقرة بأن تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء المرجعية الدولية دون إشراك الأطراف المعنية، ومن أهمها الإدارة الضريبية، أدى الى ضعف التنسيق و الترابط بين المحاسبة و الجباية. و الجدول الموالي يوضح باختصار ترتيب الفقرات المذكورة أعلاه :

الجدول رقم 35: ترتيب الفقرات الأعلى من درجة المحايد (3)

الترتيب حسب أعلى درجة	الفقرة	المقدار
(19)	المجهودات التشريعية و التنظيمية للإدارة الضريبية الجزائرية و المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية للوصول إلى تكييف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية لتفعيل الترابط بينهما	4.52
(09)	تعالج جبائيا الأصول و الخصوم المالية، الجارية و غير الجارية، بالتوافق مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي التي مصدرها الأدوات و المشتقات المالية للمعايير المحاسبية الدولية	4.03
(14)	إن تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء المرجعية الدولية دون إشراك الأطراف المعنية، ومن أهمها الإدارة الضريبية، أدى إلى ضعف التنسيق و الترابط بين المحاسبة و الجبائية	3,63

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى نتائج الدراسة

ثانيا : الفقرات الأقل من درجة المحايد (الدرجة 3)

كما يلاحظ من خلال الجدول (35) ما يلي :

- متوسطات الفقرات (15، 2، 5، 4، 16، 8، 12، 1، 18، 7، 13، 11، 3، 17) أقل درجة (المحايد) وهي الدرجة (3)؛
- النسب في منطقة عدم الموافقة وعدم الموافقة جدا أعلى من النسب في المناطق الأخرى، هذا معناه ان أفراد الدراسة بشكل عام غير موافقين على هذه الفقرات؛

- قيم اختبار (ت) للفرق بين متوسط كل فقرة من الفقرات (15،6،2،5،4،16،8،12،1،7،13،11،3،17) سالبا وذات دالة إحصائية عند $\alpha \geq 0.05$ الأمر الذي يعني عدم الموافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرات جوهرية
- كان متوسط الفقرة رقم (17) أقل المتوسطات حيث بلغ (1.43) وهذا يعني أن هذه الفقرة كانت أقوى الفقرات لدى أفراد الدراسة رفضا. وتتعلق هذه الفقرة بان النصوص القانونية الصادرة إلى حد الآن، خاصة فيما يتعلق بالتشريع الضريبي منها، كافية لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي و التعامل مع المعلومات التي ينتجها و يفصح عنها؛
- تلتها الفقرة رقم (3) بمتوسط مقداره (1.45) تتعلق بأنه قد تم تعديل القانون الضريبي الجزائري بالنسبة لإعانات الاستثمار و التجهيز طبقا لما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي؛
- تلتها الفقرة رقم (11) بمتوسط مقداره (1.46) تتعلق بأن النظام الضريبي الجزائري يوافق على استخدام أسلوب الضرائب المؤجلة للأصول و الخصوم الذي مصدره المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الدخل" و يفسر بوضوح كيفية التعامل معها؛
- تلتها الفقرة رقم (13) بمتوسط مقدار (1.60) المتعلقة بأن التسيير الجبائي على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يحتاج إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتوافقه مع النظام المحاسبي المالي؛
- تلتها الفقرة رقم (7) بمتوسط مقداره (1.65) المتعلقة بأن هناك استخدام واسع و متحكم فيه لتقنيات و قواعد الضرائب المؤجلة على مستوى التصريحات الجبائية لكل أنواع المؤسسات الاقتصادية؛
- تلتها الفقرة رقم (18) بمتوسط مقداره (1.92) المتعلقة بأن إصلاحات البرامج الأكاديمية و المهنية التكوينية التدريبية كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتكييف المعالجة الضريبية على أساس مفاهيمه المستحدثة؛
- تلتها الفقرة رقم (1) بمتوسط مقداره (2.18)

- المتعلقة بأن ان القبول بطريقة الاهتلاك الثابت دون غيرها في القانون الجبائي الجزائري يتوافق مع الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في تحديد أقساط الاهتلاك؛
- تلتها الفقرة رقم (12) بمتوسط مقداره (2.24)

المتعلقة بأن القانون الضريبي الجزائري يوافق على مبدأ ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لكل أنواع المؤسسات؛

 - تلتها الفقرة رقم (8) بمتوسط مقداره (2.24)

المتعلقة بأن نصوص القانون الضريبي الجزائري تتوافق و قواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة الجبائية لعقود الإيجار سواء كانت تمويلية أو تشغيلية؛

 - تلتها الفقرة رقم (16) بمتوسط مقداره (2.32)

المتعلقة بتأثير الإصلاحات المحاسبية على ضوء تبني معايير المحاسبة الدولية على النظام الضريبي الجزائري وجعله يحتاج إلى إعادة الهيكلة؛

 - تلتها الفقرة رقم (4) بمتوسط مقداره (2.33)

المتعلقة بأن الإيرادات المعترف بها في النظام الضريبي الجزائري مطابقة لتلك المفصح عنها في النظام المحاسبي المالي؛

 - تلتها الفقرة رقم (5) بمتوسط مقداره (2.34)

المتعلقة بأن الفوارق الموجبة والسالبة الناجمة عن ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية و أسعار الصرف قد تم تشريعها ضريبيا تماشيا مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛

 - تلتها الفقرة (2) بمتوسط مقداره (2.35)

المتعلقة بأن لا تعارض المعالجة القانونية الضريبية الجزائرية لإعانات الاستغلال و التوازن مع المعالجة المحاسبية المخصصة لها في النظام المحاسبي المالي؛

 - تلتها الفقرة رقم (6) بمتوسط مقداره (2.62)

المتعلقة بأن القانون الضريبي الجزائري واضح ومفصل ويتوافق مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي في كيفية معالجة منافع المستخدمين؛

 - تلتها الفقرة رقم (15) بمتوسط مقداره (2.72)

المتعلقة بأن هناك تكامل بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي.

و الجدول الموالي يوضح باختصار ترتيب الفقرات المذكورة أعلاه :

الجدول رقم 36: ترتيب الفقرات الأقل من درجة المحاييد (3)

الترتيب حسب أدنى درجة	الفقرة	المقدار
(17)	إن النصوص القانونية الصادرة إلى حد الآن، خاصة فيما يتعلق بالتشريع الضريبي منها، كافية لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي و التعامل مع المعلومات التي ينتجها و يفصح عنها	1.43
(3)	تم تعديل القانون الضريبي الجزائري بالنسبة لإعانات الاستثمار و التجهيز طبقا لما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي	1.45
(11)	يوافق النظام الضريبي الجزائري على استخدام أسلوب الضرائب المؤجلة للأصول و الخصوم الذي مصدره المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الدخل" و يفسر بوضوح كيفية التعامل معها	1.46
(13)	لا يحتاج التسيير الجبائي على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتوافقه مع النظام المحاسبي المالي	1.60
(7)	هناك استخدام واسع و متحكم فيه لتقنيات و قواعد الضرائب المؤجلة على مستوى التصريحات الجبائية لكل أنواع المؤسسات الاقتصادية	1.65
(18)	إن إصلاحات البرامج الأكاديمية و المهنية التكوينية التدريبية كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي و تكييف المعالجة الضريبية على أساس مفاهيمه المستحدثة	1.92
(1)	ان القبول بطريقة الاهتلاك الثابت دون غيرها في القانون الجبائي الجزائري يتوافق مع الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في تحديد أقساط الاهتلاك	2.18

2.24	يوافق القانون الضريبي الجزائري على مبدأ ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لكل أنواع المؤسسات	(12)
2.24	تتوافق نصوص القانون الضريبي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة الجبائية لعقود الإيجار سواء كانت تمويلية أو تشغيلية	(8)
2.32	أثرت الإصلاحات المحاسبية على ضوء تبني معايير المحاسبة الدولية على النظام الضريبي الجزائري وجعلته يحتاج إلى إعادة الهيكلة	(16)
2.33	الإيرادات المعترف بها في النظام الضريبي الجزائري مطابقة لتلك المفصح عنها في النظام المحاسبي المالي	(4)
2.34	إن الفوارق الموجبة والسالبة الناجمة عن ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية و أسعار الصرف قد تم تشريعها ضريبيا تماشيا مع قواعد النظام المحاسبي المالي	(5)
2.35	لا تتعارض المعالجة القانونية الضريبية الجزائرية لإعانات الاستغلال و التوازن مع المعالجة المحاسبية المخصصة لها في النظام المحاسبي المالي	(2)
2.62	القانون الضريبي الجزائري واضح ومفصل ويتوافق مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي في كيفية معالجة منافع المستخدمين	(6)
2.72	هناك تكامل بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي	(15)

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى نتائج الدراسة

ثالثا : الفقرات الأقرب من درجة المحايد (الدرجة 3)

أما الفقرة رقم (10) فيلاحظ أن متوسطها قريب من درجة (المحايد) وهي الدرجة (3) و أن النسب في منطقة (الموافقة) و (الموافقة جدا) متساوية تقريبا مع النسب في منطقة (عدم الموافقة) و (عدم الموافقة جدا)، وهذا يعني أن أفراد الدراسة بشكل عام مترددون في الإجابة على هذه الفقرة، وقد

كانت قيمة اختبار (ت) للفرق بين متوسط هذه الفقرة و المتوسط العام على سلم الإجابة سالبة وغير دالة إحصائياً عند $(0.05 \geq \alpha)$ الأمر الذي يعني حيادية هذه الفقرة.

• بلغ متوسط الفقرة (2.84)

تتعلق هذه الفقرة بأن النتيجة المحاسبية المفصح عنها تخضع إلى تسويات طفيفة و لا تكتسي أهمية كبيرة قبل إعداد النتيجة الجبائية المصرح بها للضرائب نظراً لتوافق القواعد بينهما. و الجدول الموالي يوضح باختصار ترتيب الفقرات المذكورة أعلاه :

الجدول رقم 37: ترتيب الفقرات الأقرب من درجة المحايد (3)

الترتيب حسب الدرجة الأقرب من درجة المحايد (3)	الفقرة	المقدار
(10)	النتيجة المحاسبية المفصح عنها تخضع إلى تسويات طفيفة و لا تكتسي أهمية كبيرة قبل إعداد النتيجة الجبائية المصرح بها للضرائب نظراً لتوافق القواعد بينهما	2.84

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى نتائج الدراسة

نلاحظ أن الفقرة الأقرب من درجة المحايد (3) واحدة فقط.

ولفحص الفرضية الثالثة بشكل عام قام الباحث بإيجاد قيمة اختبار (ت) ومستوى دلالتها (α) من خلال فحص الفرق بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة في الاستبانة و متوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة وهو الدرجة (3) ويبين الجدول رقم (38) ذلك:

الجدول رقم 38: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار (ت)، ومستوى دلالتها (α) للمجال الأول في الاستبانة والمتعلق بالفرضية الثالثة

المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار (ت)	قيمة (α)	قرار فحص الفرضية
2.41	0.657	-8.930	0.0001	قبول

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المخرجات الإحصائية

الإشارة السالبة تعني أن المتوسط العام (الدرجة 3) أكبر من متوسط الفقرات.

تشير نتائج الجدول (38) الى وجود فرق ذي دلالة إحصائية (عند $0.05 \geq \alpha$) بلغ (0.59) بين متوسط الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة (المجال الثالث) في الاستبانة و البالغ (2.41) و متوسط درجات سلم الإجابة على الاستبانة ، حيث بلغت قيمة اختبار (ت) للفرق بين المتوسطين

(8.93) و هي قيمة دالة إحصائية (عند $\alpha=0.0001$) و بذلك فإننا نقبل الفرضية الثالثة التي تنص على انه " لا يتوافق النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي".
و لمعرفة الفروق بين متوسط أداء المفتشين و ما فوق و متوسط أداء دون رتبة مفتش، في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة (المجال الثالث) في الاستبانة فقد تم إيجاد اختبار (ت) للفروق بين المتوسطات و بين الجدول رقم (39) ذلك :

الجدول رقم 39: المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و قيمة اختبار (ت) للفروق بين متوسط أداء المفتشين و ما فوق و متوسط أداء الأقل مخن مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة (المجال الثالث) في الاستبانة.

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (ت)	قيمة (α)	
2.391	0.653	-0.224	0.763	المفتش و اكثر
2.429	0.661			اقل من مفتش

الإشارة السالبة تعني ان المتوسط الثاني اكبر من المتوسط الأول.

تشير نتائج الجدول (39) الى وجود اختلافات طفيفة بين متوسطي أداء مفتش و اكثر و متوسط أداء الأقل من مفتش في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة (المجال الثالث) في الاستبانة، و عند فحص هذه الفروق بين المتوسطين باستخدام اختبار (ت) تبين أن قيمة (ت) قد بلغت (0.224)، وهذه القيمة غير دالة إحصائيا عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) بين متوسط أداء المفتشين وما فوق، و متوسط أداء من هم أقل من درجة مفتش، في الإجابة على الفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة (المجال الثالث) في الاستبانة.

خلاصة الفصل الرابع

إن تبني نظام محاسبي مالي مصدره معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يغلب الواقع الاقتصادي على الشكلية القانونية لتلبية حاجات المستثمر والأسواق المالية دون الاهتمام كثيرا بالجانب الضريبي، جاء بمفاهيم وقواعد جديدة بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري المعمول به إلى غاية سنة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وقد ارتأينا من خلال هذا الفصل إلى القيام بدراسة ميدانية جعلتنا نلتمس واقع تكيف القواعد الجبائية السارية المفعول منذ سنة إصلاح النظام الضريبي في 1992 من وجهة نظر القائمون على تطبيقها والحارسون على أن أهل الممارسة المحاسبية يلتزمون بها ويقدمون معلومة مالية قابلة للاستخدام في تحديد الأوعية الضريبية.

استنتجنا من خلال دراستنا على مستوى مفتشيات الضرائب لولاية باتنة ما يلي:

✓ إن النتيجة المحاسبية المعدة على مستوى المؤسسات لا تتماشى من حيث القواعد التي اعتمدت عليها، أي المحاسبة، مع النتيجة الجبائية الواجب الإفصاح عنها طبقا للقواعد المفروض الالتزام بها، ويقصد هنا بالقواعد الجبائية وهذا معناه أن الإدارة الضريبية من خلال أعوانها وإطاراتها لا تؤمن إلا بالقواعد الضريبية في حساب الوعاء الضريبي وهذا ما كان معمول به قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي أين كانت الشكلية القانونية وإرضاء الإدارة الضريبية أول ما يهتم به القائمون على الممارسة المحاسبية؛

✓ النظام المحاسبي المالي غير واضح ويحتوي على مفاهيم غير متحكم فيها من الناحية النظرية مع غياب نصوص رسمية توضح كيفية التعامل معها بالنسبة لممثلو الإدارة الضريبية ، وهذا ما يصعب الالتزام بقواعد النظام المحاسبي المالي بالنسبة للمؤسسات طبقا لما جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2009 في مادته السادسة، مع مراعاة القواعد الجبائية وهذا معناه أنه يجب فسح المجال لقبول القواعد التي أتى بها النظام المحاسبي المالي ما لم تتعارض مع النظام الضريبي؛

✓ كل الجهود و الإجراءات القانونية والتنظيمية غير كافية ولم تحقق تكيف النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

خاتمة

خاتمة

تطورت الضريبة عبر التاريخ الفكري الاقتصادي و أصبحت أداة في السياسة المالية الاقتصادية الحديثة تؤخذ بالحسبان في كل برنامج اقتصادي حكومي مهما كانت ميولاته، و ما الجباية إلا الطرق و التقنيات التي تنظم و تدير كيفية تحصيل إيرادات الدولة اين تمثل الضريبة اهم عنصر فيها، كما انها أدت الى استعمال مصطلح "محاسبة ضريبية" نظرا لاستعمال التقنيات المحاسبية في معالجة الاحداث الاقتصادية التي لا تخلو من العنصر الضريبي و هذا ما يفسر عدة أبحاث و دراسات تؤكد ان التشريعات الضريبية ساهمت بشكل كبير في تطور المحاسبة خاصة في الدول النامية و من هنا تنطلق فكرة الارتباط بين المحاسبة و الضريبة و اشتراكهما في أداة المحاسبة الضريبية، كما ان الإدارة الضريبية تصنف ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية كما يشير الى ذلك العديد من الباحثين و ذوي الاختصاص.

النظام الضريبي و النظام المحاسبي عنصران من البيئة الاقتصادية، كلما انفعلت هذه الأخيرة بسبب تبني سياسة اقتصادية جديدة او اعداد برنامج للخروج من ازمة محلية او دولية او الامتثال لبنود يشترطها صندوق النقد الدولي يتفاعل معها النظام الضريبي و المحاسبي بالنظر الى الارتباط الوطيد بينهما من خلال إصلاحات و تعديلات لمسايرة الأوضاع التي تعرضها البيئة الاقتصادية التابعة لها و هو شان الدولة الجزائرية التي بانقالتها من مرحلة استعمارية الى اقتصاد اشتراكي تخطيطي موجه ثم الى اقتصاد السوق أدت الى مراجعة و اصلاح عناصر سياستها الاقتصادية و من أهمها الضرائب و المحاسبة لتكفيهما مع متطلبات السياسة التي تبنتها في ظل التقارب الدولي الناتج عن التكتلات الاقتصادية و السياسية من خلال المنظمات الإقليمية و العالمية و انتشار الشركات الدولية و المتعددة الجنسيات إضافة الى تحرير رؤوس الأموال، و الاندماج بين أسواق راس المال، و ارتباطها ضمن شبكات معلوماتية عالية الجودة هدفها نقل المعلومات المالية و التي تعتبر المحاسبة المصدر الأساسي لإنتاجها، أدى الى الاهتمام بإشكالية عدم تماثل هذه المعلومات و التأثير على أهميتها و جودتها ، و الحل الأنسب المتوصل اليه للحد من الظاهرة هو توحيد و توافق مسارات إنتاج هذه المعلومات بإلغاء الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية و المعايير التي تحكمها، في هذا الصدد تؤكد العديد من الدراسات في مجال التوحيد المحاسبي ان الأنظمة المحاسبية تتنوع حسب الظروف و البيئات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و الثقافية التي تطبق فيها، لان المحاسبة التي نشأت و تطورت من مجرد تقنية بسيطة الى نظام متكامل بجملة من القواعد و الممارسات بفعل تفاعلها

المستمر مع البيئة الممارسة فيها من خلال محاولة الأنظمة المحاسبية تلبية و مواكبة الحاجات المتجددة و التغيرات الديناميكية الحاصلة في المحيط عبر الأزمنة و العصور، و قد أدت المساعي العالمية الى انتشار تطبيق المعايير المحاسبية و الابلاغية الدولية IAS/IFRS .

تبنيت الجزائر المرجعية الدولية لتهيئة الظروف الملائمة لاقتصاد السوق و مواكبة الأسواق العالمية و الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة الى هدف انتاج معلومة مالية تخدم المستثمر بدلا من معلومة محاسبية تخدم الجباية و الدولة، فأصدرت النظام المحاسبي المالي سنة 2007 مع التطبيق الفعلي انطلاقا من سنة 2010 هذا الأخير استحدث مفاهيم و مصطلحات على النظام الضريبي الصادر سنة 1992 أي انها لم تكن موجودة آنذاك.

نتائج اختبار صحة الفروض انطلاقا من طريقة معالجة الدراسة التي اعتمدها من خلال الجمع بين الشق النظري من جهة و الشق الميداني من جهة أخرى، توصلنا الى عند اختبارنا للفروض الى:

- بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بالتطورات الفكرية و التاريخية التي شهدتها الضريبة و التي جعلت منها أداة أساسية في السياسة الاقتصادية و التمويلية للدولة، و أهمية المعلومة المالية لمستخدميها، من أهمهم الإدارة الضريبية، فقد تحقق من خلال ابراز الاعتماد على النظام الضريبي في السياسات و البرامج و الإصلاحات الاقتصادية مهما كانت المدارس الفكرية و السياسة المنتهجة، و جعل منها أداة تمويلية أساسية في خدمة أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية، و قد فرضت المعلومة المالية نفسها كأهم مصدر يستند إليه عند اتخاذ القرار بصفة عامة و بالنسبة للإدارة الضريبية فيما يتعلق بموضوع بحثنا، إذ برزت الحاجة إليها دوليا إلى غاية انتشار تبني مرجعية دولية محاسبية للقضاء على إشكال التوافق في الأسواق المالية العالمية، و المحاسبة الضريبية ما هي إلا أداة تخدم الترابط بين المحاسبة و الضريبة، و تعتبر هذه الأخيرة بمثابة الحد القانوني للممارسة المحاسبية التي جعلت من بين أهدافها الأساسية تقديم المعلومة المالية للسلطات الضريبية، خاصة فيما يتعلق بتحديد الأوعية الضريبية و التحكم فيها للحد من الغش و التهرب الضريبي؛

- بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بالمخططات و البرامج التنموية و الإصلاحات الاقتصادية و أثرها على البيئة الضريبية و المحاسبية و تسببها في إصلاحهما، فقد تحققت لأن كل التعديلات الضريبية، منذ الإستقلال، سببها التقلبات الاقتصادية، وما الإصلاح

الضريبي سنة 1992 إلا نتيجة الانتقال من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق، إضافة إلى الالتزامات المالية بسبب التبعية المطلقة لقطاع المحروقات و إلى ما يشترطه صندوق النقد الدولي و البنك العالمي عند اللجوء اليهما.

- بخصوص الفرضية الثالثة المتعلقة بمستجدات النظام المحاسبي المالي و المفاهيم المتعلقة بالمعالجة الجبائية المستوحاة من المرجعية الدولية و التوافق مع التشريع الضريبي الجزائري تحققت بدورها انطلاقا من أن الإصلاح المحاسبي سببه المباشر اقتصاد السوق و مواكبة الأسواق العالمية التي تهيمن عليها منظمات و هيئات دولية جعلت من تبني معايير المحاسبة الدولية حتمية لا تقبل التراجع لإنتاج معلومة تسمح بالمواصفات المقبولة دوليا. هذا ما يبرر أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم و معالجات مطابقة لما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية من حيث المصطلحات و القواعد المرتبطة بالاهتلاكات، و خسائر القيمة، و المؤونات، وطرق التقييم، و أسعار الصرف، و محاسبة المجمعات، و كيفية اعداد القوائم المالية و الإفصاح، و الإعانات، و حتى عناصر أخرى لم تذكر، و بالخصوص الضرائب المؤجلة التي لها علاقة بأغلبية المعالجات و القواعد المستحدثة و المتأتية من المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية، كما أن قوانين المالية الصادرة بعد تقنين النظام المحاسبي المالي، أساسا سنة 2009 و 2010، و نسبيا سنتي 2012 و 2014، و التي جاءت كمحاولة لتكييف التشريع الضريبي مع مستجدات النظام المحاسبي المالي و التوافق معه.

- بخصوص الفرضية الرابعة المتعلقة بواقع التحكم في النظام المحاسبي المالي و المفاهيم المرتبطة بالضرائب كالضرائب المؤجلة على الأصول و على الخصوم و تكييف و تحيين التشريع الضريبي فقد تحققت حيث يتضح من خلال نتائج الدراسة الميدانية التي حاولنا فيها اثبات الفرضية الرابعة بالإجابة على ثلاثة (03) فرضيات أعطت النتائج الآتية :

✓ غموض النظام المحاسبي المالي لدى أغلبية أهل الممارسة على مستوى السلطات الضريبية، و نقص التحكم في أغلبية المفاهيم المستوحاة من المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية؛

✓ عدم توافق النتيجة المحاسبية المعدة على مستوى المؤسسات الخاضعة جبائيا على أساس قواعد النظام المحاسبي المالي التي مصدرها المعايير المحاسبية و الإبلاغية

الدولية مع النتيجة الجبائية المصرح بها على مستوى المفتشيات الضريبية و المعدلة على أساس القانون الضريبي الجزائري الذي يشترط الالتزام بنشر ساري المفعول منذ 1992 و يفسح المجال بنسبة ضئيلة للمفاهيم المستحدثة من النظام المحاسبي المالي، و هذا بالرغم من الجهود التشريعية و التنظيمية التي صدرت منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي.

✓ لا يتوافق النظام الضريبي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي.

و منه، نستنتج أن الفرضية الرابعة الرئيسية قد ثبتت، و التي مفادها أن البيئة القانونية الضريبية الجزائرية لا تتوافق و لا تتماشى في الواقع مع الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومفاهيمه التي مصدرها المعايير المحاسبية والإبلاغية المالية الدولية التي تتسم بالغموض و سوء التفسير بالنسبة لأصحاب الممارسة في المجال الضريبي.

النتائج العامة

سعت الدراسة الى الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال عرض و تحليل الاطار النظري للجباية مع التركيز على عنصرها الأساسي المتمثل في الضريبة و الإصلاحات داخل البيئة الاقتصادية الجزائرية المؤدية الى الإصلاح الضريبي و الإصلاح المحاسبي الذي تبنى المعايير المحاسبية الدولية بمفاهيمه الجديدة، ما أثار التساؤل عن مدى مواكبتها و التحكم فيها و تكيف الآليات التشريعية الضريبية و يمكن استخلاص النتائج التالية:

- الضريبة تطورت مع تطور مفهوم الدولة عبر الفكر الاقتصادي الذي اصبح يوليها دورا بارزا في السياسات الاقتصادية و بالخصوص منذ هيمنة السياسة الاقتصادية للنظرية الكينزية التي تركز على الدور التدخلي للدولة لإحداث التوازنات في كل القطاعات و للضريبة مساهمة في التحكم في الدخل و إعادة توزيعه و توجيه الاستثمار.

- المعلومة المالية أداة و مصدر اتخاذ قرار ذو أهمية بالغة لمستخدميها، من أهمهم الإدارة الضريبية، و ما المعلومة المالية إلا من مخرجات نظام معلوماتي درجة جودتها أدت إلى القيام بدراسات و أبحاث من طرف هيئات و منظمات على المستوى الدولي للوصول إلى معايير تجعل من المعلومة المالية بمواصفات مقبولة و قابلة للفهم لدى الجميع، و هذا ما أدى إلى انتشار قرار تبنى معايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولية كحل أمثل للتوافق و التوحيد من حيث اللغة المحاسبية و المعلومات المالية على مستوى الأسواق المالية العالمية.

- للمحاسبة عدة فروع حيث يقدم كل فرع منها نوع معين من المعلومات و من بينها لدينا المحاسبة المالية و المحاسبة الضريبية، و هذه الأخيرة ظهرت بسبب العلاقة الوطيدة بين عنصر التشريع الضريبي و عنصر المحاسبة لان العنصر الأول له دور بارز في تطور العنصر الثاني اذ نجد ان الهيئات المسؤولة في الضرائب من اهم المستفيدين من المعلومة التي تنتجها المحاسبة، كما ان المحاسبة تلتزم بالحدود التي تضعها التشريعات الضريبية؛
- ان الإصلاحات و مختلف البرامج الاقتصادية تؤثر مباشرة على مكونات البيئة الاقتصادية التي تتفاعل معها و تحتاج هي الأخرى الى برامج و إصلاحات لتطبيقها مع الوضع الطارئ و هو حال الجزائر التي كلما انتقلت الى سياسة اقتصادية جديدة او كلما اعدت برنامج اقتصادي جديد أدى ذلك الى المساس بالنظامين الضريبي و المحاسبي القائمين لتكييفهما مع المستجدات و تهيئة الظروف الملائمة لتحقيق الأهداف باعتبارهما عنصران يؤثران و يتأثران مباشرة ببعضهما البعض كونهما من عناصر البيئة الاقتصادية؛
- أدى الانتقال الى اقتصاد السوق الى اصلاح جذري في النظام الضريبي الجزائري سنة 1992 لأول و آخر مرة منذ الاستقلال، و هذا ما يعتبره الباحث بالقليل نظرا لأهمية البرامج و الإصلاحات التي مرت بها الجزائر و كذلك الازمات التي تسببت فيها أسعار البترول، و من البدائل القوية لإحلال الجباية البترولية، لدينا الجباية العادية من خلال نظام ضريبي يتسم بأكثر فعالية .
- اقتصاد السوق إضافة الى هدف الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة و الاتفاقيات الدولية التي كانت الجزائر طرفا فيها كالشراكة الأورو متوسطية على سبيل المثال و التوجه نحو الأسواق العالمية، جعل الجزائر تتخلى عن المخطط المحاسبي الوطني 1975 لعدم تماشيها مع المستجدات الاقتصادية و تتبنى نظام محاسبي مالي 2007 مرجعيته الإطار التصوري الدولي للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية من اجل انتاج معلومة مالية لها الصفات و الجودة اللتان تلقيان القبول دوليا و محليا و طبقا لما أنتت بها الجهود المبذولة على المستوى الدولي الساعية الى توحيد الممارسات المحاسبية و توافق المعلومة المالية لتصبح قابلة للفهم و المقارنة لدى الجميع و التي أنتت بتعميم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى أغلبية دول العالم.

- النظام المحاسبي المالي الجزائري جاء بمفاهيم و قواعد و مبادئ لم يسبق للممارسة المحاسبية في الجزائر تطبيقها ما أدى الى الحاجة الى فترة انتقالية من اجل تهيئة البيئة المحلية من خلال التكوين و التحيين و اصدار التشريعات المرافقة، خاصة الضريبية منها، لأن المحاسبة قبل النظام المحاسبي المالي كان همها الوحيد الشكلية القانونية أي إرضاء الإدارة الضريبية، أما بعد صدور النظام المحاسبي المالي أصبحت المحاسبة تهتم بالواقع الاقتصادي و المستثمر عند انتاج المعلومات المالية، لكن الواقع و بعض الأبحاث الجديدة اثارت تساؤلات تتعلق بشرعية تبني المعايير المحاسبية الدولية التي اعتبر البعض ان تبنيها في الجزائر سابق لأوانه و أن الأطراف المعنية بالموضوع لم يتم اشراكها جميعا و انها معايير تطبق نتيجة ضغوطات خارجية لها مصالح خاصة في تبنيها دون مراعاة البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- أعد النظام المحاسبي المالي طبقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة قبل سنة 2004 لأنها سنة اقتراح النسخة الشبه نهائية منه لأول مرة رغم أن جميع الأطراف المعنية، كالمجلس الوطني للمحاسبة، تؤكد أن النسخة النهائية كانت في سنة 2006 و قد قنن رسميا سنة 2007، لكن عند تصفح نسخة 2004 و نسخة 2006 لا يوجد اختلاف بينهما، و هذا ما يجعلنا نؤكد أن المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية التي استند اليها عند صياغة النظام المحاسبي المالي هي معايير ما قبل سنة 2004، و لم يعرف النظام المحاسبي المالي تغييرا رسميا الى غاية سنة 2017، و بالنظر الى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في حد ذاتها نجد ان هناك عدة تغييرات و إضافات و الغاءات طرأت عليها، و مثال ذلك عقود الایجار التي سوف تعرف معيارا دوليا جديدا يطبق ابتداء من سنة 2019 رغم صدوره سنة 2017 "IFRS 16"، و هذا ما يدل على أن النظام المحاسبي المالي يحتاج الى تحيين مستمر و ليس مجرد اشعارات و مذكرات ينشرها المجلس الوطني للمحاسبة و التي ليست لها الوزن التشريعي الكافي؛
- النظام الضريبي الجزائري رغم اجراءاته سنة 2009، و 2010، و 2012، و 2014، من أجل مسايرة الوضع و التطبيق مع المفاهيم الجديدة التي فرضها النظام المحاسبي المالي، و هنا نلاحظ عكس ما كان معهودا سابقا اين كان النظام الضريبي يضيف و يفرض ما يحتاجه على المحاسبة في الجزائر، و الآن لدينا العكس، و هذا ما قد يفسر عدم استجابة النظام الضريبي الجزائري الى متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي. هناك فجوة رهيبية بين

التشريعين المحاسبي و الضريبي، كما أن السلطات الحكومية لا تساهم في تحسين الوضع و هذا من خلال تحليل القوانين الضريبية التي تصدرها، أحسن مثال لذلك الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) التي بتحديد سقف 30000000 دج كرقم اعمال أدنى للخضوع للنظام الحقيقي أدت الى التقليل و الحد من أهمية المسك المحاسبي و تسببت في تخفيض عدد العمال المختصين في المحاسبة خاصة على مستوى المكاتب المتخصصة في المجال المحاسبي و الجبائي، و هذا معناه عدم الحاجة الى المحاسبة، و حتى في مجال التكوين و التعليم سوف يؤثر ذلك سلبا على الخيارات الممنوحة في مختلف التخصصات حيث تصبح المحاسبة تدريجيا تخصص و مهنة قليلة الجاذبية؛

- واقع الممارسة الضريبية و المحاسبية في الجزائر يؤكد على الاختلافات الموجودة بين النظام الضريبي و النظام المحاسبي المالي، الأول يحتاج الى تحيين و إضافات بدلا من الاصلاح الإضافات متمثلة في توضيحات و تشريعات للتحكم أكثر في المفاهيم الجديدة التي اتى بها النظام المحاسبي المالي على ضوء المعايير المحاسبية الدولية، و الثاني يحتاج الى بذل مجهودات أكثر للتحكم في التقنيات التي تتماشى مع المفاهيم المستحدثة خاصة الضرائب المؤجلة مع التقيد بالقواعد الضريبية، و هذا ما يجعلنا نؤكد بان تطبيق النظام المحاسبي المالي في اطار النظام الجبائي الجزائري يواجه المشاكل الآتية:

✓ يهدف النظام المحاسبي المالي الى التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية التي ظهرت خدمة للمستثمر الدولي و للأسواق المالية العالمية للحد من الاختلافات المحاسبية بين الدول، و إذا أخذنا بعين الاعتبار البيئة الاقتصادية الجزائرية نلاحظ ان تبني المعايير المحاسبية الدولية لا معنى له؛

✓ ان استراتيجية الإصلاح المحاسبي غامضة على العموم في الجزائر و الجهود المبذولة من طرف السلطات التشريعية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة لضمان الانتقال الناجح و الصحيح من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي لا أثر لها في الواقع و أدت الى حدوث قطيعة بين الإدارة القائمة و أصحاب المهنة إضافة الى عدم اشراك الممثلين عن المؤسسات الاقتصادية.

- ان تزايد الاستخدام الواسع للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية سبب الطلب المتزايد لمعلومة مالية بمواصفات معينة، و هذا ما يؤدي الى تحقق التوافق أكثر فأكثر لكن في المجال الضريبي لن يكون التوافق بنفس الدرجة بما أن الدول تقر ضرائبها حسب سياساتها الاقتصادية و المالية، ما يؤدي الى عدم التوافق في تبني المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية على المستوى الضريبي عكس المستوى المحاسبي حيث درجة نجاح التوافق أكبر، و يتضح ذلك من خلال اختلاف التصريح بالنتيجة التي تصنف الى نوعين: نتيجة محاسبية و نتيجة جبائية، و هما نتيجتان غير متساويتين بسبب اختلاف القواعد الضريبية عن القواعد المحاسبية و ما ينجر عن ذلك من تصحيحات للوصول الى تحديد النتيجة الخاضعة ضريبيا.

الاقتراحات و التوصيات

على ضوء الدراسة النظرية والميدانية والاستنتاجات السابقة يمكن وضع التوصيات التالية:

1- الاعتماد أكثر على المحاسبة من أجل تحديد الاوعية الضريبية و إعادة النظر في الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) حتى تستعيد الممارسة المحاسبية مكانتها.

2- من أهم ما يجب الاهتمام به تسطير برامج استراتيجية قصيرة و متوسطة و حتى طويلة الأبعاد في مجال التكوين لفائدة جميع المعنيين بالممارسة المحاسبية مهما كانت مستوياتهم مع التركيز على المزج بين الجانب النظري و المتمثل في الاطار التصوري الدولي للمعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية مع اسقاطه على النظام المحاسبي المالي، و من ناحية أخرى الجانب التطبيقي الذي يفسر كيفية التعامل مع العمليات التي تعالج يوميا مع ادخال المفاهيم الجديدة كالضرائب المؤجلة و توضيحها بأكثر دقة و تفاصيل من ما هو معمول به، و الى حد الان للقضاء تدريجيا على الغموض السائد على العموم عند القيام بتحليل و تسجيل محاسبيا مختلف الاحداث الاقتصادية.

3 - مراجعة تطوير المناهج المقررة في كليات العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير و الحاسبة و المالية في الجامعات و المدارس المتخصصة و المعاهد التابعة للتعليم العالي و للتكوين المهني أو مراكز التكوين المهني و المدارس الخاصة المتخصصة في التكوين في مجال المحاسبة و الجباية ، و إعادة صياغة مناهج تأخذ بعين الاعتبار علاقة المعايير المحاسبية الدولية و تأثيرها على النظام المحاسبي المالي و الضريبة و التحليل المالي و المحاسبة الإدارية و مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية و اتخاذ القرار و نظم المعلومات ، مع التركيز و إعطاء الأولوية لتخصص المحاسبة و المالية و الجباية و التدقيق.

4- ضرورة تفعيل الترابط الذي يركز على التعاون بين النظرية و الممارسة المحاسبية من ناحية و النظرية و التشريعات الضريبية من ناحية أخرى.

5- القيام بملتقيات و منتديات و أيام دراسية في مجال تفعيل الترابط بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي و التوافق و التكيف بينهما، و توجيه الدعوة الى الاكاديميين و المهنيين و الاداريين و الإصرار على التنسيق بين آرائهم و حثهم على الاجتهاد للوصول الى اقتراحات و حلول تؤخذ بعين الاعتبار في اطار رسمي، و تؤدي الى تطور الترابط الضريبي المحاسبي تحت اشراف الأساتذة الباحثون و خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و إطرارات و مسؤولو الإدارة الضريبية و حتى الإدارة العمومية للمال العام، وهو تنسيق و اجتهاد اعطى نتائجه الإيجابية في دول أخرى على غرار الولايات المتحدة الامريكية، و فرنسا، و الأردن، و مصر ... الخ

افاق الدراسة

تناولت دراستنا موضوع تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي مع دراسة ميدانية و هذا في سياق انتقال الاقتصاد الجزائري الى اقتصاد السوق الذي نتجت عنه إصلاحات من بينها النظام الضريبي سنة 1992 و النظام المحاسبي سنة 2007، و قد توصلنا الى ان الجزائر تبنت معايير المحاسبة الدولية تحت ضغوط المنظمات و الهيئات الدولية التي تشترط معلومة بخصائص معينة لقبول دخولها كطرف في الاتفاقيات الاقتصادية الدولية و الأسواق العالمية و الاستثمار في الجزائر.

إن تبني الجزائر للمرجعية المحاسبية الدولية في بيئة اقتصادية تتميز بعدة نقائص أهمها تلك المتعلقة بالتشريع الضريبي و تكييفه مع مستجدات النظام المحاسبي المالي، طرح افاق الدراسة كما يلي:

أولاً: تقييم مدى مطابقة قواعد و مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري مع تلك المنصوص عليها في المعايير المحاسبية و الإبلاغية المالية الدولية و الإجراءات اللازمة للتحيين و مواكبة التطورات التي تفرضها الاحداث الاقتصادية المحلية و الدولية .

ثانياً: تحديد طبيعة العلاقة و الترابط بين التشريع الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي و هل هناك حاجة الى اصلاح او إعادة هيكلة النظام الضريبي الذي لا يتماشى بالفعالية و السرعة اللازمة مع مستجدات العمليات المالية التي تفرضها الأسواق المحلية المتأثرة بالأسواق العالمية و الوصول الى تحقيق نوع من المرونة في التشريع الضريبي دون المساس به كأداة سيادية للدولة تحقق بها أهدافها التوازنية الاقتصادية و بمثابة الحد القانوني للمحاسبة.

قائمة المراجع و المصادر

أولا : المراجع باللغة العربية

1-الكتب

- 1) ابراهيم الجزراوي، عامر الجنابي (2009): أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- 2) ابراهيم العدي، خالد الخطيب (1995): المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
- 3) أبو زيد محمد المبروك (2005) : المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة. مصر.
- 4) أحمد حسين علي حسين (2004): نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 5) بركات صادق عبد الكريم (2002): الاقتصاد المالي الاقتصادي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر.
- 6) بشور عصام (1987): المالية العامة والتشريع الضريبي، مطبعة الداودي، دمشق.
- 7) بشور عصام (1993): المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السادسة، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
- 8) بن اعمارة منصور (2010): الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر.
- 9) بن حركو غنية (جوان 2017): النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 04، المجلد 01، الجزائر، ص 114 – 126
- 10) بن ربيع حنيفة (2013): الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF و المعايير الدولية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كليك الجزائر.
- 11) بن ربيع حنيفة (2013): الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر.
- 12) بهلول محمد بلقاسم حسن (1994): الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر.
- 13) بوزيدة حميد (2007): التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 14) بوعون يحيياوي نعيمة (2011)، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر.
- 15) الجبر نبيه بن عبد الرحمن – عبد المنعم، محمد علاء الدين (1998): المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 16) جربوع يوسف محمود، وحلس سالم عبد الله (2002): المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- 17) جلال الشافعي (1987): الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة العامة على الدخل، الطبعة الأولى، مكتبة المدينة، الزقازيق، مصر.

- 18) جمال الدين عويسات (1986): التنمية الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 19) جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2016): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان، الأردن.
- 20) حامد عبد المجيد دراز (1994): النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت.
- 21) حامد عبد المجيد دراز ، المرسي السيد حجازي (1990): النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت.
- 22) حامد عبد المجيد دراز(2004): مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر.
- 23) حسن أحمد غلاب (1975): الأصول العلمية للمحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة التجارة والتعاون، مصر.
- 24) حسن عواضة (1978): المالية العامة - دراسة مقارنة -، دار النهضة العربية، لبنان، ص 167.
- 25) حسن عواضة (1978): المالية العامة -دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، لبنان.
- 26) حسنين عمر السيد (1986): تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
- 27) حسين الصغير (1999): مالية ومحاسبة عمومية، دار المحدية العامة، الجزائر.
- 28) حسين العمر (2002): مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت.
- 29) حسين مصطفى هلالى (1995): مقدمة أصول المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- 30) حماد طارق عبد العال (2015): موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 31) حميد بوزيدة (2007): جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر.
- 32) حنيش علي (2011): مقدمة في علم الضرائب، منشورات دار الكتاب، الجزائر.
- 33) خالد جمال الجعارات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- 34) خالد جمال الجعارات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول والجزء الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- 35) خالد شحادة الخطيب. نادية فريد طافش (2008): الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان.
- 36) خباية عبد الله (2009) : أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر.
- 37) خليل الدليمي (2006): مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- 38) خليل عواد أبو حشيش (2003): المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- 39) رحال نصر، عوادي مصطفى (2008): جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر.

- 40) رضا خلاصي (2006): النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة للنشر، الجزائر.
- 41) رضا خلاصي (2014): شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر.
- 42) رضوان حلوة رضوان (2017): مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري، التطبيقات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.
- 43) رفعت المحجوب (1971): المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة.
- 44) رمزي زكي (1989): الاقتصاد العربي تحت الحصار، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت.
- 45) ريتشارد شرويد و آخرون من ترجمة علي أحمد كاجيجي و ابراهيم ولد محمد فال (2006): نظرية المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 46) زينب حسن عوض الله (دون سنة نشر): مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت.
- 47) سوزي عدلي ناشد (2003): المالية العامة، دار منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.
- 48) شعباني لطفي (2017): جباية المؤسسة، الطبعة الأولى، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
- 49) صالح رويلي (1982): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 50) طارق الحاج (2008): المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- 51) عادل أحمد حشيش (1992): أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت.
- 52) عادل أحمد حشيش (2006): أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية.
- 53) عادل فلبح العلية (1969): المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 54) عباس محمد نصر الله (2015): النظرية العامة للضريبة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية والأدبية، بيروت.
- 55) عباس مهدي الشيرازي (1990): نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
- 56) عبد الرحمن عطية (2009): المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر، برج بوعريريج، الجزائر.
- 57) عبد الرزاق قاسم الشحادة، نمر عبد الحميد السليحات (2017): المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن.
- 58) عبد الرزاق محمد قاسم (2006): تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- 59) عبد اللطيف بن أشنهو (دون سنة نشر): الجزائر اليوم بلد ناجح، الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، الجزائر.
- 60) عبد اللطيف بن أشنهو (2000): مدخل إلى الاقتصاد السياسي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

- 61) عبد الله علي المنيف وآخرون (1996): المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، جامعة الملك سعود، الرياض.
- 62) عبد المجيد قدي (2003): المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 63) عبد المجيد قدي (2011): دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، عمان.
- 64) عبد المنعم فوزي (دون سنة نشر): المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
- 65) عبد الناصر نور وآخرون (2008): الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر، عمان.
- 66) علي زغدود (2005): المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 67) فوزي عطوي (1989): الاقتصاد السياسي " النقود والنظم النقدية "، دار الفكر العربي، بيروت.
- 68) فوزي عطوي (2003): المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.
- 69) قحطان السيوفي (1998): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الطلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق.
- 70) كريم النشاشيبي وآخرون (1998): الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، واشنطن.
- 71) لخضر علاوي (2012): معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
- 72) مجدي محمود شهاب (1999): الاقتصاد المالي نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية.
- 73) محمد أبو النصار. محفوظ المشاعلة. فراس عطا الله الشهبان (2003): الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين، عمان.
- 74) محمد أبو نصار، جمعة حميدات (2016): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان.
- 75) محمد الصغير بعلي وآخرون (2003): المالية العامة، دار العلوم، عنابة.
- 76) محمد بلقاسم حسن بهلول (1991): سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 77) محمد بلقاسم حسن بهلول (1993): الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر.
- 78) محمد بلقاسم، حسن بهلول (1991): سياسة تخطيط التنمية وإعادة تنظيم مسارها في الجزائر، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 79) محمد بن أحمد الأنصاري القرطبي أبو عبد الله (2006): الجامع لأحكام القرآن، دون دار نشر، الجزء الخامس.

- 80) محمد بهاء الدين (1990): مدى اتفاق نظام الضريبة الموحدة مع معايير نظرية المحاسبة الضريبية، مجلة البحوث التجارية، المجلد 12، عدد (01)، جامعة الزقازيق، مصر.
- 81) محمد بوتين (2010): المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
- 82) محمد حمّو، منور أوسرير (2009): جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.
- 83) محمد سعد فرهود (1979): مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، حلب.
- 84) محمد طاقة. هدى العزاوي (2007): اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- 85) محمد عباس محرز (2008): اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر.
- 86) محمد عباس محرز (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، منشورات ITCIS، الجزائر.
- 87) محمد علي الربيدي (2000): محاسبة الضريبة، الطبعة الثالثة، دار الفكر المعاصر، صنعاء.
- 88) مختار علي أبو زريدة (1991): المحاسبة الضريبية، الطبعة الثانية، دار الجنوب للنشر، قبرص.
- 89) ناصر دادي عدون، يوسف مامش (2008): أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحدية للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 90) ناصر مراد (2011): فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 91) ناصر مراد (دون سنة نشر): الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغداد، الجزائر.
- 92) وائل الراشد (2000)، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، مجلس النشر العلمي، الكويت.
- 93) ولعلو فتح الله (1994): الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار الحدائق، بيروت.
- 94) ياسر صالح الفريجات (2008): المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن.
- 95) يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس (2002): المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 96) يونس البطريق (1984): النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت.
- 97) يونس البطريق، علي عباس عياد (1983): النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية.

2-الرسائل و الأطروحات

- 98) آيت محمد مراد (2014 – 2013): ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010 – 2013، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل

- شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية فرع "نقود مالية"، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر.
- (99) بكطاش فتيحة (2011 – 2010): دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 03.
- (100) بن بلغيث مداني (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر.
- (101) بوزيدة حميد (2005 / 2006): النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992 – 2004)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر.
- (102) سعدي عبد الحليم (2015) : محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- (103) طاطا إيمان (2016 – 2017): أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: مالية و محاسبة، رسالة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- (104) عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده (2006)، الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- (105) عبد المجيد قدي (1995): فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر.
- (106) فنغور عبد السلام (2017): تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة باتنة 01.
- (107) قدي عبد المجيد (2005): إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية – الجزائر نموذجا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.
- (108) مرازقة صالح (2003): تطور السياسة الجبائية في الجزائر دراسة تحليلية و مستقبلية، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة.
- (109) هيثم ممدوح حمدان العبادي (2003): مدى مواعنة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

3- المقالات و المنشورات العلمية و المداخلات و الاصدارات الرسمية

- (110) "الإطار التصوري لمعايير إعداد التقارير الدولية"
- (111) ، الفقرة الخامسة (05) منه، ترجمة جمعية المحاسبين القانونيين للمملكة العربية السعودية.
- (112) اسماعيل بوخاوة، سمراء دومي (2003): الإصلاح الضريبي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي، الملتقى الوطني الأول حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2003.
- (113) بلمقدم مصطفى وآخرون (2005): التمويل عن طريق قرض الإيجار كاستراتيجية لتغيير العمل المصرفي، ملتقى دولي حول استراتيجية الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 15 – 16 مارس 2005.
- (114) بوسبعين تسعديت (2013): علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم ... استمرارية في ضوء المعايير الدولية IAS – IFRS، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني بجامعة مستغانم المنظم بتاريخ 13 – 14 جانفي 2013 تحت عنوان " النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS – IFRS، مستغانم.
- (115) بوقفة علاء حميداتو صالح (2013): واقع البيئة الجزائرية في ظل الإصلاح المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، المنظم يومي 05 و 06 ماي 2013.
- (116) تقارير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي (CNES) للسنوات من 2001 إلى 2004
- (117) تيجاني بالريقي (2007): التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، مداخلة في الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار بعنابة، الجزائر.
- (118) جاو حدو رضا، وحمد جلييلة إيمان: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، بجامعة الوادي سنة 2013.
- (119) جريدة المجاهد الصادرة بتاريخ 2010/01/14.
- (120) جريدة المجاهد الصادرة بتاريخ 2010/01/14.
- (121) حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، نقائص معايير المحاسبة الدولية وجهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول – إشارة إلى الجزائر، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي، تحت عنوان " آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، 17 و 18 نوفمبر 2013.
- (122) خوري نعيم (1992): نظرات في القواعد المحاسبية الدولية وأفاق تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، الأردن.

- 123) رنا أديب منذر (2005 – 2006): مفهوم الضريبة، تعريفها، أشكالها، ورقة دراسية، جامعة دمشق، كلية الهندسة المدنية، قسم الإدارة الهندسية والإنشاء، دبلوم الدراسات العليا.
- 124) زين الدين بن لوصيف (2002): تأهيل الاقتصاد الجزائري للاندماج في الاقتصاد الدولي، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، ماي 2002.
- 125) صالح صالح (2013): الأسس النظرية لبرامج الإنعاش الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 13.
- 126) عبد المجيد قدي، رابح شريط (2003): الإصلاح الضريبي في الجزائر: السياق و المضمون، ملتقى وطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي 2003.
- 127) عدنان فرحان الجوراني (2011): الإصلاح الضريبي " المفهوم والأسباب والأهداف "، مجلة الحوار المتمدّن، العدد 3580 الصادر بتاريخ 18 ديسمبر 2011، المحور : الإدارة والاقتصاد، سوريا.
- 128) غادر محمد ياسين: دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير الدولية، ورشة عمل: معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، كلية الاقتصاد بجامعة دمشق – كلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال بالجامعة اللبنانية، يومي 13 و 14 مارس 2004.
- 129) قدي عبد المجيد (2002): النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول: الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 20 – 21 ماي 2002.
- 130) كمال رزيق، سمير عمور (2008): تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05 لجانفي 2008، جامعة الشلف، الجزائر.
- 131) مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، سمير طعيبة: الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS – IFRS – IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
- 132) محمد حلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران (2009): الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24، المجلد السادس، أبريل 2009، العراق.
- 133) محمود جمام، بن براح سمير (2014): النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد على ضوء المرجعية الدولية من أجل معلومة مالية هدفها الواقعية الاقتصادية بدلا من الشكلية الجبائية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 41، جوان 2014، جامعة قسنطينة، الجزائر.
- 134) مختار مسامح (2008): النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع، جامعة بسكرة، الجزائر.

- (135) مداني بن بلغيث (2002): إشكالية التوحيد المحاسبي، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد الأول.
- (136) المعيار الدولي 1 (IAS 01) "عرض القوائم المالية"
- (137) المعيار الدولي للتقرير الدولي 13 (IFRS13) "القياس بالقيمة العادلة"
- (138) المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "الضرائب على الدخل"
- (139) المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 "الممتلكات والمصانع والمعدات"
- (140) المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 "عقود الإيجار"
- (141) المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 "المخزون"
- (142) المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 "الأصول غير الملموسة"
- (143) المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 "الاستثمارات العقارية"
- (144) المعيار المحاسبي الدولي IAS 41 "الزراعة"
- (145) مفتاح صالح (2004): تطور الاقتصاد الجزائري وسماته منذ الاستقلال إلى إصلاحات التحول نحو اقتصاد السوق، الملتقى الوطني الأول حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والممارسة التطبيقية، المركز الجامعي ببيشار، بشار.
- (146) منصور بن عمارة (2014): تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، العدد 22 للسداسي الثاني، 2014، المسيلة.
- (147) مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2016): المعايير المحاسبية الدولية IAS، معايير التقارير المالية IFRS، التفسيرات SIC و IFRIC
- (148) ناصر مراد (2016): الإصلاحات الضريبية في الجزائر، محاضرة أقيمت بجامعة البلدية، دون تأليف.
- (149) وثيقة إعلامية للجنة الأوروبية متعلقة ببعض مواد الأمرية الرابعة و الأمرية السابعة للمجلس فيما يخص المحاسبة رقم C / 98 و 04/16، الجريدة الرسمية المؤرخة بـ 20 جانفي 1998.
- 4- القوانين و التشريعات و التعليمات**
- (150) قانون المالية 1988.
- (151) قانون المالية 1995.
- (152) قانون المالية لسنة 1997.
- (153) قانون المالية لسنة 2001.
- (154) قانون المالية لسنة 2008.
- (155) قانون المالية التكميلي لسنة 2010
- (156) قانون المالية لسنة 2011.
- (157) الفكر البرلماني (2004): برنامج الحكومة أمام مجلس الأمة، العدد السادس من شهر جويلية 2004، الجزائر.

- (158) المنشور رقم 12 الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 23 جانفي 2017، و المتعلق بكيفية تطبيق القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28/12/2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، تدابير جبائيه متعلقة بنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة.
- (159) الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 49، المؤرخة في 29 أوت 2010
- (160) القانون التجاري الجزائري
- (161) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير المباشرة 2017.
- (162) رئاسة الحكومة الجزائرية (2003): مشروع برنامج الحكومة، ماي 2003، الجزائر.
- (163) الدستور الجزائري الصادر سنة 1996
- (164) المجلس الوطني للمحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (ماي 2017): المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر
- (165) الأمر رقم 107/69 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية 1970، الجريدة الرسمية رقم 10.
- (166) المرسوم رقم 82/71 الصادر في 1971/12/29 بالجريدة الرسمية رقم 107 المؤرخة في 1971/12/30.
- (167) الأمر رقم 75 – 58 الصادر بتاريخ 1975/09/26 المتضمن القانون المدني، المعدل والمكمل بالقانون رقم 83-01، والقانون رقم 88-14، والقانون رقم 89-01، والقانون رقم 05-10، والقانون رقم 07-05 الصادر بتاريخ 13 ماي 2007.
- (168) المرسوم رقم 76/101 الصادر بتاريخ 09 / 12 / 1976.
- (169) المرسوم رقم 76 / 102 المؤرخ في 09 / 12 / 1976.
- (170) المرسوم رقم 76 / 103 المؤرخ في 09 / 12 / 1976
- (171) المرسوم رقم 76 / 104 المؤرخ في 09 / 12 / 1976.
- (172) المرسوم رقم 76 / 105 المؤرخ في 09 / 12 / 1976
- (173) الجريدة الرسمية رقم 08 بتاريخ 1988/02/24
- (174) الجريدة الرسمية رقم 08 بتاريخ 1988/02/24
- (175) الجريدة الرسمية رقم 08 بتاريخ 1989/02/22
- (176) الجريدة الرسمية رقم 43 بتاريخ 1989/10/11
- (177) القانون رقم 90 – 39 المؤرخ في 31 / 12 / 1990 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991.
- (178) القانون رقم 91-08 الصادر بتاريخ 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين
- (179) القانون رقم 91 – 25 المؤرخ في 18 / 12 / 1991 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992.
- (180) الجريدة الرسمية رقم 65 الصادرة بتاريخ 29 / 12 / 1991 المتضمنة قانون المالية 1992.
- (181) المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن إنشاء وتنظيم مجلس المحاسبة.

- (182) القانون رقم 98 – 10 والقانون 02 المؤرخ في 20 أوت 2001.
- (183) الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ 1999/09/12
- (184) الجريدة الرسمية رقم 70 بتاريخ 2002/10/27
- (185) الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25 المتضمنة النظام المحاسبي المالي.
- (186) الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 82، الصادرة بتاريخ 2007/12/31، المتضمنة قانون المالية 2008.
- (187) الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، المتضمنة قرار 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وتقديم القوائم المالية ومدونة وقواعد تسيير الحسابات.
- (188) الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 44، الصادرة بتاريخ 2009/07/26 المتضمنة قانون المالية التكميلي لـ 2009.
- (189) الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، المتضمنة قانون المالية لسنة 2010.
- (190) الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 72، الصادرة بتاريخ 2011/12/29 المتضمنة قانون المالية 2012.
- (191) الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 68، الصادرة بتاريخ 2013/10/31، المتضمنة قانون المالية 2014.
- (192) الجريدة الرسمية رقم 78 المؤرخة في 2014/12/31 المتضمنة قانون المالية 2015.
- (193) القانون رقم 14-16 المؤرخ في 2016/12/28 المتضمن قانون المالية 2017.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

A-LIVRES

- 194) Abdelkader Bouderbail (1987) : la fiscalité à la portée de tous, maison des livres, 3ème édition.
- 195) Abdelouahab Rezig (2004) : leçons d'histoire de l'analyse économique, OPU. Alger.
- 196) Ahmed Henni (1991) : Economie de l'Algérie indépendante, ENAG éditions, Algérie.
- 197) Ahmed Sadoudi (1995) : la réforme fiscale, Annales de l'IEDF, ANEP, Koléa.
- 198) Arnaud de Bissy (2007) : la sanction De la comptabilité par la fiscalité, revue de droit fiscal, Lexis Nexis édition, Paris.
- 199) Arnaud de Bissy (2013) : comptabilité et fiscalité, première édition, Lexis Nexis, Paris.
- 200) Belkaoui Ahmed (2000) : Accounting theory, third edition, thomson edition, London.

- 201) Benkasi Mohamed (2009) : **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Berti éditions, Alger.
- 202) Bernard Colasse (2000) : **comptabilité générale**, 6^{ème} édition, Economica, Paris.
- 203) Bernard Colasse (2004) : harmonisation comptable internationale, de la résistible ascension de l'IAS / IASB, gérer et comprendre, les annales des mines, numéro 74, Mars 2014.
- 204) Bernard Raffournier (2012) : **les normes comptables internationale (IFRS)**, cinquième édition, Economica, Paris.
- 205) Bruno Colmant et autres (2008) : **comptabilité financière et normes IAS/IFRS**, Pearson education, France.
- 206) Catherine Maillet – Baudrier & Anne le Manh (2007) : **normes comptables internationales IAS/IFRS**, Berti éditions, Alger.
- 207) Catherine Maillet, Anne le Manh (2006) : **les normes comptables internationales IAS / IFRS**, éditions Foucher, Paris, France.
- 208) Chafik Messekdji (2015) : **Maitriser le SCF**, Berti éditions, Alger.
- 209) Christopher Nobes et Robert Parker (2000) : **comparative international Accounting 6th edition**, Pearson education, Londres.
- 210) Claude lopater et autres (2015) : IFRS 2015, **Mémento Francis lefebvre, collection Mémento expert**, éditions francis lefebvre, 4^{ème} édition, Paris.
- 211) Conseil national de la comptabilité, ordre national des experts comptables (2014) : **annales avec corrigés commentés, préparation aux examens d'expertise comptable**, tome 01, Algérie.
- 212) Conseil national de la comptabilité, ordre national des experts comptables (2015) : **annales avec corrigés commentés, préparation aux examens d'expertise comptable**, tome 02, Algérie.
- 213) Conseil national de la comptabilité, ordre national des experts comptables (2017) : **annales avec corrigés commentés, préparation aux examens d'expertise comptable**, tome 03, Algérie.
- 214) D. Saci (1991) : **comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne**, O. P. U Alger.
- 215) Didelot Laurent & odile Barbe (2010) : **maitriser les IFRS**, 5^e édition, groupe revue fiduciaire, Paris.
- 216) Djelloul Boubir (2013) : **comptabilité financière SCF et IFRS, Manuel 01, du cadre conceptuel et quelques autres aspects du SCF**, première édition, ITCIS édition, Algérie.
- 217) Ducasse E. et autres (2010) : **normes comptables internationales IAS/IFRS**, pages bleues internationales, Algérie.
- 218) Emerson O. HENKE (1974) : **introduction to Accounting : a conceptual approach**, first edition, collection the management and communication series, edition petrocelli, New york.
- 219) Gabriel Ardent (1989) : **histoire de l'impôt**, Dunod éditions, France.

- 220) Genevève Causse (2000) : **développement et comptabilité, encyclopédie de comptabilité**, contrôle de gestion et audit, éditions Economica, Paris.
- 221) Hamid Temmar (1983) : **Stratégie de développement indépendant – le cas de l’Algérie – un bilan**, OPU, Alger.
- 222) Houcine Benisaad (1999) : **l’ajustement structurel : l’expérience du Maghreb**, OPU, Algérie.
- 223) Houcine Benissad (1991) : **Economie de développement de l’Algérie**, OPU, Alger.
- 224) Houcine Benissad (1994) : **Algérie restrucation et réforme économique (1979 – 1993)**, office des publications universitaires, Alger.
- 225) Kate Nightingale (2002) : **Taxation theory and practice**, Fourth edition pearson education limited. United Kingdom.
- 226) L. Mehl et P. Beltrame (1984) : **science et technique fiscale**, éditions PUF, Paris.
- 227) Mario. I – Blejer. Ke – Youngchu (1989): **-Fiscal Policy, stabilization and Growth in developping countries**. IMF. USA.
- 228) Medjoubi Abdesselem (2010) : **système comptable financier**, ISBN, Alger.
- 229) Merouani Samir (2007) : **le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage PCN 1975 au normes IFRS**, thèse de magister option management, école supérieure du commerce, Alger
- 230) Michel Capron (1985) : **la comptabilité en perspective**, éditions la découverte, Paris.
- 231) Ministère des finances, direction générale de la comptabilité, conseil national de la comptabilité (2014) : **manuel de comptabilité financière**, ENAG éditions, Alger.
- 232) Mohamed Abbas Maherzi (2010) : **introduction à la fiscalité**, ITCIS éditions, Alger.
- 233) Mohamed Barki (2007) : **comptabilité fiscale de l’entreprise**, OP. Cit, P 180 – 182
- 234) Mohamed Barki (2007) : **comptabilité fiscale de l’entreprise, sans maison d’édition**, Deuxième édition, Sétif, Algérie.
- 235) Mohammed Liassine (1996) : **les réformes économiques en Algérie : une transition vers l’économie de marché ? Annuaire de l’Afrique du Nord, Tome XXXV**, CNRS éditions, France.
- 236) Monique Anson – Meyer (1974) : **les mécanismes de l’exploitation en Afrique, l’exemple du Sénégal**, éditions CUJAS, Paris
- 237) N.Merzouk. A.Bechkir. Mc belaid (2017) : **guide du contribuable**, pages bleues, Alger.
- 238) Odile Dandon Laurent Didelot (2006) : **Maitriser les IFRS**, 2^{ème} édition, Groupe revue fiduciaire, Paris.
- 239) R. Sommerfield, H. Anderson and H. Brook (1977) : **introduction to taxation**, Fourth edition, Harcourt Jovanvich inc, New york.
- 240) Ratiba Aoudjit (2012) : **Le système comptable financier**, ENAG éditions, Alger.
- 241) Ridha Zarrouk (2013) : **IFRS 2013**, sans maison d’édition, Tunisie.
- 242) Robert Obert (2017) : **pratique des normes IFRS**, 6^{ème} édition, DUNOD, Paris.

- 243) Stéphan Brun (2005) : **les normes comptables internationales IAS / IFRS**, 1^{ère} édition, Gualino éditeur – collectoir Business, Paris.
- 244) Stéphan Brun (2006) : **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, collection Business, Paris.
- 245) Tahar Ben Houria (1980) : **l'économie de l'Algérie**, Editions François Maspéro, Paris.
- 246) Vito Tanzi (1992) : **Fiscal policies in economies in transition**. IMF. USA.
- 247) Wael Al Rashed (1992) : **Kuwait's tax reformation, its alternatives, and impact on developping accounting profession**.

B- LOIS ET TEXTES JURIDIQUES

- 248) **Arrêté du 23 Juin 1975 du ministère des finances, journal officiel numéro 24 du 23 Mars 1976** relatif aux modalités d'application du plan comptable.
- 249) Conseil national de la comptabilité, **note 138/MF/CNC/2009 du 25/04/2010**
- 250) Conseil national de la comptabilité, **note 341/MF/CNC/2010 du 19/10/2010**
- 251) Direction générale des impôts (1996) : **bulletin des services fiscaux n° 14 du mois de Mars**. Alger.
- 252) Direction générale des impôts : **système fiscal Algérien 2017**.
- 253) **J. O numéro 27 du 28/05/2008 portant arrêté 08 – 156 du 26/05/2008**.
- 254) **J.O 19 du 25/03/2009**.
- 255) **J.O 47/2001 du 20 Aout 2001**.
- 256) **J.O numéro 74 du 25/11/2007 portant application du système comptable financier**.
- 257) **Journal officiel de la république Algérienne Démocratique numéro 03 du 31 / 12 / 2005 portant loi n° 05-16 portant loi de finances pour 2006**.
- 258) **Journal officiel numéro 07 du 16 / 02 / 1986 portant decret n° 86 – 22 du 09 / 02 / 1986 portant charte nationale**.
- 259) **Journal officiel numéro 18 du 13 / 01 / 1988 portant loi numéro 88 – 01 du 12 / 01 / 1988** portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.
- 260) **Journal officiel numéro 18 du 13 / 01 / 1988 portant loi numéro 88 – 01 du 12 / 01 / 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques**.
- 261) **Journal officiel numéro 77 du 29 Décembre 2016** portant **loi numéro 16 – 14 du 28 Décembre 2016** portant loi de finances pour 2017
- 262) **Loi 90 / 10 du 14 Avril 1990** relative à la monnaie et au crédit
- 263) **Loi de finances complémentaire 2008**
- 264) Ministère de finances, direction générale des impôts, **code des taxes sur le chiffre d'affaires 2017**, articles 28 bis à 28 octès, P 21 – 22
- 265) Ministère de la planification : **Rapport du plan quinquennal (1989 – 1985)**.
- 266) Ministère des finances (Juillet 2016) : **le nouveau modèle de croissance**, approuvé et rendu officiel par le conseil des ministère en date du 26 Juillet 2016, Algérie.

- 267) Ministère des finances : **rapport introductif à une réforme de la fiscalité Algérienne**, mars 1987, Algérie.
- 268) Ministère des finances, direction générale des impôts : **guide pratique de la T.V.A 2017**, Alger.
- 269) **Ordonnance n° 75 – 87 du 30 / 12 / 1975 portant adoption des codes fiscaux.**
- 270) **Ordonnance numéro 75-35 du 29 Avril 1975, Journal officiel numéro 37 du 09 Mai 1975**
- 271) Rapport du CNES (1998) : **rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel**, Alger.
- 272) Rapport du CNES de Juin 2002 : **conjoncture économique et sociale du deuxième semestre de l'année 2001.**
- 273) Rapport du CNES (2003) : **rapport sur la conjoncture économique et sociale du deuxième semestre 2003.**
- 274) Rapport du CNES : **rapport sur la conjoncture économique et sociale du deuxième semestre de l'année 2003.**
- 275) Rapport fiscal du conseil national de la réforme fiscale (CNRF), Janvier 1989.
- C-THESES, MEMOIRES, REVUES, ARTICLES ET TELECHARGEMENTS**
- 276) Achour Tani Yamna (2014) : **l'analyse de la croissance économique en Algérie**, Thèse de doctorat en science option : finances publiques, faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, université de Tlemcen.
- 277) Ahmed Ellech (2010) : **normes IAS – IFRS, atelier sur le cycle d'exploitation**, formation par l'ESSEM Alger Business school à BENAKNOUN, Alger, Algérie.
- 278) Ahmed Sahnouni (2009 / 2010) : **les IFRS en Tunisie adapter ou adapter**, mémoire d'expert-comptable, université de Sfax, faculté des sciences économiques et de gestion, Sfax.
- 279) Ainouche Mohand Cherif (1992) : **la fiscalité instrument de développement économique, contribution à une approche économique de la réforme fiscale dans les pays eu développement, référence au cas Algérien**, thèse pour l'obtention du Doctorat d'Etat, Institut des science économiques, université d'Alger.
- 280) Amel Ben yekhelef (2010) : **le système comptable algérien : étude comparative avec les pays d'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale**, revue du chercheur, numéro 08, université de Ouergla, Algérie.
- 281) Assia Moula (2016) : **les impôts différés : une perception économique de l'impôt sur le résultat et un vecteur de communication – l'expérience de l'Algérie**, journal of financial, accounting and managerial studies, number 06, December 2016, COFIFAS- Université d' Oum el bouaghi, p26.
- 282) B. Chabane (Mai 2008) : **le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise**, séminaire international sur les normes comptables internationales IAS / IFRS, université Mouloud Mammeri, Tizi – Ouzou, Mai 2008.

- 283) Bruno Colmant (2006) : **connexion des droits comptable et fiscal des entreprises : quelques repères et réflexions, accounting & Tax**, Numéro 01/2006, France.
- 284) CNES (2009) : **résumé sur la situation économique et sociale de la nation de l'année 2008**, décembre 2009.
- 285) Frederic Gielen, Jhon Hegarty (2007) : **a pan – european prespective on accounting implications of IAS / IFRS**, world bank.
- 286) Grant Thornton (2011) : **les mesures d'harmonisation et d'adaptations fiscales induites par la mise en œuvre du nouveau système comptable financier à partir du 1^{er} Janvier 2010**, AFC Grant Thornton.
- 287) Hamoudi Hadj Sahraoui (2005) : **Mesure de l'impact de l'autonomie sur l'entreprise publique économique**, Revue des sciences économiques et de gestion Numéro 05.
- 288) Ihaddadene Athmane (2009) : **la comptabilité financière selon IAS/IFRS et le SCF**, Mémoire pour obtention de Magister 'comptabilité ', école supérieure du commerce, Alger.
- 289) International Monetary Fund (1998) : **Financial System Stability Assessment**, Washington.
- 290) Issam Rekek (2008) : **l'avènement des normes IAS / IFRS : enjeux et problématiques de la conversion en Tunisie**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme national d'expertise comptable, université de Sfax, faculté des sciences économiques et de gestion, Tunisie.
- 291) Jacques Frémeaux (2008) : **Abd el – kader chef de guerre (1832 – 1847), revue historique des armées**, numéro 250 du 15 / 03 / 2008, édition du service historique de la défense.
- 292) Journal – El Moudjahid – du 11/01/2010 : **le nouveau système comptable financier**, d'après le ministère des finances Karim Djoudi.
- 293) Le Manh – Bena. A (2009) : **le processus de normalisation comptable pour l'IASB : le cas de résultat**, thèse de doctorat en science de gestion, conservatoire national des arts et métiers, CNAM, France.
- 294) Mahmoud Sayah (2016) : **aperçu sur l'économie algérienne de 1962 à 2015, un long périple**.
- 295) Ministère des finances, direction générale des impôts, direction régionale de la vérification (2011) : **les incidences fiscales du S.C.F et la nouvelle liasse fiscale**, Algérie.
- 296) Nacereddine Sadi (2012) : **Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, l'expérience d'un pays en voie de développement du sud à ex – orientation socialiste** : l'Algérie, communication congrès AFC – Grenoble.

- 297) Olivier Fouquet. Claude Lopater (2016) : **la connexion comptabilité fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane?** fiscalité des entreprises, revue de droit fiscal n°06 du 11 / 02 / 2016.
- 298) Ordre des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, conseil régional centre : **la normalisation comptable internationale IAS – IFRS et le système comptable financier algérien**, Alger.
- 299) Samir Hadj Ali : **lorsque le fiscal emboite le pas au comptable**, article paru du 13/02/2017 dans le journal EL WATAN
- 300) Yosra Makni Fourati (2010 – 2011) : **effet de l'adoption obligatoire des normes IAS / IFRS sur la qualité du résultat comptable : étude empirique dans le contexte de l'union européenne**, thèse pour l'obtention du titre de doctorat en méthodes de finance et comptabilité, Faculté des sciences économiques et gestion de Sfax, université de Sfax, Tunisie.

D- SITES WEB CONSULTÉS

- 301) **www.Crefige.dauphine.fr/recherche/actualite/colasse/iasc_iasb.htm**.
- 302) **www.cnc.dz**
- 303) **www.wto.org**
- 304) **<http://ar.wikipedia.org/wiki/Asca>**
- 305) **www.DGI.dz**
- 306) **<http://cte.univ-setif.dz/coursenligne/hamadimouradcte/cours02.html>**
- 307) **<http://www.alterinfo.net/50-ans-de-bilan-de-l-economie-algerienne-1963-2012-a70470.html>**
- 308) **mohamedsayah.files.wordpress.com/2016/12/06-economie.pdf**

الملاحق

ملحق رقم 1

استبانة

القسم الأول: المعلومات الشخصية.

الرجاء وضع إشارة (x) حول الإجابة التي ترونها مناسبة:

1- الجنس

أ. ذكر ب. أنثى

2- المؤهل العلمي

أ. بكالوريا إلى ماستر ب. ماستر ودكتوراه ج. ثانوي أقصاه

3- العمر

أ. 23-25 سنة ب. 36-45 سنة ج. أكثر من 45 سنة

4- سنوات الخبرة

أ. (أقل من 5) ب. (من 5 إلى أقل من 10) ج. (10 سنوات فأكثر)

القسم الثاني: (البيانات الأولية لاستبانة الدراسة).

- هذه الاستبانة موجهة لموظفي الإدارة الضريبية.

- إن مقاييس الإجابة على خيارات كل سؤال هي حسب النسب التالية:

(%80 - %100)	موافق جدا
(%60 - %79)	موافق
(%40 - %59)	محايد
(%20 - %39)	غير موافق
(%0 - %19)	غير موافق نهائيا

ملحق رقم 2

المحور الأول

جدوى الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتبني المعايير المحاسبية الدولية.

الرقم	الفقرات	سلم الإجابة %				
		غير موافق نهائيا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
1	إن تبني النظام المحاسبي المالي ضروري لمواكبة التطورات الاقتصادية الجديدة					
2	يوجد تغيير هيكل على مستوى الوظيفة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي					
3	المخطط المحاسبي الوطني 1975 أداة غير كافية لمعالجة كل الأحداث					
4	المخطط المحاسبي الوطني 1975 لم يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار					
5	القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني 1975 لم تتوفر على الشفافية					
6	لا يستجيب النظام المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني 1975 بشكل واسع إلى احتياجات المستعملين					
7	يستجيب النظام المحاسبي مع المخطط المحاسبي الوطني					

					1975 لمتطلبات عولمة الاقتصاد
					8 من الضروري التخلي عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني 1975 عند الانتقال إلى اقتصاد السوق
					9 إن تبني النظام المحاسبي المالي يساعد على معالجة كل المشاكل التي تواجهها المحاسبة
					10 إن تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS قرار صائب في الإصلاح المحاسبي في الجزائر
					11 تتوافق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مع متطلبات الممارسة المحاسبية الجزائرية
					12 يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي 2007 مع احتياجات الممارسة المحاسبية في الجزائر
					13 كل المفاهيم التي أتى بها النظام المحاسبي 2007 واضحة ومتحكم فيها
					14 كل الإجراءات التي قام بها مجلس المحاسبة الوطني لتطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 كافية
					15 يساعد النظام المحاسبي المالي 2007 في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي والمعلومات

					التي يقدمها
					16 الدورات التكوينية والتدريبية المبرمجة إلى حد الآن غطت كل الاحتياجات في التحكم في النظام المحاسبي المالي 2007
					17 إن ممارسات النظام المحاسبي المالي 2007 المتعلقة بعمليات تقييم الاستثمارات لها تأثير إيجابي
					18 إن طرق التقييم التي أتى بها النظام المحاسبي المالي 2007 بالنسبة للأصول والخصوم لأداء الخزينة جد فعالة
					19 حسب رأيكم، هل تحتاج الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى عمل مكمل وتكوين متواصل من أجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي 2007 على ضوء تبنيه للمعايير المحاسبية الدولية

ملحق رقم 3

المحور الثالث

لا تتوافق النتيجة المحاسبية المصرح بها على أساس قواعد المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي مع النتيجة الجبائية المعدلة على أساس القانون الضريبي الجزائري.

الرقم	الفقرات	سلم الإجابة %				
		غير موافق نهائيا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
1	إن طرق تقييم الاستهلاك و تكلفة المخزونات لنهاية الفترة و أثر ذلك على النتيجة مطابقة للمعيار الدولي الخاص بالمخزونات					
2	إن معالجة الأحداث اللاحقة بعد إعداد الميزانية الختامية لغاية الإفصاح مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية					
3	إن طريقة القيمة العادلة في تحديد قيم الأصول مطابق لما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبية الدولية					
4	إن معالجة التنازل ومبادلة الأصول الملموسة وغير الملموسة مطابق لقواعد المعايير المحاسبية الدولية					
5	إن المعالجة المخصصة لعمليات الاندماج وعمليات التوسع في الاستثمار مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية					
6	إن معالجة المجمعات ومحاسبة التوحيد					

					والاستفادة من خسائر الشركات التابعة تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية جبائيا
					7 إن المعالجة المخصصة لتقييم الأصول المالية الجارية (المنقولة) و غير الجارية و أرباحها واضحة وتتماشى مع معايير المشتقات والأدوات المالية الدولية

ملحق رقم 4

المحور الرابع

توافق النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي

سلم الإجابة %					النص	الرقم
موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق نهائيا		
					عن قبول الهمتلاك الثابت فقط في القانون الجبائي الجزائري مطابق لمبادئ النظام المحاسبي المالي	01
					يعالج القانون الضريبي الجزائري إعانات الاستغلال و التوازن كما يعالجها النظام المحاسبي المالي	02
					يعالج القانون الضريبي الجزائري إعانات الاستثمار والتجهيز طبعا لنصوص النظام المحاسبي المالي	03
					الإيرادات المعترف بها في النظام الضريبي الجزائري مطابقة لتلك المعترف بها في النظام المحاسبي المالي	04
					إن الفوارق الموجبة والسالبة الناجمة عن ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية و أسعار الصرف قد تم معالجتها ضريبيا وفقا	05

					لقواعد النظام المحاسبي المالي	
					النظام الضريبي الجزائري وضح كيفية التعامل مع الضرائب المؤجلة للأصول و الخصوم	06
					هناك استخدام واسع لمفهوم الضرائب المؤجلة على مستوى التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية مهما كانت طبيعتها	07
					تتوافق نصوص القانون الضريبي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة الجبائية لعقود الإيجار التمويلية و التشغيلية	08
					تعالج الأصول و الخصوم المالية جبائيا بالتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي التي مصدرها الأدوات و المشتقات المالية للمعايير المحاسبية الدولية	09
					النتيجة المحاسبية تخضع إلى تسويات طفيفة قبل إعداد النتيجة الجبائية المصرح بها للضرائب نظرا لتوافق القواعد بينهما	10
					القانون الضريبي الجزائري	

					واضح ومفصل ويتماشى مع قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة منافع المستخدمين	11
					يتوافق القانون الجبائي الجزائري مع ضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني معايير المحاسبة الدولية	12
					لا يحتاج التسيير الجبائي على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تطوير بالشكل الذي يسمح بتوافقه مع النظام المحاسبي المالي	13
					إن تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء المرجعية الدولية دون إشراك الأطراف المعنية ومن أهمها الإدارة الضريبية أدى إلى ضعف التنسيق و الترابط	14
					هناك تكامل بين النظام الضريبي الجزائري و النظام المحاسبي المالي	15
					لقد أثرت الإصلاحات المحاسبية وتبني معايير المحاسبة الدولية على النظام الجبائي الجزائري وجعلته يحتاج إلى إعادة	16

					الهيئة	
					إن النصوص القانونية الصادرة إلى حد الآن كافية لتوضيح تطبيق النظام المحاسبي المالي و التعامل مع المعلومات التي يصدرها	17
					إن إصلاحات البرامج الأكاديمية و المهنية التكوينية كافية لتحسين الممارسة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي وتكيف المعالجة الضريبية على أساس مفاهيمه المستجدة	18
					مجهودات التشريع الضريبي الجزائري و المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية للوصول إلى تكيف القواعد الجبائية مع القواعد المحاسبية لتفعيل الترابط بينهما	19