الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Université Abou Bekr Belkaid
Tlemcen Algérie

جامعة أبي بكر بلقايد
تلمسان الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبةومالية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

بعنوان:

حتمية إصلاح النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)

من اعداد الطالب:

شافعي عبدو

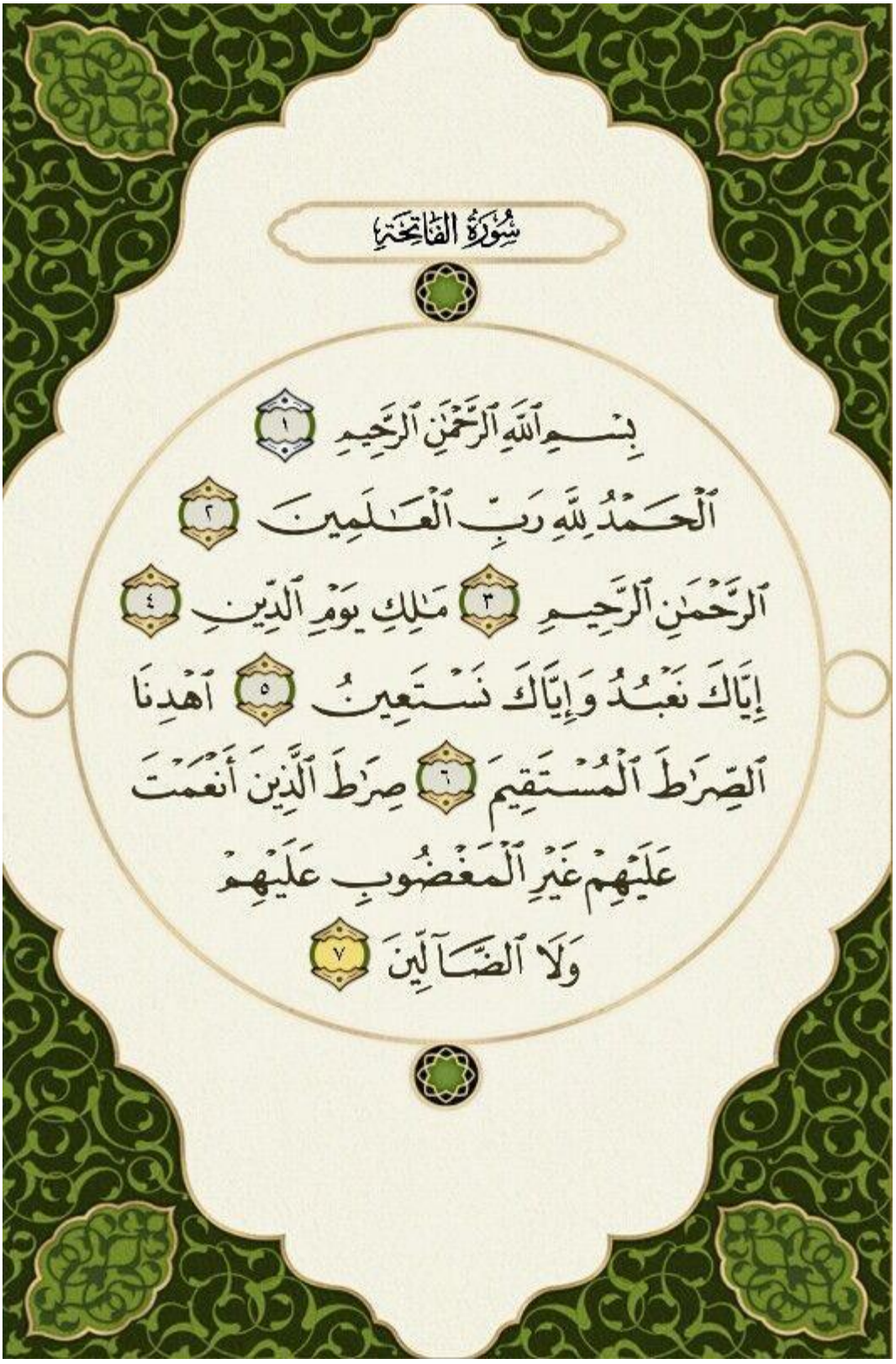
تحت اشراف:

أ.د لمريني سمية

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الصنف	الجامعة الاصلية	بصفته
أ.د بن لولو سليم بدر الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	رئيسا
أ.د لمريني سمية	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مشرفا
أ.د بن لباد محمد	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي مغنية	ممتحنا
د. يلس شاوش فاطمة الزهراء	أستاذ محاضرة "أ"	جامعة تلمسان	ممتحنا
د. جعفري عمر	أستاذ محاضرة "أ"	جامعة عين تموشنت	ممتحنا
د. سلهامي سامية	أستاذ محاضر "أ"	المدرسة العليا للمناجمنت تلمسان	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023- 2024


سُورَةُ الفَاتِحَةِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ ١
الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ ٢
الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ ٣ مَالِكِ يَوْمِ الدِّينِ ٤
إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ ٥ اهْدِنَا
الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ ٦ صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ
عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ
وَلَا الضَّالِّينَ ٧

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى

روح الوالد الطاهرة رحمه الله واسكنه فسيح جنانه

إلى الوالدة أطال الله عمرها وشفاها

إلى إخواني واخواتي الكرام كل بإسمه

إلى الأساتذة الكرام والأصدقاء والزملاء

إلى كل من قدم لي الدعم والعون في هذا

العمل المتواضع

التشكرات

نحمد الله عز وجل ونشكره على توفيقه لإتمام هذا العمل
ونصلي ونسلم على رسوله الأكرم محمد صلى عليه وسلم
كما أتقدم إلى الوالدة بالشكرالجزيل والامتنان على دعمها
المستمر كما أتقدم بأسمى الشكر والعرفان إلى الأستاذة
المشرفةسمية لمريني التي كانت المرشد والموجه عمليا وعلميا
فلك أسمى التقدير والاحترام.
كما أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة كل بإسمه
على موافقتهم لتقييم هذا العمل المنجز.

كما أشكر كل من ساعدني في إعداد هذا البحث من قريب أو
بعيد
ولا يفوتني أن أشكر كل زملائي وأصدقائي، وكل طاقم وعمال
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير بجامعة تلمسان.

الملخص

تتناول الدراسة تحليلا شاملا لضرورة إعادة هيكلة نظام الضرائب ضمن الإطار الأوسع لنظام المحاسبة المالية، كما تركز على تقييم مقارن لدول المغرب العربي وهي الجزائر، تونس والمغرب نظرا لترابطهما في العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مختلف إصلاحات الضرائب والمحاسبة التي بدأت بها هذه الدول منذ التسعينيات وذلك رغبة منهم في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والشركة مع الاتحاد الأوربي، وانفتاحهم على الأسواق العالمية، إلا أن هذه الإصلاحات لم تنجح في تحقيق النتائج المرجوة للمؤسسات، وذلك راجع للاختلافات المستمرة التي تتواجد بين لوائح المحاسبة والقوانيين الجبائية.

بعد دراسة مقارنة لهذه الأنظمة للدول الثلاث في المغرب العربي، توصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي علاقة انفصالية أكثر منها اتصالية، وذلك راجع للاختلافات بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي وبين النصوص والقوانيين التي يتضمنها النظام الجبائي.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، النظام المحاسبي المالي، النتيجة الجبائية، النتيجة المحاسبية، الضرائب المؤجلة.

Abstract:

The studyprovides a comprehensiveanalysis of the need to restructure the tax system within the broaderframework of the financial accounting system and focuses on a comparative assessment of the Maghreb States, Algeria, Morocco and Tunisia, giventheirinterdependence in manyhistorical and economiccharacteristics.

This study aims to find out the varioustax and accounting reformsinitiated by these countries since the 1990s in theirdesire to join the World Trade Organization and the companywith the ArubanFederation, and open them to global markets, but thesereformsdid not succeed in achieving the desiredresults for the enterprises, due to the persistent differencesthatexistbetween accounting regulations and fiscal laws.

After a comparative study of these systems for the three countries in the Maghreb, the study concluded that the relationship between the financial accounting system and the tax system is more separate than continuous, and this is due to the differences between the principles and rules of the financial accounting system and the texts and laws included in the tax system.

Keywords: Tax System, Financial Accounting System, Tax Outcome, Accounting Outcome, Deferred Taxes.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
سورة الفاتحة	
الاهداء	
التشكرات	
الملخص	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
مقدمة الفصل	9
المبحث الأول: إصلاح النظام الجبائي، مكوناته وطبيعته	10
المطلب الأول: إصلاح النظام الجبائي في الجزائر	11
الفرع الأول: النظريات الجبائية	11
الفرع الثاني: النظم الضريبية الدولية	13
الفرع الثالث: أسباب إصلاح النظام الجبائي	16
الفرع الرابع: أهداف الإصلاح النظام الجبائي	20
المطلب الثاني: مكونات النظام الجبائي الجزائري	24
الفرع الأول: الضرائب المباشرة	24
الفرع الثاني: الضرائب الغير المباشرة	35
المطلب الثالث: طبيعة النظام الجبائي في الجزائر	38
الفرع الأول: النظام الجزافي	39
الفرع الثاني: النظام الحقيقي	45
المبحث الثاني: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي	47
المطلب الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي ومكوناته	48

الفرع الأول: النظرية المحاسبية	49
الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي	50
الفرع الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي	54
المطلب الثاني: الكشوف المالية وخصائصها وفق النظام المحاسبي المالي	60
الفرع الأول: الكشوف المالية	60
الفرع الثاني: خصائص الكشوف المالية	76
المطلب الثالث: التسجيل والتقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المال	77
الفرع الأول: تسجيل وتقييم عناصر الأصول والخصوم	78
الفرع الثاني: تقييم جدول حساب النتائج	85
الفرع الثالث: تقييم جدول قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة	89
المبحث الثالث: العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي	94
المطلب الأول: العلاقة بين قواعد النظام الجبائي وقواعد النظام المحاسبي المالي	95
الفرع الأول: الاختلافات الدائمة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي	95
الفرع الثاني: الاختلافات المؤقتة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي	99
المطلب الثاني: العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية	102
الفرع الأول: النتيجة المحاسبية	103
الفرع الثاني: النتيجة الجبائية	105
المطلب الثالث: تكييف القواعد الجبائية وتوجيهات النظام المحاسبي المالي	106
الفرع الأول: ضرائب مؤجلة أصول	108
الفرع الثاني: ضريبة مؤجلة خصوم	110
خلاصة الفصل	112
الفصل الثاني: الدراسات السابقة حولالإصلاح الجبائي والنظام المحاسبي المالي	
مقدمة الفصل	117

المبحث الأول: تلخيص وتحليل الدراسات السابقة	118
المبحث الثاني: محل الدراسة من بين الدراسات السابقة	179
خلاصة الفصل	182
الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)	
مقدمة الفصل	184
المبحث الأول: نظرة عامة حول النظام الجبائي والمحاسبي في تونس	185
المطلب الأول: طبيعة النظام الجبائي ومكوناته في تونس	185
الفرع الأول: طبيعة النظام الجبائي في تونس	186
الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي التونسي	189
المطلب الثاني: أهداف إصلاح النظام المحاسبي التونسي ومكوناته	195
الفرع الأول: أهداف الإصلاح النظام المحاسبي التونسي	196
الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي	198
المبحث الثاني: نظرة عامة حول النظام الجبائي والمحاسبي في المغرب	202
المطلب الأول: طبيعة النظام الجبائي المغربي ومكوناته	202
الفرع الاول: طبيعة النظام الجبائي المغربي	203
الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي المغربي	206
المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المغربي ومكوناته	216
الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المغربي	217
الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي المغربي	217
المبحث الثالث: مقارنة النظام الجبائي والمحاسبي في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)	220
المطلب الأول: مقارنة النظام الجبائي بين الجزائر وتونس والمغرب	220
الفرع الأول: مقارنة النظام الجزافي (التقديري) والنظام الحقيقي بين الجزائر وتونس والمغرب	220
الفرع الثاني: مقارنة الضرائب المباشرة	223

الفرع الثالث: مقارنة الضرائب الغير المباشرة	225
المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي في الجزائر وتونس والمغرب	227
الفرع الأول: مقارنة بين المفاهيم والمبادئ والبيانات المالية في الجزائر وتونس والمغرب	227
الفرع الثاني: مقارنة مدونة الحسابات بين دول المغرب العربي (الجزائر وتونس والمغرب)	230
الفرع الثالث: مقارنة الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين النظام المحاسبي والجبائي لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)	233
خلاصة الفصل	247
الخاتمة العامة	252
التوصيات والإقتراحات	257
قائمة المراجع	260

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	يوضح الضرائب ومعدلتها 1991	17
02	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2022	30
03	معدلات الرسم علة القيمة المضافة مند 1992 إلى غاية 2017	39
04	نموذج الميزانية _ الأصول_	65
05	نموذج الميزانية _ الخصوم_	66
06	جدول حساب النتائج	68
07	جدول تدفقات الخزينة	72
08	جدول تغير الأموال الخاصة	76
09	اوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة	179
10	جدول الضريبة على دخل الأشخاص الطبعيين	190
11	جدول المعايير المحاسبية التونسية	201
12	جدول الشرائح الخاص بالتغطية الصحية للضريبة على المساهمة المهنية الموحدة	205

13	السعر العادي للضريبة على الشركات	208
14	جدول الضريبة على الدخل بالمغرب	210
15	مقارنة النظام الجزافي (التقديري) والنظام الحقيقي بين الجزائر وتونس والمغرب	220
16	مقارنة الضرائب المباشرة بين الدول الثلاث الجزائر، تونس والمغرب	224
17	مقارنة الضرائب الغير المباشرة بين الدول الثلاث الجزائر، تونس والمغرب	227
18	مقارنة بين المفاهيم والمبادئ والبيانات المالية في الجزائر وتونس والمغرب	229
19	مدونة الحسابات لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)	231
20	مقارنة الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين النظام المحاسبية والجبائية لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)	236

قائمة الاختصارات

المصطلح كامل	الرمز
International Accounting Standards	IAS
International Financial Reporting Standards	IFRS
Bénéfices Industriels et Commerciaux	BIC
Impôt sur le Revenu Global	IRG
L'impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
Taxe sur l'activité professionnelle	TAP
Taxe sur la valeur ajoutée	TVA
L’impôt forfaitaire unique	IFU
Le Système Comptable Financie	SCF
Coût Moyen Pondéré	CMP
First In, First Out	FIFO
L'International Accounting Standards Committee	IASC
Le système Comptable des Entreprises	SCE
Financial Accounting Standards Board	FASB
GenerallyAcceptedAccountingPrinciples	US GAAP
Normes comptables tunisiennes	NCT
Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières	0PCVM
Conseil National de la Comptabilité	CNC
Conseil Général de la Négociation Collective	CGNC
Value Added Tax	VAT

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

شهد النظام الضريبي تطورات كبيرة على مر العصور، حيث بدأت الضرائب كوسيلة بسيطة لتمويل الحرورب والمشاريع العامة، ثم تطورت لتشمل مجموعة متنوعة من الضرائب والرسوم على الأمور المختلفة، كما تطورت تقنيات تحصيل الضرائب وادارتها لتصبح أكثر فعالية وشفافية.

يعتبر النظام الجبائي عنصر من عناصر الضريبةأين تسعى قواعده وقوانينه الى تنظيم عملية تحصيل الضرائب من الافراد والمؤسسات، وتمويل أنشطة الدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية، حيث يستند تقدير إيرادات الضريبة وضبطها وتحصيلها للمعلومة المحاسبيةالمستمدة من النظام المحاسبي،الذي يعد عنصرا أساسيا لتحديد الضريبة المستحقة، فهو نظام يهدف إلى تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات المالية للمؤسسات، مع تقديم صورة صادقة عن وضعها المالي ويساهم في ضمان إلتزام المؤسسات بالقوانين والأنظمة الضريبية، وهذا يعني أن النظامين الجبائي والمحاسبي يشتركان في جمع وتحليل المعلومات المالية كما يعملان على ضمان الامتثال الضريبي وتحقيق التوازن المالي.

كما يرتبط النظام الجبائي بالنظام المحاسبي إرتباطا وثيقا حيث يؤثر النظام الجبائي علىالتدفقات المالية للمؤسسات وبالتالي يؤثر على كيفية تسجيل وتقديم المعلومات المالية، كما تساعد المعلومات المحاسبية على تخطيط اسراتجيات تقليل الضرائب بشكل قانوني،ويمكن للمؤسسات استغلال الاستثمارات والاعتمادات الضريبية المتاحة لتقليل الحمل الضريبي، فالنظام الجبائي والنظام المحاسبي يعتبران جزء أساسيا من النظام المالي لأي إقتصاد في أي دولة، حيث يحقق النظام الجبائي أهدفها المالية بينما يساعد النظام المحاسبي المؤسسات على تسجيل وتقييم المعلومات المالية بشكل دقيق وشفاف، ويعتبر تأثير كل منهما على الأخر أمرا بالغ الأهمية لضمان ونجاح الاستدامة المالية في المؤسسات.

يعتبر النظام الجبائي والنظام المحاسبي في دول المغرب العربي خاصة الجزائر وتونس والمغرب، من أهم عوامل تحقيق التنمية وتمكينها من توفير الخدمات العامة وتحقيق الاستدامة المالية، حيث تتعامل هذه الدول مع تحديات متعددة في مجال الضرائب والمحاسبة، وتسعى جاهدة لتوازي بين جمع الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل الخدمات الحكومية وتوجيه الاستثمارات بفعالية.

ولما كان الاقتصاد الجزائري يتسم بالديناميكية المستمرةوإنتقاله من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، ورغبتهم في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانفتاحهم على الاسوق العالمية،فكان لابد منإنتاج معلومة مالية أساسها مرجعية محاسبية يفهمها ويوافق عليها مستخدميها، ومن هذا المنطلق توجّب على الجزائرالقيام بإصلاح جبائي وآخر محاسبي، حيث قامت بإصلاح جبائي سنة 1992 وكان الهدف منه تبسيط القوانيين الجبائية وتقليل التهرب الضريبيإستحداث بعض الضرائب وإلغاء البعض الاخر، أما إصلاح النظام المحاسبي نتج عنه نظام محاسبي مالي يتبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ويخدم بشكل أساسي المستثمر والأسواق المالية، وذلك بعد ما عرفت الممارسات المحاسبية تغييرا كبيرا بسبب الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية الدولية، وهذا من أجل توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم وتوفير قاعدة موحدة لقراءة القوائم المالية، بغية الحصول على معلومات مالية منسجمة وذات شفافية تعبر تعبيرا حقيقا وصادقا عن الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تساعد هذه القوائم العديد من الأطراف ذات الصلة لاستخدامها بما يتلاءم مع أهدافها، ومن بين هذه الأطراف مصالح الضرائب.

إشكالية الدراسة:

عرفت المحاسبة منهجين لمعالجة المعلومات المالية والمحاسبية، منهجيعتمد على المخرجات المحاسبية من أجل الممارسات الجبائية، و منهج آخر يعتمد على السوق المالي نتيجة للتغيرات الاقتصاديةوعولمة المحاسبة، ونظرا للخصائص التاريخية والاقتصادية المشتركة لدول المغرب العربيإتجهتهذه الدول لإجراء إصلاحات في نظامها المحاسبي وتبنها للمعايير المحاسبية الدولية أو التقارير المالية IAS/IFRS، مما أدى الى نوع من التباين في احتياج بعض المستخدمين للقوائم المالية و الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية،والكثير من الانعكاسات والتأثيرات الخاصة باستقلالية المحاسبة عن التشريع الجبائي، الذي قد يدفعها للقيام بمعالجات محاسبية تتعارض مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني ومن هذا المنطلق قمنا بتحديد إشكالية بحثنا على النحو التالي:

كيف يمكن تطوير وهيكلة النظام الجبائي الجزائري بما يتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي ؟

سنحاول من خلال هذه الإشكالية توضيح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ماهي طبيعة وسمات النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات؟
- ✓ ما هو واقع النظام الجبائي في دول المغرب العربي"الجزائر، تونس، المغرب"؟
- ✓ ما هو واقع النظام المحاسبي لدول المغرب العربي؟
- ✓ ما هي أوجه الاختلاف والاتفاق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي؟

فرضيات الدراسة:

كان لابد من صياغة فرضيات تمثل أساس الدراسة وتبين الجوانب الرئيسية التي نحاول التركيز عليها، وقد وضعنا الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: النظام الجبائي الجزائري يتوافق ويتسق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي

الفرضية الثانية: النظام الجبائي يتعارض ويختلف مع النظام المحاسبي المالي في كثير من المعالجات والتقييمات المحاسبية.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى توضيح حتمية إصلاح النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي لدول المغرب العربي من خلال:

- ✓ كشفأهمية التزام دول المغرب العربي بتطبيق إصلاح النظام الجبائي وتقييمه.
- ✓ دراسة محتوى ومضمون الضرائب المستحدثة، ومدى الإلمام بالقواعد الجبائية والمعالجات اللازمة.
- ✓ التأثير الكبير للإصلاحات الجبائية في مختلف الأنشطة الاقتصادية.
- ✓ الإطلاععلىدرجة وعي دول المغرب العربي بضرورة تحديث النظام الجبائي لمواكبة النظام المحاسبي المالي.

- ✓ الوقوف على تحليل أوجه الاتفاق والاختلاف بين النظامين الجبائي والمحاسبي
- ✓ الإصلاحات الضريبية التي قامت بها دول المغرب العربي (الجزائر، تونس، المغرب).
- ✓ دراسة محتوى ومضمون الضرائب المستحدثة.
- ✓ إعطاء نظرة على النظام المحاسبي المالي.
- ✓ تقييم مدى تطبيق النظام الضريبي للنظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذا البحث في تسليط الضوء على التباين الحاصل بين النظامين الجبائي والمحاسبي المالي لدول المغرب العربي، من خلال إبراز مدى مواكبة الإصلاحات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي وضرورة ذلك لضمان التوافق والإنسجام بين النظامين، وذلك تزامنا مع الإصلاح المحاسبي الذي يسعى إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومواكبة التطور الحاصل في المؤسسات من اجل إعطاء مصداقية للقوائم المالية، وكذا تحسين مردودية المؤسسات.

كما تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية لمجال الجباية والمحاسبة والمكتبة الجامعية، وكذا المؤسسات والشركات إذ تساعدها على معرفة الاختلاف بين التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية من أجل حساب النتيجة المحاسبية على هذا الأساس.

حدود الدراسة:

بغية تحقيق اهداف هذه الدراسة والاجابة على مختلف الأسئلة تم وضع حدود لحصر هذه الدارسة وهي كالتالي:

الحدود المكانية: ينحصر الحيز المكاني للدراسة علىدول المغرب العربي الجزائر تونس والمغرب.

الحدود الزمانية: ينحصرالإطار الزماني لدراسة حتمية الإصلاح النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي للفترة الممتدة بين 1992و 2022.

الحدود الموضوعية: حاولت الدراسة إعطاء الاختلاف الحاصل بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي.

منهجية الدراسة:

من أجل الاجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات قمنا باتباع المنهج الوصفي، وذلك من خلال عرض أهم المفاهيمالنظرية المتعلقة بالنظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانبالتطبيقي وذلك من خلال إجراء دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) ونوضح ذلك كالتالي:

المنهج الوصفي:

تم وصف النظام الجبائي والنظام المحاسبي من خلال جمع البيانات من مصادر مختلفة كالقوانيين الجبائية (المواد القانونية، القوانيين المالية، المراسيم...إلخ) وكذا المقلات العلمية التي لها علاقة مع الموضوع محل الدراسة، بالاضافة إلى الكتب والمذكرات والرسائل التي تطرقت إلى موضوع الإصلاح الجبائي والنظام المحاسبي.

المنهج التحليلي:

تم تحليل البيانات التي تم جمعها من المصادر السابقة الذكر وذلك بهدف إستخلاصالنتايج المتوصل إليها من خلال المقارنة بين دول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب.

أدوات الدراسة:

تتنوع أدوات الدراسة التي يتم بها دراسة مقارنة بين الدول وذلك حسب طبيعة الدراسة وأهدفها، ومن أهم الأدوات الدراسة التي تم استخدامها في دراسنتا هي المصادر المختلفة من قوانيين ومقالات علمية وكتب...إلخ والتي تم جمها من عدة بحوت علمية منشورة في بعض المجلات العلمية المحلية وكذا العالمية في الفترة مابين 2014 إلى غاية 2022و حللتها تحليلا مقارنا.

نوع المقارنة:

هناك عدة أنواع لدراسة المقارنة يبن الدول منها المقارنة التاريخية، المقارنة القانونية، المقارنة الاقتصادية، المقارنة الإدارية، إلا اننا استعملنا في هذا البحث المقارنة القانونية والمقارنة الاقتصادية.

المقارنة القانونية: تم دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب من خلال النصوص القانونية المختلفة التي تنظم النظام الجبائي من حيث طبيعة ومكونات هذا النظام في الدول الثلاث وذلك بدراسة تشابه واختلاف بين هياكل ومعدلات الضرائب، أما النظام المحاسبية فتم مقارنتهفي هذه الدول من جيث المعايير والقواعد المحاسبية المعتمدة لهذه الدول.

المقارنة الاقتصادية: تم دراسة مقارنة لدول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب من حيث أثر النظام الجبائي على النظام لمحاسبي، وذلك من خلال الوقوف على الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين هذين النظاميين.

الهدف من المقارنة:

- ✓ تهدف دراسة المقارنة بين دول المغرب العربيي الجزائر، تونس والمغرب فيما يخص الإصلاح الجبائي في ظل النظام المحاسبي إلى التعرف على أوجه التشابه والإختلاف بين هذين النظامين، وذلك من خلال دراسة الاحكام والقواعد التي تحكم هذان النظامين في كل دولة بحكم تشابه الخصائص الاجتماعية والثقافية لهذه الدول.
- ✓ تحديد العوامل المؤثرة على العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي لدول الثلاث.
- ✓ إقتراح التوصيات والإجراءات اللازمة لتحسين العلاقة بين النظام الجبائي والمحاسبي في الدول الثلاث.

تحديد موضوع المقارنة:

يمكن تحديد موضوع المقارنة على مدى تأثير النظام الجبائي على مخرجات النظام المحاسبي في دول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب، كما يمكن تحديد هذا الموضوع من خلال استكشاف العوامل التي تؤثر في التفاعل بين هذين النظامين والتأثير المتبادل بينهما.

صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي تعرضنا إليها في هذا البحث تتمثل فيما يلي:

- ✓ قلة المراجع في هذا الموضوع الخاصة بتونس والمغرب.
- ✓ عدم توفر دراسات سابقة في الموضوع تناولت المقارنة بين دول المغرب العربي
- ✓ شح المعلومات والبيانات الخاصة بالجباية والضرائب خاصة تونس والمغرب.

- ✓ جائحة كورونا التي تسببت في التباعد بين الطالب والجامعة والاحتكاك مع الأساتذة.

أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا للموضوع بشكل عشوائي، إنما إيمانا منا بأهميته البالغة وضرورة الوقوف على واقع النظامين الجبائي والمحاسبي في دول المغرب العربي ولذلك حددنا الأسباب التالية:

- ✓ طبيعة التخصص والذي يهتم بالجانبين المحاسبي والجبائي وكل ما يؤثر فيهما.
- ✓ الميول الشخصي لمثل هذه المواضيع التي تمثل العصب الأساس للمعاملات في المؤسسات.
- ✓ التحولات الاقتصادية الجارية في العالم خاصة في ظل تقلبات أسعار البترول.
- ✓ معرفة درجة التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي المالي، في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ الرغبة في زيادة المعرفة والإلمام بالموضوع قيد البحث والسعي حول ابرازالاختلافات الواقعة بين القواعد المحاسبية والقوانيين الجبائية.
- ✓ المساهمة في إثراء موضوعين مهمين هما الجباية والمحاسبة.

محاور الدراسة:

لإعداد هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول وذلك حسب طريقة إمراد وهي كالتالي:

- **الفصل الأول:** "الإطار النظري للنظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي" وهو عبارة عن فصل نظري يتضمن ثلاث مباحث حيث تحدثنا في المبحث الأول عن الإصلاح النظام الجبائي الجزائري، مكوناته وطبيعته اما المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض للنظام المحاسبي المالي، وتطرقنا في المبحث الثالث إلىالعلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي.
- **الفصل الثاني:** المعرفة ب " الدراسات السابقة" حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تلخيص عدة دراسات وطنية وأخرى أجنبية، أما الفصل الثاني تطرقنا إلى محل الدراسة بين الدراسات السابقة.

- **الفصل الثالث:** ويتمثل في الدارسة التطبيقية وهو عبارة عن دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى نظرة عامة حول النظام الجبائي والمحاسبي في تونس، أما المبحث الثاني تطرقناإلىنظرة عامة حولالنظام الجبائي والمحاسبي في المغرب، أما المبحث الثالث قمنا بمقارنة النظام الجبائي والمحاسبي في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب).

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

مقدمة الفصل:

تعد الضريبة أحد برامج السياسات المالية التي تستخدمها السلطات العامة لسد نفقاتها العامة، كما احتلت الضريبة مركز مميزا في الدراسات المالية، فهي الينابيع التي تستقي منها الدول الأموال اللازمة لسد حجاتها و نفقاتها العامة، و تعد الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لذلك يجب أن تكون هذه الضريبة تتماشى والإصلاحات الاقتصادية، إذ لا يمكن أن يتم الإصلاح الاقتصادي في أي مكان في العالم بمنأى عن الإصلاح الضريبي، كما أصبحت الحاجة ملحة إلى الإصلاح الضريبي و مراجعة النظام الضريبي من وقت إلى أخر بحيث يتوافق مع جهود الإصلاح الاقتصادي ودعم النمو وزيادة الاستثمارات، ولذا يتطلب الامر تعديل القوانين الضريبية أو إعادة هيكلة النظام الضريبي بما يخفف من الأعباء على المؤسسات والافراد.

والجزائر كغيرها من الدول انتهجت الإصلاحات الضريبية وإعادة هيكلة نظامها الضريبية لما مرة به من أزمات اقتصادية وسياسيا، لذلك شرعت في الانتقال إلى اقتصاد السوق ورغبتهم في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والشركة مع الاتحاد الأوروبي وانفتاحهم على الاسوق العالمية، جعل الحاجة إلى إنتاج معلومة مالية أساسها مرجعية محاسبية يفهمها ويوافق عليها مستخدميها، ومن هذا المنطلق كان واجب على الجزائر تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

الذي كان هدفها الأساسي خدمة المستثمر والأسواق المالية، وذلك بعد ما عرفت الممارسات المحاسبية تغييرا كبيرا بسبب الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية الدولية وهذا من أجل توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم، لتوفير قاعدة موحدة لقراءة القوائم المالية بغية الحصول على معلومات مالية منسجمة وذات شفافية تعبر تعبيرا

حقيقا وصادقا عن الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تساعد هذه القوائم العديد من الأطراف ذات الصلة لاستخدمها بما يتلاءم مع أهدافها، ومن بين هذه الأطراف مصالح الضرائب.

كما تقترح المعايير المحاسبية الدولية مفاهيم ومعالجات في المجال الضريبي، وذلك لتحديد النتيجة التي تعتبر أهم عنصر معلوماتي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي، لذلك يجب أن يكون هناك ترابط بين التشريعين الضريبي والمحاسبي وحتمية تماشي الإصلاحات مع بعضها البعض.

المبحث الأول: إصلاح النظام الجبائي الجزائري، مكوناته وطبيعته

إن الضريبة تمثل انعكاسا حقيقا لأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في البلاد، وقد مرة الضريبة خلال مراحل التاريخ بتطورات وإصلاحات عديدة سواء بالنسبة لطبيعتها أو بأهدافها أو بالأسس التي تستند إليها، فكانت فريضة يمليها واجب التضامن إلى أسلوب لمجابهة النفقات العامة للدول ووسيلة لتحقيق أهداف أخرى، فكان أي نجاح للنظام الجبائي رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع، فنجاح الدول في اختيار نظامها الضريبي يتوقف على معرفة كاملة بالأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والاهداف التي يسعى إلى تحقيقها، مع تفهم متعمق بالأسس العلمية والاساليب الفنية لتصميم النظم الضريبية لذا يقتضي الأمر أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب الدين وادائه وعلى القانون الذي ينص على ذلك[1].

فالجزائر كغيرها من الدول التي قامت بعدة إصلاحات للنظام الجبائي وفق للاحتياجاتها الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية، سوآءا لطبيعته أو مكوناته.

[1] خالد امين عبد الله وحامد داود الطحلة "النظم الضريبية " دار وائل للنشر – الطبعة الأولى -2015 ص24

المطلب الاول: إصلاح النظام الجبائي في الجزائر

تتميز الأنظمة الجبائية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية معينة ثم تصبح غير مناسبة، مما يتطلب تعديلها أو إصلاحها سواء تعلق الامر بالدول النامية أو المتقدمة، وقد يكون هذا الإصلاح شاملا أو جزئيا وذلك مما تقتضيه الحاجة أو ما تفرضه الظروف الاقتصادية أو الدولية، ويكون الإصلاح الضريبي باستحداث ضرائب جديدة تواكب التطورات الراهنة أو إلغاء ضرائب أخرى.

فالتطورات الاقتصادية الحاصلة في العالم دفعت بالجزائر إلى النظر في منظومتها الاقتصادية خاصة النظام الجبائي منها، ومن أجل مواكبة العصر والرفع من مردوداتها المالية قامت الجزائر بإصلاح النظام الجبائي.

سنقسم هذا المطلب إلى أربع فروع سنتحدث في الفرع الأول عن النظريات الجبائي أما الفرع الثاني سنتحدث عن النظم الضريبية الدولية، أما الفرع الثالث سنقوم بطرح أسباب إصلاح النظام الجبائي، والفرع الرابع سنذكر أهداف الإصلاح النظام الجبائي.

الفرع الأول: النظريات الجبائية

يرجع مفهوم الجباية إلى حقبة العصور الوسطى، أي مند عهد الفراعنة في مصر والدولة الرمانية لكن بعد تطور الفكر الاقتصادي تباين مفهوم الجباية لدى المدارس الاقتصادية في العصر الحديث والمعاصر وظهور نظريات أخرى حول الجباية تذكر منها ما يلي:

أولا: نظرية فكر الاقتصاد التجاري

كان النظام القائم في المدرسة التجارية على عدد كبير من الضرائب النوعية المباشرة والغير المباشرة التي تستغرق جزء كبير من دخل العام ولا تمتد إلى طبقة النبلاء ورجال الدين، ومن أهم الضرائب المباشرة ضريبة الاراضي والمباني وغيرها، كما كانت الضرائب الغير المباشرة تفرض على السلع الصناعية عند انتقالها من المنتجين إلى تجار الجملة ثم انتقالها مرة أخرى إلى تجار التجزئة، هذا فضلا عن الضرائب الجمركية والضرائب المحلية، ورغم الضرائب المقدمة لم تكن تدار بالطريقة التي تحقق للدولة الإيرادات المالية المناسبة مع عبئها، على العكس كانت تعاني الدولة دائما من كثرة النفقات وقلة الإيرادات[1].

ثانيا: نظرية الفكر الاقتصادي الطبيعي

نشأ الفكر الاقتصادي الطبيعي في القرن الثامن عشر ميلادي بفرنسا، حيث أن الاقتصاديون الطبيعيون هم اول من بحثوا في الظواهر الاجتماعية واعتنقوا بعض الأراء حول القوانيين الطبيعية التي تحكم الظواهر الاقتصادية وطبيعة النقود، وضرورة حرية التجارة، حيث اعتقدوا ان الأرض هي المصدر الوحيد للثروة لأنها وحدها تنتج فائضا صافيا وهذا الفائض هو الذي يخضع للضرائب[2].

ثالثا: نظرية الفكر الاقتصادي الكلاسيكي:

ومن رواد هذه النظرية ادم سميت (Adam Smith) والذي أبد وجهة نظر الطبيعيين بخصوص اتحاذ الضريبة الوحيدة على ربع الأرض واستبعد العاملين الاخرين (العمال ورأس المال) لا باعتبارها عجزهما عن تحقيق الفائض كما يدعي الفيزيوقراطيون، بل أنه يرى أن فرض الضرائب على الأجور والارباح سينعكس على المستوى كل من الإنتاج والعمالة، كما

[1] حمو محمد ومنور أوسرير "محاضر في جباية المؤسسات"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود _ الجزائر_ 2009 ص 14

[2] حمدي عبد العظيم" السياسات المالية والنقدية _ دراسة مقارنة بين الفكر الوضعي والفكر الإسلامي" الدار الجامعية الإسكندرية _ مصر _ 2007 ص190

وضع أربع شروط وقواعد للضريبة وهي: العدالة واليقين والملائمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة الجباية والتحصيل[1].

رابعا: النظرية في الفكر الكينزي

ومن رواد هذه النظرية هو جون مينا رد كينزM_keynes والذي كان له الاثار الواضح في الفكر الاقتصادي خاصة بعد الكساد الكبير في سنة 1929 وبالذات بعد صدور مؤلفه المعروف" النظرية العامة للاستخدام النقود والفائدة سنة 1936، حيث فسر من خلالها جذور وأسباب الازمة الاقتصادية لسنة 1929، كما أعتمد كينز في فكره على منطق تحليل جديد لتفسير وتحليل الظواهر الاقتصادية يختلف عن المنطلقات والثوابت التي اعتمدها الكلاسيكيون من قبله، فقد اعتبر أن التدخل الدولة لازم وضروري خاصة وأنها ستعمل من خلال الضرائب على تحقيق التوازن وتدعيم القدرة الشرائية وتوفير الشغل[2].

خامسا: نظرية الفكر الاقتصادي النقدوي

من خلال هذه النظرية نرى أن المدرسة النقدية قامت بانتقاد المدرسة الكينزية كنتيجة لعجز النظرية الكينزية في إدارة رأسمال الدولة الاحتكاري، بحيث لم تعد قادرة على فهم الواقع الراهن للرأسمالية المعاصرة، كما تعد أفكار النقديين امتداد للفكر النيوكلاسكي[3].

الفرع الثاني: النظم الضريبية الدولية:

عرف الاقتصاد العالمي في ظل العولمة توسعا وتشابكت العلاقات بين المتعاملين الاقتصاديين في مختلف العالم، حيت اتسع حجم الاستثمار الأجنبي بكل أشكاله وإرتفع حجم

[1] قجاتي عبد الحميد" دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي _ دراسة قياسية تحليلية لحلبة الجزائر (2014/1980) _" أطروحة دكتورة تخصص مالية وبنوك، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي 2017 ص 13

[2] عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " دار النهضة العربية _ بيروت1971_ ص23

[3] حمو محمد ومنور أوسرير "محاضر في جباية المؤسسات"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود _ الجزائر_ 2009 ص 19

المبادلات التجارية الدولية، مما أتاحت هذه الافرزات في مجال الضربي مجموعة من التحديات التي أثرت على النظام الضربي الدولي.

كما تختلف النظم الضريبية بين الدول من حيث هيكلها وأهدفها، وذلك راجع إلى إختلاف أنظمتها الاقتصادية وظروفها الاجتماعية والسياسية، ومن هنا نستطيع أن نميز بين النظم الضريبة في الدول المتقدمة والدول النامية، كما نميز بين الأنظمة الإقتصادية الرأسمالية والإشتراكية.

أولا: النظام الضريبي في الدول المتقدمة

تعرف الدول المتقدمة جهاز إنتاجي قوي مما يحقق لها دخلا قوميا مرتفعا ومتنوعا، معتمدا على القطاعات الاقتصادية منها القطاع الصناعي والتكنولوجي حيث ينتج عن ذلك رفع في حجم الدخل القومي، مما يعطي هذا الأخير مؤشرا واضحا للتطورات الاقتصادية وبالتالي رفع حجم الطاقة الضريبية، وكذا المعدل الضريبي الذي يمثل نسبة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلي الإجمالي وهو معدل يعكس مستوى التطور الاقتصادي، ونجد في الدول المتقدمة أن هناك ارتفاع في نسب الضرائب المباشرة وذلك راجع الإلىإرتفاع مصادر الدخل أي رفع في إجمالي الناتج المحلي، كما نجد إتساع في مبدأ الضرائب التصاعدية وهذا يعتبر جانب من جوانب التنظيم الفني للضريبة لتحديد سعر الضريبة.

ثانيا: النظام الضربي في الدول النامية

تعرف الدول النامية إنخفاض الإنتاج القومي مقارنة بالدول المتقدمة وضعف في القطاع الصناعي، مما يؤدي إلى إنخفاض الدخل القومي وبالتالي إنخفاض في الطاقة الضريبية، حيث يتميز النظام الضريبي في الدول النامية بإرتفاع الضرائب الغير مباشرة مقارنة مع الضرائب المباشرة، وضعف الحصيلة الضريبة وذلك راجع إلى إنخفاض في متوسط دخل الفرد والدخل القومي وحجم الإعفاءات الضريبة من أجل جلب رؤوس الأموال نحو الاستثمار

وكذا إرتفاع في نسبة التهرب الضريبي، وهذا تسبب في جمود النظام الضريبي في هذه الدول كما هناك ضعف في الجهاز الإداري والوعي الضريبي لدى المكلفين.

ثالثا: النظام الضريبي وفق النظام الاشتراكي

النظام الاشتراكي يعتبر الضريبة أداة من أدوات التوجه الاقتصادي والرقابة على الإنتاج[1]، في النظام الاشتراكي لاتوجد ضرائب لأنه لاتوجد ملكية خاصة ولا ذمة مالية خاصة، وبالتالي لا وجود لفرض الضريبة على الدخول، لأن هذا الدخول أصلا موزعة من الدولة وهي التي تحددها مباشرة عند المستويات التي تراها عادلة[2].

ومن تم لم تحضى الضرائب بالإهتمام الكبير في النظام الإشتراكيبإعتبارها تعد ضمنيا بشرعية الدخول الخاصة، وعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي فهي تملك مقدرات الدولة الأساسية ووسائل الإنتاج المختلفة، فالدول لا تحتاج إلى فرض الضريبة على الناس من أجل التمويل لأنها أصلا تملك المال وحق التصرف.

رابعا: النظام الضريبي وفق النظام الرأسمالي

مر النظام الضريبي لنظام الرأسمالي بمرحلتين هما المرحلة التقليدية والتي كان فيها النظام الضريبي محايدا واقتصر دوره على الهدف التمويلي وحده، أي الحصول على إيرادات لتغطية النفقات العامة دون الهدف تغيير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، حيث لم يعطي أولوية للضرائب المباشرة أي عدم التوسع في فرض الضرائب المباشرة وتفضيل الضرئب الغير المباشرة، حيث كان هدف النظام الضربي في هذه المرحلة هدفا ماليا بحثا أي يهدف إلى توفير موارد مالية للدولة لممارسة مهامها.أما المرحلة الثانية فهي مرحلة النظام الضريبي الوظيفي حيث في هذه المرحلة حقق النظام الرأسمالي جهازا إنتاجيا ضخما، وأصبح الهاجس

[1] رفعت النحجوب " المالية العامة" دار النهضة، القاهرة _مصر 1990 _ص441-442

[2] درراز حامد عبد المجيد، النرسي حجازي " النظم الضريبية " الدار الجامعة، مصر 1990 ص26

هو ضمان التشغيل الكامل لهذا الجهاز الضخم وضمان توازن التشغيل الكامل لعناصر الإنتاج بالتركيز على سياسة الدعم القوة الشرائية.

الفرع الثالث: أسباب إصلاح النظام الجبائي

إن التحولات الاقتصادية العالمية وتحول الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومحاولة الدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة، فرض على الجزائر تبني إصلاح جبائي جديد من أجل سد النقائص التي كانت في النظام الجبائي القديم والرفع من مردوديته وزيادة فعاليته، كما أن هناك أسباب أخرى لإصلاح النظام الجبائي وهي كالتالي:

أولا: تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي

إن تعقد النظام الضريبي وعدم ثباته الناجم عن كثرة الضرائب والرسوم، إضافة إلى تعدد معدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه، مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معا كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة وكذا موظفي إدارة الضرائب[1].

ومن خلال الجدول التالي سنستعرض بعض الضرائب ومعدلاتها قبل الإصلاح الضريبي 1992:

[1] أ. لشلح الصافية " الإصلاح الضريبي، أسبابه، الدوافع والاهداف " مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد 4 سنة 2016، ص 267

الجدول رقم1: يوضح الضرائب ومعدلتها لسنة 1991

الضريبة	المعدل
الضرائب المباشرة	
الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية	شركات الأموال 55%
الضريبة على الأرباح الغير تجارية	جدول للأشخاص الطبعيين 25%
الضريبة التكميلية على الدخل	جدول تصاعدي
الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات	18%
المساهمة الوحيدة الفلاحية	4%
الضريبة على الرواتب والأجور	حسب جدول تصاعدي
الضرائب عل القيمة المضافة	المدة ما بين 6و9 سنوات 30%
	المدة ما بين 3و 6 سنوات 40%
	أقل من 3سنوات 50%
الدفع الجزافي	6%
الرسم على النشاط الصناعي والتجاري	55,2%
الرسم على النشاط غير التجاري	05.6%
الرسوم المماثلة الخاصة	
الرسم العقاري على الأملاك المبنية	40%
رسم السيارات	جدول حسب قوة وعمر السيارة
رسم خاص على تنظيم الحفل	10%

رسم خاص على ملكية القوارب السياحية	500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل 10.000 دج للقوارب التي تفوق طاقتها 2000برميل
رسم خاص على الاقامات الثانوية	حسب جدول تصاعدي
الضرائب غير مباشرة	
الرسم على رقم الاعمال	
الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	حسب جدول تصاعدي
الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات	
الضرائب المباشرة على الاستهلاك (الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة والبلاتين)	

المصدر: ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائرللفترة 1992-2003" منشورات البغدادي –الرويبة ص 21.

ثانيا: ضعف العدالة الضريبية

العدالة الضريبية تعتبر من أهم خصائص النظام الجبائي الفعال إلا أن النظام الجبائي الجزائري ابتعد عن منطق العدالة، حيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصرا على بعض المداخيل دون الأخرى، إضافة إلى عدم مراعاة الوضعية العامة للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلافات من ناحية المعاملات الضريبية بحيث نجد المؤسسات الخاصة لا تستفيد من مزايا ضريبية عكس المؤسسات العمومية.

بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات الأجنبية تخضع لمعاملة ضريبية خاصة حيث نجد المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50% بينما مؤسسات الاشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8%، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات تخضع لاقتطاع من المصدر على الأرباح الغير التجارية بنسبة 15%.

كما أن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي الذي لا يراعي حجم الدخل، ذلك ما سبب إجحافا في حق أصحاب الدخول الضعيفة والمحدودة التي تتحمل قدرا كبيرا من الضرائب، فنجد في كثير من الحالات تكون ضرائب الدخل الشخصي مفروضة على الدخول الصغيرة جدا أي غياب العدالة الرأسية ومن جهة أخرى هناك عدم العدالة من ناحية المحتوى أي ما يدخل في حساب الضريبة على الدخل، نجد فقط في فئة الرواتب والأجور ولا تشمل فوائد راس المال والدخل من الاعمال الحرة أي غياب العدالة الافقية. 2

ثالثا: النظام الجبائي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة

أمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق وبعض الإصلاحات التي شهدتها الجزائر، أصبح النظام الجبائي القديم غير ملائم ولا يتكيف مع المؤسسات وهذا راجع إلى بعض النقائص مثل نظام الاهتلاك، حيث كان قبل 1989 الاهتلاك الخطي هو النظام الوحيد المستعمل في المؤسسات.

بالإضافة إلى ذلك نجد لا مركزية ضريبة BIC والرسم على النشاط الصناعي والتجاري في المؤسسة حيث أقر المشرع الجزائري أن الضريبة على أرباح الصناعية والتجارية تفرض على أساس كل وحدة وليس على مستوى المؤسسة، وهذا إجحافا في حق المؤسسة فقد تعاني المؤسسة من عجز مالي ولكن تطالب بدفع الضريبة عن وحدتها التي حققت ربحا رغم أن المؤسسة حققت خسارة في وحدات أخرى.

[1] ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003" منشورات البغدادي – الرويبة – ص 21

[2] ناجي التونسي " سياسات الإصلاح الضريبي " سلسلة جسر التنمية – العدد13 –سنة2003 –المعهد العربي للتخطيط الكويت ص7

رابعا: ضعف الإدارة الضريبية

تعاني جل الدول النامية بشكل عام والجزائر بشكل خاص نقص حادا في المعلومات والبيانات المالية، والتي إن ذلت على شيء إنما تدل على انخفاض كفاءة الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضريبة وجبايتها، وهذا يعني عدم توفر أشخاص على قدر عالي من الكفاءة وغير ملمين بتطبيق أحكام وقوانين النظام الجبائي1.

خامسا: انتشار أنشطة اقتصادية غير رسمية

بالإضافة إلى الأسباب السابقة التي دعت الجزائر بالقيام بالإصلاح الضريبي، يأتي انتشار أنشطة الاقتصاد الغير المنظم إذ لا يوجد نظام اقتصادي في العالم لا يخلوا من ظاهرة الاقتصاد الغير المنظم، وهو ذلك النشاط الغير مسجل في حسابات الدخل القومي وليس له قيود من أجل فرض عليه مختلف قواعد الضرائب وتحصيل جبايته، وبالتالي انتشار الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الرابع: أهداف الإصلاح النظام الجبائي

يهدف إصلاح النظام الجبائي إلى مواكبة النظام الاقتصادي الجديد وتشجيع الأنشطة الاقتصادية وتوجيهها توجيها صحيحا يتماشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني وتطوير المؤسسات من خلال التكيف مع الديناميكية الحديثة، ومن بين الأهداف التي سطرتها الجزائر من أجل النهوض بالنظام الجبائي وتحسينه نذكر ما يلي:

أولا: تحفيف العبء الجبائي

من أهم المساوئ النظام الجبائي السابق ثقل عبئه على المؤسسات، لذا أصبح من الضروري تخفيف ذلك العبء عن طريق تخفيف المعدلات الضريبية من أجل تحفيز المؤسسات على توسيع نشاطهم، كما يمكن أن يشجع على خلق مؤسسات أخرى جديدة.

[1] عبد الهادي مختار " الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر " أطروحة دكتورة –جامعة ابي بكر بلقايد –سنة 2016 ص78

وكذلك يمكن جمع بعض الضرائب في ضريبة واحدة وإلغاء بعض الضرائب الأخرى حيث يترتب على ذلك تقليص العبء الجبائي على المؤسسات.

ثانيا: العدالة والمساواة

ويعني أن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة من أجل قيام الدولة بإشباع حاجات المجتمع وتقديم خدمات وتحقيق منافع عامة، وتحقيقا للعدالة الاجتماعية فإن مختلف التشريعات المالية في العديد من الدول عند تقريرها للضريبة فهي تأخذ بعين الاعتبار الشخص المكلف بالضريبة ومركزه المالي وحالته الاجتماعية، فالمقصود بالعدالة والمساواة هو توزيع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته على الدفع وتناسب مع دخله وثروته1.

ثالثا: تبسيط النظام الجبائي

يهدف إصلاح النظام الجبائي إلى تبسيط هذا النظام سواء في هيكله بحيث تم استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، وكذا إلغاء عدة ضرائب غير ضرورية أو التشريع الضريبي بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، مما ترتب على أن النظام الجبائي أصبح يكتسي شفافية أكثر وضوحا وانعكس إيجابيا على إدارة الضرائب وكذا المؤسسة.2

رابعا: تحسين إدارة الضرائب

إن من أهداف الإصلاح الجبائي تحقيق إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيق القوانين الجبائية، كما تستطيع الخروج بنظام جبائي أمثل يفي بالمتطلبات، ومن بين الأهداف التي تحسن من أداء الإدارة الضريبية هي كالتالي:

_ رفع من عدد الموظفين والحرص على كفاءة عالية.

[1] زينب حسن عوض الله "مبادئ المالية العامة " دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر 2012، ص 151

[2] أ. لشلح الصافية "الإصلاح الضريبي، الأسباب، الدوافع والاهداف" مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد الرابع، ديسمبر 2016، ص 276

_ تعميم استعمال الاعلام الالي في كل المصالح لتسهيل عملية الانشاء والتحصيل الضريبي.

_ انشاء مدارس وطنية لتكوين أعوان مصالح الضرائب.

_ إزالة العراقيل ومحاربة الرشوة والبيروقراطية داخل إدارة الضرائب لزيادة كسب ثقة المكلف بالإدارة.

خامسا: تدعيم قطاع المحروقات

لقد كان يعتمد على إيرادات الجباية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها الأسواق العالمية، وبانخفاض أسعار البترول بداية من 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي الإيرادات، لذا لم يكن باستطاعة النظام الضريبي السابق بتعويض هذا النقص من إيرادات الدولة من خلال مداخيل الجباية العادية، وهو الاثر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية كان اثرها عميقا على المجتمع الجزائري، مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية لتدعيم الميزانية والتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي لا تعرف استقرارا.[1]

وبما أن قطاع المحروقات أعتمد عليه في تمويل ميزانية الدولة من خلال الجباية الغير العادية وتمويل التجارة الخارجية بالعملة الصعبة وكذا تموين الاقتصاد الوطني بمصادر الطاقة، فإن انخفاض أسعار البترول أذى إلى تقليص حجم الاستثمارات في هذا القطاع على مستوى الدولي والمحلي، مع ضعف المؤسسات البنكية على تمويل هذا القطاع بسب انخفاض مردوديته، مما استدعى صناع القرار من رجال الاقتصاد والسياسة في

[1] كمال رزيق، سمير مسدور "تقيم إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر" مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 5 ص 325

الجزائر إلى إعادة النظر في النظام الجبائي والقيام بإصلاحات تستجيب لتطلعات المستثمرين الأجانب من أجل دفع هذا القطاع إلى تحقيق النتائج المرجوة.

سادسا: محاربة الغش والتهرب الضريبي

يقصد بالغش والتهرب الضريبي بأن يتخلص المكلف بالضريبة من التزامه القانوني تجاه مصالح الضرائب بعدم دفع الضرائب المستحقة عليه كليا أو جزئيا، ويعتبر الغش والتهرب الضريبي من أهم المشاكل التي يواجها النظام الضريبي حيث تؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية وإضعاف مردود النظام الجبائي، ومن أجل ذلك قامت الجزائر بإصلاحات ضريبية ذات بعد إداري وتشريعي يتمثل فيما يلي:

_ خلق ضرائب بسيطة وواضحة تسهل متابعتها من طرف أعوان مصالح الضرائب.

_ إجبار المكلفين بمسك دفاتر محاسبية من أجل مراقبتها.

_ تحسين الجهاز الإداري الضريبي وذلك من خلال تدعيم الجهاز بالآلات الحديثة ورفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية والاهتمام بالتدريب العلمي.

_ ربط بعض مصالح الإدارية بإدارة الضرائب.

_ إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديد العقوبات على كل من يرتكب جرم التهرب الضريبي.[1]

_ توسيع تقنية الاقتطاع من المصدر فهذه الأخيرة جد فعالة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي.

[1] إبراهيم العدي وحسن عبد الله " دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي " مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية مجلد 35، العدد5، سنة 2013، ص 39

المطلب الثاني: مكونات النظام الجبائي الجزائري

القارئ للنظام الضريبي الجزائري يستخلص أن الجزائر كغيرها من دول العالم عرفت كافة أنواع الضرائب عبر مراحلها التاريخية، ولهذا عرف نظامها الجبائي تغيرات في القوانين والتشريعات الجبائية التي شكلت بنية نظامها عبر كل مرحلة من مراحلها، حيث هذا التغير راجع إلى مواكبة وتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في العالم.

وبعد أزمة انهيار أسعار البترول عرفت الجزائر خلل هيكلي في التشكيلة الاقتصادية للبلاد، وهذا ما فرض على الجزائر الشروع في إصلاحات اقتصادية معمقة حتمت تغير النظام الاقتصادي مما انبثقت عنها إصلاحات جبائية جديدة، حيث شمل هذا الإصلاح الضرائب المباشر والغير المباشرة كما ميز بين الضرائب العائدة إلى الدولة والضرائب العائدة إلى الجماعات المحلية.

وجاء هذا الإصلاح لمواجهة التحديات الجبائية والاضفاء نوع من البساطة والشفافية على النظام الجبائي وجعله يتماشى ومقتضيات التطورات الراهنة.

الفرع الأول: الضرائب المباشرة.

تعتبر الضرائب المباشرة من الضرائب التي تفرض من طرف الدولة على الدخل أو الممتلكات أو ثروات الافراد والشركات، فهي تفرض على الأرباح والعوائد الشخصية ولا يمكن نقلها إلى كيان أو شخص أخر.

سنتطرق في هذا الفرع إلى دراسة الضرائب التي استحدثته بعد الإصلاح الجبائي وهي كالتالي:

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث جاءت هذه الضريبة لتعويض نظام الضرائب النوعية والتكميلية التي كانت متعددة في النظام

الجبائي السابق، وكانت مفروضة على كل نوع من أنواع الدخل على حدى لذا جمعت هذه الضرائب في وعاء ضريبي واحد وهو الضريبة على الدخل الإجمالي.1

وتنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه " تؤسس ضريبة سنوية على دخل الأشخاص الطبعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"2.

1_ الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:3

_ الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن في الجزائر بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، او مستأجرين له عندما يكون الايجار في هذه الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد، أو اتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

_ الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان اقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية في الجزائر

_ الأشخاص أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، وحتى الذين يكلفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخولهم.

_ الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري.

_ الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازدواجية فرض الضريبة.

_ الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية.

---

[1] بلوافي عبد المالك " أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الجزائري في الفترة 1992-2008 " مذكرة ماجيستر، جامعة وهران 2012، ص 35

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2017، ص10

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 03. مرجع سابق

_ الأعضاء في الشركات المدنية بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات أسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

_ المسيرون ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومسيرو شركات التوصية المحددة فما يخص الكفاءات عن وظائفهم.

_ المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والنسب المئوية من الربح.

2_ المداخيل الخاضعة للضريبة عل الدخل الإجمالي:[1]

_ الأرباح المهنية.

_ إيرادات المستثمرات الفلاحية.

_ الإيرادات المحققة من اجار العقارات المبنية والغير المبنية.

_ عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

_ المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

3_ الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

هناك نوعان من الإعفاءات الضريبة على الدخل الاجمالي وهما إعفاء على الأشخاص وإعفاء على المداخيل.

أ_ الاعفاءات على الأشخاص:[2]

_ يعفى من الضريبة على الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي 200000دج.

---

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة02، مرجع سابق، ص 11

[2] قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، المادة 13

_ السفراء وأعوان الدبلوماسيين والقنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان الذين يمثلونها نفس الامتياز للأعوان الديبلوماسيين والقنصلين الجزائريين.

_ العمال المعوقون الدين تقل أجورهم عن اثني عشر ألف دينار جزائري (12000دج).

_ يستفيد من إعفاء دائم الأشخاص من جنسية أجنبية والذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي.

ب-الاعفاءات على المداخيل:[1]

_ المداخيل الفلاحية: يستفيد من إعفاء كلي ودائم المداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب والخضر الجافة والتمور، ويستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية الماشية في الأرضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية.

_ الأرباح الصناعية والتجارية: يستفيد من إعفاء دائم المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وايرادات الفرق الممارسة لنشاط مسرحي والارباح الخاضعة للضريبة والناتجة عن الأنشطة الخاصة بإنجاز السكانات الاجتماعية والترقوية والريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

_ كما يستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات الحرفيين التقليديون والممارسون لنشاط حرفي فني، ويستفيد من إعفاء كلي لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من بداية الاستغلال للأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، وتمدد فترة الاعفاء إلى ستة سنوات في حالة ممارسة هذه الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها.

_ الرواتب والأجور والريوع العمرية: التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة، بالإضافة إلى منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة في أي شكل كان من قبل

[1] بلوافي عبد المالك، مرجع سابق ص 37-38

الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية وكذا التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي الحقوق.

_ التنازلات عن الأسهم والأوراق المماثلة: يستفيد من إعفاء لمدة خمسة سنوات حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل عن الأسهم والسندات وكذا الأوراق المماثلة لها.

_ المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي.

_ معاشات المجاهدين والارامل والأصول جراء واقع حرب التحرير الوطني والمعاشات المدفوعة بصفة إلزامية وكذا تعويضات التسريح.

4_معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي:

يستلزم تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي إتباع مجموعة من الإجراءات والقواعد لنقل حصيلتها من المكلف إلى خزينة الدولة، لذا يجب الالمام بأنماط فرضها وكذا النسب المطبقة وطرق دفعها، وعليه فالإدارة الجبائية مجبرة على توضيح كل هذه الإجراءات للمكلف بالضريبة لتسهيل عملية تحصيلها1.

وتتلخص طرق حساب الضريبة على الدخل الإجمالي متى تم التوصل إلى تحديد الدخل الصافي الإجمالي السنوي وتحسب حسب جدول تدرجي تحدد فيه شرائح الدخل والنسب الضريبية الخاضعة لها، وهذه النسب واقساط الدخل قابلة للتغيير والتعديل في كل قانون مالي لكل سنة إن كان هناك ضرورة.

بالنسبة للجدول الذي يحدد طريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي محدد في المادة 104 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة وهو كالتالي:

[1]عبد الهادي مختار " الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر " مذكرة دكتورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2016، ص127

الجدول رقم2: الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2022.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	النسبة
لايتجاوز 240.000 دج	0%
من 240.001دج إلى 480.000 دج	%23
من 480.001 دج إلى 980.000 دج	%27
من 980.001 دج إلى 1.920.000 دج	%30
من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج	%33
أكثر من 3.840.000 دج	%35

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2022 "المادة 104ص 38".

إلا أن هناك معدلات أخرى تخص بعض المداخيل الخاصة مثل ضريبة الدخل الإجمالي صنف المداخيل الايجارية، والتي تتكون من حلاتين هما:

الحالة الأولى: يخضع مبلغ الايجار السنوي الإجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600.000 دج (أي 50.000شهريا) المعدل الخاص بهذه الضريبة كما يلي:

_معدل 7% خاص المداخيل المتأتية من إيجار السكانات ذات طابع جماعي أو فردي.

_ معدل 15%خاصة بالمداخيل المتأتية من إيجارات ذات طابع تجاري أو مهني غير مزود بعتاد أو اثاث.

_ معدل 15% خاص بالعقود المبرمة مع الشركات، وكذا تأجير العقارات غير مبنية.

_ معدل10% خاص بتأجير العقارات الغير المبنية ذات الطابع الفلاحي.

الحالة الثانية: يخضع مبلغ الايجار السنوي الإجمالي الذي يتجاوز600.000 دج للإخضاع مؤقت للضريبة 7% مهما كانت طبيعة العقار المؤجر، والذي يتم اعتباره كقرض ضريبي يخصم من الاخضاع النهائي على الدخل الإجمالي الذي تعده المصالح الجبائية لها أثناء التصريح بالمداخيل الاجمالية في نموذج G01.

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات IBS

أسست الضريبة على أرباح الشركات من خلال قانون المالية لسنة 1991، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة على أنه" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات1".

وتم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام جبائي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبعيين.2

1_ الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

تعتبر كل الشركات مهما كان شكلها خاضعة للضريبة على أرباح الشركات باستثناء بعض منها وهي كالتالي:

_ شركات الأشخاص وشركة المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة ترفق طلب الاختيار

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135

[2]AINOCHR Mohamed Cherif « la fiscalité instrument de développement économique » thèse doctorat l'Etat. Université d'Alger 1991 p 23

بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة.1

_ الشركات والتعاونيات ذات الطابع الصناعي والتجاري.

_ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الاشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

_ المؤسسات والهيئات ذات الطابع الصناعي والتجاري.

_ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

_ الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة.

2_ الشركات المعفاة من الضريبة على أرباح الشركات:

_الشركات الممارسة من قبل الشباب المؤهل للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، ويكون هذا الاعفاء كلي من بداية الشروع في الاشغال لمدة ثلاث سنوات ويرفع إلى ستة سنوات إذا كان النشاط يمارس في مناطق يجب ترقيتها، وقد يمدد إلى سنتين إذا تعهد صاحب الشركة بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لفترة غير محددة.

_المؤسسات السياحية تستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات ماعدا الوكالات السياحية.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 136 ص 30

_المؤسسات التابعة للأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها تستفيد من إعفاء دائم.

بالإضافة إلى العمليات المدرة للعملة الصعبة لاسيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير، وكذا المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

3_ معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

تخضع الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين بعد خصم جميع التكاليف المنصوص عليها في القانون الجبائي إلى ضريبة على الأرباح بمعدل واحد ومحدد في القانون، إلا أن هذا المعدل يختلف من نشاط إلى أخر حيث يستقر اليوم في ثلاث معدلات بمقتضى المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 على النحو التالي:

_ 19%بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والسلع.

23%_بالنسبة لمؤسسات البناء والاشغال العمومية والري والأنشطة السياحية.

26%_بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.

إضافة إلى هذا هناك معدلات خاصة بالاقتطاع من المنبع مثل مداخيل الديون والودائع والكفالات10% ، الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية50%، الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الاعمال 20%، المداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر24%.1

[1]د، حراق مصباح "النظام الجبائي الجزائري – قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة" مجلة اقتصاديات المال والاعمال 2018، ص 290

ثالثا: الرسم على النشاط المهني:

تم العمل بالرسم على النشاط المهني بداية من جانفي 1996، حيث حل محل الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري.

1_ مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

تم فرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا تجاريا أو غير تجاريا أو نشاط صناعيا، حيث لا يراعي حالة المؤسسة ولا النتيجة المحققة ويفرض على:1

الإيرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير تجارية.

رقم الاعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا يخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

2_ معدل الرسم على النشاط المهني:

معدل الرسم على النشاط المهني هو معدل واحد وثابت يقدر ب 1،5% وتوزع حصيلته كالتالي:

الحصة العائدة للولاية 0.59%

الحصة العائدة للبلدية 1.30%

[1]ا. عبد الكريم بريشي " هيكل النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية "، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية العدد1 سنة 2012، ص288

الحصة العائدة للصندوق المشترك والجماعات المحلية0.11%

رابعا: الضريبة الجزافية الوحيدة

تأسست الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007، حيث نصت المادة 2 منه على أنه " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".

1_الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة:

حسب المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة تفرض الضريبة الجزافية الوحيدة على:

_ الاشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرسمية في بيع البضائع والاشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي8.000.000دج.

_ الأشخاص الطبيعيون الدين يمارسون الأنشطة الأخرى (لتأدية الخدمات التابعة لفئة الارباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000دج.

_ الأشخاص الطبيعيون الذين يجمعون بين النشاطين المذكورين سابقا شريطة ألا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000 دج.

2_ معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:

للضريبة الجزافية الوحيدة معدلان هما:1

معدل 12% ويخضع لهذا المعدل الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات.

[1]قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر4، سنة 2020، ص 65

معدل5% ويخضع لهذا المعدل الأشخاص الطبعيين الذين يمارسون نشاطا تجاريا.

الفرع الثاني: الضرائب الغير المباشرة

الضرائب الغير المباشرة هي تلك الضرائب التي تحصل لصالح الدولة من طرف وسيط عكس الضرائب المباشرة، كما أنها تفرض على الانفاق والاستهلاك وكذا المبيعات والمشتريات.

أولا: الرسم على القيمة المضافة

تأسس الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 65 من قانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 على أنه " يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على عمليات البنوك والتأمينات تسري عليه أحكام هذا الرسم" وجاء هذا الرسم لتعويض الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، إلا انه لم يدخل حيز التنفيذ إلا بداية من 1992/04/01 وذلك لعدم استكمال قواعد وفصول منه إلا بصدور قانون مالية 1992.

لقد اعتمدت الجزائر على هذا الرسم لعصرنة وتحديث نظامها الجبائي، حيث أن الرسم على القيمة المضافة أصبح من أهم مميزات النظم الضريبية في الدول الصناعية المتقدمة والنامية.

1_ العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:[1]

يخضع للرسم عل القيمة المضافة حسب المادة 1و2 من قانون الرسوم على رقم الاعمال كل من:

[1] أ. سعادة فاطمة الزهرة ومسعودي خيرة "الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري-دارسة تاريخية-" مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد 8 جوان 2018، ص 243 إلى 246

_ عمليات البيع والأشغال العقارية وتقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري او الحرفي الغير خاضع للرسوم الخاصة والتي تتم بصفة اعتيادية أو فرضية.

_ عمليات الاستيراد.

_ المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

_ الوضع القانوني للأشخاص الدين يتدخلون في إنجاز الاعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

_ الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.

_ الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيليكس والفاكس التي تؤديها إدارة البريد والموصلات.

_ العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

_ خدمات التكوين المقدمة من طرف المؤسسات التكوين المعتمدة من طرف الدولة.

_ أداء الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام المقدمة من طرف مؤسسات العناية، غير تلك المتعلقة بالصحة العمومية.

كما وضع المشرع الجزائري للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج دائرة الرسم على القيمة المضافة الاختيار للخضوع لهذا الرسم بناءا على تصريح منهم، شريطة أن يزودوا سلع وخدمات للتصدير أو الشركات البترولية أو المكلفين أخرين بالرسم على القيمة المضافة أو المؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

2_ الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

تعفى من الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال عدة مواد وأعمال منها ما يلي:[1]

_ عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الاختباز المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق وكذا العمليات الخاصة بالدقيق.

_ عمليات البيع المتعلقة بالحليب، قشدة الحليب غير المركزين وغير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى.

_ عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.

_ السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات ومصالح الخدمات ذات الطابع الانساني إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة.

_ المقاعد المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين.

_ التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية.

3_ معدلات الرسم على القيمة المضافة:

عرف الرسم على القيمة المضافة عدة معدلات مند بدية العمل بها في الجزائر، حيث أصبح اليوم مستقر عند معدلين هما 19%معدل عادي، و9% معدلمنخفض، والجدول

[1] قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 9سنة 2021، ص 6و7

التالي يبين التعديلات التي جرت على الرسم على القيمة المضافة من بداية تأسيسها في الجزائر إلى يومنا هذا.

جدول رقم 3: معدلات الرسم على القيمة المضافة مند 1992 إلى غاية 2017

	المعدل العادي	المعدل المنخفض الخاص	المعدل المنخفض	المعدل المضاعف
تعديل قانون مالية 1992	21%	7%	13%	40%
تعديل قانون مالية 1995	21%	7%	13%	معفى
تعديل قانون مالية 1997	21%	7%	14%	–
تعديل قانون مالية 2017	19%	9%	–	–

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوانين المالية لسنة: 1992،1995،1997،2017.

المطلب الثالث: طبيعة النظام الجبائي في الجزائر

عرف النظام الجبائي الجزائر إصلاحات في بداية التسعينيات من القرن الماضي، حيث شملت هذه الإصلاحات الضرائب المفروضة وكذا إجراءات الفرض الضريبي ناهيك عن أنظمة الفرض الضريبي، إلا أن النظام الضريبي الجزائري يعتبر نظاما تصريحيا، أي أنه يعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلف إلى الإدارة الضريبية إلا أننا نجد فرض الضريبة في الجزائر تتنوع منالنظام الجزافي إلى النظامٍ الحقيقي.

الفرع الأول: النظام الجزافي

عرف النظام الجزافي عدة تعديلات والخاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة، حيث أن قانون المالية 2017 جاء بتعديلات هامة من أجل تسهيل عملية إيداع التصريحات التقديرية بغية السماح للمكلفين بالضريبة للقيام بواجبتهم التصريحية في أحسن الظروف وتمكنيهم من إجراء تقديرات ناجعة لأرقام أعمالهم الممكن تحقيقها، وحسب المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يتم تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة على الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 8 مليون دينار جزائري تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، كما أنها تغطي كل من الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة[1]".

أولا: خصائص نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

يتميز نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بعدة خصائص غير التي توجد في النظام الحقيقي وهي كالتالي:

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة تخص الانشطة التجارية الصغيرة والتي لا يتجاوز رقم أعمالها 8 مليون دينار جزائري.
- يتم تحديد رقم أعمال حسب هذا النظام بشكل تقديري وجزافي وليس على أساس مسك محاسبة منتظمة.
- يتميز نظام الضريبة الجزافية بضريبة واحدة تسمى بالضريبة الجزافية الوحيدة.

[1] المواد 18،07،08 من قانون المالية التكميلي 2022

- المكلفين بهذا النظام غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة، وإنما يمسكون فقط سجل المبيعات وأخر للمشتريات ويكون مؤشر عليهما من طرف مصلحة الضرائب المختصة إقليميا.
- المكلفين بهذه الضريبة لا يخضعون عادة لرقابة الجبائية المعمقة إلا في بعض الحالات النادرة.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع للنظام الجزافي الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000دج، كما يخضع للنظام الجزافي كل من المستثمرين الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة[1].

ثالثا: الأنشطة المستثناة من الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
- أنشطة استراد السلع والبضائع الموجهة للبيع على حالها.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحاليل الطبية.
- أنشطة الاطعام والفندقة المصنفة.
- الاشغال العمومية والري والبناء.
- الشركات التجارية بمفهوم القانون التجاري (SPA_EURL_SARL).

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " المادة 282 مكرر 2" قانون المالية 2022

رابعا: الإعفاءات من الضريبة الجزافية

هناك نوعان من الإعفاءات إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة

أ_ الإعفاءات الدائمة: وتتمثل في

_ المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها.

_ مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

_ المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حاله.

_ الحرفيون التقليديون الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طريق التنظيم.

ب_ الإعفاءات المؤقتة: ويتمثل في الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوي المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم الشباب، الوكالة الوطنية للقرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة، والتي تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، وتمدد هذه المدة إلى ستة سنوات عندما تتواجد هذه الانشطة في المناطق التي يراد ترقيتها، كما تمدد هذه المدة لسنتين عندما يتعهد المستمرون بتوظيف ثلاثة مستخدمين على الأقل لمدة غير محددة[1].

[1] المادة 18 من القانون رقم 20_07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441هـ الموافق ل 4جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020 الجريدة الرسمية عدد33 بتاريخ 4 جوان 2020

ملاحظة: بالنسبة للأنشطة التي تم إنشاءها في إطار الصندوق الوطني لدعم الشباب، الوكالة الوطنية للقرض المصغر أو الصندوق الوطني لتأمين عن البطالة، أن يدفعوا خلال فترة الإعفاء المؤقت الحد الأدنى من الضريبة والذي هو 10.000دج[1].

خامسا: معدل الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى معدلين هما[2]:

معدل5% بالنسبة للأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

معدل 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

سادسا: التصريحات الجبائية الخاصة بالنظام الجزافي:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين اكتتبوا التصريح المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، الشروع في حساب الضريبة المستحقة وإعادة تسديدها للإدارة الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من هذا القانون.

كما يتم دفع مبلغ الضريبة الجزافية عند التصريح التقديري كليا أو عن طريق دفعات بحيث لا تتجاوز السنة التي أكتتب فها التصريح[3].

أ_ التصريح بالوجود (وثيقة G8):

يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوم ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

[1]المادة 18 من القانون رقم 20_07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441هـ الموافق ل 4جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020 الجريدة الرسمية عدد33 بتاريخ 4 جوان 2020

[2]المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2014، المعدل بموجب المادة 10 من قانون التكميلي لستة 2006 والمادة 12 من قانون المالية 2012 .

[3]بلحوت عبد المجيد وزواري عمر حمزة " الانتقال من النظام الجزافي إلى نظام الجزافية الوحيدة بين تحسين مردودية التحصيل وتسهيل الإجراءات الجبائية _ دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب المسيلة 2007_2016" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 12 العدد2 (2019) ص 805

ب_ التصريح التقديري الخاص بالضريبة الجزافية الوحيدة (وثيقة G12):

نصت المادة 40 من قانون المالية 2017 على أنه يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري لدى مفتشية الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويستوجب اكتتاب التصريح ما بين 01 و30 جوان من كل سنة[1]،مع حساب الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة وتسديدها لدى قباضة الضرائب أو المركز الجواري التابعين لها في أجالها القانونية المحددة.

ج_ التصريح النهائي للضريبة الجزافية الوحيدة (وثيقة G12 BIS):

ويتم إيداعه لدى مصلحة الضرائب في الفترة الممتدة من 1 جانفي إلى 20 جانفي من السنة N+1

ويتضمن ثلاث حالات:

حالة الأولى: إذا لم يتعدى رقم الأعمال النهائي سقف 8 مليون دج، وتعدى رقم الأعمال التقديري المصرح به، فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال التقديري المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة حسب المعدلات الضريبية الموافقة لطبيعة النشاط.

الحالة الثانية: إذا لم يتعدى رقم الأعمال النهائي رقم الأعمال التقديري المصرح به فإن الفارق في الضريبة الجزافية الوحيدة يمثل قرض ضريبي يتم تحميله على الضريبة الجزافية الوحيدة التقديرية لدورة الموالية.

الحالة الثالثة: إذا تعدى رقم الأعمال النهائي سقف 8 مليون دج، فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال التقديري المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة حسب المعدلات

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " المادة 40" قانون المالية 2017

الضريبية الموافقة لطبيعة النشاط، وبما أن رقم الأعمال النهائي تجاوز سقف 8 مليون دج يتم تحويله إلى النظام الحقيقي السنة الموالية لتلك السنة التي تجاوز فيها رقم الأعمال سقف 8 مليون دج، ويبقى النظام الحقيقي مطبق خلال السنوات المالية الموالية مهما كان حجم رقم الأعمال المحقق خلال هذه السنوات، (أي لا يمكنهم العودة مرة أخرى للخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة).

د_ التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (وثيقة G50 Ter):

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع المبالغ المستحقة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف "مرتبات وأجور" كل ثلاثي وذلك كما يلي:

الثلاثي الأول: أخر أجل لدفعه 20أفريل لسنة N

الثلاثي الثاني: أخر أجل لدفعه 20جويلية لسنة N

الثلاثي الثالث: أخر أجل لدفعه 20أكتوبر لسنة N

الثلاثي الرابع: أخر أجل لدفعه 20جانفي لسنة N+1

هـ_ التصريح بالتوقف عن النشاط (وثيقة D1 Ter):

عند التوقف عن النشاط يجب على المكلف بالضريبة تقديم التصريح بالتوقف بالنشاط وذلك للإعلام إدارة الضرائب بذلك من خلال استخدام وثيقة D1 Ter

سابعا: طرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

أدخلت المادة 14 من قانون المالية 2017 تعديل على أحكام المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك بإعادة تنظيم أجال وطرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث نصت على دفع الضريبة بكيفيتين وهما[1]:

طريقة الدفع الكلي: بمعنى دفع الضريبة كليا عند إيداع التصريح التقديري.

طريقة الدفع المجزأ: وذلك بدفع 50% من مبلغ الضريبة عند إيداع التصريح التقديري وتدفع الضريبة المتبقية على دفعتين متساويتين من 01 إلى 15 سبتمبر والثانية من 01 إلى 15 ديسمبر من نفس السنة.

الفرع الثاني: النظام الحقيقي

يعتبر النظام الحقيقي من أنظمة فرض الضريبة انطلاقا من المبادئ الأساسية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي[2].

أولا: الأشخاص الخاضعون للنظام الحقيقي:

يخضع للنظام الحقيقي كل من تجاوز رقم أعمالهم المحقق 8 مليون دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام كل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، وكذا الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة التي يتجاوز رقم أعمالهم 8 مليون دج[3].

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " المادة 14" قانون المالية 2017

[2] ولهى بوعلام " النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة " مذكرة دكتوراه جامعة فرحات عباس –سطيف– سنة 2012 ص 80

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة – وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – 2015 المادة 148ص 46

ثانيا: التصريحات الجبائية الخاصة بالنظام الحقيقي:

نقصد بالتصريحات الجبائية هي تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية، لتسهيل عملية الاتصال بينهما وتحتوي هذه الوثائق على المعلومات حول رقم الاعمال المحقق وكذا الدمة المالية للمكلف التي على أساسها تحدد الاوعية الضريبية، وفيما يلي سوف نقدم التصريحات الخاصة بالضرائب والرسوم المتعلقة بالنظام الحقيقي.

1_ التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي:

يجب على الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة أن يكتتبوا ويرسلوا على الأكثر 30 أفريل من كل سنة إلى مركز الجواري الضرائب أو مفتشية الضرائب مكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي، والذي تقدم مطبوعاته من قبل الإدارة الضريبية، وذلك حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة.

تبين هذه التصريحات بصفة متميزة مبلغ المداخيل مهما كانت طبيعتها المقبوضة في الجزائر من جهة وخارج الوطن من جهة أخرى، وفي حالة القوة القاهرة يمكن تمديد آجال تقديم التصريح السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية الإجبارية بموجب القرار للوزير المكلف بالمالية، ولا يمكن أن يزيد هذا التمديد عن شهريين[1].

2_التصريحات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.

يجب على كل الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 من قانون الضرائب والرسوم، أن يكتتبوا قبل 20 أفريل على الأكثر من كل سنة إلى مركز الجواري للضرائب أو

[1] المادة 51 من قانون الرسم على رقم الاعمال سنة 2016 ص 36

مفتشية الضرائب الذي يتبع مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاصة بالنسبة للسنة المالية السابقة.

في حالة سجلت المؤسسة عجزا تقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط، يكون هذا التصريح عن طريق ملئ استمارة تقدم من طرف مصالح الضرائب، وفي حالة قوة قاهرة يمكن تمديد آجال تقديم التصريح بناءا على قرار من المدير العام للضريبة، ولا يمكن تجاوز هذا التمديد ثلاثة أشهر.

3_التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة:

يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو يرسل قبل العشرين يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا يبن فيه مبلغ العمليات المحققة خلال الشهر السابق، وذلك من خلال ملئ استمارة تدعى50 G.

4_ التصريحات الخاصة بالرسم على النشاط المهني:

يجب على كل شخص طبعي أو معنوي خاضع لهذا الرسم أن يكتتب سنويا لدى مراكز الضرائب الجواري أو مفتشية الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية، وذلك حسب الحالة في الفترة الخاصة بالضريبة.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام المحاسبي المالي.

عرفت الممارسات المحاسبية الدولية تغيرا كبيرا بسبب الفروقات والاختلافات في الأنظمة المحاسبية التي كانت بين الدول، هذا ما دفع بالكثير من المنظمات والهيئات المهنية لتكثيف جهودها لإرساء معالم التوافق المحاسبي وتوحيد مفاهيمها، وذلك من خلال تفعيل الممارسات المحاسبية والعمل على تكييف معايير محاسبية دولية مع السياسات

المحاسبية للدول، مما نتج عن ذلك معاير محاسبية دولية تعرف ب IAS/ IFRS لتوحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم لتوفير قاعدة محاسبية موحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات.

فالجزائر كغيرها من الدول بعد ما اثبتت مستجدات الاحداث الاقتصادية المتعاقبة خاصة بعد دخولها في اقتصاد السوق ومحدودية المخطط المحاسبي الوطني، أصدرت قانونا تشريعيا برسم نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع سياسة اقتصادية عالمية بلغة محاسبية مالية موحدة ويتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد بعيد.

المطلب الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي ومكوناته.

يعتبر النظام المحاسبي المالي من أفضل الخيارات التي قامت بها الدولة من أجل تحسين النظام المحاسبي الجزائري، حيث يتوافق هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في عرض القوائم المالية.

جاء تطبيق النظام المحاسبي المالي في 1 جانفي 2010 وذلك بعد صدور التعلية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 وتضمنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد "المجلس الوطني للمحاسبة" على اعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لها لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب اعدادها من قبل المؤسسات، كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب ان يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها اسنادا للنظام المحاسبي المالي، بالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي [1].

[1]Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 « Portant première application du système comptable financier », 2010 Pag :03

الفرع الأول: النظرية المحاسبية

إذا نظرنا إلى العمل المحاسبي وتجدره في التاريخ الاقتصادي فإنه كان منقوصا من الإطار النظري الذي يوجههن وبالتالي كان هدف المحاسبة الخدمة الانية والمرحلية لمستعمليها ولم تظهر الحاجة إلى النظرية المحاسبية إلا بعد تعدد مستخدمي مخرجات المحاسبة ألا وهي القوائم المالية، كما يستعمل مفهوم النظرية في أكثر من موضع فكلمة النظرية أو التنظير تستعمل حاليا في حالات مختلفة تكون متداخلة مثل النظام، الفلسفة، النموذج، الفكر، المعرفة.

أولا: مفهوم النظرية المحاسبية

تعرف النظرية بصفة عامة على أنها مجموعة من المفاهيم والتعاريف والقضايا المرتبطة التي تبرز نظرة منتظمة بظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ بها[1].

تستخدم النظرية في المجال المحاسبي لتحقيق الأهداف التالية:[2]

_ تفسير التطبيقات الجارية لكي يتم فهمها بشكل أفضل وتوفر مجموعة مترابطة من المبادئ التي تكون إطار يمكن من خلاله تقويم وتطوير التطبيقات المحاسبية المقبولة.

_ توجه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

_ التنبؤ بسلوك الظواهر في ظل توفير ظروف معينة.

[1] حسين قاضي ومأمون حمدان " نظرية المحاسبة " دار الثقافة للنشر والتوزيع _ عمان 2007_ ص 67

[2] مختار مسامح " توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية" أطروحة دكتورة_ جامعة الحاج لخضر باتنة سنة 2010_2011 ص 32

ثانيا: محاور النظرية المحاسبية

عرف ماكدونالد النظرية "على انها مجموعة رموز تعبيرية تتماشى مع قواعد الترجمة والترابط تساعد على إجراء التنبؤات"، من خلال هذا التعريف تم تحديد ثلاث محاور أساسية لأبعاد النظرية المحاسبية.[1]

أ_ المحور الأول: يقترن هذا المحور باستخدام الرموز والتعبيرية ففي المحاسبة تعتبر كل من الارقام وأسماء الحسابات، المدين والدائن، الرصيد...إلخ كلها رموز واشارات لكن حتى تكون الإشارات والرموز معرفة بنظرية ما يجب أن تلقى قبولا في الوسط المهني، وهذا متوفر في المحاسبة بالقدر الذي يؤهلها أن تكون تخصصا قائما بذاته.

ب- المحور الثاني: يتضمن قواعد الترجمة فالتعبير الرمزي هو نتاج إجراء ترتيبات معينة للمبدلات والاحداث المالية وفق مفاهيم ورموز معروفة في الممارسات مثل المصاريف الإيرادات، الأصول، الخصوم ...إلخ.

تتضمن النظرية المحاسبية رموز تدل على وقائع واحداث معينة في زمن معين يمكن ترجمتها لتأدية غرض معين.

ح_ المحور الثالث: يثمتل في قواعد تشغيل الرموز التعبيرية التي تدل على كل من العلاقات، الاقتراحات والفرضيات الخاصة بالمحاسبة مثل أسلوب تحديد نتيجة النشاط المالي الربح أو الخسارة، كيفية مسك الدفاتر المحاسبية ...إلخ.

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ التي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية وهي كالتالي:

[1]Ahmed BELKAOUI » Théorie comptable » Editions P,U.Q 1981 p49

1_ مبدأ استقلالية الدورات :

تكون النتيجة لكل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، من أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الاحداث والعمليات الخاصة بها فقط[1].

2_ مبدأ الدورة المحاسبية :

تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر "12 "شهرا، يجدر الإشارة إلى أن هناك حالات استثنائية، حيث قد تكون الدورة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا مثال في قطاع الزرعة.

3_ مبدأ الوحدة النقدية :

رغم الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ باعتبار التغيرات في قدرتها الشرائية، وكذلك إهمالها لكل الاحداث والعلاقات التي قد تجرى خارج مجال السلع والخدمات مثل العلاقات الاجتماعية والإنسانية وتجارة المقايضة، إلا أن النقود ما زلت وحدة قياس الوحيدة في مجال المحاسبية[2].

4_ مبدأ استمرارية الطرق :

يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرق المحاسبية (المداومة)، بحيث يتم استعمال نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية[3].

[1] الجردة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد27 المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 25 ماي 2008 المادة 12 ص12

[2] عماربن عيشي"معوقاتتطبيقالنظامالمحاسبيالماليفيشركاتالمساهمةالجزائرية" المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01-ديسمبر 2014 –الجزائر-ص 87-88

[3] شعيبشنوف"محاسبةالمؤسسةطبقاللمعاييرالمحاسبيةالدولية"ج1-مكتبةالشركةالجزائرية-بودواد-الجزائر-2008-ص 30

5_ مبدأ الصورة الصادقة :

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للمؤسسة، لكي تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كان هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب خذفه والاشارة إلى ذلك في الملاحق.

6_مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية او السابقة :

يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة، وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذا لمصداقية المحاسبة[1].

7_مبدأ الحيطة والحذر :

ويقصد بذلك الالتزام لدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، كما يطلق عليه أحيانا بالتحفظ، الاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم التضخيم أو المبالغة في تقدير قيمة الأصول أو الإيرادات، وكذلك عدم التخفيض من قيمة الخصوم والاعباء، ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها.[2]

8_مبدأ التكلفة التاريخية :

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في قياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والايرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء او

[1]. الخضر علاوي "نظام المحاسبة المالية -سير الحسابات وتطبيقها" متيجة للطباعة-براقي-الجزائر- 2010، ص14

[2] بن عثمان عائشة "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي-دراسة حالة الجزائر 2005-2017" مذكرة دكتورة-جامعة محمد بوضياف 2019ص28

الإنتاج، بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداولة بها خصوصا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي[1].

9_مبدأ عدم المقاصة :

حيث لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانوني أو تعاقدي أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والاعباء والمنتجات بالتتابع.

10_مبدأ الأهمية النسبية :

إن هذا المبدأ يشكل حدا لشمولية المعلومات المحاسبية، فإن الأهمية النسبية لمعلومة يتم إعدادها عندما يكون تركها أو عد دقتها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه المؤسسة، غير أنه لا يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة[2].

11_ مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني :

يعتبر هذا المبدأ جديد بالنسبة للجزائر، حيث ينبغي التعامل مع الاحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، وإظهار الكشوف المالية لكل الأصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى ولو لم تكن مالكة لها قانونا[3].

---

[1] رئدمحمدعبدربو "مبادئالمحاسبةالمالية1 "الجنادريةللنشر والتوزيع– الطبعة الاولى–عمان 2013–ص44

[2] هوامجمعة" المحاسبةالمعمقةوفقاللنظامالمحاسبيالماليالجديدوالمعاييرالمحاسبيةالدولية"ط2-ديوان المطبوعات الجامعية -بنعكنون- الجزائر 2011-ص35

[3] عبد الرحمان عطية "المحاسبةالعامةوفقالنظامالمحاسبيالمالي"دار جيطلي للنشر، برج بوعريريج - الجزائر 2009-ص7

12_مبدأ قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية :

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملكها، وتكمن أهمية هذا المبدأ في تحديد مسؤولية المؤسسة تجاه الغير خاصة الملاك[1].

الفرع الثالث: مكونات النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، إذ تلتزم بإعدادها كل الكيانات الخاضعة لتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي.

أولا: الإطار المفاهيمي:

يعتبر الإطار المفاهيمي أحد مكونات النظام المحاسبي المالي الذي اعتمد عليه المشرع الجزائري لضمان قدر كاف من التنظيم المحاسبي، لأنه يهدف أساسا إلى زيادة فهم الأسس المحاسبية وتقديم أساس لإعداد المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية.

ثانيا: مدونة الحسابات:

تعتبر مدونة الحسابات أحد مكونات النظام المحاسبي المالي وهي نسخة مقربة من النظام الفرنسي المحاسبي العام، والذي تم تحيينه وفق المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية.

هذه المدونة عبارة عن قائمة مقسمة إلى مجموعات رئيسية متجانسة (من المجموعة الأولى إلى المجموعة السابعة) وهي موزعة كالتالي:

[1]Djelloul Saci » comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne », O. P.U, Alger, 1991-,pag 84

1_ المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال

ويضم الحسابات الرئيسية التالية:

10 رأس المال، الاحتياطات ويماثلها

12 نتيجة السنة المالية

15 مؤونات الأعباء–خصوم غير جارية

16 الاقترضات والديون المماثلة

2_ المجموعة الثانية: حسابات التثبيتات

ويضم الحسابات الرئيسية التالية:

20 التثبيتات المعنوية

21 التثبيتات العينية

26 مساهمات وحسابات دائنة مرتبطة بمساهمات

28 إهتلاكات التثبيتات

29 خسائر القيمة عن التثبيتات

3_ المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات

وتضم الحسابات الرئيسية التالية:

30 مخزونات البضائع

31 المواد الأولية واللوازم

32 تموينات أخرى

35 المنتجات التامة الصنع

37 المخزونات في الخارج

38 المشتريات المخزنة

39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

4_ المجموعة الرابعة: حسابات الغير

وتضم الحسابات الرئيسية التالية:

40 الموردون والحسابات الملحقة

41 الزبائن والحسابات الملحقة

44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة

48 الأعباء أو المنتجات المعينة مسبقا والمؤونات

49 خسائر القيمة عن حسابات الغير

5_ المجموعة الخامسة: الحسابات المالية

وتضم الحسابات الرئيسية التالية:

50 القيم المنقولة للتوظيف

51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

53 الصندوق

59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

6_ المجموعة السادسة: حسابات الأعباء

وتضم الحسابات الرئيسية التالية:

60 المشتريات المستهلكة

61 الخدمات الخارجية

62 خدمات خارجية أخرى

63 أعباء المستخدمين

64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة

65 الأعباء العملياتية الأخرى

66 الأعباء المالية

67 عناصر غير عادية. الأعباء

68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها

7_ المجموعة السابعة: حسابات الإيرادات

تضم الحسابات الرئيسية التالية:

70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة

72 إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون

73 الإنتاج المثبت

74 إعانات الاستغلال

75 المنتوجات العملياتية الأخرى

76 المنتوجات المالية

77 العناصر غير عادية. منتوجات

78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

بالإضافة لهذه الحسابات الرئيسية هناك حسابات فرعية أخرى تتعلق بكل حساب رئيسي.

ثالثا: القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من أهم مكونات النظام المحاسبي المالي لأنها تقدم الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي، لأنواع مختلفة من مستخدمي القوائم المالية مما يمكنهم أخذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية، كما تتكون القوائم المالية من خمسة قوائم وهي كالتالي:

1_ الميزانية:

يقصد بالميزانية تلك القائمة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين، كما تبين مالها من ممتلكات وما عليها من التزامات وذلك في شكل جدول دو جانبين يحقق معادلة التوازن، لأن مصادر الأموال تساوي أوجه استخداماتها، كما تعرف الميزانية على أنها بيان لقيمة الأصول والخصوم وحقوق الملكة لمؤسسة ما عند لحظة زمنية معينة.

2_ جدول حسابات النتائج:

هو عبارة عن ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، كما يبين النتيجة الصافية للسنة المالية ربحا أو خسارة.

3_ جدول تدفقات الخزينة:

هو قائمة مالية تظهر مصادر الأموال واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، والهدف من هذه القائمة هو تعليم المستخدمين كيفية وسبب التغير للشركة[1].

4_ جدول تغير الأموال الخاصة:

هو قائمة تشكل تحليلا للحركات المؤثرة في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.

5_ الملاحق:

تعتبر من الوثائق التي تتألف من الكشوف المالية كما تشمل كل معلومات أو شروحات أو تعليقات ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعمليها، على أساس إعدادها

[1] أ. لياس قلاب ذبيح و أ.د وسيلة بن ساهل" دور مخرجات النظام المحاسبي المالي وتحسين عمل المدقق الجبائي" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية –المجلد الرابع العدد2سنة 2017 ص160

والطرق المحاسبية الخاصة المستعملة بها، والوثائق الأخرى التي تتألف من الكشوف المالية ليتم عرضها بكيفية نظامية.

المطلب الثاني: الكشوف المالية وخصائصها وفق النظام المحاسبي المالي.

تعتبر الكشوف المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي المالي وذلك لتلبية الاحتياجات المختلفة للمتعاملين معها، كما تعددت الجهات المستخدمة للكشوف المالية منهم من له علاقة مباشرة بالوحدة المحاسبية ومنهم من له علاقة غير مباشرة، هذا ما أدى بتعدد الرغبات في المعلومة المطلوبة من أجل اتخاذ القرارات وإصدار الاحكام لتقييم مختلف عناصر الكشوف المالية.

إن تقديم الكشوف المالية تعطي مدى نجاعة وأداء المؤسسة بالإضافة إلى الوضعية المالية للمؤسسة وكذا تغيرات الوضعية المالية لها، كما تحدد الآجال الأقصى لأعداد هذه الكشوف في الكيان المعني بأربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، ومع عرض سنتين متتاليتين وهما السنة الجارية والسنة السابقة وذلك بتحقيق إمكانية مقارنة البيانات المالية للسنتين.

الفرع الأول: الكشوف المالية

تعرف الكشوف المالية بأنها وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن الكشوف المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصرفات... إلخ)[1].

[1] طارق عبد العال حماد" التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل" الدار الجامعية، الإسكندرية 2002 ص 38

الكشوف المالية عبارة عن وثائق مالية مهيكلة تحتوي معلومات شاملة ناتجة عن معالجة العديد من المعلومات مع مراعات التفصيل في العناصر المهمة والتجميع في العناصر قليلة الأهمية، وكذلك مدى التوازن بين المنافع المرجوة من استخدام هذه الكشوف وتكاليف إعدادها ونشرها، وتتكون الكشوف المالية من: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق[1].

أولا: أهداف الكشوف المالية

الهدف من إعداد الكشوف المالية هو توفير المعلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي، بالإضافة إلى كشف التدفقات النقدية للمؤسسة من أجل إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة خاصة لمستعملي هذه الكشوف أثناء قيامهم بعملية اتخاذ القرارات.

وتتمثل أهمية وأهداف الرئيسية للكشوف المالية فيما يلي[2]:

_ تقديم المعلومات عن الوضعية المالية ونتائج الاعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، بحيث تكون هذه المعلومات مفيدة لكل المستخدمين لها فيما يتعلق باتخاذ القرارات، وهذا لتحقيق مبدأ العدالة أمام المعلومة.

_ تقديم معلومات تسمح بتقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

_ توفير المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل وهو الامر الذي يفيد في التنبؤ باحتياجات المؤسسة من القروض، ومعرفة كيف سيتم توزيع الأرباح والنفقات النقدية المستقبلية، بين

[1] زويتة محمد الصالح " دور حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة" مجلة دراسات اقتصادية، العدد 23، سنة 2014 ص116

[2] هشام دغموم " إعداد القوائم وفق المعايير الدولية المحاسبية IAS /IFRS ودوره في تحقيق التنمية " مذكرة ماجيستر _جامعة المدية _سنة 2009 ص 32، 33

أصحاب المصلحة في المؤسسة، كما تفيد أيضا في التنبؤ بمدى نجاح المؤسسة في الحصول على التمويل في المستقبل.

_ تمكين مستخدميها في تقييم مقدرة المؤسسة على توليد النقدية أو ما يعادلها، وكذلك تقييم توقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها، كما يفيد تقييم هذه المقدرة في تحديد قدرة المؤسسة على دفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين وكذا سداد القروض والفوائد المترتبة عنها ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين.

_ تفيد المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة والتي ترد في حساب النتيجة في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية، التي يتوقع أن تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل، كما أن هذه المعلومات تسمح بالتنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حاليا، كما تفيد أيضا في الحكم على قدرة وفعالية المؤسسة في توظيف موارد إضافية.

_ تسمح المعلومات المتضمنة في الميزانية العامة بتقييم الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية خلال الفترة التي يتم إعداد الكشوف المالية حولها وتفيد هذه المعلومات في تزويد المستخدم بأساس مناسب لتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية واحتياج المؤسسة لتوظيف تلك التدفقات.

_ تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه الكشوف المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

ثانيا: عرض للكشوف المالية

كما هو معروف أن الكشوف المالية تتكون من خمسة قوائم مالية، تعطي نظرة شاملة عن الوضعية المالية للمؤسسة وهذه القوائم المالية هي كالتالي:

1_ الميزانية:

حسب النظام المحاسبي المالي تحدد المادة 33 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه " تحدد الميزانية بصفة منفصلة عن عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية، الفصل بين العناصر الجارية (المتداولة) والعناصر الغير الجارية، حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم ترتب حسب درجة استحقاقيتها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة"[1].

أ_ مكونات الميزانية:

تتكون الميزانية من مصدرين هامين وهما الأصول والخصوم:

الأصول: وهي الموارد أو الممتلكات التي تسيرها المؤسسة والهدف منها هو تحقيق منافع اقتصادية في المستقبل وتنقسم إلى أصول غير جارية وأخرى جارية.

حيث أن الأصول الغير جارية تحتوي على الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل التثبيتات المادية أو العينية، والتي يتم حيازتها لغرض توظيفها في المدى البعيد.

كما أن الأصول الجارية تحتوي على الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو إستهلكها في إطار دورة الاستغلال العادية، وتتم حيازتها لأغراض المعاملات القصيرة الاجل التي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الدورة المالية السنوية.

الخصوم: تعرف بأنها الالتزامات الراهنة للمؤسسة والناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها في خروج موارد مماثلة لمنافع اقتصادية، وتنقسم إلى خصوم غير جارية وأخرى جارية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية " المادة 33" المؤرخ في 28 ماي 2008، العدد 27، ص14

حيث أن الخصوم الغير جارية تعبر عن جميع الديون الغير لدى المؤسسة والتي تفوق مهلة سدادها دورة الاستغلال أو السنة المالية مثل الديون طويلة الاجل.

كما أن الخصوم الجارية يتوقع تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الاقفال.

ب_ أنواع الميزانية:

تصنف الميزانيات حسب تاريخ إعدادها أو حسب توظيفها.

ب_1_ الميزانية الافتتاحية: تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة بتاريخ أول جانفي أو بداية النشاط، حيث لا تظهر فيها نتيجة الدورة.

ب_2_ الميزانية الختامية: يتم إعدادها في نهاية السنة أو الدورة كما تظهر فيها نتيجة الدورة.

ج_ شكل الميزانية:

جدول رقم4: نموذج الميزانية (الأصول)

الحساب	عناصر الأصول	مبلغ إجمالي	ا لهتلاكات وإ–خ ق	مبالغ صافية ل سنةN	مبالغ لسنة N_1
	الأصول غير الجارية التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية				

	التثبيتات جاري إنجازها التثبيتات مالية أخرى الأصول الجارية المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ الزبائن (ح41-المجموعة الرابعة) المدينون الاخرون المتاحات				
	مجموع الأصول				

المصدر: من إعداد الطالب حسبSCFhttps://www.compta-213.com/2019/02/scf.html

جدول رقم5: نموذج الميزانية (الخصوم)

الحساب	عناصر الخصوم	مبالغ السنة N	السنة N-1
	الأموال الخاصة رأس المال الاحتياجات النتيجة الصافية الخصوم غير الجارية قروض وديون		

	مؤونات وإيرادات مثبتة مسبقا الخصوم الجارية موردون ديون لأخرى خزينة سالبة		
	مجموع الخصوم		

المصدر : من إعداد الطالب حسبSCFhttps://www.compta-213.com/2019/02/scf.html

2_ حساب النتائج :

حسب المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يعرف حساب النتائج على أنه جدول تلخيصي للأعباء والمنتوجات التي حققها الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والمنتوجات، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال[1].

أ_ مكونات حساب النتائج:

العناصر المكون لحساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي هي كالتالي:[2]

[1] المادة 34 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالين الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 سنة 2008 ص 14

[2] محمد فؤاد هني " طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية " مذكرة ماجيستر، جامعة الشلف الجزار 2013 ص 136.

أ_1_ المنتوجات: تمثل المنتوجات تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تدخل ضمن المنتوجات استرجاع القيمة والاحتياطات المسجلة خلال السنوات السابقة.

أ_2_ الأعباء: تمثل الأعباء تناقص المزايا الاقتصادية التي تحصل عليها الكيان خلال السنة المالية في شكل خروج أو إنخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، كما تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاك والاحتياطات وخسائر القيمة.

أ_3_النتيجة الصافية: وتتمثل في الفرق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء للسنة المالية وتكون مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات.

ب_ شكل حساب النتائج:

الجدول 6: جدول حساب النتائج

رقم الحساب	اسم الحساب	ملاحظة	N	N+1
70 72 73 74	المبيعات والمنتوجات الملحقة تغيرات المخزونات والمنتوجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1	إنتاج السنة المالية			
60 61و62	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى			

2	استهلاك السنة المالية			
2_1	القيمة المضافة للاستغلال			
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
4	إجمالي فائض الاستغلال			
75	المنتجات العملياتية الأخرى			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5	النتيجة العملياتية			
76	المنتوجات المالية			
66	الأعباء المالية			
6	النتيجة المالية			
6+5=7	النتيجة العادية قبل الضرائب			
695و698	الضرائب الواجب دفعها			
692و693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
	مجموع منتجات الأنشطة العادية			
	مجموع أعباء الصافية للأنشطة العادية			
8	النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
77	عناصر غير عادية (منتجات)			
67	عناصر غير عادية(أعباء)			
9	النتيجة غير العادية			
10	صافي النتيجة السنة المالية			

	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
	صافي النتيجة المجموع للدمج			

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائريةالعدد19 بتاريخ 25 مارس 2009 ص30

3_ جدول تدفقات الخزينة:

مع التطور السريع الذي تشهده النظرية المالية وأساليب التحليل المالي لم تستطيع الميزانية وجدول حسابات النتائج بصفة عامة تلبية احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية والتأقلم مع متطلبات المحللين الماليين، بحيث يسعى هذا الأخير للكشف عن مواطن القوة والضعف وطرق معالجتها، إذ لم تعد تلك القوائم قادرة على تقديم صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية، ومن هنا برز مفهوم جدول تدفقات الخزينة كأداة تستخدم لتسيير الموارد المالية.[1]

أ_ مكونات جدول التدفقات الخزينة:

يتكون جدول التدفقات الخزينة من ثلاث أقسام رئيسية:

أ_1 تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال:

وهي أنشطة العمليات العادية التي ينشأ منها منتجات المؤسسة وغيرها من الأنشطة غير مرتبطة بالاستثمار والتمويل.

أ_2 تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار:

وهي عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الاجل.

[1] أ. ظريف مريم والحانك أيمن " أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية _ دراسة حالة سونلغاز بومرداس_" مجلة افاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد3 سنة 2018، ص 81

أ_3 تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:

وهي أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

ب_ شكل جدول تدفقات الخزينة:

جدول رقم7: جدول تدفقات الخزينة

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للمردين والمستخدمين الضرائب والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية (الاستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية تسديدات لحيازة قيم مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم مالية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			

الحصص والاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغيرات الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعادلاتها عند إغلاق السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009 ص35

4_ جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يعتبر جدول تغيرات الأموال الخاصة حلقة ربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغيير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس

المعايير المحاسبية الدولية سنة1976[1]، وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بانها" تشكل تحليلا للحركة التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"[2].

أ_ مكونات جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يشمل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة ويكون كالتالي:

أ_1 _ التغييرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الهامة:

تقوم المؤسسة في بعض الأحيان بتغيير طريقة محاسبية إلى أخرى مثل طريقة الاهتلاك أو تصحيح أخطاء في التقديرات المحاسبية، فوفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تغير الطرق المحاسبية تخص تغيير المبادئ، والاسس والاتفاقيات، والقواعد والممارسات الخصوصية التي تطبقها أي مؤسسة لإعداد وتقديم قوائمها المالية.

أ_2 _ مكاسب وخسائر إعادة تقييم التثبيتات:

لإظهار المعاملات التي تأثر على أرصدة الأموال الخاصة هي المكاسب أو الخسائر عن إعادة تقييم التثبيتات التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي، والتي ترحل مباشرة إلى حسابات الأموال الخاصة، ولا يتم إظهارها في حسابات النتائج.

[1] فايز زهدي الشلتوني" مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية " مذكرة ماجيستر _ الجامعة الإسلامية بغزة_ سنة 2005، ص 23

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19 سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة رقم 1.250، ص 26

أ_3 _ النتيجة الصافية:

المعاملات التي تؤثر على أرصدة حسابات الأموال الخاصة هي النتيجة الصافية لحسابات النتائج، وتكون موجبة إذا كان صافي ربح وسالبة إذا كانت خسارة.

أ_4_ المعاملات مع الملاك والتحويلات بين حسابات الأموال الخاصة:

وتخص زيادة رأس المال والحصص المدفوعة وكذا الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حسابات النتائج (وقد تكون الزيادة بدون علاوة فتظهر تحث عمود رأس المال وقد تكون الزيادة بعلاوة إصدار فتظهر قيمة الزيادة تحث عمود رأس المال أما قيمة العلاوة فتظهر تحث عمود علاوة إصدار، أما الحصص المدفوعة تظهر بالسالب تحث عمود الاحتياطات والنتائج).

ب_ شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة:

جدول رقم8: جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات						

في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						

المصدر: الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009 ص37

الملاحق:

تحتوي الملاحق للكشوف المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية النوعية

المستعملة الضرورية لفهم وقراءة الكشوف المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة، ويتضمن الملحق النقاط التالية:[1]

_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.

_ المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة والفروع أو المؤسسة الام، وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيرها.

_ مكملات الاعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة.

_ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية.

_ جدول تطور التثبيتات والأصول غير الجارية.

_ جدول الاهتلاكات.

__جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية.

_ جدول المساهمات.

_ بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19 سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة رقم 1.250، ص38

الفرع الثاني: خصائص الكشوف المالية

تتوفر للكشوف المالية خصائص نوعية تجعلها قابلة للفهم وواضحة ومفيدة للمستخدمين المهتمين بالقوائم المالية، كما تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها، وبقية الأحداث الأخرى، وحتى تصبح الكشوف المالية مفيدة لجميع الأطراف لاتخاذ قراراتهم المناسبة يجب احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، ومن خصائص الكشوف المالية ما يلي:

1_ الملائمة:

يؤثر مفهوم الملائمة بشكل كبير في تحديد العناصر التي تخضع للتسجيل المحاسبي والتي تخضع لعمليات المحاسبة بشكل عام، وكذلك تحديد العناصر التي تدرج في التقارير والقوائم المالية، كما تساعد المعلومات الملائمة في اتخاذ القرارات السليمة وتساعد على تفسير التساؤلات والشكوك التي قد تكون في ذهن من يستخدمون تلك المعلومات، وليس من السهل إيجاد تعريف خاص محدد لمفهوم الملائمة، حيث أن تحديد ما هو ملائم وما هو غير ملائم لا يعتبر سهلا[1].

2_ الموثوقية (الاعتمادية أو الوثوق في المعلومات المالية):

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تكون موثوقا بها ويمكن الاعتماد عليها، وتعتبر المعلومة موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء وبعيدة عن التحيز، وتكون درجة الثقة التي تمنح للمعلومات المقدمة في القوائم المالية كبيرة كلما كان عدد الأخطاء أقل والعكس صحيح، أما بالنسبة لصدق التعبير فإنه يرجع إلى التماثل أو الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والموارد أو الاحداث التي يتم التعبير عنها[2].

[1] أحمد محمد نور " مبادئ المحاسبة المالية " شركة الجلال، الإسكندرية سنة 2002 ص50

[2] الحاج نوي" انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مذكرة ماجيستر، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف سنة 2008 ص56

3_ القابلة للفهم:

يجب على المعلومات الواردة في الكشوف المالية أن تكون مفهومة من طرف المستخدمين.

4_ القابلة للمقارنة:

المعلومات تعد وتنشر وتحضر احتراما لاستمرارية الطرق، أي إمكانية مقارنتها لفترة معينة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنتها مع مؤسسة أخرى وتكون المعلومات للمستخدمين ذات معنى عبر الزمن وبين المؤسسات[1].

5_ الأهمية النسبية:

وهي تلك المعلومات التي يؤثر حذفها أو تحريفها على قرارات المستثمر الاقتصادي وبالتالي يجب الإفصاح على المعلومات المهمة في الكشوف المالية، ولهذا يجب توفر خاصية الأهمية النسبية في المعلومات لتكون نافعة.

المطلب الثالث: التسجيل والتقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المال

حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ينبغي على المؤسسة تسجيل كل من الأصول والخصوم والاعباء والايرادات وكل الأموال الخاصة دون مبالغة ولا بالزيادة ولا بالنقصان، وذلك اعتمادا على التكاليف التاريخية وقد يتم العدول عن هذه التكلفة وتصحيحها فيما بعد، بحيث أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق فيه أو إحتمال أن يكون هناك منافع اقتصادية مرتبطة بالمؤسسة[2].

[1] شوقي مرداسي وعبود زرقين" واقع تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 5 العدد الأول 2018 ص513

[2] سفير محمد " الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبية الدولية " مذكرة ماجيستر، جامعة يحى فارس المدية 2009 ص92

كما يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسة بتقييم وإعادة تقييم أصولها وخصومها كل دورة مالية وغالبا ما تكونفي نهاية السنة.

الفرع الأول: تسجيل وتقييم عناصر الأصول والخصوم

يستلزم على المؤسسة في أخر السنة المالية بتقييم وإعادة تقييم أصولها وخصومها وذلك حسب النظام المحاسبي المالي من أجل إعطاء صورة صادقة على القوائم المالية للمؤسسة.

أولا: تسجيل وتقييم الأصول

من جهة النظر المحاسبة فإن مجموعة عناصر الأصول تعبر عن فئتين هما الأول الجارية والغير الجارية، حيث نجد أن الأصول الجارية تمثل النقدية والنقدية المعادلة والمخزنات والذمم المدينة، والاصول غير الجارية تمثل الممتلكات والمباني والتجهيزات والمعدات والأصول المعنوية والمالية، ويمكن تصنيف الأصول حسب وجودها المادي إلى أصول عينية تتميز بوجود مادي لها كالأصول المعنوية سواء كانت محددة مثل حقوق الامتياز وبراءات الاختراعات أو كانت غير محددة مثل شهر المحل[1].

1 _تسجيل وتقييم التثبيتات:

حسب النظام المحاسبي المالي تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة للأصل بعد ما كان يعتمد على التكلفة التاريخية، وذلك بعد تسجيل التكلفة الاجمالية بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة وكذا الحقوق التحويل ومصاريف العقود[2].

[1] عدنان مقدم " محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة البديل الاقتصادي، جامعة ورقلة، العدد الخامس، ص 29

[2] رقيق وعبد العزيز قتال "إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الافاق الدراسات ص76_79

أما في حالة إعادة التقييم يتم تحديد القيمة الحالية للتثبيت اعتمادا على الأسعار الحالية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمي التي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

أ_تسجيل وتقييم التثبيتات المادية:

حسب المادة 121 من النظام المحاسبي المالي "تعرف التثبيتات العينية على أنها تلك الأصول المحتجزة من قبل الوحدة التي تستعمل في الإنتاج أو اللوازم والخدمات، أو العناصر المؤجرة للغير، أو المخصصة لأغراض إدارية، وينتظر أن تستخدم لأكثر من فترة"[1].

تقيم التثبيتات المادية التي تستوفي الشروط من أجل أن تسجل كأصل يجب أن تقيم في البداية بتكلفتها التاريخية والتي تشمل على ثمن الشراء بعد اقتطاع التخفيضات التجارية والخصم، مضافا إليها حقوق الجمارك والرسوم غير المسترجعة، والاعباء المباشرة لإيصال الأصل إلى موقع استغلاله وجعله في موضع الاستخدام، وأيضا التقدير الاولي للتكاليف الواجبة للتفكيك وإرجاع الموقع على حالته.

أما إذا كان التثبيت منتجة من قبل الوحدة فإنها تقيم بتكلفة الإنتاج، بينما التثبيتات المتحصل عليها عن طريق التبادل فتسجل بالقيمة العادلة للعناصر الغير المتشابهة، أما العناصر المتشابهة فتسجل بالقيمة الصافية المحاسبية للتثبيت المعطى للتبادل مقربة مع الدفعات التكميلية[2].

أما إعادة التقييم يكون كالتالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية " العدد 19 المؤرخ في 25 مارس 2009 " ص8

[2] عقاري مصطفى وعبد الكريم شناي " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي وتقييم التثبيتات المادية والمعنوية " مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية – العدد التاسع مجلد الثاني ص75

أعطى النظام المحاسبي المالي الكيان إمكانية تقييم التثبيتات المادية بعد إدراجها الاولي في الحسابات بكلفتها منقوص منها ما يجتمع من اهتلاك وخسائر القيمة بقيمتها الحقيقية(القيمة العادلة) في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها الاهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة وتتم هذه العملية بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلاف كبير عن قيمتها السوقية بتاريخ الاقفال، ويصحح مجموع الاهتلاكات بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الاجمالية للتثبيت بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقيمه.

ب_ تسجيل وتقييم التثبيتات المعنوية:

تعتبر التثبيتات المعنوية أصول قابلة لتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة الكيان العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية والعلامات، برامج المعلوماتية، شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير...الخ[1].

تسجل التثبيتات المعنوية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة والرسوم المدفوعة والاعباء المباشرة الأخرى كما لا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف، وتسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات المعنوية محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل.

يتم تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة الدفترية والتي هي التكلفة التاريخية منقوص منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المجمعة.

أما إعادة التقييم فتكون بالقيمة المحاسبية والتي هي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم منقوص منها الاهتلاكات المستقبلية وخسائر القيمة المستقبلية.

[1] د. شعيب شنوف " التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي" دار زهراء _ الأردن _ 2013_ص122

ج _ تسجيل وتقييم التثبيتات المالية:

تعرف التثبيتات المالية بأنها فائض من الأموال تقوم بعض المؤسسات باستثمارها لدى الغير وفي نهاية كل سنة تقوم بتقييمها، حيث نص القانون رقم 07_11 الفقرة 112_5 على " يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل[1].

تتم عملية تقييم التثبيتات المالية وفق بعض الأسس منها مايلي:[2]

_ استخدام سعر التكلفة كأساس للتقييم حيث يقوم هذا الأساس على عدم إجراء أي تعديلات على القيمة الدفترية للسندات المساهمة.

_ استخدام سعر السوق الجاري كأساس للتقييم حيث يقوم بتعديل القيمة الدفترية للسندات المساهمة لكي تعكس القيمة السوقية الجارية.

_ استخدام سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل كأساس للتقييم حيث يقوم بإستعمال سعر التكلفة كأساس للتقييم إذا لم يحدث تغيير في أسعار شراء تلك السندات أو اتجهت الأسعار إلى الارتفاع، على أن يتم استخدام سعر السوق كأساس للتقييم عندما تتجه الأسعار إلى الانخفاض.

أما بالنسبة إلى إعادة التقييم تكون بنفس الطريقة في السنة الموالية للتقييم الاولي.

2 _تسجيل وتقييم المخزونات:

يتم تقييم المحزونات بجميع تكاليفها وهي تكاليف الشراء، تكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يترتب عليها جلب المخزون إلى مكانه، كما اعتمد النظام المحاسبي المالي على طريقتين لتقييم المخزون وهما طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO، وطريقة المتوسط الحسابي المرجح**CMP**:

[1] الجريدة الرسمية المتضمنة النظام المحاسبي المالي الجديد المؤرخة في 25/11/ 2007 ص07.

[2] بكاري بلخير " النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح" مداخلة ص11.

أ_ طريقة الوارد أولا الصادر اولا FIFO:

يتم تقييم حسب هذه الطريقة بأن المخزون التي تم اقتناءه أولا يباع أولا، بمعنى أن البيع يتم من أقدم مخزون موجود في المخزن.

ب_ طريقة المتوسط الحسابي المرجحCMP :

تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أسعار البضاعة متقلبة صعودا ونزولا، إذ تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن وبالتالي على ربح المؤسسة.

أما إعادة التقييم تكون عند عملية الجرد والذي له عدة طرق نكر منها الجرد السنوي الدوري والجرد المستمر، والتي ينتج عنها فوارق الجرد التي تكون هناك تغيرات في القيمة المحاسبية لمخزون أخر المدة والقيمة الحقيقية لأصناف المخزونات من مواد أوليةأو بضاعة أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة ويكون هذا الفرق إما موجب أو سالب[1].

3 _ تسجيل وتقييم الأموال الجاهزة:

تقيم الاموال الجاهزة في نهاية السنة حيث يرى أن رصيد الأموال الجاهزة لدى المؤسسات ومقارنتها مع رصيد المؤسسات لدى البنوك والصندوق، ولهذا تقوم المؤسسات بعملية الجرد أو التقييم لكل الحسابين البنك والصندوق[2].

أ_تسجيل وتقييم رصيد البنك:

ويعني ذلك أن رصيد البنك لدى المؤسسة هو نفسه الرصيد الموجود في حساب البنك، لهذا الغرض تقوم المؤسسة بإعداد مذكرة بين الحسابين المذكورين، وفي حالة ظهور اختلاف بين الرصدين يتم تسويتهما حسب النظام المحاسبي المالي.

أما إعادة التقييم تكون بعد التسوية وبنفس طريقة التقييم.

[1] هيثم الزغبي واخرون "إدارة المواد مدخل حديث للشراء والتخزين " دار الفكر _ عمان_ سنة 2000 ص 66

[2] سعدان شبايكي "تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني " ديوان المطبوعات الجامعية _ الطبعة الأولى _سنة 1997 ص 23

ب_ تسجيل وتقييم رصيد الصندوق:

يتم تقييم الصندوق عن طريق التأكد من صحة العمليات المتعلقة بالنقدية أو الصندوق، وذلك بمقارنة الرصيد الدفتري لحساب الصندوق مع الرصيد الفعلي للنقدية الموجودة في الصندوق، وفي حالة عدم تطابق الرصيدين يتم تسويتهما أو معالجتهم محاسبيا بالطرق المعروفة لدى النظام المحاسبي المالي.

أما إعادة التقييم تكون بنفس طريقة التقييم الاولي وذلك بعد التسوية.

ثانيا: تسجيل وتقييم الخصوم

تعرف الخصوم بأنها التزامات حالية ناتجة عن أحداث اقتصادية ماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد، وكذلك تعرف بأنها التزام مادي تجاه الغير أو مبلغ مالي تدين به لطرف أخر، وعادة ما يتم تسجيل التزامات على المؤسسة خلال خط سير عملها الإنتاجي والعمليات التجارية وذلك بحسب طبيعتها، وعادة ما يتم تسوية الالتزامات وسدادها في وقت وتاريخ استحقاقها وذلك عن طريق تقديم الخدمات الخاصة بهذه الأموال أو تقديم السلع أو تحويل المنافع الاقتصادية، كما يتم تقييمها وإعادة تقييمها في نهاية كل دورة مالي.

1-تسجيل وتقييم مؤونات الأعباء والمخاطر:

تعتبر مؤونات الأعباء والمخاطر من الخصوم التي يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات في حالة أن يكون للكيان التزام قانوني أو ضمني ناتج عن حدث ماضي، أو خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

تقيم مؤونات الاخطار والاعباء في نهاية السنة المالية وذلك بتقدير النفقات الواجب تحملها حتى يتلاشى الالتزام المعني وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة[1].

2_ تسجيل وتقييم الضرائب مؤجلة خصوم:

الضريبة مؤجلة خصوم هي عبارة عن مبلغ ضريبة عن أرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، نتج عن اختلال زمني بين الاثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما واخذه في الحسبان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع، أو عن عجز جبائي أوقروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

وتقيم عند إقفال السنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الاقفال أو المنتظر من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يساوي الخصم الجبائي دون حساب التحيين[2].

3_ تسجيل وتقييم القروض والخصوم المالية الأخرى:

تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية حسب التكلفة المهتلكة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية[3].

[1] شعيب شنوف " التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي" دار زهراء _ الأردن _ 2013_ص143

[2] يحياوي ياسر "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية" مدكرة الماستر 2015 جامعة المسيلة ص 75.

[3] يحياوي ياسر _ مرجع سابق ص 75_76

الفرع الثاني: تقييم جدول حساب النتائج

يعرف جدول حساب النتائج كذلك بحساب النتيجة والتي تعني قياس أداء المؤسسة، وهي ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة في المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب.

1_ تقييم عناصر جدول حساب النتائج حسب الطبيعة:

1_1 إنتاج السنة المالية: يضم هذا الحساب أربعة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي:

أ_ المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة: حيث تسجل المبيعات بسعر البيع الصافي بعد طرح الرسم على القيمة المضافة والحسومات والتخفيضات إن وجدت.

ب_ الإنتاج المخزن: بحيث يقدر بقيمة التغيرات التي تحصل في الإنتاج المخزن أو مخزون السلع، كما يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان.

ج_ إعانات الاستغلال: حيث يسجل في هذا الحساب قيمة إعانات الاستغلال المحصل عليها من قبل الخزينة أو الغير.

د_ الإنتاج المثبت: يسجل في هذا الحساب قيمة تكاليف الإنتاج الخاصة التثبيتات العينية أو المعنوية المنتجة من طرف المؤسسة، كما يسجل فيه قيمة المصارف الملحقة مثل مصاريف النقل، التركيب والتهيئة الخاصة التثبيتات.

1_2 استهلاك السنة المالية: يضم هذا الحساب ثلاث عناصر أساسية تتمثل فيما يلي:

أ_ المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة والمواد الأولية المستهلكة والتموينات الأخرى المستهلكة: بحيث تقيم المخزونات المستهلكة بتكلفة شرائها والمتضمنة سعر الشراء مضافا إليها المصاريف الملحقة بعملية الشراء مثل مصاريف النقل، التأمينات والمصاريف الأخرى، أما المشتريات الغير قابلة للتخزين تسجل مباشرة ضمن الاستهلاكات، وتخصم منها المواد الغير القابلة للتخزين التي لم تستهلك عند تاريخ الاقفال.

ب_ الخدمات الخارجية: تسجل في الحسابات بقيمة المصاريف المدفوعة للغير مثل مصاريف الايجار، الإصلاحات والتأمينات.

ج_ الخدمات الخارجية الأخرى: تسجل بقيمة المصاريف المدفوعة الخاصة بمصاريف المستخدمين خارج المؤسسة مثل الإشهار، مصارف النقل، مصاريف الاستقبال...إلخ.

1_3 إجمالي فائض الاستغلال: عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها العناصر التالية:

أ_ أعباء المستخدمين: يضم هذا الحساب المصاريف المتعلقة بأجور المستخدمين بما فيها الاشتراكات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، والمكافئات حسب طبيعتها.

ب_ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة: يسجل في هذا الحساب الضرائب والأصول المماثلة بالقيمة المدفوعة للدولة أو الجماعات المحلية، إضافة إلى المدفوعات التي لها صيغة اجتماعية اقتصادية ويستثنى من هذا الضرائب على الأرباح.

1_4 النتيجة العملياتية: هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى، مطروح منها الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة مضاف إليه استرجاع خسائر القيمة.

أ_ إيرادات العملياتية الأخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المتعلقة بالنشاط العادي ويضم الإيرادات المتعلقة ببرامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية، براءات الاختراع، المكافئات التي يتحصل عليها الإداريين والمسيرين، إعانات الاستثمار، إيرادات متحصلة من الديون المعدومة، زيادة القيمة في حالة التنازل عن الأصول غير المالية...إلخ.

ب_ الأعباء العملياتية الأخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المتعلقة بالأنشطة الخاصة ببرامج الاعلام الآلي، العلامات التجارية، مصاريف الغرامات والمخالفات.

ج_ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة: يسجل في هذا الحساب قيم الاهتلاك المجمع، المؤونات، تدني القيمة الخاصة بالسنة المالية.

د_ استرجاع خسائر القيمة والمؤونات: يسجل في هذا الحساب قيمة المؤونات المحققة أو إلغاء المؤونات المكونة.

1_5 النتيجة المالية: هي النتيجة التي تم تحقيقها خلال العمليات المالية التي تم القيام بها، حيث تتمثل في الفرق بين الإيرادات المالية والاعباء المالية.

أ_ الإيرادات المالية: يسجل في هذا الحساب قيمة الإيرادات المتحصل عليها نتيجة حقوق أو قروض ممنوحة، عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف، إيرادات مالية أخرى...إلخ.

ب_ الأعباء المالية: يسجل في هذا الحساب أعباء الفوائد، نقص القيمة المرتبطة بسندات المساهمة، خسائر التنازل عن الأصول المالية، خسائر الصرف، مصاريف مالية أخرى...إلخ.

1_6 النتيجة الصافية للأنشطة العادية: عبارة عن النتيجة بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية بالإضافة إلى الضرائب المؤجلة.

1_7 النتيجة غير العادية: عبارة عن الفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء غير عادية.

1_8 صافي نتيجة السنة المالية: هي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير العادية.

2_ تقييم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

يختلف حساب مجاميع التسيير لقائمة حساب النتائج حسب الوظيفة عن قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة، وهذا راجع إلى تصنيف الأعباء، بحيث يتم تصنيفها حسب الوظيفة المرتبطة بها وهي كالتالي:

2_1 هامش الربح الإجمالي: وهو الفرق بين رقم الأعمال للدورة المعنية والمتمثل في المبيعات من البضائع والمنتجات التامة الصنع، الخدمات المقدمة والمنتجة الملحقة، وتكلفة هذه المبيعات من بضائع مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

2_2 النتيجة العملياتية: هي عبارة عن هامش الربح الإجمالي مضافا إليه الإيرادات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والاعباء العملياتية الأخرى.

2_3 النتيجة العادية قبل الضريبة: وهي تتمثل في النتيجة العملياتية مطروح منها مصارف المستخدمين ومخصصات الاهتلاك والايرادات المالية والأعباء المالية.

2_4 النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وتتمثل في النتيجة العادية قبل الضريبة مطروح منها الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج غير العادية.

2_5 النتيجة الصافية للسنة المالية: وتتمثل في النتيجة الصافية للأنشطة العادية مطروح منها الأعباء غير العادية والايرادات الغير عادية.

الفرع الثالث: تقييم جدول قائمة تدفقات الخزينة وقائمة تغير الأموال الخاصة.

تبين قائمة التدفقات الخزينة مقبوضات ومدفوعات المؤسسة خلال نفس الفترة التي تعد عنها قائمة الدخل، ويتم إعدادها وفقا للأساس النقدي أي قائمة التدفقات النقدية تذهب إلى أبعد من ذلك في أنها تحدد النتائج النقدية لكل نشاط مارسته المؤسسة خلال الفترة التي يجري تحليلها، مع تحديد صافي أثر هذه النتائج على الأنشطة ذات الطبيعة المتشابهة أو المشتركة[1].

1_ طريقة إعداد قائمة تدفقات الخزينة: يوجد طريقتان لإعداد قائمة التدفقات الخزينة وهما[2].

1_1 الطريقة المباشرة: وهي الطريقة التي أقرها المشرع الجزائري، والتي ترتكز أساسا على تقييم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الاجمالية قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة، ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق مع النتيجة المحاسبية للفترة المعنية ويتم حساب العناصر المكونة للخزينة كما يلي:

أ_ تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال: يتم تحديد مختلف تدفقات الخزينة الناتجة من خلال عمليات الاستغلال، وبالتالي فهي توضح بهذا المعنى مدى قدرة المؤسسة على الحصول على تدفقات الخزينة من خلال عمليات غير مرتبطة بالنشاطات التمويلية والنشاطات الاستثمارية، وهذا ما يوضح مدى فعالية عمليات الاستغلال في المؤسسة.

[1] رحيم حسين، بن فرج زوينة " قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر" الملتقى الدولي، النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) والمعايير الدولية للمرجعية (ISA)، جامعة البليدة 13_14 ديسمبر 2011.

[2] نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف " جدول تدفقات الخزينة" الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS) ص3.

ويتم تحديد صافي تدفقات الخزينة للأنشطة المتعلقة بالاستغلال كما يلي:

التحصيلات المقبوضة من الزبائن (–) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين (–) الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة (–) الضرائب على النتائج المدفوعة (+) أو ناقص تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.

كما يتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو التالي:[1]

_ **التحصيلات المقبوضة من الزبائن:** المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة عدا التخفيضات التجارية الممنوحة (–) منها التغير في الزبائن والحسابات الملحقة والذي يتم حسابه كما يلي: رصيد ثاني مدة (–) رصيد أول مدة بالإضافة إلى حساب إعانات الاستغلال، الإيرادات الاستثنائية عن عمليات التسيير والايرادات الأخرى للتسيير الجاري والتغير في الإيرادات المسجلة سابقا.

_ **المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين:** المشتريات المستهلكة ما عدى التخفيضات التجارية المتحصل عليها من المشتريات زائد (+) الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات الخارجية الأخرى زائد (+) الخدمات الخارجية زائد (+) الخدمات الخارجية الأخرى ناقص (–) التغير في رصيد موردو السلع والخدمات ناقص (–) التغير في رصيد الحسابات الأخرى الدائمة والمدينة زائد (+) التغير في حساب المستخدمين والحسابات الملحقة ناقص (–) التغير في حساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

_ **الفوائد والمصاريف المالية الأخرى:** وتضم حساب الأعباء المالية.

[1] بلعيد وردة " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قياس والافصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية _ دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر_" أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، سنة الجامعية 2020/2019 ص 173_174

_ **الضرائب على النتائج المدفوعة:** الضرائب على الأرباح المبنية على إيرادات الأنشطة العادية ناقص (–) التغير في رصيد حساب الضرائب على النتائج.

_ **تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية:** تحدد بالفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

ب_ تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار: يضم إجمالي عمليات الاستثمار وذلك من خلال التسديدات المالية من أجل اقتناء استثمار أو تحصيل الأموال عن طريق التنازل عن أصول طويلة الأجل وتحدد كما يلي:

التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة والتي تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية ناقص (–) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مالية زائد (+) التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية بقيمة سعر التنازل ناقص (–) التسديدات الناتجة عن عمليات حيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية زائد (+) الفوائد المحصلة من توظيف الأموال.

ج_ تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل: وهي التدفقات التي تكون ناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتحدد كما يلي:

التحصيلات من إصدار الأسهم ناقص (–) الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها زائد (+) التحصيلات المتأتية من القروض ناقص (–) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

2_1 الطريقة الغير المباشرة:

حسب هذه الطريقة يتم تحديد النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق إجراء تعديلات على صافي الربح المستخرج من حسابات النتائج لأنه معد على أساس الاستحقاق

وليس الأساس النقدي، ومن التعديلات والتسويات التي يجب إجراؤها على صافي الربح لتحويله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية ما يلي[1]:

_ إضافة الأعباء الغير النقدية إلى صافي الربح.

- اهتلاك الأصول الثابتة.
- إطفاء الأصول المعنوية غير الملموسة.
- الديون المشكوك في تحصيلها.

_ تعدل التغيرات التالية في راس المال العامل:

- طرح الزيادة في الأصول المتداولة.
- إضافة النقص في الأصول المتداولة.
- إضافة الزيادة في الالتزامات المتداولة.
- طرح النقص في الالتزامات المتداولة.

_ تعدل العناصر غير التشغيلية التالية:

- طرح أرباح بيع الأصول الثابتة.
- إضافة خسائر بيع الأصول الثابتة.

2_ تقييم قائمة تغير الأموال الخاصة:

تتمثل قائمة تغير الأموال الخاصة في حلقة وصل بين الميزانية وجدول حساب النتائج، لكن تعدد مصادر التغيرات في رؤوس الأموال تطلب تخصيص قائمة مستقلة عن التغيرات

[1] شعيب شنوف " التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS " دار زهران للنشر والتوزيع، عمان،2012 الطبعة الأولى، ص 179_180

المختلفة وتعرف هذه القائمة بقائمة تغير الاموال الخاصة، وأهم العناصر المكونة لهذه القائمة هي كالتالي[1]:

2_1 تغير الطرق المحاسبية:

تتمثل في تعديل القيمة الدفترية (المحاسبية) لأي عنصر من أصول المؤسسة أو خصومها أو تعديل الاهتلاكات السنوية لأصل من الأصول، وينبغي أن يدرج هذا التغير عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة التي تؤثر عليها.

2_2 تصحيح الأخطاء الهامة: يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء وقعت خلال إعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو لعدة فترات سابقة، كما تحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة سوء تفسير حقائق أو نتيجة غش...إلخ، يدرج عادة التصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة الحالية.

2_3 _ الأرباح أو الخسائر الغير المدرجة: هي تلك الزيادات أو النقصان في القيم العادلة لأصول معينة ناتجة عن إعادة قياس القيم الدفترية لهذه الأصول إلى القيمة العادلة لها بتاريخ البيانات المالية ولم تحقق لانها لم تنشأ من عملية أو حدث مالي، وإنما نتيجة إعادة القياس بالقيمة العادلة[2].

2_4 _ النتيجة: هي النتيجة التي تظهر في قائمة حساب النتائج سواء كانت ربحا أو خسارة.

2_5 _ الحصص المدفوعة: يتم توزيع الأرباح نقدا أو عينا وفي كلا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي رأس المال.

[1] عبد المالك زين " القياس والافصاح عن عنصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي " مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة بومرداس 2015 ص92.
[2] https://infotechaccountants.com/topic/10983/

2_6 _ زيادةٍ رأس المال: هي عبارة عن استثمارات إضافية يقدمها الملاك أو المساهمين وتكون هذه الزيادة على شكل عدة صور نقدية، عينية، سداد الملاك لبعض ديون المؤسسة مباشرة بدلا عنها.

2_7 _ تخفيض رأس المال: هو عبارة عن توزيع رأس المال المستثمر، ويتم التوزيع من راس المال المتنوع.

المبحث الثالث: العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي

منذ ظهور المحاسبة إلى يومنا هذا أدت دورا كبيرا في مجال الجباية والضريبة، إذ أنها تمثل الاطار القانوني والمصدر الرئيسي المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة حيث تقوم المحاسبة بتحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، مراعية في ذلك القواعد والمبادئ المحاسبة المتعارف عليها في مجال المحاسبة، وذلك من أجل إعطاء صورة حقيقة وعادلة عن وضعية المؤسسة لخدمة مستعملي هذه المعلومة، والنظام الجبائي يعتبر أحد مستعملي هذه المعلومةومن أهم الأطراف الرئيسية في تأسيس الضرائب والرسوم انطلاقا من مخرجات ومعطيات المعلومات المحاسبية، بحيث وجدت بعض دول العالم التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية نفسهاأمام مشكل تكييف أنظمتها الجبائية مع التغير الحاصل في أنظمتها المحاسبية، ومع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يتطلب بالضرورة إصدار أو تعديل نصوص جبائية تتماشى مع المبادئ والاتفاقات التي جاءت في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومع المعالجة المحاسبية لمختلف الحسابات، ومن منطلق مبدأ التغيير واستجابة لمسايرة التحولات الحاصلة في البيئة المحاسبية بات من الضروري حتمية إصلاح النظام الجبائي لتكييفه مع قواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: العلاقة بين قواعد النظام الجبائي وقواعد النظام المحاسبي المالي.

عرفت الجزائر عدة إصلاحات جبائية مع مطلع التسعينيات من القرن الماضي وإصلاحات محاسبية في الالفية من القرن الحالي، نتج عن الإصلاحات الجبائية عدة ضرائب ورسوم مباشرة وغير مباشرة مثل: TVA،IRG ،IBS ...إلخ ونتج عن الإصلاحات المحاسبية تبني النظام المحاسبي المالي، وكانت هذه الإصلاحات من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، إلا أن هذا التطور أدى إلى تأثر الإصلاحات الجبائية بالنظام المحاسبي المالي وكذا تضارب بين القوانين الضريبية والقواعد المحاسبية، مما نتج عن ذلك إختلافات دائمة وأخرى مؤقته وذلك راجع إلى استقلالية وسيادة النظام الجبائي عن القواعد المحاسبية.

الفرع الأول: الاختلافات الدائمةبين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي.

إن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة، وبعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي أدى إلى عدة تغيرات على مستوى المحاسبة المطبقة، حيث ظهرة اختلافات دائمة وهي عبارة عن فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، حيث تتميز هذه الفروقات بأنها تؤثر على الدورة التي تحدث فيها فقط دون أن يمتد تأثرها إلى الدورات اللاحقة[1]، وتتمثل هذه الاختلافات فيما يلي:

1_ مصاريف البحث والتطوير:

يعتبر النظام الجبائي مصاريف البحث والتطوير أعباء غير قابلة للخصم في حدود 10 بالمائة من الربح، وفي حدود سقف 100000000دج شريطة إعادة استثمار ذلك المبلغ المرخص بخصمه[2].

[1] بن ربيع حنيفة واخرون" الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية" منشورات الكلية، الجزء الثاني، الجزائر 2013 ص289

[2] المادة 171 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2018 ص 44.

اما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإن مصاريف البحث والتطوير تدرج كأعباء بمجرد تحملها، ويستثنى في ذلك ثلاث حالات يمكن أن تدرج كتثبيت معنوي وهي[1]:

_ إذا كانت ذات صلة بعمليات النوعية المستقبلية ينتظر منها تحقيق مردودية مستقبلية.

_ إذا كان الكيان ينوي ويملك القدرة على إتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير أو استعمالها أو بيعها.

_ إمكانية تقييم تلك المصاريف بصورة صادقة.

2_ حصص الهدايا ومصاريف الاشهار المالي:

حيث اعتبر المشرع الجبائي أن الهدايا المختلفة تكون غير قابلة للخصم ما عدا الهدايا الاشهارية التي لا يتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة، وكذا التبرعات والاعانات والهيبات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا يتجاوز مبلغها 1.000.000دج سنويا، في حين حدد المشرع الجبائي مصاريف الاشهار المالي الخاص بالأنشطة الرياضية وترقية الشباب في حدود 10% من رقم الاعمال السنة المالية في حد أقصاه 30.000.000دج[2].

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإنه لا يحدد أسقفا لخصم هذه الأعباء من الإيرادات.

3_ عقد الايجار التمويلي:

إن القواعد الجبائية لا تعترف بالأصول المتأتية عن طريق عقد إيجار تمويلي ولا يسجل في الميزانية بحيث يشترط الملكية، وبالتالي لا وجود للاهتلاك كما يتم تسجيله كأعباء[3].

[1] هوام جمعة " محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبية الدولية " ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 2009 ص47.

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 169 الفقرة 01و02 سنة 2018

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 2013 العدد 86 ص10

إلا أن النظام المحاسبي المالي يعرف التمويل الايجاري على أنه عملية تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر بأن يصبح مالك لكل أو جزء من الأصل المستأجر وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والايجار البسيط، كما يتم اعتراف بعقد الايجار في أصول المستأجر وهذا طبقا للمنافع الاقتصادية المستقبلية مع تسجيل أقساط الاهتلاك مما يؤثر على الوعاء الضريبي بالنقصان[1].

4_ الأعباء الجبائية الأخرى الغير قابلة للخصم:

حسب ما نص عليه المشرع الجبائي بعدم قابلية خصم بعض الضرائب والرسوم من النتيجة المحاسبية وبالتالي يتعين إعادة إدماجها في الربح الخاضع للضريبة وعلى رأسها الضريبة على أرباح الشركات والرسم على التمهين وكذا الرسم على امتلاك السيارات الخاصة من طرف المؤسسة، كما أعتبر العقوبات والغرامات المسلطة على المكلفين بالضريبة أعباء غير قابلة للتخفيض[2].

أما النظام المحاسبي المالي فيسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في حساب 64 بالنسبة للضرائب والرسوم وحساب 65 بالنسبة للعقوبات الجبائية وكذا 69 بالنسبة للضرائب على النتائج.

5_ الاهتلاكات الغير قابلة للخصم:

ينص القانون الجبائي على حساب قسط الاهتلاك القابل للخصم بالنسبة للسيارات السياحية على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 2.000.000دج، حيث هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية للنشاط، كما نص المشرع الجبائي

[1] هوام جمعة مرجع سابق ص179

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 26, 79، 141(الفقرة 04 و06 سنة 2018)

بعدم قبول خصم أقساط الاهتلاك الخاصة بالمقرض المستأجر في إطار عقد القرض الإيجاري.

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فهو عكس ذلك حيث يسمح بتسجيل هذه الاهتلاكات محاسبيا لغرض تحديد النتيجة المحاسبية.

6_ فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة:

لقد نص القانون الجبائي على إعفاء فوائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المحققة بين المؤسسات التابعة لنفس المجمع، وكذا فوائض القيمة الناتجة عن تنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض الايجاري، كما ينص المشرع الجبائي على معالجة فائض القيمة للتنازل عن التثبيتات جبائيا في حدود 70% من قيمته إذا كان يشمل تثبيتا تم اكتسابه أو إنجازه منذ ثلاث سنوات على الأكثر، أو باحتسابه في حدود 35 % من قيمته إذا كان يشمل تثبيتا تم اكتسابه أو إنجازه منذ ثلاث سنوات، على أن يتم إعفاؤه بالكامل في حالة إعادة استثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه.

أما النظام المحاسبي المالي يعتبر فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل محاسبيا في الحساب 752.

7_ قسائم الأرباح الموزعة على الشركاء:

حسب القانون الجبائي لا تدخل الأرباح الموزعة ضمن الربح الجبائي والتي سبق لها وأن خضعت للضريبة على أرباح الشركات أثناء تحقيقها أو تلك المعفاة صراحة.

أما النظام المحاسبي المالي يعتبر الأرباح الموزعة إيراد مالي تدخل في حساب الربح المحاسبي.

8_ مصاريف أخرى غير قابلة للخصم:

رفض المشرع الجبائي خصم بعض الأعباء التي سجلتها المحاسبة في الصنف 6، وبالتالي يتعين دمجها في الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة مثل مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندقة وكذا مختلف الأعباء ومصاريف الايجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال، بالإضافة إلى المصاريف المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمتها 300.000 دج، وكذا مصاريف إيجار وتصليح وصيانة السيارات السياحية عندما لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة، دون أن ننسى خسائر القيمة للتثبيتات.

أما النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا دون أن يضع أي شروط متعلقة بطبيعة الأعباء أو طريقة تسديد الفاتورة[1].

الفرع الثاني: الاختلافات المؤقتةبين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي

هي تلك الاختلافات التي بين المحاسبة والجباية والتي تنشأ نتيجة بعض عناصر الإيرادات أو الأعباء التي تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، حيث تتميز هذه الاختلافات أو الفروقات بأنها تنشأ في فترة محاسبية معينة تم تسدد أو تسترد في فترات محاسبية مستقبلية، بالتالي تنشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة والتي هي كالتالي:

1_ الإعانات العمومية:

إن القواعد الجبائية تنص على أن الإعانات يجب أن تدخل ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الإعانات العمومية هي

[1] د سماعين عيسى " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري" مجلة الريادة الاقتصاديات الاعمال مجلد 5 العدد 2 جوان 2019، ص98

عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة وهي ثلاث حالات:

_ الإعانات التي تمول تثبيتا غير قابلة للإهتلاك تسجل على مدى التي يكون فيه التثبيت للتصرف.

_ الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها تدرج كمنتجات في تاريخ اكتسابها.

_ الإعانات التي يكون فيها التثبيت قابل للإهتلاك، فهي تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلة التصرف فإن الاعانة تسجل على مدى عشر سنوات[1].

2_ الاختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي:

طريقة الاهتلاك أو مدة الاهتلاك أو قاعدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها بالضرورة الطريقة المنصوص عليها في القانون الجبائي، فالنظام المحاسبي المالي يسمح للمؤسسة باختيار طريقة الاهتلاك مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لاستراتيجيتها الاستثمارية، في حين أن الاهتلاك الجبائي ليس بالضرورة هو;نفسه الاهتلاك المحاسبي حسب السياسة الجبائية للدولة، الامر الذي ينشأ عنه فروقات مؤقتة بين المحاسبة والجباية ويتم معالجتها عن طريق الضرائب المؤجلة، كما أن القانون الجبائي مازال يعترف بطريقة الاهتلاك المتصاعد والتي تم إلغاؤها في النظام المحاسبي المالي، كما تم إضافة

[1] بن اعمارة منصورة " الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديل قانون مالية 2010 " دار هومة – الجزائر 2011 الطبعة 2 ص39-40

طريقة جديدة للإهتلاك وهي طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج والتي يعترف بها النظام المحاسبي المالي في حين أنها غير معتمدة جبائيا[1].

3_ خسائر السنوات السابقة:

منح المشرع الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بمعنى أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة فإن هذا العجز يعتبر عبأ يدرج في السنة الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الباقي ينتقل بالترتيب إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة العجز[2].

أما النظام المحاسبي المالي يسجل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية.

4_ العناصر ذات القيمة المنخفضة:

يعتبر القانون الجبائي العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها[3].

بينما حسب النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معينا لتلك العناصر، بل ترك الامر للمؤسسة من أجل تقدير قيمة هذه العناصر، الامر الذي ينجر عنه نشوء فرق مؤقت بين المحاسبة والجباية في حالة اعتماد المؤسسة على سقف أكبر مما هو عليه جبائيا.

[1] د سماعين عيسى " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري" مجلة الريادة الاقتصاديات الاعمال مجلد 5 العدد 2 جوان 2019، ص99

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 147 تحديث 2018

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 /3 تحديث 2018

5_ المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب:

حسب القانون الجبائي فإن الفوائد والأجيو وغيرها من المصاريف المالية بالإضافة إلى الاتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستغلال وعلامات الصنع وكذا مصاريف المساعدة التقنية والاتعاب، فإن خصمها من النتيجة المالية يبقى مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية[1].

بينما النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي[2].

6_ العقود طويلة الأجل:

حسب التشريع الجبائي يلزم المؤسسات الممارسة لعقود طويلة الاجل بتطبيق طريقة التقدم في الاشغال التي تستوجب معرفة النسبة المئوية للتقدم من خلال تقدير مدى التقدم المحرز في إنجاز المشروع[3].

بينما النظام المحاسبي المالي ترك الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الاشغال أو طريقة الاتمام حسب ما تراه مناسبا لها.

المطلب الثاني: العلاقة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية

تعتبر النتيجة الجبائية امتدادا للنتيجة المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي، إلا أن المحاسبة والجباية يختلفان من حيث الغاية التي يصبو إليها كل واحد منهما، بحيث تهدف المحاسبة إلى قياس وتحديد النتيجة الصافية للمؤسسة خلال دورة معينة تقيد وتسجيل مختلف التدفقات

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 01/141 تحديث 2018

[2] البند رقم 01/127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

[3] قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المادة 04

الاقتصادية الواردة أو الصادرة عن المؤسسة، في حين تهدف الجباية إلى تحديد القواعد والإجراءات المعمول بها لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة أو الوعاء الضريبي.

الفرع الأول: النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشأت المؤسسة من أجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فهي الفرق بين المنتوجات التي يحصل عليها الكيان والاعباء التي يتحملها خلال دورة استغلالية واحدة، ويمكن تحديدها إما عن طريق حساب النتائج أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة[1].

أولا: تعريف النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية هي الربح الصافي الناتج عن ممارسة المؤسسة نشاطا تجاريا معينا، بعد مقابلة الإيرادات بالأعباء التي أدت للوصول إلى ذلك الربح[2].

تعتبر النتيجة المحاسبية محصلة الأنشطة المحاسبية التي يقوم بها المحاسب خلال السنة المالية وذلك بعد تسجيل وقيد مختلف التدفقات المالية الحقيقية، ويتم عرضها في القوائم المالية من خلال الميزانية وجدول حساب النتائج[3].

من خلال التعاريف السابقة الذكر نستخلص التعريف التالي:

[1] **بن ربيع حنيفة**، حسياني عبد الحميد، وصالحي بلال "الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولي."المحمدية الجزائر منشورات كليك سنة 2013 ص 278

[2] عبد الناصر نور، عليان الشريف، نائل حسن عدس" الضرائب ومحاسبتها" دار المسيرة للطباعة والنشر _ عمان _ 2008 ص 30

[3] رضوان موجاري " اليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري _ دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس دورة 2018_" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلد 07 العدد02 ديسمبر 2020 ص 374

فإن النتيجة المحاسبية هي الفرق بين المنتوجات والاعباء أو الفرق بين موارد المؤسسة واستخداماتها وهي تعبر عن ربح أو خسارة المؤسسة خلال نشاطها الانتاجي أو التجاري في دورة مالية أو سنوية.

ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبية

تحدد النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي بطريقتين هما: طريقة الميزانية وطريقة إعداد حسابات الاستغلال.

1_ طريقة الميزانية:

تعد الميزانية في نهاية الدورة وذلك بالفرق بين صافي الأصول في نهاية الدورة المحاسبية وصافي قيمتها في بداية هذه الدورة، مع الأخذ في الحسبان التغيرات في رؤوس الأموال من إضافات أو محسومات خلال هذه الدورة وتحسب كالتالي:

النتيجة المحاسبية= (صافي الأصول في نهاية السنة + المسحوبات) – (صافي الأصول في بداية السنة + راس المال)

إلا أن هذه الطريقة يعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض ضرائب على الأرباح لم تتحقق سببها الزيادة في راس المال أو إعادة التقييم بعض الأصول.

2_ طريقة جدول حساب النتائج:

إعداد حساب النتائج يمكن من تحديد النتائج التدريجية والنتيجة النهائية للدورة المالية، وتظهر جليا في حساب النتائج حسب الطبيعة وهي الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالدورة، فتكون ربحا إذا كانت الايرادات أكبر من الأعباء وتكون الخسارة إذا كان العكس وتحسب كالتالي:

القيمة المضافة للاستغلال= إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية

إجمالي فائض الاستغلال= القيمة المضافة للاستغلال _ (ح63+ح64)

النتيجة العملياتية أو التشغيلية = إجمالي فائض الاستغلال +(ح75+ح78) – (ح65+ح68)

النتيجة المالية=النواتج المالية – الأعباء المالية

النتيجة العادية قبل الضرائب =النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضريبة

النتيجة غير العادية = النواتج غير العادية –الأعباء غير العادية

صافي النتيجة السنة المالية =النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية

الفرع الثاني: النتيجة الجبائية.

يحدد المشرع الجبائي الجزائري الربح الضريبي حسب (المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) على أنه الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته[1].

أولا: تعريف النتيجة الجبائية

هي الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة والتي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال

[1] المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018 ص 58

أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المكونة من الديون الغير والاهتلاكات المالية والارصدة المتبقية[1].

النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي تنص عليها القوانين الجبائية.

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية:

تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من الأرباح التي تظهرها الكشوف المالية، والتي تعد طبقا للمبادئ المحاسبية التي يعتمدها النظام المحاسبي المالي حيث تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ويتخذ العديد من التسويات أو المعالجات المالية بهدف حساب الأرباح الخاضعة للضريبة[2].

كما تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات وذلك لعدم اعتبار القانون الجبائي لبعض التكاليف، فيعاد إدماجها أو عدم إخضاع المؤسسة لبعض الإيرادات فيعاد خصمها من النتيجة المحاسبية، وعليه فإن تحديد النتيجة الجبائية والتي تعد بمثابة الوعاء الضريبي تكون وفق العلاقة الأتية[3]:

النتيجة الجبائية =النتيجة المحاسبية + الاسترددات –التخفيضات

المطلب الثالث: تكيف القواعد الجبائية وتوجيهات النظام المحاسبي المالي

السؤال المطروح منذ تبني النظام المحاسبي المالي عن كيفية تقريب العلاقة بين القواعد المحاسبية والقوانين الجبائية، وكذا الكيفية التي تمكن من عدم تعارض أهداف النظام

[1] إيمان يخلف، محمد طرشي وعزوز علي "نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية _اليات وتعديلات_" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع، العدد الثاني سنة 2017 ص308

[2] سلمان محمد حلو داود، البدران عبد الخالق ياسين زاير جاسم" الفروقات المهمة بين قوعد المحاسبة والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما" جامعة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 06 العدد 24 العراق، ماي 2009 ص 124

[3] Tayeb Ziytouni « comptabilité des sociétés » Berti édition Alger 2003 pag 19

المحاسبي المالي الذي يمثل في التعبير الصادق عن المعلومات المحاسبية وأهداف القواعد الجبائية التي تتمثل في الوعاء الضريبي.

وفي هذا الإطار تظهر الضرائب المؤجلة والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي والمستوحات من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (الضرائب المؤجلة)، بحيث يطبق هذا المعيار في المحاسبة على ضرائب الدخل، ويتناول هذا المعيار محاسبة آثار ونتائج الضرائب الحالية والمستقبلية بحيث يخص المعاملات والاحداث للفترة الحالية كالإسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة الميزانية، كما يتناول كل ضرائب الدخل شاملا جميع الضرائب المحلية والأجنبية المحجوزة عند المنبع والمفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، ويشمل كذلك ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المؤسسات التابعة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمؤسسة الام[1]، وهذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تنشأ بين هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، كما يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيفية تتم المحاسبة عن طريق التتبعات الجارية والمستقبلية للضريبة[2].

كما تعرف الضريبة المؤجلة على أنها مبلغ للضريبة على الأرباح قابلة للدفع أو قابلة للتحصيل خلال سنوات مستقبلية، وتهدف إلى تحديد ومعالجة الضريبة على أرباح الشركات النتيجة عن الدورة وما يتعلق بها من فروق مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يمكن استرجاعها أو دفعها في فترات مستقبلية وهي نوعان ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم.

[1] جمعة حميدات "خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT. عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين _ص 717

[2] بن عمر منصور " الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديلات قانون المالية 2010" دار هومة، الجزائر، 2011 ص 121

الفرع الأول: ضرائب مؤجلة أصول

الضرائب المؤجلة أصول تتمثل في المبلغ الضريبة التي ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة تحصيل وبعبارة التحصيل يعني أنها ستخفض من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع يتم الاستفادة من هذا الأصل على السنوات المسموح بها من طرف التشريع الجبائي والمقدرة بأربعة سنوات الموالية للعجز وتتعلق بما يلي:

_ الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، بحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة في المستقبل.

_ الخسائر القابلة للتدوير والاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة، أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية، وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على مستوى المؤسسة في المستقبل.

_ الخصومات الضريبية التي يمكن ترحلها واستفائها خلال الفترات اللاحقة، بحيث يحق للمؤسسة الاستفادة منها.

أولا: إثبات الضريبة المؤجلة أصول

توجد طريقتين لإثبات الضريبة المؤجلة أصول وهما:

1_ طريقة التأجيل (الدخل /حساب النتائج):

تحسب طريقة التأجيل الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي وبطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل على الفترة بناءا على الدخل المحاسبي،

في حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل على أنه نفقة مؤجلة، بحيث يكون مبلغ الضرائب الذي سوف تدفع أقل من مبلغ الضريبة المسجلة في الحسابات المحاسبة.[1]

2_ طريقة الالتزام (الميزانية):

وفقا لطريقة الالتزام لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحسب باعتباره حاصل جميع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية وقيمة الضريبة المؤجلة، حيث على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة والفروع والحصص في المشاريع المشتركة، إذا كانت القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل[2].

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة أصول:

يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول محاسبا وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين ح/133 (ضرائب مؤجلة على الأصول) كأصل في الميزانية والجانب الدائن كإيراد ح/692 (فرض ضريبة مؤجلة أصول) بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للخصم في الدورات المستقبلية، ويتم إعادة تقييمها عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروق الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق[3].

[1] حسوس صديق وشريط صلاح الدين " الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية 31(2) ص 389

[2] حسوس صديق وشريط صلاح الدين، مرجع سابق، ص 389_390

[3] **بن ربيع حنيفة**، حسياني عبد الحميد، وصالحي بلال "الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولي."المحمدية الجزائر منشورات كليك سنة 2013 ص 289

الفرع الثاني: ضريبة مؤجلة خصوم

الضريبة المؤجلة خصوم هي عبارة عن مبلغ الضريبة على النتيجة مستحقة الدفع خلال الدورات اللاحقة[1]، وكذلك تتمثل في مبلغ الأعباء الضريبة الناتجة عن الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي للأعباء والمنتجات واجبة السداد خلال الفترة اللاحقة[2].

ومن الأمثلة على ذلك أنه بعض النواتج (الإيرادات) التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما سنة (ن) ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة (ن+1)، فهذه النواتج تظهر في النتيجة الجبائية للسنة (ن) فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة (ن+1)، أي على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم أو التزام ضريبي مؤجل.

أولا: إثبات الضريبة المؤجلة خصوم

توجد طريقتين لإثبات الضريبة المؤجلة خصوم وهما:

1_ طريقة التأجيل (الدخل /حساب النتائج):

تحسب طريقة التأجيل الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي وبطريقة التأجيل تحدد نفقة ضريبة الدخل على الفترة بناءا على الدخل المحاسبي، في حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة، ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل على أنه نفقة مؤجلة، بحيث يكون مبلغ الضرائب الذي سوف تدفع أكبر من مبلغ الضريبة المسجلة في الحسابات المحاسبة[3].

[1] سفير محمد " دروس حول مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية " ملخص موجه للسنة الأولى ماستر ص 36

[2] حسوس صديق وشريط صلاح الدين " الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي " مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية _ دراسات اقتصادية _31 (2) ص 388

[3] حسوس صديق وشريط صلاح الدين " الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية 31(2) ص 389

2_ طريقة الالتزام (الميزانية):

وفقا لطريقة الالتزام لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب أن تحسب باعتباره حاصل جميع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية وقيمة الضريبة المؤجلة، حيث على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بكافة الاختلافات المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشأة التابعة والفروع والحصص في المشاريع المشتركة، إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل[1].

ثانيا: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة خصوم:

يتم تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم محاسبا وفق حسابات النظام المحاسبي المالي في الجانب الدائن ح/134 (ضرائب مؤجلة على الخصوم) كأصل في الميزانية والجانب المدين ح/693 (فرض ضريبة مؤجلة خصوم) بالنسبة إلى مبالغ الضريبة على النتائج القابلة للسداد في الدورات المستقبلية، ويتم إعادة تقييمها عند إنجاز الأصل أو تسوية الخصم المعني بالفروق الزمنية بين القيمة المحاسبية والقاعدة الجبائية بعكس القيد السابق[2].

[1] حسوس صديق وشريط صلاح الدين، مرجع سابق، ص 389_390

[2] **بن ربيع حنيفة**، حسياني عبد الحميد، وصالحي بلال "الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولي."المحمدية الجزائر منشورات كليك سنة 2013 ص 289

خلاصة الفصل:

إن الإصلاح الجبائي لأي دولة هو جزء من سياستها الجبائية أو الضريبية والذي يعد إحدى مكونات السياسة المالية للبلاد، ولتصميم نظام جبائي ناجح أمر في غاية الأهمية حيث تتدخل فيه عوامل كثيرة، كما يستلزم ذلك مراعاة الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية لمجتمع ما.

وعموما فالنظام الجبائي هو مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحددها الدولة والرامية إلى تحصيل إيرادات مالية، ويكون ذلك بداية من الربط والتشريع إلى التحصيل.

أما النظام المحاسبي المالي الذي عكفت عليه وزارة المالية من خلال إصدار القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 الذي شهد عدة نقائص وأصبح بعيد عن القواعد المحاسبية الدولية والذي لا يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم.

كما عرف النظام المحاسبي المالي تغيرا حقيقا في الثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبكل شفافية.

إلا أن العلاقة بين القوانين الجبائية الجزائرية والقواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي عرفت فجوى تحتم النظر في هذه العلاقة، وذلك عن طريق إصلاحات جبائية تتلاءم مع القواعد المحاسبية من أجل تطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي وبالتالي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لإعطاء صورة صادقة عن المؤسسات الجزائرية وتكيفها مع المعطيات الجديدة وتقييم وضعها مع المؤسسات الأخرى، مع إظهار قدرتها التنافسية بوضوح وكذا جلب المستثمرين الأجانب لتطوير الاقتصاد الوطني.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

مقدمة الفصل:

نظرا لأهمية الجباية والمحاسبة تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الإصلاح الجبائي والنظام المحاسبي المالي، من خلال ذلك سيتجه البحث في هذا الفصل نحو مراحل حل هذه المشكلة من خلال استكشاف الأطر الفكرية في الدراسات السابقة المتخصصة في موضوع الإصلاح الجبائي وكذا النظام المحاسبي المالي،ولتحقيق هذا الغرض قسم هذا الفصل إلى مبحثين، حيث تناول المبحث الأول عرض وتحليل عدت دراسات محلية وأخرى أجنبية، ولقد تم عرض كل الدراسات في تسلسل زمني من الأقدم وصولا إلى أحدث دراسة حتى يتسنى لنا ملاحظة تطور الاهتمام بموضوع الدراسة في السنوات الأخيرة وذلك في مختلف الجوانب التي تناولتها هذه الدراسات وانصب اهتمام المبحث الثاني على مقارنة توضح محل الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

المبحث الأول: تلخيص وتحليل الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض الدراسات السابقة التي تطرق إليها الباحثون وهي عبارة عن مقالات علمية ومذكرات تخرج، كما ثم تفصيل وشرح إشكالية ونتائج كل دراسة.

1_ سهام كردودي " تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد الثالث (2012).

تناولت الباحثة في هذا الموضوع دراسة أوجه تأثير الجباية على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، بحيث تطرقت إلى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وتنظيم المحاسبة، وكذا التكلفة الجبائية الناتجة عن اختيار أنظمة الاخضاع الضريبي، مرورا بتحليل التأثير الجبائي للضرائب المؤجلة، كما تطرقت الباحثة إلى تحليل التأثير الجبائي على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات في ظل النظام المحاسبي المالي، ثم المعالجة الجبائية للوعاء الضريبي.

وفي الختام توصلت إلى أن دور الجباية في المؤسسات الاقتصادية لم يعد يقتصر على القياس الرقابة الجبائية فقط، وإنما إمتد ليشمل تحليل هذه المعاملات بصورة مالية وغير مالية وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها، وعليه فإن المعلومة المحاسبية والجبائية قد ازدادت أهميتها داخل الهيكل الإداري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما يعتبر التسيير الجيد للجباية ومراجعتها ومنحها بعدا جبائيا فعال كفيل بالتحكم في جانب هام من التكاليف

وتماشيا مع النظام المحاسبي المالي الذي يتأثر بالمنافع الاقتصادية، فالمعالجة الجبائية للنتيجة، الاهتلاكات والمؤونات بما فيها فائض القيمة مع إعادة تقييم الاستثمارات، ومع ظهور مصطلح الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي تؤثر على المخرجات الجبائية سواء على الأشخاص المعنويين أو الطبعيين.

فالمعالجة الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي يساهم في خلق القيمة سواء لدى المكلف بالضريبة أو مديرية الضرائب على حد السواء.

2_عبد الكريم فرحات وصالح مرازقة " إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر _ دراسة تحليلية_ "، مجلة العلوم الإنسانية عدد 42، مجلد ب، ديسمبر 2014.

تناولا البحثان في هذه الدراسة إشكالية التوافق بين قواعد النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، وذلك قصد توضيح العلاقة بين النظامين.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

هل النظام المحاسبي المالي في الجزائر منسجم منطقيا مع النظام الجبائي بحيث يمنع التضارب ويحقق التجانس ما بين البنية القانونية للنظام الجبائي والأساس الاقتصادي للنظام المحاسبي؟

وللإجابة على هذا التساؤل فقد تناول البحث المحاور التالية:

المحور الأول تناولا الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، حيث عرض بعض الاختلافات منها إطفاء المصاريف الإعدادية وتاريخ إدخال الأصل في الضريبة كما تطرقا إلى كيفية معالجة عقود إيجار التمويل وكذا نفقات البحث والتنمية والعناصر ذات القيمة المنخفضة مع إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم إلخ...، أما المحور الثاني فقد تناولا الإجراءات والقواعد الجبائية المرافقة للنظام المحاسبي المالي، بحيث تطرقا في هذا المحور إلى أهم التعديلات التي جاء بها قانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية لسنة 2010، أما المحور الثالث فقد تناولا التدابير المقترحة لجعل النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي منسجمين، حيث تطرقا إلى التمييز بين التثبيتات والأعباء وكذا طرق حساب الاهتلاك واعتماد الأصول المركبة وتغيير تكلفة التثبيتات بالإضافة إلى إدراج القيمة العادلة كطريقة للتقييم.

وفي الختام توصلا البحثان إلى أن القواعد الجبائية تقف عائق أمام تطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي، ويجب على النظام الجبائي الحالي مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وبهدف تكييفهما مع المستجدات والتغيرات المستوحاة من المعايير المحاسبة الدولية، حيث كان لزما على الإدارة الجبائية اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة مستقبلا في إطار الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على حصيلة الإيرادات الضريبية.

3_منصور بن عمارة " تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي" مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد الثاني (2014).

تناول الباحث في هذا الموضوع العلاقة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي، بحيث تبين له أن النظام الجبائي الجزائري له أهمية بالغة إذ يعتبر من الأنظمة الحساسة التي لها تأثير قوي في العديد من المجالات لا سيما منها المحاسبية، والتي يجب أن تولها الدولة عناية كبيرة خاصة بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، فقد كان النظام الجبائي سابقا هو المصدر الوحيد والاساسي الذي تعتمده عليه المؤسسات في تحديد النتيجة المحاسبية، لكن النظام المحاسبي المالي يمتاز حاليا بالاستقلالية التامة عن النظام الجبائي، إذ أصبحت القواعد المحاسبية المطبقة لتحديد النتيجة المحاسبية تحكمها مبادئ وقوانين القانونٍ قم 11/07 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74.

وكخلاصة توصلا لها الباحث، أن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي ينتج عنه تأثيرات على جوانب عدة مرتبطة بالمحاسبة خاصة النظام الجبائي، والذي ينغي تكييفه مع النظام المحاسبي المالي لتسهيل تطبيق هذا الأخير، ورغم بعض التعديلات التي قامت الدولة بتقديمها في القوانين المالية، إلا أن هذه التعديلات مست فقط بعض الممارسات المحاسبية البسيطة وبعض التصريحات الجبائية، ولم تمس العناصر الأساسية التي تدخل ضمن عناصر تحديد النتيجة الجبائية والتي يوجد فيها اختلاف كبير بين المعالجة المحاسبية والجبائية، وهذه الاختلافات ينجم عنها فروقات كبيرة والتي يتطلب بذل جهود مضنية من أجل أخدها بعين الاعتبار والعمل على حلها وتجاوزها من أجل تمكين المؤسسات من تسديد التزاماتها الجبائية.

4_ **بن توتة قندز وحكيم براضية** " دراسة تحليلية لمدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي" مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن عشر، ديسمبر 2015.

تناول الباحثان في هذا الموضوع مدى مسايرة وتوافق النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال التعرف على استحداثات النظام المحاسبي المالي وخصوصا تلك التي لها تأثير كبير على النظام الجبائي، بالإضافة إلى أهم التدابير الجبائية التي جاءت بها قوانين المالية التي تتماشى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي.

ولمعالجة هذا البحث طرح الباحثان الإشكالية التالية:

ما مدى مسايرة النظام الجبائي الجزائري للنظام المحاسبي المالي؟ وفيما تتمثل تحديات ذلك؟

وللإجابة على الإشكالية والاحاطة بجوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاث محاور رئيسية، بحيث تطرق في المحور الأول إلى التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي، بينما خصص المحور الثاني للتدابير الجبائية المتخذة لمرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي، أما المحور الثالث تناول فيه التدابير المقترحة لإحداث الانسجام بين النظامين.

وفي الختام توصل الباحثان إلى أن التغيرات الواردة في عناصر الميزانية وحساب النتائج والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي ولها انعكاسات على النتيجة الجبائية، كان لزاما على

الإدارة الجبائية أن تساير هذه التغيرات من خلال إصدار بعض النصوص المرافقة للنظام المحاسبي المالي بما تتطلبه الحالة الراهنة.

كما توصل إلى النتائج التالية:

_ غياب تعاريف دقيقة للتثبيتات العينية والمعنوية من منظور جبائي.

_ إغفال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات واقتصر على فوائض القيمة فقط.

_ الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ناتج عن فروقات دائمة وأخرى مؤقتة.

_ إدراج خانة متعلقة بمعطيات السنة الماضية في الكشوف المالية والقوائم الجبائية الرئيسية الثبوتية للسنة المالية.

_ يتأكد ويتعزز الارتباط بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي من خلال وضعهما تحث سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية، حيث تخص المديرية العامة للضرائب في تسيير الجباية، ويخص المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم المحاسبة من أجل تسهيل عملية التكييف والانسجام.

_ يعتبر القانون الجبائي العامل الرئيسي إن لم نقل الوحيد في التزام المؤسسات بمسك محاسبة وإعداد الكشوف المالية التي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية.

_ حسب الدراسة لمحتوى النظام المحاسبي المالي فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية التحكم وتحليل القوائم الجبائية الجديدة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

5_ **نبيل قطاف وبشير بن عيشي** " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد السادس، العدد الاول (2015).

تناولا البحثان من خلال هذه الدراسة الصعوبات والتحديات التي واجهة النظام المحاسبي المالي خاصة التحديات الجبائية لكون الجزائر كغيرها من الدول تعتمد في تحديدها للضرائب على الأرباح الناتجة عن المحاسبة، بحيث تطرقا إلى طرح الإشكالية التالية:

" **ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي على النظام الجبائي والجهود المبذولة للتكيف بينهما**"

وللإجابة عن هذا التساؤل قسما البحث إلى أربعة محاور رئيسية حيث تناولا في المحور الأول النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات، بحيث تطرقا في هذا المحور إلى دوافع الإصلاح الضريبي وكذا هيكل النظام الجبائي في ظل الاصلاحات، أما المحور الثاني تناولا فيه النظام المحاسبي المالي وأهمية تطبيقه، بحيث أعطا لمحة عن التطور التاريخي للمحاسبة وكذا الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وأهمية تطبيق هذا الأخير، أما في ما يخص المحور الثالث فتناولا فيه الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، بحيث تطرقا إلى أهم الاختلافات التي بينهما مثل الاهتلاكات، الايجار التمويلي وتكاليف الاقتراض بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير، وكذا تاريخ إدخال الأصل في الميزانية والتغيرات في طرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء وإعادة تقييم الأصول الثابتة

بالقيمة العادلة مع كيفية حساب القيمة الضائعة للأصل، أما المحور الرابع تحدثا عن الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، بحيث تطرقا إلى قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 لما جاء به من تعديلات لتكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.

وفي الختام قاما البحثان بإعطاء بعض الاستنتاجات وهي كالتالي:

_ وجود اختلافات كثيرة بين المفاهيم الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية فيما يخص قواعد التقييم وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان.

_ مازالت التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد المحاسبية.

_ بذل وزارة المالية جهود معتبرة للتقليل من الاختلافات وتكييف القواعد الجبائية مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

مع طرح بعض التوصيات مثل:

_ ضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول في تطبيق المعايير المحاسبية وكيفية معالجتها لمختلف أثارها الجبائية.

_ ضرورة التعاون بين وزارة المالية ومهني المحاسبة لدراسة ومتابعة الأثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي والتقليل من الأثار الغير المرغوب فيها...إلخ.

6_ **ناصر مراد** " واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي " مجلة دراسات جبائية المجلد الخامس، العدد الأول (2016).

تناول الباحث في هذا الموضوع مدى توافق النظام الضريبي الجزائري مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إبراز أوجه الاختلاف ما بين النظاميين، وكذا الجهود المبذولة في سياق انسجام النظاميين الضريبي والمحاسبي مع تقديم بعض الحلول المقترحة.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الاشكالية التالية:

ما هو واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي، وما هي الإجراءات اللازمة لانسجام النظاميين؟

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى تلاث محاور رئيسية، حيث تناول في المحور الأول أوجه الاختلاف ما بين النظام المحاسبي المالي مع النظام الضريبي، أما المحور الثاني تطرف فيه إلى الجهود المبذولة في سياق انسجام النظام الضريبي مع النظام المحاسبي المالي، وفي المحور الثالث قدم الحلول المقترحة لإحداث انسجام بين النظاميين الضريبي والمحاسبي.

وفي الختام توصل الباحث إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية نتج عنها تأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على المبادئ المخطط الوطني للمحاسبة، خاصة في مجال الجبائي، المؤسسات ومهنة المحاسبة، والتي ينبغي تكييفها لتكون مهيأة بما يسمح بانسجام البيئة المحاسبية مع النظام الجبائي.

7_ فاطمة بودرة وعبيرات مقدم " أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر " مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية المجلد العاشر، العدد لثاني (2016).

تناولا البحثان في هذه الدراسة عن مدى توافق قواعد ومبادئ وإجراءات النظام المحاسبي المالي مع قواعد ومبادئ النظام الجبائي المعمول به، وذلك قصد تحقق من التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة من أجل أن تكون رقابة جبائية قوية وصادقة.

ولمعالجة هذا البحث طرحت الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر؟

كما وضع فرضيات التالية:

_ تعتبر الرقابة الجبائية من أهم إجراءات النظام الجبائي حيث يسعى من خلالها اكتشاف التهرب الضريبي والحد منه.

_ نظام الرقابة الجبائية نظام فعال يحقق أهدفه ويتمتع بالاستمرارية.

_ أحدث تطبيق النظام المحاسبي المالي فروقات بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية.

_ لاختلاف النظامين المحاسبي والجبائي أثر إجابي على فعالية الرقابة الجبائية.

وللإجابة عن الإشكالية ومعالجة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى أربع محاور رئيسية، حيث تطرقا في المحور الأول إلى مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي وكذا النظام الجبائي بالإضافة إلى الرقابة الجباية والتهرب الضريبي، أما المحور الثاني ثم تشخيص فعالية الرقابة الجبائية، والمحور الثالث تطرقا إلى أهم الفروقات بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، أما المحور الرابع فقد تم دراسة أثر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على الرقابة الجبائية.

وفي الختام توصلا أن التوافق والتطابق بين الربح المحاسبي والضريبي من شأنه العمل على اختفاء الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، والتقليل من التهرب الضريبي وذلك من خلال أخذ النظام الضريبي بمبادئ النظام المحاسبي المالي.

ومن أجل زيادة فعالية الرقابة الجبائية واستغلال تطبيق النظام المحاسبي المالي أوصى ب:

_ التكوين المستمر لأعوان الإدارة الجبائية والاطلاع على مستجدات الحاصلة فيما يخص الرقابة الجبائية.

_ إطلاع الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية على النظام المحاسبي المالي وفهم جميع المستجدات التي جاء بها وكيفية العمل بها.

_ يجب أن تكون مرونة في قواعد النظام الجبائي لتتماشى مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

_ ينبغي إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية لا سيما المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، وإلغاء بعض المواد كالمادة 141 التي تنص على أن على المؤسسات احترام القانون الجبائي مع مراعاة عدم تعارضها مع النظام المحاسبي المالي.

_ ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع المستجدات الحاصلة، وتبني معايير دولية تتوافق مع البيئة الجزائرية.

8_ بلخير بكاري وخضير خبيطي " العلاقة المحاسبية الضريبية بين النظرية وواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية _ دراسة حالة عينة من المؤسسة الاقتصادية لسنة 2014" مجلة الباحث، عدد 16 (2016).

تناول الباحثان في هذه الدراسة موضوع إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية، وذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لمدى تقيدها بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، التي تعتبر وسيلة لتجسيد الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

ولمعالجة هذا الموضوع طرحت الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تتقيد المؤسسات الاقتصادية في الجزائرية بمعالجة الضرائب المؤجلة في ظل مشكلات التطبيق؟

وللإجابة على هذا التساؤل تطرق الباحثان إلى أربع محاور رئيسية، حيث تطرق في المحور الأول إلى الضرائب المؤجلة أصول والمحور الثاني إلى الضرائب المؤجلة خصوم، أما

المحور الثالث تطرق إلى الضرائب الجارية والضرائب المستحقة، والمحور الرابع إلى الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة.

وفي الختام توصل الباحثان إلى عدة نتائج منها ما يلي:

_ هناك تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية.

_ إعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية بما يسمح بمتابعة الضرائب المؤجلة والقيام بالعمليات الضرورية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

_ هناك غموض في طريقة حساب النتيجة الضريبية انطلاقا من الجدول رقم 09 خاصة في ظل وجود فروقات مؤقتة.

_ هناك تعود على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة في ظل المخطط المحاسبي الوطني.

كما قدم الباحثان عدة توصيات منها ما يلي:

_ عقد دورات تكوينية متخصصة لفائدة المحاسبين حول متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12IAS) من جهة، وإبراز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

_ مشاركة الخبراء والمتخصصين في المجالي المحاسبي والضريبي في وضع القوانين الضريبية للحد من القوانين المؤقتة.

_ تكييف بعض القواعد الضريبية للتقليل قدر الإمكان من الاختلافات المؤقتة، وبالتالي تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي.

_ عقد دورات تكوينية لموظفي مصلحة الضرائب هدفها ترسيخ الثقافة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

9_ حسوس صديق وشريط صلاح الدين "الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية_ دراسات اقتصادية_ المجلد العاشر، العدد الأول (2016).

تناول البحثان في هذه الدراسة مشكل المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسات الفردية والناتجة عن الفروقات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتي تعبر عن المفهوم الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال التعريف بالضريبة المؤجلة ومختلف طرق إثباتها وقياسها محاسبيا حسب ما تنص عليه قوانين النظام المحاسبي المالي.

ولمعالجة هذا الموضوع طرح الباحثان الإشكالية التالية:

ما مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على معالجة الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري؟

كما طرح الفرضيات التالية:

_ النظام المحاسبي المالي لا يتعارض مع مبادئ المحاسبية الدولية فيما يخص اثبات وقياس الضرائب المؤجلة.

_ النظام المحاسبي المالي لا يتعارض مع نصوص التشريع الضريبي الجزائري ويتيح معالجة الفروق المؤقتة.

كما اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، وذلك وفقا لطبيعة الدراسة التي من خلالها تم التطرق إلى الجوانب النظرية المرتبطة بالفرق بين كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي، والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي.

وللإجابة عن الإشكالية ودراسة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى تلاث محاور رئيسية تتمثل، في المحور الأول الذي من خلاله تم التطرق إلى تحديد الربح المحاسبي حسب كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، أما المحور الثاني فقد تطرقا إلى قياس واثبات الضريبة المؤجلة، أما المحور الثالث تطرق فيه إلى القياس والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية.

وفي الختام توصل الباحثان إلى أن الاختلاف القائم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري هو الأساس في الاختلاف كل من الربح المحاسبي والربح المعد للأغراض الضريبية، كما ينتج عن هذا الاختلاف فروق دائمة وأخرى مؤقتة، بحيث هذه الأخيرة تشكل حدث منشئ للضريبة المؤجلة.

كما توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

_ الاختلاف الموجود بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية وبين النصوص والقوانين التي ينظمها النظام الضريبي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، تنتج نوعان من الفروقات الدائمة والمؤقتة.

_ الاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي يعتبر أهم عنصر منشئ للضريبة المؤجلة في المنشئات الفردية.

_ ينتج عن الفروقات المؤقتة اختلاف بين الوعاء الضريبي المعتمد جبائيا في سداد مصروف الضريبة والوعاء المثبت محاسبيا في سنة السداد أو سنوات لاحقة.

_ الضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وإنما يتعلق بدورات مالية مستقبلية.

_ تعتبر كل من الاهتلاكات، مؤونات الأعباء، خسائر والاعباء الضريبة المرحلة وفارق إعادة التقدير، إعانات الاستغلال والفوائد المستحقة من أهم النقاط المثيرة للاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي، وبالتالي اهم النقاط المشكلة للحدث المنشئ للضريبة المؤجلة.

_ توجد طريقتين لإثبات وقياس الضريبة المؤجلة وهما طريقة الميزانية وجدول حساب النتيجة، إلا أن النظام المحاسبي المالي يقر بطريقة الميزانية فقط وهي الطريقة المنصوص عليها من قبل المعايير المحاسبية الدولية.

10_نعيجي عبد الكريم "مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات" أطروحة دكتورة، جامعة أبي بكر بلقايد _تلمسان_ 2016_2017.

تطرقا الطالب في هذه المذكرة إلى التعرف على مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر، وذلك من أجل الالمام بمختلف المعطيات حول نجاعة إصلاح النظام المحاسبي المالي الجزائري وتحديد العناصر التي تبرز نجاعته.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر؟

كما طرح الفرضيات التالية:

_ أدت الإصلاحات الجذرية في المنظومة المحاسبية المتبناة في الجزائر إلى تغطية القصور في المخطط المحاسبي الوطني وتلبية حاجات المستخدمين، وزادت من حرية التجارة وانتقال رؤوس الأموال.... إلخ.

_ فرضت عوامل عديدة من بينها أساس الانفتاح الاقتصادي وتعقد النظام الجبائي وقلة إيراداته إلى إصلاح النظام الجبائي.

_ إن التشريع الجبائي الجزائري يشجع على تكوين مجمع الشركات وهذا عن طريق منحه نظام جبائي امتيازي.

وللإجابة عن الإشكالية واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي والذي قسمت بموجبه هذه الدراسة إلى قسمين، نظري يطلع على مختلف المصادر المتعلقة بالدراسة، وأخر تطبيقي يعتمد على التحليل بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لنتائج استبيان وزعت على عينة ذات صلة بالموضوع.

وفي الختام توصل الطالب إلى النتائج التالية وسنذكر بعضها:

_ هنالك تحديات ومعوقات تواجه عملية التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي مثل ضعف نشاط السوق المالي.

_ ضعف التأهيل المحاسبي ويرجع ذلك حسب أراء الباحثين إلى قصر المدة المخصصة لإعادة تأهيل القائمين على مهنة المحاسبة والجباية.

_ عدم تماشي القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي والقانون التجاري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي.

_ النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية المصاغة على أساس خصائص الدول المتقدمة وهذا الامر يحصر عملية الالتزام على مواضيع محدودة.

_ الإصلاح الجبائي التي أقدمت عليه الجزائر كان هدفها تسليط الإجراءات الجبائية حتى تسمح للمتعاملين الجبائيين (الإدارة، الجبائية، المكلفين) من استيعابها، إلا أنها لم تصل إلى مبتغاها.

_ المستوى الحالي للإدارة الجبائية من حيث الموارد البشرية لا يسمح بتسيير السياسة الجبائية، حيث إهتم المشرع بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن ينفذ هذه الإصلاحات.

_ يعتبر التجميع المحاسبي في الجزائر ظاهرة حديثة المنشأ، والتي تترجم واقع الاقتصاد الجزائري الذي لايزال يشهد مرحلة التأقلم مع متطلبات العولمة، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة مجمع الشركات إلا حديثا أين ألزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للادخار أو المسعرة في البورصة بإعداد القوائم المالية المجمعة ونشرها.

11_ ايمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز على " نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (أليات وتعديلات) " مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع، العدد الثاني (2017).

تناول الباحثون في هذا الموضوع الاختلافات الواقعة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي والذي يظهر في الفرق بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، بحيث توجد هناك تعديلات يعتمدها النظام الجبائي لمعالجة النتيجة المحاسبية التي يتوصل إليها عن طريق اتباع مفاهيم وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، والذي من خلاله يتم تسجيل جميع العمليات بما فيها جميع أعباء وإيرادات الدورة المحاسبية وفق ما أتت به معايير المحاسبية الدولية والتي تختلف عن القواعد والنصوص الجبائية.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما هي التعديلات الواجب إدخالها على النتيجة المحاسبية للوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة؟

كما قام بوضع الفرضية التالية:

_ لا تعتبر النتيجة المحاسبية التي تظهر في الكشوف المالية في شكل مخرجات للنظام المحاسبي المالي، الربح الذي يعتمد عليه النظام الجبائي في تحديد مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع.

وللإجابة على الإشكالية واختبار الفرضية قام الباحثون باتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم التي تخص طريقة شرح نظرة النظام الجبائي للنتيجة المحاسبية.

كما قسما هذا البحث إلى ثلاث محاور رئيسية، حيث تناول في المحور الأول مراحل تحديد النتيجة الجبائية، أما المحور الثاني تطرقا فيه إلى عوامل وأسباب الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، اما المحور الثالث عالج فيه أوجه الاختلاف بين قواعد النظام الجبائي الجزائري وقواعد النظام المحاسبي المالي.

وفي الختام توصل الباحثون إلى النتائج التالية:

_ ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس كل منهما وإلى أهداف كل منهما أيضا.

_ أي تعديلات في النتيجة المحاسبية ستؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للتشريعات والقوانين الجبائية.

_ تتمثل التعديلات المتبعة للوصول للنتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة في تسويات خارج المحاسبة باتباع التشريعات والقوانين الجبائية.

_ يستفيد النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظام المحاسبي المالي، والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية والنتائج المعروضة في الكشوف المالية في عملية تحديد النتيجة الجبائية.

_ النظام الجبائي الجزائري لا يستخدم النتائج المعروضة في الكشوف المالية مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة.

_ تحدد النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية سواء كانت ربح أو خسارة مضافا إليها الاسترادات مخصوما منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة.

_ إن الانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات معينة كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية، لكنها غير مقبولة جبائيا أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب اعفائها.

12_ **ايمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي** " الفجوة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر" مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثاني عشر (2017).

تناول الباحثون في هذه الدراسة أهم المشاكل القائمة بين المحاسبة والضريبة والتي تحدد العلاقة بينهما، ويظهر هذا من خلال الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في الجزائر، وذلك راجع للفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث انه للوصول لهذا الأخير توجد تعديلات يعتمدها النظام الضريبي لمعالجة النتيجة المحاسبية التي يتوصل إليها بإتباع مفاهيم وقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي.

ولمعالجة هذا الموضوع طرح الباحثون الإشكالية التالية:

إلى أي مدى وصلت الفجوة التي تظهر طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر؟

وكان هدف من هذا البحث هو التعرف على طبيعة العلاقة القائمة بين المحاسبة والضريبة في الجزائر، من خلال إظهار الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي، بحيث اتبع الباحثون المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم التي تخص مجمل التعاريف والتوضيحات التي تظهر العلاقة بين المحاسبة والضريبة.

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيم البحث إلى أربع محاور رئيسية، حيث تطرق في المحور الأول إلى المحاسبة والضريبة علاقة اتصال أم انفصال، أما المحور الثاني فقد تطرق إلى الاختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي الجزائري، كما تطرق في المحور الثالث إلى الاختلاف بين الربح الضريبي عن الربح المحاسبي حسب النظام

الضريبي الجزائري، أما المحور الرابع فقد عالج العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

وفي الختام توصل الباحثون إلى أن الفروقات المتباينة التي تظهر في الفجوة بين قواعد النظام الضريبي وقواعد النظام المحاسبي المالي ما هي إلا انعكاس للاختلاف القائم بين النظامين من جهة وتعارض أهداف كل منهما من جهة أخرى، وهذا التعارض يؤدي إلى وجود اختلافات بين الربح المحاسبي المعد وفق النظام المحاسبي المالي، والربح الضريبي الذي تم الوصول إليه بتطبيق أحكام النظام الضريبي الجزائري.

كما توصل إلى عدة نتائج نذكر البعض منها:

_ ينشأ الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية بسبب وجود اختلاف بين الأسس التي تحكم قياس وأهداف كل منهما.

_ النظام الضريبي لا يستخدم النتائج المعروضة في القوائم المالية مباشرة، إلا بعد أن يجري عليها التسويات والتعديلات الضرورية وذلك من أجل الوصول إلى تحديد الربح الضريبي.

_ تحدد النتيجة الضريبية من خلال النتيجة المحاسبية سواء كانت ربحا او خسارة مضافا إليها الاستردادات مخصوم منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة.

كما قدم الباحثون توصيات بهدف تضييق الفجوة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، يجب الاخذ بعين الاعتبار المستجدات الحاصلة في النظام المحاسبي المالي من طرف النظام الضريبي والتكيف معها.

13_ صديق حسوس " تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري_ دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية_"، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، السنة الجامعية 2017_2018.

تناول الباحث في هذا الموضوع مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الجبائي، وذلك من أجل ابراز مدى اختلاف مبادئ النظام المحاسبي المالي مع نصوص التشريع الضريبي في الجزائر والذي يؤدي إلى اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي قبل الضرائب.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الضريبي الجزائري؟

وللإجاب على الإشكالية تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الاستنباطي وذلك في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي اعتمد الباحث على الأسلوب الإحصائي التحليلي، كما قسم البحث إلى أربع فصول ، حيث تطرق في الفصل الأول إلى مدخل مفاهيمي حول IAS12 ، النظام المحاسبي المالي والنظام الضريبي الجزائري، أما الفصل الثاني تطرق فيه إلى الضرائب المؤجلة بين النظامين المحاسبي والضريبي، وفي الفصل الثالث تم دراسة الإفصاح عن الضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، كما تم دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك في الفصل الرابع.

وفي الختام توصل الباحث إلى أن الاختلاف الموجود بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي المتعلق بقياس وتحديد النتيجة المحاسبية، وبين النصوص والقوانين التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة ينتج عنها نوعين من الفروق، فروق دائمة تنشأ عن الفترة المالية ولا تنعكس آثارها في الفترات المالية التالية، كما يمكن تداركها من خلال نفس السنة المالية عبر الاسترجاعات والاستردادات لبعض الأعباء والنواتج، وكذلك فروقات مؤقتة ينعكس أثارها على الفترات المالية اللاحقة، حيث ينشأ عنها ضرائب مؤجلة في شكل زيادة أو تخفيف مقدار الضرائب حيث أن تأثير هذا الفرق لا ينحصر فقط في قائمة حساب النتيجة بل يمتد إلى قائمة الميزانية في شكل ضرائب مؤجلة مستحقة الدفع(خصوم) أو ضرائب مؤجلة يتم استردادها(أصول).

14_ قدوري عمار وبن عواق العربي " المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي" مجلة دراسات جبائية، العدد الثاني عشر، جوان 2018.

تناول البحثان في هذه الدراسة الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبة، بحيث يرجع هذا الاختلاف بين النتيجتين إلى الاستقلالية بين النظام المحاسبي المالي الذي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية للقوائم المالية، أما النظام الجبائي الجزائري يسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة.

ولمعالجة هذا الموضوع طرح البحثان الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير المعالجة الجبائية على النتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي؟

كما طرح الفرضيات التالية:

_ تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية في الجزائر عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير الدولية المحاسبية والتقارير المالية.

_تختلف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تحدد اعتمادا على أعمال نهاية الدورة والقوائم المالية للمؤسسة، في حين أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المعدلة وفق قوانين جبائية.

_ يؤدي عدم التوافق بين النتيجتين إلى ظهور فروقات وتؤثر على الوعاء الضريبي لحساب الضريبة المستحقة من جهة، وفوارق أخرى ينعكس تأثيرها على فترات لاحقة حيث ينشأ عنها ما يسمى بالضرائب المؤجلة من جهة أخرى.

وللإجابة عن الإشكالية وصحة الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة محاور، حيث قدم في المحور الأول عرض للنظام المحاسبي المالي وتأثره بقواعد النظام الجبائي الجزائري، أما المحور الثاني فقد قدم فيه النظام الجبائي، أما المحور الثالث تطرق فيه إلى العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

وفي الختام توصل البحثان إلى أن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية راجع إلى الاختلافات بين النصوص الجبائية وقواعد النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يؤثر على

الضريبة على الأرباح التي أصبحت تلقى اهتماما كبيرا من طرف المؤسسات وجميع المتعاملين نظرا لثقل تكلفتها وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسات.

كما توصل إلى النتائج التالية:

_ استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، يؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

_ يتم توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في النموذج "09" جدول تحديد النتيجة الجبائية.

_ تنشأ غالب الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة عن الفروقات المؤقتة نتيجة الاختلاف بين القيمة الجبائية والقواعد المحاسبية للأصول والالتزامات.

15_ دراجي عيسى وقندز بن توتة " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 –الضرائب المؤجلة" مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد12، العدد3 (2018).

تناول البحثان من خلال هذا البحث كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية مرتكزين على العنصر الأساسي للنظام الاقتصادي الا وهو الربح، بحيث تعتبر أن المنتوجات والأعباء المسجلة محاسبيا ليست بالضرورة خاضعة كلها للضريبة، بحيث تتم التسويات والتعديلات على أساس ما ورد في القواعد الجبائية التي من خلالها تحدد فيما إذا

كانت الأعباء قابلة للخصم كليا أو جزئيا أو غير قابلة للخصم نهائيا من أجل تحديد النتيجة الجبائية، وهي في الأخير لا تمثل إلا نتيجة محاسبية معدلة أو مصححة.

ولمعالجة هذا الموضوع طرحا الإشكالية التالية:

ماهي المراحل المتبعة في الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي للمعيار رقم 12 الضرائب على الدخلias؟

كان الهدف من هذا البحث هو تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، وأسباب الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية بغية تجاوزها لإحداث الانسجام والتوافق بين القواعد المحاسبية والجبائية، وكذلك تقليص الفروقات والمعالجات المتبعة عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

ولمعالجة البحث والاجابة على الإشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي في غرض مختلف جوانب البحث النظري، واعتمادا على أداة التحليل عند تطرق لمراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجباية.

كما تم تقسيم البحث إلى ثلاث محاور رئيسية حيث تطرق في المحور الأول إلى الأعباء غير القابلة للخصم والمعاد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة، أما المحور الثاني فتطرقا إلى المنتجات غير الخاضعة للضريبة والمعاد طرحها من الربح الخاضع للضريبة، وفي المحور الثالث تطرقا إلى تحديد النتيجة الجبائية.

وفي الختام توصل الباحثان إلى عدة نتائج نذكر البعض منها:

_غياب تعاريف دقيقة للتثبيتات العينية والمعنوية من منظور جبائي لا يساعد على التميز بين المصاريف التثبيثات بالإضافة إلى عدم تفصيل وتحليل النظام الجبائي للمصاريف العامة حيث يسودها الغموض والشمولية.

_ إغفال القوانين الجباية التطرق لنواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات واقتصر فقط على فوائض القيمة.

_ الاختلافات بين القواعد المحاسبة والقواعد الجبائية الناتجة عن فروقات دائمة وأخرى مؤقتة.

_ التسويات التي تتم عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تمثل مجموعة من التصحيحات والتي تتم خارج إطار المحاسبة.

16_ زلاطو نعيمة" مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية " مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث (جوان 2018).

تطرقت الباحثة في هذا الموضوع إلى مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسات المحاسبية الجديدة، وكيفية تكييف القواعد أو القوانين الجبائية مع الممارسات المحاسبية الجديدة، وذلك بتحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية بهدف الوصول إلى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية لدى المؤسسات والأسواق المالية.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسات المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة والوصول إلى التنمية الاقتصادية؟

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى أربع محاور لرئيسية، بحيث تم التطرق في المحور الأول إلى العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية، أما المحور الثاني تطرق فيه إلى علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي، تم عرج في المحور الثالث على مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة، والمحور الرابع تطرق إلى دور الجباية كوسيلة تمويلية للتنمية الاقتصادية وزيادة الاستثمارات.

وفي الختام توصلت الباحثة إلى أن المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة فرضت عدة ضغوطات، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات ومن بينها تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد(IFRS)، هذا النظام الذي يوحد المعايير المالية والمحاسبية على مستوى العالم بين المؤسسات الاقتصادية، لكن بعد تشخيص واقع الاقتصاد الوطني ومؤسساته وجد من الصعب تطبيق النظام المحاسبي المالي، من دون المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي والتدريجي للنظام الحالي والادخال التدرجي للنظام الجديد، كما يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاجا للتوجه نحوى عولمة الممارسات المحاسبية من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية، كما يعتبر قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني.

وعليه يتطلب تطبيق جملة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها أن تضمن الانتقال الجيد من النظام المحاسبي القديم إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، وتعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الأول لهذه الإصلاحات، وذلك تلبية لاحتياجات المستثمرين المحليين والأجانب من خلال تزويدهم بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق.

17_ سحنون أسامة وبن ربيع حنفية " واقع المحاسبة عن التثبيثات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي" مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الأول (2019).

تناول الباحثان في هذا الموضوع مدى الاستجابة للنظام المحاسبي المالي في ظل الاختلاف القائم مع النظام الجبائي والكشف عن درجة وأثر الاختلاف بين النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيثات المادية، وذلك بإجراء دراسة مقارنة بين النصوص القانونية التي تحكم كل نظام.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما مدى درجة وأثر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في المحاسبة عن التثبيثات المادية؟

كما وضع الفرضية التالية:

_ يوجد تناقض كبير بين مبادئ النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيثات المادية الامر الذي يولد فروقات مؤقتة أو دائمة.

لإجابة عن الإشكالية واختبار الفرضية تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج المقارن، كما قسم هذا البحث إلى محورين رئيسين نظري وتطبيقي، حيث تطرق في المحور الأول إلى تشخيص العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وكذا نظرة النظام المحاسبي للتثبيتات المادية، ودراسة قانونية تحليلية لأوجه التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في المحاسبة عن التثبيثات المادية، اما المحور الثاني تطرق فيه إلى دراسة حالة شركة الانابيب وعتاد السقي بالرش (IRRAGRIS).

وفي الختام توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

_ بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي هما نظامان من نفس التشريع ويخضعان لسلطة واحدة، إلا أنهما خطان متوازيان لا يلتقيان بسبب وجود اختلافات جوهرية بين الأسس والمبادئ التي تحكم قياس كل منهما إضافة إلى اختلاف الأهداف المسطرة لكل منهما.

_ إن التدابير التي اتخذتها وزارة المالية في قوانين المالية السنوية والتكميلية لم تتمكن من إرساء نظام جبائي متجانس مع التحولات والتغيرات الحاصلة في البيئة الجزائرية.

_ ترتكز أوجه التباين بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في مجال محاسبة التثبيثات المادية على خمسة نقاط رئيسية هي: تاريخ الاعتراف بالتثبيت وإدراجه في الميزانية، خسارة القيمة، القيمة العادلة، عقود الايجار التمويلي واهتلاك التثبيثات المادية.

_ تعتبر الاهتلاكات أوسع دائرة جدال بين النظامين.

_ لا تزال التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد المحاسبية.

_ ينتج عن الاختلاف القائم بين النظامين في مجال المحاسبة عن التثبيثات المادية فروقات مؤقتة وأخرى دائمة.

18_ مخلوفي عزوز" أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية على تحديد الوعاء الجبائي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني، اوت 2019.

تناول الباحث في هذه الدراسة تحليل العلاقة بين المحاسبة والجباية، في ظل فك الارتباط بينهما من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مطلع سنة 2010، حيت تطرق إلى طرح الإشكالية التالية " **ماهي أهم الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثرها على الوعاء الخاضع للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟** ".

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية تم صياغة بعض الأسئلة الفرعية التالية:

_ ماهي أهم الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المؤثرة على جباية المؤسسة؟

_ ماهي أهم الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات تم تقسيم هذا البحث إلى محورين أساسيين، حيث تطرق في المحور الأول إلى علاقة النظام المحاسبي المالي بالبيئة الجبائية، والذي من خلاله تناول فيه العلاقة بين المحاسبة والجباية من التلازم والارتباط إلى الاستقلالية وصولا إلى آثار وتجليات فك الارتباط بينهما.

أما المحور الثاني تناول فيه الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تطرق إلى التحديات الجبائية أمام تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي تمثلت في تقييم وإعادة تقييم التثبيتات وكذا اهتلاك التثبيتات وخسائر القيمة بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير وتغير الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء مرورا بالضريبة المؤجلة وتحويل الحقوق والديون بالعملة الصعبة وكذا تكاليف الاقتراض ومؤونات أعمال الصيانة الكبرى وعقود إيجار التمويلي.

وفي الختام قام الباحث بإعطاء بعض الاستنتاجات التي وصل إليها وهي كالتالي:

_ إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية أمرا لابد منه في ظل التحولات الاقتصادية التي تشهدها البيئة الدولية والجزائرية على وجه الخصوص.

_ إصلاح النظام الجبائي الذي أصبح لا يستجيب اليوم في ظل هذه التطورات لاحتياجات إدارة الضرائب ولا المؤسسة الاقتصادية، لذلك هناك إجماع على ضرورة إصلاح النظام

الجبائي ليتوافق مع التوجيهات الاقتصادية الجديدة واستجابة لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

_ هناك العديد من النقاط التي تم إثرائها والتي تشكل نقاط اختلاف بين قوعد الجبائية والمحاسبية.

_ ضرورة القيام بتعاون بين الهيئات المشرفة على عملية الإصلاح المحاسبي والجبائي للبحث في هذه الاختلافات.

_ لابد من القيام بملتقيات تبحث في هذه الاختلافات لإثرائها واستشراف بالحلول المتعلقة بها.

_ يجب قياس أثر الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية كميا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية والإدارة الجبائية.

_ يجب الوقوف على التكلفة الجبائية التي صاحبة الإصلاحات المحاسبية الجزائرية.

_ أن الديناميكية التي تشهدها القواعد الجبائية من سنة إلى أخرى يجب أن تصاحبها ديناميكية محاسبية.

19_ سماعين عيسى "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)"، مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، مجلد الخامس العدد الثاني، جوان 2019.

تناول الباحث في هذه الدراسة أهم الفروقات والاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري والتي تساعد في عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، كما قام الباحث بدراسة حالة توضيحية في شكل مثال تطبيقي من أجل توضيح كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لأهم الفروقات والاختلافات بين الجباية والمحاسبة.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ماهي أهم الفروقات والاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري وكيف يمكن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ضوء تلك الاختلافات والفروقات؟

وللإجابة على هذا التساؤل تطرق الباحث إلى ثلاث محاور أساسية وهي كالتالي:

المحور الأول تطرق إلى مدخل لدراسة النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، بحيث أعطى تقديم للنظام المحاسبي المالي وكذا المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، ثم تقديم النظام الجبائي وأنظمة الإخضاع الضريبي المتمثلة في النظام الضريبة الجزافية الوحيدة والنظام الحقيقي.

أما المحور الثاني فقد تطرق إلى دراسة الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية، حيث تطرق إلى الفروقات الدائمة والمؤقتة من أجل دراسة الاختلافات بين النظامين المحاسبي والجبائي.

أما المحور الثالث فقد تم دراسة حالة توضيحية عن أهم الاختلافات بين المحاسبة والجبائية والمتمثلة في مثال تطبيقي، حيث أوضح كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لعدة عمليات مأخوذة من تصريح سنوي للأرباح من طرف مؤسسة اقتصادية لدى إدارة الضرائب.

وفي الختام توصل الباحث إلى أن النتيجة المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لحساب النتيجة الجبائية والتي تعتبر بمثابة الوعاء الضريبي الذي يحسب من خلاله مقدار الضريبة، بحيث يتعين على الشخص القائم بمسك المحاسبة في المؤسسة القيام بعملية مقارنة بين النتيجة المحاسبية المستخرجة طبقا لقواعد النظام المحاسبي المالي والنتيجة الجبائية المحسوبة أخذا بعين الاعتبار قواعد النظام الجبائي، كما يتعين على الإدارة الضريبية القيام بإصلاحات على النظام الجبائي الجزائري من خلال تعديل بعض نصوص القواعد الجبائية لجعله يتلاءم مع النظام المحاسبي المالي و العمل على تقليل الفروقات والاختلافات بينهما سواء تعلق الامر بالفروقات الدائمة أو الفروقات المؤقتة.

20_ محمد الأمين عسول ود. سي محمد لخضر "المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين ثبات التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة للقوانين الضريبية" مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد السادس، العدد الاول، جوان 2019.

تناول البحثان في هذا الموضوع المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم وفق النظام المحاسبي المالي بين التشريعات المحاسبية والتعديلات المستمرة في القوانين الضريبة، وذلك لإبراز

مدى مرونة النظام المحاسبي المالي من أجل استيعاب كافة الضرائب والرسوم الجديدة التي تأتي بها القوانين الضريبية.

ولمعالجة هذا البحث طرح البحثان الإشكالية التالية:

ما مدى استطاعة النظام المحاسبي المالي الاستجابة لكل متطلبات الضرائب المباشرة في مجال التسجيل والافصاح؟

كما طرح الفرضيات التالية:

_ هناك تجاوب كبير من النظام المحاسبي المالي مع التعديلات المستمرة في التشريعات الجبائية في موضوع التسجيل المحاسبي.

_ هناك تجاوب كبير من النظام المحاسبي المالي مع التعديلات المستمرة في التشريعات الجبائية في موضوع الإفصاح المحاسبي.

للإجابة عن الإشكالية ودراسة مدى صحة الفرضيات تم استعمال المنهج الاستنباطي، بحيث تم الاعتماد على مجموعة من المصادر الأساسية الخاصة بالقوانين الجبائية وكذا قوانين النظام المحاسبي المالي الجزائري.

كما تناول الباحثان عدة نقاط لها علاقة بالبحث مثل مدونة الحسابات والضرائب المباشرة، والمعالجة المحاسبية للضرائب على أرباح الشركات، الضرائب المؤجلة وكذا الضرائب على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط المهني.

وفي الختام توصل الباحثان إلى أن أكبر التحديات التي يواجهها النظام المحاسبي المالي هو مدى قدرته على التأقلم المستمر مع التعديلات الجبائية السنوية، وهذا ما يستدعي منه المرونة الكبيرة من أجل مواجهة التعديلات المتكررة سنويا، سواء من خلال توفر مدونة حسابات تحتوي على حسابات تعالج الضرائب والرسوم السائرة المفعول وقت إصدار هذا النظام وفتح حسابات متاحة على مستوى جميع المجموعات السبع التي تحتوها هذه المدونة.

ومن أهم النتائج الممكن التوصل إليها من خلال هذه الدراسة هي كالتالي:

_ النظام المحاسبي المالي خصص قوائم مالية خاصة لهذا المستعمل وهي الميزانية الجبائية.

_ النظام المحاسبي المالي خصص حسابات بثلاث أرقام للضرائب المباشرة الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

_ النظام المحاسبي المالي خصص حسابات لمعالجة إعانات التجهيز وكيفية اخضاعها للضرائب، رغم ذلك فإن هذا النظام لم يقدم إلا حسابات بثلاث أرقام، كما خصص حساب واحد لمعالجة مجموعة من الرسوم خاصة تلك المرتبطة برقم الاعمال.

21_ عوماري عائشة وبن الدين امحمد " دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري" مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد السابع، العدد الأول، مارس 2019.

تناول الباحثان في هذا الموضوع مراعاة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري، وذلك من خلال تقديم الإطار التعريفي للنظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي، مع إبراز مختلف الفروقات الجوهرية بين النظامين وتوضيح أهم الجهود المبذولة في الجزائر لتقليص الفجوة بينهما وإعطاء بعض الحلول التي قد تساعد في امتصاص هذا الاختلاف الذي بينهما.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع النظام الجبائي في الجزائر؟

كما تم اعتماد المنهج المقارن لتتبع الظاهرة محل الدراسة، واستخدام المنهج التحليلي المبني على أسلوب التنبئي لمحاولة تقليص أوجه الاختلاف بين النظامين.

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيم البحث إلى أربع محاور رئيسية، حيث تناول في المحور الأول الإطار التعريفي للنظام الجبائي الجزائري، بينما خصص المحور الثاني إلى ماهية النظام المحاسبي المالي، أما المحور الثالث فتناول العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي، أما المحور الرابع فتطرق فيه إلى الفروقات الجوهرية بين النظامين وأهم التدابير والاقتراحات لتقليل منها.

وفي الختام توصل الباحثان إلى أن النظام المحاسبي المالي يعتبر ضرورة حتمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأجل الاندماج في السوق العالمية، كما يعد النظام الجبائي الاطار العام الذي تهدف من خلاله الدولة تحقيق أهداف السياسة الضريبية، أما التوافق بين النظام

المحاسبي المالي والنظام الجبائي سيترتب عليه نتائج وانعكاسات إيجابية مسايرة إلى ما وصلت إليه الهيئات الدولية المتقدمة من تفوق في هذا المجال، كما لا يمكن للجزائر أن تساير هذا التطور إلا بإعداد برامج وإحداث هيكلية واضحة لمتابعة ما يحدث في الساحة الدولية من تغيرات ترقى بالمحاسبة الوطنية إلى المستوى العالمي.

كما توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

_ يجبر النظام الجبائي المؤسسات من مسك الدفاتر المحاسبية التي على أساسها يتم حساب الوعاء الضريبي.

_ يركز النظام الجبائي على مسألة التمييز بين التثبيتات والاعباء.

_ قامت الجزائر بعدة محاولات من أجل التقريب بين النظامين الجبائي والمحاسبي.

22_chebaik saadane et Darmoun Fatima:

«Accounting reform in the Arab Maghreb- Algeria Tunisair and Morocco –conparativ statements and its elements»: al bashaerEconomica journal (vol .5 n2. August 2019)

الإصلاح المحاسبي في المغرب العربي (الجزائر وتونس والمغرب): دراسة مقارنة بين المبادئ والمفاهيم والبيانات المالية وعناصرها.

تناول البحثان في هذه الورقة البحثية أحد اهم متطلبات الاندماج في الاقتصاد المالي، الا هو الإصلاح المحاسبي في دول المغرب العربي من أجل توحيد الأنظمة المحاسبية بما

يتماشى مع الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال جعلها متوفقة مع المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS .

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الأسئلة التالية:

_ ماهي الأقسام المشتركة بين أجهزة المحاسبة الثلاثة؟

_ ماهي نقاط الالتقاء والاختلاف بين المحاسبة في الدول الثلاث؟

_ ماهي الأنظمة في دراسة حالة البلدان؟

وللإجابة على هذه الأسئلة تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث أقسام، حيث تطرقا في القسم الأول إلى الإصلاحات المحاسبية في الدول المغرب العربي، اما القسم الثاني ذكرا المكونات الأساسية لأنظمة المحاسبة في الدول الثالث، أما القسم الثالث قدم دراسة مقارنة للأنظمة المحاسبية في البلدان الثلاث.

وفي الختام توصل البحثان إلى أن الأنظمة المحاسبية في دول المغرب العربي الجزائر تونس والمغرب، قد تطورت منذ أن اختارت هذه الدول الانتقال من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد ليبيرالي، وبالتالي نفدت هذه الدول إصلاحات محاسبية انتهت بإصدار أنظمة محاسبية ذات مرجعية دولية.

كما أظهرت هذه المقارنة وجود تشابه بين هذه الأنظمة، خاصة فيما يتعلق بإعداد كود الحسابات والإطار المفاهيمي، كما كشف التحليل أن النظام المحاسبي في الجزائر يختلف عن قوعد النظام المحاسبي المغربي، أقرب إليه النظام المحاسبي التونسي.

23_ واضح صالح ومحمد حمر العين " المعالجة الجبائية لفروقات المؤقتة في ظل الاختلاف بين القانون الضريبي والمحاسبي _ دراسة حالة مؤسسة إنتاجية بولاية سطيف خلال 2017-2018 " مجلة دراسات جبائية، مجلد 9، العدد الأول (2020).

تناول الباحثان في هذه الدراسة أهم الاختلافات بين القانون الضريبي والمحاسبي والمتمثل في المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، من خلال التطرق إلى المصاريف المعترف بها محاسبا وغير مقبولة جبائي، وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة إنتاجية.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

كيف يتم معالجة الاختلاف بين القانون الضريبي وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

وللإجابة عن الإشكالية تم طرح الفرضيات التالية:

_ تحديد النتيجة المحاسبية يتم وفق المبادئ والقواعد المحاسبية ويتم تعديل النتيجة وفق القانون الضريبي.

_ تعتبر النتيجة الجبائية الوعاء الضريبي لتطبيق الضريبة على أرباح الشركات.

_ الفروقات تتمثل في الفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة، حيث تظهر في الحالة الأخيرة ضرائب مؤجلة منصوص عليها في المعاير المحاسبي 12.

ولمعالجة الإشكالية وصحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى محورين رئيسين، المحور الأول تناول فيه كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي

المالي، أما المحور الثاني فقد تطرقا إلى دراسة حالة مؤسسة إنتاجية خلال الفترة (2017-2018).

وفي الختام توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

_ يتم تحديد الضرائب على أرباح الشركات من خلال تحديد النتيجة الجبائية وفق جدول رقم 09، والتي تكون من خلال تعديل في النتيجة المحاسبية، وهذا راجع إلى عدم اعتراف الجباية ببعض العناصر المسجلة محاسبيا.

_ لم نلاحظ أي تحفظات تخص التصريحات الجبائية المقدمة خلال 2018 محل الدراسة في المؤسسة.

_ عدم ملاحظة أي تحفظات تخص الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية مقدمة خلال دورة 2018 محل الدراسة.

_ تم تقديم قوائم جبائية دون القوائم المالية.

كما قدم بعض التوصيات وهي كالتالي:

_ محاولة التقريب بين النظام المحاسبي والقانون الجبائي من خل المعالجة للأحداث في المؤسسة.

_ إجراء تكوين لإطارات إدارة الضرائب في الجانب المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية.

_ تكوين محاسب المؤسسات في الجانب الجبائي والمعايير المحاسبية الدولية.

_ استعانة المؤسسات بمستشارين جبائيين بهدف الحد من الخطر الجبائي الممكن أن تتعرض له المؤسسات.

24_ رضوان موجاري " أليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري _ دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس_ " مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلد السابع، العدد الثاني، ديسمبر 2020.

تناول الباحث في هذا الموضوع تبيان الأسباب التي تؤدي إلى تباين بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وذلك من خلال توضيح الإجراءات المعمول بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في الجزائر.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ماهي الأسباب التي تؤدي إلى تبيان النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

كما طرح الفرضيات التالية:

_ إن الاختلاف ما بين النتيجة المحاسبية والجبائية ناتج عن اختلاف طرق التقييم.

_ أدى الاختلاف في المفاهيم ما بين المحاسبة والجباية إلى تباين النتيجة المحاسبية والجبائية.

ولإنجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتجلى من خلال وصف وشرح عناصر ومتغيرات البحث.

وللإجابة عن الإشكالية ومدى صحة الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور رئيسية، حيث تناول في المحور الأول مفاهيم حول النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكذا عوامل الاختلاف بينهما، أما المحور الثاني فقد تطرق إلى النظام الجبائي في الجزائري، والمحور الثالث فقد تم دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس.

وفي الختام توصل الباحث إلى أن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية الصافية والنتيجة الجبائية هي ظاهرة عالمية تتواجد بمختلف البلدان على اختلاف الأنظمة والتشريعات المحاسبية بها، فبالرغم من العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية والتفاعل فيما بينهم، إلا أن اختلاف أهداف كل واحد منهما أدى إلى اختلاف النتائج.

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية هي كالتالي:

_ صرامة القوانين والإجراءات الجبائية بالجزائر مقارنة بالمرونة التي تتمتع بها القوانين المحاسبية خاصة ما تعلق بالسماح بتغيير طرق التسجيل والتقييم.

_ عدم اعتراف الإدارة الجبائية ببعض التكاليف والمؤونات، على غرار الهيبات والمنح التي تقدمها المؤسسة، بالإضافة إلى مؤونات الإحالة على التقاعد والاهتلاكات الخاصة بالسيارات السياحية وهي عبارة عن تكاليف خارج الاستغلال يمكن للمؤسسة تفاديها دون التأثير على نشاطها.

_ سعي المحاسبة إلى تحقيق نتائج مرضية للشركاء والمساهمين يؤدي بها إلى العمل على خفض التكاليف التي نجد من بينها الضرائب، لذلك تلجأ إلى تضخيم التكاليف التي يمكن القول بأنها وهمية مثل الاهتلاكات والمخصصات والاعانات والمنح لتدني قيمة النتيجة، في حين نجد الجباية تسعى لتحقيق الأهداف المالية للدولة من خلال العمل على زيادة الإيرادات الجبائية.

25_ عفاف زهراوي " تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة" مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد السادس، العدد الأول، جوان 2020.

تناولت الباحث في هذا الموضوع كيفية تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، وذلك من خلال تبين نقاط الاختلاف بين النظمين الجبائي والمحاسبي وكيفية معالجتهما.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تغير العلاقة بين القاعدة الضريبية والقاعدة المحاسبية من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة؟

كما طرحت الفرضيات التالية:

_ توجد علاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

_ يتطلب تطبيق النظام الجبائي ملائمة قواعده للنظام المحاسبي المالي.

_ يعتبر تحقيق التوافق بين القاعدتين حلا مناسبا للمؤسسة.

_ تعتبر الاهتلاكات والضرائب المؤجلة من الحسابات التي عرفت اهتماما كبيرا من طرف المهتمين.

وعلى ضوء هذه الفرضيات ومعالجة الإشكالية تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي وأخر مقارن.

كما تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور، بحيث تناولت في المحور الأول الإطار العام لكل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، بينما خصصت المحور الثاني لدراسة النظام المحاسبي المالي وتحديد مدى ملائمته للقوانين الجبائية، أما المحور الثالث فركزت على مجمل الاختلافات بين النظامين من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة.

وفي الختام توصلت الباحثة إلى أنه رغم التعديلات الموجودة على مستوى القوانين المالية الأساسية والثانوية، إلا أن الفوارق تبقى كبيرة على مستوى الحسابين الذي تم التركيز عليهم من خلال هذا البحث، كما تبين أن البيئة الجزائرية غير مهيأة بعد لاستيعاب النظام المحاسبي، لأن المشكل الأساسي لا يمكن في تبني النظام في حد ذاته، وإنما في مدى صلاحية البيئة الاقتصادية والمؤسساتية في الجزائر.

كما توصلت إلى النتائج التالية:

_ إن وجود فروق كبيرة بين القاعدة المحاسبية والجبائية، يرجع ذلك لعدة أسباب أهمها اختلاف الأهداف فالنظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية، بينما النظام الجبائي يسعى إلى تعظيم الإيرادات الجبائية.

_ الاختلاف الموجود بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجباية واضح عند معالجة الاهتلاكات والضرائب المؤجلة.

_ عدم موضوعية القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، فكلهما لا يتبعان طرق علمية دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنها.

_ على الرغم من وجود علاقة بين القواعد الجبائية والمفاهيم المحاسبية، إلا أن هذا لا يمنع من وجود فوارق سواء في المحاسبة أو الجباية.

26_ رشيد عريوة " دور الضرائب المؤجلة في تقليص الفجوة بين المحاسبة والجباية" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول (2020).

تناول الباحث في هذا الموضوع أهم المواضيع الهامة في مجال المحاسبة والجباية، والمتمثل في الضرائب المؤجلة من خلال تسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة وربطها بالجباية، وذلك عبر التطرق إلى أليات التقارب بين إعداد القوائم المالية المحاسبية والقوائم الجبائية، والناتج عن الاختلاف بين الإطار التصوري للمحاسبة مع الميزانية الجبائية الخاصة بمصلحة الضرائب.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الاشكالية التالية:

ما هو دور الضرائب المؤجلة في الحد من الفجوة بين المحاسبة والجباية؟

كما طرح الفرضيات التالية:

_ قلص تطبيق الضرائب المؤجلة في حجم الفجوة بين المحاسبة والجباية.

_ استعمال تقنيات الضرائب المؤجلة ربط بين المحاسبة والجباية فيما تعلق بالفروقات المؤقتة.

وللإجابة عن الاشكالية ودراسة صحة الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى محاورين رئيسية، حيث تناول في المحور الأول الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بينما خصص المحور الثاني للمعالجة المحاسبية والجبائية للضرائب المؤجلة الناتجة عن اختلاف الطرق المحاسبية.

وفي الختام توصل الباحث إلى أن كل من المحاسبة والجباية يعتبران خطان متوازنان، فالجباية تعتمد على المحاسبة بصفة مباشرة لحساب النتيجة الجباية، وهما يتطابقان إلى حد كبير في النتائج نظرا لعدم الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية والذي يسمى بالنتيجة العادية وغير العادية، غير أن الفجوة بين النتيجة المحاسبة والنتيجة الجبائية تخلق جراء القوانين الجباية، وكنتيجة لهذا الاختلاف ظهرت ما يسمى بالفروقات الدائمة وأخرى مؤقتة وهذه الأخيرة تعالج باستخدام الضرائب المؤجلة ، وهي تقنية دقيقة التطبيق تربط بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية بتحديد النتيجة الجبائية، وذلك من أجل تقليل حجم الفجوة

بين المحاسبة والجباية، كما يجعل القيود المحاسبية للضرائب المؤجلة وسيلة للإفصاح عن الالتزامات الضريبية المستقبلية.

27_ قطاف نبيل " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة (2010_2017)، دراسة عينة من المؤسسات" جامعة محمد خيضر_ بسكرة_ السنة الجامعية 2020_2021.

تناول الطالب في هذا الموضوع أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر وذلك خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2017، حيث بين في هذا الموضوع الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة التحديات الجبائية.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر ؟

كما تم طرح الفرضيات التالية:

_ المفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تتناسب مع قواعد النظام الجبائي في الجزائر.

_التعديلات الواجب القيام بها للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية كافية لمعالجة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية في الجزائرية.

_ الجهود المبذولة من السلطات المالية كافية لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

وللإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات تم تقسيم هذه المذكرة إلى أربعة فصول حيث تناول في الفصل الأول الإطار العام للنظام الجبائي الجزائري، كما تطرقا في الفصل الثاني إلى معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، أما الفصل الثالث بين فيه انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، وانتقل في الفصل الرابع إلى معالجة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والتشريعات الجبائية من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات بولاية بسكرة.

وفي الختام توصل الطالب إلى وجود اختلافات كثيرة في المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية خاصة فيما يتعلق بقواعد التقييم وأنواع ومدة الاهتلاك والقيمة العادلة والايجار التمويلي...إلخ وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان، كما يؤثر على الحصيلة الضريبية للخزينة العمومية.

_ مازالت التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد والمبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، ففي حالة وجود تعارض بين القواعد الجبائية والمحاسبية تعطى الأولوية للقواعد والتشريعات الجبائية.

_ عدم اعتراف ببعض القواعد المحاسبية مثل مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني مثل الايجار التمويلي.

_ الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية ناتج إما عن فروقات دائمة مستمرة نظرا للاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية والتي لا تنعكس على الفترة المقبلة مثل

الهبات والتبرعات المقبولة في حدود معينة، وإما عن فروقات مؤقتة نتيجة اختلاف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد أو العبء.

_ رغم الجهود المبذولة من طرف السلطات المالية لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، إلا أنها غير كافية فالمشرع الجبائي لم يفصل في بعض النقاط العالقة مثل القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات هل هي مقبولة جبائيا أو لا وكذلك في حالة تطبيق المؤسسة لأحد أنواع الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج.

_ يتأكد ويتعزز الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي من خلال وضعها تحث سلطة واحدة ممثلة في وزارة المالية حيث تقوم المديرية العامة للضرائب بتسيير الجباية يختص المجلس الأعلى للمحاسبة في تنظيم المحاسبة وهذا ما يسهل للتكييف والانسجام بينهما.

28_Hicham khlif, Kamran Ahmed، Manzurul Alam:

Accounting régulations and IFRS adoption in francophone North African. » countries the expérience of Algeria, Morocco and Tunisie « theInterernational journal of Accounting (vol.55. No.12020)

" اللوائح المحاسبية واعتماد المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية في دول شمال إفريقيا الفرنكوفية_ تجربة الجزائر والمغرب وتونس_"

تناولا الباحثون في هذا الموضوع التطورات التاريخية للوائح المحاسبية في الجزائر والمغرب وتونس ومدى تطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

حيث قسم هذا الموضوع إلى سبعة اقسام، تطرقا في القسم الأول إلى كيفية تؤثر البيئات التنظيمية التاريخية والعالمية والمحلية على لوائح المحاسبة في الجزائر والمغرب وتونس، اما القسم الثاني قدم لمحة موجزة الدول الثالث وفي القسم الثالث ناقشا تطور لوائح المحاسبة، في حين القسم الربع والخامس قام بتحليل العوامل التي تؤثر على الانتقال نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لناء على النظرية المؤسساتية، وفي القسم السادس قاما بتقديم العوائق الرئيسية التي تقيد اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي في بلادن شمال إفريقيا الناطقة بالفرنسية، بينما ختم في القسم السابع بملخص للنتائج الرئيسية.

وكخاتمة توصلا إلى ان الجزائر لم تقبل إلا بالنظام المحاسبي المالي بحيث تضمن عدة معايير محاسبية تستند إلى بعض المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، وقد اشتمل تطبيقها على العديد من التبسيط.

أما المغرب فتعد الشركات بيانتها المالية بموجب القانون العام للمحاسبة المعيارية، حيث لا يوجد التزام صريح بإعدادها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء تلك المطلوبة بموجب التعميم رقم G/56 /2007 أخيرا.

تعمل الشركات التونسية بموجب النظام المحاسبي للشركات، مع اعتماد متعدد المستويات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يكون هناك متطلبات إضافية لممارسات إعداد التقارير الحالية.

وفي الاخير توصلا إلى نتائج وهي كالتالي:

_ تأثير الدول الأنجلوسكسونية والقوى الاستعمارية السابقة ذات التقاليد القانونية المختلفة على معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية واستوعبها.

_ السلطات التنظيمية في كل بلد بحاجة على تقييم كيفية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على جميع القطاعات بطريقة مرنة.

_ هناك اختلافات كبيرة لها اثار تكلفة على مؤسسات مختلفة.

29_ المختار بنكوس ونشيدة معزوز "أثر تطبيق النظام المحاسبي على النظام الجبائي الجزائري _دراسة حالة مؤسسة إنتاجية " مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد السادس عشر، العدد الثاني (2021).

تناول الباحثان في هذا الموضوع أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، حيث تم عرض العلاقة التي تربط النظمين المحاسبي والجبائي وكذا عناصر الاختلاف بينهما فيما يخص الاعتراف للأعباء والايرادات.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري؟

كما تم طرح الفرضيات التالية:

_ من المحتمل وجود علاقة ارتباط وتكامل أكثر منها استقلالية بين المحاسبة والجباية في الجزائر، والتي من الممكن أن تظهر في اعتماد النظام الجبائي الجزائري بطريقة غير مباشرة على مخرجات النظام المحاسبي المالي عند تحديد النتيجة الجبائية.

_ يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، وهذا ما يشكل عائقا أمام النظام الجبائي.

وللإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى محورين رئيسيين، حيث تناول في المحور الأول العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي أما المحور الثاني تطرق فيه إلى دراسة حالة مؤسسة إنتاجية.

وفي الختام توصل الباحثان إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد فرضته عدة متغيرات منها ما هو متعلق بالتحول الاقتصادي الذي عرفته الجزائر مطلع التسعينات ومنه ما تعلق بالمحيط الدولي، حيث أدى هذا التحول المحاسبي إلى إحداث جملة من الاختلافات مع النظام الجبائي الجزائري، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث هي كالتالي:

_ يستفيد النظام الجبائي الجزائري من مخرجات النظام المحاسبي المالي، حيث يعتمد على النتيجة المحاسبية الظاهرة بالكشوف المالية للمؤسسة في عملية تحديد النتيجة الجبائية.

_ تتم عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية خارج المحاسبة من خلال الجدول رقم 09 من الملاحق الجبائية، حيث تضاف للنتيجة المحاسبية عناصر الاستردادات وتخصم منه عناصر التخفيضات والعجز الجبائي لأخر أربع سنوات.

_ ينتج عن الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي نوعين من الفروقات، فروقات دائمة قابلة للخصم والادماج تختفي في سنة ظهورها وتظهر فقط في جدول حسابات النتائج، وأخرى مؤقته قابلة للخصم والادماج يمتد تأثيرها لسنوات مالية مستقبلية وتنتج من اختلاف الفترات الزمنية من الاعتراف بالعبء أو الايراد وتظهر في قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج.

30_ شيكر مصطفى وناصر مراد " معالجة التثبيثات العينية بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي" مجلة دراسات جبائية، المجلد العاشر، العدد الأول (2021).

تناول الباحثان في هذا الموضوع المعالجة المحاسبية والجبائية للتثبيتات العينية والوقوف على أوجه الاختلاف بينهما.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية:

ماهي آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على المعالجة الجبائية للتثبيتات العينية؟

للإجابة على الإشكالية تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي لكونهما يتماشيان مع طبيعة هذا الموضوع، كما قسم هذا البحث إلى خمسة نقاط تمحورت حول الإطار النظري

للتثبيتات العينية والمعالجة المحاسبية والجبائية للإهتلاك للتثبيتات العينية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والجبائية على شكل عقد إيجار تمويلي، المعالجة المحاسبية والجبائية لإعادة تقييم التثبيتات العينية وفي الأخير تطرق إلى واقع معالجة التثبيتات العينية على شكل عقد إيجار تمويلي في المؤسسات.

وفي الختام توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

_ إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أدى إلى ظهور عدة اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية نظرا للقوانين الجبائية المفروضة، وأبرز هذه الاختلافات تكمن في الاهتلاكات وإعادة التقييم، التثبيتات على شكل عقود الإيجار التمويلي.

_ تعتبر الاهتلاكات من المنظور المحاسبي كعبء وهمي ناتج عن تناقص القيمة النفعية للتثبيت أما جبائيا فهو بمثابة عبء قابل للخصم من الربح الخاضع للضريبة ناتج عن تناقص مدة حياة التثبيت، حيث أن النظام المحاسبي ينص على حساب الاهتلاك من تاريخ الاستعمال الفعلي للأصل، غير أن المشرع الجبائي يفرض حساب الاهتلاك من تاريخ الاقتناء.

_ ينص النظام المحاسبي المالي على طرق حساب الاهتلاك حسب ظروف عمل المؤسسة.

_ إن اعتماد القيمة العادلة في تقييم التثبيتات العينية لا يتماشى مع النظام الضريبي الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية، مما يحدث فروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للتثبيت، وقد ينتج عنها فائض أو ناقص قيمة وهذا يترتب عنها أثار جبائية.

_ حسب مضمون النظام المحاسبي المالي يلزم المستأجر للأصل في إطار عقد إيجار تمويلي بتسجيل أقساط إهتلاك دون المؤجر، رغم أنه ليس المالك القانوني للأصل، غير أن المشرع الجبائي يرى عكس ذلك فيلزم المؤجر بتسجيل الاهتلاك دون المستأجر.

_ النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفقا للقوانين الجبائية، حيث يتم خصم بعض الأعباء ورفض أخرى وإدماجها في النتيجة المحاسبية، وعلية فإن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية سببه الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية.

31_ يخلف رندة ابتسام " تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري" مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد السادس، العدد الأول (2021).

تناولت الباحثة في هذا الموضوع الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، وذلك من أجل إعطاء صورة واضحة عن التعامل مع هذه المشكلة المحاسبية.

ولمعالجة هذا البحث تم طرح الإشكالية التالية:

ما مدى انعكاس تطبيق الضرائب المؤجلة على الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

ولإجابة على الإشكالية اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، كما قسمت هذا البحث إلى ثلاث محاور رئيسية، حيث تطرقت في المحور الأول إلى نشأة الضرائب المؤجلة، كما تناولت في المحور الثاني ماهية الضرائب المؤجلة، أما المحور الثالث تطرقت إلى الاثبات المحاسبي للضرائب المؤجلة.

وفي الختام توصلت الباحثة إلى أن الضرائب المؤجلة تنشأ عن الاختلافات المؤقتة القائمة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، كما توصلت إلى النتائج التالية:

_ تنعكس أثار الفروقات المؤقتة على الدورات المستقبلية في حين أن الفروقات الدائمة ليس لها أثار مستقبلية.

_ تنشأ عن هذه الفروقات المؤقتة نوعان للضرائب المؤجلة، تتمثل إما في ضرائب مؤجلة أصول أو ضرائب مؤجلة خصوم.

_ للضرائب المؤجلة طريقتين للإثبات المحاسبي تتمثل في طريقة الميزانية وطريقة جدول حساب النتائج في حين أن النظام المحاسبي المالي يقر بالطريقة الأولى وهذا ما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

_ تعتبر الضرائب المؤجلة مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.

_ تطبيق الضرائب المؤجلة من عدمه يؤثر على شفافية القوائم المالية التي تنعكس على قرارات المستثمرين في اتخاذ القرارات الرشيدة.

_ من أثار الضرائب المؤجلة التي تعود على الدولة مساهمتها في تحقيق زيادة للأرباح.

32_Announ Fouad and Hadjadj Zineb

« The role of accounting reform in achieving the requirements of optimum usage of the financial accounting system according to the mechanisms proposed for modernization » Journal of Research in Finance and Accounting (vol.06.n01.2021).

"دور الإصلاح المحاسبي في تحقيق متطلبات الاستخدام الأمثل لنظام المحاسبة المالية وفق الاليات المقترحة للتحديث"

تناول البحثان في هذا الموضوع الإصلاح المحاسبي المطبق في الجزائر من خلال تطبيق واستخدام نظام المحاسبة المالية وفق الاليات المقترحة للتحديث، وذلك من خلال إعطاءها البعد الدولي للممارسات المحاسبية بدول المغرب العربي.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية: **ما واقع وتحديات الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق نظام المحاسبة المالية في ظل الامتثال المحاسبي الدولي ومتطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية؟**

كما تم طرح الفرضيات التالية:

_ الإصلاح المحاسبي في الجزائر ركز على إعداد نظام المحاسبة المالية وفق قانون المالية لسنة 2007 وجمع قراراته حنى تطبيق النظام الجزائري في المؤسسات الاقتصادية سنة 2010.

_ أهم التحديات في تطبيق نظام المحاسبة المالية هي عدم وجود سوق مالي نشطن وطبيعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعدم الكفاءة والتدريب في تطورات هذا النظام مقارنة بنظام المحاسبة الوطني السابق.

_ الاليات المقترحة لتعزيز الإصلاح المحاسبي في الجزائر هي من خلال وضع معايير محاسبية جزائرية يتم تحديثها وفق متطلبات البيئة الاقتصادية في الجزائر مثل تجربة تونس والمملكة المغربية.

ومن خلال طرح الإشكالية واختيار الفرضيات تم الوصول إلى النتائج التالية:

_ يتمثل الاصلاح المحاسبي في الجزائر في إعداد نظام محاسبي مالي، بحيث أن قواعده مستمدة من معايير المحاسبة الدولية حتى سنة 2004 حتى ولو لم يتم اعتماد جميع المعايير الدولية المحاسبية في ذلك الوقت.

_ يؤثر وضع ونمط المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على ادماج نظام المحاسبي المالية من جهة، ومن جهة أخرى تم اقتراح تطبيق الجيد للقواعد المختلفة لنظام المحاسبة المالية هو في الشركات المساهمة، تليها المؤسسات الكبيرة والأجنبية والعامة ثم المؤسسات العائلية والصغيرة، حيث معظم المؤسسات الاقتصادية من القطاع الخاص.

_ يتأثر النظام المحاسبي المالي بقوانين اقتصادية مختلفة بشكل مباشر أو غير مباشر، وتعتبر القوانيين التجارة والضرائب من اهم القوانيين التي تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي، بحيث نجد الكثيرين من المحاسبين يطبقون القواعد الضريبية في حالة اختلاف مع مبادئ النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: محل الدراسة من بين الدراسات السابقة

في هذا المبحث قمنا بتلخيص أهم العناصر التي تناولتها الدراسات السابقة مع مقارنتها مع دراستنا الحالية في الجدول التالي:

جدول رقم 9: أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الهدف	هدفت الى تبين أن الاندماج في الاقتصاد العالمي يتطلب الإصلاح المحاسبي والجبائي في دول المغرب العربي وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتماشى مع الممارسات المحاسبية الدولية وتناولت التطورات التاريخية للوائح المحاسبية في الجزائر والمغرب وتونس ومدى تطبيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). بالإضافة الى الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة التحديات الجبائية.	هدفت الى التعرفعلى الحاجة الضرورية لإعادة هيكلة نظام الضرائب ضمن الإطار الأوسع لنظام المحاسبة المالية، من خلال تقييم مقارن لدول المغرب العربي وهي الجزائر، تونس والمغرب.
بيئة الدراسة	أجريت أغلب الدراسات في الجزائر، والتركيز على الإصلاح المحاسبي في	أجريت هده الدراسة في البيئة الجزائرية مقارنة ببعض دول المغرب العربي وهي تونس

	دول المغرب العربي خاصة الجزائر، تونس والمغرب.	والمغرب.
المجتمع	تنوعت مجتمعات البحث من دراسة الى أخرى فبعض الدراسات تناولت عينة من مؤسسات ودراسة حالة لشركات انتاجية ومجمع شركات، بالإضافة إلى مقارنة بين دول المغرب العربي وشمال إفرقيا.	يتكون مجتمع الدراسة في دول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب.
المنهجية	استخدمت الدراسات السابقة كل من منهجية البحث التحليلي كأداة رئيسية ومنهج الوصفيللجانب النظري.	استخدمت الدراسة الحالية أسلوب الوصفي التحليلي بالإضافة إلى المقارنة.
أسلوب التحليل	استخدمت الدراسات السابقة في معظمها طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض منها كان دراسة ميدانية.	اعتمدت الدراسةعلى التحليل الوصفي عن طريق مقارنة بين دول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو محاولة كشف ضرورة تحديث النظام الجبائي ضمن الإطار الأوسع لنظام المحاسبة المالية، لتقليل الفوارق وضمان الانسجام بينهما من خلال تقييم مقارن لدول المغرب العربي وهي الجزائر، تونس والمغرب.

كما استفدنا من الدراسات السابقة فيما يلي:

- الرجوع الى بعض المصادر العربية والأجنبية التي تناولت البحث.
- الاستفادة من الدراسات السابقة في تحديد محاورو اختيار منحنى الدراسة.
- المساعدة في بناء بعض أركان الإطار النظري.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل سلطنا الضوء على بعض الدراسات السابقة التي توصلنا إليها وإستطعنا جمعها من مختلف قواعد البيانات ومختلف المجلات العلمية، كما تطرقنا إلى أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين هذه الدراسات والدراسة القائمة، إن دراستنا الحالية تلتقي مع الدراسات السابقة في تناولها لموضوع المقاربة بين القوانيين الجبائية والقواعد المحاسبية، ولكن ما يميزها هو تركيزها على الإختلافات الدائمة والمؤقتة بين النظام الجبائي والمحاسبي المالي، وكذا مقارنتها مع بعض دول المغرب العربي وهي تونس والمغرب.

الفصل الثالث:

دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي

(الجزائر، تونس والمغرب)

مقدمة الفصل:

عرفت الأنظمة الجبائية والمحاسبية في دول العالم تغيرات كثيرة وذلك راجع لتطور الاقتصاد العالمي وتحديات العولمة، ودول المغرب العربي كغيرها من الدول ومع تطور الاقتصاد في المنطقة وتوسع نطاق الأعمال والشركات، ازدادت أهمية الجباية والمحاسبة في ضمان توفير الموارد اللازمة لتطوير البنية التحتية وتحسين مستوى الخدمات العامة، كما تلعب الجباية والمحاسبة دورًا مهمًا في الحفاظ على استقرار اقتصادي لهذه الدول،فالجباية تمثل المدخل الرئيسي للحكومة لتمويل النفقات العامة وتوفير الخدمات الأساسية للمواطنين، ومن ناحية أخرى تساعد المحاسبة على تسجيل وتحليل العمليات المالية والمحافظة على الشفافية والنزاهة في الإدارة المالية للدولة.

في دول المغرب العربي تشكل الجباية والمحاسبة جزءًا أساسيًا من النظام الضريبي والمالي، وتتطلب هذه العمليات المالية توفير الكفاءة والفعالية في الإدارة المالية، وذلك بالاعتماد على نظم حسابية دقيقة ومتطورة وتطبيق معايير محاسبية عالمية.

وتواجه دول المغرب العربي تحديات في تحسين نظامها الجبائي والمحاسبي، وذلك من أجل تقليص الفجوة التي بينهما وتطوير البنية التحتية المالية والمحاسبية.

وللتغلب على هذه التحديات يجب تحسين النظام المالي والمحاسبي من خلال إصلاح النظام الضريبي، وتحسين إدارة الجباية والتحصيل، وتطوير نظم المحاسبة والتدقيق والرقابة. وتدريب الموارد البشرية المؤهلة وتطوير اللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى إلقاء نظرة هامةحول النظام الجبائي والمحاسبي في تونس والمغرب، كما نقوم بمقارنة هذين النظامين بين دول المغرب العربي الجزائر وتونس والمغرب لمعرفة مدى تطابق واختلاف بين هذه الدول المذكورة.

المبحث الأول: تحليل النظام الجبائي والنظام المحاسبي في تونس

تمثل الجباية والمحاسبة في تونس في عدة مجالات، بدءاً من القطاع العام إلى القطاع الخاص وحتى المجال الشخصي، تعتبر هاتين الممارستين جزءًا أساسيًا من الحياة الاقتصادية والمالية في البلاد، وتلعبان دورًا حاسمًا في تحقيق الاستقرار المالي والتنمية الاقتصادية في البلاد.

يتمثل دور الجباية في جمع الضرائب والرسوم والجمارك، ويتم تحصيلها عن طريق الإدارات الحكومية المختصة والتي تضم مصلحة الضرائب والجمارك وغيرها من الجهات المختصة، وتعتبر الجباية من أهم مصادر تمويل الدولة وتعزيز الإيرادات المالية للحكومة، وهو ما يساعد في تمويل الخدمات الحكومية وتحقيق التنمية الاقتصادية.

أما بالنسبة للمحاسبة، فإن دورها يتمثل في تسجيل وتحليل العمليات المالية والمحاسبية للمؤسسات والأفراد، وتوفير المعلومات المالية الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية. وتشكل المحاسبة عنصرًا أساسيًا في إدارة الأعمال وتحسين أداء المؤسسات وتحقيق الربحية والاستدامة المالية.

المطلب الأول: طبيعة النظام الجبائي التونسي ومكوناته

حرص النظام الجبائي في تونس منذ الاستقلال على توفير أكثر موارد جبائية لتسيير الانتقال من اقتصاد تقليدي، ومن تراكم بدائي مبتور إلى اقتصاد حديث قائم على التصنيع وتوفير أكتر موارد جبائية سيعتمد على توسيع القاعدة الجبائية، والرفع من نسب الضرائب وضبط نظام امتيازات جبائية قصد تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي، حيث بدأ الإصلاح الجبائي مع بداية تطبيق برنامج الإصلاح الهيكلي سنة 1986 التي تزامنت مع بداية تراجع الموارد الريعية النفطية أولا وتراجع الموارد الجمركية ثانيا وذلك مع بداية تطبيق اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي.

ومن أهم الإصلاحات التي قام بها النظام الجبائي كانت الضريبة على الدخل في إطار القانون عدد89_114 بتاريخ 30 ديسمبر 1989، والذي أدى إلى تغيير جدري للجباية المباشرة والتي أصبحت

تتكون من عنصرين، هما الضريبة على الأشخاص الطبعيين وضريبة على الشركات، وبعد ذلك ظهرت عدة إصلاحات للنظام الجبائي التونسي في عدة مناسبات وكان اخر اصلاح جبائي في سنة 2014 وذلك تزامنا مع الثورة التونسية الذي أدت إلى تغيير نظام الحكم في البلاد.

الفرع الأول: طبيعة النظام الجبائي في تونس

يعتبر النظام الجبائي التونسي نظاما تصريحيا حيث يقوم هذا النظام على مبدأين، هما النظام التقديري الذي يقوم على أساس التصريح التلقائي بالمداخيل والارباح ودفع الأداء المناسب، أما المبدأ الثاني فهو النظام الحقيقي، كما يتميز هذا النظام بتنوعه وتعدد الضرائب التي يفرضها على المواطنين والشركات والمؤسسات. ويتضمن هذا النظام العديد من الضرائب المختلفة، مثل ضريبة الدخل، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الملكية، ضريبة العقارات، وضريبة الربح الرأسمالي، إلى جانب ضرائب أخرى، وتهدف الحكومة التونسية من خلال هذا النظام إلى توفير موارد مالية لتمويل المشاريع الحكومية وتطوير البنية التحتية والخدمات العامة، كما يساهم في تحقيق التوازن المالي والحفاظ على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي في البلاد.

أولا_ النظام التقديري:

يعتبر النظام الضريبي التقديري في تونس نظاما اختياريا، يتيح للأفراد والشركات التقدير التقريبي لإجمالي الدخل السنوي المتوقع للسنة المقبلة والدفع للضرائب على هذا الأساس، يستخدم هذا النظام في تونس لتسهيل عملية الإدارة الضريبية للأفراد والشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم وتقليل الإجراءات الإدارية والتكاليف المترتبة على تحديد الضرائب.

أ: الأشخاص المعنيون بالنظام التقديري

النظام الضريبي التقديري في تونس يشمل عدة فئات، وهي كما يلي:

_ أصحاب المهن الحرة والحرفيين والصناعيين الصغار: وتشمل هذه الفئة الأشخاص الذين يمارسون مهنًا حرة أو حرفًا صغيرة أو صناعة صغيرة بحيث لا تتجاوز قيمة الإنتاج السنوي 100,000 دينار تونسي.

_الشركات الصغيرة: وتشمل هذه الفئة الشركات التي تمتلك أصولًا تصل قيمتها إلى 300,000 دينار تونسي وتحقق إيرادات سنوية تتراوح بين 100,000 و300,000 دينار تونسي.

_ المؤسسات الصناعية الصغيرة: وتشمل هذه الفئة المؤسسات الصناعية التي تمتلك أصولًا تصل قيمتها إلى 500,000 دينار تونسي وتحقق إيرادات سنوية تتراوح بين 300,000 و500,000 دينار تونسي.

يجب الإشارة إلى أن النظام الضريبي التقديري يستثني بعض الفئات مثل المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع التصدير والشركات العامة والشركات التي تمتلك فروعًا خارج البلاد.

ب: المعدلات الخاصة بالنظام التقديري

بالنسبة إلى رقم المعاملات الذي يساوي أو يقل عن 10 آلاف دينار:[1]

_ 200 دينار تونسيسنويا بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة داخل المناطق البلدية طبقا للحدود الترابية للبلديات الجاري بها العمل قبل غرة جانفي2015.

_ 100 دينار تونسي بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة بالمناطق الأخرى.

_ بالنسبة إلى رقم المعاملات بين 10 آلاف دينار و100 ألف دينار: 3%

وتحدد مدة الانتفاع بالنظام التقديري ب 6 سنوات قابلة للتجديد في صورة تقديم المؤيدات اللازمة التي تثبت أحقية الانتفاع بالنظام التقديري (مبلغ الشراءات من سلع وخدمات وغيرها من المواد الضرورية للاستغلال وقيمة المخزونات ووسائل الاستغلال المستعملة) .

[1]وزارة المالية الجمهورية التونسية، الفصل 55 "مراجعة تعريفة الضريبة على الدخل حسب النظام التقديري" قانون المالية 2023، صفحة 175

ثانيا_ النظام الحقيقي:

يعد النظام الضريبي الحقيقي في تونس من أهم الأنظمة الضريبية التي يجب على الأفراد والشركات الالتزام بها، حيث تعتبر مداخيل الضرائب لهذا النظام من أهم المصادر الرئيسية لتمويل مختلف الأنشطة الحكومية وتحقيق التنمية الاقتصادية في البلاد، ويتميز النظام الحقيقي بأنه نظام تصريحي يتطلب من الشركات والأفراد الالتزام بتقديم إقرارات ضريبية دورية للإدارة الضريبية.

أ: الأشخاص المعنيون بالنظام الحقيقي

الأشخاص المعنويين بالنظام الحقيقي هم الذين يتجاوز رقم أعمالهم 150.000 دينار تونسي، أو الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري الذين يختارون الانضواء في النظام الحقيقي.

ب: الضرائب والرسوم الخاصة بالنظام الحقيقي

يتضمن النظام الجبائي الحقيقي في تونس مجموعة واسعة من الضرائب والرسوم، بما في ذلك:

_ ضريبة الدخل: وتفرض على الأفراد والشركات بنسبة تتراوح بين 0 و35٪، وفقًا للدخل المحقق.

_ ضريبة القيمة المضافة: وهي ضريبة مباشرة تفرض على البضائع والخدمات المباعة داخل البلاد بنسبة 18٪.

_ الرسم الجبائي على المكاسب الرأسمالية: وهو رسم يفرض على المكاسب الرأسمالية التي تحققها الشركات والأفراد بنسبة 10٪.

_ ضريبة الأملاك: وهي ضريبة تفرض على العقارات والأملاك الثابتة بنسبة 1٪.

_ ضريبة السلع الانتقائية: وهي ضريبة مباشرة تفرض على بعض المنتجات الفاخرة والمعفاة من ضريبة القيمة المضافة، مثل التبغ والمشروبات الكحولية.

رسم العقارات: وهو رسم يفرض على العقارات والأملاك الثابتة بنسبة تتراوح بين 1 و3٪، وفقًا للنوع والموقع والقيمة العقارية.

الرسم العام على الصفقات: وهو رسم يفرض على الصفقات العقارية والمالية بنسبة تتراوح بين 0.1 و1٪.

رسم السجل التجاري: وهو رسم يفرض على الشركات التي تسجل في السجل التجاري بنسبة 1٪ من رأسمال الشركة.

الضريبة الجزافية: وهي ضريبة تفرض في حالة التهرب الضريبي أو عدم الامتثال للالتزامات الضرائبية بنسبة تصل إلى 200٪ من المبلغ المستحق.

الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي التونسي

نتج عن الإصلاحات الجبائية التي عرفتها تونس منذ الاستقلال مجموعة الضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

أولا: الضرائب المباشرة

عرفت الضرائب المباشرة نوعان من الضرائب وهي الضريبة على دخل الأشخاص الطبعيين والضريبة على الشركات.

أ_ الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يفرق النظام الجبائي التونسي بين الأشخاص الطبيعيين المقيمين في البلاد التونسية والأشخاص الغير المقيمين، حيث يستوجب على الأشخاص المقيمين دفع الضريبة على دخلهم الإجمالي، أما الأشخاص الغير المقيمين لا تستوجب الضريبة إلى على المداخيل الناشئة بالبلاد التونسية.

تخضع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلى نظام تصاعدي حسب الشرائح السلم المعتمد منذ الإصلاح الجبائي لسنة 1990 وهو مبين في الجدول التالي:[1]

جدول رقم10: جدول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

شرائح الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار التونسي)	النسب
من 0 إلى 5000	**0**
من 5000,001 إلى 20000	**26**
من 20000,001 إلى 30000	**28**
من 30000,001 إلى 50000	**32**
ما فوق 50000	**35**

المصدر: الجمهورية التونسية وزارة المالية" لمحة عامة" http://www.finances.gov.tn/ar

كما يتم إعفاء الاشخاص الذين يحققون مداخيلا في صنف الأجور والمرتبات دون سواها والذين لا يتجاوز دخلهم 5000 دينار من الضريبة على الدخل، علمنا أن التخفيضات المشتركة الممنوحة لأصحاب الدخل (التخفيض على رب العائلة أو التخفيض على الأطفال وعلى الوالدين في الكفالة) لم يتغير.

أما بالنسبة للأشخاص الدين يحققون مداخيل من صنف الأرباح التجارية أو أرباح المهن غير التجارية، يجب ألا تقل الضريبة عن 0,1% من رقم المعاملات الخام أو من المداخيل الخام دون اعتبار التصدير مع حد أدنى يساوي 200 دينار.

والجدير بالملاحظة أن جانب هام من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في تونس يخضع إلى النظام التقديري، الذي يطبق على المؤسسات الفردية التي تحقق مداخيل من صنف الأرباح الصناعية

[1] عبد الجليل بدوي " النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية" المنتدى التونسي للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، ص10.

والتجارية حسب شروط معنية والتي لا يتجاوز رقم معاملاتها السنوية 100000دينار بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك على عين المكان، و50000 دينار بالنسبة أنشطة الخدمات[1].

ب_ الضريبة على الشركات:

يخضع للضريبة على الشركات كل شركات رؤوس الأموال وما شبهها المستقرة بالبلاد التونسية وكذا المؤسسات الأجنبية المستقرة بتونس، وكذلك التعاضديات والمنشآت العمومية غير الإدارية إذا كان غرضها الربح، بالإضافة إلى الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية بعنوان بعض المداخيل ذات المنشأ التونسي.

كما يحدد الربح الخاضع للضريبة اعتمادا على محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات بعد طرح كل المصاريف والاعباء المهنية كما هو الشأن بالنسبة إلى المؤسسات الفردية مع مراعاة ما يلي[2]:

- ✓ المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص كليا بالنسبة إلى البنوك وشركات الايجار المالي وشركات إدارة الديون.
- ✓ المدخرات بعنوان تقلص قيمة الأسهم والمنابات الاجتماعية كليا بالنسبة إلى شركات الاستثمار ذات رأس مال تنمية.
- ✓ الأرباح المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس مال المؤسسات طبقا للشروط المضبوطة بالقانون المتعلق بالامتيازات الجبائية.

[1] عبد الجليل بدوي " مرجع سابق" ص11

[2] الجمهوري التونسية وزارة المالية " اصلاح المنظومة الجبائية" http://www.finances.gov.tn/ar/lmht-amwt

أما بالنسبة لنسبة الضريبة على الشركات وطبقا لتجسيد برنامج إصلاح المنظومة الجبائية الذي يهدف إلى تخفيف العبء الجبائي على المؤسسات وبهدف تبسيط التشريع الجبائي وتفادي تعدد نسب الضريبة على الشركات يقترح تحفيف نسب الضريبة على الشركات المحددة ب 13.5%و20% و25% بما في ذلك نسب الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة التي يحققها الأشخاص المعنويين غير المقيمين وغير المستقرين بالبلاد التونسية والمتأتية من التفويت في العقارات ومن التفويت في الأسهم أو المنابات الاجتماعية وفي حصص الصناديق أو حقوق المتعلقة بها وتعويضها بنسبة موحدة ب15%[1].

ثانيا: الضرائب الغير المباشرة

تتكون الضرائب الغير المباشرة في تونس من الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الاستهلاك بالإضافة إلى ضرائب أخرى مختلفة.

أ_ الأداء على القيمة المضافة:

تم إقرار الأداء على القيمة المضافة في جويلية 1988، وجاء لتعويض العديد من الأداءات على رقم المعاملات (أداء على الإنتاج، أداء على الاستهلاك، أداء على الخدمات)، حيث وقع العمل به بصفة تدريجية في البداية ووقع تطبيقه على الواردات والإنتاج الصناعي والخدمات ثم طبق على تجارة الجملة وتجارة التفصيلية، علما أن هذا الأداء عرف عدة تغيرات على مستوى نسبه في اتجاه تبسيط الأداء وتقليص النسب.

كما يشمل الأداء على القيمة المضافة عدة عمليات وأنشطة خاضعة لهذا الأداء وهي كالتالي:

- ✓ عمليات التوريد.
- ✓ عمليات الإنتاج الصناعي والحرفي والخدمات.
- ✓ العمليات المنجزة من قبل أصحاب المهن الحرة.

[1] قانون عدد 46 لسنة 2020 المتعلق مشروع قانون المالية لسنة 2021 " مراجعة نسبة الضريبة على الشركات وضبطها في حدود نسبة 15 %" الفصل 14، ص31

- ✓ تجارة بالجملة بالاستثناء المواد الغذائية.
- ✓ تجارة التفصيل بالنسبة إلى التجار الذين يحققون رقم معاملات إجمالي سنوي يساوي أو يفوق 100000 دينار تونسي، ويطبق الأداء على القيمة المضافة في النظام الداخلي على أساس سعر البضائع والاشغال والخدمات والقيمة الديوانية عند التوريد.

أما بالنسبة لنسب الأداء على القيمة المضافة فهو كالتالي:[1]

_ 07%بالنسبة للعمليات المتعلقة بالمنتجات والخدمات المدرجة بالجدول "ب جديد " الملحق بالمجلة،

_19%بالعمليات المتعلقة بالمنتجات والأنشطة والخدمات المنصوص عليها بالرقم 3 من الفصل السابع من المجلة.

ب _ المعلوم على الاستهلاك:

يشمل المعلوم على الاستهلاك قائمة من المنتوجات منها ما يلي:

- ✓ السيارات السياحية.
- ✓ المحروقات.
- ✓ التبغ.
- ✓ الخمور والجعة والمشروبات الكحولية.

ويطبق المعلوم على الاستهلاك حسب نوعين من النسب 10%و33%

[1] مشروع قانون المالية 2023 " التقرير حول النفقات الجبائية والامتيازات المالية" ملحق 12 ص 28.

ج _ معاليم أخرى موظفة على رقم المعاملات:

توظف هذه المعاليم على أنشطة مختلفة يقع استعمال محاصيلها لتحقيق بعض الأهداف الاستراتيجية في المجال الاقتصادي والبيئي والتصرف في الموارد الطبيعية وهي كالاتي:

- ✓ معلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاعات الصناعة والخدمات والصناعات التقليدية يوظف بنسبة 1 % على رقم المعاملات والقيمة الديوانية عند التوريد.
- ✓ معاليم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع الفلاحة والصيد البحري.
- ✓ معلوم لفائدة صندوق تمويل الراحة البيولوجية في قطاع الصيد البحري يوظف بنسبة 1 % على رقم المعاملات و 2 % من القيمة الديوانية عند التصدير.
- ✓ معلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة يوظف بنسبة 1 % على رقم المعاملات المحقق من قبل مستغلي المؤسسات السياحية وبمبلغ 2 دينار عن كل مقعد معروض بالنسبة إلى وسائل النقل السياحي المستغل من قبل الوكالات الاسفار المتحصلة على رخصة من صنف "أ".
- ✓ معلوم لفائدة صندوق مقاومة التلوث يوظف بنسبة 5 %من رقم المعاملات والقيمة الديوانية عند التوريد.

د _ معاليم التسجيل:

يستخلص في جل الحالات على العقود والكتابات والنقل الخاضعة وجوبا لإجراء التسجيل أو المقدمة عن طواعية لهذا الإجراء معلوم تسجيل نسبي أو تصاعدي أو قار، ومن أهم العقود الخاضعة لإجراء التسجيل نخص بالذكر:

- ✓ بيع العقارات الذي يترتب عنه استخلاص معاليم 5% من قيمة العقار علما أن بعض الاقتناءات تنتفع بنظام تفاضلي.

- ✓ عقود الشركات خاضعة لمعاليم تساوي 150 دينار عن كل عقد.
- ✓ الصفقات: 0.5 %من قيمة الصفقة.

هـ_ أداءات ومعاليم أخرى.

هذه الاداءات والمعاليم تشمل ميادين مختلفة وموظفة من أجل أهداف متنوعة:

- ✓ الأداء على الأجور التي يتحملها المؤجر.
- ✓ المعلوم على عقود التأمين بنسبة1 % على عقود التأمين على أخطار الملاحة البحرية والجوية وبنسبة 10 % الاخطار الأخرى.
- ✓ معاليم لفائدة الجماعات المحلية منها المعلوم على العقارات المبنية ويحسب على أساس قاعدة تساوي 2% من رقم المعاملات المحلي الخام و0.1 % بالنسبة إلى المؤسسات التي تروج منتجات خاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار مع حد أدنى سنوي يساوي المعلوم على العقارات المبنية المعدة لتعاطي النشاط، بالإضافة المعلوم على النزل بنسبة 2% من رقم المعاملات الجملي الخام ...إلخ.

المطلب الثاني: أهداف إصلاح النظام المحاسبي التونسي ومكوناته

عرف النظام المحاسبي التونسي استحداثا بشكل يتماشى مع التوجه العالمي السائد في البيئة المحاسبية، وذلك راجع إلى توحيد المحاسبة حول العالم، وتونس كغيرها من دول العالم ليست في معزل عن التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والمحاسبية العالمية، التي تفرض عليها خيار التجديد والتطور لمواكبة وتلبية متطلبات الحديثة، وهذا التطور يتطلب توفير جهود مادية وبشرية كبيرة، مع إجراء دراسات معمقة بهدف تطوير نظام محاسبي يلبي المتطلبات الدولية ويراعي خصوصيات البيئة التونسية.

الفرع الأول: أهداف الإصلاح النظام المحاسبي التونسي

إن عملية اصلاح النظام المحاسبي التونسي لم تكن عشوائية، وإنما جاءت بعد قصور المخطط المحاسبي العام لسنة 1968، والذي أصبح لا يلبي حاجات البيئة الاقتصادية والمحاسبية العالمية خاصة بعد تحول تونس إلى اقتصاد السوق، الذي جاء لترقية الاستثمار الخاص المحلي والاجنبي، وكذا حماية الصفقات الاقتصادية وضمان شفافيتها وتشجيع قرارات توظيف الأموال ومنح القروض.

أولا: التوفيق المحاسبي التونسي

قام المجلس الوطني للمحاسبة بتحديد التوجه الرئيسي لعملية الإصلاح، ليتم الشروع في تنفيذها بوضع تلاث خطوات والتي تهدف إلى إعداد نظام محاسبي تونسي جديد وهذه الخطوات هي التالي:

أ_ الخطوة الأولى: تشخيص الموجود

وهذا من خلال القيام بتشخيص وتحقيق في الممارسات المحاسبية التونسية، مما يسمح بإحاطة مختلف جوانب البيئة المحاسبية، والتي كانت متأثرة بالنموذج الفرنسي القاري، وأدى هذا التحقيق للوصول إلى نتيجة مفادها أن المخطط المحاسبي العام لسنة 1968 لا يتماشى ورهانات الاقتصاد الجديد أي اقتصاد السوق.

ب_ الخطوة الثانية: دراسة تموضعيه

في هذه المرحلة تم إجراءها بالرجوع إلى ثلاث مصادر أساسية وهي:

- ✓ المعايير المحاسبية الدولية ل IASC
- ✓ النظام المحاسبي للدول الأنجلوسكسونية خاصة النموذج الأمريكي والكندي.
- ✓ النظام المحاسبي للدولة التي تعتمد شكل المخطط المحاسبي وهذا بالاعتماد على النموذجين الفرنسي والمغربي.

ج_ الخطوة الثالثة: توجيه الإصلاح

بعد الدراسة المعمقة للمصادر الثلاث السابقة والمفاضلة بينهما أفضت إلى اعتماد النظام المحاسبي ل IASC كقاعدة لإعداد المعايير التونسية.

هذه الخطوات الثالث أدت إلى ظهور القانون المحاسبي والنظام المحاسبي الجديد لسنة 1996 والذي أطلق علية اسم "النظام المحاسبي للمؤسسة SCE ".

وبهذه المرحلة خطت تونس خطوة كبيرة في اتجاه التكامل مع الاقتصاد العالمي، ونجد أن تونس قد تبنة بعض الحلول المعتمدة من قبل FASB نتيجة التقارب الواضح بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما US GAAP والمعايير المحاسبية الدولية[1].

ثانيا: الانتقال نحو تطبيق النظام المحاسبي التونسي للمعايير الدولية للتقرير المالي:

يعتبر النظام المحاسبي للمؤسسات حاليا المرجعية القانونية لإعداد القوائم المالية والتصريح عن المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في تونس، حيث تم الاعتماد على المرجعية للمعايير الدولية IAS وهي المحاسبة الأنجلوسكسونية خصوصا النموذج الأمريكي والكندي، كما سمح النظام المحاسبي للمؤسسات في تونس بتبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، لذا تم وضع استراتيجية تتكون من خمسة مراحل من أجل تطبيق IFRS وذلك وفق تاريخ محدد وهو سنة 2014.[2]

[1] بلهامل شهرزاد، بيصار عبد المطلب " التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS " مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثاني 2016 ص133_134

[2] Fayçal Derbel" IFRSComment réussir leur mise en œuvre en Tunisie "

www.docplayer.fr/32513208

أ_ مرحلة التحليل والتقريب:

في هذه المرحلة يتم ما جاءت به المعايير الدولية للتقارير المالية ومقارنتها مع المعاير التونسية NCT، من أجل عملية التقريب وتحديد أوجه الاختلاف بينهما.

ب_ مرحلة تصميم وعرض النموذج:

وضعت لجنة القادة فرضيتين للاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية إما التبني الكلي لهذه التقارير والتخلي على النظام المحاسبي للمؤسسات SCE، أو القيام بتوافق المعايير التونسية مع المعايير الدولية للتقارير المالية.

ج_ مرحلة تحديد أجندة الانتقال:

يتم تحديد فترة الانتقال لتطبيق المعاير الدولية للتقارير المالية.

د_ مرحلة توافقSCE مع IFRS:

في حالة اعتماد التبني أو التوافق فإنه يجب تقريب النظام المحاسبي للمؤسسات مع المعايير الدولية للتقارير المالية من أجل تقليل الاختلافات.

هـ_ مرحلة متابعة التنفيذ:

يتم إعداد معايير جديد تتلاءم مع المعايير الدولية للتقارير المالية، مع تطوير المعايير القطاعية وصياغة اقتراحات للتوفيق بين النظام الجبائي التونسي وIFRS.

الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي

جاء النظام المحاسبي للمؤسسات نتيجة عمليات التوافق المحاسبي التونسي، والذي حل محل المخطط المحاسبي العام حيث يتكون هذا النظام من ثلاث مركبات وهي كالتالي:

أولا: قانون المحاسبة

صدر النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي من خلال قانون 96-112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتكون القانون من خمسة فصول تتناول الجوانب القانونية والتنظيمية للمحاسبة، بحيث يتضمن هذا القانون الفصل الأول الخاص بالأحكام العامة والذي يحدد نطاق القانون ومكونات النظام المحاسبي، حيث تنص المادة الأولى من هذا القانون على إلزامية تطبيق النظام المحاسبي للمؤسسات على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري وقانون الضرائب على الدخل الشخصي وضرائب الشركات، كما أنه صدر من قبل المجلس الوطني للمحاسبة المكلف بدراسة وتقديم أراءه حول مشاريع معايير المحاسبة وقواعد تطبيقها.

ثانيا: الإطار النظري المفاهيمي

يشمل الإطار النظري المفاهيمي باقي الفصول من قانون 96-112 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات التونسي، حيث يعتبر كدليل لتطوير معايير المحاسبة وتفسيرها وهو يهتم بمعالجة المعاملات التجارية للمؤسسات والاحداث المتصلة بأنشطتها والتي لم يتم معالجتها وفق المعايير، والهدف من وضع إطار مفاهيمي هو تطوير معايير متناسقة من أجل تسهيل عرض المعلومات في القوائم المالية، التحكيم في حالة الاختلاف في المفاهيم أو تعارض الآراء بالبحث عن إيجاد حلول تفسر القوائم المالية وحل قضايا المحاسبة التي لم تتناول المعايير[1].

ثالثا: المعايير المحاسبية التونسية

تنقسم المعايير المحاسبية التونسية إلى ثلاث أقسام رئيسية وهي كالتالي:

[1]Le Système Comptable Des Entreprises Tunisienne I, LOI 96-112 du 30-12-1996 relative au Système Comptable des Entreprises, chapitre premier : dispositions générales, article 5, Edition C.L.E, 1997, p. 6

أ_ المعيار المحاسبي العامة:

هذا المعيار يحدد نماذج القوائم المالية وكيفية عرضها من قبل المؤسسات، وكذا الاحكام المتعلقة بتنظيم المحاسبة (وجود نظام الرقابة الداخلية وكيفية مسك المحاسبة)، ومدونة حسابات النظام المحاسبي للمؤسسات وكيفية سير الحسابات.

ب _ المعايير التقنية:

حسب المادة 9 من قانون المحاسبة "المعايير التقنية عبارة عن قواعد موحدة للاعتراف والتقييم والافصاح عن الاحداث والعمليات في مجال المحاسبة، وهي معايير إلزامية في المؤسسات الاقتصادية وتم نشرها في 1996/12/31 بأمر من وزارة المالية، وتم وضع 14 معيار يطلق عليه NCT ويعالج كل معيار عنصر من القوائم المالية، وفي 22 جانفي 1999 تم إضافة بأمر من وزارة المالية معيارين تقنيين NCT19(القوائم المالية المرحلية الوسطية)، و NCT20مصاريف البحث والتطوير. وحسب قرار وزارة المالية في 2003/12/1 تم إضافة 5 معايير متعلقة بتجميع الشركات والمجمعات.

أما في 31 أوت 2007 تم اصدار معايير خاصة NCT40الهياكل الرياضية الخاصة، NCT41 عقود الايجار،NCT42 معيار متعلق بالمحاسبة المبسطة[1].

ج_ المعايير القطاعية:

وحسب المادة 10 من قانون المحاسبة تم وضع معايير لمعالج القطاعات الخاصة

- ✓ قطاع منظمة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة OPCVM.
- ✓ القطاع المصرفي: في 22 جانفي 1999 تم وضع 5 معايير من الرقم 21 إلى 25 من اجل تنظيم محاسبة البنوك.

[1] حجاج زينب "دور العوامل البيئية في إعداد النظام المحاسبي للمؤسسات بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية _دراسة تجربة تونس_" مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد الثامن جوان 2013 ص 322.

- ✓ قطاع التأمين: في 25 مارس 1999 تم وضع ستة معايير متعلقة بقطاع التأمين.
- ✓ قطاع الجمعيات المخولة بمنح القروض المصغرة وتتمثل في المعايير 32 و34، وتم الموافقة عليها من قبل وزارة المالية في 22 نوفمبر 2001.

أما الجدول التالي نبين فيه المعايير المحاسبية التونسية

جدول رقم11: المعايير المحاسبية التونسية

1-المعيار المحاسبي العام	14_ الاحتمالات والأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال	27-الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في شركات التأمين و/ أو إعادة التأمين
2-الأموال الخاصة	15_العمليات بالعملة الأجنبية	28_ الإيرادات في شركات التأمين و/ أو إعادة التأمين
3-لإيرادات	16 - عرض القوائم المالية OPCVM	29-المؤونات التقنية لشركات التأمين و /أو إعادة التأمين
4-المخزونات	17_ محفظة الأوراق المالية والعمليات المنجزة من قبلOPCVM	30 _التكاليف التقنية لشركات التأمين/أو إعادة التأمين
5-التثبيتات المادية	18_ الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في OPCVM	31_ توظيفات الأموال في شركاتالتأمين / أو إعادة التأمين
6_ التثبيتات المعنوية	19_ القوائم المالية الوسيطة	32_عرض القوائم المالية في الجمعيات المرخص لها المرتبطة بالقروض المصغرة
7--توظيفات الأموال	20_ مصاريف البحث والتطوير	33_ الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في الجمعيات المرخص لها المرتبطة بالقروض المصغرة
8-النتيجة الصافية للدورة والعناصر غير العادية	21-عرض القوائم المالية	34_القروض المصغرة والإيرادات الخاصة بالجمعيات المرخص لها المرتبطة بالقروض المصغرة
9_ عقود النشاء	22_ للمؤسسات البنكية	35_ القوائم المالية الموحدة
10_ المصاريف المؤجلة	23_ الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في المؤسسات البنكية	36_ المساهمات في شركات تابعة
11- العمليات المحاسبية	24_ العمليات بالعملة الصعبة في المؤسسات البنكية،	37_ المساهمات في الشركات المشتركة
12-الإعانات الحكومية	25_ الالتزامات والإيرادات المتعلقة بالمؤسسات البنكية، محفظة الأوراق المالية في البنوك	38_ تجمع الشركات
13_ تكاليف القروض	26_ عرض القوائم المالية لشركات التأمين و/أو إعادة التأمين	39_ معلومات حول الأطراف المرتبطة

المصدر: الجمهورية التونسية وزارة المالية " مكونات نظام المحاسبة للمؤسسات"-http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbt

المبحث الثاني: تحليل النظام الجبائي والنظام المحاسبي في المغرب

يعتبر النظام الجبائي المغربي وليد تطور ومسار تاريخي طويل، حيث تظافرت فيه مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية وكذلك الثقافية والدينية، مما جعله يتميز بعدم الثبات والاستقرار، كما يزكي هذا التوجه مجموعة من التعديلات المتعاقبة على المنظومة الضريبية منذ تأسيسها ومن جهة أخرى عرف النظام المحاسبي المغربي تطور أخر، حيث كان المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 مستعملا لدى الشركات المغربية إلى غاية 1970 حيث ظهرت فكرة إنشاء نظام محاسبي مغربي حديث، مما تطلب تحقيق هذه الفكرة فترة زمنية طويلة وذلك إلى غاية سنة 1983 ،حيث قام النظام المغربي باستحداث اللجنة الوطنية لمخطط المحاسبي والتي تولت تكوين لجنة فنية مختصة في المعايير المحاسبية، والتي تمت إصدار المخطط المحاسبي للشركات العمومية سنة 1989.

المطلب الأول: طبيعة النظام الجبائي المغربي ومكوناته

عرف النظام الجبائي المغربي سلسلة من الإصلاحات والتي بدأت خلال العقود الثلاث الماضية، حيث رغبة السلطات العامة في تكييف السياسة الضريبية مع التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد، كما عرف التشريع الضريبي قفزة نوعية خلال الثمانينات من القرن الماضي بعد صدور قانون الاطار سنة 1884 ،الذي سطر الأهداف الرئيسية للإصلاح الضريبي، وذلك بالانتقال من نظام نوعي إلى نظام إجمالي لتقليص عدد الضرائب والرسوم وتبسيط وتسهيل هذا النظام من أجل استيعابه وتطبيقه سواء من طرف أعوان الإدارة أو المكلفين بالضريبة[1].

[1] محمد شكير " القانون الضريب المغربي " مطبعة النجاح، الجزء الأول، الدار البيضاء، ص27

الفرع الأول: طبيعة النظام الجبائي المغربي

يتميز النظام الجبائي المغربي بتعدد الضرائب والرسوم التي يفرضها على المواطنين والشركات والمنتجات والخدمات. ويهدف هذا النظام إلى تمويل ميزانية الدولة ودعم الاقتصاد الوطني وتوفير الخدمات العامة للمواطنين، كما أنه يتكون من نظام حقيقي ونظام جزافي (ضريبة المساهمة المهنية الموحدة).

أولا_ ضريبة المساهمة المهنية الموحدة

يعتبر إحداث المساهمة المهنية الموحدة إحدى التوصيات المنبثقة عن المناظرة الوطنية الثالثة للجبايات المنعقدة سنة 2019. وتروم هذه المساهمة إرساء نظام ضريبي خاص بالأشخاص الذاتيين المحدد دخلهم المهني وفق نظام الربح الجزافي. والهدف من إحداث هذه المساهمة المهنية هو تمكين هذه الفئة من الملزمين المزاولين للأنشطة ذات الدخل المحدود من أداء ضريبة موحدة شاملة تضم من جهة الضرائب والرسوم الخاصة بالنشاط المهني (الضريبة على الدخل والرسم المهني والرسم على الخدمات الجماعية) وكذا واجبات تكميلية مرصدة للخدمات الاجتماعية لفائدتهم تشمل في مرحلة أولى التأمين الإجباري عن المرض.

وتبعا لذلك تم، ابتداء من فاتح يناير 2021، نسخ مقتضيات المدونة العامة للضرائب المتعلقة بنظام الربحالجزافي وتعويضها بأحكام جديدة تتعلق بإحداث نظام المساهمة المهنية الموحدة، وذلك بموجب المادة 6من قانون المالية رقم 20 – 65 للسنة المالية 2021[1].

أ: الأشخاص المعنيون بنظام المساهمة المهنية الموجدة

يخضع لنظام المساهمة المهنية الموحدة الأشخاص الذاتيون:[2]

_ الملزمون المحددة دخولهم المهنية وفق نظام الجزافي قبل قانون المالية لسنة 2021 حيز التنفيذ.

[1] المديرية العامة للضرائب" دليلي عملي خاص بتطبيق نظام المساهمة المهنية الموحدة" تقديم المساهمة المهنية الموحدة، ص 2

[2] المديرية العامة للضرائب " مرجع سابق" ص3

_ الأشخاص الذين كانوا يخضعون سابقا إلى النظام المحاسبة وفق النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم حد مليوني درهم (2.000.000) المحدث بموجب قانون المالية2020 والخاصة بالأنشطة التجارية والصناعية والحرفية.

_ الأشخاص الدين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المحقق مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة 500.000 درهم فيما يخص مقدمي الخدمات.

كما يستثنى بعض المهن والأنشطة والخدمات، وبغض النظر عن رقم أعمالهم المحقق بموجب نص تنظيمي (مرسوم رقم 2.08.124 بتاريخ 26 ماي 2009).

ب: المعدل الخاصة بنظام المساهمة المهنية الموحدة:

تحدد نسبة ضريبة المساهمة المهنية الموحدة على أساس شقين هما:[1]

الشق الأول: رقم الاعمال المحقق مضروب في معامل يخص كل مهنة وذلك طبقا للجدول المشار إليه في المادة 40-1 من المدونة العامة للضرائب والملحق بها، والحاصل يضرب في نسبة 10 % وهي نسبة الضريبة الموحدة.

الشق الثاني: كما هناك واجب تكملي يتعين أداؤه من نفس المساهمة والخاص بالتغطية الصحية، ويحسب حسب جدول الشرائح وانطلاقا من مبلغ المحدد في الشق الأول وهو كالتالي:

جدول رقم12: شرائح الخاص بالتغطية الصحية للضريبة على المساهمة المهنية الموحدة

شريحة الواجبات السنوية (بالدرهم)	مبلغ الواجبات التكميلية ربع السنوية (بالدرهم)	مبلغ الواجبات التكميلية السنوية (بالدرهم)
أقل من 500	300	1200
من 500 إلى 1000	390	1560
من 1001إلى 2500	570	2280

[1] المديرية العامة للضرائب " مرجع سابق" ص4

من 2501 إلى 5000	750	2880
من 5001 إلى 10.000	1050	4200
من 10.001 إلى 25.000	1500	6000
من 25.001 إلى 50.000	2250	9000
ما يفوق 50.000	360	14.400

المصدر: المدونة العامة للضرائب 2023" المادة 73"ص 116

وتجدر الإشارة أن قانون المالية لسنة 2021 نص على تدبير انتقالي يفرض للخاضعين لهذه الضريبة بالامتثال للالتزامات الجديد والمتعلق بالانخراط في نظام التأمين الاجباري الأساسي عن المرض.

ثانيا_ النظام الحقيقي

يعتبر النظام الضريبي الحقيقي في المغرب من أهم الأنظمة الضريبية التي يجب على الأفراد والشركات الالتزام بها، حيث تعتبر مداخيل الضرائب لهذا النظام من أهم المصادر الرئيسية لتمويل مختلف الأنشطة الحكومية وتحقيق التنمية الاقتصادية في البلاد، ويتميز النظام الحقيقي بأنه نظام تصريحي يتطلب من الشركات والأفراد الالتزام بتقديم إقرارات ضريبية دورية للإدارة الضريبية.

أ: الأشخاص المعنيون بالنظام الحقيقي

يخضع للنظام الحقيقي كل المؤسسات التجارية والشركات.

_ تشمل هذه المؤسسات جميع الأشخاص الطبعيين الذين يقومون بأنشطة تجارية أو صناعية أو خدمية في المغرب، والذين يفوق رقم أعمالهم 500.000 درهم.

_ الشركات الوطنية والأجنبية والشركات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الفردية التي يفوق رقم أعمالها 2.000.000درهم.

ب: الضرائب والرسوم الخاصة بالنظام الحقيقي

_ **ضريبة الدخل:** وتفرض هذه الضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص الطبيعي أو المعنوي من نشاطه التجاري أو الصناعي أو الخدماتي[1].

_**ضريبة القيمة المضافة:** وهي ضريبة مفروضة على المبيعات والخدمات التي تقدمها المؤسسات، وتتحملها الشركات فيما يتعلق بتوريد المواد الخام والإنتاج والتوزيع[2].

_**ضريبة على الشركات:** وهي ضريبة مفروضة على مجموع الحاصلات والارباح والدخول المنصوص عليها في المواد 2و4 و8 من المدونة العام للضرائب[3].

_**ضريبة المردودية:** وتفرض على الأرباح التي تحققها المؤسسات والشركات في صورة توزيع الأرباح على المساهمين.

_**ضريبة الإعانات والمساعدات:** وهي ضريبة مفروضة على المنح والمساعدات الخيرية والتبرعات التي تقدمها المؤسسات والأفراد.

الفرع الثاني: مكونات النظام الجبائي المغربي

يعرف النظام الجبائي المغربي بتعداد وتنوع الضرائب حيث هناك ضرائب وطنية وضرائب محلية.

[1] المادة 21، المدونة العامة للضرائب 2023"الكتاب الأول قواعد الوعاء والتحصيل " القسم الثاني _ الضريبة على الدخل _ص 55

[2] المادة 87، المدونة العامة للضرائب 2023"الكتاب الأول قواعد الوعاء والتحصيل " القسم الثالث _ الضريبة على الدخل _ص 140

[3] المادة الأولى، المدونة العامة للضرائب2023 "الكتاب الأول قواعد الوعاء والتحصيل " القسم الأول _الضريبة على الشركات_ ص 5

أولا: الضرائب الوطنية

نظمت المدونة العامة للضرائب الإطار القانوني لمختلف الضرائب الوطنية، حيث تضمنت مقتضيات الوعاء والتحصيل والمساطر الجبائية المتعلقة بالضريبة على الشركات والضريبة على الدخل وكذا الضريبة على القيمة المضافة وواجبات التسجيل والتمبر والضريبة الخصوصية السنوية على السيارات.

أ_ الضريبة على الشركات:

تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادتين 4و8 والمحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 من المدونة العامة للضريبة[1].

وتخضع للضريبة على الشركات كل من:[2]

- ✓ الشركات مهما كانت شكلها وغرضها (ماعدا الشركات الفعلية التي تضم سوى أشخاص طبعيين والشركات العقارية التي يطلق عليها "الشركات العقارية الشفافة").
- ✓ المؤسسات العمومية وغيرها من الأشخاص المعنويين الذين يقومون باستغلال أو بعمليات تهدف للحصول على ربح.
- ✓ الصناديق المحدثة بنص تشريعي أو باتفاقية.
- ✓ مراكز التنسيق التابعة لشركة غير مقيمة.

كما تخضع للضريبة على الشركات وبشكل اختياري لا رجعة فيه، شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة المؤسسة بالمغرب والتي لا تضم سوى أشخاص طبعيين وكذا شركات المحاصة.

[1] المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة الأولى. الجزء الأول قواعد الوعاء _قسم الضريبة على الشركات_ ص5

[2] المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة الثانية. الجزء الأول قواعد الوعاء _قسم الضريبة على الشركات_ ص5

أما بالنسبة للنسب التي يحسب عليها سعر الضريبة على الشركات فهي كالتالي:

- ✓ **السعر العادي للضريبة:** يحسب سعر العادي الضريبة على الشركات بنسب تصاعدية وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم 13: السعر العادي للضريبة على الشركات

مبلغ الربح الصافي (بالدرهم)	السعر
يقل أو يساوي 300.000	10%
من 300.001 إلى 1.000.000	20%
يفوق 1.000.000	31%

المصدر: المدونة العامة للضرائب 2022" المادة 19_سعر الضريبة" ص49

- ✓ **السعر النوعي للضريبة:**

يحدد السعر النوعي للضريبة على الشركات ب 15% وذلك يخص المنشآت التي تزاول نشاطها في مناطق التسريع الصناعي وكذا شركات الخدمات المكتسبة لصفة "القطب المالي للدار البيضاء"

ب_ الضريبة على الدخل:

تعتبر الضريبة على الدخل ضريبة مباشرة تفرض على مجموع الدخول المكتسبة من طرف شخص طبيعي أو شريك الرئيسي بالنسبة للمقاولات والأشخاص المعنوية التي لم تختر الخضوع للضريبة على الشركات[1].

[11]المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة الواحد والعشرون. الجزء الأول قواعد الوعاء _قسم الضريبة على الشركات_ ص55

كما تفرض هذه الضريبة على دخول وارباح الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الذي حددها المشرع في الدخول المهنية والدخول الناتجة عن المستغلات الفلاحية وكذا الدخول والارباح الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة والأجور والدخول المعتبرة في حكمها، والدخول والارباح العقارية.

بالإضافة إلى أن هذه الضريبة تفرض على كل شخص طبيعي لديه موطن ضريبي في المغرب فيما يخص جميع دخوله وارباحه ذات المنشأ المغربي، والأشخاص المتوفرون أو غير متوفرون على موطن في المغرب إذا حققوا أرباحا أو قبضوا دخولا حق فرض الضريبة عليها للمغرب عملا باتفاقيات تهدف إلى تجنب الازدواج الضريبي.

أما النسب التي تفرض على الضريبة على الدخل هي كالتالي: تطبق هذه النسب على الدخول المهنية والأجور وكذا الدخول العقارية[1].

جدول رقم 14: الضريبة على الدخل بالمغرب

شريحة الدخل (بالدرهم)	السعر
من 0 إلى 30.000	0%
من 30.001 إلى 50.000	10%
من 50.001 إلى 60.000	20%
من 60.001 إلى 80.000	30%
من 80.001 إلى 180.000	34%
ما يزيد عن 180.000	38%

المصدر: المدونة العامة للضرائب 2023 "المادة 73 _سعر الضريبة_" ص115

كما أن هناك نسب خاصة لعدة أرباح للضريبة على الدخل مثل نسب .15%.17%.25%

ج_ الضريبة على القيمة المضافة:

[1] المدونة العامة للضرائب، تصفية الضريبة على الدخل، المادة 73 " سعر الضريبة " ص115

تعتبر هذه الضريبة من أهم الضرائب الغير المباشرة نظرا لحصتها في المداخيل الجبائية، وقد حلت محل الضريبة على المنتجات والضريبة على الخدمات، اللتان كان يطلق عليهما اصطلاحا مشترك الضرائب على المعاملات، فالضريبة على القيمة المضافة يتحملها المستهلك النهائي، كما أطلق عليها المشرع المغربي في المادة 87 من المدونة العامة للضرائب أنها تمثل ضريبة على رقم المعاملات، وتطبق على العمليات المنجزة بالمغرب سواء كانت صناعية أو تجارية أو حرفية، أو مزاولة مهنة حرة وعمليات الاستيراد.

كما تخضع الضريبة على القيمة المضافة إلى سعرين هما:[1]

- ✓ **السعر العادي:** يحدد السعر العادي للضريبة على القيمة المضافة بنسبة 20% ويطبق هذا السعر على جميع السلع والمنتوجات والخدمات الغير المحددة ضمن الأسعار المنخفضة أو الخاصة.
- ✓ **السعر المنخفض:** جاء المشرع في المدونة العامة للضرائب بمجموعة من الأسعار المنخفضة وهي كالتالي:

_ **سعر 7% مع الحق في الخصم:** يطبق على مجموعة من المنتجات والخدمات ذات الاستهلاك الواسع كالماء ولتطهير وإيجار عدادات الكهرباء والماء والمنتجات الصيدلية، وكل ما يرتبط بها من مواد أولية واللفائف الغير المسترجعة والأدوات المدرسية، وكذا السكر المصفى أو المكتل ومصبرات السردين ومسحوق الحليب والصابون المنزلي والسيارات الاقتصادية بجميع المواد والمنتجات الداخلة في صنعها.

_ **سعر 10%مع الحق في الخصم:** يشمل خدمات المطاعم ومحلات بيع السلع الغذائية والمشروبات المستهلكة في عين المكان بالإضافة إلى خدمات المطعم التي يقدمها مقاولات

[11] المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة 98 والمادة 99 الباب الثالث _ سعر الضريبة_ من الفحة 179 إلى 183

الخدمات لمستخدمي المؤسسات المأجورين بعدما كانت معفاة في السابق، كما يستفيد من هذا السعر الإيجارات العقارية ذات الطابع السياحي.

_ **سعر 14% مع الحق في الخصم:** ويشمل منتوج الزبدة باستثناء الزبدة ذات الصنع التقليدي، بالإضافة إلى خدمات نقل البضائع والمسافرين، وكذا الطاقة الكهربائية.

_ **سعر 14% من دون الحق في الخصم:** يشمل الخدمات المؤدات من طرف أعوان أو وسطاء مقابل العقود التي يقدمونها لإحدى شركات التأمين.

د_ حقوق التسجيل والتمبر:

تعتبر حقوق التسجيل والتمبر إلى جانب الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة، بمثابة المنشأة القوية التي يرتكز عليها النظام المغربي الحالي، وذلك لمساهمتها الكبيرة في الرفع من الموارد العامة وتأثر هذه الأخيرة بكل تغيير أو تعديل قد يمسها سواء بالزيادة أو النقصان[1].

حيث يعتبر حقوق التسجيل واجب أو رسم جبائي يفرض على العقود والاتفاقات مكتوبة كانت أو شفاهية رسمية أو عرفية، ويترتب عن القيام بالإجراءات التسجيل ضمان حفظ المحررات والاتفاقات واكتساب المعرفة منها تاريخا ثابتا بمجرد تسجيلها في سجل الإيداع الذي تمسكه الإدارة الضريبية ممثلة في مكاتب التسجيل والتمبر وأداء الوجبات مقابل وصل.

ومن جهة أخرى تعتبر حقوق التمبر ضريبة استهلاكية تطال جميع عمليات التسجيل الرامية إلى اكتساب الوثيقة المسجلة حقوق قانون الزامية، وواجب التمبر هو اجراء يخضع له جميع العقود والمحررات والدفاتر والسجلات والمستخرجات الأخرى.

[1] محمد شكيري " القانون الضريبي المغربي –دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب" الطبعة الأولى 2015، ص 205

ثانيا: الضرائب المحلية

لقد نضم المشرع المغربي الضرائب المحلية بموجب القانون رقم 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية، فالنظام الجبائي المحلي هو مجموعة من الضرائب والرسوم التي جعلها المشرع المغربي لصالح الجماعات الترابية، وذلك من أجل دعم ميزانية هذه الجماعات خصوصا أن المغرب راهن على فعاليتها قصد القيام بأدوار أكثر تدخلية تتجاوب ووظيفة الأجهزة اللامركزية.

أ_ الرسوم المستحقة لفائدة الجماعات:

قسم المشرع المغربي الرسوم المحلية الخاصة لكل من الجماعات والعملات، والاقاليم والجهات، إلا أننا في هذا المحور نتطرق لرسوم المستحقة لفائدة الجماعات وهي كالتالي:

أ_1_ الرسم على السكن:

جاء هذا الرسم عوض الضريبة على الحضرية وهو يهتم بمختلف العقارات المبنية والمباني على مختلف أنواعها، التي يتخذها أصحابها سكننا رئيسيا أو ثانويا لهم أو يضعونها تحت تصرف أصولهم وفروعهم ليجعلوها سكنا لهم.

كما يفرض الرسم على أساس القيمة الايجارية للعقارات المقدرة عن طريق المقارنة من طرف لجان الإحصاء والتي تقوم سنويا بإحصاء شامل للعقارات الخاضعة للرسم على السكن، كما يتم تحديد القيمة الايجارية كل خمس سنوات بزيادة نسبتها 2%[1].

أ_2_ رسم الخدمات الجماعية:

جاء هذا الرسم محل رسم النظافة الذي كان معمول به في ظل القانون 30.89 ليتم بموجب ذلك رفع اللبس في تأويل تطبيق الرسم بحيث يشمل الخدمات المتعلقة بالبنيات التحتية والتطهير والإنارة والنقل وغيرها من الخدمات الجماعية[1].

[1] عزيز زروال "الإصلاح الجبائي المحلي والتنمية المحلية _أي رهانات ؟ " شهادة الماستر في القانون العام سنة 2011_2010، ص103

كما حدد سعر الرسم ب 10,50% من القيمة الايجارية المنصوص عليها في المادة 35 من نفس القانون فيما يخص العقارات الواقعة داخل الجماعات والمراكز الصيفية والشتوية ومحطات الاستشفاء بالمياه المعدنية.

أ_ 3_ الرسم المهني:

يعود منشأ هذا الرسم إلى سنة 1906 وذلك بموجب اتفاقية الجزيرة الخضراء، غير أن التطبيق العملي لهذا الرسم يعود لسنة 1920، كما أدخلت عليه عدة تعديلات، أخرها تعديل 30 نوفمبر 2007 الذي عمل على تغير مصطلح الضريبة المهنية إلى مصطلح الرسم المهني[2].

كما تم تحديد سعر الرسم المهني المطبق على القيمة الايجارية كالتالي:

- ✓ **نسبة 10%الخاصة بالأنشطة التالية:**

_ تاجر التقسيط للمواد المركبة أو المواد الأخرى الموجهة للاستهلاك الحيواني.

_ مصنع أو مصلح المعدات الكهربائية.

_ مكري الشقق المفروشة.

يجب ألا تقل هذه الفئة عن300درهم بالنسبة للجماعات الحضرية و100 درهم بالنسبة للجماعات القروية.

- ✓ **نسبة 20% الخاصة بالأنشطة التالية:**

– صاحب متجر التغذية.

_ المهندس المعماري الذي يعمل لحسابه الخاص.

_ صاحب وكالة أسفار تشغل من 1 إلى 5 أشخاص.

---

[1]عزيز زروال، نفس المرجع، ص106.

[2]طارق مساعيد " الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة" رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، سنة 2008_2009 ص12

يجب ألا تقل هذه الفئة عن600درهم بالنسبة للجماعات الحضرية و200 درهم بالنسبة للجماعات القروية.

- ✓ **نسبة 30% الخاصة بالأنشطة التالية:**

_ بائع السيارات بالجملة.

_ مشغل عيادة الولادة.

_ صاحب مختبر التحليلات الطبية، الكيمائية أو الصناعية.

يجب ألا تقل هذه الفئة عن1200درهم بالنسبة للجماعات الحضرية و400 درهم بالنسبة للجماعات القروية.

ب_ الرسوم المستحقة لفائدة العمالات والاقليم:

تشمل هذه الرسوم كل من الرسم على رخصة السياقة والرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني وكذا الرسم على عمليات بيع الحاصلات الغابية، وذلك حسب المادة الثالثة من قانون 47.06 المنظم لجبايات الجماعات المحلية.

ب_1_ الرسم على رخصة السياقة:

يفرض هذا الرسم عند تسليم الرخصة أو تمديد صلاحيتها إلى صنف أخر، كما تتم تصفية الرسم بتحديد سعره والمتمثل في 150 درهم، ويتم استخلاصه من طرف الهيئة المكلفة بتسليم وتمديد الرخصة، ويتم إدائه عن طريق وضع طابع خاص على الوثيقة[1].

[1] المواد من 97 إلى 103 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

ب_2_ الرسم على السيارات الخاضعة للفحص التقني:

يفرض هذا الرسم على السيارات حين إجراء الفحص التقني السنوي، وتتم تصفية هذا الرسم من طرف صاحب شهادة تسجيل السيارة، كما يتم تحديد سعر هذا الرسم على أساس القوة الجبائية للسيارة كما هو مبين في المادة 106[1].

ب_3_ الرسم على عمليات بيع الحاصلات الغابية:

يفرض هذا الرسم على عمليات الحاصلات الغابية بما في ذلك الأخشاب المقطوعة من الأشجار على أساس الثمن الذي بيعت به دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة، كما يفرض هذا الرسم على مشتري للحاصلات الغابية، ويتم تصفية الرسم بتحديد سعره ب 10% من مبلغ مبيعات هذه الحاصلات[2].

ج_ الرسوم المستحقة لفائدة الجهات:

حددت المادة الرابعة من القانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية، الرسوم المستحقة لفائدة الجهات والمتعلقة بالرسوم التالية:

ج_1_ الرسم على رخص الصيد:

يفرض هذا الرسم عند تسليم رخصة الصيد، كما تتم تصفية هذا الرسم بتحديد سعره والمتمثل في 600 درهم مغربي عن كل سنة[3].

ج_2_ الرسم على استغلال المناجم:

يستحق هذا الرسم على كميات المواد المستخرجة من المناجم من طرف أصحاب الامتياز ومستغلي المناجم كيف ما كان الشكل القانوني لهذا الاستغلال، تتم تصفية هذا الرسم بتحديد سعره وفق ما جاءت

[1] مواد من 104 إلى 108 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.
[2] مواد من 109 إلى 113 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.
[3] مواد من 114 إلى 117 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

به المادة 168 من قانون الجبايات المحلية، ويحدد هذا الرسم ما بين درهم وثلاث دراهم عن كل طن مستخرج[1].

ج_3_ الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ:

يفرض هذا الرسم على الخدمات المقدمة بالموانئ الواقعة بالنفوذ الترابي للجهة، باستثناء الخدمات المرتبطة بالنقل الدولي والمتعلقة بالسلع العابرة غير الموجهة للسوق الوطني، يحدد سعر هذا الرسم من 2% إلى 5% من رقم الاعمال دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة[2].

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المغربي ومكوناته

عرف الاقتصاد المغربي انطلاقة نوعية منذ الثمانينات حيث توجه حول الانضمام إلى المنظمة التجارية العالمية، والدخول إلى الأسواق المالية و عولمة الشركات، فأصبحت المعلومة المالية المعدة وفق نظام محاسبي محلي غير كافية لتلبية احتياجات المستخدمين، مما أدى إلى حتمية تبني المعلومة المالية ذات البعد الدولي، وإدراكا لهذه الحقيقة بالإضافة إلى الحاجة إلى تكييف المحاسبة مع البيئة العالمية الجديدة والمتطلبات لمتخذي القرار، بدأت المغرب بالإصلاح المحاسبي في سنة 1986 من قبل وزارة المالية بالتعاون مع الادارات ذات الصلة والمنظمات المهنية المعنية، حيث تم تعزيزها لاحقا من طرف المجلس الوطني المغربي للمحاسبة (CNC) في أوائل التسعينيات، خاصة في سنة 1994 الذي تم فيه تعميم تطبيق القانون رقم9 لسنة 1988 على كل الشركات العمومية والخاصة[3].

[1] مواد من 118 إلى 120 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.
[2] مواد من 121 إلى 122 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.
[3] المرسوم التنفيذي رقم 98/02_61 الجريدة الرسمية المغربية رقم 4032

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المغربي

يهدف النظام المحاسبي في المغرب إلى تنظيم وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية للشركات والمؤسسات والأفراد، وذلك بهدف توفير المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والمالية الصحيحة.

ومن بين أهداف النظام المحاسبي في المغرب:

- ✓ توفير معلومات دقيقة وموثوقة عن الأنشطة المالية والمحاسبية للشركات والمؤسسات والأفراد.
- ✓ تحديد المصادر والأنشطة التي تولد الإيرادات والتكاليف والنفقات في الشركات والمؤسسات والأفراد.
- ✓ تحديد مستوى الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية للشركات والمؤسسات والأفراد.
- ✓ توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والمالية بشأن التخطيط والميزانية والاستثمار والتمويل.
- ✓ الامتثال للمعايير المحاسبية والضريبية والقانونية المعمول بها في المملكة المغربية.
- ✓ توفير الحماية القانونية للأطراف المعنية بالأنشطة المالية والمحاسبية، والتزام الشركات والمؤسسات بتقديم التقارير والإفصاحات المالية اللازمة للجهات الحكومية المعنية.

الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي المغربي

ارتكز التشريع المحاسبي في المغرب على ثلاث مكونات رئيسية وهي كالتالي:

أولا: قانون الوجبات المحاسبية للتجار:

صدر هذا القانون عن طريق الظهيرة رقم 92_138 المؤرخ في 1992/12/30[1] والمصادق على تطبيقه المجلس الوطني المغربي (CNC) حيث دخل حيز التطبيق في 1994/01/01، حيث ركز هذا القانون على عدة جوانب أساسية في محاسبة الشركات والأشخاص التجاريين منها:[2]

[1] الظهير رقم 1_92_138 الصادر بالجريدة الرسمية المغربية BO رقم 4183 بتاريخ 1992/12/30 تعتبر الظهير درجو من التشريع المغربي يأتي بعد الدستور وقبل القانون

[2] مختار مسامح " توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغربي العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية" أطروحة دكتورة ن جامعة الحاج لخضر _ باتنة_ ص250

أ_قانونية المحاسبة: حتى تكتسب المحاسبة صفة القانونية لابد من اتباعها احكام قانون وتكون مدعمة بوثائق تبريرية.

ب_الدعائم المحاسبية: يجب أن تكون المحاسبة مدعمة بتسجيلات متضمنة في كل من اليومية العامة، اليوميات المساعدة، ومسجلة في دفتر أستاذ.

وثيقة الإجراءات المحاسبية: مفروضة على كل تاجر خاض للنظام المحاسبة.

ج_القوائم التلخيصية: حدد القانون القوائم بخمسة قوائم وهي الميزانية، حساب النتائج والتكاليف، جدول أرصدة التسيير، جدول التمويل، جدول المعلومات الإضافية.

هـ_طرق التقييم: تقيم الأصول المتحصل عليها حسب تكلفة الحيازة، والأصول المنشأة حسب تكلفة إنتاجها، كما تحسب الاهتلاكات انطلاقا من القيمة الاصلية ونحسب فوائض القيمة ونواقصها.

ثانيا: القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC):

جاء التشريع المغربي بالقانون العام للمعايير المحاسبية أثناء العمل بالنظام المحاسبي العام، حيث صدر هذا القانون ضمن المرسوم التنفيذي رقم 89/02_61 المؤرخ في 1989/11/10[1].

يحدد القانون العام للمعايير المحاسبية معايير عامة يجب التقيد بها ومعايير خاصة تترك في المخططات القطاعية، فبالنسبة للمعايير العامة يجب على المؤسسات والشركات أن تعد في نهاية كل سنة قوائم مالية على مبادئ محاسبية أساسية وخاصة[2].

[1] المرسوم التنفيذي رقم 89/02_61 الجريدة الرسمية المغربية رقم 4032الصادر بتاريخ 1990/04/07.

[2] مختار مسامح، مرجع سابق، ص251

ثالثا: مدونة الحسابات:

تعتبر مدونة الحسابات في المغرب وثيقة ملحقة بالقانون المحدد لواجبات التجار، وتتكون من عشر مجموعات رئيسية وهي:[1]

المجموعة الصفر: الحسابات الخاصة

المجموعة الأولى: حسابات التمويل الدائم

المجموعة الثانية: حسابات الأصول الثابتة

المجموعة الثالثة: حسابات الأصول المتداولة (باستثناء الخزينة)

المجموعة الربعة: حسابات الخصوم المتداولة (باستثناء الخزينة)

المجموعة الخامسة: حسابات الخزينة

المجموعة السادسة: حسابات التكاليف

المجموعة السابعة: حسابات النواتج

المجموعة الثامنة: حسابات النتائج

المجموعة التاسعة الحسابات التحليلية للتكاليف والنواتج

ملاحظة: استعملت مدونة الحسابات المغربية مجموعتين التاسعة والصفر حيث ان المجموعة التاسعة تخص حسابات أسعار التكاليف وأسعار البيع بمعنى المحاسبة التحليلية، أما المجموعة الصفر خاصة بالحسابات الافتتاحية وهذا يؤكد أهمية الأرصدة الافتتاحية في الميزانية.

[1]Le nouveau plan comptable marocain, collection legis plus, Casablanca,2005

المبحث الثالث: مقارنة النظام الجبائي والمحاسبي في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)

من خلال ما تطرقنا إليه في المباحث السابقة الخاصة بالنظام الجبائي والنظام المحاسبي في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)، كان لزما علينا أن نتطرق إلى مقارنة هذه الأنظمة الجبائية والمحاسبية، من أجل إعطاء صورة حول هذه الأنظمة وحتمية إصلاحها، لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى مقارنة النظام الجبائي والمحاسبي بين هذه الدول.

المطلب الأول: مقارنة النظام الجبائي بين الجزائر وتونس والمغرب

يعتبر النظام الجبائي مرآة تعكس وضع الدول وطبيعة المجتمع، فالنظام الجبائي الجيد يلعب دور محوريا وفعالا في تحقيق التنمية المندمجة والشاملة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية، لهذا السبب تم نقل الجباية من مجرد أداة مالية إلى أداة النهوض بالقطاع الاقتصادي.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة النظام الجبائي بين الجزائر وتونس والمغرب، حيث تكون هذه المقارنة خاصة بالنظام الجزافي (التقديري) والنظام الحقيقي وكذا الضرائب المباشرة والغير المباشر في هذه الدول.

الفرع الأول: مقارنة النظام الجزافي (التقديري) والنظام الحقيقي بين الجزائر وتونس والمغرب

سنتطرق في هذا الجدول إلى النظام الجزافي وكذا النظام الحقيقي في دول المغرب العربي (الجزائر،تونس والمغرب) ومحاولة المقارنة بينهما.

جدول رقم 15: مقارنة النظام الجزافي (التقديري) والنظام الحقيقي بين الجزائر وتونس والمغرب

النظام الجبائي / الدول	النظام الجزافي
الجزائر الأشخاص المعنيون بهذا النظام	يخضع للنظام الجزافي الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، وكذلك التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 8.000.000دج، كما يخضع للنظام الجزافي كل من المستثمرين الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو

_ معدل الضريبة	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة. _ معدل 5% بالنسبة للأنشطة الإنتاج وبيع السلع، و12% بالنسبة للأنشطة الاخرى
تونس _ الأشخاص المعنيون بهذا النظام _ معدل الضريبة	**النظام التقديري** أصحاب المهن الحرة والحرفيين والصناعيين الصغار: وتشمل هذه الفئة الأشخاص الذين يمارسون مهنًا حرة أو حرفًا صغيرة أو صناعة صغيرة بحيث لا تتجاوز قيمة الإنتاج السنوي 100,000 دينار تونسي. _الشركات الصغيرة: وتشمل هذه الفئة الشركات التي تمتلك أصولًا تصل قيمتها إلى 300,000 دينار تونسي وتحقق إيرادات سنوية تتراوح بين 100,000 و300,000 دينار تونسي. _ المؤسسات الصناعية الصغيرة: وتشمل هذه الفئة المؤسسات الصناعية التي تمتلك أصولًا تصل قيمتها إلى 500,000 دينار تونسي وتحقق إيرادات سنوية تتراوح بين 300,000 و500,000 دينار تونسي. يجب الإشارة إلى أن النظام الضريبي التقديري يستثني بعض الفئات مثل المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع التصدير والشركات العامة والشركات التي تمتلك فروعًا خارج البلاد، كما أن هذه السنة ألغت الدولة 27 فئة من النظام الجزافي وضمهم إلى النظام الحقيقي. _بالنسبة إلى رقم المعاملات الذي يساوي أو يقل عن 10 آلاف دينار:[1] ✓ 200 دينار تونسيسنويا بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة داخل المناطق البلدية طبقا للحدود الترابية للبلديات الجاري بها العمل قبل غرة جانفي2015. ✓ 100 دينار تونسي بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة بالمناطق الأخرى. ✓ بالنسبة إلى رقم المعاملات بين 10 آلاف دينار و100 ألف دينار: 3%
المغرب الأشخاص المعنيون بهذا النظام	**ضريبة المساهمة المهنية الموحدة** _ الملزمون المحددة دخولهم المهنية وفق نظام الجزافي قبل قانون المالية لسنة 2021 حيز التنفيذ. _ الأشخاص الذين كانوا يخضعون سابقا إلى النظام المحاسبة وفق النتيجة الصافية الحقيقية أو النتيجة الصافية المبسطة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم حد مليوني درهم (2.000.000) المحدث بموجب قانون المالية2020 والخاصة بالأنشطة التجارية والصناعية والحرفية. _ الأشخاص الدين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المحقق مع احتساب الضريبة على القيمة المضافة 500.000 درهم فيما يخص مقدمي الخدمات.

[1]الفصل 55، وزارة المالية الجمهورية التونسية "مراجعة تعريفة الضريبة على الدخل حسب النظام التقديري" قانون المالية 2023، صفحة 175

_ معدل الضريبة	_ رقم الاعمال المحقق مضروب في معامل يخص كل مهنة وذلك طبقا للجدول المشار إليه في المادة 40-1 من المدونة العامة للضرائب والملحق بها، والحاصل يضرب في نسبة 10 % وهي نسبة الضريبة الموحدة.
	النظام الحقيقي
الجزائر _الأشخاص المعنيون بهذا النظام _الضرائب الخاضعة للنظام الحقيقي	ـ يخضع للنظام الحقيقي كل من تجاوز رقم الأعمال المحقق 8 مليون دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام كل الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، وكذا الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة التي يتجاوز رقم أعمالهم 8 مليون دج _ تخضع للنظام الحقيقي الضرائب التالية: ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ✓ الضريبة على أرباح الشركات IBS ✓ الرسم على القيمة المضافة TVA ✓ الرسم على النشاط المهني TAP
تونس _الأشخاص المعنيون بهذا النظام _الضرائب الخاضعة للنظام الحقيقي	_ هم الأشخاص المعنويين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 150.000 دينار تونسي، أو الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري الذين يختارون الانضواء في النظام الحقيقي. _ تخضع للنظام الحقيقي الضرائب التالية: ✓ ضريبة الدخل ✓ ضريبة القيمة المضافة ✓ الرسم الجبائي على المكاسب الرأسمالية ✓ ضريبة الأملاك ✓ ضريبة السلع الانتقائية ✓ رسم العقارات ✓ الرسم العام على الصفقات ✓ رسم السجل التجاري
المغرب _الأشخاص المعنيون بهذا النظام _الضرائب الخاضعة للنظام الحقيقي	_جميع الأشخاص الطبعيين الذين يقومون بأنشطة تجارية أو صناعية أو خدمية في المغرب، والذين يفوق رقم أعمالهم 500.000 درهم. _ الشركات الوطنية والأجنبية والشركات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الفردية التي يفوق رقم أعمالها 2.000.000درهم. _ تخضع للنظام الحقيقي الضرائب التالية: ✓ ضريبة الدخل ✓ الضريبة المهنية ✓ ضريبة القيمة المضافة(VAT) ✓ ضريبة المبيعات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوانين الجبائية للدول الثلاث

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن الدول الثلاث تعتمد على نظاميين الحقيقي والجزافي، فنجد الجزائر تعتمد على فئتين وهما فئة التي رقم أعملها أقل من 8 ملايين دينار جزائر وهذه الفئة التي تخضع للنظام الجزافي، وفئة أكثر من 8 ملايين دينار تخضع للنظام الحقيقي كما تعتمد على نسبتين لحساب الضريبة.

أما تونس تعتمد على كثير من الفئات وذلك حسب النشاط الذين يقومون به، فهناك بعض النشاطات ينطون تحث النظام الحقيقي إجباريا ولا يراعا رقم أعمالهم أو مداخيلهم السنوية.

أما المغرب نجدها تعتمد على فئتين مثل الجزائر فئة أقل من 2 مليون درهم بالنسبة للشركات والمؤسسات و500 ألف بالنسبة للأشخاص الطبعيين يخضعون للنظام الجزافي، والأكثر من هذه المبالغ تخضع للنظام الحقيقي.

الفرع الثاني: مقارنة الضرائب المباشرة

سنتطرق من خلال هذا الجدول إلى الضرائب المباشرة لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) بالإضافة إلى المقارنة بين هذه الدول.

جدول رقم 16: مقارنة الضرائب المباشرة بين الدول الثلاث (الجزائر، تونس، المغرب)

الدول / الضرائب المباشرة	الجزائر	تونس	المغرب
الضريبة على الدخل	**الضريبة على الدخل الإجمالي IRG** **_تفرض على الأشخاص الطبيعيين** **_ ضريبة تصاعدية** **_ تحتوي على 6 شرائح** **_ النسب من 0 إلى 35%** ✓ **الشرحة الاولى0%** ✓ **الشريحة الثانية23%** ✓ **الشريحة الثالثة27%** ✓ **الشريحة الرابعة30%** ✓ **الشريحة الخامسة33%** ✓ **الشريحة السادسة35%**	**الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين** **_تفرض على الأشخاص الطبيعيين** **_ ضريبة تصاعدية** **_ تحتوي على 5 شرائح** **_ النسب من 0 إلى 35%** ✓ **الشرحة الاولى 0%** ✓ **الشريحة الثانية26%** ✓ **الشريحة الثالثة28%** ✓ **الشريحة الرابعة32%** ✓ **الشريحةالخامسة35%**	**الضريبة على الدخل** **_تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لم يخضعوا للضريبة على الشركات** **_ ضريبة تصاعدية** **_تحتوي على 6 شرائح** **_ النسبمن0 إلى 38%** ✓ **الشرحة الاولى0%** ✓ **الشريحة الثانية10%** ✓ **الشريحة الثالثة20%** ✓ **الشريحة الرابعة30%** ✓ **الشريحة الخامسة 34%** ✓ **الشريحة السادسة38%**

الضريبة على الشركات	الضريبة علىأرباح الشركات IBS _ تفرض على الشركات والأشخاص المعنويين _ ضريبة قارية _ نسب تختلف من نشاط إلى أخر ✓ 19%بالنسبة للأنشطة إنتاج المواد والسلع ✓ 23% بالنسبة لمؤسسات البناء والاشغال العمومية ✓ 26% بالنسبة لأنشطة التجارية والخدمات	الضريبة على الشركات _ تفرض على الشركات والأشخاص المعنويين _ ضريبة قارية _ نسبة موحدة 15%	الضريبة على الشركات _ تفرض على الشركات والأشخاص المعنويين _ ضريبة تصاعدية _نسبة حسب الشرائح ✓ الشريحة الأولى أقل أو يساوي 300000نسبة 10% ✓ الشريحة الثانية من 300001إلى 1000000 نسبة 20% ✓ الشريحةالثالثة 1000000فما فوق نسبة 31%
الرسم المهني	الرسم على النشاط المهني _ يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين _ تفرض نسبة واحدة بمعدل 1،5% مع وجود بعض التخفيضات حسب كل حالة		الرسم المهني _ يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين _تفرض ثلاث نسب 10% 20%، 30%وذلك حسب النشاط
الضريبة الجزافية الوحيدة	الضريبة الجزافية الوحيدة _ تفرض على الأشخاص الطبيعيون الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 8 ملايين دينار جزائري _النسبة 12%بالنسبة للخدمات و5% للنشاطات الاخرى	الضريبة على النظام التقديري _ رقم الأعمال الذي يساوي أو يقل عن 10 آلاف دينار: _ 200 دينار تونسيسنويابالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة داخل المناطق البلدية طبقا للحدود الترابية للبلديات الجاري بها العمل قبل غرة جانفي2015. _ 100 دينار تونسي بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة بالمناطق الأخرى. _ بالنسبة إلى رقم المعاملات بين 10 آلاف دينار و100 ألف دينار: 3%	المساهمة المهنية الموحدة _تفرض على الأشخاص الذاتيون الذين يحصلون على دخول مهنية والتي لا يتجاوز رقم الاعمال السنوي 2مليون درهم لبعض النشاطات و5 ألاف درهم بالنسبة للخدمات _النسبة% 10

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوانيين الجبائية للدول الثلاث

نلاحظ من خلال الجدول أن الضرائب المباشرة للدول الثالث تعتمد تقريبا نفس الضرائب، وهذا راجع لتبني هذه الدول للنظام الضريبي الفرنسي التي كانت دائما مرجعا أساسيا لهذه الدول.

إلا أن الاختلاف نجدوه في اغلب الأحيان يخص الفئات والنسب المفروضة، بحيث نجد في الضريبة على الدخل أن الجزائر وتونس تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبعيين أما المغرب تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، كما أن هذه الضريبة تفرض حسب الشرائح في الدول الثالث، حيث أن الجزائر والمغرب تعتمد على ستة (6) شرائح أما تونس تعتمد على خمسة (5) شرائح، أما النسب المفروضة على كل شريحة تختلف من شريحة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، حيث نجد أن المغرب تفرض أعلى نسبة من الجزائر وتونس.

أما الضريبة على الشركات نجدها تفرض على الشركات والأشخاص المعنويين في الدول الثلاث، كما نلاحظ أن النسب المعتمدة في الدول الثلاث تختلف من دولة إلى أخرى، بحيث نجد في الجزائر أنها تعتمد على ثلاث نسب خاصة بكل نشاط، أما تونس تعتمد على نسبة واحدة وهذا بعد الإصلاح الأخير للنظام الجبائي التونسي، أما المغرب تطبق فيها هذه الضريبة حسب الشرائح وتعتبرها ضريبة تصاعدية.

أما الرسم المهني يطبق في الجزائر والمغرب بنسب مختلفة، حيث تعتمد الجزائر على نسبة 1،5 %أما المغرب تعتمد ثلاث نسب مختلفة وذلك حسب كل نشاط.

أما فيما يخص الضريبة الجزافية نجدها في الجزائر والمغرب تحسب بالنسب حسب كل نشاط أو فئة، أما تونس تحسب بمبلغ حسب المناطق وبنسبة حسب رقم الأعمال إذا كان رقم أعمال يساوي أو يقل عن 10 الاف دينار بحسب بمبلغ حسب المناطق وإذا كان أكثر من ذلك يحسب بنسبة أخرى.

الفرع الثالث: مقارنة الضرائب الغير المباشرة

سنتطرق في هذا الجدول إلى الضرائب الغير المباشرة لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) ومحاولة المقارنة بينهما

جدول رقم 17: مقارنة الضرائب الغير المباشرة بين الدول الثلاث (الجزائر، تونس، المغرب)

الدول / الضرائب غير مباشرة	الجزائر	تونس	المغرب
الرسم على القيمة المضافة	الرسم على القيمة المضافة _ يفرض هذا الرسم على كل المعاملات التجارية والصناعية والخدماتية ماعدا بعض الاستثناءات _ النسبة: هناك معدل عادي 19%، ومعدل منخفض 09%	الأداء على القيمة المضافة _ يفرض هذا الرسم على كل المعاملات التجارية والصناعية والخدماتية ماعدا بعض الاستثناءات _النسبة: هناك معدل منخفض07%، ومعدل عادي19%	الضريبة على القيمة المضافة _ يفرض هذا الرسم على كل المعاملات التجارية والصناعية والخدماتية ماعدا بعض الاستثناءات _ النسبة: هناك سعر عادي 20% وثلاث أسعار منخفض حسب بعض الانشطة وهي: **14%،10%،7%**
الرسم على الاستهلاك	الرسم الداخلي على الاستهلاك _ يفرض على نوع معين من المنتوجات والسلع ولا تطبق على كل المنتوجات بل على منتوجات محددة حصرا في المادة 25 من ق.م _ النسب تختلف من مادة إلى أخرى.	المعلوم على الاستهلاك _ يفرض على قائمة من المنتجات منها: السيارات السياحية، المحروقات، التبغ والخمور.... إلخ _ النسب تتراوح بين 10%و33%	المكوس الداخلية على الاستهلاك _ تفرض على قائمة من المنتوجات منها: المشروبات الغازية، المياه المعدنية، الخمور والكحول والتبغ، منتجات الطاقة والزفت...إلخ _ النسب تختلف من منتوج على أخر.
الرسم على رقم الاعمال		معاليم أخرى موظفة على رقم المعاملات:	
الرسم على الطابع وحقوق التسجيل	رسوم الطابع والتسجيل	معاليم التسجيل	حقوق التسجيل والتمبر
الرسوم الأخرى الغير المباشرة	رسوم أخرى	أداءات ومعاليم أخرى	الرسوم المستحقة لفائدة الجهات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوانيين الجباية للدول الثلاث

نلاحظ من خلال الجدول أن الضرائب الغير المباشرة للدول الثلاث متقاربة من حيث الشكل خاصة الضريبة على القيمة المضافة والتي تعتمدها الدول الثلاث، إلا أن هناك اختلاف طفيف وذلك فيمايخص النسب المعتمد في كل دولة، أما الرسم على الاستهلاك فنجده تقريب في الدول الثلاث ويفرض على بعض المنتجات وبنسب مختلفة، أما الرسوم الأخرى تختلف في الأسماء من دولة إلى أخرى.

المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي في الجزائر وتونس والمغرب

يعتبر العمل المحاسبي بكل مراحله المختلفة من تجميع الوثائق وتسجيلها وإعداد القوائم المالية وتدقيقها ومراقبتها عملا أساسيا، الهدف منه إيصال المعلومة المالية والمحاسبية الخاصة بالكيانات الاقتصادية إلى الغير، ومن أجل المساهمة في تطوير الممارسات المحاسبية واقتراح الحلول المناسبة للمعوقات والعمل على تحديث النظام المحاسبي في دول المغرب العربي (الجزائر،تونس والمغرب) وجعله يتماشى مع المتغيرات والمستجدات على الساحة الدولية والعالمية من خلال تعديل وإلغاء بعض المعايير وذلك بما يتوافق مع متطلبات البيئة الاقتصادية العالمية.

الفرع الأول: مقارنة بين المفاهيم والمبادئ والبيانات المالية في الجزائر وتونس والمغرب

سنتطرق من خلال هذا الجدول إلى المفاهيم والمبادئ المحاسبية وكذا البيانات المالية في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) ومحاولة المقارنة بينهما.

جدول رقم 18: مقارنة بين المفاهيم والمبادئ والبيانات المالية في الجزائر وتونس والمغرب

الدول / البيان	الجزائر	تونس	المغرب
الإطار المفاهيمي	وجود إطار مفاهيمي يشمل: _ مستخدمو المعلومات المالية _ الهدف من إعداد التقارير المالية _ عناصر البيانات المالية	يوجد إطار مفاهيمي يشمل: _مستخدمو المعلومات المالية _ الهدف من إعداد التقارير المالية _ عناصر البيانات المالية	لا يوجد إطار مفاهيمي ومع ذلك تم تحديد مبادئ المحاسبة وطرق التقييم في المعيار المحاسبة العامة
المبادئ المحاسبية	_ مبدأ استقلالية الدورات _ مبدأ الدورة المحاسبية _ مبدأ الوحدة النقدية _ مبدأ استمرارية الطرق _ مبدأ الصورة الصادقة _ مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية او السابقة _ مبدأ الحيطة والحذر _ مبدأ التكلفة التاريخية _ مبدأ عدم المقاصة _ مبدأ الأهمية النسبية _ مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني _ مبدأ قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية	_ الوحدة الاقتصادية _ الوحدة النقدية _ الوحدة الدورية _ تحقيق الإيرادات _ ارتباط المصاريف بالإيرادات _الموضوعية _ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني _ المعلومة الكاملة _ الحيطة _ الأهمية النسبية _ ثبات النسق _ التكلفة التاريخية	_مبدأ الصداقة والأمانة (الأمانة المهنية) _ مبدأ الفصل بين الاعمال _ مبدأ الاستمرارية _ مبدأ الواقعية _ مبدأ التداول _ مبدأ الشفافية _ مبدأ الترتيب والتنظيم _ مبدأ القيمة العادلة _ مبدأ الاستقلالية _ مبدأ الملاءمة
القوائم المالية	**_الميزانية** **_ جدول حسابات النتائج** **_ جدول تدفقات الخزينة** **_ جدول تغير الأموال الخاصة** **_ الملاحق**	**_الميزانية** **_جدول النتائج** **_جدولتدفقات الخزينة** **_ الملاحظات الملحقة**	**_ الميزانية** **_ حساب النواتج والتكاليف** **_ جدول أرصدة التسيير** **_ جدول التمويل** **_ جدول المعلومات الاضافية**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القواعد المحاسبية لكل دولة

يمكن مقارنة الدول الثلاث فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية والقوائم المالية على النحو التالي:

الإطار المفاهيمي:

الجزائر وتونس تتمتعان بإطار مفاهيمي واضح يشمل مستخدمي المعلومات المالية والهدف من إعداد التقارير المالية وعناصر البيانات المالية.

المغرب لا يمتلك إطار مفاهيمي رسمي، لكنه قد حدد مبادئ المحاسبة وطرق التقييم في المعيار المحاسبة العامة.

المبادئ المحاسبية:

من خلال المقارنة نجد أن هناك تشابه في المبادئ المحاسبية في الدول الثلاث، حيث يرتكز على نفس الأفكار والقضاياالتحسين وترقية النظام المحاسبي لكل دولة، إلا أن بعض المبادئ تختلف في الأسماء والتفسيرات من دولة إلى أخرى وذلك راجع للخلفية التشريعية أو البيئة المحاسبية لكل دولة.

القوائم المالية:

الجزائر وتونس تستخدمان نفس القوائم المالية الأساسية، مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة والملاحق.

المغرب يستخدم قوائم مالية مختلفة، مثل حساب النواتج والتكاليف وجدول أرصدة التسيير وجدول التمويل وجدول المعلومات الإضافية.

من هذه المقارنة، يمكن ملاحظة أن الجزائر وتونس تشتركان في استخدام نفس الإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية الأساسية والقوائم المالية، في حين يختلف المغرب قليلاً في هذه الجوانب.

الفرع الثاني: مقارنة مدونة الحسابات بين دول المغرب العربي (الجزائر وتونس والمغرب)

النمط المحاسبي المتبع في دول المغرب العربي (الجزائر وتونس والمغرب) يولي مدونة الحسابات أهمية قصوى للإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية، ويلزم الجميع باستعمالها واحترام تصنيفها، والجدول التالي سنستعرض فيه مدونات الحسابات لهذه الدول والمقارنة بينهما.

الجدول رقم 19: مدونة الحسابات لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)

الرقم	الجزائر	تونس	المغرب
1	**حسابات رؤوس الاموال**	**حسابات رؤوس الأموال الخاصة والخصوم غير الجارية**	**حسابات رؤوس الأموال الخاصة**
10	رأس المال والاحتياطات	رأس المال	
11	الترحيل من جديد	احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال	أموال خاصة
12	نتيجة السنة المالية	النتائج المرحلة	
13	المنتوجات والاعباء المؤجلة خارج الدورة	نتائج الدورة	أموال خاصة أخرى
14		رؤوس أموال خاصة أخرى	ديون التمويل
15	المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية	مؤونات للأخطار والتكاليف	مؤونات دائمة للأخطار والتكاليف
16	الاقترضات والديون المماثلة	قروض وديون مماثلة	حسابات الربط للمؤسسات والفروع
17	الديون المرتبطة بالمساهمات	حسابات الارتباط بين المؤسسات والفروع	انحراف التحويل– الخصوم
18	حسابات الارتباط الخاصة بين المؤسسات والفروع	خصوم غير جارية أخرى	
2	**حسابات التثبيتات**	**حسابات الأصول الغير الجارية**	**حسابات الأصول المثبتة**
20	التثبيتات المعنوية		
21	التثبيتات العينية– المادية–	التثبيتات المعنوية	تثبيتات فاقدة القيمة
22	التثبيتات في شكل امتياز	التثبيتات المادية	التثبيتات المادية
23	التثبيتات الجارية إنجازها	تثبيتات قيد الإنجاز	تثبيتات معنوية

24		تثبيتات ذات قانون خاص	قروض وسندات
25		مساهمات وحقوق مرتبطة بها	أسهم
26	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بها	قيم مالية أخرى	
27	تثبيتات مادية أخرى	أصول غير جارية	انحراف التحويل
28	إهتلاك التثبيتات	إهتلاك التثبيتات	إهتلاك التثبيتات
29	خسائر القيمة عن التثبيتات	مؤونات تدني قيم الأصول	مؤونات تدني قيمة التثبيتات
3	**حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ**	**حسابات المخزونات**	**حسابات الأصول المتداولة**
30	مخزونات البضائع		
31	المواد الأولية واللوازم	مواد أولية ومواد مماثلة	مخزونات
32	التموينات الأخرى	تموينات أخرى	
33	سلع قيد الإنتاج	مخزونات قيد الإنتاج	
34	خدمات قيد الإنتاج	انتاج وخدمات قيد الإنتاج	دمم الأصول المتداولة
35	مخزونات المنتجات	منتوجات مخزنة	سندات وقيم التوظيف
36	المخزونات المتأتية من التثبيتات		
37	المخزونات في الخارج	بضائع مخزنة	انحراف التحويل- الخصوم-
38	المشتريات المخزنة		
39	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	مؤونات تدني قيم المخزونات	مؤونات الأصول المتداولة
4	**حسابات الغير**	**حسابات الغير**	**حسابات الخصوم المتداولة**
40	الموردون والحسابات الملحقة	موردون وحسابات ملحقة بهم	
41	الزبائن والحسابات الملحقة	عملاء وحسابات مرتبطة بهم	
42	المستخدمون والحسابات الملحقة	مستخدمون وحسابات مرتبطة بهم	
43	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	الدولة والمجموعة العمومية	
44	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات	شركات المجموعة والشركاء	ديون الخصوم المتداولة
45	المجمع والشركات	دائنون ومدينون آخرون	مؤونات أخرى للأخطار والتكاليف
46	مختلف الدائنين ومختلف المدنيين	حسابات الانتقال والانتظار	

47	الحسابات الانتقالية أو الانتضارية	حسابات التصحيح	
48	الأعباء والمنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات	مؤونات جارية للمخاطر والتكاليف	
49	خسائر القيمة عن حسابات الغير	مؤونات تدني قيم الغير	
5	**الحسابات المالية**	**الحسابات المالية**	**حسابات الخزينة**
50	القيم المنقولة للتوظيف	قروض وديون جارية	الخزينة –الأصول–
51	البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها	سلف وديون مالية جارية أخرى	
52	الأدوات المالية المختلفة	توظيفات جارية	
53	الصندوق	بنوك ومؤسسات مالية مماثلة	
54	وكالات التسبيقات والاعتمادات	الصندوق	
55		وكالات التسبيق والاعتماد	الخزينة– الخصوم–
58	المنتوجات الداخلية	تحويلات داخلية	
59	خسائر القيمة عن الأصول المادية الجارية	مؤونات تدني الحسابات المالية	مؤونات تدني قيم الخزينة
6	**حسابات الأعباء**	**حسابات التكاليف**	**حسابات التكاليف**
60	المشتريات المستهلكة	مشتريات – باستثناء تغير المخزون	
61	الخدمات الخارجية	خدمات خارجية	تكاليف الاستغلال
62	الخدمات الخارجية الأخرى	خدمات خارجية أخرى	
63	أعباء المستخدمين	تكاليف مختلفة عادية	تكاليف مالية
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	تكاليف المستخدمين	
65	الأعباء العماليانية الأخرى	تكاليف مالية	التكاليف الغير الجارية
66	الأعباء المالية	ضرائب ورسوم وتسديدات مماثلة	
67	العناصر الغير العادية– الأعباء	خسائر استثنائية	
68	المخصصات للاهتلاكاتوالمؤونات وخسائر القيمة	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	الضرائب على الأرباح	الضرائب على النتائج
7	**حسابات النواتج**	**حسابات النواتج**	**حسابات النواتج**
70	المبيعات من البضائع والمنتجات والخدمات	مبيعات المنتوجات والخدمات والبضائع	

71		انتاج مخزن أو نقص المخزون	نواتج الاستغلال
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	انتاج مثبت	
73	الإنتاج المثبت	نواتج مختلفة عادية	نواتج مالية
74	إعانات الاستغلال	إعانات الاستغلال والتوازن	
75	المنتوجات العماليات الأخرى	نواتج مالية	النواتج الغير الجارية
76	المنتوجات المالية		
77	العناصر غير العادية – المنتجات–	نواتج استثنائية	
78	الاسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات	استرجاع من الاهتلاك والمؤونات	
79		تحويل التكاليف	
8			**حسابات النتائج**
81			نتائج الاستغلال
83			نتائج مالية
84			نتائج جارية
85			نتائج غير جارية
86			نتائج قبل الضرائب
88			نتائج بعد الضرائب

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مذكرة دكتوراه للطالب مسامح مختار 2010_2011

نلاحظ من خلال الجدول السابقأن مدونة الحسابات للجزائر وتونس تحتوي على سبع مجموعات رئيسية، أما المغرب تحتوي على ثمن مجموعات بالإضافة إلى مجموعتين التاسعة الخاصة بالمحاسبة التحليلية، ومجموعة الصفر الخاصة بالميزانية الافتتاحية، أما المجموعات الأخرى متشابهة تقريبا في الدول الثلاث إلا في بعض أسماء للحسابات.

الفرع الثالث: مقارنة الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين النظام المحاسبي والجبائي لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)

شهدت بلدان المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) في الثمانينات إصلاحات اقتصادية جعلتها أكثر اندماجا في الاقتصاد الدولي، الامر الذي استدعى إصلاحات محاسبية من أجل تكييف أنظمتها مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث نجد أن تونس من الأوائل التي اعتمدت نظام محاسبي قائم على المعايير المحاسبية الدولية، تم تلتها الجزائر باعتماد نظام محاسبيا مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم20: مقارنة الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين النظام المحاسبي والجبائي لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)

الدول / العناصر	الجزائر	تونس	المغرب
الاختلافات الدائمة			
مصاريف البحث والتطوير			
الجزائر	_مصاريف البحث والتطوير يعتبرها النظام المحاسبي أعباء مجرد تحمليها إلا في بعض الحالات التي يعتبرها كتثبيت معنوي، أما النظام الجبائي يعتبرها أعباء غير قابلة للخصم في حدود 10% من الربح وفي سقف 100000000دج شريطة إعادة استثمار ذلك المبلغ.		
تونس	_مصاريف البحث والتطوير يعتبرها النظام المحاسبي تكاليف للشركة ويتم تصنيفها كنفقات تشغيلية .وفي الحالات التي يتم فيها إجراء البحث والتطوير للحصول على منتج أو خدمة محددة يمكن تحويل تلك النفقات إلى تكاليف رأسمالية وتخصيصها على عدة سنوات، أما من الناحية الجبائية فإن مصاريف البحث والتطوير تخضع للضريبة على الدخل، ويمكن للشركات الاستفادة من حوافز جبائية مثل الاعفاءات الضريبية والمساعدات المالية والتمويل الحكومي والمنح لتشجيع البحث والتطويرويمكن للشركات ان تطبق اعفاءات ضريبية مثل تخفيض ضريبي بنسبة 50% للمصاريف المرتبطة بالبحث والتطوير.		
	_ مصاريف البحث والتطوير يعتبرها النظام المحاسبي جزء من النفقات		

المغرب	العامة للشركة ويتم خصمها من الإيرادات لتحديد الربح الصافي للشركة ويتم تحديد قيمة مصاريف البحث والتطوير بناءً على الوثائق الداعمة للنفقات، أما جبائيا تخضع مصاريف البحث والتطوير للضريبة على الدخل في المغرب، كما يتم تطبيق الاعفاءات الضريبية لمصاريف البحث والتطوير في المغرب والتي تشمل تخفيض ضريبي بنسبة 50% للمصاريف المرتبطة بالبحث والتطوير.
حصص الهدايا ومصاريف الاشهار المالي الجزائر	_ يعتبرها النظام المحاسبي المالي أعباء تخصم من الإيرادات، أما النظام الجبائي لا يعتبر الهدايا المختلفة أعباء وغير قابلة للخصم ما عدا الهدايا الاشهارية التي لا يتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة وكذا التبرعات والاعانات والهبيات الممنوحة للمؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا يتجاوز مبلغها 100000 دج سنويا، في حين حدد مصاريف الاشهار المالي الخاص بالأنشطة الرياضية وترقية الشباب في حدود 10% من رقم الاعمال السنة المالية في حدود أقصاه 30.000000 دج
تونس	_ يتم تصنيف حصص الهدايا كنفقات عمومية ويتم تحميلها على حساب الإيرادات والمصروفات العامة للشركة. ويجب أن تكون الهدايا المهداة للعملاء أو الموردين ذات قيمة معقولة ولا تزيد عن الحد الأقصى المسموح به وفقًا للقواعد المحاسبة، أما بالنسبة لمصاريف الإعلان والترويج المالي، فإنها تدخل ضمن تكاليف التشغيل للشركة ويتم تحميلها على حساب الإيرادات والمصروفات العامة للشركة، أما جبائيا فإن حصص الهدايا تخضع للضريبة على الدخل ومصاريف الإعلان والترويج المالي، فإنها تخضع للضريبة على القيمة المضافة.
المغرب	_ يعتبر النظام المحاسبي حصص الهدايا نفقات عمومية وتحمل على حساب الإيرادات والمصروفات العامة للشركة، أما مصاريف الإعلان والترويج المالي فإنها تدخل ضمن تكاليف التشغيل للشركة وتحمل على حساب الإيرادات والمصروفات العامة. أما جبائيا فإن حصص الهدايا تخضع للضريبة على الدخل، ومصاريف الإعلان والترويج المالي فإنها

	تخضع للضريبة على القيمة المضافة.
عقد الايجار التمويلي	
الجزائر	_ إن القواعد الجبائية لا تعترف بالأصول المتأتية عن طريق عقد إيجار تمويلي ولا يسجل في الميزانية بحيث يشترط الملكية، وبالتالي لا وجود للاهتلاك كما يتم تسجيله كأعباء،إلا أن النظام المحاسبي المالي يعرف التمويل الايجاري على انه عملية تأجير الأصول تعطي القدرة للمستأجر بأن يصبح مالك لكل أو جزء من الأصل المستأجر وهو مصنف إلى عقد تمويل بالإيجار والايجار البسيط، كما يتم اعتراف بعقد الايجار في أصول المستأجر وهذا طبقا للمنافع الاقتصادية المستقبلية مع تسجيل أقساط الاهتلاك مما يؤثر على الوعاء الضريبي بالنقصان.
تونس	_ النظام الجبائي في تونس يقبل بعقد الإيجار التمويلي، كما يتم تسجيل هذا العقد في دفاتر المستأجر على أنه شراء أصل، ويتم فرض الضريبة على القيمة المضافة على الأقساط المستحقة. أما النظام المحاسبي للشركات فهو كذلك يسجل عقد الايجار التمويلي على أنه شراء أصل من قبل المستأجر، ويتم تسجيله بقيمة الايجار السنوي الإجمالي مضروب في عدد السنوات المتبقية من العقد.
المغرب	_ يقبل النظام الجبائي تسجيل عقد إيجار تمويلي على انه شراء أصل. أما النظام المحاسبي يتم تسجيل الأصل في دفاتر المستأجر بقيمة الايجار السنوي الإجمالي مضروب في عدد السنوات المتبقية من العقد، ويتم حساب الاهتلاك لهذا الأصل على مدى سنوات الايجار.
الأعباء الجبائية الأخرى الغير قابلة للخصم	
الجزائر	_النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل هذه الأعباء محاسبيا وذلك في ح

	64وح65وح69 حسب الحالة، أما النظام الجبائي لا يقبل بخصم بعض الضرائب والرسوم مثل الضريبة على أرباح الشركات.... إلخ
تونس	_ تسجل الأعباء الجبائية غير القابلة للخصم في دفتر الحسابات الخاص بها، ويتم ذلك من خلال احتساب قيمة الضريبة أو الرسم على العملية أو النشاط المقابل وتسجيله في الدفتر اليومية للشركة، أما من المنظور الجبائي فإن تقييم الأعباء الغير قابلة للخصم تعتمد على نوع الضريبة أو الرسم المفروض، وتختلف الإجراءات الضريبية والمتطلبات الإدارية اللازمة لتسديد هذه الأعباء باختلاف نوع الضريبة أو الرسم.
المغرب	_ من الناحية المحاسبية، يتم تسجيل هذه الأعباء الجبائية الأخرى في التسجيلات المحاسبية للشركات والمؤسسات وفقًا للتصنيف المناسب لكل نوع منها، وذلك للتأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة، كما يجب احتساب هذه الأعباء الجبائية الأخرى عند حساب الضريبة على الدخل. أما من الناحية الجبائية فيتم تطبيق النسب الضريبية المحددة على هذه الأعباء الجبائية الأخرى، وفقًا للتصنيف الجبائي لكل نوع منها.
الاهتلاكات الغير قابلة للخصم	
الجزائر	_ النظام المحاسبي المالي يعتبر كل الاهتلاكات قابلة للخصم، أما النظام الجبائي لا يعتبر كل أقساط الاهتلاك قابلة للخصم بحيث يحدد أقساط الاهتلاك حسب قيمة الشراء كما يحدد سقف لبعض التثبيتات.
تونس	_ النظام المحاسبي التونسي لا يتعارض مع النظام الجبائي حيث يعتبر كل الاهتلاكات قابلة للخصم.
المغرب	_ النظام المحاسبي المغربي يعتبر كل الاهتلاكات قابلة للخصم، أما النظام الجبائي يتعارض مع النظام المحاسبي في بعض الحالات والتي تستخدم فيها بعض الأساليب ومعايير أخرى لحساب الاهتلاك القابل للخصم.
فوائض القيمة غير الخاضعةللضريبة	
الجزائر	_ النظام المحاسبي المالي يعتبر فائض القيمة إيراد كباقي الإيرادات يسجل محاسبيا في الحساب 752، أما النظام الجبائي يعفي فوائض القيمة الناتجة

تونس	عن التنازل عن التثبيتات المحققة بين المؤسسة التابعة لنفس المجمع وكذا التنازل عن عنصر من عناصر الأصول في إطار عمليات القرض الايجاري، كما بنص المشرع الجبائي على معالجة فائض القيمة في حدود 70 % من قيمته إذا كان التثبيت تم اكتسابه أو إنجازه خلال ثلاث سنوات على الأكثر...إلخ _ حسب النظام المحاسبي التونسييتم تسجيل فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة في الحسابات المحاسبية بوصفها إيرادات غير خاضعة للضريبة، ويتم حسابها وفقًا للمعايير المحاسبية المعتمدة، أما جبائيا تخضع فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة للرقابة الجبائية والتدقيق الضريبي، ويجب على الشركة تقديم تقارير وإيصالات مالية للسلطات الضريبية المعنية، وفي حالة وجود فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة يتم تسجيلها كعنصر من عناصر الإيرادات ولكنها لا تخضع للضريبة.
المغرب	_ حسب النظام المحاسبي في المغرب يتم تسجيل فائض القيمة في حساب الدخل أو الخسارة في البيان الختامي للمؤسسة. يتم تعزيز قيمة الأصل في الحسابات بمبلغ فائض القيم، أما جبائيا يتم التعامل مع فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة بموجب القواعد الجبائية الخاصة بالضريبة على الدخل وفقًا لهذه القواعد، يتم تقدير فائض القيمة باعتباره دخلا غير خاضع للضريبة ومع ذلك، يتم تطبيق ضريبة مباشرة على المؤسسة على الأرباح الناتجة عن بيع الأصول.
قسائم الأرباح الموزعة على الشركاء	
الجزائر	_ يعتبر النظام المحاسبي الأرباح الموزعة إيراد مالي تدخل في حساب الربح المحاسبي، أما النظام الجبائي لا يعتبر الارباح الموزعة ايراد ولا تدخل ضمن الربح الجبائي.
تونس	_ يعتبر النظام المحاسبيالتونسي الأرباح الموزعة على الشركاء إيراد مالي، أما جبائيا تعتبر قسائم الأرباح الموزعة على الشركاء دخلاً موضوع الضريبة، وبالتالي يتم فرض ضريبة عليها، وبالنسبة للشركاء فإن القسائم التي يتلقونها تعتبر دخلاً موضوع الضريبة ويجب عليهم دفع الضريبة عليها،

	لذلك يمكن اعتبار قسائم الأرباح الموزعة على الشركاء إيرادًا جبائيًا في تونس.
المغرب	_ يعتبر النظام المحاسبي المغربي قسائم الأرباح الموزعة على الشركاء كنفقات يسجلها في كشوفات المحاسبة، ويتم تحويل هذه النفقات من حساب الأرباح إلى حساب توزيع الأرباح وتسجيلها كدفعات للشركاء، أما جبائيا تعتبر ايراد خاضع للضريبة.
مصاريف أخرى غير قابلة للخصم	
الجزائر	_ يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل كل الأعباء محاسبيا دون أن يضع أي شرط لهذه الأعباء، أما النظام الجبائي يرفض بعض الأعباء مثل مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الاطعام والفندقة ...إلخ
تونس	_ النظام المحاسبي التونسي يقوم بتسجيل كل الأعباء محاسبيا دون شرط لهذه الأعباء، أما النظام الجبائي يرفض بعض المصاريف ولا يقبلها كأعباء وبالتالي تفرض عليها الضريبة.
المغرب	_ يعتبر النظام المحاسبي المغربي المصاريف الأخرى الغير قابلة للخصم أعباء، ويتم تسجيل هذه المصاريف في الدفاتر المحاسبية تحت حساب "مصاريف أخرى" أو "مصروفات غير قابلة للخصم" وذلك لتوثيق المصروفات والحفاظ على الدقة في السجلات المحاسبية، أما من الناحية الجبائية فإن المصاريف الأخرى غير القابلة للخصم لا تؤثر على الحساب الضريبي للشركة وعادةً ما تستبعد من الأرباح الصافية المشمولة بالضريبة.
الاختلافات المؤقتة	
الإعانات العمومية	
الجزائر	_ يعرف النظام المحاسبي المالي الإعانات العمومية على أنها عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانات، أما النظام الجبائي يعتبر الإعانات العمومية من ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.

تونس	_ حسب النظام المحاسبي التونسي يتم معالجة الإعانات العمومية وفق عملية تسجيل المدفوعات والمستحقات في دفاتر الحسابات المختلفة، وعادة ما يتم إنشاء حسابات خاصة بالإعانات العمومية في دفاتر الحسابات لتسجيل المعاملات المتعلقة بها، ومن الناحية الجبائية تخضع الإعانات العمومية للضريبة.
المغرب	_النظام المحاسبي المغربي يعتبر الإعانات العمومية ايراد ويتم تسجيله في حساب المدفوعات والمستحقات في دفاتر الحسابات المختلفة، أما جبائيا فإن الإعانات العمومية تخضع للضريبة.
الاختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي	
الجزائر	_ يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات باختيار طريقة الاهتلاك الممكنة مع تحديد مدة المنفعة التي تراها مناسبة لإستراتيجيتها الاستثمارية، أما النظام الجبائي مازال يعترف بالإهتلاك المتصاعد والتي تم الغائها في النظام المحاسبي المالي، في حين أن النظام الجبائي لا يعترف بالاهتلاك حسب وحدات الإنتاج.
تونس	_ يسمح النظام المحاسبي والجبائي في تونس باختيار أي طريقة للإهتلاك.
المغرب	_ النظام المحاسبي المغربي يسمح بعدة طرق لحساب الاهتلاك، أما النظام الجبائي لا يسمح بكل هذه الطرق التي تستعملها المؤسسات والشركات لحساب الاهتلاك مثل الاهتلاك حسب الوحدات ...إلخ.
خسائر السنوات السابقة	
الجزائر	_ يسجل النظام المحاسبي المالي الخسائر المحققة في حساب 11(ترحيل من جديد) دون أن يعتبرها عبأ مخفضا من نتائج السنوات الموالية، إلا أن النظام الجبائي يسمح بترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة ويعتبرها عبأ يدرج في السنة الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.

تونس	_ حسب النظام المحاسبي التونسي يتم تسجيل الخسائر السابقة في الميزانية المحاسبية للشركة، باعتبارها قيمة سلبية في حساب ربح وخسارة السنة الجارية وبمجرد تحديد المبلغ المطلوب للتسجيل يمكن تخصيص الخسارة السابقة في الحسابات الدائنة في الميزانية المحاسبية، أما جبائيا فيسمح هذا النظام باحتساب الخسائر المتراكمة من السنوات السابقة كمصروفات مؤهلة للخصم من الأرباح الحالية للشركة قبل حساب الضريبة.
المغرب	_ يسمح النظام المحاسبي بتسجيل الخسائر السابقة في الميزانية العمومية للشركة تحت بند "رأس المال"، أما النظام الجبائي يقبل خسائر السنوات السابقة ويسمح بتخصيصها كنفقات للسنوات القادمة، ويتم ذلك عن طريق إعادة تسجيل هذه الخسائر كنفقات خسائر من السنوات السابقة في الإقرار الضريبي السنوي، ويتم خصمها من الأرباح التي تم حسابها للعام الحالي قبل حساب الضريبة عليها.
العناصر ذات القيمة المنخفضة	
الجزائر	_ النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا معيانا للعناصر ذات القيمة المنخفضة بل ترك الامر للمؤسسات من أجل تقدير قيمة هذه العناصر، أما النظام الجبائي يعتبر العناصر ذات القيمة المنخفضة والتي لا تتجاوز 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها.
تونس	_ النظام المحاسبي والنظام الجبائي في تونس لا يضع سقف لمعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة، بحيث اشترط أن تكون هناك وثائق داعمة ودقيقة لهذه العناصر.
المغرب	_ يتم تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة في النظام المحاسبي المغربي كنفقات في الميزانية المحاسبية، أما جبائيا فالنظام الجبائي يقبل هذه العناصر كنفقات تخصم من الأرباح الصافية.
المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب	

الجزائر	_ينص النظام المحاسبي المالي على أن تسجل المصاريف والاتعاب والاتاوى كعبأ مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي، أما بالنسبة للنظام الجبائي يبقى خصم هذه المصاريف من النتيجة المالية مرهون بدفعها فعليا أثناء السنة المالية.
تونس	_ يعتبر النظام المحاسبي التونسي المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب أعباء تسجل في النفقات العمومية، وتضاف للتكاليف الإجمالية في نهاية السنة المالية، أما جبائيا فهناك حد أقصى للخصم المسموح به للمصاريف المالية والأتاوى والأتعاب وهو 30٪ من الإيرادات التشغيلية الإجمالية.
المغرب	_ يعتبر النظام المحاسبي المغربي المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب مصاريف تسجل محاسبيا ومنفصلة عن المصاريف العامة الأخرى، أما جبائيا فيتم خصم هذه المصاريف من الإيرادات السنوية للمؤسسات أو الشركات.
العقود طويلة الأجل الجزائر	_ ترك النظام المحاسبي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الاشغال أو طريقة الاتمام وذلك حسب ما تراه مناسبا لها، أما النظام الجبائي يلزم المؤسسات بتطبيق طريقة التقدم في الاشغال لعقود طويلة الاجل والتي تستوجب معرفة النسبة المئوية للتقدم المحرز في إنجاز المشروع.
تونس	_ النظام المحاسبي التونسي لا يفرض أي طريقة للعقود طويلة الاجل بل ترك المعالجة المحاسبية حسب العقد المبرم للمؤسسات، وذلك بتحديد المدة الزمنية وتحديد التكاليف المرتبطة بالعقود طويلة الاجل، أما جبائيا لا يهم أي طريقة يسجل بها هذه العقود.
المغرب	_ حسب النظام المحاسبي المغربي يجب إعداد تقارير مالية دورية للعقود طويلة الأجل، وذلك لمتابعة تقدم العمل وتقييم الأداء والتكاليف والأرباح المحققة، أما جبائيا يفرض إبلاغ السلطات الضريبة بمحتوى العقد لفرض الضريبة ولا يهم أي طريقة تسحل بها العقود الطويلة الاجل.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القوانيين الجبائية والقواعد المحاسبية للدول الثلاث

من خلال الجدول السابق يمكن تحليله كما يلي:

_ مصاريف البحث والتطوير: في الجزائر تتحملها المؤسسة كأعباء محاسبية، بينما في تونس يمكن تحويل تلك المصاريف إلى تكاليف رأسمالية في الحالات التي يتم فيها البحث والتطوير للحصول على منتج أو خدمة محددة، وتخضع مصاريف البحث والتطوير للضريبة على الدخل في المغرب وتطبق الاعفاءات الضريبية للمصاريف المرتبطة بالبحث والتطوير، بما في ذلك تخفيض ضريبي بنسبة .%50في الجزائر، يمكن إعادة استثمار مصاريف البحث والتطوير حتى 10% من الربح وفي سقف 100000000دج، شريطة إعادة استثمار ذلك المبلغ. ومن الجدير بالذكر أنه يمكن للشركات الحصول على العديد من الحوافز الجبائية والمالية من أجل دعم البحث والتطوير في جميع البلدان المذكورة.

_حصص الهدايا : يعتبر النظام المحاسبي في الجزائر وتونس والمغرب حصص الهدايا نفقات عمومية وتحمل على حساب الإيرادات والمصروفات العامة للمؤسسات، ومن الجدير بالذكر أن النظام الجبائي يختلف قليلاً بين الدول، حيث يعتبر النظام الجبائي في الجزائر الهدايا خصم من الإيرادات، بينما لا يعتبر النظام الجبائي في تونس والمغرب الهدايا عبء قابل للخصم.

_ مصاريف الإعلان والترويج المالي: يتم تحميل مصاريف الإعلان والترويج المالي على حساب الإيرادات والمصروفات العامة للمؤسسات في الجزائر وتونس والمغرب.

أما جبائيا يختلف النظام الجبائي بين الدول فيما يتعلق بالضرائب المفروضة على حصص الهدايا ومصاريف الإعلان والترويج المالي.

في الجزائر تخضع حصص الهدايا للضريبة على الدخل، بينما تخضع مصاريف الإعلان والترويج المالي للضريبة على القيمة المضافة، وفي تونس والمغرب تخضع حصص الهدايا للضريبة على الدخل وتخضع مصاريف الإعلان والترويج المالي للضريبة على القيمة المضافة.

_ عقد إيجار التمويلي: محاسبيا يعتبر الايجار التمويلي في الدول الثلاث على أنه شراء أصل من قبل المستأجر ويسجل في دفاتر المستأجر، إلى أن النظام الجبائي في الجزائر لا

يعترف بعقد الايجار التمويلي وبالتاليلايخضع للإهتلاك ويتم تسجيله كأعباء، أما تونس والمغرب يقبل عقد الايجار التمويلي من الناحية الجبائية.

_ الأعباء الجبائية الغير قابلة للخصم: تختلف هذه الأعباء بين الجزائر وتونس والمغرب، حيث تحددها النظم المحاسبية والجبائية المعمول بها في كل بلد.

في الجزائر يسمح النظام المحاسبي بتسجيل هذه الأعباء محاسبياً، ويتم تحويل قيمتها إلى حساب الضريبة عند تقديم التقارير المالية الشهرية أو السنوية، أما من الناحية الجبائية فإن تقييم هذه الأعباء يعتمد على نوع الضريبة أو الرسم المفروض، وتختلف الإجراءات الضريبية والمتطلبات الإدارية اللازمة لتسديد هذه الأعباء باختلاف نوع الضريبة أو الرسم.

في تونس يتم تسجيل الأعباء الجبائية غير القابلة للخصم في دفتر الحسابات الخاص بها، ويتم ذلك من خلال احتساب قيمة الضريبة أو الرسم على العملية أو النشاط المقابل، وتسجيله في الدفتر اليومية للمؤسسة، وتختلف الإجراءات الجبائية والمتطلبات الإدارية اللازمة لتسديد هذه الأعباء باختلاف نوع الضريبة أو الرسم.

أما في المغرب فإن الأعباء الجبائية الغير قابلة للخصم تسجل في التسجيلات المحاسبية للشركات والمؤسسات، ويجب احتسابها عند حساب الضريبة على الدخل، وتتم معالجة هذه الأعباء من الناحية الجبائية وفقًا للتصنيف الجبائي لكل نوع منها.

_الإعانات العمومية: يعتبر النظام المحاسبي المالي الإعانات العمومية عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي يتحملها المستفيد من الإعانة، وتعتبر الإعانات العمومية إيرادا يخضع للضريبة.

يتم معالجة الإعانات العمومية في تونس وفق عملية تسجيل المدفوعات والمستحقات في دفاتر الحسابات المختلفة وتخضع الإعانات العمومية للضريبة، وكذلك المغرب يعتبر الإعانات العمومية إيراداً ويتم تسجيلها في حساب المدفوعات والمستحقات في دفاتر الحسابات المختلفة وتخضع الإعانات العمومية للضريبة.

يمكن القول بأن الإعانات العمومية في الجزائر وتونس والمغرب تخضع للضريبة، كما يختلف النظام المحاسبي بين الدول في كيفية تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

_الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي: يختلفان بشكل أساسي في الأسلوب الذي يتم فيه حساب الاهتلاك، حيث يركز الاهتلاك المحاسبي على تحديد تكلفة استهلاك الأصول الثابتة للمؤسسة على مدى فترة زمنية محددة، فيما يركز الاهتلاك الجبائي على تقدير قيمة الأصول الثابتة الدفترية التي يتم استخدامها في العمليات التجارية.
وبالنسبة للفروق بين الأنظمة المحاسبية والجبائية في الدول المذكورة، فإن الجزائر تسمح بالاختيار بين طريقة الاهتلاك الممكنة في النظام المحاسبي المالي مع الاهتلاك المتصاعد في النظام الجبائي، أما في تونس يسمح النظامين المحاسبي والجبائي بأي طريقة للإهتلاك، بينما في المغرب يسمح النظام المحاسبي بعدة طرق لحساب الاهتلاك، في حين أن النظام الجبائي لا يسمح بكل هذه الطرق.

_ الخسائر السنوات السابقة: تختلف معالجة الخسائر بين الجزائر وتونس والمغرب، حيث يقوم النظام المحاسبي المالي في الجزائر بتسجيل الخسائر المحققة في حساب ترحيل من جديد دون تخفيضها من نتائج السنوات الموالية، بينما يتم تسجيل الخسائر السابقة في الميزانية المحاسبية في تونس والمغرب ويتم تخصيصها في الحسابات الدائنة في الميزانية المحاسبية، أما جبائيا يسمح النظام الجبائي في الجزائر وتونس بترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة وتخفيضها من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، بينما يسمح النظام الجبائي في المغرب بتخصيص الخسائر المتراكمة من السنوات السابقة كنفقات للسنوات القادمة وتخصيصها كنفقات خسائر من السنوات السابقة في الإقرار الضريبي السنوي.
بشكل عام يمكن القول ان كل من الجزائر وتونس والمغرب يسمح بترحيل الخسائر المحققة في السنوات السابقة وتخصيصها كنفقات للسنوات القادمة، لكن يختلف النظام المحاسبي والجبائي في كل دولة في كيفية تسجيل ومعالجة هذه الخسائر.

_العناصر ذات القيمة المنخفضة: تتطابق هذه العناصر في النظام المحاسبي والنظام الجبائي للدول الثلاث، الجزائر وتونس والمغرب حيث يتم التعامل معها وفقًا لسياسات مختلفة تعتمد على المؤسسة أو الشركة المعنية، ومن الملاحظ أن النظام الجبائي يضع حدًا أدنى لقبول العناصر ذات القيمة المنخفضة كنفقات خصم قابلة للتخفيض في الجزائر أما

النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفًا لقبول هذه العناصر، بينما في تونس والمغرب يجب أن يكون هناك وثائق داعمة دقيقة لقبول العناصر ذات القيمة المنخفضة كنفقات خصم.

_ المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب: تتطابق السياسات المحاسبية في الجزائر وتونس، حيث يتم تسجيلها كعبء في الميزانية المحاسبية ويتم ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها، بينما في المغرب تتم معالجة المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب على أنها مصاريف منفصلة في النظام المحاسبي، وتخصم من الإيرادات السنوية في النظام الجبائي، أماالنظام الجبائي في تونس يشترط حدًا أقصى للخصم المسموح به للمصاريف المالية والأتاوى والأتعاب، وهو 30٪ من الإيرادات التشغيلية الإجمالية.

_ عقود طويلة الآجل: في الجزائر يتيح النظام المحاسبي المالي الخيار للمؤسسات في اعتماد طريقة التقدم في الأعمال أو طريقة الاتمام، ويفرض النظام الجبائي تطبيق طريقة التقدم في الأعمال لعقود طويلة الأجل.
أما في تونس لا يفرض النظام المحاسبي أي طريقة للعقود طويلة الأجل، ويترك المعالجة المحاسبية حسب العقد المبرم للمؤسسات ولا يهم النظام الجبائي أي طريقة يسجل بها هذه العقود.
أما في المغرب فيجب إعداد تقارير مالية دورية للعقود طويلة الأجل، وذلك لمتابعة تقدم العمل وتقييم الأداء والتكاليف والأرباح المحققة، ويفرض النظام الجبائي إبلاغ السلطات الضريبية بمحتوى العقد لفرض الضريبة، ولا يهم الطريقة التي يتم بها تسجيل العقود طويلة الأجل.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا الالمام بالإصلاحات الخاصة بالنظام الجبائي والمحاسبي في تونس والمغرب، وكذا مقارنة دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) للنظاميين الجبائي والمحاسبي.

حيث قامت الدول الثلاث بإصلاحات خاصة بالنظام الجبائي منذ التسعينات وذلك بضغط من الصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، فتجد استحداث بعض الضرائب والرسوم الجديدة مثل الرسم القيمة المضافة وغيرها من الضرائب، أما فيما يخص المحاسبة فهي كذلك قامت هذه الدول بإصلاحها وذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، وذاك راجع للتطورات الاقتصادية الحاصلة في العالم حيث أصبحت الأنظمة المحاسبية القديمة لا تتماشى مع هذه التطورات.

إلا أن هناك تعارض بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في بعض المعالجات والتقييمات المحاسبية في دول المغرب العربي الجزائر، تونس والمغرب، كما أن هناك إختلاف بين هذه الدول في معالجة بعض العناصر المحاسبية، حيث ينشأ اختلاف بين النتيجة الضريبية والنتيجة المحاسبية وذلك بوجود اختلاف جوهري بين الأسس والأهداف التي تحكم قياس كل منهما.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تطرقت هذه الدراسة إلى معرفة حتمية إصلاح النظام الجبائي في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث قمنا بتناول الجانب الجبائي والمحاسبي وكذا مقارنتها بدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)، إذ تناولنا هذه الدراسة في ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري للإصلاح الجبائي و النظام المحاسبي المالي والعلاقة بينهما، ومن خلال هذا الفصل ظهرت هناك إختلافات بين النظاميين الجبائ والمحاسبي من حيث المعالجة والتقييم، أما الفصل الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة التي سبقتنا إلى هذا الموضوع والتي مكنتنا من إعطاء فكرة واضحة حول هذا البحث، كما تطرقنا في الفصل الثالث إلى مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) للنظام الجبائي والمحاسبي و الذي مكننا إلى الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ جاء الإصلاح الجبائي في الجزائربعدة ضرائب جديدة مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة...إلخ،
- ✓ جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة للمحاسبة وطرق معالجتها للعمليات المحاسبية ولتحقيق أهداف هذا النظام يجب أن يشمل ثلاث عناصر رئيسية مجتمعة وهي:

_ إطار عام للإصلاح الجبائي والذي يجب أن يتلاءم مع النظام المحاسبي.

_ دراسة وفهم النظام المحاسبيي المالي دراسة شاملة لجعلها تتلائم مع المعايير المحاسبية الدولية.

_ تحليل العلاقة بين النظاميين الجبائي والمحاسبي لإبراز الاختلافات الحاصلة بين هذين النظاميين المحاسبي والجبائي.

ومن خلال الدراسة المقارنة للنظام الجبائي والنظام المحاسبي للدول الثلاث موضوع الدراسة توصلنا لبعض النتائج نلخصها كمايلي:

بالنسبة للنظام الجبائي، نجد أنالدول الثلاث تعتمد على نظاميين رئيسيين هما النظام الحقيقي والنظام الجزافي، كما تعتمد كذلك على ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

- ✓ فنجد الجزائر تعتمد على فئتين وهما فئة التي رقم أعملها أقل من 8 ملايين دينار جزائر وهذه الفئة التي تخضع للنظام الجزافي، وفئة أكثر من 8 ملايين دينارالتي تخضع للنظام الحقيقي كما تعتمد على نسبتين لحساب الضريبة.
- ✓ أما تونس تعتمد على كثير من الفئات وذلك حسب النشاط الذين يقومون به، فهناك بعض النشاطات تنطون تحث النظام الحقيقي إجباريا ولا يراع رقم أعمالهم أو مداخيلهم السنوية.
- ✓ أما المغرب نجدها تعتمد على فئتين مثل الجزائر فئة أقل من 2 مليون درهم بالنسبة للشركات والمؤسسات و500 ألف بالنسبة للأشخاص الطبعيين الذين يخضعون للنظام الجزافي، والأكثر من هذه المبالغ تخضع للنظام الحقيقي.
- ✓ أما الضرائب المباشرة للدول الثلاث تعتمد تقريبا نفس الضرائب، وهذا راجع لتبني هذه الدول للنظام الضريبي الفرنسي الذي كان دائما مرجعا أساسيا لهذه الدول، إلا أن الاختلاف نجدوه في أغلب الأحيان يخص الفئات والنسب المفروضة.
- ✓ بحيث نجد في الضريبة على الدخل أن الجزائر وتونس تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبعيين، أما المغرب تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
- ✓ كما أن هذه الضريبة تفرض حسب الشرائح في الدول الثلاث، حيث أن الجزائر والمغرب تعتمد على ستة (6) شرائح أما تونس تعتمد على خمسة (5) شرائح، أما النسب المفروضة على كل شريحة تختلف من شريحة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى، حيث نجد أن المغرب تفرض أعلى نسبة من الجزائر وتونس.
- ✓ الضريبة على الشركات نجدها تفرض على الشركات والأشخاص المعنويين في الدول الثلاث، كما نلاحظ أن النسب المعتمدة في الدول الثلاث تختلف من دولة

إلى أخرى، بحيث نجد في الجزائر أنها تعتمد على ثلاث نسب خاصة بكل نشاط، أما تونس تعتمد على نسبة واحدة وهذا بعد الإصلاح الأخير للنظام الجبائي التونسي، أما المغرب تطبق فيها هذه الضريبة حسب الشرائح وتعتبرها ضريبة تصاعدية.

- ✓ الرسم المهني يطبق في الجزائر والمغرب بنسب مختلفة، حيث تعتمد الجزائر على نسبة 1،5 %أما المغرب تعتمد ثلاث نسب مختلفة وذلك حسب كل نشاط.
- ✓ الضريبة الجزافية نجدها في الجزائر والمغرب تحسب بالنسب حسب كل نشاط أو فئة، أما تونس تحسب بمبلغ حسب المناطق وبنسبة حسب رقم الأعمال إذا كان رقم أعمال يساوي أو يقل عن 10 الاف دينار يحسب بمبلغ حسب المناطق وإذا كان أكثر من ذلك يحسب بنسبة أخرى.
- ✓ أما الضرائب الغير المباشرة للدول الثلاث متقاربة من حيث الشكل خاصة.
- ✓ الضريبة على القيمة المضافة والتي تعتمدها الدول الثلاث، إلا أن هناك اختلاف طفيف وذلك فيما يخص النسب المعتمد في كل دولة.
- ✓ أما الرسم على الاستهلاك فنجده تقريب في الدول الثلاث ويفرض على بعض المنتجات وبنسب مختلفة.
- ✓ أما الرسوم الأخرى تختلف في الأسماء من دولة إلى أخرى.

بالنسبة للنظام المحاسبي، من خلال مقارنة الدول الثلاث فيما يتعلق بالإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية والقوائم المالية وكذا مدونة الحسابات توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ الإطار المفاهيمي: الجزائر وتونس تتمتعان بإطار مفاهيمي واضح يشمل مستخدمي المعلومات المالية والهدف من إعداد التقارير المالية وعناصر البيانات المالية، المغرب لا يمتلك إطار مفاهيمي رسمي، لكنه قد حدد مبادئ المحاسبة وطرق التقييم في المعيار المحاسبة العامة.

- ✓ المبادئ المحاسبية: من خلال المقارنة نجد أن هناك تشابه في المبادئ المحاسبية في الدول الثلاث، حيث يرتكز على نفس الأفكار والقضاياالتحسين وترقية النظام المحاسبي لكل دولة، إلا أن بعض المبادئ تختلف في الأسماء والتفسيرات من دولة إلى أخرى وذلك راجع للخلفية التشريعية أو البيئة المحاسبية لكل دولة.
- ✓ القوائم المالية: الجزائر وتونس تستخدمان نفس القوائم المالية الأساسية، مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة والملاحق، المغرب يستخدم قوائم مالية مختلفة، مثل حساب النواتج والتكاليف وجدول أرصدة التسيير وجدول التمويل وجدول المعلومات الإضافية.
- ✓ مدونة الحسابات: الجزائر وتونس تحتوي على سبع مجموعات رئيسية، أما المغرب تحتوي على ثمن مجموعات بالإضافة إلى مجموعتين التاسعة الخاصة بالمحاسبة التحليلية، ومجموعة الصفر الخاصة بالميزانية الافتتاحية، أما المجموعات الأخرى متشابهة تقريبا في الدول الثلاث إلا في بعض أسماء للحسابات.

بالنسبة للعلاقة بين النظام الجبائي والمحابسي في الدول الثلاث،

- ✓ ظهر هناك إختلاف بين المعالجة المحاسبية والجبائية لعدة عناصر مثل الاهتلاك، المؤونات وغيرها... إلخ.
- ✓ محاولة تقليص الفجوى بين الاختلافات الواقعة بين النظامين الجبائي والمحاسبي وذلك من خلال الضرائب المؤجلة.
- ✓ نلاحظ أن النظام الجبائي في الدول الثلاث (الجزائر، تونس والمغرب) يتشابه إلى حد كبير من حيث التشريع وذلك راجع إلى الاعتماد على القانون الجبائي الفرنسي، إلا أن التطبيق يختلف من دولة إلى أخرى.
- ✓ رغم تبني الدولة الثلاث المعايير الدولية المحاسبية IAS/ IFRSإلا أن هناك إختلاف بين هذه الدول من حيث المفاهيم والتطبيق.

- ✓ الاختلافات الواقعة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في الدول الثلاث يختلف من دولة إلى أخرى، حيث نجد الجزائر أكثرإختلافا من المغرب وتونس وذلك راجع إلى استقلالية النظام الجبائي عن النظام المحاسبي المالي وأولوية قوانيين الجبائية عن القواعد المحاسبية.
- ✓ العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي علاقة إنفصالية أكثر منها إتصالية، وذلك راجع للاختلافات التي بين مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي وبين النصوص والقوانيين التي يتضمنها النظام الجبائية.
- ✓ الاختلاف الواقع بين المعالجة المحاسبية والقواعد الجبائية، يدفع بالمؤسسات إلى إعداد محاسبة خاصة للخروج بنتيجة جبائية رغم أنها تختلف عن النتيجة المحاسبية.
- ✓ يلعب الإصلاح الجبائي دورا هاما في تحسين أداء المؤسسات من خلال زيادة حجم نشاطها وتعظيم أربحها، كما تعزز قدراتها التنافسية وتسهيل إندمجهافي النظام الاقتصادي الحديث.

ومن خلال هذه النتائج سيتم نفي **الفرضية الأولى** التي مفادها أن النظام الجبائي الجزائري يتوافق ويتسق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، كما يتم قبول **الفرضية الثانية** التي مفادها أن النظام الجبائي يتعارض ويختلف مع النظام المحاسبي المالي في كثير من المعالجات والتقيمات المحاسبية، والاجابة على الإشكالية المطروحة في البحث هي كالتالي:

كيف يمكن تطوير وهيكلة النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إصلاحات جبائية تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي، وذلك بإعادة النظر في بعض المعالجات والتقيمات الخاصة بالعناصر المحاسبية، التي لها إشكال في الجانب الجبائي مثل الاهتلاكات والمؤونات...إلخ، هذا ما يسهل على المؤسسات وضع القوائم المالية بمورونة وصدق.

التوصيات والاقتراحات:

- ✓ ضرورة إلغاء كلي للقاعدة الجبائية أو تعديلها بما يتسق مع محتوى النظام المحاسبي المالي دون التقليل من الوعاء الضريبي.
- ✓ تعديل القواعد الجبائية الخاصة بتسجيل الاستثمارات من حيث (القيمة العادلة)، تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها محاسبيا.
- ✓ إصلاح بعض القوانيين الجبائية وذلك بالاعتماد على خبراء في الجباية والمحاسبة، من أجل تقريب المفاهيم وتقليل الاختلافات الحاصلة بين المحاسبة والجباية.
- ✓ ضرورة تكييف التشريعات الجبائية لتتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي لمواكبة المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ تعديل القواعد المحاسبية المقبولة جبائيا (الخاصة بالتسجيل على أساس التكلفة التاريخية وإلغاء بعض الطرق لتقييم المخزونات).
- ✓ تغيير المعالجة المحاسبية بما يسمح المحافظة على القاعدة الجبائية وترجمتها بطريقة محاسبية تجعل آثارها حيادية على الحسابات (كالأعباء الرأسمالية تعتبر إستثمارات محاسبيا أما جبائيا تعتبر أعباء إيرادية) (ح/48 وح/79).
- ✓ يمكن تبني مسك محاسبتين إحداهما تتبع النظام المحاسبي المالي وأخرى حسب القواعد الجبائية في حالة تعارض المفاهيم، أو في حالة إختلاف بين القاعدتين مما يؤدي إلى تعديل المعالجة المحاسبية.
- ✓ تعزيز وتهيئة البيئة الاقتصادية وذلك بتفعيل نشاط السوق المالي للتطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي.
- ✓ العمل على جعل العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي علاقة إتصالية غير إنفصالية، وذلك بتوحيد الأهداف حيث النظام الجبائي يسعى لزيادة الإيرادات الجبائية، والنظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزير مصداقية وشفافية القوائم المالية.

- ✓ إصدار معايير محاسبية محلية تستجيب للبيئة المحاسبة المحلية وتواكب المحاسبة الدولية.
- ✓ الاستفادة من بعض الدول التي تم تكييف نظامها الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية مثل كندا، أستراليا، الصين...إلخ.
- ✓ تكوين وتأهيل أعوان إدارة الضرائب وكذا المحاسبين في المؤسسات من أجل مواكبة العصرنة وإلمامهم بالقوانين الجبائية والمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ إعتماد إطار تصوري للجباية يأخذ بعين الإعتبار جميع التغيرات الواردة في النظام المحاسبي المالي.
- ✓ إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية لاسيما المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية.

أفاق الدراسة:

- ✓ إصلاح النظام الجبائي والمحاسبي في دول المغرب العربي.
- ✓ مدى مواكبة النظام الجبائي والمحاسبي لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع العربية

_ الكتب:

1. أحمد محمد نور " مبادئ المحاسبة المالية " شركة الجلال، الإسكندرية سنة 2002.
2. بن اعمارة منصورة " الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديل قانون مالية 2010 " دار هومة – الجزائر 2011 الطبعة 2.
3. بن ربيع حنيفة واخرون" الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية" منشورات الكلية، الجزء الثاني، الجزائر 2013.
4. بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، وصالحي بلال "الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولي."المحمدية الجزائر منشورات الكلية سنة 2013.
5. بن عمر منصور " الضريبة على أرباح الشركات حسب تعديلات قانون المالية 2010" دار هومة، الجزائر، 2011.
6. حسين قاضي ومأمون حمدان " نظرية المحاسبة " دار الثقافة للنشر والتوزيع _ عمان 2007.
7. حمدي عبد العظيم" السياسات المالية والنقدية _ دراسة مقارنة بين الفكر الوضعي والفكر الإسلامي" الدار الجامعية الإسكندرية _ مصر _ 2007.
8. حمو محمد ومنور أوسرير "محاضر في جباية المؤسسات"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود _ الجزائر_ 2009
9. خالد امين عبد الله وحامد داود الطحلة "النظم الضريبية " دار وائل للنشر – الطبعة الأولى -2015.
10. د. شعيب شنوف " التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي" دار زهراء _ الأردن _ 2013_.
11. رئد محمدعبدربو"مبادئ المحاسبة المالية 1"الجنادرية للنشر والتوزيع- الطبعة الاولى-عمان 2013-.
12. زينب حسن عوض الله "مبادئ المالية العامة " دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر 2012.

13. سعدان شبايكي "تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني " ديوان المطبوعات الجامعية _ الطبعة الأولى _سنة 1997.

14. سلمان محمد حلو داود، البدران عبد الخالق ياسين زاير جاسم" الفروقات المهمة بين قوعد المحاسبة والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما" جامعة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 06 العدد 24 العراق، ماي 2009.

15. شعيب شنوف " التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS " دار زهران للنشر والتوزيع، عمان،2012 الطبعة الأولى.

16. شعيبشنوف"محاسبةالمؤسسةطبقاللمعاييرالمحاسبيةالدولية"ج1-مكتبةالشركةالجزائرية-بودواد-الجزائر-2008.

17. طارق عبد العال حماد" التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل" الدار الجامعية، الإسكندرية 2002.

18. عبد الرحمان عطية "المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي "دار جيطلي للنشر، برج بوعريريج - الجزائر2009.

19. عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " دار النهضة العربية _ بيروت1971_.

20. عبد الناصر نور، عليان الشريف، نائل حسن عدس" الضرائب ومحاسبتها" دار المسيرة للطباعة والنشر _ عمان _ 2008.

21. لخضرعلاوي"نظامالمحاسبةالمالية- سيرالحساباتوتطبيقها"متيجةللطباعة-براقي-الجزائر-2010.

22. محمد شكيري " القانون الضريبي المغربي -دراسة تحليلية وعملية من أجل تبسيط المدونة العامة للضرائب" الطبعة الأولى 2015.

23. ناجي التونسي " سياسات الإصلاح الضريبي " سلسلة جسر التنمية – العدد13 –سنة2003 –المعهد العربي للتخطيط الكويت.

24. المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة 98 والمادة 99 الباب الثالث _ سعر الضريبة_.

25. هوام جمعة " محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبية الدولية " ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 2009.

26. هوامجمعة" المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية"ط2-ديوان المطبوعات الجامعية -بنعكنون- الجزائر2011.

27. هيثم الزغبي واخرون "إدارة المواد مدخل حديث للشراء والتخزين " دار الفكر _ عمان_ سنة 2000.

_ المذكرات:

1. بلعيد وردة " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على قياس والافصاح بالقوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية _ دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية بالجزائر_" أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، سنة الجامعية 2020/2019.

2. بلوافي عبد المالك " أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الجزائري في الفترة 1992-2008 " مذكرة ماجيستر، جامعة وهران 2012.

3. بن عثمان عائشة "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي-دراسة حالة الجزائر 2005-2017" مذكرة دكتورة-جامعة محمد بوضياف 2019.

4. الحاج نوي" انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مذكرة ماجيستر، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف سنة 2008.

5. سفير محمد " الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبية الدولية " مذكرة ماجيستر، جامعة يحى فارس المدية 2009.

6. طارق مساعيد " الجبايات المحلية بين هاجس المردودية ومطلب العدالة" رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الثاني الدار البيضاء، سنة 2008_2009.

7. عبد المالك زين " القياس والافصاح عن عنصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي " مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة بومرداس 2015.

8. عبد الهادي مختار " الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر " أطروحة دكتورة –جامعة ابي بكر بلقايد -سنة 2016.

9. عبد الهادي مختار " الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر " مذكرة دكتورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2016.

10. عزيز زروال "الإصلاح الجبائي المحلي والتنمية المحلية _أي رهانات ؟ " شهادة الماستر في القانون العام سنة 2010_2011.

11. فايز زهدي الشلتوني" مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية " مذكرة ماجيستر _ الجامعة الإسلامية بغزة_ سنة 2005.

12. قجاتي عبد الحميد" دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي _ دراسة قياسية تحليلية لحلبة الجزائر (2014/1980) _" أطروحة دكتورة تخصص مالية وبنوك، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي 2017

13. محمد فؤاد هني " طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية " مذكرة ماجيستر، جامعة الشلف الجزار 2013.

14. مختار مسامح " توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية" أطروحة دكتورة_ جامعة الحاج لخضر باتنة سنة 2010_2011.

15. مختار مسامح " توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغربي العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية" أطروحة دكتورة ن جامعة الحاج لخضر _ باتنة_.

16. هشام دغموم " إعداد القوائم وفق المعايير الدولية المحاسبية IAS /IFRS ودوره في تحقيق التنمية " مذكرة ماجيستر _جامعة المدية _سنة 2009.

17. ولهى بوعلام " النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة " مذكرة دكتوراه جامعة فرحات عباس _سطيف_ سنة 2012.

18. يحياوي ياسر "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية" مذكرة الماستر 2015 جامعة المسيلة.

19. قجاتي عبد الحميد" دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي _ دراسة قياسية تحليلية لحلبة الجزائر (2014/1980) _" أطروحة دكتورة تخصص مالية وبنوك، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي 2017.

_ المجلات العلمية:

1. سعادة فاطمة الزهرة ومسعودي خيرة "الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري-دارسة تاريخية-" مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد 8 جوان 2018.
2. عبد الكريم بريشي " هيكل النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية "، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية العدد1 سنة 2012 لشلح الصافية " الإصلاح الضريبي، أسبابه، الدوافع والاهداف " مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد 4 سنة 2016.
3. لشلح الصافية "الإصلاح الضريبي، الأسباب، الدوافع والاهداف" مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد الرابع، ديسمبر 2016.
4. إبراهيم العدي وحسن عبد الله " دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي " مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية مجلد 35، العدد5، سنة 2013.
5. سماعين عيسى " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري" مجلة الريادة الاقتصاديات الاعمال مجلد 5 العدد 2 جوان 2019.
6. سماعين عيسى " الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري" مجلة الريادة الاقتصاديات الاعمال مجلد 5 العدد 2 جوان 2019.
7. إيمان يخلف، محمد طرشي وعزوزعلي "نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية _اليات وتعديلات_" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع، العدد الثاني سنة 2017.
8. بلحوت عبد المجيد وزواري عمر حمزة " الانتقال من النظام الجزافي إلى نظام الجزافية الوحيدة بين تحسين مردودية التحصيل وتسهيل الإجراءات الجبائية _ دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب المسيلة 2007_2016" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 12 العدد2 (2019).
9. بلهامل شهرزاد، بيصار عبد المطلب " التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS " مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد الثاني 2016.
10. بلوافي عبد المالك، مرجع سابق.
11. حجاج زينب "دور العوامل البيئية في إعداد النظام المحاسبي للمؤسسات بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية _دراسة تجربة تونس_" مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد الثامن جوان 2013.

12. حسوس صديق وشريط صلاح الدين " الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية 31(2).

13. حراق مصباح "النظام الجبائي الجزائري – قراءة في البنية والهيكل على ضوء المستجدات الأخيرة" مجلة اقتصاديات المال والاعمال 2018.

14. رضوان موجاري " اليات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في ظل التشريع الجبائي الجزائري _ دراسة حالة مؤسسة ميناء تنس دورة 2018_" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلد 07 العدد02 ديسمبر 2020.

15. رقيق وعبد العزيز قتال "إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة الافاق الدراسات.

16. زويتة محمد الصالح " دور حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة" مجلة دراسات اقتصادية، العدد 23، سنة 2014.

17. شوقي مرداسي وعبود زرقين" واقع تطبيق النظام المحاسبي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 5 العدد الأول 2018.

18. ظريف مريم والحانك أيمن " أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية _ دراسة حالة سونلغاز بومرداس_" مجلة افاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد3 سنة 2018.

19. ظريف مريم والحانك أيمن " أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية _ دراسة حالة سونلغاز بومرداس_" مجلة افاق علوم الإدارة والاقتصاد، العدد3 سنة 2018.

20. عدنان مقدم " محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي" مجلة البديل الاقتصادي، جامعة ورقلة، العدد الخامس.

21. عقاري مصطفى وعبد الكريم شناي " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي وتقييم التثبيتات المادية والمعنوية " مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية – العدد التاسع مجلد الثاني.

22. عماربن عيشي"معوقاتتطبيقالنظامالمحاسبيالماليفيشركاتالمساهمةالجزائرية"المجلةالجزائريةللتنمية الاقتصادية،عدد01 -ديسمبر2014 –الجزائر-.

23. كمال رزيق، سمير مسدور "تقيم إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر" مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 5.

24. لياس قلاب ذبيح ووسيلة بن ساهل" دور مخرجات النظام المحاسبي المالي وتحسين عمل المدقق الجبائي" مجلة البحوث الاقتصادية والمالية –المجلد الرابع العدد2سنة 2017.

_ القوانين:

1. البند رقم 01/127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
2. الجردة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد27 المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 25 ماي 2008 المادة 12.
3. الجريدة الرسمية المتضمنة النظام المحاسبي المالي الجديد المؤرخة في 11/25/ 2007.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد19 سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المادة رقم 1.250.
5. الجمهوري التونسية وزارة المالية " اصلاح المنظومة الجبائية".
6. الظهير رقم 1_92_138 الصادر بالجريدة الرسمية المغربية BO رقم 4183 بتاريخ 1992/12/30 تعتبر الظهير درجو من التشريع المغربي يأتي بعد الدستور وقبل القانون.
7. عبد الجليل بدوي " النظام الجبائي التونسي ودوره في قيام العدالة الاجتماعية" المنتدى التونسي للحقوق الاقتصادية والاجتماعية.
8. عبد الجليل بدوي " مرجع سابق".
9. الفصل 55، وزارة المالية الجمهورية التونسية "مراجعة تعريفة الضريبة على الدخل حسب النظام التقديري" قانون المالية 2023.
10. قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 9سنة 2021.
11. قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، المادة 13
12. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " المادة 14" قانون المالية 2017
13. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " المادة 282 مكرر 2" قانون المالية 2022
14. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " المادة 40" قانون المالية 2017
15. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة _ وزارة المالية _ المديرية العامة للضرائب _ 2015 المادة 148.

16. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، المادة 136.
17. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 03. مرجع سابق
18. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 141 /3 تحديث 2018
19. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 01/141 تحديث 2018
20. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 147 تحديث 2018
21. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 169 الفقرة 01و02 سنة 2018
22. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة02، مرجع سابق.
23. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 26, 79،141(الفقرة 04 و06 سنة 2018)
24. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2017.
25. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135
26. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر4، سنة 2020.
27. قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المادة 04
28. قانون عدد 46 لسنة 2020 المتعلق مشروع قانون المالية لسنة 2021 " مراجعة نسبة الضريبة على الشركات وضبطها في حدود نسبة 15% " الفصل 14.
29. المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.
30. المادة 171 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة 2018.
31. المادة 18 من القانون رقم 20_07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441هـ الموافق ل 4جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020 الجريدة الرسمية عدد33 بتاريخ 4 جوان 2020
32. المادة 18 من القانون رقم 20_07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441هـ الموافق ل 4جوان 2020 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020 الجريدة الرسمية عدد33 بتاريخ 4 جوان 2020
33. المادة 21، المدونة العامة للضرائب 2023"الكتاب الأول قواعد الوعاء والتحصيل " القسم الثاني _ الضريبة على الدخل.
34. المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2014، المعدل بموجب المواد 10 من قانون التكميلي لستة 2006 والمادة 12 من قانون المالية 2012.

35. المادة 34 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالين الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 سنة 2008.

36. المادة 51 من قانون الرسم على رقم الاعمال سنة 2016.

37. المادة 87، المدونة العامة للضرائب 2023"الكتاب الأول قواعد الوعاء والتحصيل " القسم الثالث _ الضريبة على الدخل.

38. المادة الأولى، المدونة العامة للضرائب2023 "الكتاب الأول قواعد الوعاء والتحصيل " القسم الأول _الضريبة على الشركات.

39. المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة الأولى. الجزء الأول قواعد الوعاء _قسم الضريبة على الشركات

40. المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة الثانية. الجزء الأول قواعد الوعاء _قسم الضريبة على الشركات_.

41. المدونة العامة للضرائب، الكتاب الأول _المادة الواحد والعشرون. الجزء الأول قواعد الوعاء _قسم الضريبة على الشركات.

42. المدونة العامة للضرائب، تصفية الضريبة على الدخل، المادة 73 " سعر الضريبة ".

43. المديرية العامة للضرائب" دليلي عملي خاص بتطبيق نظام المساهمة المهنية الموحدة" تقديم المساهمة المهنية الموحدة.

44. المرسوم التنفيذي رقم 89/02_61 الجريدة الرسمية المغربية رقم 4032الصادر بتاريخ 1990/04/07.

45. المرسوم التنفيذي رقم 98/02_61 الجريدة الرسمية المغربية رقم 4032

46. مشروع قانون المالية 2023 " التقرير حول النفقات الجبائية والامتيازات المالية" ملحق 12.

47. المواد 08،07،18 من قانون المالية التكميلي 2022

48. مواد من 104 إلى 108 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

49. مواد من 109 إلى 113 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

50. مواد من 114 إلى 117 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

51. مواد من 118 إلى 120 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

52. مواد من 121 إلى 122 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

53. المواد من 97 إلى 103 من قانون 47.06 المتعلق بالجبايات المحلية.

54. وزارة المالية الجمهورية التونسية، الفصل 55 "مراجعة تعريفة الضريبة على الدخل حسب النظام التقديري" قانون المالية 2023.

_الملتقيات والمدخلات:

1. بكاري بلخير " النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح" مداخلة.
2. رحيم حسين، بن فرج زوينة " قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر" الملتقى الدولي، النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) والمعايير الدولية للمرجعية (ISA)، جامعة البليدة 13_14 ديسمبر 2011.
3. سفير محمد " دروس حول مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية " ملخص موجه للسنة الأولى ماستر.
4. نصر الدين بن نذير، عمار بوشناف " جدول تدفقات الخزينة" الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS).
5. ناصر مراد "الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003" منشورات البغدادي – الرويبة –

المراجع الأجنبية

1. AINOCHR Mohamed Cherif « la fiscalité instrument de développement économique » thèse doctorat l'Etat. Université d'Alger 1991
2. Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 « Portant première application du système comptable financier », 2010
3. Ahmed BELKAOUI » Théorie comptable » Editions P,U.Q 1981
4. Djelloul Saci » comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne », O. P.U, Alger, 1991-,
5. Tayeb Ziytouni « comptabilité des sociétés » Berti édition Alger 2003
6. Fayçal Derbel "IFRSComment réussir leur mise en œuvre en Tunisie " www.docplayer.fr/32513208
7. Le Système Comptable Des Entreprises Tunisienne I, LOI 96-112 du 30-12-1996 relative au Système Comptable des Entreprises, chapitre premier : dispositions générales, article 5, Edition C.L.E, 1997

8. Le nouveau plan comptable marocain, collection legis plus, Casablanca,2005

روابط الانترنت:

(الجمهورية التونسية، وزارة المالية _لمحة عامة) http://www.finances.gov.tn/ar/lmht-amwt

(الجمهورية التونسية، وزارة المالية– قانون المالية 2023)http://www.finances.gov.tn/ar

(الجمهورية التونسية، وزارة المالية–المجلس الوطني للمحاسبة) http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbt

(محاسبة دوت نت)https://infotechaccountants.com/topic/10983/

(المزانية في المحاسبة العامة بالنظام المحاسبي المالي) https://www.compta-213.com/2019/02/scf.ht

compta-213