مدي تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة و تحقيق التنمية الاقتصادية.

زلاطو نعيمة

أستاذة مؤقتة

جامعة وهران 2، الجزائر

الملخص:

أوجبت التغيرات التي حدثت على مستوى الاقتصاد العالمي ، القيام بعدة إصلاحات اقتصادية من بينها إصلاح النظام المحاسبي و تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني وتطبيق نظام محاسبي جديد ذات مصداقية وشفافية عالية وموحد على الصعيدين المحلي والدولي ، يتماشى مع احتياجات المؤسسات المحلية و المستثمرين المحليين والأجانب ، من خلال تزويدهم بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات. ولقد شرعت الجزائر في تنفيذ هذا التطبيق المحاسبي بداية من سنة 2010 ، لتقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية من الممارسات الدولية من جهة، ومن جهة أخرى ليستجيب لمتطلبات مختلف القوائم المالية، بخصوص الحصول على معلومات مالية مبنية على مصداقية وكفيلة بزيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة. تبرز أهمية الدراسة في توضيح كيفية تكييف القواعد أو القوانين الجبائية مع الممارسة المحاسبية الجديدة في الجزائر ، في ظل تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة الاستثمارات ، وذلك بتحسين سير العلاقة بين المحاسبة و الجباية ، بهدف الوصول إلى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية و الجبائية لدي المؤسسات والأسواق المالية.

الكلمات المفتاحية: إصلاح النظام المحاسبي، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية، القواعد الجبائية، التكيف، التنمية الاقتصادية وزيادة الاستثمارات .

Abstract:

Changes in the global economy necessitated several economic reforms, including the reform of the accounting system and the application of international accounting standards, by restructuring the national accounting plan and implementing a new, credible and transparent accounting system, both local and international, in line with the needs of local institutions and Both domestic and foreign, by providing them with a clear and clear view of the financial position of the institutions. Algeria has started implementing this accounting application beginning in 2010, to bring Algerian accounting practices closer to international practices, on the one hand, and The study highlights the importance of adapting fiscal rules or laws to the new accounting practice in Algeria, in light of the economic development and increase in the number of financial statements. Investments, by improving the relationship between accounting and collection, in order to reach a bridge that facilitates communication between the accounting and fiscal needs of financial institutions and markets.

Key Words : Accounting system reform, implementation of international accounting standards, financial statements, taxation rules, air conditioning, economic development and increased investments

تمهيد:

تتجه جميع دول العالم ومن ضمنها الجزائر نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، والانفتاح على الاقتصاد العالمي، وتقديم للتسهيلات المختلفة لجذب رؤوس الأموال عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المالية الدولية، الأمر الذي جعل هناك طلبا كبيرا على الخبراء الدوليين من حملة الشهادات وذوي الخبرة المهنية الدولية في المحاسبة والمراجعة والتدقيق الحسابات وإدارة المشاريع وغيرها. لقد عمدت مجموعة من الهيئات الدولية و على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية للدول و الحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية و السعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية ما بين المعايير الوطنية و الدولية فضلا عن تطوير و تفعيل الأطر المرجعية للمحاسبة بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال و من ثمة استصدار معايير ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي. تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات على النتائج المحاسبية وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية وحدثت بعض العراقيل في تكييفها مع أنظمتها الجبائية، التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، باعتبار أن بعض المفاهيم التي أتت بها هذه المعايير خاصة ما يتعلق بمعالجة صنف الاستثمارات (مثلا الاهتلاك المركب) عقدت من حجم المعالجات المبنية على أساس قوانين تشريعية ضريبية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. وفي هذا الصدد، قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا، ألمانيا... الخ. الجزائر وكغيرها من دول العالم التي بادرت إلى تكييف منظومتها المحاسبية مع المستجدات الراهنة التي تعرفها على المستوى الاقتصادي، إضافة إلى التحولات التي يعرفها العالم جراء موجة العولمة، أين برز توجه يدعو إلى تنميط المعايير المحاسبية وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، لذا قامت السلطات المعنية في الجزائر باستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، هذا الأخير تم استنباط أغلب تعليماته من معايير المحاسبة الدولية، الذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية. تختلف القوانين المحددة للقواعد الجبائية بالجزائر عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية (IAS /IFRS) والتقارير المالية فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة بطريقة يمكن القول عنها أنها غير عادلة، لأنها غالبا ما تخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة. في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة. تستخلص النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية للحسابات المحصل عليها بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري. وانطلاقا من النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات، وعليه فأى تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الجبائية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية. عرفت الجزائر عدة إصلاحات منذ نهاية الثمانينات و بداية التسعينات إلى اليوم بهدف التحول من اقتصاد مخطط إلى نظام اقتصاد السوق، جعلت من المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى و لا يتلاءم في

الكثير من مبادئه و طرقه مع التوجه الجديد، و لا يساعد المؤسسات و المستثمرين في الحصول على معلومات ذات إفصاح كافي لاتخاذ القرارات. إن أولى أعمال التحول في سياق الاقتصاد الجزائري بدأت بالمصادقة و إصدار القوانين المتعلقة باستقلالية المؤسسات و إنشاء صناديق المساهمة و تحرير التجارة الخارجية... الخ، و في المقابل شهد المخطط المحاسبي عدة إثراءات و تعديلات فرضها الميدان و أملت المسائل الميدانية المطروحة، بهدف مواجهة التحديات التي تفرضها العولمة، لذا أصبح من الضروري إنشاء إطار جديد للمحاسبة يضمن استقلاليته عن هيئة التشريع، خاصة في المجال الجبائي و إعطائه صبغة تماشي و طبيعة التحولات الاقتصادية التي تعرفها بيئة المؤسسة، و في هذا السياق، انطلقت عمليات تعديل المخطط المحاسبي الوطني سنة 2007، نحو توجيه المحاسبة نحو تلبية احتياجات كافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من المعلومات، و المستثمر على وجه الخصوص، و بذلك تبنت الجزائر خيار إعادة تشكيل نظام محاسبي جديد منبثق عن معايير المحاسبة الدولية، و يتفق معها إلى حد كبير من حيث الإطار المفاهيمي، طرق التسجيل و التقييم، و من حيث عرض القوائم المالية، كذلك كان لنصيب النظام الجبائي جملة من الإصلاحات المعتبرة التي شملت التشريعات الضريبية والجهاز الضريبي، فباعتبار تطور النظام المحاسبي المالي تطورا هاما من جانب الممارسات المحاسبية سيؤدي بذلك إلى ضرورة العمل على إحداث إصلاحات في الجانب الجبائي تمس القوانين والتشريعات الجبائية في الجزائر بغية مواكبة هذا التوجه الجديد. و قد استقر تاريخ أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في الفاتح من جانفي 2010، على أن تعفى بعض المؤسسات المصغرة من تطبيقه و التي لا يتجاوز رقم أعمالها و عدد عمالها حد معين، حيث كانت المحاسبة سابقا مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، لذلك المرجع الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالقانون الجبائي، فتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، بما يسمح بتقليل آثار هذا الأخير على النظام الجبائي وعصرنته من اجل تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية، هذا ما دفع بالدولة الجزائرية لتكثيف جهودها من اجل دراسة وحل مختلف الإشكاليات التي يطرحها هذا التباعد، ما يسمح بالوصول إلى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجباية وإيجاد حلول موضوعية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية عن الأهداف المحاسبية.

إشكالية البحث:

انطلاقا من الأهمية التي تكتسبها العمليات المحاسبية على مستوى المؤسسة، ونظرا للتحول الذي طرأ على النظام المحاسبي الجزائري من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي نجم عنه تأثيرات وتغيرات هامة تمس جوانب كثيرة لها علاقة بالمحاسبة من أهمها النظام الجبائي المرتبط ارتباطا وثيقا بالنظام المحاسبي، ومنه يمكن طرح إشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي الآتي: كيف يتم تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة و الوصول إلى التنمية الاقتصادية؟

أولا: العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية

1. تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية

يرجع تاريخ المحاسبة الأولى إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق. م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة. وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة و مراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف¹. وفي العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام

تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجبائية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جبائية الأفراد. كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة. وهكذا استمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوروبا. ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة مما أتاح وجود الأراضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشياً مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي. وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.²

2. حدود العلاقة بين المحاسبة والجبائية

أدت المحاسبة منذ ظهورها إلى اليوم دوراً كبيراً في مجال الجبائية والضريبة، إذ أنها تشكل الإطار القانوني والمصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقاً للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد إلى آخر، ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي. من أجل تحديد نتيجة المؤسسة والتي يمكن أن تكون ربحاً أو خسارة، بحيث تراعى في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقدم صورة حقيقية وعادلة عن وضعية المؤسسة لخدمة مستعملي هذه المعلومة.³ يتم احتساب الربح الجبائي انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية (اهتلاكات، مؤونات، ...) وبالتالي، فإن جبائية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل والتصحيح بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية. تسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالباً ما تكون السنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة. مما سبق عرضه، يتضح أن العلاقة بين المحاسبة والجبائية تركز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات، كما أن طبيعة العلاقة التي تربطها قانونية إلى حد بعيد.⁴

3. طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضريبة

لقد تزايد اهتمام الحكومات باختلاف أنظمة الحكم فيها والأفكار السياسية التي تؤمن بها بالضرائب كأحد وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلاً عن الأهداف المالية، وقد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل المساعدة في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد من الخزينة العامة وعدم إجحاف المكلفين بدفع الضريبة وظلمهم، وهنا تبرز أهمية التقارير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة، إلا أن إعداد التقارير المالية لا يمثل هدفاً بحد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والإجراءات التنظيمية والإدارية الأخرى، وعلى هذا الأساسي فإن الأهداف تستمد جذورها أصلاً من احتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية (الشيرازي، 1990). ولما كانت السلطات الضريبية تصنف ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية كما يشير إلى ذلك العديد من الباحثين والكتاب منهم (Belkaoui, 2000)، (الشيرازي، 1990)، (العادي وآخرون، 1986) فينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحويه من

معلومات محاسبية تفي بمتطلبات السلطات الضريبية بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل المثمر بين الفكر المحاسبي والتطبيقات الضريبية، ومما يؤكد وجود هذا التفاعل ويلزم المحاسبة بأن تفي بمتطلبات الضريبة، هو إن الضريبة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة ونمو الطلب على الخدمات التي تقدمها على وفق ما يعترف به المهتمون في هذا المجال، إذ يتفق اغلب المفكرين والباحثين في حقل المحاسبة على أن فرض ضرائب الدخل على الأفراد أو الشركات كان أحد الأسباب الرئيسة التي أسهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين، ويشير إلى ذلك (الشيرازي) إذ يذكر أن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحداً من أربعة عوامل أساسية تقف وراء تطور المحاسبة مهنة وعلماً، وانه قد ساعد على توسيع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الاهتمام لمشكلات تحديد الدخل المحاسبي بوصفه الأساس أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة (الشيرازي، 1990)

ويكون دور التشريعات الضريبية أكثر أهمية في تطور المحاسبة في الدول النامية. فعلى سبيل المثال، إن صدور قانون ضريبة الدخل يعد عاملاً محفزاً لأصحاب الأعمال أو المهن للاهتمام بمسك الدفاتر التجارية وإيجاد تطبيقات محاسبية لاحتساب وتسجيل الإيرادات والمصروفات، ولازالت الهيئة العامة للضرائب تمثل أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أم أفراد، بل إنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي تعد البيانات المالية لأجله تنفيذاً لأحكام قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية.

4. مدى تأثير العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي

إن التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، ستؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة.⁵ هذه التغييرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية نقطة الوصل والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري و الجبائي على السواء. تركز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقاً تخدم غايات ضريبية. وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير على الأقل على المستوى المحلي. لذا، فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) (International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards) كان من الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الهوة بين النظامين المحاسبي و الجبائي. هناك بعض الحالات العملية التي يمكن أن تعطي رؤية أكثر واقعية، عن علاقة المحاسبة المالية بالقواعد الجبائية دولياً ومنها:⁶

1. تجميع حسابات الفروع

يتم معالجة تجميع حسابات الفروع بالرجوع إلى القاعدة المحاسبية و الجبائية على النحو التالي.

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
تجمع نتائج فرع عالمي لوحدة اقتصادية على أساس واحد للمبادئ المحاسبية وذلك بافتراض أن الاتفاقيات	تتعلق الضريبة على فروع الوحدة الاقتصادية بصفة عامة بالنظام المطبق في كل دولة، فهناك دول قليلة فقط تسمح

<p>جبائية الفرع وفقا للفرع الأخرى فبعض الدول تسمح بتجميع الفروع الوطنية حتى تضمن حساب الأرباح على أساس واحد، وهنا يلاحظ اختلاف واضح في المقاربتين المحاسبية و الجبائية حيث أن النتيجة المالية ستكون أكيد مختلفة عن الربح الضريبي المجتمع.</p>	<p>والعلاقات الداخلية بين الفروع متجاهلة، فهناك قواعد خاصة تسمح بتحديد ما إذا كانت الوحدة يجب أن تجمع حساباتها على أساس إمكانية مراقبة المؤسسة الأم لفروعها، وإطار تلك المراقبة هل هي مراقبة كلية (التجميع الكلي لحسابات الفروع) أم طريقة الوضع المتكافئ (مثلا حالة معالجة السيارات المستعملة لغرض واحد).</p>
---	---

2. حقوق الملكية الفكرية وفرق الاكتساب:

يتم معالجة هذا العنصر بالعودة للقاعدة المحاسبية و الجبائية المعتمدة في هذا المجال.

القواعد الجبائية	القواعد المحاسبية
<p>غالبا ما تكون المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة من دولة إلى أخرى، فوفقا لمبدأ الحيطة والحذر، التكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي، كما لا يمكن خصمها جبائيا، ففرق الاكتساب الناتج عن اكتساب من طرف شركة أخرى لا يمكن على الإطلاق خصمه من الضريبة في العديد من الدول.</p>	<p>يجب أن تحمل حقوق الملكية الفكرية المكتسبة عن الأصول الغير النقدية والغير المادية كالعلامة، الشهادة، المعرفة.. الخ، لتكلفة الأصل عندما تتوفر شروط معينة (كتوقع منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة عن استعمال الأصل). الأصول المعنوية المنتجة داخليا تعالج أيضا حسب القواعد السابقة، حيث تملك هذه الأخيرة على عدة سنوات. فرق الاكتساب والذي يعبر عن الفرق بين القيمة السوقية الصافية للأصل المحدد وتكلفة اكتسابه، ويعالج بنفس القواعد المحاسبية لمعالجة الملكية الفكرية، كما يجب أن يخضع لاختبارات الخسارة في القيمة سنويا.</p>

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

3. معالجة الأصول المادية و المعنوية:

تعالج الأصول المادية و المعنوية وفقا للقاعدتين المحاسبية و الجبائية، على النحو الآتي:

القواعد الجبائية	القواعد المحاسبية
<p>غالبا ما يكون التقييم لهذه الأصول على أساس التكلفة التاريخية، إعادة التقييم فهي ممكنة ومسموح بها فقط لبعض الأصول. ففائض القيمة تفرض عليه الضريبة فقط عندما يتحقق فعلا، أي القاعدة الجبائية تأخذ بمبدأ التحقق وهو الحال كذلك بالنسبة للمؤونات حتى تؤخذ بعين الاعتبار جبائيا.</p>	<p>تقيم عناصر الأصول المادية والمالية على أساس مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة أولى للتسجيل، وبعدها يمكن التوجه نحو استعمال مبدأ القيمة العادلة لبعض الأصول، ولكن من أهم مميزات هذا المبدأ عدم احترامه لمبدأ التحقق (Principe de réalisation).</p>

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

ثانيا: علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي

1. تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC . في سنة 2004 أعلنت وزارة المالية، أن النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات سيكون مكملا للمخطط الوطني المحاسبي 1975 ، ومن المحتمل أن يكون تطبيقه بداية سنة 2006 ، إلا أن هذا التطبيق تأجل لعدة أسباب منها نقص الإعلان وارتباب الوسط الاقتصادي. وقد صادق مجلس الأمة يوم السبت 03 نوفمبر 2007 على نص القانون المتضمن النظام المالي المحاسبي الجديد الذي أعد في إطار تحديث النظام المحاسبي الساري المفعول منذ 1975 ، وقد تمت المصادقة عليه، ويأتي هذا النص لتحديد النظام المحاسبي وشروط و كفاءات تطبيقه وكذا لتدارك نقائص الأمر 75 - 35 المؤرخ بتاريخ أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني المحاسبي ، كما يهدف أيضا إلى إصلاح النظام المحاسبي الساري المفعول منذ 1975 و الذي أصبح غير قادر على مواكبة التحولات التي تعرفها البلاد في عدة مجالات وتقديم المعلومات المالية الشفافة وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات ولتجاوز كل المعوقات و الإسراع في تطبيق المعايير المحاسبية المالية الجديدة أي النظام المالي المحاسبي الجديد . لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07- 11 في 25 نوفمبر 2007 م، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 م. في سنة 2009 كنفته الحكومة اللقاءات والمحاضرات للتعليم في المديريات و المؤسسات والمراكز العمومية ، للتعريف بالمعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS\IAS) وتبنيها. و هذا ما دعي إليه رئيس التنظيمية الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات. حيث أشار إلى أن هذا التغيير لا بد أن يتوافق و يتتبع مع التغيير في المحيط الاقتصادي في الجزائر ولهذا لا بد من إجراء تربصات لمختلف أجهزة المحاسبة على المستوى الوطني قصد الاستعداد لسنة 2009. كما اتخذ مجلس الميزانية والمالية مجموعة من التدابير اللازمة في سنة 2008 ليكون التطبيق للنظام المالي المحاسبي الجديد سار المفعول في مختلف مؤسساته ، وهذا من خلال تنظيم عدة حلقات دراسية تحسيسية وتعليمية و تربصات خاصة بكيفية تطبيق و الانتقال من النظام المحاسبي القديم أي المخطط الوطني المحاسبي 1975 إلى المعايير الجديدة أي المخطط الوطني المحاسبي الجديد، بمختلف الأجهزة المحاسبية و المؤسسات الوطنية العامة والخاصة. لقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية. هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغييرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير⁷. إن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG ويتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص هي:

✚ يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

⊕ الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.

⊕ يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوفات مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، وتشمل الكشوف المالية على ما يلي:

⊕ الميزانية.

⊕ جدول حسابات النتائج.

⊕ جدول تغيير الأموال الخاصة.

⊕ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر المعلومات المكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

بالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه يشمل الفئات التالية:⁸

⊕ كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية، يمكن أن يكون (خاضع للقانون التجاري، أو يمثل التعاونيات

ومختلف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنتجة للسلع أو الخدمات التجارية أو غير (التجارية)، ويكون استعمال المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف:⁹

- المسيرين، وأعضاء الإدارة والمراقبة ومختلف الهياكل مختلفة الداخلية للمؤسسة.

- مقدمي رؤوس الأموال (الملاك والمساهمين والبنوك وغيرها من المقرضين).

- الإدارة وغيرها من المؤسسات مع سلطات الرقابة و السيطرة (إدارة الضرائب، وإحصاءات وطنية... الخ).

- الشركاء الآخرين في المؤسسة مثل شركات التأمين والموردين والموظفين أو العملاء.

- جماعات المصالح الأخرى بما في ذلك الجمهور بشكل عام. وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية من طرف:¹⁰

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات

اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك

محاسبة مالية مبسطة.

1.1 مفهوم النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) من الناحية القانونية

النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات

المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها¹¹. يتضمن الإطار القانوني

المتضمن للنظام المحاسبي المالي ما يلي:

1. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي المادة 43 و قد عرّف في المادة 03 منه على أن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها، و تقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة، و نجاحتها، و وضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية¹² ". و قد تضمن هذا القانون لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي (La Consolidation) و كذا مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 ، يتضمن هذا المرسوم على 44 مادة و يهدف من خلال مادته الأولى إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 كما تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع كتلك المتعلقة بالإطار التصوري، القوائم المالية، المبادئ المحاسبية، كما ركّز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية، كما تضمن هذا المرسوم أيضا ستة عشر (16) إحالة على قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.
3. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى القوائم المالية و عرضها و كذا مدونة و قواعد سير الحسابات . و يهدف هذا القرار إلى تحديد كفاءات تطبيق المواد الستة عشر (16) السابقة من المرسوم التنفيذي السابق 08-156 و التي كانت موضوع إحالات إبي قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية. كما تضمن هذا القرار معجما لتسع و تسعون (99) مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية الشرح.
4. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، الذي يحدد سقف الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة، بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، و قد تضمن هذا القرار باختصار التفصيل التالي:
 - أ. النشاط التجاري: رقم الأعمال 10 ملايين دينار و عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
 - ب. النشاط الإنتاجي و الحرفي: رقم الأعمال 06 ملايين دينار و عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
 - ت. نشاط الخدمات و النشاطات الأخرى: رقم الأعمال 03 ملايين دينار و عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
5. المرسوم التنفيذي رقم 09-11 المؤرخ في 07 أبريل 2009 ، جاء هذا المرسوم في 26 مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية و الشروط الواجب توافرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي.
6. التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 و التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، تضمنت هذه التعليم المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد و عرض القوائم المالية لسنة 2010 و كل الحسابات أوقفت حسب النظام المحاسبي المالي، و تشرط على المؤسسات ما يلي:¹³
 - أ. إعداد ميزانية افتتاحية في الفاتح من جانفي 2010 طبقا للتنظيم الجديد.
 - ب. إعادة معالجة المعطيات المقارنة للسنة المالية 2009 لضمان المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة لسنة 2010 و المعددة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.
 - ت. عرض في الملحق التفسيرات المفصلة لأثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي و عرض تدفقات الخزينة.

ث. يستلزم التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي إدراج في الميزانية الافتتاحية الأصول و الخصوم المعنية بتعاريف و شروط التقييد المحاسبي المقررة بمقتضى التنظيم الجديد (الأصول بالإيجار... الخ)، كما يستلزم أيضا إلغاء بعض الأصول و الخصوم الظاهرة في الميزانية الافتتاحية و التي لا تتوفر على شروط المحاسبة الواردة في نفس التنظيم الجديد (مصاريف إعدادية... الخ).

ج. يؤدي التطبيق الرجعي للنظام المحاسبي المالي إلى إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول و الخصوم إلى فئات أو مجموعات "جارية" أو "غير جارية"؛ كما تضمنت هذه التعليمات على جدول ملحق يبيّن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة و الحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي.

لقد قامت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من التعليمات المنهجية، و ذلك بعد الفتح من جانفي 2010، أي بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، هذه التعليمات جاءت في جُلّها تُدعم و تُقدّم شروحات أكثر للتعليمات الوزارية رقم (02) المؤرخة في 09 أكتوبر 2009 و المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، و تتمثل هذه التعليمات فيما يلي:¹⁴

1. المذكرة المنهجية رقم (01)، المؤرخة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 و التي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.
2. المذكرة المنهجية رقم (02)، المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 و المتعلقة بالتشبيات المعنوية.
3. المذكرة المنهجية رقم (03)، المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 و المتعلقة بالمخزونات.
4. المذكرة المنهجية رقم (04)، المؤرخة بتاريخ 20 مارس 2011 و المتعلقة بالتشبيات العينية.
5. المذكرة المنهجية رقم (05)، المؤرخة بتاريخ 26 مارس 2011 و المتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة و طويلة الأجل.
6. المذكرة المنهجية رقم (06)، المؤرخة بتاريخ 05 مايو 2011 و المتعلقة بالمصاريف و الإيرادات خارج الاستغلال، حيث تعلق هذه المذكرة المنهجية بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692-696-698-699-792-750-780-797-799, 040-002-002-040-040-040).
7. المذكرة المنهجية رقم (07)، المؤرخة بتاريخ 24 مايو 2011 و المتعلقة بالعقود طويلة الأجل.
8. المذكرة المنهجية رقم (08)، المؤرخة بتاريخ 07 جوان 2011 و تضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول و الخصوم المالية الخاصة بكيفية الانتقال.

من خلال سرد توقيت صدور المذكرات المنهجية، يتضح أنها تتعلق بعناصر محددة، كما أن آخر مذكرة منهجية صدرت في 07 جوان 2011، و مع التوازي مع مضمون المادة 676 من القانون التجاري، و التي تلزم اجتماع الجمعية العادية مرة على الأقل في السنة خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية، و فيها يشترط محافظ الحسابات إلى إتمام المهمة التي أُسندت إليه.

2. علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي دوليا

يعود إلى صناع القرار في أي دولة، تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، ولمعرفة طبيعة هذه العلاقة في العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي:¹⁵

1.2 المقاربة الأولى : العلاقة قوية ومباشرة

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات وهي مقارنة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا. حيث تكون المحاسبة مرتبطة ارتباطا تاما بالتشريع الجبائي في قواعد التقييم والعرض، غير أن وجود نظام محاسبي جبائي كليا ما هو إلا تصور نظري، بحيث أنه في التطبيق العملي يلاحظ أن ارتباط المحاسبة بالجباية ليس كليا وإنما يختلف في درجته حسب الظروف الاقتصادية .

2.2 المقاربة الثانية : العلاقة قوية وغير مباشرة

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية و التزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا وسلوفينيا... الخ.

3.2 المقاربة الثالثة :تضم النوع الثاني أي علاقة وسطية

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة ذلك الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ... الخ. حيث لا تتوافق المحاسبة في جميع مبادئها وقواعدها وطرق معالجتها مع القواعد الجبائية بسبب وجود أهداف معينة للمحاسبة، مثل هدف توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستعملة للبيانات المالية، لكنها تدرج كثيرا من القواعد الجبائية في تحديد الإيرادات والنفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق إهلاك الأصول (التبئيات) وتكوين المؤونات... الخ.

4.2 المقاربة الرابعة : لا علاقة بين النظامين

أي ليس هناك علاقة بين النظامين بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية و يعتبر هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا. عملت الدول الأنجلوسكسونية دائما على الفصل بين النظامين فالمحاسبة على هذا الأساس لا تأخذ من الجباية سوى آثارها الاقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية، حيث تعتبر عبء من الأعباء الناشئة عن الدورات المحاسبية المختلفة، حيث تجسد معايير المحاسبة الدولية نظام محاسبيا يعتمد على فك الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الذي يستمد قواعده وطرق معالجته للمشاكل الجبائية من المحاسبة الأنجلوسكسونية التي تعمل على الفصل بين المحاسبة والجباية¹⁶. أما في ما تعلق بالولايات المتحدة الأمريكية فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، ما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

3. علاقة النظام المحاسبي الجديد بالنظام الجبائي الجزائري

اعتمادا على ما سبق ذكره يمكن الوصول إلى أن طبيعة العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية هي قانونية بحتة. ما يجعلها خاصة بكل بلد، وفي هذه الحالة سيتم الرجوع إلى قواعد وقوانين النظام الجزائري سابقا، أي على حسب النظام المحاسبي المالي الحالي، والقواعد الجبائية الجزائرية. حيث يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية. وعليه، فإن الهدف الرئيسي من حساب

النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية.¹⁷ لتوضيح العلاقة التي تربط المحاسبة بالجباية، تلخص على وجه العموم في آلية حساب النتيجة المحاسبية للانتقال إلى النتيجة الجبائية، لفهم أكثر الاختلاف الموجود بين النتيجة المعروضة في القوائم المالية والربح الخاضع للضريبة.

1.3 ماهية النظام الجبائي الجزائري

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

1.1.3 مفهوم النظام الجبائي الجزائري

يعرف النظام الجبائي على أنه " الهيكل المتفرد بملاحمه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية"¹⁸ كما يعرف أيضا على أنه " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مذكرة ومذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية"¹⁹ كما أن المفكرين الاقتصاديون وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما²⁰:

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

المفهوم الضيق: يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة²¹.

2.1.3 خصائص النظام الجبائي الجزائري

تتمتع النظم الجبائية في الدول النامية بعدة خصائص تميزها عن النظم الجبائية في الدول المتقدمة، وذلك راجع إلى اختلاف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في هذه الدول، وتمثل تلك الخصائص في الآتي²²

1. انخفاض حصيللة الضرائب حيث أنها لا تزيد في المتوسط % 15 من الدخل القومي، بالمقابل نجد أنها تصل في الدول المتقدمة أكثر من 30 % من الدخل القومي، ويرجع انخفاض الحصيللة الضريبية للأسباب التالية:

أ. انخفاض الدخل القومي نتيجة ضعف الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي.
ب. سيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى، لذا يستفيد القطاع الزراعي من تخفيض ضريبي.

ت. ضعف القطاع الصناعي بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تستفيد من إعفاءات ضريبية ضخمة قصد تشجيعها على الاستثمار.

ث. اختلال هيكل النظام الضريبي حيث تغطي الضرائب غير المباشرة والتي يبلغ معدل حصيلتها من 60% إلى 80% من الحصيلة العامة للضرائب.

2. ضعف الضرائب المباشرة بسبب تدني الدخول وعدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الاقتطاع الضريبي.
3. صعوبة تحصيل الضريبة وانتشار التهرب الضريبي، وذلك بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.

2.3 تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي: إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على التكاليف النشاط +/- تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية +/- تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة و مخزون عند إغلاق الدورة +/- والتصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة +/- والتصحيحات الخاصة بالقروض = نتيجة الدورة²³.

3.3 تعريف النتيجة الجبائية

لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة²⁴ يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية:

1.3.3 تعريف النتيجة الجبائية من حيث حسابات الميزانية

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم 2 على أن النتيجة الجبائية تعرف كما يلي: تشكيل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة، التي يجب استخدام النتائج المحقق فيها كقاعدة ضريبية وتضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير و الاستهلاكات المالية والأرصدة المتبقية " أي أن: النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية السنة - قيم الأصول في نهاية السنة " فالمقصود:

$$\text{بالأصول الصافية} = \text{الأصول} - \text{الاهتلاكات} - \text{المؤونات}$$

2.3.3 تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات جدول حسابات الاستغلال

تنهى المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة رقم 1 مع مراعاة المادتين 172 و 173 على أنه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت و التي تنجزها وحدة أو مستثمرة،....، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته ". كما حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة "الربح الصافي الناتج بين: النتائج المحققة من طرف المؤسسة - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم،....)". مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين سارية المفعول .

4.3 تحديد النتيجة الجبائية²⁵

يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها وذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية. وعليه، فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية. ولهذا يفرض على المؤسسات الخاضعة للضريبة القيام

بالتصريح بأرباحها سنويا لدى مفتشيه الضرائب في مكان تواجد نشاطها، وذلك قبل شهر أفريل من السنة الموالية، والتي يتم من خلالها معرفة النتيجة الجبائية وذلك وفق العلاقة الآتية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة - تخفيضات - العجز المالي السابق

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

5.3 علاقة الضريبة بالقياس المحاسبي

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تقدر بالسنة، ولكن وفق النظام الجديد، فبإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفق الفترة التي تراها معبرة. حيث يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة.²⁶ وتوجد جملة من المواد المتضمنة في القانون الجبائي الجزائري تتعلق بربط القياس المحاسبي باحتساب الضريبة. ومن جملة التطبيقات والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام الجبائي في تحديد الضريبة، ما تعلق بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات المادية المهتلكة. حيث، تعتبر المادتين 172 و 173 لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أساسا مهما في معالجتها. وحسب نص المادتين فعلى المؤسسة أن تعلن عن رغبتها أو عدم رغبتها في إعادة استعمال المبلغ المتأقي من القيام بالعمليات المحاسبية التي تسمح بتحديد القيمة الواجبة الضم للنتيجة الخاضعة للضريبة.²⁷ كما أن معالجة إعانات الاستغلال وإعانات الاستثمار محاسبيا وفق نص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يلزم المؤسسات العمومية بضرورة ضم الإعانات غير المستغلة من طرف المؤسسة وفقا لفترة العقد، خاصة تلك المتعلقة بالاستثمارات إلى الربح الضريبي.²⁸ أما في ما يخص إعادة تقييم الاستثمارات فإن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل الفرق الناتج عن إعادة التقييم للأصل القابل للاهلاك حسب طريقتين، إعادة تقييم كل من التكلفة وجمع الاهتلاكات في آن واحد، أو إعادة تقييم التكلفة المحاسبية الصافية، ما قد ينتج عنه تأثيرات على النتيجة المحاسبية وبالتالي على النتيجة الضريبية.²⁹

ثالثا: مدي تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة

في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر و تبني النظام المحاسبي المالي، عرف النظام الضريبي بعض التعديلات في النصوص الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، لا سيما تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية فيما يتعلق بالاهتلاكات و المؤونات، خصم المصاريف الإعدادية، التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، إعادة تقييم الأصول، و متابعة العقود طويلة الأجل. و قد تمثل ذلك في القوانين المعدلة و الجديدة و التي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، و ذلك من خلال القوانين التالية:

1. قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009

2. قانون المالية المتعلق بسنة 2010

3. قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2010

يعتبر كل من المجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب التابعان لوزارة المالية الهيئتان الاستشاريتان المعنيتان ببذل الجهود الضرورية في سن القوانين المعدلة والجديدة كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، التي تنص على ضرورة احترام المؤسسات للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة . و من جملة المواد والقوانين التي يجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع محتوى النظام المحاسبي الجديد نجد:

- المادة 10 : المتعلقة بالريح أو الدخل الضريبي على الأشخاص الطبيعيين .
- المادة 138 مكرر : فروع الشركات.
- المادة 139 و 140 : أرباح الشركات.
- المادة 141 : المصاريف القابلة للخصم .
- المادة 143 : فوائض القيمة الناتجة عن الضم المجاني للأسهم أو الحصص الاجتماعية .
- المادة 144 : إعانات التجهيز التي تحصل عليها المؤسسات من طرف الدولة أو الجمعيات العمومية .
- المادة 169 : المصاريف القابلة للخصم .
- المادة 170 : مصاريف البحث العلمي .
- المادة 172 : فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات .
- المادة 173 : فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات .
- المادة 174 : نظام الاهتلاكات .
- المادة 185 : إعادة تقييم الاستثمارات المادية .
- المادة 186 : فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

1. قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009

يتضمن هذا القانون الصادر في جويلية 2009 العديد من المواد القانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة لتكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الآتي³⁰:

1.1 متابعة العقود طويلة الأجل:

حسب ما جاء في نص المادة الرابعة من القانون السالف فإن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي تمتد تنفيذها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة بأنجاز المواد والخدمات يتم وفقا لطريقة التسبيق، والتي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج تماشيا مع العمليات المتعلقة بالتسبيق وذلك بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة.

2.1 خصم الاهتلاكات والمؤونات:

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بالاهتلاكات على انه يمكن تسجيل العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا يتجاوز مبلغها 30000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتعلقة بها ، كما يتم تسجيل العناصر التي يتم الحصول عليها بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية. وفيما يتعلق بالمؤونات فقد نصت المادة على انه يتم إعداد

المؤونات لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية و تبيانها في كشف الأرصدة، ويتعلق هذا النص بالاهتلاكات والهياكل المعتمدة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تشير إلى إحالة النص التنظيمي المتعلق بتعريف طرق الاهتلاك وإلغاء سقف الاهتلاك المحدد ب 800.000 دج المطبق للسيارات السياحية، لكن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأنه لحد الآن تشكيل المؤونات على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية قليل جدا، وهذا بسبب عدم تاطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية.

3.1 الإطار العام:

يتضمن نص المادة السادسة على انه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، ويشير نص هذه المادة إلى أن الإدارة الجبائية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

4.1 خصم المصاريف الإعدادية:

يتضمن نص المادة الثامنة انه ينبغي خصم على أساس انتقالي المصاريف التعدادية المسجلة سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، لأن هذا الأخير ينص على ضرورة الامتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية.

5.1 إعادة تقييم الأصول:

تنص المادة العاشرة على انه يضم فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في اجل أقصاه خمسة سنوات، ويقصد بذلك انه تحدد مدة خمس سنوات حتى يتم ضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، وهذا يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان . كما أشارت نفس المادة على انه يتم ضم فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم على نتيجة السنة المتعلقة بها ، ونجد أن هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المالي حيث أن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي.

2. قانون المالية المتعلق بسنة 2010

يتضمن هذا القانون مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع النظام المحاسبي ومن بينها³¹:

1.2 الاهتلاك المتعلق بالقرض الايجاري ومؤونات المؤسسات المالية:

أحدثت المادة الثامنة من القانون السالف بعض التغييرات على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إذ أشارت هذه المادة إلى طريقة الاهتلاك المتعلقة بالقرض الايجاري، على أنها تملك على أساس مدة عقد القرض الايجاري، كما يمكن تطبيق الاهتلاك حسب مدة الحياة الاقتصادية للأصل المستأجر المسموح به في نفس المادة، بأنه لا ينبغي جمع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة الأجل مع الأشكال الأخرى للمؤونات، كما تناول النص تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي فيما تعلق بتحديد سقف اهتلاك السيارات السياحية من 800.000 دج إلى 1000.000 دج.

2.2 معالجة الإعانات:

تنص المادة التاسعة بخصوص معالجة الإعانات على انه "تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها"، بحيث يشير النظام المحاسبي المالي إلى توجه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي، كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات.

3.2 العجز المالي:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون على انه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع.

4.2 خصم المصاريف الأولية:

تنص المادة العاشرة من هذا القانون على انه "تخصم المصاريف الأولية تبعا لمخطط الامتصاص الأولي، تتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق"، بحيث ستعالج المصاريف الأولية بمعالجة شبه محاسبية لكي لا تتحمل السنة المالية الأولى كل الأعباء.

من خلال النصوص القانونية السابقة و التي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي، يمكن القول بأن هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلا على رغبة الدولة و وعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي. إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية و تبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل و التوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس، و منها:

1. قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها

يجب السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها. هناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات كمصاريف إعادة التجديد، الإصلاح والمراجعة ومصاريف البحث في حالة اكتساب، هذه (extra comptable) الشبه محاسبية. الأعباء وجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمانة الجبائية من اجل السماح للإدارة الجبائية بمتابعة معالجتها.

2. قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا

يجب السماح للمؤسسات بدمج بعض الأعباء والناتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، ناتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، الأعباء و الناتج التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.

3. قاعدة تسجيل الاستثمارات

تسجل الاستثمارات حسب النظام الجديد على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الجبائية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار. يفترض في هذا الإطار أخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الجبائية لأنه يمكن أن يحدث

تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها ولكن يبقى مجموع الاهتلاكات كما هو أي ليس له أثر على موارد الخزينة الجبائية.

4. قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة

يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية. من بين أهم نقاط الاختلاف التي لازالت قائمة بين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي هو ما تعلق بالعناصر التالية : كتقييم عناصر الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث و التطوير، الضرائب المؤجلة، تكاليف الاقتراض، و تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية.

رابعا: دور الجباية كوسيلة تمويلية للتنمية الاقتصادية وزيادة الاستثمارات.

إن التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر وذلك بتحولها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر³²، أجبر الجزائر علي إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، هذا ما سمح للمحاسبة في بلادنا أن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة كإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات. كما يأتي تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة. تهتم المحاسبة بجمع كل الحسابات وتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة يتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة ومصالح الضرائب من جهة أخرى. لكن متطلبات اقتصاد السوق³³ تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، بحيث يهتم المستثمرون بشراء الأسهم والمقرضون بإقراض الأموال، وبالتالي وجود إمكانية لدخولهم في شراكة مع المؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

1. دور الجباية في تمويل النفقات العامة

لكي تقوم الدولة بوظيفتها لا بد أن تحصل على تمويل لإنفاقها العام، أي أن تحصل على الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، وهذه الموارد تتمثل في الإيرادات العامة للدولة ، التي تحصل بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط وفقا للتسجيلات المحاسبية المشار إليها خلال فترة استغلال المؤسسة والتي عادة ما تقدر بالسنة ، ولكن وفق النظام الجديد، فيإمكان المؤسسات تحديد النتيجة وفق الفترة التي تراها معبرة . حيث يتم إعادة المعالجة لهذه النتيجة وفقا للقواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري لتحديد النتيجة الجبائية وبالتالي تحديد الربح الخاضع للضريبة . من الناحية الكمية نلاحظ أن الجباية العادية تطورت على النحو الذي سيوضحه الجدول الموالي رقم (01)، حيث تتكون من مجموع الضرائب العائدة للميزانية العامة للدولة والتي هي: الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح

الشركات، وكذا بعض الضرائب والرسوم العائدة بصفة جزئية للميزانية العامة، و التي تمثل الرسم على القيمة المضافة أهمها: حقوق التسجيل والطابع وعوائد الرسوم الجمركية.

الجدول رقم (01) : تطور عائدات الجباية العادية في الفترة ما بين (1992-2000) الوحدة مليار دج

2000	1999	1998	1997	1996	1995	1994	1993	1992	البيان
1111.55	937.1	874.6	933.6	823.9	611.7	434.2	320.1	316.8	إجمالي الإيرادات
18.61	19.43	15.95	13.31	34.69	40.87	35.64	1.04	16.30	نسبة النمو %
366.561	380.1	338.5	338.5	312.86	286.9	242.0	126.2	109.1	الإيرادات الجبائية العادية
3.56-	12.28	8.19	9.04	18.55	38.28	29.42	15.58	2.73	نسبة النمو
32.97	40.56	43.14	33.51	34.82	334.56	37.58	39.39	34.43	نسبة الإيرادات الجبائية العادية من إجمالي الإيرادات

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

يبين الجدول أن قيمة الإيرادات الجبائية العادية في تزايد مستمر , وان النسبة الهيكلية للضرائب في بنية ميزانية الدولة لم تتغير بالرغم من دخول الإصلاحات الاقتصادية (النظام الضريبي, 1990) . فتمو الإيرادات الجبائية العادية لا يتلاءم مع نمو إجمالي الإيرادات، وخاصة في السنتين المتواليتين 1992-1993، فمثلا سنة 1992 تطورت الإيرادات الإجمالية بنسبة نمو 16.30% بينما لم تتطور الإيرادات العادية , إضافة إلى أن نسبة الإيرادات الجبائية العادية من إجمالي الإيرادات تميزت بعدم الاستقرار ولهذا فالدولة عازمت على تطوير النظام الجبائي وترشيد النفقات باستخدام كل المعايير الضرورية لذلك. حيث يسعى الإصلاح الضريبي الذي باشرت الدولة في تنفيذه سنة 1992 , إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل في تحسين المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن بشكل كبير على تمويل الميزانية العامة للدولة وتحقيق التوازن بين مختلف الضرائب و الرسوم و تحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية.

1.1 دور السياسة الجبائية في تمويل الميزانية العامة للدولة

تعرف السياسة الجبائية على أنها : مجموعة البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الجبائية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب أية آثار غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية³⁴ . وسنستعرض من خلال الجدول التالي تطور حصيلة هذه الضرائب:

جدول رقم (02): تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية خلال الفترة (2001 - 2012)

2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	السنوات
45.18	49.19	59.57	58.43	50,44	44.71	44.87	42.51	41.19	40.24	34.98	34.59	إجمالي جباية عادية %
1908.6	1527.1	1297.9	1146.6	965.3	766.8	720.9	640.5	580.4	524.9	482.9	398.2	الحصيلة الفعلية للجباية العادية (مليار دج)
24.98	17.65	13.19	18.78	25.88	06.36	12.55	10.35	10.57	08.69	21.27	/	معدل التطور السنوي %

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على قوانين المالية للسنوات (2012/1990)³⁵

نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية خلال الفترة 2001-2012 بمعدلات تراوحت بين 06.36 بالمائة كأقل حد سنة 2007 و 25.01 بالمائة كأقصى حد سنة 2008. لتضاعف بذلك حصيلة الجباية العادية بأكثر من أربعة أضعاف بين 2001 و 2012 ، ويأتي هذا التطور رغم الإجراءات الجبائية العديدة التي عرفتها هذه الفترة، والتي جاءت في شكل تخفيضات وإعفاءات شملت مختلف قوانين المالية مثل تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 30 بالمائة إلى 25 بالمائة سنة 2006، ورفع الحد الأدنى المعفى بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي. ويُعزى هذا التطور في حصيلة الجباية العادية إلى نمو عدد المكلفين بالضرائب بفعل برامج الاستثمارات العمومية (2001-2014) التي ساهمت في خلق أوعية ضريبية جديدة، إضافة إلى تحسن مردودية الإدارة الضريبية بفعل الإصلاحات التي مست هذه الأخيرة بدءاً من سنة 2002 ، فعلى سبيل المثال تطور عدد الملفات (المكلفين) المسيرة من قبل مديرية كبريات المؤسسات من 988 ملفاً سنة 2006 إلى 2125 ملفاً في 2012 بمعدل تطور وصل إلى 2.15 بالمائة.

2. دور الجباية في تطوير الاستثمار

استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ، ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه . عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية، التي تستلزم استعمال معلومات صحيحة و موثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك لتسهيل نقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات. يظهر تأثير الضرائب على الاستثمار من خلال تأثيرها على معدل الربح، فيزيد الميل الحدي للاستثمار كلما زادت فرص الحصول على الأرباح، فالتأثير السلبي للضرائب على الأرباح بتخفيض معدلاتها يؤدي إلى خفض الاستثمارات . إن الحاجة إلى المزيد من الاستثمارات أمر في غاية الضرورة لزيادة معدلات النمو وخفض معدلات البطالة التي تتراوح بين 15 %، يشير التقدير إلى أن معدلات النمو في الناتج المحلي الإجمالي العربي يجب أن يبلغ 7.8 % سنوياً خلال الفترة 2001 - 2010 ، إضافة إلى إستيعاب العاطلين عن العمل وزيادة مستوى الرفاهية³⁶. إن تقييم المردود الجبائي يتطلب مقارنة الآثار المترتبة على المستوى الاقتصادي، و لتوضيح مختلف هذه التأثيرات و التطورات يجب تحليل تطور أهم المؤشرات الاقتصادية الكلية (الاستثمار) المؤشر الذي يسمح لنا بقياس مدى نجاعة استخدام الجباية كأداة للضبط الاقتصادي. لقد شهد الاستثمار في الجزائر اهتماماً واسعاً من قبل الدولة، إذ عملت على تهيئة المناخ للمستثمرين من منح تحفيزات جبائية، و تقديم ضمانات، كقيلة بتشجيعه من أجل تكوين جهاز إنتاجي قادر على تلبية الحاجات من مختلف السلع و الخدمات في المعاملة التفصيلية للأنشطة الاقتصادية خلال تطور التعداد العام للمؤسسات "العامة و الخاصة الأجنبية والمحلية".

خلاصة: حاولنا من خلال تناولنا لموضوع النظام المحاسبي المالي، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى تكييف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة للدولة و تحقيق التنمية الاقتصادية ، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، باستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة. و لقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة، عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات، من بينها تطبيق نظام المحاسبية المالية الموحد

(IFRS). هذا النظام الذي يوحد المعايير المالية والمحاسبية على مستوى العالم بين المؤسسات الاقتصادية. لكن بعد تشخيص واقع الاقتصاد الوطني ومؤسساته، وجد أنه من الصعب تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، من دون المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي و التدريجي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد. وحددت سنة 2010 كبتدائية لانطلاق التطبيق، وإلغاء أحكام النظام الحالي (المخطط الوطني للمحاسبة). يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاجا للتوجه نحو عولمة الممارسات المحاسبية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، كما يمثل قطيعة جذرية مع الثقافات والممارسات المحاسبية المسندة للمخطط المحاسبي الوطني، وعليه يتطلب تطبيقه جملة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها أن تضمن الانتقال الجيد والسلس من المخطط إلى النظام، وتعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعني الأول لهذه الإصلاحات. إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمرين المحليين و الأجانب من خلال تزويدهم بصورة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و لا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق، إضافة إلى انه يعمل علي ضخ خزينه الدولة بالموارد المالية. فمن أجل ذلك باشرت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود بما تضمنه قانون المالية التكميلي 2009، قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي و ضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي.

الإحالات والمراجع:

- ¹ تسعديت بوسبعين، "علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية "IFRS-IAS" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13، 14 جانفي 2013، ص 2.
- ² تسعديت بوسبعين، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر، 2009 - 2010، ص 13 /
- ³ S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, consulté le 02/03/2010, <http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch>
- ⁴ تسعديت بوسبعين: "علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي"، نفس المرجع السابق، ص 3
- ⁵ S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, consulté le 05/02/2012, <http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch>
- ⁶ Importantes différences entre règles fiscales et comptables, La Commission Des Questions Fiscales, consulté le 3/02/2012, <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id576/index.html>.
- ⁷ Le système comptable financier, ministère des finances, conseil national de la comptabilité, ENAG éditions, Alger. 2009. P6.
- ⁸ جون سوليفان وآخرون، "أخلاقيات العمل - المكون الرئيسي لحوكمة الشركات"، موقع حوكمة الشركات، جوان 2006، ص 3.
- ⁹ Ouled Amer Smail, "La Normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier", Revue des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbes Sétif, N° 10, 2010, P 30.
- ¹⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والسبعون، الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر 2007، تحتوي القانون رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، (المادة) 40، ص 5.
- ¹¹ كتوش عاشور، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS)", مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا في الجزائر.
- ¹² المادة 3 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25/11/2007، الجزائر.
- ¹³ Instruction N°02 du 29 Octobre 2009, portant première application du système comptable financier 2010, ministère des finances, conseil national de comptabilité, PP04-06.

- ¹⁴ سايج فايز، "انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية و مهنة محافظ الحسابات"، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 07-06 ديسمبر 2011، ص ص 30 و 37.
- ¹⁵ محمد براق، تسعديت بوسعين، "تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي"، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (ISA) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 13 - 14 ديسمبر 2011، ص 3.
- ¹⁶ نفس المرجع أعلاه، ص. 47، 46.
- ¹⁷ رضا جاوحدو، حليلة إيمان حمدي، "آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه"، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05 - 06 أبريل 2013، ص 4 - 5.
- ¹⁸ عبد المجيد قدي، "النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة"، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البلدة، ماي 2002، ص، 34.
- ¹⁹ ولهي بوعلام، "ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيّف، 2012، ص. 137.
- ²⁰ عبد المؤمن بن صغير، "واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر - صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل"، مجلة الندوة الدراسات القانونية، العدد 01، قسنطينة، 2013، ص، 90.
- ²¹ ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 17.
- ²² نفس المرجع أعلاه، ص 22 - 23.
- ²³ القانون 11 - 07 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، 2007.
- ²⁴ المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، الجزائر، المادة 140، ص، 66.
- ²⁵ Aissa kaci, "Passage de resultat comptable au resultat fiscal", IEDF (Institut Maghrebin D'Economie Douaniere et Fiscale), 2002, Alger, p :58.
- ²⁶ محمد براق، تسعديت بوسعين، مرجع سبق ذكره، ص. 4.
- ²⁷ Mohamed BARKI, "Comptabilité et fiscalité de l'entreprise", maison ICA, Alger, 2007, p: 118.
- ²⁸ Idem , p: 118.
- ²⁹ جمال لعشيشي، "محاسبة المؤسسة والجباية"، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 90.
- ³⁰ علاء بوقفة، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، دراسات غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 - 2012، ص، 109 - 107.
- ³¹ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص، 110.
- ³² Saheb Bachaga, "pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marcher", Dar el-hoda, Alger, 2003, P 7.
- ³³ شنوف شعيب، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير IAS/IFRS المحاسبية الدولية"، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء II، ص 18.
- ³⁴ السيد مرسي الحجازي: "النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص 7.
- ³⁵ www.dgpp-mf.gov.dz. Consulté le 13/10/2013.
- ³⁶ علي توفيق الصادق، علي أحمد البلبل: "جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الاقتصاديات العربية (الواقع والعوامل المحفزة)"، الإقتصادات العربية وتناقضات السوق والتنمية، مركز دراسات الوحدة العربية، 2005، ص 182.