الرقم التسلسلي: .....
الترتيب: .....

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان :علوم اقتصادية ،علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة :علوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

أثر التحول النظام المحاسبي المالي الجديد على الوظيفة الجبائية في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة الوطنية لحفر الآبار ENTP

من إعداد الطالب : محدة بدر الدين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور: مايو عبد الله	(أستاذ محاضر– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الأستاذ:بن زخروفة بوعلام	(أستاذة محاضرة– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
الأستاذ : بعيليش نور الدين	(أستاذ محاضر– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية :2015/2014

الرقم التسلسلي: .....
الترتيب: .....

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان :علوم اقتصادية ،علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة :علوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

أثر التحول النظام المحاسبي المالي الجديد على الوظيفة الجبائية في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة الوطنية لحفر الآبار ENTP

من إعداد الطالب : محدة بدر الدين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2015/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور: مايو عبد الله	(أستاذ محاضر– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
الأستاذ:بن زخروفة بوعلام	(أستاذة محاضرة– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا
الأستاذ : بعيليش نور الدين	(أستاذ محاضر– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية :2015/2014

الإهـــــداء

(*** رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلي والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني رحمتك في عبادك الصالحين***)

أهدي هذا العمل ...

إلى أغلى ما في الوجود قرة عيني ..... أمي الغالية

وإلى من كان نبراس حياتي .....أبي العزيز

وإلي كل من عاشرتهم في بيت واحد.....أخواتي الأعزاء

وإلي الأم الجريحة التي تبكي ظلم أبنائها.....الجـزائـر

وإلي من قدم حياته ثمنا من أجل الحرية.....الشهداء الأبرار

وإلي جميع من كان سندا دائما وعونا ناصحا..أصدقائي الأوفياء

* بدر الدين

** شكـر وتـقديـر**

** نشكر الله ونحمده أولا وأخرا على كل لحظة وفقنا فيها

لإتمام هذا البحث على أكمل وجه وفي أحسن الظروف

نتقدم بالشكر الجزيل إلي من قدم لنا يد المساعدة **

من قريب أو من بعيد ولم يبخل علينا بسخائه ونخص بالذكر

الاساتذة المشرفين على دفعتنا دون إستثناء لحرسهم الائم على

الأفضل من أجلنا .....

وشـــكـر للـجامعة قــاصــدي مـربــاح

--بدرالدين-

الملخص :

يمثل الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد عملية متشابكة و متداخلة في العديد من الجوانب ,فهو عملية متكاملة لا تنجزأ و بالتأكيد هذه العملية لها مقتضياتها , بيئتها , شروطها و أثرها.

ولكون الممارسات المحاسبية و الجبائية تشكل دورا كبيرا و فعالا للمؤسسات الاقتصادية من خلال أدائها للإلتزامات المحاسبية و الجبائية المفروضة عليها , فان الإنتقال من المخطط الحاسبي السابق الى النظام المحاسبي المالي الجديد سوف تنجم عنه حتما صوبات و آثار تتعرض لها الوظيفة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية .

ففي هذا السياق يعالج هذا البحث موضوع أثر التحول للنظام المحاسبي المالي على الوظيفة الجبائية للمؤسسة بهدف بعث وإثراء الحوار العلمي حول الموضوع من خلال عرض الوظيفة الجبائية و المحاسبة و المقاربة النظرية بينهما , كذلك بيان المحاور الأساسية للإصلاح المحاسبي في الجزائر و النظام المحاسبي المالي , بالإضافة الى بيان طبيعة العلاقة التي تربط هذا الأخير بالتشريعات الجبائية الجزائرية , و أخيرا محاولة معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي و القواعد الجبائية في المؤسسة .

بعد استعراض الإطار النظري و المفاهيمي للموضوع حاولنا في الجانب التطبيقي معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على الوظيفة المحاسبية و الجبائية بشركة صيبام من خلال دراسة الممارسات الجبائية لها و تحليل مقارن لقوائمها المالية و الجبائية .

❖ **الكلمات المفتاحية :**

الوظيفة الجبائية ,الوظيفة المحاسبية ,التسيير الجبائي, النظام المحاسبي المالي ,التقييم المحاسبي ,القواعد الجبائية .

❖ **Résumé :**

Les réformes comptables en Algérie incarné par le nouveau système de comptable financière représentent une opération globale et assez compliqué impactant plusieurs domaines qui exigent certainement des moyens importants un environnement et des circonstances favorable .

Vu que les pratiques comptables et fiscales jouent un rôle majeur e efficace pour les entreprises économiques dans sa capacité à répondre aux obligations comptables et fiscales imposées .sur ce ,le passge de l'ancien plan comptable vers le nouveau système comptable va engendrer des difficultés et des effets sur la fonction comptable et fiscale des entreprises .

Dans ce contexte, Cette étude traite l'impact du système de comptable financier sur la fonction fiscale de l'entreprise dans le but de lancer et enrichir le débat scientifique sur le théme à travers la Présentation de la fonction fiscale et comptable , et le rapprochement théorique entre eux . Par la suite montrer les axes principaux des réformes comptables en Algérie et du système comptable financier , en analysant la nature de la relation entre ce dernier et la législation fiscale algérienne , et en dernier la tentative de connaitre l'impact du système comptable financier sur l'évaluation et les comptable règles fiscales dans l'entreprises.

Après avoir établi un cadre conceptuel , nous avons essayé dans l'étude pratique de connaitre l'impact du système comptable financier sur la fonction fiscale dans la société ‹‹ saipam ›› à travers l'étude de ces pratiques fiscales et une analyse comparative de ces états financiers et fiseaux .

❖ **Mots-clés :**

fonction fiscale, fonction comptable, gestion fiscale, système comptable financier , Evaluation comptable, Règles fiscales .

فهـــــــــرس المحتـــــويــات

الأهداء.....**III**

شكر وتقدير.....**IV**

فهرس المحتويات .....**V**

قائمة الجداول.....**VII**

قائمة الملاحق.....**X**

المقدمة العامة.....أ

الفصل الأول: دور الوظيفة الجبائية في المؤسسة

تمهـــــيـــــد **01**

المبحث الأول : الوظيفة الجبائية في المؤسسة **01**

المطلب الأول : مفهوم العام للوظيفة الجبائية **01**

المطلب الثاني : أهمية الوظيفة الجبائية.....**02**

المطلب الثالث : تقييم فعالية الوظيفة الجبائية.....**03**

المبحث الثاني : الوظيفة المحاسبية في المؤسسة **04**

المطلب الأول :الاطار العام للوظيفة المحاسبية 04

المطلب الثاني :نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة **05**

المطلب الثالث:تقييم الاداء المحاسبي في المؤسسة.....06

المبحث الثالث: المقاربة بين الوظيفة الجبائية و المحاسبية في المؤسسة **25**

المطلب الأول :العلاقة بين الوظيفة المحاسبية والجبائية 25

المطلب الثاني :الاختلافات بين الوظيفة المحاسبية والجبائية.....27

خلاصة الفصل الاول **29**

الفصل الثاني : اثار النظام المحاسبي المالي على تقييم محاسبي القواعد الجبائية في المؤسسة

تمهيد..... **31**

المبحث الاول : اثار النظام المحاسبي المالي على تقييم المحاسبي..... **32**

المطلب الاول : الاهتلاكات والقيمة الظائعةللاصل.....32

المطلب الثاني : الاثار المترتبة على تقييم بقيمة العادلة **35**

المطلب الثالث : العمليات الخاصة الاخرى **38**

المبحث الثاني : اثر النظام المحاسبي المالي علي القواعد الجبائية **42**

المطلب الاول:الاثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طرق الاهتلاك ونقص القيمة..... **42**

المطلب الثاني:التسجيل الضريبي لبعض العناصر..... **46**

المطلب الثالث : الاثار المتعلقة بالضرائب علي الارباح الشركات..... **49**

المبحث الثالث : جهود الدولة من اجل التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية **51**

المطلب الاول :الاطار العام لجهود الدولة **51**

المطلب الثاني :قانون المالية التكميلي لسنة 2012..... **53**

المطلب الثالث : قانون المالية لسنة 2013..... **56**

خلاصة الفصل الثاني.....**56**.

الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة ENTP

تمهيد.....**60**

المحث الاول : عرض الاطار العام لمؤسسة ENTP.....**61**

المطلب الاول : نظرة عامة عن مؤسسة ENTP..... 61

المطلب الثاني: تقديم ENTPللحفر والهيكل التنظيمي للمؤسسة **61**

المطلب الثالث :الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة ENTP.....**64**

المبحث الثاني: الممارسات الخبائية في مؤسسة ENTP.....**69**

المطلب الاول:مختلف انواع الضرائب والرسوم الفروضة علي المؤسسة **74**

المطلب الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية الي النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي.....**77**

المبحث الثالث : اثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة الحاسبية و الجبائية للمؤسسة ENTP79

المطلب الاول : أثر النظام المحاسبي المالي على بعض عناصر الاصول.....79

المطلب الثاني :تحرير جدول حسابات النتائج لمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) والمخططPCN.....82

المطلب الثالث : الفروقات الناتجة عن أنتقال من نظام (SCF) الى المخطط (PCN).....**84**

خلاصة الفصل.....**85**

الخاتمة العامة.....**86**

قائمة المراجع.....**87**

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول رقم (1): جدول حسابات النتائج المختصر لسنة 2013لمؤسسة (ENAFOR) وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية المقفلة (2013) الوحدة .دج.	37
02	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ENAFOR للدورة المالية المقفلة (2011) الوحدة .دج .	38
03	العناصر المكونة للاصول غير الجارية لمؤسسةENAFOR وفق نظام (SCF) خلال الدورة المالية 2011	40
04	العناصر المكونة لمخزون مؤسسة ENAFOR وفق النظام (SCF) ومايقابلها في(PCN) .	43
05	العناصر المكونة لجدو حسابات النتائج لمؤسسة (ENTP) وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2010) الوحدة .دج.	45
06	فرق بين مبلغ الاهتلاك	48
07	الفرق بين النتيجة المحاسبية والجبائيةقبل وبعد المعالجة	50
08	جدول حسابات النتائج المختصر للمؤسسة ENTP وفق النظام المحاسبي المالي خلال دورة 2013	60
09	تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة ENTP دورة المالية المقفل 2013	75
10	الفرق بين فرق الاهتلاك	83

مقدمة

المقـدمـة

تعتبرالجباية في عصرنا الحديث أهم إيرادات الدولة تتغير تبعا لحاجياتها

فهي مصدر مالي ذاتي قابل للمراجعة و التطوير كما تعتبر معيار يعطي الوجه الأخر لإقتصاد الدولة وذلك بتأثيره على الفرد والمجتمع ...

ونظرا لما تمتاز بهي الجباية من خصوصية إقتصادية وإجتماعية كان علي الحكومة الإهتمام بها والتطويرها بشكل يائم الحالة الإقتصادية التي نحن عليها من فقدان التوازن الإقتصادي والتدهور المؤسسات للدولة وما يقابل ذلك من إنعكاسات خطيرة علي الجميع والإقتصاد في أن واحد ومن هنا كان لا بد من مراجعة السياسات الإقتصادية للدولة وخلف بدائل وحلول للأزمة التي تمر كما أن الجباية هي أحد عناصر البيئة الخارجية للمؤسسة وتتميز بدرجة كبيرة من بالتغير تعكس من خلاله توجهات الدولة علي كافة المستويات يتطلب هذا التغير متابعة ودراسة جيدا للمعطيات الجبائية التي من بين محددات إتخاذ القرار في المؤسسة ويتأكد هذا الأمر عندما تنشط المؤسسة في السوق يتميز بالمنافسة الشديدة مما يجعل التحكم في الأعباء ((التي من بينها العبء الضريبي)) وسيلة للحصول علي ميزة تنافسية تسمح للمؤسسة بالتميز عن منافسيها .

1. طرح إشكالية البحث.

يدخل تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية , في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية , وذلك ب إحداث إصلاحات ومالية ,قصد إعطاء صورة جيدة وواضحة عن الساحة الاقتصادية والسوق المالية الوطنية , وهذا من خلال وضعها مشروع نظام محاسبي جديد الذي فيه قد تكون خطت خطوة كبرى نحو ال إصلاح المحاسبي , وذلك بوضع معايير محاسبية خاصة بها ضمن المعايير الدولية لتنظيم العمل المحاسبي , لكن الانتقال من الوضع إلى التطبيق قد يولد بعض التحديات بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية , النظام الجبائي الجزائري وحتى مهنة المحاسبة.

فتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر سوف تكون له انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي ترتبطها علاقة بالمحاسبة , نظرا للتغيرات التي تطرأ على المفاهيم والقواعد المطبقة في إطارالمخطط الوطني للمحاسبة , ذلك أن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تغييرات هامة في الممارسة المحاسبية من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي مستمد من النموذج الأنجلوسكسوني , وهو ما يجعل من الضروري التكيف معها وتحضير البيئة الموافقة لها , حتى تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي , والتحضير الجيد لمواجهة انعكاسات ذلك على الجوانب المعنية بهذا التأثير , والمتعلقة أساسا بمهنة المحاسبة والمؤسسات.

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على المعطيات والنواتج المحاسبية , حيث وجدت بعض الأخيرة ممن طبقت المعايير المحاسبية الدولية صعوبات في تكييفها مع أنظمتها الجبائية , التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد , فتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي مطلع 2013 المستوحى من مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية أدى إلى حدوث اختلالات في ما يتعلق بالممارسة المحاسبية و الجبائية , نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط القواعد المحاسبية و القوانين الجبائية .

و تتجسد آثار الإصلاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية من خلال إختلاف التنظيمات و القواعد و المبادئ المحاسبية , من تسجيل العمليات و التعاملات المالية في الدفاتر و السجلات المحاسبية و المالية و كذا إعداد الميزانيات المحاسبية و المالية , جداول النتائج و موازين المراجعة ...إخ , بالإضافة الى القواعد الجبائية .

وبناء على ما سبق , يمكن طرح و صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

"ما مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على الممارسات و القواعد الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟"

ولقد إنجر من الإشكالية الرئيسية تصور أسئلة و إشكاليات فرعية تتمثل في:

ا — ما مدى ارتباط الوظيفة الجبائية بالوظيفة المحاسبية في المؤسسة ؟

ب — هل يمكن أن يؤدي النظام المحاسبي المالي الى استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية ؟

ج — كيف يمكن أن يؤثر النظام المحاسبي المالي على كفاءة و فعالية القواعد و الممارسات المحاسبية و الجبائية في المؤسسة ؟

2 . فرضيات البحث .

ثم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة , وتتمثل الفرضيات فيما يلي:

أ — هناك علاقة وطيدة و تأثير متبادل بين الوظيفة المحاسبية و الجبائية في المؤسسة ؛

ب — يؤدي النظام المحاسبي المالي إلى إستقلالية نسبية للقواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية ؛

ج – يساهم النظام المحاسبي في الزيادة و تحسين كفاءة وفعالية القواعد و الممارسات المحاسبية و الجبائية في المؤسسة .

3 . مبررات إختيار الموضوع .

تتمثل أهم الأسباب التي جعلتنا نختار الموضوع و البحث فيه ما يلي :

- ♦ الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع ؛
- ♦ أهمية الموضوع خاصة في إطار الإصلاحات الاقتصادية و المالية حيث يمس الجانب الكلي (الإيرادات الجبائية للدولة), كما يمس الجانب الجزئي و على رأسه المؤسسة الاقتصادية ؛
- ♦ كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية و المهنية حاليا , و التي تستدعي المزيد من الدراسة و التحليل .

4 . أهداف البحث .

يهدف البحث الى تحقيق ما يلي :

- ♦ إبراز أهمية العلاقة بين الممارسات المحاسبية و القواعد الجبائية و أهم الإختلافات بينهما ؛
- ♦ التعرف على دوافع و أسباب الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر , و إبراز الإطار العام النظام المحاسبي المالي ؛
- ♦ التعرف على أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي و القواعد الجبائية في المؤسسة ؛
- ♦ التعرف على جهود الدولة من أجل التوفيق بين النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية .

5. أهمية الدراسة .

تتمثل أهمية الموضوع في أنه يعتبر من أهم الأثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي فهو يشكل تحديا للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وللمهنيين في مجال المحاسبة وبالنسبة أيضا للنظام الجبائي من جهة أخرى في المحافظة على إيراداته الجبائية .

يمكن اعتبار عملية التوفيق بين القواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي الجديد والتشريعات الجبائية من أهم مؤشرات نجاح أو فشل الاصلاح المحاسبي في الجزائر.

6. حدود الدراسة.

بهدف معرفة أثر التحول للنظام المحاسبي المالي على الوظيفة الجبائية للمؤسسة رأينا ضرورة تجسيد ذلك من خلال دراسة حالة تطبيقية , وقد وقع إختيارنا على شركة (ENTP)خلال فترة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد سنة 2012 , والسنة التي تليها سنة 2013 .

7. المنهج المتبع وأدوات الدراسة .

من أجل ال إجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها و إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة , ف إننا إتبعنا في هذا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري , إضافة إلى المنهج المقارن ودراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع .أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فعلى مستوى الجانب النظري تم ال إعتماد على المسح المكتبي من الكتب والدوريات

والأطروحات , أما على المستوى التطبيقي فلقد تم ال إعتماد على التقارير الخاصة بالمؤسسة والتي تم الحصول عليها من المؤسسة موضوع الدراسة.

8. الدراسات السابقة.

في حدود علم الباحث تم تناول الموضوع في الرسائل والأطروحات والندوات والملتقيات التالية:

- ✓ دراسة : [2004 – مداني بن بلغيث] بعنوان : (**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**)؛

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم ال إقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004 هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد والتوافق الدوليين والسبل الكفيلة بتفعيله لملائمة الواقع ال إقتصادي الجديد للجزائر.

- ✓ دراسة :[2008– صلاح حواس] بعنوان **:(التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**)؛

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم ال إقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2008 هدفت الدراسة الى إبراز أثر التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي على مهنة التدقيق وسبل التكييف مع معايير المحاسبة الدولية.

- ✓ دراسة : [2014 – عمر الفاروق زرقون] بعنوان : (**إنعكاس الاصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة ال إقتصادية**)؛

الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة ورقلة 2014 هدفت الدراسة الى إبراز أثر الإصلاح المحاسبي على وظيفة المحاسبية و الجبائية في المؤسسة الاقتصادية .

- ✓ دراسة : [2013 – علي عزوز , محمد متناوي] بعنوان : (**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**)؛

الدراسة عبارة عن مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية , المركز الجامعي بالوادي الجزائر , يومي 17 -18 جانفي 2013 ,هدفت الدراسة الى إبراز متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المالي الجديد .

9. هيكل وأجزاء البحث .

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى أربعة فصول ؛ منها ثلاثة فصول نظرية تتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة , وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كمايلي:

الفصل الأول خصص لدراسة الوظيفة الجبائية والمحاسبية في المؤسسة ,حيث عالج المبحث الأول الوظيفة الجبائية في المؤسسة . وتعرض المبحث الثالث للمقاربة بين الوظيفة الجبائية والمحاسبية في المؤسسة .

الفصل الثاني خصص لدراسة النظام المحاسبي المالي في ظل التشريعات الجبائية الجزائرية , حيث عالج المبحث الأول إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ,ثم عالج المبحث الثاني ال إطار العام للنظام المحاسبي المالي وتعرض المبحث الثالث للمقاربة النظرية بيين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية.

الفصل الثالث خصص لدراسة أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية في المؤسسة , حيث عالج المبحث الأول أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي , ثم عالج المبحث الثاني أثر النظام المحاسبي المالي على الممارسات والقواعد الجبائية , وتعرض المبحث الثالث لجهود الدولة من اجل التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية .

الفصل الرابع وهو يحتوي على دراسة حالة , ويتعلق بشركة (ENTP) حيث عالجنا في المبحث الأول تقديم عام عن المؤسسة بينما عالج المبحث الثاني دراسة الممارسات الجبائية لمؤسسة صيبام ثم عالج المبحث الثالث أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة صيبام .

وفي الأخير نختم عملنا بخاتمة نحاول فيها اختبار صحة الفرضيات المتبناة ثم تقديم النتائج والتوصيات للبحث , متبوعة بتقديم آفاق الدراسة في هذا المجال .

الفصل الأول

دور الوظيفة الجبائية في المؤسسة

مدخل :

للمحاسبة دور رئيسي على المستوى الاقتصادي , حيث تمثل دورا هاما في مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي , خاصة و أن الكثير من مخصي المجال الاقتصادي يفتقدون لمعرفتهم بأصول علم المحاسبة الذي يحتل مكانة هامة ضمن المجال الإداري في الوقت الحاضر و الذي بدونه يتعذر على المؤسسات و الشركات أداء وظائفها على أكمل وجه .

ان التطور الاقتصادي و تعميم التبادلات الدولية والمنافسة القوية إضافة إلى أهمية وظيفة الجباية بالنسبة للمؤسسة فرضت على هذه الأخيرة تسخير جميع مواردها المحصورة في المجال القانوني والجبائي , و عليه فإنه على المؤسسة أن تملك معرفة جيدة لمحيطها القانوني و أن تكون على دراية وثيقة بوضعيتها خاصة القانونية والجبائية .

هناك ارتباط كبير وواسع بين المحاسبة والجباية، رغم الاختلافات العديدة الموجودة بينهما نظرا لطبيعة و أهداف كل واحدة منهما ، الا انه نجد الواحدة تكمل الاخرى في مختلف المراحل الوظيفية في المؤسسة.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية :

المبحث الأول : الوظيفة الجبائية في المؤسسة .

المبحث الثاني : الوظيفة المحاسبية في المؤسسة .

المبحث الثالث : المقاربة بين الوظيفة الجبائية والمحاسبية في المؤسسة .

المبحث الأول : الوظيفة الجبائية في المؤسسة

في السنوات الأخيرة تغير دور الوظيفة الجبائية بطريقة جذرية بسبب العولمة و التقدم التكنولوجي , تأقلم هذه الوظيفة بسرعة مع هذه التوجهات الجديدة تقلل إلى حد بعيد من الأخطار الجبائية و تخلق قيمة للمؤسسة من أجل كل هذا يتوجب عليها تطوير كفاءات جديدة : الأفاق المستقبلية العالمية , تسيير الأخطار,الاتصال الفعال مع السلطات الجبائية . كما يتوجب عليها أيضا معرفة الإجراءات , التنظيمات و الرقابة , وتكون لها القدرة على دمج عملها مع الوظائف التشغيلية (العملياتية) كالإعلام الآلي ,المراجعة الداخلية والوظيفة المالية .

وتبين لخبراء الجباية بتغيير عميق بالنسبة لمحتوى وبيئة وظائفهم في الاونة الأخيرة بسبب أثر بعض التوجهات العالمية الكبيرة , من جهة زيادة عدد و تعقيدات الصفقات العالمية الخاضعة للضريبة بشكل كبير , و من جهة أخرى الصفقات الناتجة عن العديد من البلدان المختلفة التي يكون تنظيمها الجبائي في الغالب معالج بطريقة مركزية في مركز مصالح مقسمة .

في السابق كانوا يعتبرون مسؤولي الجباية المحليين أنفسهم خبراء تقنيين محنكين في بلدانهم , أما اليوم في ظل العولمة و المركزية للعديد من الإجراءات و التنظيمات و الصفقات المتعلقة تتطلب وظيفة جبائية مع آفاق مستقبلية و قدرة على تنسيق ودمج الخصوصيات للعديد من التشريعات الجبائية المختلفة .[1]

المطلب الأول : الإطار العام للوظيفة الجبائية

❖ **تعريف الوظيفة الجبائية:** قبل التطرق إلى الأهداف و الفعالية نحاول تقديم تعريف للوظيفة الجبائية

♦**تعريف الوظيفة:** "مجموعة المهام التي توكلها جهة مختصة إلى الموظف للقيام بها بمقتضى هذا القانون أو أي تشريع أخر أو تعليمات أو قرارات إدارية وما يتعلق بها من صلاحيات و ما يترتب على تلك المهام من مسؤوليات [2] .

♦**تعريف الوظيفة الجبائية:**"هي فرع من فروع الوظيفة المالية وهي عبارة عن مجموعة من المهام الجبائية الموكلة للموظف أو عدة موظفين مختصين بالجباية له قسم خاص داخل المؤسسة " [3].

تظهر الوظيفة الجبائية في الشركات الكبيرة من قبل المدير الجبائي و في الشركات متوسطة الحجم من قبل المدراء الماليين و ذلك لمواجهة المسؤوليات الجديدة و المتمثلة في :[4]

- ✓ المشاركة في المخاطر الضريبية للدولة ؛
- ✓ زيادة معدل الضريبة الفعلي؛
- ✓ التكيف مع المحاسبة المالية والمعايير الجديدة.

1Eenest. Young. **L'évolution rapide de la fonction fiscal** . l'agefi (Quotidien économique\financier) . qLausanne suisse. 2010. P1

2حوسو محمد محمود ذيب , **التدقيق لأغراض ضريبية** , مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية غير منشورة , جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين,2005 , ص187 .

3 Philippe Thirias. **Trois nouveaux domaines de la fonction fiscale Audit des risques. Taux effectif d'impôt .adaptation à la nouvelle donne comptable et juridique** congré sur la fonction fiscale dans l'entreprise: les nouveaux défis. Chambre de commerce et d'industrie de paris lundi 21 mars 2005 . p : 07.

4 Idem .

❖ **أهداف الوظيفة الجبائية:** تصبوا الوظيفة الجبائية الى بلوغ عدة اهداف اهمها :[1]

أ – تأمين المشاريع

- ✓ تنظيم الوقاية من المخاطر, على سبيل المثال فإن الإدارة المالية المركزية تساعد على إنشاء الإجراءات المتعلقة بمنع المخاطر على المستوى الدولة , مما يساعد على إجراء مراجعة سنوية , تضمن إتباع الإجراءات و ضمان ملائمة الإجراءات على مستوى المجموعة ؛
- ✓ تحديد المخاطر, على سبيل المثال فإن الوظيفة الجبائية الممثلة في الدول من أجل كشف وتحديد المخاطر مع إدارة المحاسبة , المدقق الداخلي و الخارجي تؤهل المخاطر و كمياتها في النهاية من أجل تغذية أداة الإبلاغ؛
- ✓ السيطرة على إدارة المخاطر , على سبيل المثال فان مصلحة الضرائب المركزية تقدم المشورة إلى الإدارة المالية للمجمع لملائمة احتياطات المخاطر الجبائية في الحسابات الموحدة .

ب – التقليل من الأعباء الضريبية للمجمع

- ✓ تحديد معدل الضريبة الفعلي والمشترك؛
- ✓ تحديد معدل الضريبة الفعلي في الحسابات الموحدة؛
- ✓ تحديد مرشدين من أجل الضرائب غير الثابتة على الدخل.

ت – تنظيم تبادل الخبرات

- ✓ توفير عنصر التدريب في الوظيفة الجبائية في مختلف البلدان تبعا لدرجة التطوير ونضج الشركات التابعة؛
- ✓ تبادل الأفكار عنصر ضمن الدالة الضريبية يسمح بظهور أفكار التخطيط الضريبي ؛
- ✓ عنصر المغرفة الذي يرتكز على عرض عمال الوظيفة الجبائية وزبائنها في تقرير كفاءة الوظيفة الجبائية.

❖ **العوامل المؤثرة على الوظيفة الجبائية:** وتتمثل فيما يلي:[2]

♦عولمة الشركات المرافقة وعدم تمركز الخطر الجبائي

♦توقعات الإدارة المالية بالنسبة للوظيفة الجبائية

♦التأثيرات المتزايدة للأنظمة المالية والمحاسبية في المسائل الجبائية

❖ **مؤهلات ومهام المدير الجبائي للمؤسسة**

أولا : المؤهلات: تتمثل مؤهلات المدير الجبائي في ما يلي :[3]

أ—التحكم في تقنيات التسيير

ب —التحكم في الجباية

1 Hervé Bidaud**,.Emanuel-linairés. Mise en place d'une politique de transfert et organisation d'une fonction fiscale performante** . revuereflets . numéro du février-mars2006. P53 .

2 Hervé Bidaud,**les nouvelles responsabilités de la fonction fiscale et ses étapes d'élaboration** .congrès sur la fonction fiscale dans l'entreprise :les nouveaux défis . chambre de commerce et d'industrie de paris .lundi 21 mars 2005 . P:10 .

[3]محمد عادل عياض , **محاولة تحليل التيسير الجبائي وآثاره على المؤسسات** , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال ,كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية ,جامعة ورقلة 2003,غير منشورة ,ص19

ت – التحكم في تقنيات المحاسبة

ث –المعرفة القانونية

ثانيا : مهام المدير الجبائي: تتمثل مهام المدير الجبائي في ما يلي :[1]

أ – السعي إلى الحكومة الجبائية: و ذلك عن طريق

- ✓ تسير المعدل الفعلي للضريبة و الفهم الجيد للمعلومة المالية من جانبها الجبائي ؛
- ✓ إثارة اهتمام الادارة للرهانات الجبائية بطريقة واسعة؛
- ✓ إ عداد روابط وعمليات منظمة للتبادل مع لجنة المراجعة و/أو مجلس الإدارة.

ب–تحسين العمل الجبائي داخل المؤسسة : ويكون عن طريق

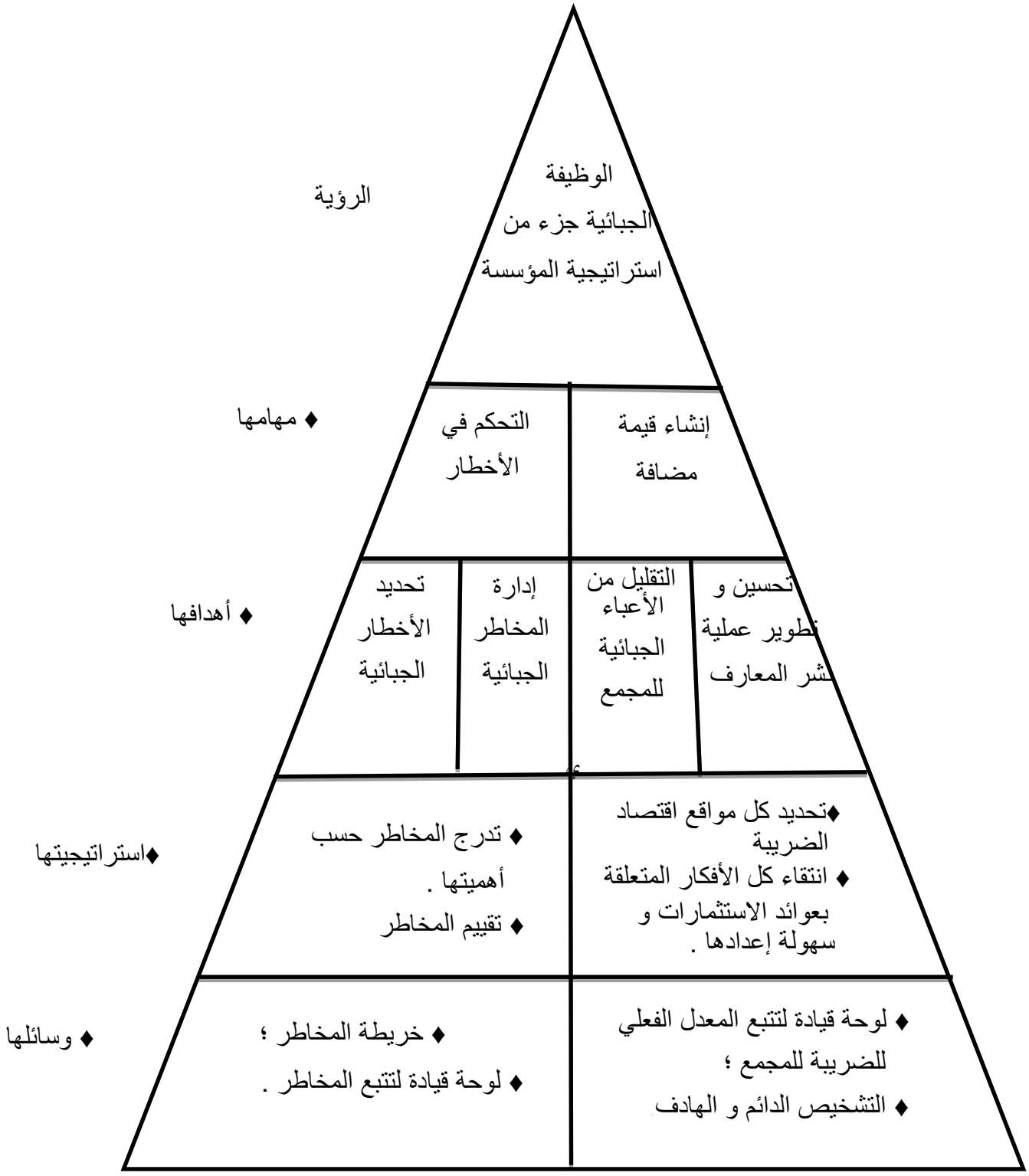
- ✓ إعادة النظر في أنظمة المؤسسة وقانون التأمين المالي من أجل تجاوز أهداف التوثيق واختبار كفاءة ونجاعة المعالجة ,مراقبة المعطيات والأخطار المؤثرة على الجباية ؛
- ✓ الاقتراب أكثر من فكرة مخطط الأعمال (UNITBUSINSS) من أجل التنبؤ أفضل , تقييم وتقوية مستوى التعليم الجبائي للعمليات التي تساهم في التسيير الجبائي والسعي إلى جباية جزئية أكثر تعمقا التي ستعوض الجبائية الكلية ؛
- ✓ إعادة تركيز الاستثمارات حول مخطط ضريبي للمؤسسة (TAX PLANNIG) والدارة المخاطر .

ت –العمل على تقليل مواجهة الأخطار الجبائية: وذلك عن طريق

- ✓ اختيار استراتيجيةجبائية أفضل من تحمل عبء العمل الجبائي ؛
- ✓ القدرة على التشخيص الصحيح لمواقع الخطر ؛
- ✓ الإحاطة بالنصائح الملائمة ووضع المستشارين الجبائيين في وجه تحديات المؤسسة .

2stéphaneblle**r radiographie des direction fiscal 2004**. congrés sur fonction fiscaelDans l'entreprise: les nauveaux défis . chambre de commerce et d'industrie paris .lundi 21 mars2005,p:06

الشكل رقم (1): الوظيفة الجبائية في المؤسسة



Source : Hervé Bidaud .les nouvelles responsabilités de la fonction fiscale et ses étapes d'élaboration.congrès sur la fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux

défis . chambre de commerce et d'industrie de paris.lundi 21 mars 2005 . annexe03

المطلب الثاني : أهمية التسيير الجبائي و ضرورته في المؤسسة

برزت أهمية التسيير الجبائي كإحدى الوسائل الإدارية المتبعة لتخفيض مبلغ الالتزام الضريبي ,وذلك بإتباع الإدارة عددا من الإجراءات تساهم في تخفيض العبء الضريبي لتلك المؤسسات فهي ممارسة طبيعية يمكن أن يمارسها المكلف سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا وهو ما يمكن أن يطلق عليه مصطلح التخطيط الضريبي أو ما يعرف بالتسيير الجبائي.

❖ **تعريف التسيير الجبائي :**

حسب **Christine COLLETTE** فإن تسيير الضريبة التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة , يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجيتها . إذ بدلا من السلبية الجباية , يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها .

كما يعرف التسيير الجبائي بأنه الاختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار :

—النصوص التشريعية الجبائية ,

—خصوصيات كل مؤسسة؛

—درجة المخطر الجبائي.

■ نلاحظ أن التعريفيين المذكورين يشيران إلى مايلي:

—التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تراعي النصوص التشريعية وتؤدي الالتزامات التي تفرضها عليها هذه الأخيرة؛ وهذه نقطة هامة للغاية بحيث تشكل جوهر الفرق بين التسيير الجبائي وكل من الغش والتهرب الجبائي ؛

—التأكيد على وجود خيارات جبائية أمام المؤسسة , إذا أن تعدد البدائل عنصر أساسي في اتخاذ القرار وعليه ف إن انعدام الخيارات الجبائية يؤدي الى إمكانية الحديث عن التسيير الجبائيي؛

—الضريبة والمعطيات الجبائية بشكل عام يمكن أن تستخدم لخدمة أهداف المؤسسة , بحيث تصبح أحد محددات إتخاذ القرارات العادية (خلال دورة الإستغلال) والقرارات الإستلاتيجية(التسيير الإستراتيجي للمؤسسة)؛

— التسيير الجبائي يختلف من مؤسسة لأخرى(التسيير الجبائي للمجمعات يختلف عن التسيير الجبائي للشركة)وفي نفس المؤسسة تبعا للظروف التي تعيشها (هدف التسيير الجبائي لن كون في جميع الحالات تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة)؛

—المخطر الجبائي يزداد عندما تنتقل المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد والالتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجباية لخدمة أهدافها .[1]

❖ **مميزات التسيير الجبائي**

يتميز التسيير الجبائي بخاصيتين أساسيتين :[2]

1 –**استعمال الوسائل المشروعة قانونا :** حسب هذه النقطة يجب التفريق بين التسيير الجبائي وكلا من الغش والتهرب الضريبي.

1عياض محمد عادل , مرجع سابق ,ص03

[2]عمر الفاروق زرقون , إنعكاسالإصلاح المحاسبي على الوظيفة المحاسبية والجبائية فيالمؤسسة الإقتصادية , مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماسترفي العلوم المالية والمحاسبة كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارةوالتجارية وعلوم التسيير , جامعة ورقلة ,2011, ص86

الغش الضريبي :يعرف الغش الضريبي بأنه :إرادة التملص من الضريبة المستحقة فعلا باستعمال طرق غير مشروعة .

فهو إذن مخالفة التشريع الجبائي عن قصد وتصرف مبني على سوء النية مثل : البيع بدون فوترة من أجل تجنب دفع الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على أرباح الشركات .

يختلف الغش الضريبي عن الخطأ المحاسبي الذي قد ينتج عنه مثلا حساب خاطىءلل إهتلاكات , وهذا بالنظر إلى حسن نية المسير.

التهرب الضريبي : هو الاستعمال الذكي للنقائص التي تعتري التشريع من أجل تخفيض العبء الضريبي , التهرب الضريبي ليس مخالفة للتشريع الجبائي بل بالعكس فهو ذكاء ومهارة قانونية عالية هدفها التجنب أو التجنب التخفيض من الضريبة .

ويعني التهرب الضريبي الإفلآت من الضريبة بعدم دفعها كلية , أو بعضها أو تحمل عبئها ,وذلك في وقت واحد , وهناك فرق بين عبء الضريبة والتهرب منها .

التسيير الجبائي : يفترض التسيير الجبائي وجود تحليل عقلاني للتشريعات من اجل إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشرع وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني وعليه فان من بيمن المميزات الأساسية للتسيير الجبائي انه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي كما أنها تختلف عن التهرب مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل الجبائي بسيطا للغاية.

2 -**القرار الطوعي للتسيير الجبائي :** تتضمن عملية اتخاذ القرار اختيار بين بدلين أو أكثر إي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين مرغوب[1]

❖ **التسيير الجبائي أسسه وحدوده**

1-**أسس التسيير الجبائي :** يستند التسيير الجبائي على المبادئ التالية:

—اختيار الطريقة الأقل تكلفة عن طريق استغلال نقاط الضعف أو الفراغات المتواجدة في التشريعات الجبائية حيث يعتبر التهرب في هذه الحالة ضمن الواجبات الجبائية للمسير.

—التسيير الجبائي يمثل المستوى الأعلى لاستعمال الجباية , فالمسيرين لهم الحق في استخدام ذكائهم للمفاضلة بين الاختيارات الجبائية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة , بهدف اختيار طريقة الإخضاع الأقل تكلفة من وجهة النظر الجبائية في ظل الخضوع للضرائب المفوضة من قبل التشريعات .

—يستمد التسيير الجبائي فعاليته في توظيف سياسة التحفيز الضريبي في ترشيد قرارات من خلال ارتكازه على:

- أهمية الضريبة في حياة المؤسسة, والتي تترجم في الحجم المالي الذي تتحمله المؤسسة,ولهذا نجد كل قراره يتخذه المسير هو حامل لتأثير جبائي يتجسد دائما في حجم مالي.
- تبني التشريعات الجبائية لبعض الإجراءات التي توفر للمؤسسة بعض الهوامش للتحرك الجبائي مما يمكن المسير من المفاضلة بين الاختيارات الجبائية المتعددة .

2-**حدود التسيير الجبائي :**إن تسيير المؤسسة لجبايتها يجب أن يتم في ظل التقيد ببعض الحدود والتي تصنف الى :

[1]محمد رفيق الطيب ,مخل للتسيير ,الجزء الثاني , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 1995,ص38.

–الحدود القانونية : فعدم احترام التشريعات الجبائية في تسيير المؤسسة يعد تعسفا قانونيا, ومن أبرز مظاهر التعسف التي يجب أن يتجنبها المسير:

–العقود والتصرفات القانونية التي تنجم عنها إخفاء تحقيق أو تحويل أرباح.

–تشويه الطبيعة الحقيقية للعمليات كتخفيض قيم العقود والصفقات

–التصرفات الوهمية كتظاهر المؤسسة بالقيام بعمليات خالية من كل حقيقة مثل تزييف العقود والفواتير والمؤسسات الوهمية.

–التستر مثل عدم التوافق بين الفعل والعقد المقدم للإدارة , والعقد المنجز بين المؤسسة وباقي الأطراف مثل التصريح بمعاملة عقارية في شكل هبة رغم انها تمت في شكل بيع .

–استعمال أشخاص أو مؤسسات وسيطة لإخفاء المكلف الحقيقي .

–الحدود المالية: تجاوز المسير للحدود القانونية يعرض المؤسسة للخطر الجبائي الذي يرفع ديونها الجبائية بعدما كان الهدف تدينها .[1]

❖ أهداف التسيير الجبائي

يسعى التسيير الجبائي إلى تحقيق الأهداف التالية :[2]

1– تحقيق الأمن الجبائي :إن المخطر الجبائي من أهم أهداف التسيير الجبائي فالمسير ملزم بأن يتعامل بشكل جيد مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة بعد ذلك يمكنه الاهتمام بكيفية تخفيف العبء الضريبي وبهذا يتحقق هدفها ببقائها في وضعية قانونية اتجاه الضريبة وزيادة قدرتها على تشخيص التزاماتها الجبائية واستراتيجايتها وتقييمها .

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي , تطويرا مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من :

- ✓ تشخيص الإلتزامات الجبائية للمؤسسة ؛
- ✓ تحديد الإستراتيجيةالجبائية للمؤسسة وتقييمها ؛
- ✓ تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

المخطر الجبائي هو الأثر السلبي الذي قد تتعرض له المؤسسة نتيجة إخلالهاإلتزماتهاالجبائيةأونتيجة أي سبب أخر يرتبط بجباية المؤسسة .

2 – التحكم في العبء الضريبي :إن ارتفاع الأعباء الجبائية يؤدي حتما إلى زيادة تكاليف المؤسسة مما يجعل التحكم فيها أمرا مهما للغاية وهذا يتحقق انطلاقا من العمل على تخفيض الضريبة والرفع من العبء الضريبي من خلال رفع الأرباح الناتج عن عدم الاستفادة من امتياز جبائي آني.

---

[1] زاق الحواس, فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار , الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية , جامعة المسيلة , أفريل2009,ص03.

[2] عمر الفاروق زرقون , مرجع سابق ذكره ص91

كما أن المؤسسات تختلف في تعاملها مع التسيير الجبائي فهناك التي تكون في مرحلة نمو فتحصر اهتمامها فقط بكيفية تخفيض الضريبة أما المؤسسة التي تجاوزت هذا المستوى فاهتمامها يتعدى إلى كيفية الحصول على القروض وتحقيق الربح وذلك بتطبيق تسيير جبائي فعال؛

- ✓ البحث في ما إذا كانت المؤسسة ليست تحت ضغط ضريبي اكبر من ذلك الذي ينتج عن الإطار القانوني الذي تعمل فيه؛
- ✓ تكيف هياكل المؤسسة بشكل يسمح بتخفيف الضرائب المستحقة ؛
- ✓ تحسين مستوى التنبؤ والعقلة الجبائية المعتمدة من طرف المسيرين

3 – الفعالية الجبائية: وهي تبرز من خلال صورتين هما:

- ✓ الفعالية الجبائية المباشرة :وتكون بواسطة إستغلال المؤسسة لمختلف الحوافز والامتيازات الجبائية المتاحة لها قانونا لتحقق وفرات مالية؛
- ✓ الفعالية الجبائية غير المباشرة : وتظهر في التشريعات الجبائية التي تمنح مجالا لتعدد الخيارات القانونية المختلفة مما يؤدي إلى تحقيق هدفها الجبائي المراد وتوسيع رايتها الإستراتيجية .

4 – خدمة إستراتجية المؤسسة : أن الجباية تتدخل في تحديد الخيارات ال إستراتيجية للمؤسسة وتعتبر كأحد محددات إتخاذ القرار مثل الشكل القانوني للمؤسسة مما يبين العلاقة الوطيدة بين الجباية والإستراتيجية مما يجعلها هدف مهما من أهداف التسيير الجبائي ولذلك هي متغير جد مهم ومن أبرز مثال على ذلك هي : الضريبة..

المطلب الثالث:تقييم فعالية الوظيفة الجبائية

❖ تتجلى فعالية الوظيفة الجبائية من خلال قيامها بي:[1]

- ✓ تصور الإستراتيجيةالجبائية؛
- ✓ البناء التنظيمي للمصالح الجبائية؛
- ✓ تقييم المخاطر الجبائية وتقليلها ؛
- ✓ تقييم الكفاءات والتحليل المقارن لها للأجور؛
- ✓ تحسين عملية الرقابة والإجراءات التصحيحية؛
- ✓ جعل مهمة التكنولوجيا دعامة ناتجة عن تخطيط موارد المؤسسة .

❖ بالإضافة الى ذلك فان إلمام المسير بعناصر الضريبة المطبقة ثم دراستها بتمعن وإأدراجها في قراراته ,كلها عوامل تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في ظل خضوع ضريبي اقل وبصفة قانونية , وهو ما يبرز فعالية الوظيفة الجبائيةوالتي تتجلى مظاهرها في:[2]

✓ **إمكانية استفادة المؤسسات من تغير التشريعات الجبائية:**

إذا أرادت المؤسسات الاستفادة من غير مواقف السلطات الجبائية لا بد عليها أن تتبنى هذه المقاربة.من الواضح أن تسيير الأخطاء الجبائية بما فيها تقييم وترجيح الوضعية الجبائية غير الأكيدة تتطلب إطار الوظيفة الجبائية معارف تتجاوز قراءة القوانين

1Pricewaterhouse coopers France **.Miser sur la valeur grace au function fiscales et comptables** .date 04/06/2012 .
http : // www.pwc.com /fr-ca /ca/tax –management –accounting /publications/atx –management -2011-02-fr.pdf .
2 Ernst. Young. OP. Cit.P2

الجبائية والتخطيط الذي يليها .كما يجب على الوظيفةالجبائية أن تكون قادرة على تصور أو تخطيط ووضع إإستراتيجية واضحة فيما يتعلق بالأخطار الجبائية التي تستعمل كأساس في تدريج القيادة للعمل (تدرج مستويات العمل) .

✓ **تقيد ومواكبة الوظيفة الجبائية للتشريعات الجبائية:**

غالبا ما تكون المتطلبات التي تفرضها هذه التوجهات المتداخلة بقوة على سبيل المثال من الضرورة أن تبين الوظيفة الجبائية أنها تستعمل رقابة صارمة من أجل تحسبين علاقتها مع السلطات الجبائية , لقد طورت العديد من السلطات الجبائية في السنوات الأخيرة بطريقة محسوسة كفاءاتها التكنولوجية وأصبحت تطلب معلومات أكثر , فهي الآن تتطلب باستمرارتحميل الأنظمة المحاسبية في إطار المراجعة.

وحتى تتأقلم مع هذا الواقع الجديد والتنبؤ به ,لابد من أن تكون الوظيفة الجبائية على توافق مع السلطات الجبائية , بال إضافة الى الأنظمة وال إجراءات متينة التي تساعدها في التقليل من المخاطر فيما يتعلق بمدى تقيدها بالتشريعات الجبائية للمؤسسة بال إضافةإلى ذلك خلق قيمة مضافة .كما يمكن ويتوجب على الوظيفة الجبائية استغلال المعطيات واستعمالها من أجل تحسين وتطوير استراتيجيات خاصة بالمؤسسة للتخطيط الجبائي وخلق قيمة مضافة للمؤسسة.

✓ **تأقلم الوظيفة الجبائية مع المخاطر الناتجة عن تطبيق التشريعات الجبائية:**

التشريعات الجبائية الجديدة وتغير مواقف السلطات الجبائية يشكل تحدي للوظيفة الجبائيية , انقضت الفترة التي كانت تلعب فيها السلطات الجبائية والمؤسسات لعبة القط والفأر فأصبح من السائد حاليا قيام السلطات الجبائية بالطلب من المؤسسات بـإخبارها عن معلوماتها الجبائية أو وضعها الجبائي الذي يمكن أن يكون غير مستقر وهذا من أجل إعداد قواعد التقارير من جهة , ومن جهة أخرى التشريعات الجبائية. تتبنى السلطات الجبائية حاليا في العديد من الدول من بينها بريطانيا واستراليا مقاربة موجة للأخطار.

والسلطات الجبائية لبلدان أيرلندا وهولندا تسعى إلى التنسيق مع المؤسسات , ولكن هذا التقدم الواعد لن يكون منتجا إلاإذا استطاعت المؤسسة أن تبين أنها وضعت إطار للرقابة الجبائية الداخلية المتين والذي يسمح لهم بتقييم الأخطار الجبائية المحتملة .

✓ **فاعلية الوظيفة الجبائية في المؤسسة :**

يشعر خبراء الجباية كذلك بضغط من اجل فاعلية أحسن فيما يخص التكاليف أي من أجل الحصول على أكثر بأقل وهذا خاصة بعد انكماش الاقتصاد الناتج عن أزمة القرض , فبميزانية محدودة , لابد على الوظيفة الجبائية القيام بخيارات صعبة مثلا :مابين تكريس وقت لأعمال في أجل قصير كإعداد التصريحات أو احتياجات في الأجل الطويل كالتخطيط الجبائي الإستراتجي .

✓ **دور الإعلام الآلي في تحسين فعالية الوظيفة الجبائية في ضل العولمة :**

العولمة لها ارتباط وثيق بتوجه أخر له أثر على الوظيفة الجبائية. التقدم التكنولوجية ,إن الرقمية وتطور الإنترنت تسمح بمعالجة وتحويل آني لكميات هائلة للمعطيات المرتبطة بالجباية في كل أنحاء العالم , الثورة الرقمية سمحت بشكل كبير في زيادة الفعالية , ولكنها في نفس الوقت زادت من خطر الاستعمال غير الملائم للمعطيات الجبائية عند معالجتها الإلكترونية .حتى الأخطاء البسيطة في معالجة الصفقات يمكن أن يكون لها عواقب وخيمة على المستوى الجبائي .

كما يمكن استعمال المعلوماتية في تحسين فعالية الممارسات الجبائية بإعطاء معلومات بسرعة ودقة اكبر التي هي أساس التخطيط والإستراتيجية .[1]

❖ **تحسين أداء الوظيفة الجبائية**

– التحكم في معدل الضريبة

–تخفيض النشاط الذي يخضع لتوقيع ضريبي مرتفع لتجنب الحد؛

–دمج اكبر بين مجمل الوظيفة الجبائية والمالية؛

–تحديد الثغرات أو أوجه القصور في مجال التكنولوجيا وإيجاد حلول لها؛

–اختيار الطبيعة القانونية للمؤسسة والتي يتحقق معها اقل خضوع للضريبة وهكذا تمكن عملية إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار من الحصول على امتيازات جبائية ومالية .

❖ **تسيير المخاطر الجبائية**

إجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية وأهم وضعيات هذا الخطر :

– الامتناع أو التأخر في إيداع التصريحات :حيث تلجأ المصالح الجبائية الى تقدير الأسس بطريقة تلقائية مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها .

–الغش في التصريح : حيث يتم تعديلها من طرف الإدارة الجبائية مع تطبيق العقوبات .

–كثرة العمليات اليدوية تؤدي إلى زيادة الوقوع في الأخطاء

–نقص في اليد العاملة الكفؤة والمؤهلة

– اختيارات جبائية غير صائبة : فعوض الحصول على مزايا مالية من اختيار جبائي ما يمكن للمؤسسة الوقوع خسائر وتكاليف إضافية عند عدم توفر شروط الاستفادة منه مثلا .[2]

المبحث الثاني : الوظيفة المحاسبية في المؤسسة

سيتم في هذا المبحث من الدراسة توضيح الإطار العام للوظيفة المحاسبية , كذلك بيان المحاور الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة وبيان مكوناته , مميزاته وأهم خصائصه , كما سيتم عرض أهم العناصر المتعلقة بالأداء وأهمية تقييم الأداء بالإضافة إلى متطلبات تقييم الأداء المحاسبي .

1Idem

1 Price Waterhouse Coopers France . **Pour une gestion efficace et durable de votre fiscale dans la nouvelle conjoncture économique** . date : 04/06/2012

http://www.pwc.com/ca/fr/tax-mangement-accounting/tax-function-effectiveness jhtm1 Handing

المطلب الأول :الإطار العام للوظيفة المحاسبية

❖ **مفهوم المحاسبة**

تعريف 01:"المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية كل فترة ".[1]

تعريف 02:" المحاسبة هي عبارة عن تقنية وعلم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس تهدف إلى جمع وتقييد وضبط واحتساب وتقييم جميع الحركات المالية المعبرة عنها بمصطلح نقدي ".[2]

❖ **أنواع المحاسبة**

1 -محاسبة المؤسسة :وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة أغراض المؤسسات لا سيما المؤسسة الاقتصادية خدمية كانت أو إنتاجية , خاصة كانت عمومية ويمكن التمييز من ثلاث أنواع منها:

المحاسبة المالية؛

المحاسبة التحليلية ؛

المحاسبة التقديرية؛

2 - المحاسبة الوطنية.

3 - المحاسبة العمومية.

❖ **مبادئ المحاسبة**

—مبدأ الحيطة والحذر؛

—مبدأ التكلفة التاريخية؛

—مبدأ القيد المزدوج؛

—مبدأ الإفصاح؛

—مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف؛

— مبدأ عدم المقاصة؛

—مبدأ الموضوعية ؛

—مبدأ الأهمية النسبية.

[1] صافي صالح ؛ **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامةPCN**, لطبعة الثانية , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر 2003 , ص9 .

[2] إبراهيم الأعمش , **أسس المحاسبة العامة** ,ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر, 1992 , ص..24-25

❖ **تعريف الوظيفة الحاسبية**

حسب التعارف الواردة للمحاسبة كعلم , هو أن هذه الأخيرة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية يمكن استخدام صافي عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه المعلومات ,فنظرا لأهميتها فقد أصبحت المحاسبة في المؤسسة ضرورة وحتمية اقتصادية وقانونية.

فالوظيفة المحاسبية هي وظيفة إجبارية في المؤسسة منظمة من طرف القانون التجاري وهذا من اجل :

– تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة اتجاه الشركاء الخارجين؛

– مساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات من خلال إعطاء البيانات الاقتصادية اللازمة ؛

– الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة في المؤسسة؛

–الحصول على رؤوس الأموال (بأقل تكلفة) اللازمة لتطوير المؤسسة.

❖ **أهمية الوظيفة المحاسبية**

– على المستوى المالي : تسيير جيد للتدفقات المالية يؤدي إلى نتائج أفضل ,بال إضافة إلى ذلك ,تقدير للتكاليف يسمح باتخاذ قرارات مرد ودية اقتصادية .

– على المستوى التجاري : محاسبة التسيير تعطي كل المعلومات حول مرد ودية المشاريع التجارية.

– على المستوى الاستراتيجي : سياسة مالية جيدة تسمح بالحصول على رؤوس أموال بسهولة أكبر لتنميتها الإستراتيجية.

– بالنسبة لمصالح القضاء : تعتبر الوثائق والدفاتر المحاسبية حججا مادية يمكن الاستناد عليها في الحكم ضد المؤسسة أولصالحها في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة , سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم؛

– بالنسبة للضرائب :يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضريبة الواجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.

❖ **مهام الوظيفة المحاسبية**

تسعى الوظيفة المحاسبيةالى نمذجة تدفقات المواد الأولية والمنتجات لأغراض عدة :[1]

1 – تقديم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة

مستخدمو المعلومة المالية في حاجة إلى معلومات عن الحالة المالية للمؤسسة .قد يكون البنك الذي يرغب في تقييم القدرة على السداد للمؤسسة أو المورد الذي يرغب في التأكد من قدرة المؤسسة على الدفع.

الشركات لديها التزام قانونيي بعرض قدر معين من المعلومات عن حساباتهم. للقيام بذلك , توفر العديد من الوثائق التي من أهمها

–الميزانية التي تعتبر صورة فوتوغرافية لأصول الشركة في وقت معين ؛

–حساب النتيجة للمؤسسة حسب نشاطها خلال فترة معينة؛

1 Ministére de l'économie et des finances France , **la fonction comptapilité et finance.**date 05/06/2012
http :// www.economie . .gouv. fr/facileco/fonction-comptabilité-et-finance #3[1]

–جدول تدفقات الخزينة الذي يعرض لمستخدمي المعلومة المالية مخرجات ومداخلات المؤسسة (التدفقات النقدية الداخلة والخارجة)خلال فترة معينة.

2 – الأطراف المستعلمة للمعلومات المحاسبية : وتتمثل في :[1]

–المستعملون الداخلون (إدارة المؤسسة)

–المستعملون الخارجون

–إدارة الضرائب

–المساهمون

–الدائنون والمستثمرون

–السوق المالي

–آخرون :تضم هذه الفئة كل الأطراف التي تهتم بالمعلومات المحاسبية للمؤسسة ,ماعدا تلك التي سبق ذكرها

وهي على الخصوص :

الهيئات الإحصائية؛

ممثلي العمال؛

الباحثون (الجامعات).

3– تسهيل عملية اتخاذ القرار بجمع وشمل المعطيات الاقتصادية

تسعى المحاسبة التسييرية أو التحليلية إلى تقديم معلومات عن المؤسسة بطريقة من شأنها أن تساعد على اتخاذ القرارات , فالتفرقة بين التكاليف (التكاليف الثابتة/ التكاليف المتغيرة ؛ التكاليف المباشرة / التكاليف الغير مباشرة) تسمح بتحديد:

–تكاليف الإنتاج؛

–كميات الإنتاج الازم إنتاجها ؛

–مهمة مراقبة التسيير التأكد من أن الأهداف قد تحققت في الميزانية , وذلك من خلال استخدام الوسائل المناسبة[2].

4 – الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لان المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية؛

5 – المساعدة في تحديد احتياجات المالية المؤسسة بدقة؛

6 – قياس الالتزام وحقوق الملكية التي تقع على عاتق هذه المؤسسة ؛

7 – تخصيص الربح والخسارة وتحديد المراكز المالية على فترات زمنية محددة.[3]

المطلب الثاني : نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

[1] مداني بن بلغيث , أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية , جامعة الجزائر , 2004غير منشورة , ص 78.

1 Ministére de l'économie et des finances France **, la fonction comptapilité et finance.**date 05/06/2012 http :// www.economie . .gouv. fr/facileco/fonction-comptabilité-et-finance#3

[3] أحلام عزيل , **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الصناعية**,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة سطيف ,2011, ص08.

تعد المحاسبة أهم وأقدم أنظمة المعلومات ضمن المؤسسة , فهي أحد المصادر الرئيسية للمعلومات التي تحتاجها كافة المستويات الإدارية والجهات الخارجية ,كما أنها تعالج كمية هائلة من البيانات عبر طرق وأساليب متعددة بالإضافةإلى علاقتها المتشابكة مع بقية أنظمة معلومات المؤسسة وذلك في إطاروظيفتها الأساسية المتمثلة في عكس الواقع المالي للمؤسسة. إن تصميم المعلومات المحاسبية يعد خطوة ضرورية لعقلنة إنتاج واستهلاك المعلومات في المؤسسة.

❖ **تعريف نظام المعلومات المحاسبي**

"نظام يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتخزين وتوصيل المعلومات القيمة حول الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبلإلى الأطراف المختلفة المستفيدة من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرار".[1]

"هو أحد أهم الفروع المكونة لنظام المعلومات , إذ يتولى جمع ,تبويب , معالجة , وتوصيل المعلومات في شكل قوائم مالية إلى الأطراف الطالبة لها بغية اتخاذ القرار".[2]

❖ **مميزات نظام المعلومات المحاسبي:**

يندرج نظام المعلومات المحاسبي ضمن المجموعة المنظمة لمختلف أنظمة المؤسسة.فهو جزء لا يتجزأ من هذا النظام الشامل بحيث أن مهمته الأساسية هي معالجة المعطيات الداخلية تم تحويلها ونقلها لمحيطها ومن هنا آان من الضروري أن يتميز هذا النظام الفرعي لنظام المؤسسة بمميزات أساسية هي [3]

❖ **نظام مزدوج للمحاسبة العامة والتحليلية :**يعتمد النظام المحاسبي في أغلبية الدول (بما فيها الجزائر) على المحاسبة العامة التي يجعل منها القانون المحاسبة الرسمية والإجبارية ,بما يمكن أن تقدمه من دلائل على المتابعة الدقيقة لكل التدفقات الحقيقية والنقدية التي تحدث في المؤسسة . ومن خلال المخطط المحاسبي , تتمكن المحاسبة من تجميع كل القيود المحاسبية لفترة ما , ثم تقوم بإدخالها ,ترتيبها , تسجيلها وبعدها تحصل على تقارير (وثائق) تبين الحالة المالية لذمة المؤسسة ,وكذا النتيجة المتحصل عليها . ولكن هذا لا يمنع المؤسسات من تبني نظام المحاسبة تحليلية الذي في غالب الأحيان ما يكون اختياري بما له من علاقة مع إستراتيجية المؤسسة الحالية والمستقبلية.

ويتم تنظيم المحاسبة التحليلية حسب الأهداف الداخلية ومميزات كل مؤسسة . وبما ان المحاسبة التحليلية تستمد معلوماتها في غالب الأحيان من المحاسبة العامة ,فيمكن إذن إدماجها في هذه الأخيرة وتنظيمها بشكل مستقل.

❖ **تأليه متزايدة للأنظمة المحاسبية :**إن نظام المحاسبة بطبيعته مهيكل بصفة آلية ,وهذا من خلال طبيعة بعض العمليات المتكررة والحجم الهائل من المعلومات التي يوفرها , يجعل منه نظاما مهيأ لتأليه المراحل تي تمر بها المعطيات من إدخالهاإلى غاية

[1] عبد الرزاق محمد قاسم ,**تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية** ,مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع , عمان , الأردن ,2004,ص147.

[2] صديقي مسعود,**" مراجعة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة الجزائرية الاقتصادية"** رسالة ماجستير ,معهد العلوم الاقتصادية , وعلوم التسيير ,جامعة الجزائر ,2000 ,ص45.

[3] درحمون هلال ,**المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**,أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر, 2003 ,ص98.

تحويلها الى وثائق نهائية. بالإضافةإليذلك,فإن البحث المستمر عن المر دودية, إمكانية الاشتغال , والدقة تبرز اللجوء إلىتأالية نظام المعلومات المحاسبي ,حيث توفر هذه الأخيرة عدة مزايا منها:

—السرعة في المعالجة وإعداد المعلومة المحاسبية من خلال تسيير المعطيات الأولية في الوقت اللازم؛

—إمكانية الاحتفاظ والحصول على المعطيات على أساس معايير الأمن والمراقبات الآلية المتعلقة بـإمكانية اللجوء الوقاية والكشف المحتمل للاختلافات؛

—الدقة المتزايدة في المعطيات بفعل القدرات الهائلة للمعالجة , التي تسمح بتقليل مخاطر الأخطاء وتسمح أيضا بالقيام بتحاليل عدة من خلال عناصر مختلفة وغر متجانسة في بعض الأحيان.

—التنظيم المقنن لنظام المحاسبة العامة : يخضع النظام المحاسبي إلى مجموعة من القوانين التي تحكمه و إلى مجموعة من القواعد التي تنظمه وتجعل منه نظاما قادرا على تقديم وثائق تتمتع بالدقة والثقة ,خاصة ما يتعلق بالمحاسبة العامة.ونظرا لطابع المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة الذي يتميز في غالبه عن المعلومات المالية جعل الكثير من المتخصصين يطلقون تسمية المحاسبة المالية على المحاسبة العامة. ونظرا للطابع الإلزامي والقانوني الذي يحكم المحاسبة العامة, فـإن الكثير من المنظمات تساهم في تحديد وتوحيد المعايير التي تعتمد عليها .

❖ مكونات نظام المعلومات المحاسبي

—وحدة تجميع البيانات : يقوم هذا الجزء بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمشروع أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة والتسجيل , ولطبيعة المشروعات وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها وتسجيلها في النظام .

—وحدة معالجة البيانات :

يقوم المحاسب بالتسجيل , التوصيل الترصد والتحليل ,ويعتمد المحاسب المالي على النظام التقليدي (اليومية العامة) أو النظام المركزي (اليوميات المساعدة) أو نظام معالجة آخر ,كما يعتمد محاسب التكاليف على أحد طرق محاسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة وتحليل التكاليف.

ويوجد عدة طرق آلية لمعالجة البيانات المحاسبية مثل :

أ -المعالجة الجزئية (المتوازنة): حيث لكل جزء من نظام المعلومات المحاسبي برنامج خاص به (مثلا برنامج محاسبة الأجور ,برنامج محاسبة المواد.... إلخ).

ب - المعالجة المتكاملة: عملية المعالجة تراعي العلاقات الموجودة بين نظام المعلومات المحاسبي وبقية أجزاء نظم المعلومات الإدارية الأخرى , وهناك ثلاث مستويات من التكامل :

♦تكامل البيانات : حيث يقوم كل برنامج بـإنتاج المعلومة المطلوبة وإنتاج ملفات أخرى تكون عبارة عن مداخلات لبقية البرامج ؛

♦تكامل الإجراءات: أي حدث مهم يسجّل في جميع الملفات التي تتأثر به؛

♦ تكامل قاعدة المعطيات : يحدث هذا التكامل بفضل نظام تسيير قاعدة المعطيات؛

♦يسمح بهيكلة المعطيات بالطريقة الأكثر تناسبا مع أي برنامج تطبقي ؛

- ♦ يسمح لعدة برامج تطبيقية باستعمال نفس قاعدة المعطيات في نفس الوقت ؛
- ♦حماية قاعدة المعطيات ضد الدخول غير مسموح به؛
- ♦ جعل البرامج التطبيقية مستقلة عن مكان وجود المعطيات ؛
- ♦ عموما تكامل قاعدة المعطيات يهدف إلى تحقيق مركزية المعطيات وتعدد المداخل , يسمح هذا للبرنامج باستدعاء المعطيات حسب الحاجة.

–وحدة تخزين البيانات أو المعلومات :

سواء البيانات والمعلومات المحاسبية , فهي في حاجة إلى تخزين على شكل ملفات آلية أو ملفات يدوية ,ليستعملها المحاسب في حالة المساءلة أو المراجعة أو عند المقارنة بين نتائج عدة دورات .

–وحدة نشر وتوزيع المعلومات :

تزودنا هذه الوحدة بمختلف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي كالقوائم المالية , والجداول الملحقة وتقارير التكاليف لتستعملها الأطراف الخارجية (إدارة الضرائب مثلا) والأطراف الداخلية (المسيرون مثلا)

–وحدة التغذية العكسية :مثل التكاليف المعيارية ف النظام الجزئي لمحاسبة التكاليف.[1]

❖ خصائص نظام المعلومات المحاسبي

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بعدة خصائص إذا ما توفرت تجعله نظاما معلوماتي حيويا في المؤسسة المتواجد فيها , بحيث يكون مؤيدا لوظيفته في المؤسسة ومن أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي التي تجعله كفؤا وفعالا هي[2]:

–يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛

–أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة؛

–أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجةإليها؛

–أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة ؛

–أن يزودإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المتمثلة في التخطيط لأعمال المؤسسة المستقبلية ؛

–نموذج نظام المعلومات المحاسبي يعطي صورة واضحة عن مكونات النظام وتفاعله مع البيئة وال إدارة ,حيث يحصل النظام على بيانات من البيئة والأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة , ليخزنها النظام في قواعد بياناته المحسوبة.

رجع منها البيانات فيما بعد لإجراء المعالجة عليها من عمليات حسابية ومحاسبية لتتشكل في النهاية المعلومات المحاسبية التي تخدم الإدارة والبيئة الداخلية والخارجي والتي ستة في اتخاذ القرارات المختلق

مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

1 – التقرير السنوي والقوائم المالية؛

2 – الميزانية الختامية :

---

[1] ساحل فاتح , **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي**,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في ادارة الاعمال ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ,2003 ص24 .

[2] محمد يوصف الحفناوي , **نظم المعلومات المحاسبية** ,دار وائل للنشر , عمان ,2001ص22 .

–الموارد التي تملكها المؤسسة والاستخدامات التي استغلت من اجلها ؛

–نتيجة نشاط المؤسسة ؛

3 - جدول حسابات :

–الإيرادات؛

–المصروفات .

4 الملاحق [1]

فنظام المعلومات المحاسبي لابد أن يحقق التكامل بين النظام المالي المحدث للحصول على بيانات ومعلومات دقيقة , ونظم تكاليف متمثلة في تكاليف معيارية مبسط يستطيع تلبية متطلبات التقارير المالية ,وكذلك نظام رقاب تشغيلية ونظام تعلم لغرض الترويج لتحسينات مستمرة وكفاءة في الأداء فضلا عن تبني نظام تكاليف لأنشطة القياس والأداء

المطلب الثالث : تقييم الأداء المحاسبي في المؤسسة

تقوم المؤسسات الإقتصادية على تنظيم مجموعة من الأفراد وتوجيه جهودها لتطبيق أهداف معينة سواء كانت هذه الأهداف إنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة محددة وعلى الرغم من أهمية الوظائف الإدارية وارتباطها يبعضها البعض إلا أن لوظيفة تقييم الأداء أهمية خاصة , لأنها تمكن الغدارة من الاطمئنان إلى حسن استخدام الموارد المالية والبشرية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخططة

❖ تعريف الأداء

ويعني الأداء بالمفهوم الشامل النتيجة المحصل عليها في أي ميدان عمل , كالنتائج التي يتم تحقيقها لدى ممارسة عمل ما , والمعبر عنها بوحدات قياس معينة.[2]

❖ أقسام الأداء

–تقييم الأداء المخطط ؛

–تقييم الأداء الفعلي ؛

– تقييم الأداء المعياري؛

–تقييم الأداء العام.

❖ أهمية تقييم الأداء في المؤسسة

تكمن أهمية الأداء في المؤسسة فيما يلي :

♦ تساعد على توجيه الإدارة العليا الى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة الى الإشراف ؛

[1] عبادي محمد لمين, **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة** ,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الاعمال ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر ,2008 ,ص74 .

[2] عبد الفتاح بوخمخم , **تحليل وتقييم الأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية** , دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى والدنيا في منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري , مجلة العلوم الإنسانية , جامعة منتوري قسنطينة , الجزائر ,2002 ,ص126 .

♦ يقوم على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل ,حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتنميتها , وكذلك لابرازالعاناصر غير المنتجة التي يتطلب الأمر الاستغناء عنها ؛

♦مساعدة مدراء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم .

❖ تقييم الأداء المحاسبي

يشير إلى اتجاهين أساسيين هما الأداء المالي ويعتمد على مدخل تحليل القوائم المالية والأداء التكاليف ويعتمد على مدخل محاسبة التكاليف في توليف مجموعة من المؤشرات والمعايير , التي يعتمد عليها في الحكم عللي ضعف أو قوة النظام المحاسبي والناتجة أساسا من مسك الدفاتر.

ويعد الأداء المحاسبي أحد أهم المداخل الايجابية المهمة والمعاصرة , الذي له القدرة على السيطرة على العوائد في الماضي وتوقع اتجاهها في المستقبل مع مراع الوفاء بالالتزام تجاه العميل لارتباطه بالأداء في المستقبل .

–تقييم الأداء لتكاليفي: فيعني قدرة مقاييس ومعايير التكاليف على كشف الانحرافات الناتجة من مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وبيان أسبابها ومحركاتها في الأجلين القصير الطويل واتخاذمايلزمإجراء التصحيح اللازم.

–تقييم الأداء المالي : يعني تحليل نتائج أعمال المؤسسات بهدف الوقوف على مواطن الخلل الانحراف وبيان أسبابها تمهيدا لاتخاذ ال إجراءات اللازمة لتصحيحها . كما يعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للمؤسسة وذالك لخدمة رغبات أطرافها المختلفة , أي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا. [1]

❖ متطلبات تقييم الأداء المحاسبي

أ – توازن الوحدة الاقتصادية من منظور المحاسبة

تعد المحاسبة الوسيلة الرئيسية التي تساعد المديرين في غدارة كل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة , والتنسيق بين أنشطة الهيكل للمنشاة ككل , ويتطلب تحقيق تلك الأهداف تبويب الأنشطة الى نوعين: أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة ويجب التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة ومنفعة للمنتجات أو الخدمات , التي يحصل عليها العملاء وتحقق لهم الإشباع .

وأما الأنشطة التي لاتضيف قيمة فيجب التخلص منها , ويتم تقييمها طبقا لمدى مساهمتها في وحدة المنتج النهائي من حيث الجودة والتكلفة.

إن نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها :هو مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة , ومن ثم هو أشمل من أي نوع منهما في ضوء ذلك تهتم معظم الدراسات المعاصرة في تحديد أهداف أصحاب المصالح بالوحدة الاقتصادية .

[1] جليلة بن خروف , **دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات**مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية ,جامعة أ محمد بوقرة بومرداس ,2009 , غير منشورة ,ص77

إن الأحداث الاقتصادية ,التي تمارسها الوحدة الاقتصادية تترجم إلى قيم ومؤيدة بمستندات تتناولها المحاسبة بمفهومها العام بهدف تقييم الأداء المحقق من خلال نتائجه , وهذا التقييم يتم بمعاير ومقاييس محاسبية يمكن التأكد أن هناك فرق بين الأداء المحاسبي وتقييم الأداء محاسبيا والذي يتضح جليا من خلال ثلاثة محاور هي :**1. الاعتراف :**وهذا يتطلب أن تحدد المحاسبة مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والمبادئ وكافة الأدوات العلمية من خلال تنظير محاسبي متجدد بحيث تستخدم في تحديد ما يعترف به , وما لاعترف به من أوجه النشاط , وعلى أي الأسس والمبادئ حتى يمكن الاعتراف بها محاسبي ؛

2.القياس : وهذا يتطلب من المحاسبة تقديم منهجية علمية وأسلوب قياس مجموعة معايير ومقاييس يعتمد عليها في عملية القياس بهدف تحديد النتائج والمؤشرات المعبرة عن حدوث حالة التوازن أو عدم التوازن سواء جزئي أو كلي على مستوى الوحدة الاقتصادية ؛

3. الإفصاح:إن عملية القياس المحاسبي تمثل محورا رئيسيا من محاور الأداء المحاسبي , و إذا كانت الإدارة في الوحدة الاقتصادية هي القائمة بعملية التحليل الشخصي لحال التوازن ف إنه ستركز أولا على عملية التحليل التفصيلي , وذلك بالاعتماد على المتاح من البيانات أما إذا كان الباحث طرفا خارجيا فسوف يعتمد على المنشور من المعلومات والبيانات بالوحدة الاقتصادية معبرا عنه في شكل إفصاح .

ب– وجود نظام محاسبي متكامل الأركان :

معايير أداء النظام المحاسبي تتمثل في قدرتها على مد الإدارة بالبيانات المطلوبة بالدقة المناسبة وفي الوقت الملائم وبالتكلفة المقبولة , وبذلك فإن النظام المحاسبي الجيد هو الذي يستطيع أن يحقق ذلك للغدارة بصورة ملائمة.

وحتى تصبح مخرجات النظام المحاسبي أكثر نفعا وقيمة من مداخلاته لابد من أن تضيف عملية التحويل قيمة ومنفعة جديدة تساعد في تحقيق الأهداف الآتية :

- ♦ تحديد نتائج العمليات بتحديد وقياس المعلومات الكمية والمالية المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية و إعداد تقارير عن نتائج ذلك النشاط خلال فترة معينة ؛
- ♦ تتبع موجودات الوحدة الاقتصادية ومطلوبات ها, وذلك بما يمكن من الحفاظ على موجودات الوحدة وقياس مركزها المالي في تاريخ معين ؛
- ♦ مساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء واتخاذ القرارات.[1]

ج– الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

مهما كانت طبيعة المعايير المحاسبية ف إن استحداثها جاء أساسا لخدمة المنتج المحاسبي , المتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية (شكلها , قياسها , عرضها) ومسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات .وأن أهدافها تتمثل في ضمان تحكيم عادل بين مصالح فصات مختلفة مهتمة بحياة المؤسسة هي في الأساس غير متجانسة وبالأخص المؤسسة باعتبارها المنتج لهذه المعلومات , والأطراف المستعملة على اختلاف طبيعتهم وأهميتهم باعتبارهم المستعملين لهذه المعلومات . بال إضافة لضمان التجانس لهذه المعلومات

[1] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , ص91

لأجل تسهيل المقارنات وكذلك التجمعات الضرورية على المستوى الماكر اقتصادي , ويظهر أنه للمعايير المحاسبية دور أساسي يتمثل في تنظيم العلاقات التعاقدية من خلال التحكيم العادل بين مختلف الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية.[1]

فلضمان التطبيق الجيد لابد من فهم متطلبات المعايير المحاسبية الدولية حتى يمكن تحقيق الاتساق بين هذه المتطلبات وبين ما يجب أن تتبعه الشركات من سياسات محاسبية , لقياس أصول الشركة وتقييمها ويؤدي بدوره إلى زيادة درجة التماثل وزيادة منفعة البيانات التي تقدمها الشركات وتحتويها قوائمها المالية والإيضاحات المرفقة بها.

د- كفاءة نظام المعلومات المحاسبي

نظام المعلومات المحاسبي لابد أن يحقق التكامل بين النظام المالي المحدث للحصول على بيانات ومعلومات دقيقة , ونظم تكاليف متمثلة في تكاليف معيارية مبسط يستطيع تلبية متطلبات التقارير المالية , وكذلك نظام رقاب تشغيلية ونظام تعلم لغرض الترويج لتحسينات مستمرة وكفاءة في الأداء فضلا عن تبني نظام تكاليف لأنشطة القياس والأداء. حيث يسعى تقييم نظام المعلومات المحاسبي الى:[2]

—ضمان حماية وحفظ ممتلكات المؤسسة ؛

—ضمان جودة المعلومات ؛

—ضمان تطبيق تعليمات الإدارة.

المبحث الثالث : المقاربة بين الوظيفة والجبائية والمحاسبية في المؤسسة

تعتبر الوظيفة المحاسبية والجبائية وظيفتين مستقلين تتقاسما نفس المفاهيم لتستجيب كل واحدة منهما لأهداف مختلفة , فالمحاسبة تسمح بقياس نتائج المؤسسة من خلال إحصاء التدفقات الاقتصادية هدفها وصف الوضعية المالية وممتلكاتها بالإضافةإلى أدائها المحاسبية المالية هدفها أيضا توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين , المساهمين ... إلخ , بينما الجباية هدفها تحديد مبادئ وقواعد تقييم للربح الخاضع للضريبة و طرق إخضاعه , ففي هذا السياق تنشأ اختلافات على مستوى النتائج المحاسبية .

المطلب الأول : العلاقة بين الوظيفة الجبائية و المحاسبية

تتميز العلاقة بين المحاسبة و الجباية بأنها علاقة وطيدة , و لا يمكن تجاهلها, حيث تؤثر المحاسبة في الضرائب عن طريق تحديد مقدار الضرائب ونوعها , وهناك فائدة كبرى تتحقق إذا كان الدخل الضريبي قريبا بقدر الإمكان من الدخل المحاسبي المحسوب وفقا للمبادئ المحاسبية . ومن ناحية أخرى فإن الضرائب تؤثر في المحاسبة و أنظمتها .

❖ العلاقة التاريخية و القانونية

إن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان أحد العوامل التي تقف وراء تطور مهنة المحاسبة و عملها وأنه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبية , و زيادة الطلب على خدماتها , و كان لضرائب الدخل تأثير على الفكر المحاسبي , إذ ازداد الاهتمام

[1]. مداني بلغيث ,مرجع سبق ذكره , ص62 .

[2]Hugues Calvin .**l'évlation du Systéme d'Information Comptable et financier** .date 06/06/2012
http :// www.memoireonline . com/07/08/1230/m_mise –sur-pied-système-formel-information-comptable-pme12.html

بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس , أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة فيمكن القول : إن القوانين الضريبية كانت مسؤولية إلى حد ما عن تطوير المحاسبة و يتضح لنا ذلك من خلال ما يأتي:[1]

—عملت قوانين الضرائب على اختيار متوسط الممارسات المحاسبية إلى مستوى معياري بالنسبة للضرائب , ما أدى إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة , و تحقق الثبات في الممارسات العملية ؛

—سمحت القوانين الضريبية بتكوين مخصصات للضرائب , وهو ما شجع على استخدام معظم طرق الإهتلاك , و البحث عن مفاهيم إهتلاك أفضل لحساب تكلفة الإهتلاك؛

—تطلبت قوانين الضرائب ضرورة تقييم المخزون عند تحديد الربح , مما حتم ضرورة حساب المخزون , و أوجد مشكلة كيفية تقييم المخزون ؛

—أدى قبول مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقيم المخزون في القوانين الضريبية في السنوات الأولى إلى تطبيق هذا المبدأ بوجه عام و إجراء مناقشات حول مدى صحة هذا المبدأ

—ترتيب على صدور أحكام في قضايا الضرائب ضرورة تطوير نظرية المحاسبة , حيث اعتبر أن الكوبونات الموزعة على المساهمين في صورة أسهم عادية لا تعتبر دخلا لهم .

❖ حساب الدخل :

يحسب الربح الخاضع للضريبة بالاعتماد على النتيجة المحاسبية لكن بعد الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات و الاستردادات , فالتخفيضات تشمل مثلا على المنتجات التي خضعت للضريبة منفصلة مثل بعض عوائد رؤوس الأموال و فوائد القيمة الصافية في الأجل الطويل , أما الاسترداد فتخص مثلا الأرباح التي لم يتم إدخالها في النتيجة المحاسبية حيث تعتبرها الإدارة الجبائية خاضعة للضريبة .

❖ التأثير المتبادل بين القواعد المحاسبية والجبائية

✓ القواعد المحاسبية تؤثر على الجباية :

من الواضحان الوعاء الضريبي للربح أو النتيجة الجبائية يعتمد على الربح الصافي , فالمعالجة المحاسبية تأثر على حساب الضريبة و بالتالي الإرادات الجبائية و هذا ما جعل القوانين تجبر المؤسسات على الالتزام بالقواعد المنصوص عليها الخاصة بالقواعد المحاسبية .

✓ القواعد الجبائية تؤثر على المحاسبة :

المؤسسة لها إمكانية استعمال بعض الخيارات الجبائية التي تؤثر على نتائج حساباتها الثانوية حيث يمكننا مثلا الاستفادة من اهتلاكات خاصة تتعلق ببعض الممتلكات .

❖ العوامل التي تعيق العلاقة بين المحاسبة و الجباية

—قد تكون القواعد الجبائية في بعض الأحيان بعيدة عن الواقع .

—تعقيد القواعد الجبائية والمعالجات المحاسبية لها يؤدي إلى مشاكل تنظيمية .

[1] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , ص69

– القواعد الجبائية دائمة التغير وتفرض يقظة جبائية متواصلة .

–تعدد الإجراءات والخيارات الجبائية ينشأ عنه مشاكل في الوضوح وتقتضي تدخل خبراء.

–التوافق المحاسبي العالمي يعيق هذه العلاقة خاصة في البلدان الفرنك وجرمانية التي يوجد بها اتصال كبير بين القواعد المحاسبية والجبائية .

❖ **الانتقادات الموجهة للعلاقة بين المحاسبة والجباية**

–إعاقة تطور المحاسبة والجباية باستقلالية .

–وثائق محاسبية ملوثة بتسجيلات محاسبية سابقة ناتجة عن اعتبارات جبائية .[1]

المطلب الثاني :الاختلافات بين الوظيفة المحاسبية والجبائية

مع أن للمحاسبة والجباية علاقة وطيدة خاصة فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على النتيجة المحاسبية , لكن التشريع المحاسبي والجبائي مستقلين ما ينشأ عنه عدة اختلافات خاصة على مستوى الأهداف والنتيجة.

❖ **الاختلاف على مستوى الأهداف**

–المحاسبة هدفها إعطاء معلومات دقيقة وصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي المعلومات المالية في وقت معين (الوضعية المالية , الأداء وتدفقات الخزينة).

–القواعد الجبائية تستعمل لتحديد الربح الخاضع للضريبة هدفها ضبط مبلغ الضريبة على أرباح الشركات , قواعد فرض الضريبة على المؤسسات , تنشأ عموما في احترام الحيادية الاقتصادية حتى لا تكون القرارات السياسية متأثرة بالإجراءاتالجبائية.

❖ **الإختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية**

–اختلاف التشريع المحاسبي عن التشريع الجبائي فلكل تشريع أهدافه وخصائصه ويستجيب الى معايير تعتمد على مبادئ مختلفة وهذا ماينجز عنه اختلافات كبيرة على مستوى النتيجتين فليس كل ماهو مقبول محاسبيا هو مقبول جبائيا.

–الممارسات التحكمية من طرف المسؤولين الانتهازيين الذين ينتهجون تسييرا مفرطا للنتائج من أجل تضخيم أو تصغير النتيجة المحاسبية حسب أهدافهم أو الهروب من العبء الجبائي ,فقد لوحظ عن طريق المقارنة بين التصريحات الجبائية والقوائم المالية أن المؤسسات التي تقوم بتسيير النتيجة لديها فورقات أكبر بين النتيجتين من المؤسسات الأخرى .

–الخيارات الجبائية الممنوحة تبعا للسياسات المنتهجة من طرف دولة ما تدفع بالمؤسسات الى الاستثمار في بعض المجالات, ما ينشأ عنه فورقات في النتيجتين (فورقات ايجابية).

–الفروقات التحكيمية قد تنتج من الإفراط في استعمال التسيير الجبائي أو عندما تكون المؤسسة في وضعية مالية صعبة وذلك لتجنب الخسارة.

–انتهاج سياسات محاسبية من طرف المسيرين التي تسمح لهم بتعظيم ثروتهم وتخفيض العبء الضريبي .[2]

[1]Pascale Revaut ."**La connexion comptabilité / fiscalité ,à la fois simple et complexe ,est-elle pérenne**" , date 16/06/2012 http://www.creg.ac-versailles .fr/spip.php ?article489

[2]Mohamed Ali Omri,InésBouaziz Daoud.**Divergences comptabilité – fiscalité, gestion fiscale et gestion des résultats en Tunisie : lesnouveaux défis** 32eedition du Congrés de l'Association Francophone de Comptabilité : "Comptabilitéeconomie et société" Montpellier 10 et 11mai 2011 pp 04-12,

❖ **الاختلافات في التقييم المحاسبي و الجبائي**

ينتج عن الاختلافات السابقة الذكر اختلافات في قواعد التقييم و طرق الحساب بين المؤسسة و الإدارة الجبائية حسب أهدافهم و من أهم الاختلافات :

–الاهتلاكات:

في المحاسبة رأس المال تجاري يهتلك في مدة معينة (5 سنوات مثلا) , فأقساط الاهتلاك يتم تسجيلها ضمن أعباء النشاط و يتم انقاصها فيما بعد من النتيجة المحاسبية , التشريع الجبائي يتوقع الاهتلاك و نقص القيمة فيعتبرأن هذه الأعباء غيرمقتطعة من الربح الخاضع للضريبة من وجهة النظر الجبائية فعدم اقتطاع أعباء الاهتلاك يؤدي إلى اختلاف سلبي بين النتيجة الجبائية و المحاسبية

–نقص القيمة للتثبيتات:

في المحاسبة تسجيل نقص القيمة للتثبيتات إجباري حسب المعايير المحاسبية المعمول بها في البلد أو (القوانين)في حين أنه لا يقبل إلا نقص القيمة المسجل و المقبول جبائيا ما يؤدي إلى فروقات دائمة بين النتيجةالمحاسبية و الجبائية .

–ارتفاع رقم الأعمال:

إن ارتفاع رقم الأعمال قد يؤدي إلى حقوق كبيرة غير مغطاة , هذه الأخيرة يتم تسجيلها كخسائر على مستوى النتيجة المحاسبية , أما على مستوى الجباية فهذه الحقوق لا يمكن اقتطاعها من النتيجة إلا بشروط في بعض الحالات حسب التشريعات الجبائية لكل بلد فهذه الاختلافات في المعالجة تؤدي إلى فروقات سلبية أو اجابية بين النتيجة المحاسبية و الجبائية .[1]

❖ بصفة عامة و بنفس المبدأ يمكن إضافة العناصر التالية التي تكون محل اختلاف و التي تنتج عنها فروقات سلبية أو اجابية في النتيجة .[2]

–نفقات أو مصاريف تعتبرها السلطات الضريبية باهظة أو غير مبررة ؛

–التمويل التأجيري , و الضرائب المؤجلة ؛

–تقييم بعض الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة ؛

–فوائض القيمة على المدى الطويل ؛

–نواتج الشركات التابعة .

[1]Idem

[2]Costellstrate,**Evolution recentes de la relation entre la comptabilité et la fiscalité en roumaine**, 32e edition du Congrés de l'Association Francophone de Comptabilité : "Comptabilité économie et société" Montpellier 10 et 11mai 2011 pp 12-13,

خلاصة:

يتضح في هذا الفصل و الذي ناقش بالتحليل من خلال ثلاثة مباحث فرعية النقاط الأساسية حول الأساسيات الوظيفية المحاسبية و الجبائية في المؤسسة , حيث عالج المبحث الأول الوظيفة الجبائية في المؤسسة , ثم عالج المبحث الثاني الوظيفة المحاسبية في المؤسسة , و تعرض المبحث الثالث للمقاربة بين الوظيفة الجبائية و المحاسبية في المؤسسة .

ومن خلال العرض السابق يتبين دور المحاسبة في إعطاء صورة صادقة لمستخدمي المعلومات المالية تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية و المالية للمؤسسة , كما أن تكييف الأدوات المحاسبية مع تطور محيط المؤسسة جعلها تصبح نظاما للمعلومات , يتميز عن باقي أنظمة المعلومات في المؤسسة بجملة من الخصائص يسعى إلى ضمان صحة و ملائمة و مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتولد عن هذا النظام , بالإضافة إلى ذلك فإن تقييم الأداء المحاسبي يقيس حالة التقدم أو التأخر في الشركة باعتبار أن الأداء الجيد يعتبر شرطا أساسيا لتأمين الشركة و بقائها في بيئة تنافسية , بحيث تسمح مؤشراته المتوقعة بالحكم على درجة الثقة و الأمان في البيانات والمعلومات المحاسبية المقدمة .

الفصل الثاني

أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي و القواعد الجبائية في المؤسسة

مدخل :

يدخل تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية ,في إطار محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية . فقانون النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجهاته ومضمونه عن بعض قوانين وقواعد النظام الجبائي الجزائري الحالي , ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من أجل دراسة وحل مختلف الإشكالات التي قد يطرحها هذا التباعد , وذلك بعرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف المحاسبية وكذلك العكس .

كما أنه قانون الضرائب والرسوم طرأت عليه هو الآخر تغيرات وتحولات عن طريق قوانين المالية , حسب الحاجات والمعاير والمتطلبات الجبائية , والجدير بالذكر أن التوحيد والمعايرة المحاسبية المبرمج تطبيقها لاحقا , يجب أن تأخذ بعين ال إعتبار هدف الوصول إلى برنامج يسهل عليها الإتصال بين الحاجات المحاسبية والجبائية وفي النهاية ومن أجل السماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير المرتبطة بالجباية , من المهم دراسة وحل كل المشاكل التي لها أثر في الموارد الجبائية للدولة , حيث لا نريد إعطاء الأولوية لجانب على حساب آخر, ولكن الانتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج ضريبية.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية :

المبحث الأول : أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي .

المبحث الثاني : أثر النظام المحاسبي المالي على الممارسات والقواعد الجبائية.

المبحث الثالث : جهود الدولة من أجل التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية.

المبحث الأول : أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي

في المخطط المحاسبي الوطني , التنظيم المحاسبي يستجيب أكثر إلى إحتياجات إدارية وضريبية , فتطبيقات هذا النظام كان من الصعب الطعن فيها أو التخلي عنها عنها , بال إضافة إلى ذلك المؤسسة ال إقتصادية الجزائرية تسير منذ عشرات السنين في إطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية , ومتكيف م التطورات ال إقتصادية من جهة , والتحولات والتطورات الداخلية والخارجية من جهة أخرى.فمختلف هذه الأخيرة التي تعرضت إليها المؤسسة الجزائرية أخذت بعين ال إعتبار في مختلف النصوص التنظيمية الموجودة إلى يومنا , وهذه الأخيرة هي أيضا عرفت عدة تغييرات .

فتطبيق المعاير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المالي المحاسبي الجديد يشكل تغيرا جذريا مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني , سواء في الجانب التصوري أوعلى مستوى مدونة الحسابات , وسير الحسابات وسوف يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني للمحاسبة .

المطلب الأول : الاهتلاكات وخسارة القيمة للاصل

❖ **ال إهتلاكات وخسارة القيمة للأصول**

النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية مألوفة للاهتلاكات (بطريقة : خطية , متزايدة , متناقصة) عموما على أساس التكلفة التاريخية , في حين المراجع الجديد أخذ بعين الاعتبار التقنيات السابقة الذكر من قبل والمعطيات الآتية:

- قيمة ومدة الاستعمال ؛
- القيمة الضائعة .

أ – ال إهتلاكات .

إن تعريف الاهتلاك يتطور , في حين أنه في المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 يتعلق باسترجاع تكلفة, أما الآن فصاعدا سيصبح توزيعا نظاميا للمبالغ المهتلكة للأصل طوال مدة حياته المحتملة , أين نلاحظ استخدام المزايا الاقتصادية للأصل وهذا حسب المعايير IFRS بحيث نقوم بتحديد طريقة اهتلاك الأصل حسب مميزات وخصائص المؤسسة , التي يرجع لها تحديد المدة وطريقة اهتلاك الأصل بحيث :

– لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الاقتصادية , نقوم بطرح القيمة المتبقية له ذا الأصل (قيمة التنازل عنه) من القيمة ال إجمالية لنحصل على قاعدة الاهتلاك .

– طريقة الاهتلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة للاستخدام المزايا الاقتصادية للأصل , أي متناسبة مع وتيرة الاستعمال المحتملة التي يتم تحديدها من طرف إدارة المؤسسة , وليس عن طريق مدة مطبقة عادة حسب أصناف الأصول , لذلك يجب من الآن فصاعدا اهتلاك العناصر الأساسية للأصل كل على حدى ,عندما تكون لها مدة حياة أو وتيرة اهتلاك مختلفة) حالة مبنى وسفقه على سبيل المثال (, هذا النوع من الاهتلاك حسب المكونات يمكن أن تستعمل فيه طرق مختلفة , أو معدلات اهتلاك خاصة لكل جزء) مختلفة عن طريقة اهتلاك الأصل ككل (حيث أن حساب اهتلاك كل جزء من الأصل على حدى ينتج عنه وضع خطة اهتلاك لكل جزء.

ب – خسارة القيمة للأصل .

عند كل ترصيد لحساب المؤسسة يجب أن نتساءل عن وجود مؤشر يدل على أن الأصل يمكن أن يفقد جزءا من قيمته) على سبيل المثال : خسائر مادية , تغير في المحيط التقني أو القانوني , تغير في معدلات الفائدة (...في حالة الأصل المستحق نقوم باختبار لنقصان القيمة : القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت تقارن بالقيمة المسترجعة أي بمعنى سعر الأصل المحتمل اهتلاكه وقيمة الاستغلال أيي مقيمة بمجموع التدفقات النقدية الحالية الصافية التي يمكن للأصل أن يحصلها , ف إذا كانت القيمة الحالية تظهر أصغر من القيمة المحاسبية الصافية , التدني في القيمة يسجل في القيمة الحالية .

أما في المرجعية الجديدة , الخسائر في القيمة ليست حتميا منتهية : المؤونة يمكن تشكيلها مسبقا إذا كانت قيمة الأصل المعالجة في حدود قيمة الأصل المهتلك , فتطبق هذه القواعد المتعلقة بالنقص في القيمة للأصول الثابتة تؤدي إلى تغييرات مستمرة لمخطط الاهتلاك بالموزاة نع هذا الانخفاض , النقص في القيمة يخفض قاعدة الاهتلاك ويأخذ هذا بعين الاعتبار مسبقا عند تحويلنا من جديد قاعدة أقساط الاهتلاكات ,إذن الاختبارات المستقبلية لهذه التغييرات يعطي لها مميزات خاصة.[1]

المطلب الثاني : الأثار المترتبة عن التقييم بالقيمة العادلة

❖ تتكون قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) من :

طريقة التقييم العامة المستعملة في النظام المحاسبي المالي الذي تقيم به العناصر المحاسبية هو مبدأ التكلفة التاريخية لكن في حالة توفر شروط معينة يمكن أن نستعمل الطرق التالية :

- **القيمة النفعية (القيمة الحالية) :** وتعتبر عن إستحداث مجموع التدفقات المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة ؛
- **القيمة السوقية (القيمة الحقيقية) :** هي المبلغ الذي يتم أساسه مبادلة الاستثمار أو الوفاء بالتزام بين طرفين لهما المعلومات والرضا التام في ظروف المناسبة التامة ؛
- **قيمة الإنجاز :** القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع استثمار معين في حالة بيعة في ظروف عادية .

أولا : التكلفة التاريخية.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات , عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع , والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي : [2]

- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل , تحتسب من كلفة الشراء.
- بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية , تحتسب من قيمة الإسهام .
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا , تحتسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها
- الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة.

[1] علي عزوز ، محمد متناوي، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي** الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير محاسبة دولية , المركز الجامعي بالوادي , الجزائر , يومي 17-18 جانفي 2010, ص ص (9-10)

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , القرار المؤرخ في 26 جويلية لسنة 2008 , الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

– الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج

– الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني , تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها للاستخدامات. المؤسسة أي في ذمتها .

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها , وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل هذه كمايلي :

تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها = القيمة المحاسبة الصافية – القيمة (الحالية) الممكن تحصيلها

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل , أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الإهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل.

ثانيا : القيمة الحالية (الممكن تحصيلها)

يمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة , حيث أن سعر االبيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة , أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى نهاية مدة استعماله. [1]

ثالثا : القيمة العادلة

– لقد توصلت العديد من الدراسات على المستوى الدولي إلى نتيجة مفادها أن القيمة العادلة تعتبر أفضل وسيلة لقياس الأدوات المالية , وان التغييرات في القيمة العادلة تمثل ربحا أو خسارة , وللقيمة العادلة أثر على الاقتصاد الوطني حث تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة , ذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية , في حين أن التكلفة التاريخية لاتعكس سوى الأوضاع الاقتصادية عند الاقتناء ولا تعكس التغييرات في القيمة العادلة إلا عند تحقيقها .

– القيمة العادلة بما تحتويه من مفهوم واسع , تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها فيإحدى القيمتين :[2]

1- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها , وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل , في حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيمايلي :

- الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية ؛
- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت متماثلة أوغير متماثلة , وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه ؛
- إطفاء الالتزام مقابل اصدا ر أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى , وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة ؛

[1] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , ص116

[2] صلاح حواس , التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر ,2008 , غير منشورة ,ص.113.

- أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة , وتكون مصادر ال إلزام متنوعة مثل الحاجة الاضطرارية للمؤسسة , وجود وكيل وحيد للأصل , وبذلك لا يوجد أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم العملية .

2 – قيمة سداد الإلتزام , وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الاتزام.

❖ **تقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة**

يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول و خصوم المؤسسة عنصرا جديدا و مهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية .

– إعادة التقييم للأصول الثابتة

يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفة ؛ كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه و بمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة , فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها

ويتم احتساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها , فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي تربط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات ادرة الضرائب في التأكد من صحة التقييم , لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات .

– حالة مباني التوظيف

– و تمثل الأراضي و المباني المعدة للكراء , و بعد تسجيلها أوليا ضمن القيم المادية , تقييم فيما بعد بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة و الخسائر (طريقة التكلفة) أو بطريقة القيمة العادل , و هي القيمة العالية الممكنة في السوق في نهاية الدورة[1].

– عمليا يتم تسجيل مباني التوظيف على أساس تكلفتها من أجل التقييمات اللاحقة . ويمكن في هذا الإطار أن تختار المؤسسة تقييم كل مباني التوظيف على أساسين :

أ – نموذج القيمة العادلة :

بعد التسجيل المحاس بي الأولي , كل مباني التوظيف يجب أن تقيم حسب قيمتها العادلة , لأن هذه القيمة تعكس الحالة الحقيقية للسوق و الحالة المرجحة في تاريخ الإقفال , و ليس لتاريخ مستقبلي أو ماضي , إذا المؤسسة ليس في مقدورها تقييم بصفة دقيقة القيمة العادلة لمبنى التوظيف , فحسب المعالجة للمعيار IAS16 تكون بالتكلفة , تقليل الاهتلاك و القيمة الضائعة .

كل ربح أو خسارة ناتج عن تقييم القيمة العادلة يجب أن يدرج في النتيجة لهذا النشاط .

ب – نموذج التكلفة :

يتعلق الأمر بنموذج منتظر من خلال المعيار IAS16 , التكلفة منقوص منها الاهتلاك المتراكم و القيمة الضائعة .

[1] براق محمد , بوسبعين تسعديت , مرجع سبق ذكره , ص 05

أكثر دقة إذا كانت القيمة العادلة مأخوذ منها , المبنى يكون إلى حد ما ضمن تصنيف جديد : ليس بعقارات قابلة للاهتلاك ولا مخزونات , تغيرات القيمة لهذا الأصل سوف تسجل في النتيجة , ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة.

– التقيييم والتسجيل المحاسبي لتغيرات في القيمة العادلة

كل الأدوات المالية (أصول , خصوم , التزامات خارج الميزانية) يجب أن تكون مسجلة محاسبيا حسب أصنافها فطرق التقييم تعالج إما بطريقة التكلفة المهتلكة , أو طريقة القيمة العادلة .

في حالة القيمة العادلة , التغيرات في هذه القيمة تسجل محاسبيا إما في النتيجة أو الأموال الخاصة حسب صنف الأدوات المالية. [1]

– تقييم الأعباء والنواتج المالية

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن , وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد والعمليات التي تم خلالها حصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق , تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح , يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري , ولإيرادات مالية في حسابات البائع

– قروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها .[2]

المطلب الثالث : عمليات خاصة أخرى

❖ مصاريف البحث والتطوير

تمثل مصاريف البحث , الإنفاقات التي تتحملها المؤسسة والتي لا تساهم في إنشاء الأصل المعنوي , على عكس مصا ريف التطوير التي تساهم في إنشاء الأصل , مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل , ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به وبالتالي تسجيلها لا يتم إلا بتحقق الشروط سابقة الذكر مامن شأنه التأثير على الوعاء الضريبي فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة , وصارف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاك والخسائر في القيمة السنوية , ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبات في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير , والحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب.[3]

[1] علي عزوز , محمد متناوي , مرجع سبق ذكره ,ص12

[2] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , ص.ص134-135

[3] براق محمد , بوسبعين تسعديت , مرجع سبق ذكره ,ص05

❖ **الأصول الثابتة المالية (غير الجارية)**

الأصول الثابتة المالية هي جميع الأصول المالية ما عدا القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية , وتتكون الأصول المالية غير الجارية من العناصر التالية :[1]

– سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها.

– سندات المحافظ الاستثمارية طويلة ومتوسطة الاستحقاق , وذات المردودية المعتبرة.

– سندات ثابتة أخرى الممثلة لرأس مال أو لتوظيفات طويلة الأجل وكذا لقيم التوظيفات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها .

– القروض والحقوق التي تملكها المؤسسة وليست لها نية في بيعها في المدى القصير : حقوق الزبائن , حقوق الاستغلال التي مدتها أكثر من 120 شهر وكذا الديون الممتدة على أكثر من سنة تقسم على جزئين .

❖ **التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء .**

مشروع المرجع المحاسبي للمؤسسة يوضح بأن هذه التغيرات والتصحيحات , والتي علق عليها في الملاحق , يجب أن تبين مباشرة على مستوى الأموال الخاصة) المرحل من جديد (بدون تسجيل في حساب النتائج .

إذن الإطار التنظيمي الجبائي الحالي , هل سيقبل هذه الخيارات دون مخاطرة للإدارة الجبائية بخسارة جزء من هذه الموارد الجبائية , بدون تقييم أولي لنتائج هذا النوع من الحالات ؟

✓ يوضح المعيار IAS38 نوعين من التغيرات في الطرق :

– التغيرات التي تحدثها من خلال تبني معيار أو ترجمة جديدة ؛

– التغيرات تؤدي إلى تقديم بصفة دقيقة في القوائم المالية صفقات وأحداث على الحالة المالية ال إجمالية , وكذلك الأداء المالي وتدفقات الخزينة .

ويجب الإشارة إلى أن معالجة بعض التغييرات بالطريقة المحاسبية الناتجة عن تبني معيار جديد والتي يمكن أن يمكن أن تقاد بحالات خاصة (حالات مؤقتة) التي يتضمنها المعيار الجديد .

اختلافات هذه الطريقة عن الطرق الأخرى مرده تبنيي معيار جديد , كما يجب أن يطبق بأثر رجعي وأثره يحول إلى الأموال الخاصة الافتتاحية لأول نشاط يقدم مقارنة بين وضعيتين) وضعية وفق النظام السابق وأخرى وفق النظام الجديد (كما أن المعلومات المتعلقة بالمعالجة الجبائية للعمليات , فالمرجع يوضح بأن التعديلات إجبارية يجب أن تحول للأموال الخاصة الافتتاحية , بالإضافة إلى كل التغيرات في الطريقة يجب عليها أن تعالج محاسبيا بالأموال الخاصة , وهذا ما يقودنا إلى الأسئلة التالية :

– إذا كانت كل التغيرات في الطريقة المحاسبية وآثار التطبيق الأول للمرجع الجديد لوحظت في الأموال الخاصة ,كيف تكون معالجة تغيرات الأصل الصافي بالزيادة أو بالنقصان ؟

– إذا كانت القواعد الجبائية الحالية في صدد التغير للاستجابة للقواعد المحاسبية (المعايير المحاسبية الدولية) ولذا وجب وضع نظام جبائي جديد متعلق بأثر التغير في الطريقة والتطبيق الأولي لمعايير IFRS [1] .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 74 , بتاريخ 25 نوفمبر 2007 , القانون 07 -11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

❖ **المخزونات**

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر , تقيم المخزونات بأقل تكلفة , وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة ال إتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون , وعند خروجها من المخزن , تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO) و إما بطريقة بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج .

الجدول رقم (02) : المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة FIFO أو طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة .	توجد 3 طرق لتقييم المخزونات : LIFO , FIFO و التكلفة الوسطية المرجحة .

المصدر : Samir MEROUANI.Op; Cit .P.131

❖ **الضرائب المؤجلة**

- فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبء الضريبة , كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط .
- الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية .
- وتسجل في الميزانية وفي حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

✓ الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما , وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع .

✓ العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل , إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع .

✓ عمليات التعديل , الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

تم التطرق في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى الضرائب المؤجلة وهذا مايعني أن الجزائر تبنت المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) , الذي يتناول ضرائب الدخل .

[1] علي عزوز , محمد متناوي , مرجع سبق ذكره , ص13 .

الجدول رقم (03) :عقود الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN)

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
تقدم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستأجر و تكون حسب طبيعتها .	حسب المخطط المحاسبي فإنه لا يمكن لسلعة ما لأن تظهر في محاسبة التأخر إلا إذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته
تعتمد مدة و طرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط	لا يوجد تسجيل محاسبي إذن لايوجد عقد الإيجار التمويلي

المصدر : . **Samir MEROUANI.Op; Cit .P.129**

❖ **مؤونات الأعباء والخسائر**

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون إستحقاقه أو مبلغه غير مؤكد , وتسجل المؤونات محاسبيا عندما :

- تكون للوحدة التزام حالي قانوني أو ضمني (ناتج عن حدث ماضي) ؛
- يكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام ؛
- يمكن تقدير مبلغ الالتزام بصفة موثوق فيها

الجدول رقم (04) : المؤونات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)	المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975
دائما ما تعكس الميزانية الوضعية المالية للمحاسبة عند نهاية الدورة , و لا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة , و بالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح و الصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني .	يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح و الصيانة الكبرى , ولكن حسب النظام المحاسبي المالي يجب حذفها .

المصدر : . **Samir MEROUANI.Op; Cit .P.134**

❖ **ال إعلانات**

تسجل ال إعلانات المالية في باب ال إيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات , مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها , وال إعلانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة لل إهتلاك تسجل في ال إيردات حسب أقساط ال إهتلاك المحسوب .[1]

المبحث الثاني : أثر النظام المحاسبي المالي على الممارسات والقواعد الجبائية

إن ال إنتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) من شأنه أن يؤدي إلى تغير بعض القواعد المحاسبية والتي أشرنا إليها سابقا , وهذا يؤدي بدوره إلى التأثير على القواعد الجبائية أيضا , التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد , وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية .

المطلب الأول : الأثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طرق الاهتلاك ونقص القيمة

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طريقة الاهتلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تطبيق لقاعدة الاهتلاك والخسارة في قيمة الأصل , فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن

تكون مطبقة سلفا , أي كأنها دائما مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته هذا مايؤدي بنا إلى حساب اهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديدة , ولكن عمليا هناك طريقتين يمكن تطبيقها من طرف المؤسسة من اجل المرور إلى النظام الجديد , وهما :

- طريقة إعادة التكوين لتكلفة الاهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها , و إعادة حساب الاهتلاكات انطلاقا من هذه التكلفة , تغيرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة .
- طريقة إعادة منح القيم المحاسبية, التي هي طريقة توقيعية على مستوى حساب الاهتلاكات , والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية , حيث يجب عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة كل عنصر مع القيمة ال إجمالية للأصل , كل مكون يهتلك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.
- التطبيق الأول لطريقة الاهتلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات إعادة إرجاع المؤونات الموجهة لل إصلاحات الكبيرة المتعلقة ب إعادة تعويض الاستثمارات.

❖ **مدة الاهتلاك**

- بالنسبة للأصول غيرالمركبة .

يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبية مدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة , ما عدا مباني التوظيف (مبنى حيز عليه لهدف واحد هو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر) , والذي سوف يهتلك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة اهتلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة استعماله .

[1] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , ص.ص132-134

الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصل يمكن لها أن تعالج بالطريقة التالية:

✓ إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة , سوف يطبق اهتلاك استثنائي .

✓ إذا كانت مدة الاستعمال الاقتصادية أطول من مدة استعماله في المؤسسة , فـإن الحل ليس محددا بطريقة نهائية.

– تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة إدماج الفرق الموجود بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي , الذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية.

– وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها.

- بالنسبة للاستثمارات غير المركبة.

الإهتلاك المحاسبي يجب أن يحسب حسب المدة الحقيقية , إذا كانت مدة الاستعمال جد قصيرة , الإدارة الجبائية يجب عليها أن تسمح للمؤسسات بتطبيق اهتلاكات استثنائية.

الفرق بين القواعد المحاسبية والجبائية يمكن أن يعالج بالطرق التالية:

– إذا كان الاهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الاهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة , ف إن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.

– إذا كان الاهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصيرة على مدة الاهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة ,ف إن الفرق يجب إدماجه ضريبيا .

ويمكن الأخذ بإمكانية الاهتلاك حسب الطريقة المتناقصة ومدة الاهتلاك لكل مكون سوف تحدد معامل الاهتلاك المتناقص المختار.

❖ **مصاريف إعادة التجديد , الإصلاح والمراجعة.**

هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات :

– إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة ؛

– إما بتطبيق طريق المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمنشأة في هذه الوضعية.

وهذه الخاصية الخيار ينتج منها نتائج جبائية : ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها , وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط اهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل .

❖ **قاعدة اهتلاك الأصل .**

القيمة المهتلكة للأصل هي القاعدة) المبلغ (التي يحسب عليه الاهتلاك , وهو المبلغ ال إجمالي) مبلغ الحيازة (بطرح القيمة المسترجعة) القيمة الأصلية للأصل مطروح منها أعباء التنازل (في هذا المنظور هناك بعض الأصول الثابتة قيمتها المهتلكة متناقصة , لكن يمكن للمؤسسة أن تحسب الاهتلاك كل القيمة (القيمة الإجمالية) عن طريق اهتلاكات استثنائية.[1]

[1] علي عزوز , محمد متناوي , مرجع سبق ذكره , ص.ص12-13

❖ **على مستوى الإهتلاكات الخاصة بقرض الإيجار.**

ويتجلى أهم فرق في الإهتلاكات بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) بالضبط في القرض الإيجاري وذلك تطبيقا لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصاديي والمالي على الشكل القانوني (المعيار المحاسبي الدولي رقم :18) , ذلك أنه سابقا في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان يغلب الشكل القانوني أي أنه يسجل ك إستثمار ويعتبرأصل في المؤسسة بموجب عقد ملكيته لذلك فهو يعتبر أصل أي أنه مملوك للمؤسسة , وعليه تحسب له أقساط ال إهتلاك ويتم خصمها من النتيجة الجبائية ب إعتبارها أعباء قابلة للخصم , مما يؤدي إلى إنخفاض مقدار الضريبة أما حاليا وحسب النظام المحاسبي المالي (SCF) وتطبيقا لمبدأ أسبقية الواقع ال إقتصادي والمالي فأصبح القرض ال إيجاري يسجل عند المستأجر وتحسب له أقساط الإهتلاك وتكون كأعباء قابلة للخصم من النتيجة الجبائية , ذلك انه سابقا حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) كان يسجل قسط ال إهتلاك عند المؤجر فقط ولا يسجل عند المستأجر , أما حاليا حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) فأصبح يسجل قسط الإهتلاك عند المستأجر ويقبل خصمه , ويكون تسجيله المحاسبي عبر ثلاث (03) مراحل كالآتي :

أولا : مرحلة دخول الملك تحت مراقبة المستأجر

ح/215	ح/الإستثمار المعني	
	ح/ديون مترتبة على عقد الإيجار	ح/167

ثانيا : مرحلة تسديد أقساط الإيجار (الأتاوى)

ح/167	ح/ديون مترتبة على عقد الإيجار	
ح/661	ح/ أعباء الفوائد	
		ح/53 أو 512 ح/ النقديات

ثالثا : مرحلة تسجيل الاهتلاكات و يسجل مثل بقية الأصول الثابتة

ح/681	ح/مخصصات إهتلاك	
	ح/إهتلاك الأصول	ح/281

كما جاء ذلك صراحة في نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 03 أنه :" في إطار عقد القرض الإيجاري يتم حساب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري ".

❖ **على مستوى خسائر القيم .**

أي خسائر قيم الأصول الثابتة بحيث لم يكن موجودا هذا الحساب في الأصول الثابتة ولكنه جاء ليحل محل (ح/**49**) مؤونة تدني قيم الحقوق , بأخذ جزء من هذا النوع من المؤونات والذي يخص جزء مؤونة الأسهم والسندات لتصبح في (ح/ **29**) خسائر القيم للأصول الثابتة , وتكون كأعباء قابلة للخصم , تخفض مبلغ الضريبة وتتم معاملتها مثل معاملة المؤونات من حيث الخصم ,ل**إ**لغاء , التبرير وعدمه.

رابعا : على مستوى التغيير في المخزون .

حيث كان يسجل سابقا في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) قيمة الفرق بين القيمة التحصيلية وقيمة الشراء , أما حاليا في النظام المحاسبي المالي (SCF) فاصبح يدرج التغيير في المخزون في (ح/603) بحيث يتضمن هذا الحساب مبالغ النقص التي يتأثر بها المخزون , ويتمثل أحيانا هذا النقص في خسارة الوزن بسبب التخزين مثلا أو عملية خروج السلع النصف المصنعة لاستكمال تصنيعها أو السلع التامة الصنع عند خروجها للبيع , ويخصم هذا التغيير في المخزون ب**إ**عتباره عبء يخفض مقدار الضريبة. [1]

المطلب الثاني: التسجيل الضريبي لبعض العناصر

يحدث بصفة دورية وجود فروقات , تكون مفسرة بتاريخ تحمل عبء جبائي أو اجتماعي على المستوى المحاسبي وتاريخ تحمل نفس العبء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة) مثل مؤونة العطل المدفوعة.

النظام الجبائي يحدث على تحقيق التكلفة من أجل **إ**دخالها في النتيجة الخاضعة , بينما المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 والذي يشير **إ**لى مفهوم التكلفة المستحقة والتي هي في نفسها أدخلت للنتيجة المحاسبية ومن هنا تطرح لنا مشكلة **إ**عادة ال**إ**دماج الضريبي لهذه التكلفة ؟

النظام المحاسبي المالي يوضح التكلفة أو قيمة الضريبة تساوي قيمة مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط , والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة تحت غطاء الفوائد أو الخسائر الجبائية للنشاط .

خصوم الضريبة المؤجلة هي مرتبطة بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع خلال النشاط المستقبلي تحت غطاء الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة , أما أصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بمبلغ الضريبة المسترجعة أثناء النشاط المستقبلي تحت غطاء:

- الفروقات المؤقتة.
- الخسائر الضريبية المعالجة سابقا ؛
- قروض الضريبة المعالجة سابقا.

أصول وخصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تخصم أو تضاف في الأموال الخاصة **إ**ذا تعلقت بعناصر دائنة أو مدينة مباشرة في رؤوس الأموال لنفس الدورة أو لدورات أخرى .

المخطط المحاسبي الوطني 1975 لا يحمل أي توضيحات متعلقة بالتسجيل المحاسبي للضريبة , وفي الواقع المؤسسات تطبق المؤسسات طريقة الضريبة المستحقة , كما أن مبلغ الضريبة يسجل في النتيجة حتى ولو كان يحمل عناصر مسجلة في أموال خاصة , ويمكن للضريبة أن تحمل على الأموال الخاصة في بعض الحالات الخاصة:

[1] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , ص.ص140-141.

- عند تغيير الطريقة , الاقتطاع على الأموال الخاصة يكون ضريبة صافية .
- في حالة زيادة رأس المال , تكاليف الإصدار تحمل علاوات إصدار القيمة الصافية للضريبة.

التسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة ابتداء من الاقتصاد الضريبي المحتمل الذي لا يظهر قانونيا , والذي يبنى حق على الحقوق والذي يتنازل عنه كحق .[1]

❖ **تكاليف الاقتراض**

إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة , ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها إضافتها لقيمة الأصل و إلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل , ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

❖ **تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية**

يمكن للمؤسسة أن تمارس أنشطة بالخارج سواء ب إبرام اتفاقيات والقيام بتعاملات بالنقد الأجنبي أو يوجد لها أنشطة أجنبية , وبصفة عمة كل العمليات التي تتم بغي العملة السارية المفعول تحول هذه العمليات إلى العملة المحلية على أساس سعر الصرف في يوم القيام بالعملية بالنسبة للعناصر غير النقدية المقيمة بتكلفة تاريخية وبالسعر في نهاية الفترة للعناصر النقدية , وبالسعر في تاريخ التقييم للعناصر غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة النواتج حسب النظام المحاسبي المالي الجديد بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط يتم تسجيل الربح والخسارة الناتج عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة ضمن الأعباء أو النواتج حسب النظام المالي المحاسبي الجديد بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات ب إظهار الخسائر على التحويل فقط .[2]

.المطلب الثالث : الأثار المتعلقة بالضرائب على أرباح الشركات

إن الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني(PCN) إلى النظام المحاسبي الجديد(SCF)

من شأنه أن يؤدي إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية والتي أشرنا إليها سابقا , وهذا يؤدي بدوره إلى التأثير على القواعد الجبائية أيضا , التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد , وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية.

فحسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فإنه يجب على المؤسسات ال إقتصادية أن توفر قوائمها المالية وبالضبط في الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية , العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة, والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي , وهذا يستلزم من المؤسسات إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية , أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

والعناصر التي يكون الإختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) والقواعد الجبائية الجزائرية ترتكز عموما في النقاط التالية :[3]

[1] علي عزوز , محمد متناوي , مرجع سبق ذكره, ص14
[2] براق محمد , بوسبعين تسعيدت , مرجع سبق ذكره ,ص06
[3] علي عزوز , محمد متناوي , مرجع سبق ذكره, ص08

- القواعد والتقنيات الجديدة للإهتلاك , والخسائر في القيمة , هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائ ؛
- التسجيل المحاسبي الجبائي لعمليات الإيجار التمويلي ؛
- تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية ؛
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة ؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب , وخاصة الضرائب المؤجلة مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية ؛
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء , والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج ؛
- فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى ؛
- الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار , مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر ال إدارة الضريبية , ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوظة , وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة ؛
- العمليات غير المسجلة حسابيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

❖ على مستوى الضرائب على أرباح الشركات

فلقد كانت سابقا تسدد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) كضريبة مستحقة , حيث اعتبرها المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بمثابة توزيع على الأرباح , أي اعتبر الدولة كشريك له حق , وهذا مايبرز تسجيلها في حسابات النتائج وعدم تسجيلها في حسابات الأعباء , ولكن وجهت لهذا المفهوم أو الطريقة عدة إنتقادات أهمها ما يلي :

- أنها لا تعتبر توزيعا للأرباح ذلك لان الدولة لاتعد شريكا لذلك يجب تسجيل الضريبة حسب طبيعتها وإدراجها كعبء ؛
- أنها تناقض مبدأ استقلالية الدورات وذلك في حالة ظهور فروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لا تسجل ضمن الدورة التي حققت فيها و إنما تسدد في الدورات اللاحقة وهذا ماينا قض المبدأ باعتبار أنه يتم تسجيل الأعباء وال إيرادات في الدورة التي تخصها أو العكس ؛
- كذلك فهي تعارض مبدأ الحيطة والحذر لأنه إذا كانت نتيجة جبائية أقل من النتيجة المحاسبية فهذا يعني أنه تم الأخذ بعين الاعتبار أعباء لا تخص الدورة وإهمال نواتج تلك الدورة وهذا يؤدي إلى تقليص الضريبة ؛
- وكذلك تؤثر الضريبة على أرباح الشركات (IBS) في قيمة الأصول الصافية ولا تؤثر على الأعباء ذلك حسب طبيعتها , ففي حالة عدم إستثمار فوائض القيم و إعادة إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات فهذا يؤثر على قيمة الأصول ذلك كون الضريبة دخلت ضمن ال إحتياطات , وتتحمل أعباء دورات لا تخصها مما يؤدي إلى رفع العبء الضريبي للدورات تلك التي تتعلق به الأعباء .

وهذا ما يبين أن التقييد المحاسبي للضريبة المستحقة تعتريها بعض النقائص لذلك جاء النظام المحاسبي المالي (**SCF**) بالمعالجة المحاسبية **للضلرائب المؤجلة** حيث بقيت الضريبة المستحقة وأضيفت لها كل من ضرائب الأصول والخصوم المؤجلة .حيث كانت تسجل سابقا مبلغ الضريبة المستحقة والفرق يسجل لاحقا , والتسجيل كما يلي:

ح/695	ح/ ضرائب على الأرباح	
	ح/ الدولة – ضرائب على النتائج	ح/444
ح/444	ح/ الدولة – ضرائب على النتائج	
	ح/ ضرائب (خسائر) مرحلة إلى الخلف	ح/699

أما حسب المعالجة المحاسبية الأصول أو خصوم مؤجلة يكون كون التسجيل كالآتي :

أولا : الضرائب لأصول مؤجلة أو ما يعرف بالفروق المؤقتة المستردة		
ح/133	ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول	
	ح/ ضرائب مؤجلة على الأصول	ح/692
ثانيا : ضرائب لخصوم مؤجلة		
ح/687	ح/حصص مؤونات الأعباء و الخسائر	
	ح/ مؤونات الضرائب	ح/155
ثالثا : ضرائب مؤجلة على الخصوم		
ح/693	ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	
	ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم	ح/134

فلقد جاءت هذه الطريقة لما تحتويه من إمتيازات والتي تتمثل في :

- طريقة الضرائب المؤجلة هي تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام التي اعتمادها النظام المحاسبي المالي (SCF) على عكس طريقة الضريبة المستحقة.
- كذلك تحترم مبدأ تحمل كل دورة لأعبائها وإيراداتها ؛
- توفر المعلومات حول الضرائب المؤجلة حيث تساعد المؤسسة على بناء استراتيجياتها الجبائية ؛

- يؤدي التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة بأن تكون النتيجة الصافية للدورة مخفضة مقارنة بالضريب المستحقة وهذا مايؤدي إلى تخفيض الأرباح الموزعة بمقدار الضريبة المؤجلة , وهذا يسمح للمؤسسة بالحصول على مصدر تمويل مؤقت يدوم إلى غاية الدفع النهائي للضريبة المؤجلة.

❖ **على مستوى النتيجة الإجمالية والنتيجة العادية للاستغلال .**

حيث كان سابقا يتم حساب مقدار الضريبة على مجمل النتيجة الإجمالية أي بما فيها نتيجة الإستغلال ونتيجة خارج الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) , أما في النظام المحاسبي المالي (SCF) فقد أصبحت الضريبة على أرباح الشركات (IBS) تحسب على أساس النتيجة العادية (أي تستبعد النتيجة الاستثنائية), ثم بعد طرح مبلغ الضريبة تضاف النتيجة الاستثنائية إلى نتيجة صافية في حساب (ح /12) حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بدلا من حساب (ح/88) في النظام السابق. [1]

المبحث الثالث : جهود الدولة من أجل التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية

يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة , في حين أنه في النظام القديم – المخطط المحاسبي الوطني – النظام المحاسبي في أغلب الحالات هو الذي يخضع للنظام الجبائي حيث تتم المعالجة المحاسبية طبقا لمتطلبات النظام الجبائي.

المطلب الأول : الاطار العام لجهود الدولة

- تعتبر الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية , لذلك يعكف المكلفون بصنع السياسات الاقتصادية على جعل النظام الجبائي فعالا وكفء قدر المستطاع لما ذلك من آثار ايجابية على الاقتصاد الوطني ككل , في الجزائرو لفترة طويلة وخلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطن كان ينتظر من المحاسبية المساهمة في تحقيق أهداف جبائية , لكن في الوقت الحالي مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي تبدو العلاقة بين الجانبين (نظريا) أقل ارتباطا على الأقل مقارنة بالوضع السابق , ويرجع ذلك في الأساس إلى النظام أعد للاستخدام من قبل شرائح واسعة من المستخدمين. [2]
- إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية , فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية , ف إن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبار للقيود الجبائية. على خلاف النظام القديم (المخطط المحاسبي الوطني) هناك تكامل بين الجباية والمحاسبة .[3]

– عند تحليل واقع الممارسات الجبائية الجزائرية نجد أنها تعاني من اختلال ومشاكل رغم الإصلاحات والامتيازات المقدمة بين فترة وأخرى , ولعل أبرز أشكال هذا الاختلال , ظاهرة التهرب الضريبي بأشكال متعددة من التعامل بدون فاتورة في المعاملات التجارية وعدم استعمال الوسائل الحديثة في المعاملات المالية كالصك إلى ظاهرة تأجير السجلات التجارية وانتشار الأسواق

[1] عمر الفاروق زرقون , مرجع سبق ذكره , .ص139.

[2] مداني بن بلغيث , فريد عوينات , **الإصلاح المحاسبي في الجزائر: دراسة تحليلية تقيمية** , المؤتمر العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر", جامعة ورقلة ,2011 ص03

[3] عاشور كتوش , مرجع سبق ذكره ,ص299

الموازية بشكل ملفت , هذا بال إضافة إلى سوق العقارات غير الشفافة والتي تطبعها المضاربة. لذلك دفع اعتماد النظام المحاسبي المالي نحو القيام ببعض الإجراءات التوافقية مع المعطيات الجديدة. [1]

❖ وفي حديث لوزير المالية السيد جودي كريم لوكالة الأنباء الجزائري على ما ستكون عليه العلاقة بين نظام المحاسبة المالية الجديد والجبائية : إن هذا السؤال على قدر من الاهمية ينتظره المتعاملون والذي احرص على طمأنتهم لأن المديرية العامة للضرائب هي ذاتها طرف فاعل لمرافقة هذا النظام الجديد وتبقى نشطة باتجاه المصالح غير الممركزة من اجل اعداد مستخدميها للقواعد الجديدة. بالفعل وكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة المحاسبية ف إن التعديلات التي جاء بها نظام المحاسبة المالية الجديد سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة ستكون لها اثر جبائي .

كما أن نظام المحاسبة المالية الجديد يحدد قواعد جديدة وطرق تقييم سيما فيما يتعلق بعمليات التسديد والارصدة التي تؤثر على النتيجة , لكنها لا تلتقي بالضرورة مع القواعد الجبائية السارية ويعود للهيئات القييام بعمليات معالجة للنتيجة المحاسبية من خلال عمليات حسم وإعادة ادماج من اجل تحديد النتيجة الجبائية وهو الشيء طالما قامت به الهيئات.

على سبيل المثال فإن نظام المحاسبة المالية الجديد ادخل مفهوما جديدا يتمثل في " الضريبة المؤجلة للاصول والخصوم ". ويتكفل هذا المفهوم في المحاسبة بالفرق في الوقت لتسوية الضريبة التي تعود الى التراكم الضريبي بعد الاختتام ويتعلق الامر بتحميل سنة النشاط المعنية العبء أو اقتصاد الضريبة المتعلقة بها . وبخصوص ارتباط المحاسبة بالجباية على المستوى العالمي ,ف إن الخيارات لا زالت دائما قيد النقاش.

ومن أجل قياس الاثر الضريبي الذي سيؤول إليه دخول نظام المحاسبة المالية الجديد حيز التطبيق تتم تنصيب مجموعة عمل لدى المديرية العامة للضرائب وبعد الاعمال الاولى لهذه المجموعة تم ادراج اجراءات جبائية في اطار قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على غرار اقرار المؤسسات لقواعد محاسبة جديدة والالغاء خارج نظام المحاسبة للتكاليف الاولية التي لم يتم إلغاؤها عند تاريخ دخول نظام المحاسبة المالية الجديد حيز التطبيق وكذا فائض الاعتمادات الخاصة بالتسديدات الناجمة عن عملية التقييم هاته وتحديد عملية التكفل بالنتائج المحققة بطريقة التقدم في اطار العقود طويلة المدى والاهتلاكات.

اما بخصوص قانون المالية 2010 فقد ارتقب كذلك اجراءات على غرار التخفيض من المواد المتحصل عليها عن طريق القروض الايجارية وشروط الاسقاط من ارصدة المؤسسات المالية , فضلا عن كيفيات التكفل بعمليات دعم الاستغلال والتوازن .

أما نتائج تطبيق نظام المحاسبة المالية الجديد ف إنها لن تظهر إلا بحلول نشاط سنة 2010 التي سيتم تقديم حصيلتها سنة 2011 وستسمح للادارة الجبائية بالحصول على بنك معطيات حول الخيارات المتخدة من قبل الهيئات (التسديدات والأرصدة ....)

فيما تم تنصيب مجموعة عمل اخرى لدى المديرية العامة للضرائب وذلك من اجل تكييف التراكم الجبائيي الحالي مع نظام المحاسبة المالية الجديد .

اما مجموعات عمل المديرية العامة للضرائب فهي منصبة مع الوقت وستواصل عمليات التفكير من اجل اقتراح إجراءات جبائية وذلك بالتشاور مع المجلس الوطني للمحاسبة.

[1] مداني بن بلغيث , فريد عوينات , مرجع سبق ذكره ص03

وستظل الادارة الجبائية على استعداد للتكفل بجميع المشاكل التي ستترتب عن دخول نظام المحاسبة المالية الجديد حيز التطبيق .[1]

❖ الجهود المبذولة لدراسة بعض القوانين الضريبية على المستوى السلطات العمومية و الهيئات التابعة لها:[2]

يقصد بالسلطات العمومية هنا وزارة المالية التي تعمل على دراسة وإعداد مشروع قوانين ضريبية والتي يتم مناقشتها والمصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية في البلاد المتمثلة في البرلمان بغرفتيه ورئيس الجمهورية , كما تسهر الهيئة التنفيذية المتمثلة في شخص رئيس الحكومة و الإدارات العمومية وكذا وزير المالية على متابعة تطبيق الفعلي لكل القرارات والمراسيم والقوانين والتعليمات الصادرة في ذات الشأن . أما بالنسبة للهيئات فيتعلق الأمر بالمجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب التابعن لوزارة المالية واللتان تعتبران كهيئتان استشاريتان معنيتان ببذل الجهود الضرورية في ذات الإطار , وفي مايلي سيتم عرض جانب هام من القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في :

- قانون المالية التكميلي المتعلق بسنة 2009 ؛
- قانون المالية المتعلق بسنة 2010 .

المطلب الثاني : قانون المالية التكميلي لسنة 2009

يتضمن قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 , عدة مواد قانونية ذات الصلة بالجهود المبذولة في إطار تكييف القواعد القانونية بالمفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي , والمتمثلة في الآتي :

❖ متابعة العقود طويلة الأجل :

يتضمن نص المادة الرابعة ما يلي : إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد والخدمات , والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق. المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقود ميسرة "

بمقتضى هذا النص القانوني ,ف إن تسجيل العقود طويلة الأجل والتي يمتد تطبيقها لدورات مالية مختلفة والمتعلقة ب إنجاز مواد وخدمات يتم وفقا لطريقة التسبيق (LA méthode de l'avencement) , التي تسمح بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات المتعلقة بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة . ويأتي هذا النص في إطار التنسيق والتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجديد , الذي نص على ذلك , وعلى الإدرة الجبائية أن تقبل بهذا الطرح لأنه حتى وإن لم تكن المؤسسة قادرة على تطبيق هذه الطريقة نظرا لما تطلبه من تنظيم ومتابعة للملفات , كما أنها متطلبة من ناحية المعلومات التسييرية المشار إليها في نص المادة , فمن شأن هذا القانون تشجيع الشركات خصوصا تلك التي تعمل في مجال البناء على مسك محاسبة التكاليف .

❖ خصم الإهتلاكات والمؤونات:

[1] M. Karim DJoudi . **le Nouveau Systéme comptable financier assure une plus grande transparence des états financiers .** date 09/05/2012. http ://www.mf.gov.dz /article/41/Domaine-National /188/article /16/Discours-et-Interviews /88/%C2 %AB-Le-Nouveau-Syst%C3%A8me-Comptable-Financier-assure-une-plus-grande-transparence-des-%C3%A9tats-financiers%C2%BB .html

[2] براق محمد , بوسبعين تسعيدت , مرجع سبق ذكره ,ص07

تنص المادة الخامسة فيما يتعلق بال إهتلاكات الحقيقة على أنه :" يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 30.000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية "

وفيما يتعلق بالمؤونات أو غير المبنية بوضوح والتي يتوقع حدوثه بفعل الأحداث الجارية , شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة ."

إن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأن تشكيل المؤونات لحد الآن على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية يعتبر قليل جدا , وهذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية.

وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد فهو يحوي إطار أكثر صرامة إذ يعتبر أن خسارة القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق تؤدي إلى ضرورة تشكل مؤونات مهمة .

❖ ال إطار العام :

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

يجيب نص هذه المادة وبصورة صريحة عما إذا كانت ال إدارة الجبائية معينة بقبول جميع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الجبائية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية تطبيق للقاعدة الجبائية .

❖ خصم المصاريف الأولية :

يتضمن نص المادة الثامنة ما يلي : تخصم المصاريف الأولية المسجلة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من نتيجة الجبائية وفق مخطط ال إمتصاص الأولي "

إنطلاقا من نص هذ ه المادة فـإنه يسمح وعلى أساس إنتقالي خصم المصاريف الأولية المسجلة محاسبي سابقا قبل بداية سريان النظام المحاسبي الماليي الجديد لأن هذا الأخير ينص على ضرورة ال إمتصاص الفوري لها بحيث لا يجب أن تظهر في الميزانية وعملا بمبدأ الحيطة والحذر وسعيا لتفادي تحمل الأعباء المتعلقة بالمصاريف الأولية لنشاط 2010, جاء نص المادة وهذا ما يؤكد على أن :

– المصاريف السابقة حتى وإن كانت عولجت كخسارة وبصفة نهائية , ستكون قابلة للخصصم جبائيا.

– هذا النوع من المصاريف سوف لن يكون , لأنه لا توجد مصاريف مرسلمة ومهتلكة إنطلاقا من بداية سريان النظام الجديد.

❖ إعادة تقييم الأصول :

تنص المادة العاشرة على أن :" تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في نتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمسة سنوات "

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

يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , وبتحليل نص المادة فـإن :

- تحديد مدة خمس سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الإستثمارات للنتيجة الجبائية , هذا مايعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الجبائي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي الجديد
- ومن جهة أخرى , تنص المادة صراحة على ضم فائض مخصصات الإتلاك الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها .

هذه القواعد جاءت تماشيا مع النظامي المحاسبي المالي الجديد الذي يطرح عدة وضعيات لإعادة تقييم الأصول , ولكن هذه الوضعيات يجب معرفة آثارها الجبائية , وبالرجوع الى نص المادة السابقة , فإن الإدارة الجبائية أحدثت وضعية وسطية بحيث ليس هناك تسامح جبائي , ولا جباية فورية و كلية و في هذا الصدد يمكن قول أيضا أن عملية إعادة التقييم تبقة معلقة و حظوظ تطبيقها قليلة .

المطلب الثالث : قانون المالية الصادر لسنة 2010

يتضمن قانون المالية الصادر في ديسمبر لسنة 2009 وساري المفعول إبتداء من جانفي سنة 2010 مجموعة من المواد القانونية المتعلقة بالتكيف مع مضمون النظام المحاسبي المالي , ومن بينها :

❖ الإهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري ومؤونات المؤسسات المالية :

يتناول نص المادة الثامنة فيما يتعلق بالإهتلاك المتعلق بالقرض الإ يجاري ومؤونات المالية مايلي :

"... وفي إطار عقد القرض الإجاري , يتم حساب الإهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري ."

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

تدخل جملة التغييرات السابقة المحدثة على المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إطار تكييف الواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي الجديد , إذ :

- يسمح وفي إطار عمليات الإيجار للمستأجر حق تسجيل العنصر المستأجر في مكان المالك الأصل ,أما فيما يتعلق بطريقة إهتلاكها , فإنها تهتلك على أساس مدة عقد القرض الإيجاري حسب محتوى المادة. كما يمكن تطبيق الإهتلاك حسب مدة الحياة الإقتصادية لأصل المستأجر

المسموح بها في النظام المحاسبي المالي وهذا الأمر يمكن أن تنتج عنه فروقات تؤدي إلى تشكيل ضرائب مؤجلة .

- منع تجميع المؤونات الموجهة لمواجهة الأخطار الخاصة المتعلقة بعمليات القرض المتوسطة أو طويلة المدة مع الأشكال الأخرى من المؤونات .

كما تناول نص المادة تعديلا لما جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فيما يتعلق بتحديد سقف ال إهتلاكات للسيارات السياحية من 800.000دج إلى 100.000دج.

❖ معالجة الإعلانات :

يعالج نص المادة التاسعة بخصوص معالجة ال إعلانات مايلي :"... تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها ."

بالنسبة لإعانات التجهيز ليس هناك أي مشكل لأنه لم يدخل عليها أي تغيير فهي تسترجع نفس وتيرة إهتلاك الإستثمار الأصلي , وفيما يتعلق بـإعانات الاستغلال , فهناك بعض التعارض مع النظام المحاسبي المالي.

حيث أنه , يشير إلى توجيه الإعانة للستة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى تؤخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي , كما يحدد نص المادة السابقة تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها ما يمكن أن يؤدي إلى حدوث اختلالات .

❖ **العجز المالي :**

تنص المادة العاشرة من قانون المالية ل 2010 والتي تعدل أحكام المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتم تحرر كمايأتي :" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ,... فـإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة لسنة تسجيل العجز ."وقد تم تخفيض المدة من خمس سنوات إلى أربع **خصم المصاريف الأولية :**

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

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

خلاصة :

يتضح من هذا الفصل والذي ناقش بالتحليل من خلال ثلاثة مباحث فرعية النقاط الأساسية حول أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي والقواعد الجبائية في المؤسسة ,حيث عالج المبحث الأول أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي ,ثم عالج المبحث الثاني أثر النظام المحاسبي المالي على الممارسات والقواعد الجبائية وتعرض المبحث الثالث إلى جهود الدولة من اجل التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية.

ومن خلال العرض السابق يتبين أن هيئات الدولة المالية الجزائرية بمختلف فروعها حافظت من خلال القوانين والقواعد الصادرة عنها , على البقاء وبصفة متواصلة على العلاقة بين المحاسبة والجباية , هذه العلاقة كان من المنتظر أن تتأثر بحكم تغير المفاهيم والمبادىء المحاسبية , بعد قرار الدولة الجزائرية تبني إطار محاسبي دولي يتميز بشفافية أكثر ويعتبر خدمة الأهداف الجبائية أمرا ثانويا, فالتركيز على صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وخدمة احتياجات المستثمر مبتغى وهدف هذا التوجه الدولي بالدرجة الأولى, هذا ما حدث اختلافا واضحا من حيث المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبائي .

وفي هذا الإطار , بذلت الجزائر الجهود اللازمة خاصة ما تعلق بتوضيح الرؤية للإنتقال من المخطط القديم إلى النظام الجديد بطرح المجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من التعليمات التي أزالت الغموض على الكثير من الحالات العملية , وكما تضمن قانون المالية التكميلي 2009 وقانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص التشريعية التي تدخل في إطار تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي .هذه النصوص خير دليل عن رغبة الدولة ووعيها بضرورة قواعد تكييف النظام الجبائي مع محتوى هذا النظام .

الفصل الثالث

الجانب التطبيقي

تمهيد :

سنتطرق في هذا الفصل الى كل من تحليل المقارنة لمكونات جدول حسابات النتائج نظرا لأهميته للمؤسسة مجال وفق المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)بإضافة الى مقارنة الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية وفق المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي الجديدكما سنحاول في هذا الفصل أيضا معرفة اثر النظام المحاسبي المالي علي الممارسات الجبائية في المؤسسة بمجال دراسة من خلال استعراض أهم الضرائب والرسوم المفروضة علي المؤسسة ومعرفة أهم الخصائص الجبائية وكذا دراسة اثر والنظام المحاسبي المالي علي الانتقال من النتيجة المحاسبية إلي الجبائية واهم الفروقاتالموجودة بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي الجديد .خاصة بما يتعلق بمفهوم الضرائب المؤجلة أو ما يعرف بطريقة ترحيل الضريبة (مبدأ الإخضاع المؤجل) .

.وسوف نتطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الاول :عرض الاطار العام لمؤسسة ENTP .

المبحث الثاني : الممارسات الجبائية في المؤسسة ENTP.

المبحث الثالث:اثرالنظام المحاسبي المالي علي النتيجة المحاسبية والجبائية لمؤسسة ENTP .

المبحث الأول: عرض الاطار العام لمؤسسة الوطنية لحفر الابار

نحاول في هذا المبحث الى التكلم بصورة مختصرة عن تعريف المؤسسة ووظائفها وهيكلها بما فيها الوظيفة الجبائية والمحاسبية

المطلب الأول: نظرة عامة عن المؤسسة الوطنية لحفر الابار

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية

ENTREPRISE NATIONAL DES TRAVAOUX PUITS'Lتعد المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار SPA مؤسسة عمومية اقتصادية, شكلها القانوني هي شركة ذات أسهم (SPA).

ومنذ سنة 1989 يقدر رأسمالها ب 14800000000 دينار جزائري.مقرها الاجتماعي يتواجد بقاعدة 20 أوت 1955 بحاسي مسعود ولاية ورقلة, حيث تمتلك قاعدة تعتبر من أكبر القواعد في العالم بمساحة إجمالية قدرها 594930 متر مربع, وهي مؤسسة وطنية مختصة في تنفيذ عمليات الحفر الاستكشاف وتطوير حقول المحروقات السائلة والغازية وأيضا صيانة المنتجاتللزيوت وبشكل ثانوي انجاز آبار الري العميقة.

بصفة عامة نستطيع تعريفها انطلاقاً من البطاقة الخاصة بها[1].

المؤسسة الاقتصادية: المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار

التسمية المختصرة: م.و.ش.ب

تاريخ الإنشاء: 01 أوت 1981

الصيغة القانونية/ مؤسسة عمومية اقتصادية، شركة ذات أسهم بتاريخ 21 جوان 1989.

عنوان مقرها الاجتماعي: م.و.ش.ب، ص ب 207/206 القاعدة الصناعية 20 أوت 1955 حاسي مسعود ولاية ورقلة.

قاعدة بئر الخادم: ص ب 12. الجزائر العاصمة.

الفرع الثاني: النشأة والتطور التاريخي

بموجب المرسوم الوزاريENTP فبموجب قانون إعادة الهيكلة للمؤسسات الوطنية الاقتصادية, أنشأت 171/81 في الفاتح من أوت وكلفت هذه المؤسسة بوظيفة التنقيب على الحقول البترولية والغاز وطبقات الماء الجوفية وصيانة الآبار, حيث أنه منذ أن بدأت أشغالها في سنة 1983م أخذت تسير كل مرافقها وفق هيكل تنظيمي والذي يتغير بصفة دائمة تكيفا للمراحل التي مرت بها, حيث نميز بين مرحلتين أساسيتين في تاريخ المؤسسة هما:

. من سنة 1993 إلى 1988:

وهي مرحلة ما قبل تجسيد استقلالية المؤسسات وهنا كانت المؤسسة تمول من طرف المؤسسة الأم سوناطراكبنسبة**100%** وكانت تسير وظيفتها المتمثلة في التنقيب من قبل مديرية نيابة عملية التنقيب والمتجسدة في (O.E.D) :

.(Direction .Engineering. Forage)

(Unité assistance Aux opérations)

. من سنة 1989 إلى اليوم الحالي:

) قام مجلس الإدارة للمؤسسة autonomie des entreprises' L بعد أن تم تجسيد مبدأ الاستقلالية(انتخاب المدير العام للمؤسسة في 27 جوان 1989م.) .administration'conseil d(

إلا أن مبدأ الاستقلالية لم يكن ملائما فدعت الضرورة إلى تغيير الهيكل التنظيمي للمؤسسة بتقديم تقرير إعادة الهيكلة إلى مجلس الإدارة وقد تم من خلاله اقتراحين الهدف منهما تجسيد نظام الملحقات من خلال ثلاث مراحل وجب إتباعها:

1. المرحلة الأولى: من جانفي إلى مارس 1991 حيث تمت فيها عملية تقسيم المسؤوليات وتوجيه الوسائل اللازمة وتفويض السلطات إلى كل قسم.

2. المرحلة الثانية: من أفريل إلى ديسمبر 1991م حيث تمت فيها عملية تكييف الوسائل والمستخدمين من خلال التكوين وتحقيق الإجراءات المقترحة, أي هي مرحلة المؤسسة للانتقال إلى نظام الملحقات.

3. المرحلة الثالثة: من جانفي سنة 1991م إلى يومنا الحالي, حيث تم فيها إقرار تكوين ملحقات والتي لم يتم تجسيدها بعد, أما على مستوى التمويل اعتمدت المؤسسة على صناديق المساهمة أين تساهم سونا طراك والدولة ولأهمية المكانة التي تحتلها المؤسسة على الصعيد الوطني والعالمي فقد انضمت منذ) وفي سنة 2003 تحصلت المؤسسة C.D.A.I سنة 1993م إلى الجمعية العالمية للحفر والتنقيب (

).O.S.I(وبجدارة على شهادة الإيزو 900

المطلب الثاني: أنشطة وأهداف المؤسسة والهيكل التنظيمي(ENTP).

وتكمن أهم النشاطات الرئيسية للمؤسسة في:

. الحفر والتنقيب.الصيانة البترولية النقل.

1/– **الحفر والتنقيب:** تنشط المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار في ميدان الحفر بنوعيه المتوسط والعميق, سواء تعلق الأمر بآبار التنقيب أو التطور,

2/– الصيانة: يتوفر قيم الصيانة البترولية على 14 ورشة مزودة بعتاد عصري يقع بحاسي مسعود, وتتربع عليه مساحة مغطاة قدرها 9750 $م^2$ ومساحة غير مغطاة قدرها 49800 $م^2$ كما تتوفر على أربع مساحات أخرى لتركيب أجهزة الحفر التي أعيد تجديدها.

3/. النقل:وتكمن مهمته الأساسية بالتكلف

. نقل الأجهزة ومخيمات للحفر.

. تسليم الأجهزة وقطع غيار أجهزة الحفر.

. صيانة عربات المؤسسة وعتادها.

أهدف مؤسسة: ENTP:

ففيما يلي أهم أهداف المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) التي سعت جهدا لتجسيدها على ارض الواقع و لتجعلها مزايا حقيقة لها و نقاط قوة تحسب لصالحها و هي :

1–متابعة تطور تكنولوجيا الصناعة البترولية بتوفير التجهيز الكامل لآلات الحفر و المعدات ذات التكنولوجيا العالمية؛

2– تطوير الحصة السوقية للحفر و التنقيب على مستوى الوطن , وكذا مع الشركاء الأجانب على المستوى الدولي إي السيطرة على السوق محليا و دوليا , و بالتالي المحافظة على استمرارية المؤسسة ؛

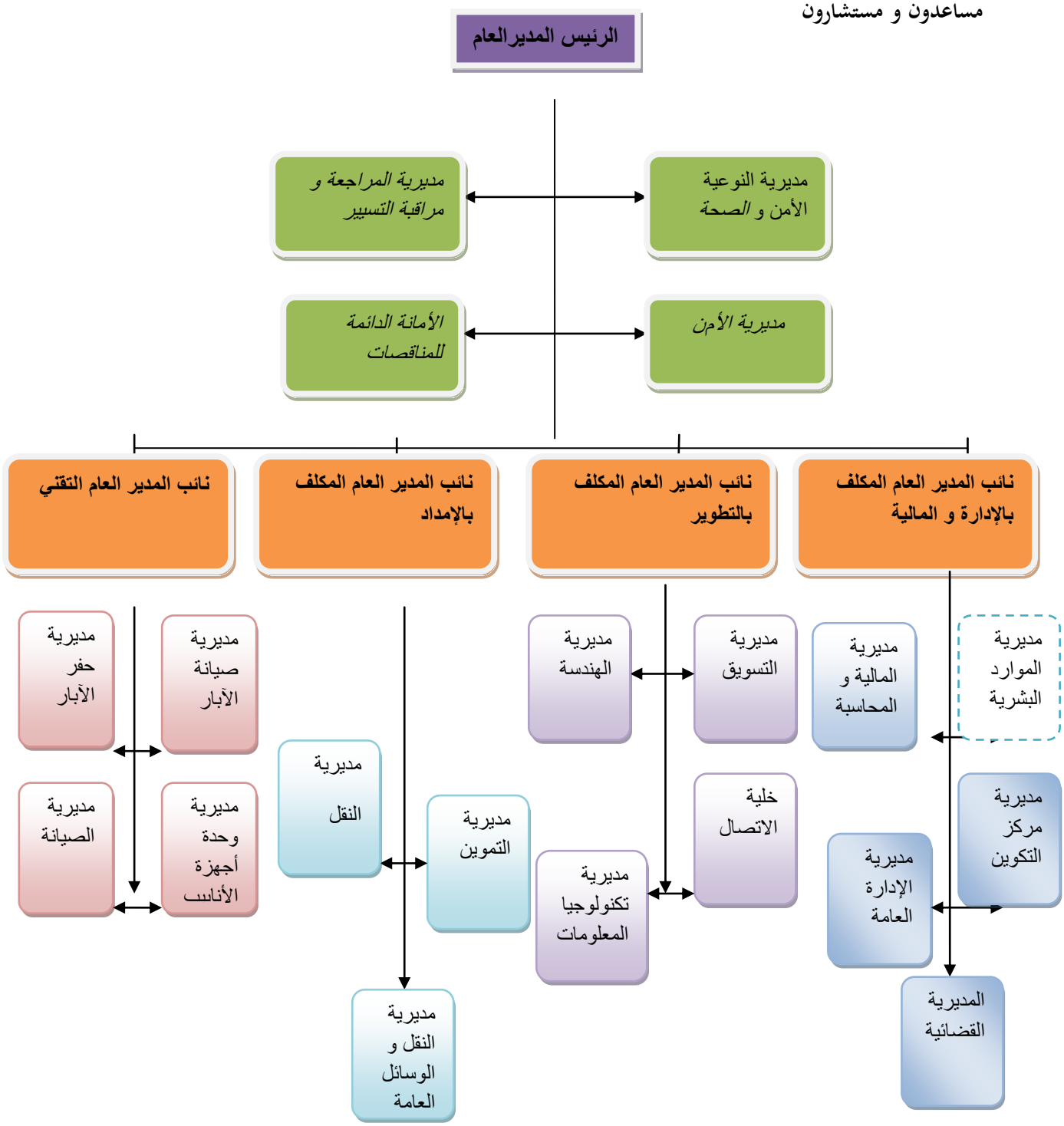
3– ضمان استمرارية عملية التجديد وصيانة آلات الحفر.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار:ENTP

فمن اجل الحفاظ على موقعها كأول مقاولة حفر في الجزائر و بالتالي الحفاظ على حصصها السوقية و التحسين من أداء خدماتها قامت مؤسسة ENTPبإعداد مشروع خاص بتنظيم العمل يسمح لها بتكليف هياكلها مع التحولات التي سوف تشهدها سوق الحفر و الصيانة.

ولذا اعتمدت مؤسسة ENTP هيكلا تنظيميا جديدا و الذي تم العمل به واعتماده سنة 2009 وهو كتالي:

مساعدون و مستشارون



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث :الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الوطنية لحفر الآبار.

تعتبر الوظيفة المحاسبية والجبائية من أهم الوظائف في المؤسسة ENTP حيث تقوم بها مديرية المحاسبة والمالية DFC حيث تقوم هذه المديرية ب:

- ✓ **التأكد من سلامة استعمال حسابات المؤسسة وتطبيقها بشكل صحيح،**
- ✓ المراقبة والتسيير الدقيق للتدفقات المالية و تسجيلها وفقا لمعايير المحاسبية والالتزامات الضريبية،
- ✓ التأكد من دقة الوثائق المحاسبية والمالية وتقديمها وفقا للمدة القانونية،

الفرع الأولى : الإطار التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في المؤسسة ENTP

يشتغل بمديرية المحاسبية والمالية DFC في المؤسسة ENTP حوالي 80 اطار مالي ومحاسبي وجبائي ومرجعيين من اجمالي تعدد المؤسسة ENTP يتوزعون عبر مصالح المؤسسة كما يلي :

- ✓ مصلحة المحاسبية العامة
- ✓ مصلحة التحليلية
- ✓ مصلحة الجبائية
- ✓ مصلحة الخزينة
- ✓ مصلحة الفوترة و التحصيل

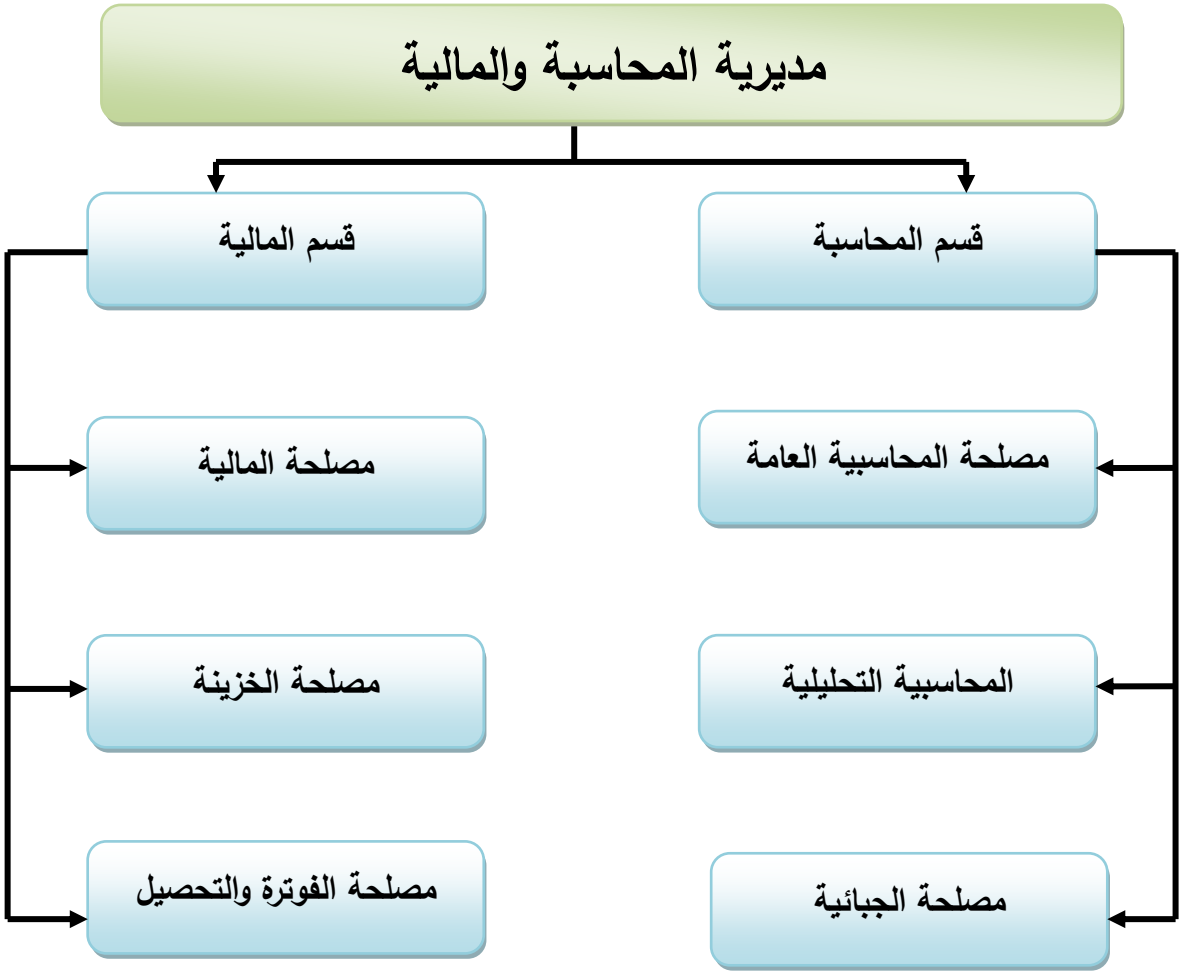
ويشرف على هذه المديرية مدير المحاسبة والمالية وهو مكلف بالتسيير المحاسبي و المالي ومراقبة الوظيعية المالية الشهرية و الثلاثية والسداسية والسنوية للفرع ، ولتحقيق ذلك يقوم بمايلي :

- ✓ التنسيق بين مختلف مصالح المحاسبة والمالية على مستوى ENTP
- ✓ ألسهر على وضع وتطبيق الإجراءات الخاصة بالمالية والمحاسبة
- ✓ المحافظة على الذمة المالية للمؤسسة
- ✓ مرا قبة كل الوثائق المحاسبية المستلمة من طرف المؤسسة ENTP
- ✓ تحويل كل العمليات الحسابية إلى مديرية المحاسبة والمالية DFC في اوخر كل شهر
- ✓ تقديم تقارير شهرية فيما يخص الوضعية المالية والمحاسبية والجبائية للفرع
- ✓ السهر على تجسيد مختلف التقاربات المحاسبية والمالية والجبائية للفرع.

كما هو ظاهر من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة، لا تتوفر على مصلحة أو قسم خاص بالمراجعة المحاسبية و الجبائية ،إلا انها تعتمد على مراجع داخلي دائم للقيام بمراجعة مختلف الإجراءات والعمليات على مستوى المؤسسة حيث يقوم هذا المراجع بمراجعة الإجراءات المحاسبية والجبائية ضمن مراجعته للقوائم المالية والمحاسبية

و فيما يلي الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار الذي يتكون كما يلي:

الشكل رقم :(09) الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية في المؤسسة الوطنية لحفر الآبار.



المصدر :من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

الفرع الثاني : دور الوظيفة المحاسبية و الجبائية في مؤسسةENTP

تلعب الوظيفة المحاسبية والجبائية في المؤسسة الوطنية لحفر الآبار دورا أساسيا نظرا ل:

- المرونة العالية التي يتميزها الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية؛
- التقسيم الجيد للأعمال على مختلف المصالح وفق متطلبات وإحتياجات المؤسسة؛

حيث تقوم بتلبية الاحتياجات وما يمكن أن تستجيب له في حدود متطلبات القائمين من جهة، والمتعاملين مع هذه المؤسسة من جهة أخرى للأغراض التالية:

- تسجيل وتقييد جميع تكاليف المؤسسة حيث تسمح تقنيات عملها بتحديد ومراقبة تكاليف المؤسسة ولاسيما نتيجتها دون مصلحة الضرائب؛

- توفير المعلومات لمختلف المتعاملين مع المؤسسة بما يسمح بإمكانية تحليل وتبيان الوضعية المالية للمؤسسة؛
- التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة ENTP مع وتزويدهم بمختلف المعلومات اللازمة بما يسمح بإمكانية قياس تطورات الوضع الاقتصادي
- السهر على تطبيق مبادئ المخطط المحاسبي من خلال التحكم وضبط الأحداث الإقتصادية وترتيب المعلومات؛
- التطبيق المالي للمخطط السنوي للمالية (الميزانية ،جدول حسابات النتائج .....)
- إعداد مختلف التصريحات الجبائية للمؤسسة.

الفرع الثالث :الممارسات المحاسبية وأنظمة معالجة المعلومات في مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات· الآبار.

يستخدم المؤسسة الوطنية لحفر الآبار**ENTP** برنامج معلوماتي محاسبي أثناء تسجيل مختلف الأحداث المحاسبية الممكنة يعرف البرنامج بإسم (**Big Finance**) (تصميم خارج المؤسسة) موزع على جميع مديريات المالية والمحاسبة معد وافق النظام المحاسبي المالي ، (**SCF**) ويتلائم مع المراسيم التنظيمية والتشريع المحاسبي خاصة تللك المنصوص عليها بالمرسوم التنفيذي 09_110 المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 08 افريل 2009.

وقد اثبت البرنامج المعلوماتي المحاسبي (**Big Finance**) فعاليته با المؤسسة من خلال تسجيل العمليات المحاسبية مما يسمح بربح الوقت واجتناب التعطل والكشف عن الأخطاء من جهة أخرى، حيث يسمح البرنامج المحاسبي بإعداد كل الوثائق المحاسبية الضرورية (اليوميات المساعدة، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة...إلخ).

كما يسمح البرنامج بإعداد التصريحات الجبائية وكذا شبه جبائية (تصريحات الضمان الاجتماعي وغيرها) كما يسمح البرنامج المحاسبي (**Big Finance**) بإعداد كشوفات المرتبات و الأجور

بالإضافة إلى ذلك يتوفر مجمع المؤسسة على شبكة إتصال داخلي(**Outlook**) قوية بين فروع المديريات تجعل الإرتباط بين إطارات ومسؤولي فروع الإدارة المالية والمحاسبة سريعا لتفادي التأخر في إرسال التقارير اليومية والشهرية .

المبحث الثاني : الممارسات الجبائية في شركة ENTP

سيتم في هذا في المبحث من الدراسة عرض مختلف أنواع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة مجال الدراسة كذلك بيان عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول : مختلف أنواع الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة

تبعا لنظام الخضوع الذي تخضع له المؤسسة إلا وهو النظام الحقيقي باعتبار المؤسسة شركة ذات أسهم تتمتع بالشخصية المعنوية وتشكل أحدى أهم الجمعيات في الخدمات البترولية فأن هناك مجموعة مختلفة من الضرائب والرسوم الواجبة الدفع إلى مصالح الضرائب وتتمثل فيما يلي :

*** مختلف الضرائب والرسوم الواجبة الدفع :**

تخضع مؤسسة (**ENTP**)إلى الضرائب والرسوم شهرية وأخرى سنوية المتمثل في الرسم على النشاط المهني – الرسم على القيمة المضافة – الضرائب على الدخل الإجمالي ...الخ .

وتتمثل أهم الضرائب التي تدفع على مستوى المدرية العامة للمؤسسة الى مصالح الضرائب بما يلي :

أولا : الرسم على النشاط المهني (TAP)

أن الرسم على النشاط المهني الواجب الدفع شهريا يساوي المعدل قدره 2 % من رقم الأعمال المصرح بيه ، والذي حققته المؤسسة أوإي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر أقامتها

وانطلاقا من ذلك تقوم مؤسسة ENTPبإحصاء جميع العمليات المتقدمة من مختلف فروعها خلال شهر كامل ثم تقوم بحساب قيمة الرسم على النشاط المهني من رقم الإعمال المحقق الإجمالي الشهري ، ويدفع الرسم لذي مصلحة الضرائب التابعة له قبل 20 من الشهر الموالي ويتم التصريح به في وثيقة (سلسلة G50A) . وفي حالة التأخر يتم دفع غرامة تقدر بنصف المبلغ المستحق عليه

ومن خلال بحثنا نلاحظ بلدية حاسي مسعود تمثل الحصة الأكبر من رقم الأعمال المصرح من طرف الشركة بنسبة تفوق 75 % مقارنة مع البلديات الأخرى والذي راجع طبعا الى وجود معظم وحدات النشاط في المنطقة الصناعية بحاسي مسعود .

ثانيا :الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أن الرسم على القيمة المضافة يعتبر رسم غير مباشر يتم دفعه شهريا لمدرية كبريات المؤسسات (**DGE**) بالجزائر العاصمة المؤهلة لتحصيل هدا الرسم قبل 20 من الشهر الموالي ويتم التصريح بها في وثيقة (**G50**) يوضح من خلالها رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق مع أظهار الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع لمختلف المشتريات والرسم الواجب دفعه ويتم تطبيق الرسم وفق معدلين المنخفض (7 %) والعادي (17%) حسب الحالة .

تجدر الإشارة إلى أن الشركة ونظرا لاستفادتها من الإعفاء الضريبي فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتعاملات مع المؤسسات البترولية في أن كل الفواتير البيع التي تكون فيها السلع والمنتجات والخدمات المفوترة تنتمي إلى هذه التعاملات يجب أن تبرر بشهادة الرسم على القيمة المضافة مستخرجة من طرف مصلحة إدارة الضرائب .

ولهذا الغرض فإن كل الفواتير التي تستفيد من الإعفاء تبرر بشهادة إعفاء من الرسم على القيمة المضافة تقوم مصلحة الجباية بمتابعات دائمة ومنتظمة للعملاء من اجل إعدادها ، ونفس الشيء بالنسبة لعمليات الشراء بأحظار الموردون وأعداد فاتورة خارج الرسم إذاكانت تخص تعاملات تخص الإعفاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة ، حيث تقوم مصلحة الجباية من التأكد أذا كانت البضائع والمنتجات معفاة من أجل أعداد شهادة إعفاء من الضريبة والتي تكون في 4 نماذج (نموذجين للمتعامل ونموذج تحتفظ به المؤسسة ، ونموذج يبق في دفتر الشهادات الذي يرسل إلى مصلحة إدارة الضرائب كي يتم استبداله)

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي : (IRG/ SALAIRE)

أن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة شهرية تقطع من الأجور والتعويضات والمكافئات التي يتحصل عليها المستخدمون أي أنها ضريبة تقع على عاتق الإجراء والمؤسسة مكلفة بجمعها ، حيث يتم دفعها شهريا لمديرية الكبريات المؤسسات (**DGE**)بالجزائر العاصمة كونها المؤهلة لتحصيل هذه الضريبة قبل الـ 20 من الشهر الموالي ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلة G50) .

رابعا : الضريبة على إرباح الشركات (IBS)

أن الضريبة على أرباح الشركات تفرض على أرباح المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة حيث تقوم المدرية العامة للمؤسسة لنهاية السنة المالية بتجميع حسابات وحداتها وبعد استخراج النتيجة المحاسبية الصافية بدفع تصريح خاص بالضريبة على إرباح الشركات إلى مصالح إدارة الضرائب

تقوم مؤسسة (**ENTP**) الخاضعة لهذه الضريبة بدفع عدة أقساط لهذه السنة حيث تعتبر هذه الإقساط كتسبيقات حيث تقوم بتسديدها تلقائيا دون سابق إنذار ، حيث يتم دفعها لمديرية كبريات المؤسسات

(**DGE**) بالجزائر العاصمة كونها مؤهلة لتحصيل هذه التسبيقات كما أن المؤسسة تدفع (**3**) التسبيقات في السنة والنسبة المقدرة في كل ثلاث أشهر هي 30% حيث تدفع الجزء الأول قبل 20 مارس والثانية قبل 20 جوان والثالثة قبل 20 نوفمبر وفي الأخير يبق رصيد التصفية حتى 15 أفريل من السنة الموالية

خامسا:الرسم العقاري–(TF)

إن الرسم العقاري هو رسم يفرض على المداخيل العقارية ،أي المداخيل الآتية من تأجيل العقارات أو جزء منها أو تأجيل كل محل صناعي أو تجاري غير مجهز بعتاده ويتكون الأساس الضريبي المعتمد من القيمة التجارية المحددة إسنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم .

إن المؤسسة (ENTP) خاضعة للرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية طبقا للمادة 248 وما تلاها من مواد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتقوم المؤسسة بدفعها عند تحصيلها على وثيقة تسمى بإشعار بالدفع ،حيث تقوم مصلحة الجباية بالمؤسسة بالتحقيق من مطابقة المعلومات الموضحة بإشعار بالدفع ،وتسديد هذا الرسم يكون وفق ما نص عليه القانون أي في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشوف .

سادسا:رسوم التكوين والتمهين (TPA)

تتمثل رسوم التكوين والتمهين(TPA) في رسمين شبه ضريبين مفروضين على المؤسسات التي لا تقوم بجهد لتقديم تكوين لفائدة عمالها أو لفائدة المتمهنين في إطار التكوين عن الطريق التمهين ،الرسمين المؤسسين للتكوين والتمهين(TPA)والمقدرين بـ:2% أي 1% من الأجر السنوي لعماليات التكوين المهني المتواصل و 1% من الأجر السنوي لعماليات التكوين عن طريق التمهين ،حيث تخضع مؤسسة (**ENTP**)لهذه الضريبة وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 149/98 المحدد لشروط وكيفيات تطبيق المادتين 55و56 من القانون رقم 02/97 حيث تستفيد المؤسسة من خلال بذلها جهدا تكويننا من إعفاء كلي او جزئي من الرسمين ويقصد بالجهد التكويني قيام المؤسسة باستقبالمتربص مراكز ومعاهد التكوين لتلقي تكوين بها ،وتقوم المؤسسة بدفع ضريبة التكوين المهني والمتهين في كل سداسي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE) بالجزائر العاصمة كونها المؤهلة لتحصيل هذا الضريبة لتمويل الصندوق الوطني لتطوير التمهين والتكوين لكي يعيد استثمارها في تدريب وتحسين مستوى العمال حسبالمؤسسات الاقتصادية وذلك بعد قيام بإدارة الموارد البشرية بالمؤسسة بأعداد الوعاء الضريبي لها ويتم التصريح بها في وثيقة (سلسلةG50) . ويتم عملية تبرير الجهد المبذول على مستوى مدرية التكوين والتعليم المهنيين لولاية ورقلة التي تقوم بمنح المؤسسة شهادة أثبات الجهد المبذول لتقدمها لمصالح الضرائب .

الإعفاءات والتخفيضات وطرق التقييم المطبق .

إضافة الى الضرائب الرسوم التي تخضع لها مؤسسة (**ENTP**) فأن الخصائص الجبائية تتحدد بالاعفاءاتوالتخفيضات التي يستفيد منها، إضافة تقييم الطرق المستعملة التي تسمح بها أدارة الضرائب والتي تتمثل فيما يلي :

- تتبع المؤسسة النظام الحقيقي وهي رلاتستفيد من أي إعفاء ضريبي إلا فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتعاملات المؤسسات البترولية .

غياب رسم حق الطابع (DT) في العمليات الجبائية للمؤسسة كونها لا تتعامل بالنقديات.

- النسبة المنخفضة بالنسبة للإرباح المعاد استثمارها هي (12%) أما بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى فهي تستفيد من التخفيضات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.
- تستعمل المؤسسة في تقييم مخزناتها طريقة التكلفة الوسطية المرجحة ، وهي الطريقة التي تسمح بها أدارة الضرائب لهذه المؤسسة ؛
- أما بالنسبة لحساب الاهتلاكات فهي تستعمل طريقة الاهتلاك الخطي في النظام المحاسبي المالي
- تقوم مصلحة الجباية للمؤسسة بأعداد التصريحات الشهرية والسنوية ، وتقوم بتسديد الضرائب بشكل دقيق من جهة مع خصائص المحاسبية والجائية للمؤسسة مع التشريعات الجبائية من جهة أخرى .

المطلب الثاني : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي

سوف يتم حساب النتيجة المحاسبية لسنة 2013 لمؤسسة مجال الدراسة ذلك إن سنة 2012 تم تحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة على ضوء النتيجة المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة والتي تم

بناء عليها ثم التصريح بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، وعليه سوف نستعرض حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية 2013 ذلك مايلي :

- ❖ حساب النتيجة المحاسبية للمؤسسة لسنة 2013

ونحصل عليها انطلاقا من خلال ميزانية المؤسسة أو جدول حسابات النتائج للمؤسسة كما هو موضح في الجدول : النتيجة المحاسبية للسنة المالية 2013 = **280662371132دج**

جدول رقم (06): جدول حسابات النتائج المختصر لسنة 2013 لمؤسسة (ENTP) وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) خلال الدورة المالية المقفلة (2013) الوحدة .دج.

البـيان	2013
1 – انتاج السنة المالية	37751601241
2 – أستهلاك السنة المالية	30918736494
3 – القيمة المضافة للاستهلاك	6832864747
4 – الفائض الاجمالي عن الاستغلال	5069092214
5 – نتيجة العملياتية	4088865456
6 – نتيجة المالية	427930
7 – نتيجة العادية قبل الضرئب	4088437526
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	776803130
الضرائب المؤجلة	17938044
8 – النتيجة الصافية للانشطة العادية	3293696351
9 – النتيجة غير العادية	0.00
10– النتيجة الصافية للسنة العادية	280662371132

المصدر : من أعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة .

جدول حسابات النتائج المعد جبائيا لسنة 2013.

يعبر جدول حسابات النتائج المعد لصالح مدرية الضرائب عن نفس المضمون لجدول حسابات النتائج المعد محاسبيا ، إلاإن الجدول الذي يحسب النتيجة الجبائية يفصل عن التكاليف بدقة ويوضح أيضا التعديلات الجبائية اللازمة (الأعباء الغير قابلة للخصم و الأعباء القابلة للرسم).

وبعد الحصول على النتيجة الإجمالية تأتي مرحلة المعالجة الجبائية وهذه المرحلة تهتم بأجراء التعديلات اللازمة بغية الحصول على النتيجة الجبائية :

❖ **تحديد النتيجة الجبائية :**

يتم حساب النتيجةالجبائيةانطلاقا من العلاقة التالية :

النتيجة الجبائية (الربح الجبائي) = النتيجة المحاسبية (الربح المحاسبي) +

(الاستردادات – التخفيضات) .

ويمكن توضيح تحديد النتيجة الجبائية من خلال الجدول الموالي :

جدول رقم (07): تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة ENTP للدورة المالية المقفلة(2013)

الوحدة .دج .

البيان		2013
1 - النتيجة الصافية للسنة المالية		
ربح		3293696351
خسارة		
2 - الاستردادات		
أعباء العقرات غير مخصصة مباشرة للاستغلال		
حصص الهدايا الاشهارية الغير قابلة للحسم		
الضرائب والرسوم الغير قابلة للحسم		83339636
الاهتلاكات الغير قابلة للحسم		
الضرائب على أرباح الشركا	**الضرائب الواجب دفعها على النتائج**	776803130
	الضرائب المؤجلة	17938044
الغرامات والعقوبات الغير قابلة للحسم		11071121
مجموع الاستردادات		889151931
3 - التخفيضات		
فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها		
حواصل وفوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهموالأوراق المماثلة		
خصومات أخرى		

مجموع التخفيضات		
4 - العجز السابق القابل للخصم		
مجموع العجز القابل للخصم		
النتيجة الجبائية (1+2-3-4)	ربح	4182848283
	خسارة	

المصدر : من أعداد الباحث بناء تقارير المؤسسة

وبعد تحديد النتيجة الجبائية يمكن ألان تحديد النتيجة الصافية وحساب الضريبة على الإرباح الشركات (IBS) والمقدرة بنسبة 19 % لان المؤسسة استفادت من معدل منخفض بعدما أصبح نشاطها الإنتاجي أكثر من ألخدماتي ، وتحسب كالأتي :

الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لسنة 2013=418848283 × 19% = 79581173دج .

المبحث الثالث: أثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية والجبائيةللمؤسسة

سيتم في هذا المبحث من الدراسة تبيان اثر النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية والجبائية للمؤسسة مجال الدراسة من خلال التطرق الى اثر النظام المحاسبي المالي على بعض عناصر الأصول كذلك بيان محاور الأساسية للممارسات الجبائية في مؤسسة (ENTP) وأخيرا إيضاح أثر عملية الانتقال الى النظام المحاسبي المالي على النتيجة المحاسبية والمالية لمؤسسة (ENTP) خاصتا في مايتعلق بالضريبة المؤجلة .

المطلب الأول : أثر النظام المحاسبي المالي على بعض عناصر الأصول

هناك تغيير في كيفية عرض عناصر الأصول حيث أصبحت تعرض الأصولإلى مجموعتين هما أصول ثابتة وأصول متغيرة بينما كانت تعرض في السابق على مجموعات الاستثمارات ، المخزونان ، الحقوق بحيث أصبحت عناصر الميزانية تعرض على أساس علاقتها مع دورة الاستغلال والهدف من هذا الغرض يسهل كثيرا عملية التحليل المالي للمؤسسة .

❖ **أصول غير جارية وفق نظام (SCF) وما يقابلها في (PCN):**

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فأن الأصول الغير جارية تتكون من الاستثمارات المعنوية والاستثمارات المادية ، الأصول المالية ، المساهمات ، بالنسبة لتقييم أي عنصر من عناصر الأصول في الحالة التطبيق الأول مرة نستعمل التقييم البعد أي التقييم في نهاية الدورة وذلك من خلال طريقة التكلفة التاريخية ، والتي على أساسها احتسبت المؤسسة في نهاية الدورة القيمة الصافية للاستثمار المادي والتي تساوي قيمة الاستثمار ناقص مجموعة اهتلاكات وقيم نقصان القيمة للسنوات السابقة .

جدول رقم (08) : العناصر المكونة للاصول غير الجارية لمؤسسة ENTP وفق نظام (SCF) خلال الدورة المالي 2013

	N	N	N
الأصول المالية	*الخام*	*اهتلاكات-أرصدة*	*الإجمالي*
الأصول المثبتة (غير الجارية)			
فارق الشراء (goodwill)	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المعنوية	1.564.259,06	1.251.407,31	312.851,75
التثبيتات العينية	82.122.800.262,27	49.755.441.838,07	32.367.358.424,20
الأراضي	96.729.734,76	42.553.504,97	54.176.229,79
البناءات	10.342.752.571,02	5.636.465.160,56	4.706.287.410,46
التثبيتات العينية الأخرى	71.683.317.956,49	44.076.423.172,54	27.606.894.783,95
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	1.131.014.151,61	0,00	1.131.014.151,61
الثبيتات المالية	610.062.081,29	58.638.219,40	551.423.861,89
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	381.194.379,40	44.195.794,40	336.998.585,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	49.022.425,00	14.022.425,00	35.000.000,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	179.845.276,89	420.000,00	179.425.276,89
الضرائب المؤجلة على الأصول	0,00	0,00	0,00
حسابات الإرتباط	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	83.865.440.754,23	49.815.331.464,78	34.050.109.289,45

الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	9.385.776.526,42	689.749.160,00	8.696.027.366,42
الحسابات الدائنة – الإستخدامات المماثلة	12.660.296.442,89	1.798.924.887,56	10.861.371.555,33
الزبائن	11.312.317.474,39	1.780.363.138,94	9.531.954.335,45
المدينون الأخرون	650.557.044,04	18.561.748,62	631.995.295,42
الضرائب	483.569.909,06	0,00	483.569.909,06
الأصول الأخرى الجارية	213.852.015,40	0,00	213.852.015,40
الموجودات و ما يماثلها	10.107.685.091,85	203 525 000,00	9 904 160 091,85
توظيفات و أصول مالية جارية	6.000.000.000,00	0,00	6.000.000.000,00
أموال الخزينة	4.107.685.091,85	203 525.000,00	3 904 160 091,85
مجموع الأصول الجارية	32.153.758.061,16	2.692.199.047,56	29.461.559.013,60
المجموع العام للأصول	116.019.198.815,39	52.507.530.512,34	63.511.668.303,05

بالنسبة للاستثمارات المادية نلاحظ إن هناك نقاط اختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظريتها للمخطط الوطني المحاسبي الوطني (PCN) تتمثل فيما يلي :

- في تصنيف الاستثمارات المادية حسب المخطط الوطني المحاسبي الوطني

(PCN) كانت تفصل الاستثمارات ذات الهدف الاجتماعي (ح/ 25) عن تلك ذات الهدف الإنتاجي (ح/ 24) أما في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) فنجد تصنيف أخر حسب طبيعة الاستثمار المالي أو مادي .

بالنسبة للاستثمارات المالية نجدها تتمثل أمانات وكفالات مدفوعة والتي تعتبر كحقوق مماثلة لديون المؤسسة على الغير ولا تحسب في المدى القريب والمتمثلة في الكفلات المدفوعة لإدارة الجمارك في أطار السماح المؤقت .

نلاحظ ان هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مقارنة بنظريتها بالمخطط الوطني المحاسبي المالي الوطني(PCN) بالنسبة للاستثمارات المالية ، حيث كانت في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تعتبر داخل مجموعة الحقوق في الحساب حقوق الاستثمار(ح /42) بينما في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) نجد أن الاستثمارات المالية المالية تصنف

إلىأصول ثابتة (غير جارية) وتدخل في المجموعة الثانية وأصول مالية متداولة (جارية) تدخل داخل مجموعة الخامسة ، وبالتالي فأنه يوجد اختلاف في تصنيف الاستثمارات المالية .

- نقص القيمة تجدر الإشارة الى ان المؤسسة لم تقم باستخدامأسلوب أعادة تقييم أصولها وتعديل قيم تلك الاستثمارات لعدم شعورها بوجود خسارة الانخفاض ، حيث أعتمدت طريقة التكلفة التاريخية ، على أساسها احتسبت المؤسسة في نهاية الدورة القيمة الصافية للاستثمارات ، أما بالنسبة لنمط الاهتلاك المطبق للمؤسسة فهو في الغالب الاهتلاك الخطي الثابت لمعظم أصولها معداالتثبيتات التي تخضع للاهتلاك المتناقص في ضل المخطط المحاسبي الوطني أما في النظام المحاسبي المالي فهي تستعمل الاهتلاك الخطي الثابت فقط .

المخزونان :

تتكون المخزونات بالشكل الأساسي في المخزونات البضاعة مواد ولوازم وغيرها من المنتجات وتتضمن قيمة المخزونات التي تم شراؤها في المؤسسة جميع المصاريف التي تحملتها من اجل إيجاد المخزونات والحالة التي هي عليها تتضمن تكلفة الشراء كل من سعر الشراء وكافة التكاليف الإضافية تجدر الإشارة انه يتم تحويل التكاليف بالعملات الأجنبية حسب وثيقة الجمارك وبالنسبة للمشتريات الأجنبية .

بالنسبة الى عنصر المخزونات نلاحظ انه يوجد فقط إعادة ترتيب تصنيف الحسابات في المخطط المحابي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد حيث إن مجموع المخزنات لم يتغير في كلا النظامين حيث ان ترتيب عناصر المخزونات ليس له تأثير على مجموعها °وإنما له اثر على المجاميع المكونة لها

جدول رقم (09) : العناصر المكونة لمخزون مؤسسة ENTP وفق النظام (SCF) وما يقابلها في(PCN) خلال الدورة المالية (2009)

الوحدة .دج.

العناصر المقابلة حسب PCN					العناصر المكونة لمخزونات المؤسسة حسب SCF				
ر.ح	اسم الحساب	ق.م. أ	إ م	ق. م.ص	ر.ح	اسم الحساب	ق.م.ل	إ م	ق.م.ص
30	بضائع				30	مخزونات بضائع			
31	مواد أولية ولوازم	942.599.080		942.599.080	31	مواد أولية ولوازم	942.599.080		94.259.908
34	منتجات قيد الانتاج	1.375.600.785		1.375.600.785	32	تموينات أخرى			
33	منتجات نصف مصنعة				33	سلع قيد الانتاج	1.375.600.785		1.375.600.785
35	منتجات تامة				35	مخزونات المنتجات			
36	فضلات ومهملات								
37	مخزونات لدى الغير				37	مخزونات لدى الغير			
		23.118.199.866		23.118.199.866		مجموع المخزونات	2.318.199.866		2.318.199.866

تقييم المخزونات :

تستخدم المؤسسة مجال الدراسة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) في عملية تقييمها لمخزونان طريقة الجرد الدائم ، وذلك باستعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لتقييم مخرجات المخزونات ، بالرغم من أن النظام المحاسبي الجديد (SCF) سمح باستعمال طريقة الوارد أولا الخارج أولا كذلك ، ولم يسمح باستعمال الوارد أخيرا الخارج أولا ، بينما نجد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سمح باستعمال الطرق الثلاثة عند الجرد المحاسبي الدائم للمحزونات، بإضافة الى ذلك نجد أن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) يستبعد مخزون الخدمات الموجود في النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ويشترط نقل الملكية القانونية من المورد الى الزبون لكي يعتبر العنصر من المخزونات ، أما في النظام المحاسبي الجديد (SCF) لايشترط نقل الملكية القانونية وإنما يكفي ان يكون للمؤسسة السيطرة عليا المنافع والإخطار المتعلقة بهذا العنصر لكي يعتبره كمخزون .

كذلك نجد ان النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) يفرق بين الموادالأولية التي تعتبر عنصر أساسي لمكونات المنتج او باقي العناصر الأخرى التي تعتبركعناصر مساعدة ولا تدخل كمكونات

أساسية للمنتج .

كما نجد ان النظام المحاسبي الجديد(SCF) يحدد ويقيد نوعية الأعباء التي تحمل في تكلفة المخزون مقارنتا بالمخطط المحاسبي الوطني (PCM- ال\ي يستبعد من تكلفة المخزون كل الأعباء التي تساهم مباشرتا في إيجادالمخزون في المكان والحالة التي عليها مثل الأعباء الناتجة عن نقص النشاط .

المطلب الثاني : تحرير جدول حسابات النتائج لمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام (SCF) والمخطط (PCN) .

قبل التطرق الى جدول حسابات النتائج لمؤسسة المعد وفق النظام المحاسبي الجديد (SCF) مقارنتا بنظرية المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لسنة 1975 لابد ان نشير أولا إلى جدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي الجديد(SCF) نلاحظ احتوائه على مجموعة من العناصر التي لم تكن تحتسب في نظرية المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إي هناك تغيير في كيفية عرض عناصرجدول حسابات النتائج ، حيث أصبحت وفق النظام المحاسبي الجديد (scf) تعرض اما حسب الطبيعة والتي تسمح بتحديد النتائج الوسطية . أو بترك الحرية للمؤسسة بأعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظائف ، الا أن المشرع الجزائري يعطي الأولوية لعملية التصنيف حسب الطبيعة ويتبين ذلك من خلال إجباره لتصنيف الأعباء حسب الطبيعة ، والهدف من هذا الغرض يسهل كثيرا عملية التحليل المالي للمؤسسة .

وبالإضافة الى ذلك تتمثل أهم المفروقات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد(scf) مقارنة بنظريتها بالمخطط المحاسبي الوطني (pcn) في :

- التخلي الجزئي عن مبدأ الحيطة والحذر حيث نجده باحتسابالإرباح المحتملة التي تتمثل في فوائض القيمة الناتج عن أعادة تقييم للاستثمارات (ح/ 78) ، وهذا يعتبر منافيا لمبدأ الحيطة و الحذر الذي ينص على احتساب الخسائر المحتملة وعدم احتساب النواتج المحتملة ،

- احتواء جدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي الجديد (SCF) على مجموع عناصر التي لم تكن موجودة بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) مثل التكاليف الواجد توزيعها وبعض التكاليف الخاصة بالمصاريف الإعدادية التي لم تتوفر فيها الشروط لإدراجها في تكلفة الاستثمار المعني

ويمكن استعراض عناصر مكون حسابات النتائج للمؤسسة مجال الدراسة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد(SCF) وما يقابلها (PCN) كمايلي :

جدول رقم (10) : العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج لمؤسسة (ENTP) وفق النظام (SCF) وما يقابلها في (PCN) خلال الدورة المالية (2009)

الوحدة .دج.

العناصر القابلة لها حسب (PCN)			عناصر جدول حسابات النتائج لمؤسسة حسب (SCF)		
رح	البيان	2009	رح	البيان	
70	مبيعات بضاعة		70	رقم الاعمال	8.128.494.028
71	انتاج مباع				
73	انتاج المؤسسة لنفسها				
74	أداء خدمات	8.128.494.028			
72	انتاج مخزن	13.756.00.785	72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	1.375.600.785
				1-انتاج السنة المالية	9.504.094.814
60	بضاعة مستهلكة		60	مشتريات المستهلكة	714.570.635
61	مواد ولوازم مستهلكة	714.570.635			
621	أنجازات		61	الاستهلاكات الاخرى	23.211.230
624	وثائق				
625	مصاريف الاشغال				
62	خدمات	23.211.230			
620	مصاريف النقل	133.068.550			

621	أنجازات	3.750.317.747	62	الخدمات الخارجية	5.470.840.735
625	مكافأت للغير	125.697.659			
626	أشهار	1.860.932			
627	أنتقالاتوأستقبالات	197.992.342			
628	بريد الهاتف	22.854.410			
622	مصاريف الصيانة والاصلاح	90.777.266			
660	مصاريف التأمين	1.985.404			
66	مصاريف متنوعة	611.535.983			
62	خدمات	534.750.442			
				2-أستهلاك السنة المالية	6.208.622.618
				3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2)	3.295.472.195
63	مصريف المستخدمين	902.655.740	63	مصاريف المستخدمين	902.655.740
64	ضرائب ورسوم	223.127.039	64	ضرائب ورسوم والمدفوعات المشابهة	223.127.039
				4-الفائض الاجمالي عند الاستغلال	2169.689.415

79	ايرادات خارج الاستغلال	18.137.328	75	المنتجات العملياتية الاخرى	18.884.332
792	نواتج الاستثمارات المتنازل عنها				
796	استرجاع التكاليف دورات سابقة	747.004			
66	مصاريف متنوعة		63	الاعباء العملياتية الاخرى	6.368.105
694	ديون معدومة				
698	أعباء أستثنائية				
69	تكاليف خارج الاستغلال	6368105			
68	مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات	924.011.519	68	مخصصات الاهتلاكاتوالمؤونات	924.011.519
699	مخصصات أستثنائية				
				5-النتيجة العملياتية	1.258.194.122
76	أيرادات مالية		76	المنتوجات المالية	207.440
770	نواتج مالية	207.440			
653	فوائد بنكية		66	الاعباء المالية	1.475.346
65	مصاريف مالية	1.475.346			
66	مصاريف متنوعة				
698	أعباءأستثنائية				
				6-النتيجة المالية	1.267.923
				7-النتيجة العادية قبل الضريبة	1.256.926.189
889	ضرائب على أرباح الشركات	382.728.449	77	العناصر الغير عادية	
			67	العناصر الغير عادية	
الجمعيات الكلية لجدول حسابات النتائج للمؤسسة حسب (PSN)					
81	القيمة المضافة	3.128.494.028		8-النتيجة الغيرالعادية	
83	نتيجة الاستغلال	1.245.523.449			
84	نتيجة خارج الاستغلال	19120648	69	الضرائب الواجب	382.728.449

				دفعها عند النتائج الغير عادية	
889	الضرائب على أرباح الشركات	38.2728.449		الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	
88	النتيجة الصافية	874.197.749	9-النتيجة الصافية للسنة المالية		874.197.749

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث : المفروقات الناتجة عن انتقال من نظام (SCF) الى المخطط (PCN) .

حسب القواعد تحديد الضرائب المؤجلة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي قامت المؤسسة (ENTP) بتحديد العمليات المحاسبية التي سينتج عنها ضريبة مؤجلة والتي سيكون لها أثر في الميزانية وحساب النتيجة من أجل عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة في الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة .

❖ **المفروقات المؤقت للأعباء في النتيجة الجبائية :**

كل المفروقات بين التسجيل المحاسبي للعبء وبين الأخذ بعين الاعتبار لحساب النتيجة الجبائية لنشاط سابق ينتج عنها ضريبة مؤجلة أصل .

ومن أجل تحديد المفروقات المؤقت تقوم المؤسسة بـ :

- تحديد كل الأعباء التي تم استيرادها على النتيجة الجبائية والتي سوف يتم تخفيضها في الدورات القادمة
- حساب مبلغ الضريبة المؤجلة المرتبطة بهذه الأعباء المتعلقة بنشاط الدورة السابقة والذي يساوي مبلغ هذا العبء على أرباح الشركات .

مبلغ هذا الأعباء = 8.847.681 ومنه الضريبة المؤجلة (أصل) = 8.847.681×25 % = 2.211.920

- **التسجيل المحاسبي للضريبة يتم كالتالي :**

ح/133		ضرائب المؤجلة على الاصول	2.211.920	
	ح/692	ضرائب المؤجلة على الرسوم		2.211.920

ويتمثل الاثر على مستوى الميزانية الجبائية حيث تؤدي الى تخفيض النتيجة الجبائية .

❖ الضريبة المؤجلة المرتبطة تغير طرق حساب الاهتلاك :

بالنسبة للاستثمارات التي طرأت عليها التغير في طريقة الاهتلاك المحاسبي من المتناقص الى الخطي ، لاكنها جبائيا تبقى تهتلك حسب الاهتلاك المتناقص ، ماينتج عنه ضريبة مؤجلة خصم من فرق الملاحظة بين طريقتين :

جدول رقم (11) : فرق بين مبلغ الاهتلاك

البـــــيان	31/12/2010
الاهتلاك الحاسبي	456782891
الاهتلاك الجبائي	512766267
فرق مؤقت	-55983376
ضريبة مؤجلة خصم	13995844

المصدر : من أعداد الباحث بناء في تقرير المؤسسة .

- **بالنسبة للميزانية المحاسبية :**

هذ الفرق الملاحظ (55.983.376) يؤدي التخفظ أعباء المخصصات الاهتلاك ، ماينجز عنه زيادة على عن مستوى النتيجة اجبائية .

- **بالنسبة للميزانية الجبائيـــة :**

جبائيا تقوم بأعداد أدماج هذا المبلغ من خلال ضريبة مؤجلة الخصم للسنة الموالية .

- **التسجيل المحاسبي للضريبة يتم كالتالي :**

ح/693		ضرائب مؤجلة على الخصوم	13.995.844	
	ح/134	ضرائب مؤجلة على الخصوم		13.995.844

❖ الضريبة المؤجلة المرتبطة بمؤونة الالتزام بالتقاعد :

في أيطار أعادة المعالجة للمؤونات ينتج عنها فورقات بين الأعباء المسجلة محاسبيا لسنة 2013

- حسب المخطط المحاسبي الوطني وبين مبلغ الناتج بعد عملية الانتقال يؤدى ذلك الى ضريبة مؤجلة ؛
- في 2012/12/31 حساب الضريبة المؤجلة لتغيرات المؤونة المسجلة والتي تنتجه عن تغير طرق تقييم وهو كالتالي :

مبلغ فرق المضروبة في معدل الضريبة على أرباح الشركات ؛

ومنه الضريبة المؤجلة = **96.866.921×%25=24.216.730**

التسجيل المحاسبي للضريبة كالتالي :

ح/133		**ضريبة مؤجلة على الأصول**	**24.216.730**	
	ح/692	**ضريبة مؤجلة على الأصول**		**24.216.730**

❖ **مقارنة النتيجة المحاسبية والجبائية قبل وبعد المعالجة :**

بعدما استعرضنا التغيرات لطرق الاهتلاك والطرق الجديدة المبتناة لمعالجة المؤونات المرتبطة بأعباء المستخدمين وعمليات التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة من خلال جدول حسابات النتائج المحاسبي والجبائي لسنة 2013حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد أصبحت النتيجة المحاسبية والجبائية المتحصل عليها

حسب النظام المحاسبي المالي كالتالي :

- **النتيجة المحاسبية الصافية:874.197.749+55.983.376+26.428.650 = 956.609.775**
- **النتيجة الجبائية : 1.530.913.796 – (24.216.730+2.211.920) = 15.044.895**

جدول رقم (12): الفرق بين النتيجة المحاسبية والجبائية قبل وبعد المعالجة

النتيجة الجبائية		النتيجة المحاسبية	
النظام المحاسبي المالي SCF	**المخطط المحاسبي PCN**	**النظام المحاسبي المالي SCF**	**المخطط المحاسبي الوطني PCN**
1504485146	1530913796	956609775	874197749

المصدر :من أعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة .

- يمكننا ملاحظة انطلاقا من هذه النتائج أن عمليات المعالجة المنجزة حسب قواعد الالنظام المحاسبي المالي كانت لصالح المؤسسة حيث أنها سجلت فرق ايجابي على مستوى النتيجة المحاسبية يقدر ب82412026 .
- حتى على مستوى الجبائي استفادت المؤسسة من انخفاض في النتيجة تقدر ب26428650 .

خلاصة الفصل :

يتضح في هذا لأفصل دراسة حالة لمؤسسة ENTP والذي ناقش بالتحليل بالنسبة لجدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي الجديد نلاحظ أنه بالرغم من انه المشرع الجزائري سمح بتقدي جدول حسابات النتائج أما حسب الطبيعة أو حسب الوظائف إلى انه نجده يعطي الأولوية لعملية التصنيف حسب الطبيعة ويتبين ذلك من خلال إجباره لتصنيف الأعباء حسب الطبيعة ، وهذا مانجده في المؤسسة مجال الدراسة حيث حافظة على الطبيعة على النظرة الكلية في عملية عرض جدول حسابات النتائج .

من خلال العرض السابق يتبين أن هناك اختلاف في طرق تقييم الأصول حيث أصبح بالإمكان إعادة تقييم الاستثمارات في حالة توفر مجموعة من الشروط بينما كان لا يسمح بذالك حسب المخطط المحاسبي الوطني إلا في حالات استثنائية ؛

بالنسبة لجدول حسابات النتائج المعد وفق النظام المحاسبي المالي الجديد يلاحظ انه وبالرغم ان المشرع الجزائري سمح بتقديم جدول حسابات النتائج اما حسب الطبيعة او حسب الوظائف الا ان نجده يعطي الاولوية لعملية التصنيف حسب الطبيعة ويتبين ذلك من خلال اجباره لتصنيف الاعباء حسب الطبيعة وهذا ما نجده في المؤسسة مجال الدراسة حيث حافظت علي النظري الكلية في عملية عرض جدول حسابات النتائج

الخاتمة

خاتمة عامة :

عالج البحث بالدراسة والتحليل اشكالية اثر التحول النظام المحاسبي المالي علي الوظيفة الجبائية للمؤسسة وذلك بالتطبيق علي شركة ENTP وبناء علي الاهداف المواجد في هذا الدراسة . وبالاعتماد علي الفرضيات الموضوعة الاشكالية الدراسة . حيث تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث النظري والتطبيقي.

من خلال دراستنا وتحليلنا للموضوع يتبين أن الجزائر بإقدامها علي تبني فكرة المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فهي تحدو تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي للمحاسبة ويمكن القول أنها تتجه نحو تكييف المخطط المحاسبي الوطني وفق المعايير المحاسبية الدولية . حيث تم إجراء إصلاح محاسبي يعمل علي تطبيق المبادي والقواعد التي تنص عليها المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق مع هذا المعايير والذي يعتمد بشكل كبير عليها من حيث الاطار التصوري المبادئ المحاسبية القواعد المحاسبية للتسجيل والتقييم والقوائم المالية المطلوبة.

لقد قمنا في بحثنا والذي يدور حول الوظيفة الجبائية في المؤسسة في يطار التشريع الجبائي الجزائري وذلك قصد تجنبالمؤسسات الوقوع في عدم التوافق بين الوظيفة الجبائية والتشريع الجبائي وقصد تجنب سقوط هذا المؤسسات في التهرب والغش الضريبي وأيضا استعمال التعسف واستعمال الحق والتصرف الغير العادي في التسيير .وتطرقنا في الفصل الأول للإطار النظري الجباية بحيث درسنا فيه الضرائب والرسوم والفرق بينهما والتسيير الجبائي وذلك بهدف إعطاء لمحة عامة حوله ومفهوم كل عنصر علي حدي وذلك من أجل دقة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته .

من خلال الفصل الأخير حيث تمت دراسة ميدانية للمؤسسة ENTP وهذا للتعرف علي واقع الوظيفة الجبائية بها من خلال تقديمها للمؤسسة وطبيعة العمل الجبائي بها ومدى سيرورة أهم الضرائب بها وذلك من خلال مختلف أنشطتها وعملياتها الجبائية ومدى تطبيق الوظيفةالجبائيةوهذا من خلال دوران المعلومات بين مختلف أنشطتها وعملياتها الجبائيةومدى تطبيق الوظيفةالجبائية وهذا من خلال دوران المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة وارتباطها بمصلحة المالية والمحاسبية ومدى علاقة هذا الأخيرة مع مؤسسة الضرائب .

نتائج اختبار الفرضيات :

أ – بخصوص الفرضية الاول المتعلقة بان هناك علاقه وطيدة وتاثير متبادل بين النظام المحاسبي المالي والجبائيه في المؤسسه فلقد تحقق باعتبار ان هناك علاقة قويه تاريخيه وقانونيه حيث ساهمة قوانين الضرائب في تطور مهنة المحاسبه وهذا ما أدى فيما بعد الى التأثير المتبادل بين القواعد المحاسبيهوالجبائيهبالاضافه الى ان الوظيفهالجبائيه تعتمد على الوظيفهالمحاسبيه في تحديد الوعاء الضريبي لحساب الضريبه .

ب بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بأن يساهم النظام المحاسب المالي في تحسين كفائه وفاعليه القواعد والممارسات المحاسبيهوالجبائيه فلقدد تحقق هو ايضا من خلال التغيرات العديده التي مست طرق تقييم ومعالجة المحاسبه بما يتماشى مع المعايير الدوليه مما يزيد من دقة وشفافيهالمعلومهالمحاسبيه واتجاه مستخدمي المعلومات قبما في ذلك الادارهالجبائيه وتغير بعض القواعد المحاسبيه يؤدي بدوره الى تغير بعض القواعد المحاسبيه يؤدي بدوره الى تغير بعض القواعد الجبائية ايضا مما يؤثر على الوعاء الضريبي ليكون اكثر قربا بالوقع الاقتصادي للمؤسسه .

نتائج الدراسه :

بعدما كانت المحاسبه وسيله لتفكير الافراد بكميه وقيمة المبادلالت التي حدثت بينهما تطورة اليوم واصبحت وظيفه اساسيه للمؤسسسهلايمكن الاستغناء عنها

- نظام المعلومات المحاسبيهالماليه تكون مخرجاته ذات طبيعه ماليه موجهة اغلبها الى الاطراف الخارجية
- تقييم الاداء المحاسبي يقيس حالة التقدم او التخلف في الشركه باعتبار ان الاداء الجيد يعتبرشرطا اساسيا لتأمين الشركة وبقائها في البيئهالتنافسيه حيث تسمح مؤشراته المتوقعه بحكم على درجة الثقه والامان في البيانات والمعلومات المحاسبيهالمقدمه والمعتمد عليها في ظل اهداف وابعاد استراتيجية واضحة .
- لاتقتصر الوظيفة الجبائيه فقط على الاتزاماتالقانونيه من تصريحات جبائية وتحديد الوعاء الضريبي وانما تتعدد الى التسيير الجبائي وهذا خدمه استراتيجية للمؤسسه قصد تحقيق الامن الجبائي ، التحكم في العبئالضريبهفعاليه جبائيه
- تتميز العلاقه بين المحاسبهوالجبايه بأنها علاقه وطيدة ، حيث تأثر المحاسبه في الضرائب عن طريق تحديد مقدار الضرائب ونوعها من ناحيه اخرى فأن الضرائب تأثر على المحاسبه وانظمتها ويمكن ابرازها في العناصر التاليه :
- علاقه قويه تاريخيه وقانونيه ، التأثير المتبادل بين القواعد المحاسبيهوالجبائيه حسب النتيجة .
- تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من شأنه ان يؤدي الى تغيير بعض القواعد المحاسبيه ، وهذا يؤدي بدوره الى التأثير على القواعد الجبائيه ، التي مست بشكل مباشر العناصر تحديد الضريبه على ارباح الشركات اي التأثير يمس انتقال من نتيجهالمحاسبيه الى النتيجهالجائيه .
- اثرا عمليات المعالجهالمنجزه حسب قواعد النظام المحاسبي المالي للقوائم الماليه استفادة المؤسسة في مجال الدراسة من فرق ايجابي على مستوى النتيجةالمحاسبيهبإضافة الى الانخفاض في النتيجةالجبائية لكن عدم توفر شروط ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في السوق الجزائري فأن هذا التحسين في النتيجةالمحاسبيهوالجبائيهلا يجذب ثروه حقيقيه للمؤسسة

توصيات الدراسه :

- بناءا على ماتقدم من النتائج ، اعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من اجل نجاح الاصلاح المحاسبي في الجزائر من اجل الارتقاء بكفاءة الممارسات المحاسبية وتحسين فعالية الممارسات الجبائيه في المؤسسةالاقتصادية على المستوى المطلوب في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد .
- ينبغي العمل على التحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي ومواكبة التغيرا التي قد تطرء في المعايير الدولية
- تشجيع البحث العلمي ومساعدة الباحثين بإعطائهم المعلومات والبيانات المالية المتوفرة عن تطبيقات النظام المالي المحاسبي في الجزائر .

على مستوى المؤسسة :

– توظيف او تكوين مختصين مؤهلين في المجال الجبائي .

– اعطاء اهميه اكبر للوظيفةالجبائيه بان تكونها مصالح خاص هبها في المؤسسة والسعي الى تحسين التحكم في تسييرها الجبائي

. – وفي النهاية ، نجد ان البحث مزال مفتوحا من كل الجوانب المختلفة للموضوع ، لذلك يبقى البحث في مجالاته وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل ان تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي :

– الضرائب المؤجلة وتطبيقاتها في المؤسسة الاقتصادي الجزائرية .

– الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي الجديد .

– جباية المجمعات على ضوء التشريع الجبائي الجزائري .

في الاخير نأمل ان تكون قد وفقنا اختيار الموضوع وانجازه ، والله نسأله التوفيق .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب :

1 -براهيم الاعمش ، اسس المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،1992 .
2 -جمال لعشيشي،محاسبة المؤسسة والجباية ، دار الاوراق الزرقاء ، الجزائر ،2010 .
3 -شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدوليه ، جزء الاول ،مكتبة الشركة الجزائرية بوداودى الجزائر ،2008 .
4 -صافي صالح ، المبادئ الاساسية للمحاسبة العامه PCN ، لطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائرية ،2005
5 -عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية ،مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن2009.
6 -محمد رفيق الطيب مدخل للتسيير ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2002 .
7 -محمد يوصف الحفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار وائل للنشر ،عمان ،2001 .

الاطروحات والمذكرات الجامعية :

الاطروحات :

8 -مداني بن بلغيث اهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر اطروحه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ،2009 غير منشورة .

المذكرات :

9 -حلام عزيل ، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الصناعية ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية كليه العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير سطسف ،2011 .
10 -حوسو محمد محمود ذيب ، التدقيق لاغراض ضريبية ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية غير منشور ، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين ،2009 .

الندوات والملتقيات :

11 -ايت محمود مراد ، ابحري سفيان ، النظام المحاسبي الموحد (LAS l IFRS) في الجزائر"تحديات واهداف " ، ملتقى دولي حول الاطار المفاهمي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدوليه ، جامعة سعد دحلب البليدة 13-15 اكتوبر 2009 .
12 -براق محمد ، قمان عمر ، اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر ، المؤتمر العلمي الدولي حول : الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، جامعة ورقلة ، 2011 .
13 -بن واضح الجيلاني ، تحليل التأثير الجبائي على نتائج وبعض اختبارات المؤسسة ، الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، جامعة المسيلة ، افريل 2010 .

الوثائق والمراسيم :

14 -تعليمة وزاريه رقم 2 مؤرخة في 29 اكتوبر 2009 تتضمن اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي .
15 -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم19 ، الصادرة في 25مارس 2009 ، المتضمنة قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .
16 -القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .
17 -قانون الرسم غلى رقم الأعمال ؛

18 قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة ؛

19 القرار المؤرخ في 26 جويلية لسنة 2008 الذي يحدد سقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

20 القرار المؤرخ في 26 جويلية لسنه 2008 ، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

التقارير :

21 القوائم المالية السنوية (2012-2013) لشركة ENTP .

الملاحق

Certifié QHSE

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS

EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA

BILAN ACTIF

EXERCICE CLOS LE 31/12/2013

ACTIF	Note	2013			2012
		MONTANT BRUT	AMORT.	MONT. NET	Mt. NET
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	01	329 900 302,72	236 521 980,06	93 378 322,66	159 045 531,39
- Logiciel informatique		329 900 302,72	236 521 980,06	93 378 322,66	159 045 531,39
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		83 248 483 779,46	60 383 089 040,77	22 865 394 738,69	20 860 405 818,03
- Terrains	02	86 510 765,86	43 753 930,15	42 756 835,71	31 959 030,89
- Batiments	03	11 457 910 074,71	6 349 772 801,45	5 108 137 273,26	4 415 189 693,95
- Autres immobilisations	04	71 704 062 938,89	53 989 562 309,17	17 714 500 629,72	16 413 257 093,19
IMMOBILISATIONS EN COURS		12 216 200 202,86		12 216 200 202,86	9 521 021 333,59
- Infrastructures	05	12 163 887 119,00		12 163 887 119,00	9 468 708 249,73
- Avances sur immobilisations		52 313 083,86		52 313 083,86	52 313 083,86
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		686 388 421,24	115 908 379,40	570 480 041,84	602 331 747,88
- Titres mis en équivalence - entreprises associées		-	-	-	300 706 000,00
- Autres participations et créances rattachées	06	440 216 804,40	115 488 379,40	324 728 425,00	35 000 000,00
- Autres titres immobilisés		-		-	-
- Prêts et autres actifs financiers non courants	07	246 171 616,84	420 000,00	245 751 616,84	266 625 747,88
TOTAL ACTIF NON COURANT		96 480 972 706,28	60 735 519 400,23	35 745 453 306,05	31 142 804 430,89
ACTIF COURANT					-
STOCKS ET EN COURS	08	10 181 478 758,22	1 495 830 190,41	8 685 648 567,81	8 391 223 245,67
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		26 867 124 339,58	2 131 992 691,45	24 735 131 648,13	11 474 425 291,87
- Clients	09	24 336 163 056,07	2 113 430 942,83	22 222 732 113,24	9 565 382 036,22
- Autres débiteurs	10	1 018 266 921,51	18 561 748,62	999 705 172,89	691 758 528,71
- Impôts	11	1 512 694 362,00		1 512 694 362,00	1 012 325 292,06
- Autres actifs courants		-		-	204 959 434,88
DISPONIBILITES ET ASSIMILES	12	5 505 755 711,64	203 525 000,00	5 302 230 711,64	11 483 879 525,37
- Placements et autres actifs financiers courants		4 000 000 000,00		4 000 000 000,00	6 000 000 000,00
- Trésorerie		1 505 755 711,64	203 525 000,00	1 302 230 711,64	5 483 879 525,37
TOTAL ACTIF COURANT		42 554 358 809,44	3 831 347 881,86	38 723 010 927,58	31 349 528 062,91
					-
TOTAL GENERAL ACTIF		139 035 331 515,72	64 566 867 282,09	74 468 464 233,63	62 492 332 493,80

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA

Certifiée QHSE

BILAN PASSIF

EXERCICE CLOS LE 31/12/2013

PASSIF	Note	MONTANTS	
		2013	2012
CAPITAUX PROPRES			-
- Capital émis	13	14 800 000 000,00	14 800 000 000,00
- Capital non appelé			-
- Primes et réserves	14	29 587 586 092,17	24 495 403 705,61
- Provisions réglementées			-
- Ecart de réevaluation			-
- Résultat net de l'exercice		7 625 234 937,00	5 836 208 569,92
- Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 1 787 252 470,10	- 694 026 183,36
TOTAL I		**50 225 568 559,07**	**44 437 586 092,17**
PASSIFS NON COURANTS			-
- Emprunts et dettes financières	15	1 379 096 818,11	1 379 096 818,11
- Impôts (différés et provisionnés)	16	- 1 121 692 790,01	- 901 656 338,26
- Autres dettes non courantes			-
- Provisions et produits comptabilisés d'avance	17	4 279 378 364,88	3 361 066 534,08
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**4 536 782 392,98**	**3 838 507 013,93**
PASSIFS COURANTS			-
- Fournisseurs et comptes rattachés	18	5 950 904 386,92	4 221 185 920,17
- Impôts	19	3 093 397 120,57	2 228 803 822,41
- Autres dettes	20	10 400 085 873,05	7 487 648 217,03
- Trésorerie Passif	21	261 725 901,04	278 601 428,09
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**19 706 113 281,58**	**14 216 239 387,70**
			-
TOTAL GENERAL PASSIF		**74 468 464 233,63**	**62 492 332 493,80**

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA

Certifiée QHSE

COMPTE DE RESULTATS (Par nature) CUMULE

Période du 01/01/2013 au 31/12/2013

Cptes	LIBELLES	Note	MONTANTS	
			2013	2012
70	Ventes et produits annexes	22	45 538 633 383,78	39 358 880 750,30
72	Variation stocks produits finis et en cours			
73	Production immobilisée	23	584 977 600,06	
74	Subventions d'exploitation			
	I PRODUCTION DE L'EXERCICE		**46 123 610 983,84**	**39 358 880 750,30**
60	Achats consommés	24	2 560 301 194,24	3 017 264 746,07
61 & 62	Services extérieurs et autres consommations	25	10 058 366 492,82	8 910 457 490,74
	II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**12 618 667 687,06**	**11 927 722 236,81**
	III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**33 504 943 296,78**	**27 431 158 513,49**
63	Charges de personnel	26	15 006 622 472,72	14 317 949 005,32
64	Impôts, taxes et versements assimilés	27	1 002 959 809,16	905 801 355,82
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**17 495 361 014,90**	**12 207 408 152,35**
75	Autres produits opérationnels	28	911 573 425,66	1 197 141 204,18
65	Autres charges opérationnels	29	269 417 648,38	152 509 790,25
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de val	30	8 650 743 035,17	10 988 257 050,04
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions	31	65 423 459,23	5 677 198 082,30
	V RESULTAT OPERATIONNEL		**9 552 197 216,24**	**7 940 980 598,54**
76	Produits financiers	32	99 000 866,34	76 067 396,92
66	Charges financières	33	94 329 759,33	358 529 540,16
	VI RESULTAT FINANCIER		**4 671 107,01**	**-282 462 143,24**
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**9 556 868 323,25**	**7 658 518 455,30**
695 & 698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	34	2 151 669 838,00	1 908 280 240,63
692 & 693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	35	-220 036 451,75	-85 970 355,25
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**47 199 608 735,07**	**46 309 287 433,70**
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**39 574 373 798,07**	**40 473 078 863,78**
	VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**7 625 234 937,00**	**5 836 208 569,92**
77	Elements extraordinaires (produits) (à préciser)			
67	Elements extraordinaires (charges) (à préciser)			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**7 625 234 937,00**	**5 836 208 569,92**

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS

EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA

Certifié QHSE

BILAN ACTIF

EXERCICE CLOS LE 31/12/2014

ACTIF	Note	2014			2013
		MONTANT BRUT	AMORT.	MONT. NET	Mt. NET
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	01	330 126 112,72	302 192 952,29	27 933 160,43	93 378 322,66
- Logiciel informatique		330 126 112,72	302 192 952,29	27 933 160,43	93 378 322,66
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		91 477 752 850,52	67 508 246 902,31	23 969 505 948,21	22 865 394 738,69
- Terrains	02	161 642 711,99	51 097 542,09	110 545 169,90	42 756 835,71
- Batiments	03	11 148 615 540,60	5 816 853 812,02	5 331 761 728,58	5 108 137 273,26
- Installations techniques, matériel et outillage industriel		69 160 927 904,74	53 248 141 704,77	15 912 786 199,97	
- Autres immobilisations	04	11 006 566 693,19	8 392 153 843,43	2 614 412 849,76	17 714 500 629,72
IMMOBILISATIONS EN COURS		7 344 855 361,64	-	7 344 855 361,64	12 216 200 202,86
- Infrastructures	05	7 344 855 361,64		7 344 855 361,64	12 163 887 119,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES		624 969 919,98	36 712 585,00	588 257 334,98	570 480 041,84
- Titres mis en équivalence - entreprises associées		-	-	-	-
- Autres participations et créances rattachées	06	424 615 010,00	36 292 585,00	388 322 425,00	324 728 425,00
- Autres titres immobilisés				-	-
- Prêts et autres actifs financiers non courants	07	200 354 909,98	420 000,00	199 934 909,98	245 751 616,84
TOTAL ACTIF NON COURANT		99 777 704 244,86	67 847 152 439,60	31 930 551 805,26	35 745 453 306,05
ACTIF COURANT					
STOCKS ET EN COURS	08	12 381 821 024,69	2 074 034 585,85	10 307 786 438,84	8 685 648 567,81
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES		31 821 042 938,26	1 696 743 747,75	30 124 299 190,51	24 735 131 648,13
- Clients	09	29 023 816 874,03	1 696 743 747,75	27 327 073 126,28	22 222 732 113,24
- Autres débiteurs	10	860 723 211,23		860 723 211,23	999 705 172,89
- Impôts	11	1 936 502 853,00		1 936 502 853,00	1 512 694 362,00
- Autres actifs courants					-
DISPONIBILITES ET ASSIMILES	12	16 482 903 925,97	203 525 000,00	16 279 378 925,97	5 302 230 711,64
- Placements et autres actifs financiers courants		13 000 000 000,00		13 000 000 000,00	4 000 000 000,00
- Trésorerie		3 482 903 925,97	203 525 000,00	3 279 378 925,97	1 302 230 711,64
TOTAL ACTIF COURANT		60 685 767 888,92	3 974 303 333,60	56 711 464 555,32	38 723 010 927,58
TOTAL GENERAL ACTIF		160 463 472 133,78	71 821 455 773,20	88 642 016 360,58	74 468 464 233,63

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS
EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA

Certifié ORDE

BILAN PASSIF

EXERCICE CLOS LE 31/12/2014

PASSIF	Note	MONTANTS	
		2014	2013
CAPITAUX PROPRES			-
- Capital émis	13	14 800 000 000,00	14 800 000 000,00
- Capital non appelé			-
- Primes et réserves	14	35 125 588 559,07	29 587 586 092,17
- Provisions réglementées			-
- Ecart de réévaluation			-
- Résultat net de l'exercice		12 308 591 500,82	7 825 234 937,00
- Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 239 136 975,94	- 1 787 252 470,10
TOTAL I		**61 995 023 083,75**	**50 225 568 559,07**
PASSIFS NON COURANTS			-
- Emprunts et dettes financières	15	529 453 259,08	1 379 098 818,11
- Impôts (différés et provisionnés)	16	- 943 950 398,53	- 1 121 692 790,01
- Autres dettes non courantes			-
- Provisions et produits comptabilisés d'avance	17	3 787 919 295,83	4 279 378 384,88
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**3 373 422 158,16**	**4 536 782 392,98**
PASSIFS COURANTS			-
- Fournisseurs et comptes rattachés	18	5 154 080 020,85	5 950 904 386,92
- Impôts	19	4 988 510 635,83	3 093 397 120,57
- Autres dettes	20	13 150 980 462,19	10 400 085 873,05
- Trésorerie Passif	21		281 725 901,04
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**23 273 571 118,67**	**19 706 113 281,58**
			-
TOTAL GENERAL PASSIF		**88 642 016 360,58**	**74 468 464 233,63**

Certifié QHSE

ENTREPRISE NATIONALE DES TRAVAUX AUX PUITS

EPE / SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 14 800 000 000,00 DA

COMPTE DE RESULTATS (Par nature) CUMULE

Période du 01/01/2014 au 31/12/2014

Cptes	LIBELLES	Note	MONTANTS	
			2014	2013
70	Ventes et produits annexes	22	53 429 189 231,16	45 538 633 383,78
72	Variation stocks produits finis et en cours			
73	Production immobilisée	23		584 977 600,06
74	Subventions d'exploitation			
	I PRODUCTION DE L'EXERCICE		**53 429 189 231,16**	**46 123 610 983,84**
60	Achats consommés	24	2 884 955 207,24	2 580 301 194,24
61 & 62	Services extérieurs et autres consommations	25	11 326 856 042,77	10 058 366 492,82
	II CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**14 211 811 250,01**	**12 618 667 687,06**
	III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**39 217 377 981,15**	**33 504 943 296,78**
63	Charges de personnel	26	15 820 102 202,44	15 006 822 472,72
64	Impôts, taxes et versements assimilés	27	1 301 295 085,12	1 002 959 809,16
	IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**22 095 980 713,59**	**17 495 361 014,90**
75	Autres produits opérationnels	28	1 798 429 277,61	911 573 425,88
65	Autres charges opérationnels	29	1 521 661 844,93	289 417 648,38
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	30	8 180 732 678,45	8 850 743 035,17
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions	31	2 214 962 850,98	85 423 459,23
	V RESULTAT OPERATIONNEL		**16 404 978 520,80**	**9 552 197 216,24**
76	Produits financiers	32	73 705 421,29	99 000 888,34
66	Charges financières	33	35 240 837,99	94 329 759,33
	VI RESULTAT FINANCIER		**38 464 583,30**	**4 671 107,01**
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**16 443 443 104,10**	**9 556 868 323,25**
695 & 698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	34	3 957 109 210,00	2 151 689 838,00
692 & 693	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	35	177 742 393,48	-220 036 451,75
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**57 514 286 781,04**	**47 199 608 735,07**
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**45 205 695 280,42**	**39 574 373 798,07**
	VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**12 308 591 500,62**	**7 625 234 937,00**
77	Elements extraordinaires (produits) (à préciser)			
67	Elements extraordinaires (charges) (à préciser)			
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**12 308 591 500,62**	**7 625 234 937,00**

الملخص :

يمثل الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد عملية متشابكة و متداخلة في العديد من الجوانب ,فهو عملية متكاملة لا تنجزأ و بالتأكيد هذه العملية لها مقتضياتها , بيئتها , شروطها و أثرها.

ولكون الممارسات المحاسبية و الجبائية تشكل دورا كبيرا و فعالا للمؤسسات الاقتصادية من خلال أدائها للإلتزامات المحاسبية و الجبائية المفروضة عليها , فان الإنتقال من المخطط الحاسبي السابق الى النظام المحاسبي المالي الجديد سوف تنجم عنه حتما صوبات و آثار تتعرض لها الوظيفة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية .

ففي هذا السياق يعالج هذا البحث موضوع أثر التحول للنظام المحاسبي المالي على الوظيفة الجبائية للمؤسسة بهدف بعث وإثراء الحوار العلمي حول الموضوع من خلال عرض الوظيفة الجبائية و المحاسبة و المقاربة النظرية بينهما , كذلك بيان المحاور الأساسية للإصلاح المحاسبي في الجزائر و النظام المحاسبي المالي , بالإضافة الى بيان طبيعة العلاقة التي تربط هذا الأخير بالتشريعات الجبائية الجزائرية , و أخيرا محاولة معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على التقييم المحاسبي و القواعد الجبائية في المؤسسة .

بعد استعراض الإطار النظري و المفاهيمي للموضوع حاولنا في الجانب التطبيقي معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على الوظيفة المحاسبية و الجبائية بشركة صيبام من خلال دراسة الممارسات الجبائية لها و تحليل مقارن لقوائمها المالية و الجبائية .

❖ **الكلمات المفتاحية :**

الوظيفة الجبائية ,الوظيفة المحاسبية ,التسيير الجبائي, النظام المحاسبي المالي ,التقييم المحاسبي ,القواعد الجبائية .

❖ **Résumé :**

Les réformes comptables en Algérie incarné par le nouveau système de comptable financière représentent une opération globale et assez compliqué impactant plusieurs domaines qui exigent certainement des moyens importants un environnement et des circonstances favorable .

Vu que les pratiques comptables et fiscales jouent un rôle majeur e efficace pour les entreprises économiques dans sa capacité à répondre aux obligations comptables et fiscales imposées .sur ce ,le passge de l'ancien plan comptable vers le nouveau système comptable va engendrer des difficultés et des effets sur la fonction comptable et fiscale des entreprises .

Dans ce contexte, Cette étude traite l'impact du système de comptable financier sur la fonction fiscale de l'entreprise dans le but de lancer et enrichir le débat scientifique sur le théme à travers la Présentation de la fonction fiscale et comptable , et le rapprochement théorique entre eux . Par la suite montrer les axes principaux des réformes comptables en Algérie et du système comptable financier , en analysant la nature de la relation entre ce dernier et la législation fiscale algérienne , et en dernier la tentative de connaitre l'impact du système comptable financier sur l'évaluation et les comptable règles fiscales dans l'entreprises.

Après avoir établi un cadre conceptuel , nous avons essayé dans l'étude pratique de connaitre l'impact du système comptable financier sur la fonction fiscale dans la société ‹‹ saipam ›› à travers l'étude de ces pratiques fiscales et une analyse comparative de ces états financiers et fiseaux .

❖ **Mots-clés :**

fonction fiscale, fonction comptable, gestion fiscale, système comptable financier , Evaluation comptable, Règles fiscales .