جـامعـة قـاصـدي مـربـاح – ورقلـة –
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

من إعداد الطالبة: بن الشيخ رقية

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ:

أمام الجنة المكونة من السادة:

أعضاء لجنة المناقشة

أ/د .....مناقشا

أ/د .....مناقشا

أ/د غوالي بشير مشرفا

السنة الجامعية 2010-2011

كلمة شكر وتقدير

قال تعالى:"...ولأن شكرتم لأزيدنكم..."

أشكر الله عز وجل خالق الكون منزل العلم والعلماء وأحمده على توفيقه لي

(وما توفيقي إلا بالله).

و بعد حمده سبحانه و تعالى على توفيقه لي لإتمام ثمرة هذا العمل المتواضع،

قال الرسول صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله) حديث شريف.

أتقدم بالشكر و العرفان إلى كل من لم يبخل علي بيد المساعدة لإنجاز هذا العمل

و أخص بالذكر:

أولا: أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور غوالي بشير على الإرشادات والتوجيهات و التشجيع.

ثانيا: كما أوجه الشكر و التقدير الكبير إلى الأساتذة هتهات والأستاذ قزون العربي

ثالثا: لا يفوتني أن أشكر أخي طارق على المجهودات الكبيرة التي بذلها في طبع الرسالة.

ولكل من ساعدني في انجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد.

فلهؤلاء جميعا شكري وامتناني، وجزى الله الجميع عني خير الجزاء.

رقية

فـــــــــهرس المحتويـــــــــــــــــات

الإهداء..... I
تشكرات II
فهرس..... III
قائمة الجداول V
قائمة الأشكال..... V
المقدمةالعامة..... أ

الفصل الأول
تحليل علاقة الجباية بالمؤسسات الإقتصادية

مقدمة الفصل..... 01
المبحث الأول: موقع المؤسسات الاقتصادية..... 02
المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الاقتصادية وخصائصها..... 02
المطلب الثاني: أنواع و أهداف المؤسسات الاقتصادية..... 04
المطلب الثالث: التكلفة الجبائية للمؤسسة الناتجة عن اختيار شكل قانوني..... 08
المبحث الثاني: تحليل تأثير النظام الجبائي على نتائج المؤسسات..... 12
المطلب الأول: مفهوم وأسس النظام الجبائي..... 12
المطلب الثاني: أنواع الضرائب والرسوم المطبقة في المؤسسات..... 13
المطلب الثالث: الالتزامات المحاسبية و الجبائية للمؤسسة..... 24
خاتمة الفصل..... 28

الفصل الثاني
نظرية القياس المحاسبي

مقدمة الفصل..... 30
المبحث الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي..... 31
المطلب الأول: مفهوم وخطوات القياس المحاسبي..... 32
المطلب الثاني: أساليب القياس المحاسبي..... 34
المطلب الثالث : المقاييس المحاسبية الدولية..... 37
المبحث الثاني : التجربة الجزائرية في ميدان القياس..... 38
المطلب الأول : هيئات القياس المحاسبي في الجزائر..... 38
المطلب الثاني : أعمال القياس المحاسبي في الجزائر..... 42
المطلب الثالث :القياس المتعلق بالمهام..... 43

المبحث الثالث: أسس القياس المحاسبي..... 44
المطلب الأول: قياس الإيرادات والمصروفات..... 44
المطلب الثاني: قياس الأصول والخصوم..... 46
المطلب الثالث: قياس حقوق الملكية..... 58
خاتمة الفصل..... 60

الفصل الثالث

المقاربة النظرية للنظام المالي المحاسبي والتشريعات الجبائية الجزائرية

مقدمة الفصل..... 62
المبحث الأول: النظام المالي المحاسبي الجديد والقواعد الجبائية الجزائرية..... 63
المطلب الأول :علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي المالي..... 65
المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي الجديد والنتيجة الجبائية..... 72
المطلب الثالث: بعض الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي 73
المبحث الثاني: الإختلافات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي..... 76
المطلب الأول: القيمة العادلة (Juste valeur) 76
المطلب الثاني: التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء..... 78
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي الضريبي..... 79
المطلب الرابع: تحديث الأطر التشريعية الجبائية..... 81
خاتمة الفصل..... 82

الدراسة الميدانية

دراسة إحصائية لعرض و معالجة الفرضيات, تحليل نتائج الاستبيان

مقدمة الفصل..... 83
المبحث الأول: الوسائل و الأساليب المستخدمة في وصف و تحليل مجتمع عينة الدراسة..... 83
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية..... 83
المطلب الثاني: وسائل الدراسة..... 83
المطلب الثالث: هيكل الاستبيان و فرضياته..... 84
المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان..... 87
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية للعينة..... 87
المطلب الثاني: علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي الجديد ومدى التوافق بينهما..... 90
المطلب الثالث: تأثير النظام الجبائي على بدائل القياس المحاسبي..... 94
المطلب الرابع: إصلاح النظام الجبائي..... 98
المطلب الخامس: التعليم و التكوين المحاسبي و الجبائي..... 104

خاتمة الفصل..... 107
الخاتمة العامة..... 110
المراجع
قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحات
01-1	الأشكال القانونية للمؤسسات السائدة في النظام الجبائي الجزائري.....	11
02-1	المعدلات التصاعدية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.....	15
03-1	حساب و توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني.....	20
01-2	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.....	85
02-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....	86
03-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.....	87
04-2	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية.....	87
05-2	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص.....	88
06-2	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية.....	88
07-2	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة المهنية.....	89
08-2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع.....	90

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحات
01	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....	86
02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.....	87
03	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية.....	88
04	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص.....	89
05	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية.....	89
06	توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة المهنية.....	89
07	توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع.....	90
08	توزيع نسب مدى تأثير التشريع الجبائي على الممارسة المحاسبية.....	90

09	توزيع نسب مدى الانسجام بين المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية....	91
10	توزيع نسب أسباب عدم الإنسجام.....	92
11	توزيع نسب الإستراتيجية الملائمة للوصول للانسجام.....	93
12	توزيع نسب الاختلاف الموجود بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية.....	94
13	توزيع نسب إمكانية النظام المالي المحاسبي حل كل المشاكل المحاسبية.....	95
14	توزيع نسب المشاكل المحاسبية أثناء معالجة بعض العمليات.....	95
15	تصرف المحاسب تجاه العمليات التي تتعدد فيها بدائل القياس المحاسبي.....	96
16	تقييم التغييرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر.....	97
17	توزيع نسب مواجهة مشاكل مرتبطة بقياس المعلومات المحاسبية.....	97
18	توزيع نسب تحديد المشكلة.....	98
19	توزيع نسب ضرورة إصلاح النظام الجبائي.....	99
20	توزيع نسب تأييد فكرة إصلاح النظام الجبائي في الجزائر.....	100
21	توزيع نسب إنعكاسات أي تغيير في النظام الجبائي علي السياسات الاقتصادية	100
22	توزيع نسب سبب حالة الإنعكاس السلبي.....	101
23	توزيع نسب حتمية تغيير الجزائر لنظامها الجبائي.....	102
24	توزيع نسب الأثر المنجر عن التغيير في النظام الجبائي.....	102
25	توزيع نسب موقف المستجوبين من النظام الجبائي.....	103
26	توزيع تسب مدى الرضى على النظام الجبائي المطبق في الجزائر.....	104
27	توزيع نسب تقييم مستوى تعليم المحاسبة.....	105
28	توزيع نسب تقييم أثر اكتفاء التعليم بالجانب المحاسبي على الجانب الجبائي.....	105

قائمة الملاحق

رقم الخلق	عنوان الملحق
الملحق 01	الكلمة الإستبيانية
الملحق 02	استمارة الاستبيان

الملخص

يعالج هذه البحث موضوع اثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي حيث أن المؤسسة الجزائرية تواجه مشاكل في تطبيق النظام المالي الجديد خاصة الجانب المتعلق بالجباية وهنا يطرح التحدي الجديد بالنسبة للمؤسسة الجزائرية بحيث نجد هناك تغير في بعض طرق التقييم خاصة الأصول و بمجرد مباشرة المؤسسة الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي الجديد و خاصة في أول سنة من تطبيقه نجد أن هناك إشكالية في احتساب الأصول (الإهتلاك) و مقارنتها بالسنوات السابقة وفي نفس الوقت لا نجد تغيير كبير في النظام الجبائي لمواكبة التغيرات المحاسبية وهنا يطرح إشكال مدي تأثير القوانين و التشريعات الجبائية على إختيار البديل المحاسبي أو التقييم المناسب في ظل تعدد طرق القياس وأثر ذلك على تحديد و قياس الربح المحاسبي والربح الضريبي للمؤسسة الجزائرية و بهدف إثراء الحوار العلمي حول الموضوع تم التطرق لأنواع المؤسسات الجزائرية و أشكالها القانونية وأهدافها والنظام الجبائي الذي تخضع له وجميع أنواع الضرائب والرسوم ثم استعراض تجربة القياس في الجزائر باعتبار هذا الأخير لب المخطط المحاسبي ومحاولة التقريب بينه وبين للتشريع الضريبي

الكلمات المفتاح : التشريع الجبائي، القياس المحاسبي, المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي للمؤسسات.

Abstract

Addresses this research issue of the impact of legislation fiscal alternatives accounting measure as the institution Algerian experience problems in applying the new financial system in particular the aspect of Paljbaah and here presents a new challenge for the Foundation of Algeria so that we find there is a change in some ways of assessment, particularly the assets, once the immediate institution of Algeria in the application new accounting system, especially in the first year of its application, we find that there is a problem in the calculation of assets (amortization) and compared to previous years and at the same time we find no significant change in the tax system to keep pace with the changes of accounting and gives rise to forms of the extent of the impact of laws and legislation, the tax on the selection of alternative accounting or evaluation appropriate in light of the multiplicity of measurement methods and the impact on the identification and measurement of accounting profit and taxable profit for the institution of Algeria and to enrich the scientific dialogue on the topic has been addressed to the types of Algerian institutions and forms of legal and objectives, tax system, which is subject to him, and all types of taxes and fees and then review the experience of measurement in the Algeria, the latter as the core of the planned attempt to bring accounting and between him and the tax legislation

Key words: legislation, tax, accounting measure, the planned national accounting, the accounting system of enterprises.

المقدمة العامة

مـــــقدمة:

تعرف الجزائر تغيرات جذرية في كافة المـــجالات و خاصة في مجال تنظيم و توجيه الاقتصاد الـــوطني كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، و كذلك الشراكة مع الاتحـــاد الأوروبي و الـــتغيرات المستقبلية التي ستحدث خصوصا مع انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفـــرض علـــى الجزائر جملة من التغيرات الحتمية.

لذا كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية و محاولة التكييف مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلـــك قصـــد توفير البيئة الملائمة و إجراء توافق محاسبي يمس كل المعلومات المفصح عنها من خلال إعداد إطـــار تصـــوري يتضمن الحسابات و قواعد عملها و الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم و إعادة التقييم و إضافة القوائم الماليـــة غير الموجودة فيه و تعديل الموجودة منها.

لذا اعتمدت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا جديدا يستجيب لهذه المعايير، ودخل هذا النظام حيز التنفيذ وأصـــبح إجباري التطبيق على جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وما يجب الإشارة إليه أن هذا النظام (SCF) جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية مغايرا تماما لمـــا كان معمولا به سابقا في ظل المخطط الوطني المحاسبي، من بينها اعتمـــاد المقاربـــة الماليـــة (L'approche financière) بدلا من المقاربة المحاسبية (L'approche comptable)حيث تظهر جليا في التصنيف الجديد للميزانية وجدول النتائج والقوائم الأخرى التي تعتمد بشكل كبير و واضح على التحليل المالي، بالإضـــافة إلى مفهوم القيمة العادلة (La juste valeur)، قيمة المنفعة، مدة المنفعة القيمة التبادلية، قيمة التحصيل، تـــدهور قيم التثبيتات، مفهوم المنافع الاقتصادية، وكذا المعالجة الخاصة بإهتلاك التثبيتات.

وهذا النظام المحاسبي المالي الجديد ملزم التطبيق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كأساس لإعداد قوائمها المالية للأطراف الخارجية، منها الإدارة الجبائية التي تلزم المؤسسات الكشف عن قوائمها المالية وهنا يطرح التحـــدي الجديد بالنسبة للمؤسسة الجزائرية بحيث نجد أن الجباية إحدى أكبر الانشغالات بالنسبة للمؤسســـة، وهـــذا بسبب الحق الجبائي الذي يمثل قيدا لها، والذي يفرض عليها احترام الالتزامات الضخمة والمتزايدة مـــع مـــرور الوقت، ومع هذه التغيرات في طرق التقييم خاصة الأصول منها و بمجرد مباشرة المؤسسة الجزائرية في تطبيـــق النظام المحاسبي الجديد و خاصة في أول سنة من تطبيقه نجد أن هناك إشكالية قياس الأصول خاصة (الإهتلاك) و مقارنتها بالسنوات السابقة وفي نفس الوقت لا نجد تغيير كبير في النظام الجبائي لمواكبة التغيرات المحاســـبية الحاصلة وللوصول إلى برنامج يسهل على المؤسسة الربط بين الحاجات المحاسبية و الجبائية.

وهنا يطرح الإشكال: **ما مدى تأثيرات النصوص التشريعية الجبائية في طرق وآليات إختيار بدائل القيـــاس المحاسبي للمؤسســة الاقتصادية في ظل تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي؟**

بمعنى اخر بعد تغير طرق التقييم إلى أي مدى يساهم التشريع الجبائي في اختيار التقييم المناسب في ظل تعدد طرق القياس وتقاطعه أو اختلافه مع النظام المحاسبي المالي, و ما أثر ذلك على تحديد و قياس الربح المحاسبي والربح الضريبي للمؤسسة الجزائرية؟.

ما مدى الملائمة والمطابقة بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية الجزائرية في تحديد وحساب الإهتلاكات وتقييم المخزونات و تحميل التكاليف وبدائل القياس الأخرى لعناصر القوائم المالية الأساسية؟ و ما هو التأثير المتبادل بينهما؟.

ما هي أوجه تأثير الجباية على مختلف جوانب المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟.

الفرضيات:

من خلال هذه الدراسة نسعى إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات التالية:

- يجب عدم الاهتمام بالجانب المحاسبي على حساب الجانب الجبائي، ولكن الإنتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج ضريبية.
- المشكلات الضريبية و المحاسبية الناتجة عن بدائل القياس المحاسبي تؤثر على النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وعلى قائمتي الدخل والمركز المالي للمؤسسة.
- هناك إرتباط بين إجراءات المشرع الضريبي في تحديد وقياس الوعاء الضريبي وأسلوب الإجتهاد الشخصي في إطار الفكر المحاسبي وعلى ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض التي يتضمنها تم الاعتماد على الأسلوبين التاليين:

1-الدراسة النظرية: لتحقيق أهداف الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي المستند أساسا على معلومات مستقاة مباشرة من المراجع والكتب و الأبحاث والدراسات السابقة وكذلك المجالات والدوريات العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

2-الدراسة الميدانية: يتضمن البحث إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوجيهها إلى عدد من أطراف المجتمع المحاسبي وتهدف قائمة الاستقصاء إلى التعرف على آراء هذه الأطراف بخصوص علاقة التشريع الجبائي بالنظام المحاسبي المالي للمؤسسة الاقتصادية وأخيرا تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لذلك.

مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة في دراسة هذا الموضوع وضرورة إثرائه.
- التحولات الاقتصادية التي تشهدها البلاد وما يرافقها من تغيرات في هيكلة المؤسسات وعلاقتها بالإدارة الجبائية.

- التغيرات التي تشهدها المحاسبة في الجزائر بتطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي.
- كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية و المهنية حاليا.
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع النظام الجبائي في الجزائر.

أهمية و هدف الدراسة: لقد تناولت هذا الموضوع نظرا لأهميته البالغة في ظل التطور المتسارع الذي تشهده المؤسسة الاقتصادية و اثر ذلك في تسيير عجلة الاقتصاد الوطني اما الهدف هو التعرف على طرق القياس والتقويم المختلفة لعناصر القوائم المالية وقياس الأرباح وتحديد الوعاء الضريبي وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية وقوانين الضرائب وإبراز الإختلافات في طرق القياس والآثار والنتائج المترتبة عليها وطرق المعالجة المناسبة.

تقسيمات البحث:

1- الدراسة النظرية : حيث قسم إلى ثلاث فصول وهي:

- **الفصل الأول:** بعنوان تحليل علاقة النظام الجبائي بالمؤسسات الإقتصادية في الجزائر و سأحاول التطرق فيه إلى النقاط التالية نظرة عامة حول المؤسسات الاقتصادية وكل ما يتعلق بمفهومها وخصائصها و أنواعها ودورها في الاقتصاد الوطني مع التطرق إلى أهم الضرائب والرسوم المطبقة في المؤسسات والتزاماتها المحاسبية و الجبائية.
- **الفصل الثاني:** تحت عنوان نظرية القياس المحاسبي حيث نحاول التطرق إلى المفهوم الدقيق للقياس ومبادئه و أساليبه وكذلك تجربة القياس في الجزائر و التعرف على أسس القياس والتقييم المختلفة.
- **الفصل الثالث:** ندرس من خلاله المقاربة النظرية للنظام المالي المحاسبي والتشريعات الجبائية الجزائرية و علاقة النظام المالي المحاسبي بالنظام الجبائي والتأثيرات المتبادلة بينهما.

2-الدراسة الميدانية: وهي عبارة عن دراسة إحصائية لعرض و معالجة الفرضيات, تحليل نتائج الاستبيان كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها, وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة واختبار الفرضيات.

صعوبات البحث: بالإضافة إلى الظروف الخاصة لقد واجهتنا صعوبات كثيرة من بينها ما يلي:

- صعوبات منهجية في بلورة الإشكال وإثراء الطرح.
- نقص المراجع الملمة بالأحداث الجديدة في المجال الجبائي للجزائر في مكتبتنا, و قلة الكتاب الجزائريين نظرا لعدم اهتمام الكثير من الباحثين الجزائريين بموضوع المذكرة .
- بعض الصعوبات المتمثلة في الحصول على معلومات من الجهات الرسمية، وكذا الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض المحاسبين وعدم اكتراثهم بأهمية موضوع البحث.

الفصل الأول

تحليل علاقة الجباية

بالمؤسسات الإقتصادية

مـــقدمـــة الـــفصل:

لا يختلف اثنان حول الأهمية الكبرى للدور الفعال الذي تلعبه المؤسسة في الحياة الاقتصادية فهي تعتبر الوحدة الأولية لبناء أي اقتصاد، كما أنها تؤثر بطرق عديدة ومختلفة في الاقتصاد ككل خاصة في ظل اقتصاد السوق, كما أنها المحرك الأساسي ومركز إتخاذ القرار الاقتصادي المتعلق بطبيعة وكمية والأسعار المتعلقة بالمواد الأولية ومختلف الخدمات والأنشطة الاقتصادية ومدى فعالية التحكم والمزج بين مختلف الموارد خاصة المالية واستغلالها إلى أقصى حد ممكن للوصول إلى التوازن المالي وتحقيق المردودية بطبيعة الحال هذا يكون عن طريق مسك نظام محاسبة و تسجيل كافة العمليات المحاسبية حسب طبيعتها فهو يحدد النتيجة المحاسبية حسب طبيعة العمليات دون الأخذ بعين الاعتبار الجانب الجبائي.

فالإشكالية المطروحة اليوم أمامنا هي: **ما هي أوجه تأثير الجباية على مختلف جوانب التسيير المالي للمؤسسة** ؟ و على هذا الأساس، نتناول من خلال هذا الفصل علاقة الجباية بالشكل القانوني والمحاسبي للمؤسسة.

المبحث الأول: موقع المؤسسات الاقتصادية

ظاهرة المؤسسة ظاهرة معقدة، ولذلك نجد وجهات نظر مختلفة في إعطاء تفسير لمفهوم المؤسسة، فهناك من لديهم نظرة محدودة وجزئية لمفهوم المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى هناك من يرى المؤسسة من جانب قانوني، وآخرون يهتمون بالجانب المالي فقط.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الاقتصادية وخصائصها

لقد اختلفت أراء الاقتصـــاديين حـــول تعاريف المؤسسة, بحيث كل منها يرتكز على جانب من جوانبهـــا كالهـــيكل أو العناصـــر المكونة لها أو طبيعة نشاطهـــا من أجل تعريف المؤسسة، سنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد مفهومها و خصائصها.

أولا: مفهوم المؤسسة الإقتصادية

الـــتعـــريف الأول: يعرف ناصر دادي عدون المؤسسة على أنها : "كل هيكل تنظيمي إقتصادي مستقل ماليا، في إطار قانوني و إجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج وتبادل السلع والخدمات مع أعوان إقتصاديين آخرين، أو القيام بكليهما معا(إنتاج + تبادل) بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط إقتصادية تختلف بإختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه وتبعا لحجم ونوع نشاطه" [1].

الـــتعريف الثـــاني: يـــرى الـــدكتـــور عمر صخـــري المؤسسة على أنها : "المـــؤسسة هي تنظيـــم إنتاجي معين, الهدف منه هوا يجاد قيمة ســـوقية معينة من خلال الجمع بين عوامـــل إنتاجية معينة ثم بيعها في السوق لتحقيـــق الربح المتحـــصل من الفـــرق بين الإيـــرادات الكلي والنـــاتج من ضـــرب سعـــر سلعة في الكمية المباعـــة منهـــا وتكاليف الإنتـــاج " [2].

التعريف الثالث: " المؤسسة تعني كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا، والذي يقترح نفسه لإنتاج سلع أو خدمات للسوق". [3]

باختصار " المؤسسة هي الوحدة التي تجمع وتنسق فيها العناصر البشرية والمادية للنشاط الإقتصادي". [4]

---

1 - ناصر دادي عدون، **إقتصاد مؤسسة**، دار المحمدية العامة، 2008، ص 11.

2 - عمر صخري، **إقتصـــاد المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية طبعة2008 – ص 24.

3 - P. Bernoux , **La Sociologie Des Entreprises**, Seuil , Paris , 1995,Page 37.

4- Hachimi Madouche, **L'entreprise Et L'économie Algerienne**,LAPHOMIC,1989,Page15.

ملاحظة: يمكن للمكلف ضمن النظام الجزافي أن يطلب اختيار الخضوع للنظام الحقيقي ولو لم يتعد رقم أعماله الحد المذكور، شرط أن يمسك محاسبة نظامية مع تقديم كل المستندات والوثائق المبررة لعملياته ولرقم أعماله.

ثانيا : شركة الأشخاص.

على عكس المؤسسة الفردية، تتمتع شركة الأشخاص بالشخصية المعنوية، فهي تضم عددا قليلا من الأشخاص يعرفون بعضهم البعض حق المعرفة وتتوفر بينهم الثقة، فشكل هذه الشركة يسمح عموما بتجميع محدود لرؤوس الأموال.

توزع النتيجة في شركة الأشخاص بين الشركاء تناسبيا مع حصصهم في رأسمالها، ويتم فرض الضريبة على هذه النتيجة على مستوى كل شريك، أين تخضع مداخيلهم للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو في فئة الأرباح غير التجارية بتطبيق الجدول التصاعدي.

وبالتالي يخضع الشركاء شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي بالتناسب مع حصصهم من الأرباح تنص المادة 553 من القانون التجاري على أنه: "تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء ما لم يشترط في القانون الأساسي على خلاف ذلك، ويجوز أن يعين في القانون المشار إليه مدير أو أكثر من الشركاء أو غير الشركاء "

فمن الناحية الجبائية، يمكن خصم رواتب المستخدمين من الربح الخاضع للضريبة بشرط أن توافق عملا فعليا، لكنه لا يمكن إجراء ذلك إذا تعلق الأمر بالرواتب والمكافآت على اختلاف طبيعتها والممنوحة للشركاء أو المدراء الشركاء في شركات الأشخاص التي لم تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات مع العلم أن المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة تتيح لشركات الأشخاص إمكانية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

ثالثا : شركة الأموال[1]

تتميز شركة الأموال بأنها الشكل الذي يتطلب وجود أموال ضخمة وبالتالي فإن الشركاء فيها يتحملون المخاطر بصفة محدودة بما أن مسؤولياتهم محدودة بمساهماتهم في رأسمال الشركة.

من الناحية الجبائية يخضع الربح السنوي المحقق في شركات الأموال إلى الضريبة على أرباح الشركات, أما إذا قررت الشركة توزيع الرصيد المتبقي كليا أو جزئيا على الشركاء فإن المشرع قد أسس نظاما لإعفاء الأرباح الموزعة من الضريبة ويتمثل في:

1 - د. مولود ديدان، القانون التجاري، انظر المادة 797 من القانون التجاري الجزائري، ص222.

"إذا كان المستفيد من الأرباح الموزعة عبارة عن شركة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات فإن الأرباح الموزعة تعفى من هذه الضريبة.

"إذا كان المستفيد من عملية توزيع الأرباح عبارة عن شخص طبيعي خاضع لضريبة الدخل الإجمالي، فإن الأرباح الموزعة تخضع لاقتطاع من المصدر بمعدل 15 % ذو طابع تحريري مطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

رابعا: تجمع الشركات.

من الناحية الجبائية، لا يعتبر المشرع الجزائري فروعا للتجمع إلا الشركات ذات الأسهم وبالتالي تخضع شركات الأسهم وحدها لنظام تجمع الشركات.

ويتضمن عقد تنظيم وتأسيس التجمع البيانات التالية:

- تسمية التجمع.
- اسم الشركة أو موضوعها والشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة وإذا اقتضى الأمر، رقم تسجيل كل عضو في التجمع في السجل التجاري.
- المدة التي أنشئ لأجلها التجمع.
- موضوع التجمع وعنوان مقره.

فطبقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، فإن كل الشركات التي اختارت الخضوع لنظام التجمعات حسب الشروط المنصوص عليها، يمكن أن تختار نظام الميزانية الموحدة، أي إنشاء ميزانية موحدة فيما بينها. وبالتالي فقد سمح المشرع الجزائري بتجميع أرباح كل الشركات الأعضاء في التجمع، ونقصد بالتجميع تكوين ميزانية موحدة تمثل نشاط جميع الشركات الأعضاء في التجمع مع الإحتفاظ بأحقية استرجاع التكاليف، كما أن اختيار نظام تجميع الأرباح لا يجوز إلا في حالة طلب اختياره من طرف "الشركة الأم"

جدول رقم 1-01: الأشكال القانونية للمؤسسات السائدة في النظام الجبائي الجزائري[1]

طبيعة المؤسسة	النظام الجبائي للربح	مكافأة الشركاء والمسيرين	فوائد الحساب الجاري للشركاء
مؤسسة فردية	خاضع لضريبة الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي أو الجزافي بتطبيق الجدول التصاعدي (IRG)	غير قابلة للخصم من الربح الخاضع	-
شركة الأشخاص	خاضع لضريبة الدخل الإجمالي باسم كل شريك تناسبيا مع حصته في رأس المال، بتطبيق الجدول التصاعدي (IRG)	غير قابلة للخصم	غير قابلة للخصم
		قابلة للخصم من الربح في حالة اختيار نظام الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	غير قابلة للخصم
الشركة ذات المسؤولية المحدودة	خاضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) = 19 %	قابلة للخصم من الربح	قابلة للخصم
شركة المساهمة	خاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS=19 %	قابلة للخصم من الربح	قابلة للخصم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد إلى وثائق مديرية الضرائب.

1 - وثائق المكلف بالضريبة مديرية الضرائب وزارة المالية.

المبحث الثاني: تحليل تأثير النظام الجبائي على نتائج المؤسسات

بعد تعرضنا لمختلف الأشكال القانونية للمؤسسات في المبحث الأول، وبهدف دراسة العلاقة بين الضريبة والشكل القانوني، نحلل فيما يلي مفهوم وأسس وأهداف النظام الجبائي و مختلف أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة، وذلك على ضوء قانون المالية الحالي وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الأول: مفهوم وأسس النظام الجبائي

أولا: مفهوم النظام الجبائي: يمكن تعريف النظام الضريبي: " بأنه ذلك الهيكل المنفرد بملامحه و طريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختبارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية " كما أن المفكرين الاقتصاديون و علماء المالية يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق.

المفهوم الأول **الضيق**: "هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تتمكن من الاستقطاع الضريبي بمراحله المتتالية من التشريع إلى التحصيل".

والمفهوم الثاني **الأوسع**: "الذي يتمثل في كافة العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية بمعنى مجموعة من الأفكار المبنية على تصورات فلسفية لهدف تحقيق طموحات مقصودة و التي تؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين". [1]

أما المفهوم الشامل: "فهو مجموعة مختارة متكاملة من الصور الفنية للضرائب المختلفة تتلاءم مع ظروف المجتمع، و تعمل جميعها من خلال التشريعات الضريبية و اللوائح التنفيذية و المذكرات التفسيرية من أجل تحقيق السياسة الضريبية للمجتمع".

يمكن تعريف الجباية على أنها تلك القوانين التي تتعلق بنظام الاقتطاع الضريبي التي غايتها تغطية مصاريف الدولة و الجباية إذن تشكل ضرائب مستحقة (الاشتراك في نفقة) من ضمان سير الدولة والجماعة. [2]

ثانيا: أسس النظام الجبائي: من الدراسة السابقة نجد أن النظام الجبائي يعتمد على ثلاثة أسس: الإدارة الضريبة، التشريع الضريبي والسياسة الضريبية.

1- التشريع الضريبي: من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية كان لابد من صياغة مبادئها و قواعدها في قوانين يطلق عليها اسم التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي و العلمي للضرائب.

---

1 - د. سعيد عبد العزيز عثمان، **النظام الضريبي وأهداف المجتمع**، الدار الجامعية،2008،ص12.

2 - المرسي حجازي، **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص6.

2-الإدارة الضريبية: ويقصد بها ذلك الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايته.

3-السياسة الضريبية: بعد تزايد دور تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وبعد أن أصبحت الموازنة العامة للدولة ذات دور مؤثر في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي فإن السياسة الضريبية تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق الاستقطاع الضريبي الذي يهدف إلى تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة، إضافة إلى دفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال للموارد الاقتصادية المتاحة والتخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي والمالي بكبح معدلات التضخم من الزيادة مما يتيح تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي على أفراد المجتمع. [1]

وبالتالي يظهر لنا النظام الضريبي على أنه مجموعة من القواعد والمبادئ التي تقوم بصياغة البرامج التي تخططها الحكومة وتتوافق مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في أي بلد ما يتعلق بنظام اقتصادي معين.

المطلب الثاني: أنواع الضرائب والرسوم المطبقة في المؤسسات

نحلل فيما يلي مختلف أنواع الضرائب التي تخضع لها المؤسسة مع الإشارة في كل مرة إلى الشكل القانوني المناسب والخاضع لها.

أولا: الضرائب المباشرة

I- الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG):

1-مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:[2] تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98.

2-مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

2-1-الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي :

أ- الأشخاص الذين يتوفرون على إقامة في الجزائر: وهو عبارة على ما يلي:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به أو مستأجر له.

1 - أحمد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، 2008، ص84.

2 - المادة 1: معدلة بموجب المادة 1 من ق.م لسنة 2009

- الأشخاص المقيمين في الجزائر بصفة رسمية.

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أو غير أجراء.

- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو مكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في ذلك البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

ب- الأشخاص الذين لا يتوفرون على إقامة في الجزائر: ولهم عائدات من مصدر جزائري سواء أكان مصدر تكليفهم في الجزائر أو خارجها كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة من الشركات إلى فائدة الأشخاص كما يلي[1]

- الشركات في شركات الأشخاص.

- شركاء الشركات المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام التي تخضع له الشركات باسم جماعي.

2-2- تحديد الدخل الخاضع للضريبة: [2] يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية، والتجارية، والحرفية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

2-3-تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي : وهذا بجمع المداخيل الفرعية الصافية وكل نوع منها له طريقة حسابه، ثم نقوم بطرح الأعباء المرخصة قانونا وهي بالأساس:

- إشتركات التأمين الاجتماعي والتأمين عن الشيخوخة.
- فوائد القروض المبرمة للحصول على مساكن بشرط أن لا تكون حسمت في حساب دخل فرعي سابق.

بعد الطرح نحصل على الدخل الإجمالي الصافي الذي يخضع لجدول الاقتطاع بمداخيل ومعدلات سنوية.

---

1 - المادة 7: من نفس القانون السابق.

2 - لمادة 2: معدّلة بموجب المادة 2 من ق.م لسنة 2009.

جدول رقم1-02: المعدلات التصاعدية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.[1]

قسط الدخل الخاضع للضريبة ب (دج)	معدل الضريبة (%)
لا يتجاوز 120.000	%0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1.440.000	%30
أكثر من 1.440.000	% 35

المصدر: قانون المالية سنة 2009.

3- المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

3-1- الأرباح الصناعية والتجارية (BIC): تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.

3-2- الأرباح غير التجارية (BNC) : هي تلك الأرباح الناتجة عن ممارسة مهن غير تجارية كالأرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي يتمتع أصحابها بصفة التاجر، وكذلك المستثمرات التي تعود على أصحابها بأرباح ،وهي تنتمي لأي صنف آخر من الأرباح والمداخيل.

3-3- الضرائب على الأجور والمرتبات (ITS): تخص كل ما يتقاضاه العامل نتيجة قيامه بعمل معين وهو يعبر عنه بالمكافأة الأصلية وهناك بعض المكافآت الملحقة والتي تعتبر كزيادة في الأجر أو زيادة في السعر وذلك من أجل الخدمة ويعفى من الضريبة بعض الأشخاص الذين تحددهم المادة (68) من قانون الضرائب المباشرة.

3-4- الرسوم العقارية (TF): وهي تمثل المداخيل العقارية، أي المداخيل الآتية من تأجيل العقارات أو الجزء منها ، أو تأجير كل محل صناعي أو تجاري غير مجهز بعتاده، ويتكون الأساس الضريبي المعتمد من القيمة الإيجارية المحددة إسنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم.

---

1 - المادة 104 : معدلة بموجب المواد 10 من ق م لسنة 1995، 10 من ق م لسنة 1996، 9 من ق م لسنة 1997، 6 و10 و11 من ق م لسنة1998، 8 و10 من ق م لسنه 1999، 10 من ق م لسنه 2001، 14 إلى 17 من ق م لسنه 2003، 5 و7 من ق م لسنة 2005، 3 من ق م لسنة 2006، 4 من ق م لسنة 2007، 5 من ق م لسنة 2008 و 7 من ق م لسنة2009.

II: الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات IBS: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة وتسمى الضريبة على أرباح الشركات "[1].

2- مجال تطبيق الضريبة على الشركات:

2-1- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

- شركات الأموال التي تضم (شركات الأسهم – الشركات ذات المسؤولية المحدودة).
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.

2-2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات: حيث سمح المشرع الجزائري بالاختيار في الخضوع للضريبة على الأرباح الشركات حيث في هذه الحالة يترتب على هذه الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، ويعتبر هذا الاختيار نهائيا ولا رجعة فيه مدى حياة المؤسسة، وهذه الشركات تتمثل في ما يلي:

- شركات التضامن؛
- شركات التوصية؛
- جمعيات المساهمة.

3- حساب الضريبة على أرباح الشركات: تعتبر (IBS) ضريبة نسبية، حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، و في هذا المجال نجد المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة تميز بين ثلاث فئات من المعدلات هذه الأخيرة تتمثل في:

3-1-المعدل العادي: تحدد الضريبة على أرباح الشركات كما يلي :

-19%، بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية؛

-25%، بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛

1 - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، قانون المالية لسنة 1994.

-25%، بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

3-2- المعدل المنخفض المطبق على الأرباح المعاد استثمارها: حيث أول ما ظهر هذا المعدل بنسبة 5% من خلال قانون المالية 1995 ثم خفض إلى أن أصبح 12.5 % ــ و هو المعدل المخفض إبتدأ من قانون المالية 2006 و يطبق على الأرباح المعاد إستثمارها عقاريا و المنقولة تنجز من أجل الحاجيات التنموية للمؤسسة[1].

- يتعين على المؤسسات التي ترغب في الاستفادة من النسبة المخفضة مسك محاسبة قانونية كما عليها التصريح السنوي لنتائج الأرباح التي قد تخضع للنسبة المخفضة.

- تحديد قائمة الأملاك العقارية المنقولة التي تمنح حق الاستفادة من المعدل المنخفض على طريق التنظيم.

3-3-المعدلات الخاصة عن طريق الاقتطاع من المصدر: [2]

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع و الكفالات, ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

- 40%، بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر, يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً؛

24%، بالنسبة:

*للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

*المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر؛

*الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- 10 %، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

---

1 - المادة 150: معدلة بموجب المادة 16 من ق م لسنة، 14 و15 من ق م لسنة 1999 و 10 من ق م لسنة 2001، 20 من ق.م. لسنة 2003، 2 من ق.م. ت لسنة2006 و 5 من ق.م. ت لسنة 2008 و7 من ق م ت لسنة 2009.

2 - نفس المادة المعدلة.

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

4- تحديد الربح الخاضع للضريبة:

4-1- حيث يحدد الربح الخاضع للضريبة بالكيفية التالية:

الربح الخاضع للضريبة = النواتج المحققة – الأعباء التي تتحملها المؤسسة

أ- حيث تتمثل النواتج المحققة أساس من :

- المبيعات والنواتج الاستثنائية كالتنازل عن الاستثمارات

ب- أما الأعباء:

المصاريف العامة في النفقات المستخدمين ومبالغ كراء العقارات.

مصا ريف الاستقبالات من إطعام فندقة وعروض.

جـ- ويشترط أن تكون الأعباء قابلة للخصم كما يلي: أن تكون هذه الأعباء متعلقة بنشاط المؤسسة أي مدفوعة لفائدتها يجب أن تترجم هذه الأعباء بتخفيض صافي الأصول المؤسسة أن تكون مبررة (فاتورة وصل) يجب أن تكون مسجلة بالدفاتر المحاسبية

4-2- كما يمكن التعبير عن الربح الضريبي بأنه : الربح الضريبي = الربح المحاسبي + الأعباء غير قابلة للحسم – الأعباء القابلة للحسم

أ- يمثل الربح المحاسبي فائض الأصول عن الخصوم ونتيجة الدورة الممثلة في جدول حسابات النتائج بالفرق بين الإيرادات والتكاليف.

ب- تشكيل الأعباء غير قابلة للحسم في أنها تجاوز مبالغ الأعباء المسموح بها ضريبيا كحالة مصاريف الاستقبالات والاحتفالات وأحكام المخطط المحاسبي كعدم احترام مبدأ استقلالية الدورات

III- الرسم على النشاط المهني (TAP):

1- مجال تطبيق TAP: يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري وهو يحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء بغض النظر عن نتيجتهم وفي هذا المجال تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي:[1]

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية.

1 - المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لقانون المالية، لسنة 1997.

- رقم الأعمال المكلفون بالضريبة في الجزائر الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على الأرباح الشركات.

- يقصد برقم الأعمال جميع الإيرادات المحققة عن عملية البيع، والخدمات وغيرها التي تدخل في إطار النشاط المهني غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال تطبيق TAP المذكور في هذه المادة.

2- أساس الرسم على النشاط المهني: يطبق الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخام، أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة وهذا عندما يتعلق الأمر بالأشخاص الخاضعين لهذا الرسم.

وحسب نفس المادة السابقة يستفيد الخاضعين للرسم على النشاط المهني من تخفيضات بنسب مختلفة وذلك حسب طبيعة العمليات المحققة ويظهر ذلك كما يلي :

"يستفيد من تخفيض قدره 30 %:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

"يستفيد من تخفيض قدره 50 %:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتعلق سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

1- تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90 -31 المؤرخ في 15 يناير 1996؛

2- و أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

"يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغاز والمازوت.

إن امتياز التخفيضات المنصوص عليه أعلاه غير تراكمي.[1]

1- المادة 219: معدلة بموجب المواد 23 من ق.م لسنة 1997، 21 من ق.م لسنة 1999، 12 من ق.م لسنة 2000 و 12 من ق.م لسنة 2005 .

و يمنح تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء، تخفيضًا بنسبة 30% من رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى على السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط، المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.

3- حساب الرسم على النشاط المهني : يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يأتي :

جدول رقم(03): حساب و توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني.

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	% 0,59	% 1,30	% 0,11	% 2

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات عبر الأنابيب. يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يأتي (2):

الرسم على النشاط المهني	الحصة العائدة للولاية	الحصة العائدة للبلدية	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	المجموع
المعدل العام	% 0,88	% 1,96	% 0,16	% 3

المصدر: قانون المالية2009.

تدفع نسبة 50 % من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة.

ثانيا: الضرائب الغير المباشرة

I – الرسم على القيمة المضافة (TVA):

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة ومجال تطبيقها:

2- المادة 222: معدلة بموجب المادتين 6 من ق.م.ت لسنة 2001 من ق.م.ت لسنة 2008.

1-1- مفهومه : إن الرسم على القيمة المضافة وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية وتحدد القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية لتحصيلها للمستهلك النهائي.

1-2- مجال تطبيقه:

أ- عمليات البيع:

- الأعمال العقارية والخدمات الخاضعة للرسوم الخاصة، والتي تكتسي طـــابع صناعي تجاري حرفي، حرا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية؛
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاصة للضريبة؛
- شكل أو طبيعة هؤلاء الأشخاص؛
- الأشخاص يكونون في (شخص معنوي وطبيعي، شركة تجارية أو مدنية، تاجر أو غير تاجر).

ب- عمليات الاستيراد:

- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة؛
- العمليات التي تقع خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة؛
- المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة.

2- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

2-1- العمليات الخاضعة إجباريا:[1]

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية؛
- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة و المنجزة وفق شروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- عمليات الإيجار، أداء الخدمات، أشغال الخدمات، البحث، جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- بيع العقارات أو المحلات التاجرة من طرف أشخاص يشترون هذه الأملاك بأسهم قصد إعادة بيعها؛
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات المكونة كليا أو جزئيا من الذهب والفضة والأحجار الكريمة؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات.

1 - المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة لقانون المالية1996.

- الحفلات الفنية، الألعاب والتسلية؛

- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛

- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى؛

- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.[1]

2-2- العمليات الخاضعة اختياريا: حسب المادة رقم 3 من قانون الرسم على القيمة المضافة يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على فهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع وخدمات وتتمثل فيما يلي :

- التصدير؛

- الشركات البترولية؛

- المكلفين بالرسوم الأخرى؛

- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء.

يمكن أن يشمل اختيار الخضوع للرسم كل العمليات أو جزءا منها وذلك حسب الطلب المقدم لإدارة الضرائب، كما يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي وبالمقابل يستفيد هؤلاء المعنيون من نظام الخضوع للرسم على القيمة المضافة المحمل على مشترياتها.

أ- البيع بالتجزئة: إن تجار التجزئة غير خاضعين للرسم على القيمة المضافة ويبرر هذا الإقصاء بصعوبة تكفل إدارة الضرائب بالعدد الهائل لهذه الفئة من التجار وخاصة مع الإمكانيات الحالية إلا أن المشرع الجزائري أخضع المساحات الكبرى لهذا الرسم رغم أنها تنتمي لتجار التجزئة وذلك بهدف خلق مشاكل في عملية التوزيع.

ب- النشاط الفلاحي: حيث يقصى من تطبيق هذا الرسم وهذا راجع لعدم وجود محاسبة فيه.

ج- المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة: حيث يكمن في إنجاز العملية في الجزائر وفي هذا المجال نميز بين صنفين من العمليات:

- **بالنسبة للمبيعات:** المعيار الذي يأخذ فيه فرض الرسم هو مكان لتسليم بغض النظر عن مكان استعمال أو تسديد قيمة البضاعة.

- **بالنسبة لتأدية الخدمات:** المعيار هو مكان الاستعمال وليس تقديم الخدمات، فمثلا تصليح آلة بالجزائر تستعمل بفرنسا حيث لا تخضع للرسم.

1 - المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لقانون المالية سنة 1995.

3- حساب الرسم على القيمة المضافة :

3-1- معدلات الرسم على القيمة المضافة : هناك معدلين أساسين للرسم على القيمة المضافة،[1] هذين المعدلين على أساس خارج الرسم (HT) للسلع المباعة والخدمات المقدمة وتتمثل في المعدلات التالية:

- المعدل المنخفض 7 %.
- المعدل العدي 17%.

3-2- آليات حساب الرسم على القيمة المضافة: حيث يتم حساب الرسم شهريا أو فصليا وذلك بإتباع الخطوات التالية:

أ- نحسب الرسم المستحق على المبيعات بضرب المعدل المناسب في رقم الأعمال خارج الرسم.

ب- يستخرج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة مع إحترام المواعيد الزمنية المحددة.

ج- حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها وذلك بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم على المشتريات، وفي هذا الإطار توجد ثلاث حالات لذلك الفرق وهي:

- قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم: حيث في هذه الحالة يجب على المؤسسة دفع المبلغ الواجب دفعه في أجل أقصاه 20 يوما عن الشهر الموالي.

- قيمة الرسم المستحق تساوي الرسم القابل للخصم: هذه الحالة المؤسسة لا تدفع أي مبلغ لأن المبلغ المستحق على المبيعات يكون معدوما.

- قيمة الرسم المستحق أقل من قيمة الرسم القابل للخصم: في هذه الحالة المؤسسة حق الاتجاه لإدارة الضرائب لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ ويتم تسوية الحق عن طريق المقاصة للرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات للأشهر القادمة.

4- التأثير المحاسبي على النتيجة: تسدد المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة مبلغ الرسم إلى إدارة الضرائب وذلك بعد تحويله لحساب الزبائن لكونها واسطة بين الطرفين (إدارة الضرائب، المستهلك).

تعتبر العمليات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة دون تأثير على نتيجة الدورة وذلك للأسباب التالية:

- الرسم الذي يدخل في تأسيس سعر البيع لا يعتبر إيرادا.

- الرسم الذي يسدد إلى إدارة الضرائب لا يعتبر تكلفة استغلال.

- الرسم القابل للاسترجاع على المواد، الخدمات، الاستثمارات، لا يعتبر عنصر لتكلفة الشراء أو الاكتساب.

1 - المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 19، لقانون المالية لسنة 1997.

المطلب الثالث: الالتزامات المحاسبية و الجبائية للمؤسسة

لتفادي العقوبات الجبائية على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

أولا: الإلتزامات ذات طابع محاسبي: إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة ومقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط المالي المحاسبي بالإضافة إلى القانون التجاري ألزم التجار بمسك السجلات التالية:

1 ــ الدفاتر الإجبارية : تقضي المادة 9 من القانون التجاري بأنه على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة لتاجر أن يمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا .

كما تقضي المادة 10 من القانون التجاري بأنه يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد العناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب الخسائر و الأرباح و تنسخ هذه الميزانية و حساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد و يتضح من هذين النصين أنّ المشرع الجزائري أوجب على كل تاجر أن يمسك دفترين على الأقل هما دفتر اليومية و دفتر الجرد .

1-1 .مسك دفتر اليومية: يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية و أكثرها بيانا لحقيقة المركز المالي للمشروع بسبب طبيعته التي فرضها المشرع و اعتباره سجلا يوميا حيث أجبر التاجر بقيد عمليات مشروعة يوما بيوم من بيع أو شراء أو إقتراض أو دفع أو قبض سواء لأوراق نقدية أو أوراق تجارية أو إستلام بضائع عينية إلى غير ذلك من الأعمال المتعلقة بتجارته .

ينص القانون التجاري ما يلي: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا العمليات، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم ."

ويكون هذا الدفتر مرقم وموقع من طرف القاضي التجاري وفيما يحقق الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفترهم يكون من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم. فيجب أن يقدم هذا الدفتر كلما طلبته المصلحة الجبائية ويكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتواريخ متابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل. كما قد نص القانون التجاري الجزائري على التزام التاجر بمسك الدفاتر التجارية و كذلك القيد بالسجل التجاري و علاوة على هذه الإلتزامات فإنّ التاجر ملزم بعدم القيام بأعمال تعد منافسة غير مشروعة حماية للتجارة و سمعة التاجر .

"الدفاتر اليومية المساعدة : قد يستعمل التاجر دفاتر يومية مساعدة تستلزمها طبيعة تجارية و أهميتها مثل دفتر يومية مساعد للمشتريات و آخر للمبيعات وآخر لأوراق الدفع و القبض و هكذا و يكتفي في هذه الحالة بقيد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة (شهريا) من واقع هذه الدفاتر و قد إفترض

المشرع وجود الدفاتر اليومية المساعدة في المادة 9 من القانون التجاري و على ذلك لا يتطلب المشرع في حالة وجودها أن يستوف التاجر الشروط الشكلية و الموضوعية لهذه الدفاتر و إنما يكتفي فقط بإستيفائها بالنسبة لدفتر اليومية إلاّ أنّ المشرع يتطلب ضرورة المحافظة على هذه الدفاتر المساعدة ليمكن الإطلاع عليها كلما لزم الأمر.

1-2. مسك دفتر الجرد: إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري والذي ينص على ما يلي : " يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش . " كما يجب أن يكون مؤشر من طرف المحكمة ويجب أن يخلو من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشغب والتزوير .

تقيد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر آخر سنه المالية و كذلك يقيد بدفتر الجرد الميزانية العامة للتاجر التي توضح مركزه الإيجابي و السلبي في نهاية السنة و هي تشمل على خانتين إحداهما مفردات الأصول و هي الأموال الثابتة و المنقولة و حقوق التاجر قبل الغير والأخرى مفردات الخصوم لبيان الديون التي في ذمة التاجر للغير و هي ديون المشروع للغير علاوة على رأس المال باعتباره أول دين عليه .

1-3.حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة : لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة ما يلي: دفاتر المحاسبة وسندات المؤشر ، في المادة 09 – 10 من القانون التجاري يلوم أن يحفظ لمدة 10 سنوات زهي تشمل المراسلات القابلة والصور المطابقة للرسائل.

2 ــ الدفاتر التجارية الأخرى: أنّ المشرع الجزائري فرض إلتزام التاجر بمسك دفتري اليومية و الجرد دون أن ينص على غيرها ، غير أنّ طبيعة التعامل التجاري و حاجات التجارة و أهميتها تقتضي مسك دفاتر إضافية نذكر منها:

– **دفتر الخزانة:** الذي يوضح المبالغ التي تدخل الخزانة و التي تخرج منها .

– **دفتر المشتريات و المبيعات** :و تقيد به المشتريات و المبيعات أولا بأول .

– **دفتر الأوراق التجارية:** الذي يقيد به مواعيد استحقاق الأسهم و السندات سواء المسحوبة عليه أو لصالحه .

– **دفتر المخزن** :الذي يوضح حركة خروج و دخول البضائع للمخزن .

– **ملف صور المراسلات** :الذي يحتفظ فيه التاجر بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والبرقيات التي يرسلها لأعمال تجارته و كذلك ما يرد من مراسلات و برقيات و غيرها.

ثانيا: الإلتزامات ذات طابع جبائي[1]

وهي الواجبات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة ومن عليهم المستحقات الضريبية.

1- مفهوم التصريح: هو عبارة عن وثيقة قانونية جبائية، يتم ملؤها من طرف المكلف وذلك بالتصريح بالتزامه تجاه مصالح الدولة ، وتبيان رقم الأعمال الخاص بالفترة المصرح بها ،والذي يعتبر كقاعدة لحساب واستخراج المبالغ التي يتم دفعها كالرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ....، وتصحب الوثيقة مع شيك قيمة المبلغ المستحق.

2- أنواع التصريحات: يفرض المشرع الجبائي على المكلفين بالضريبة عدد من التصريحات وتتمثل في:

2-1. التصريح بالوجود: يجب على المكلف الخاضع للضريبة أن يقدم التصريح إلى الإدارة الجبائية وذلك في الثلاثين يوما من بداية النشاط ، حيث يحتوي هذا الأخير على الاسم اللقب النشاط الاجتماعي العنوان طبيعة النشاط رقم التعريف الإحصائي.[2]

2-2. التصريح السنوي: يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التصريح بمداخيله وذلك كل سنة من خلال النموذج الموضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية وحتى في فترة راحته أو توقفه المؤقت فإن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام .

وبعبارة أخرى يجب تقديم إجمالي المداخيل لدى مفتيشية الضرائب لمكان الإقامة الجبائية يسمى هذا التصريح ب G n°- 1 :وهذا من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعي، تجاري، حرفي، غير تجاري. فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات الأجنبية يتوجب على المكلفين بها إكتساب تصريح يبين فيه مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة و المتعلقة بالسنة السابقة قبل 20أفريل من كل سنة لدى مفتيشية الضرائب التابعة لمكان وجود المقر الإجتماعي أو الإدارة الرئيسية وهذا في التصريح بالمطبوعة -. Série G n°- 4 .

2-3. التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة: على المكلف بالضريبة أن يقدم قبل ال20 يوم الأول من كل شهر إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا ويحتوي هذا التصريح على كشف بمبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق.

يخص التصريح الشهري للضرائب و الرسوم المستحقة نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر أي :التسبيقات على الحسابات الضريبية على أرباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي ، الرسم على القيمة المضافة. يسمى هذا التصريح Série n°- G 50 يكتب من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي

1- محاضرات الدكتور صديقي مسعود، مقياس مراجعة الحسابات، 2010-2011.

1- د. مولود ديدان، قانون الإجراءات الجبائية، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء الجزائر، طبعة2008، ص31-40.

لغرض الضريبة و كذا الإيرادات العمومية.

2-4. التصريح بالتنازل أو التوقف: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن النشاط التجاري أو غير التجاري وجب عليه في أجل شهر على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه المفتش عن تاريخ توقفها وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين.

2-5.وضع رقم التعريف الإحصائي: " يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاط صناعي أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يشير على رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم[1]" .

حيث أن رقم التعريف الإحصائي قد استبدل رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي وفق نص قانون المالية لسنة 2002 وهذا قصد دعم إجراءات محاربو الغش والتهرب الجبائيين.

3- أهمية ودور التصريح: تتمثل أهمية التصريح بالكشف عن كل الأعمال المقام بها خلال السنة والشهر والمصرح به دون أي زيادة أو نقصان، وذلك حتى لا يتعرض المصرح لأي عقوبة ناتجة عن أي تأخير، والهدف من ذلك تسوية الوضعية الجبائية للمؤسسة تجاه مصالح الضرائب وللتصريحات فوائد عديدة للدولة والمستخدم لحد سوى ومن بين هذه الفوائد[2]:

-تسهل التصريحات للدولة مهمة جباية الضرائب من مستحقيها وذلك بالكشف عن رقم أعمالها ومدخلاتهم بالتصريح.

-من خلال التصريح يتسنى للدولة معرفة كل الأنشطة التجارية والصناعية وما يترتب عن كل نشاط من مستحقات وواجبات والمحا فظة على السير الحسن للتصريحات دون أي غش أو مغالطة.

-مراقبة الخاضعين للضريبة فيما إذا كان صادقا أولا، حيث يكون موضحا ذلك في التصريح سوى كان ذلك الشهري أو السنوي.

من خلال التصريحات الجبائية يتم معرفة حالة المؤسسة ماديا وكذا حالة الإنتاج هل هو سلبي أم إيجابي وكذا استوى وضعية لمؤسسة بينها وبين مصالح الضرائب مما يعفيها من أي عقوبة هي في غنى عنها.

-كما يمكننا معرفة مردودية العمال وبذلك نستطيع تداركها وتحسينها إذا كانت ضعيفة، حيث إذا كانت جيدة نعمل على زيادتها.

-التصريح يعفي المستخدم في حالة عدم تحصيل أي مدخول في ذلك الشهر من التسديد مع الاكتفاء بعبارة لا شيء في التصريح.

1- د. مولود ديدان، قانون الإجراءات الجبائية، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء الجزائر، طبعة 2008، ص31-40.

2- محاضرات الدكتور صديقي مسعود، مقياس مراجعة الجبائية، 2010-2011.

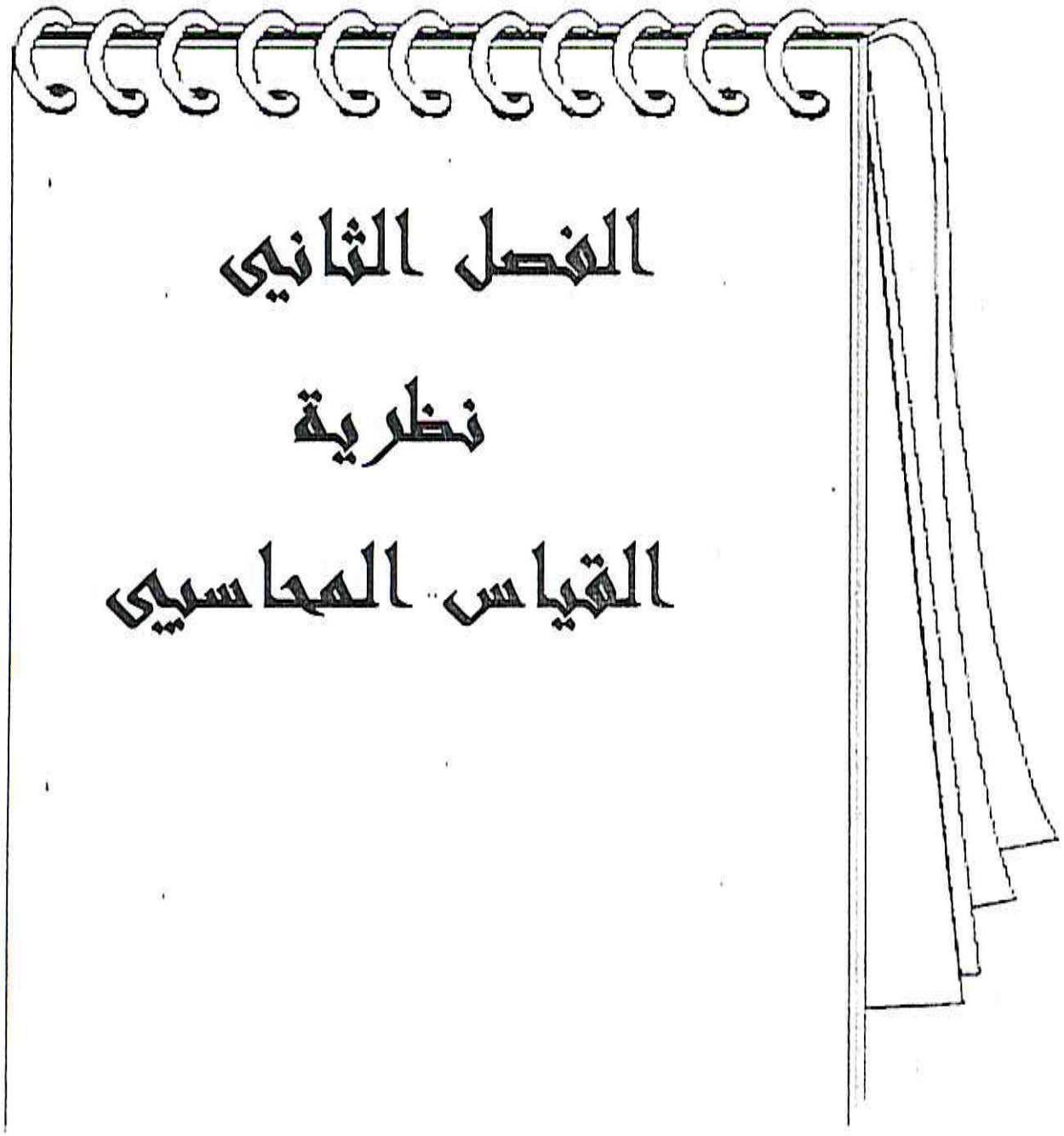
خاتمة الفصل:

لقد اتضح لنا بعد التطرق لهذا الفصل أن المؤسسة تتأثر بأي اقتطاع ضريبي يمس موجوداتها، وان نظامها الضريبي يتحدد بنسبة كبيرة تبعا لطبيعتها القانونية إلا أن اهتمامات أغلب المسيرين تتجه، عند اختيار الشكل القانوني لمؤسساتهم إلى البحث عن تحقيق عاملين أساسين هما :

- اختيار شكل قانوني ملائم لطبيعة نشاط المؤسسة؛
- اختيار شكل قانوني يسمح بمراقبة المؤسسة و التحكم في تسييرها.

و في الواقع، يخضع هذا الاختيار الاستراتيجي إلى اعتبارات اقتصادية ، قانونية و جبائية و حتى شخصية تتعلق بتطلعات المسير و مسؤولياته، لذلك من المهم أن يكون هذا الاختيار مرنا وأكيدا لأنه تنجم عنه نتائج من طبيعة جبائية و محاسبية تلتزم المؤسسة باحترامها.

و على ضوء هذه الدراسة ، لاحظنا كيف أن القانون التجاري قد كرس إصلاحات جديدة و شاملة للهياكل القانونية للشركات التجارية، وكيف أن القانون الضريبي قد تناول الطبيعة القانونية للمؤسسة، حيث حدد أنواع الضرائب المفروضة على مختلف المؤسسات، وبذلك أعطيت المؤسسة هامشا كبيرا من الحرية في اختيار الشكل القانوني الذي يخول لها الحصول على أفضل المزايا الضريبية.



الفصل الثاني

نظرية

القياس المحاسبي

مـــقدمـــة الـــفصل:

أن معالجة المعطيات المحاسبية ذات الأصل المختلف، ليس هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة تسمح بالوصول إلى أهداف أخرى. وقد شرح هذا المفهوم الأستاذ LASSEGUE كما يلي:

يجب على المعلومة المحاسبية أن تتحول في أخر المطاف إلى :

- فن: يتمثل في تسيير المؤسسات،
- علم: يتمثل في التحليل الاقتصادي الكمي.

ويستدعي تحقيق كل هاته الأهداف توحيد شامل لطرق المحاسبة، لاسيما طرق التسجيل والقياس والتصنيف والعرض، ويتم ذلك عن طريق سن قوانين و أنظمة، ويمكن أن تشمل هاته القوانين إما في القانون التجاري، أو في قانون محاسبي مستقل مثلما هو الحال في فرنسا وتدعى أعمال التوحيد و التنظيم هاته بالقياس، وهناك من يعبر عنها بالتوحيد أو التنميط (Normalizations) وقد فضلنا استعمال مصطلح القياس لتقاربه مع المصطلح الفرنسي ويعتبر المخطط المحاسبي خلاصة و لب أعمال القياس، كما يمثل إطارا تقنيا يحقق هذه الغاية ويتمتع بالقوة القانونية.

ونظرا لأهمية القياس في الميدان المحاسبي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج, كما يعتبر احد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

المبحث الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

إن عملية القياس بشكل عام هي التعبير عن خاصة ما أو مجموعة الخصائص لموضوع القياس فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب.

المطلب الأول: مفهوم وخطوات القياس المحاسبي

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة, تعريفات متعددة لعملية القياس هي وان اختلفت إلى حد ما في شكل إلا أنها تتفق في مضمون. وسنكتفي بتقدم ثلاث منها تعتبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العلمية, حتى نخرج بمفهوم مبسط لهذه العملية. [1] وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (campell) الذي عرفها بمايلي:

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها اما بطريقة أو مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ".

وأضاف(steven) بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها:" تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

اما اكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1996الذي ورد فيه ما يلي: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشاءة الماضية و المستقبلية, وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية أو جارية وبموجب قواعد محددة ".

وحسب الجمعية الفرنسية للتقييس، فإن القياس يتمثل في:

-التحديد: ويكون التحديد بدقة تامة؛

-التوحيد: أي تتبع طرق متماثلة في ميدان معين؛

-التبسيط: إلغاء كل ما هو غير ضروري في إنتاج معين.

ومن خلال التعريفات السابقة نستطيع الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي:

"عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي, بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي,

---

1 - محمد مطر, موسى السويطي, التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبة في مجالات القياس-العرض-الإفصاح, دار وائل للنشر طبعة2008ص,130

بعنصر أخر محدد هو عدد حقيقي. في مجال أخر هو نظام الأعداد الحقيقية, وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد. وبموجب قواعد اقتران معينة هي واعد الاحتساب"[1]

وباختصار القياس هو: "مقارنة عنصر بعنصر أخر للوصول للقيمة العادلة الذي يخزنه العنصر المقاس وعادة ما يكون عنصر المقياس هو النقود". [2]

ثانيا: خطوات القياس المحاسبي.

1-تحديد محل القياس, والتي هي حدث اقتصادي تاريخي اثر على المركز المالي للمشروع, والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هي في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديد دقيقا.

2-تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس, والتي تتوقف على أغراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس, فاذا كانت أغراض عملية القياس محضورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس, فالمقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس اسمي. اما اذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب.

3-تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس, والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي: [3]

أ-الهدف من عملية القياس؛

ب-الأفق الزمني لعملية القياس.

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو أثباته محاسبيا فقط حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس أو طريقة القياس المباشر أو الأساسية.

اما اذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات ضمن ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

اما اذا كان عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من الواقع مستند مثل فاتورة, سند صرف.

1- محمد مطر, موسى السويطي, **مرجع سبق ذكره** ص.131

2- وليد الحمال, يوسف الأسدي, **نظرية المحاسبة**, الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك, نيسان2008ص.12

3- سيد عطا الله السيد, **النظريات المحاسبية**, دار وائل للنشر والتوزيع, طبعة 2009 ص182.

المطلب الثاني: أساليب القياس المحاسبي و مجالاته

أولا :أساليب القياس: يتوقف اختيار أسلوب القياس المحاسبي المتبع في عملية القياس المحاسبية على،أغراض هذه العملية وتنحصر هذه الأساليب في ثلاث أنواع بوجه عام:

1-أساليب قياس أساسية ومباشرة؛

2-أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة؛

3-أساليب قياس تحكيمية.

1-أساليب قياس أساسية ومباشرة: [1] والتي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة في بقيمة الخاصية محل القياس المباشرة وذلك دون الحاجة اللي ما يعرف بعملية الاحتساب ومبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من اهيم الوسائل و الأساليب القياس الأساسية أو المباشرة, اذا بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي اليها وفق تلك الخاصية.

2-أساليب القياس المشتقة: اذا إزداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية, لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمداخلتها ومخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب.

اما في مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات بأساليب القياس المشتقة أو الغير مشتقة أو غير المباشرة .

3-أساليب القياس التحكيمية: والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس الغير مباشرة, حيث تكون أساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التميز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

ثانيا: مجالات القياس المحاسبي: تشمل أعمال القياس المحاسبية عدة مجالات وهي [2]:

-القياس المتعلق بالمهنة المحاسبية؛

-القياس المتعلق بالمهام؛

-القياس المتعلق بالطرق والمبادئ العامة للمحاسبة؛

---

1 - حنان عطا الله السيد, النظريات المحاسبية, دار وائل للنشر والتوزيع, طبعة 2009 ص183.

2 - المرسوم التنفيذي رقم 96 -318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، المتعلق بإنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة .

وفيما يلي، سوف نتطرق باختصار، إلى كل مجال من هاته المجالات.

1-القياس المتعلق بممارسة المهنة المحاسبية:

ويهدف القياس في هذا المجال إلى محاولة إقناع الممارسين للمهنة لإتخاذ موقف موحد أمام كل حالة معينة وفي أي وقت حدثت.

وكمثال عن ذلك يمكن ذكر الموقف المتخذ بخصوص إحترام السر المهني و عدم نشر المعلومات الخاصة بالزبون، والحالات التي يجوز فيها للممارس الإفشاء بهاته المعلومات.

أو إجبارية تحديد المهام الموكلة للممارس، قبل الشروع في المهمة من خلال رسالة المهام التي يعدها الزبون، وذلك لتفادي حدوث أي إلتباس في تحديد المهمة و النتائج المقدمة.

ويتم تسطير وتقنين هاته القواعد في القوانين التشريعية المتعلقة بأخلاقيات المهنية أو في الأنظمة الداخلية للمنظمات أو المجمعات التي تضم الممارسين، وتعتبر بمثابة قواعد إلزامية لكل الممارسين.

2-القياس المتعلق بالمهام:

يهدف القياس في هذا المجال إلى توحيد مختلف الطرق والمراحل والتنظيمات المتعلقة بكيفية تنفيذ المهام، وذلك بهدف الوصول إلى النتائج المرجوة من هذه المهام.

وتحدد المقاييس هنا مختلف الجزئيات و المراحل التي يجب أن يطبقها الممارس في تنفيذ مهمته، وذلك عن طريق تحديد قواعد عامة وخاصة وحد أدنى يقوم به الممارس في مهمته.

وكمثال عن ذلك يمكن ذكر، التوصيات التي قدمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حول كيفية تنفيذ مهمة محافظ الحسابات.

فقد ذكرت هاته التوصيات كل المراحل التي يمر بها محافظ الحسابات في تنفيذ مهمته، و المهام الجزئية التي يجب أن يقوم بها.

وقد تركزت المقاييس في هذا المجال حول نقطتين أساسيتين هما:

-تنظيم أعمال المهمة؛

-كيفية تنفيذ المهام المختلفة.

من جهة أخرى تحدد المقاييس بطريقة غير مباشرة المسؤولية الملقاة على الممارس، خاصة في أي مسؤولية، "Obligation de Moyens" المهام التي يتحمل الممارس فيها مسؤولية حسب الإمكانيات بتسخير كل الإمكانيات اللازمة للقيام بأعمال معينة ومحددة تقتضيها المهمة، كما هو الحال في مهمة محافظة الحسابات.

3-القياس المتعلق بالطرق والمبادئ العامة للمحاسبة:

ويهدف القياس في هذا المجال إلى وضع قواعد متفق عليها تهدف إلى توحيد طرق التسجيل والتقييم و التصنيف والعرض، مما يسمح بإجراء المقارنات في الزمان و المكان بين مختلف المؤسسات.

مثل كيفية تقييم الإستثمارات المقتناة مجانا، أو كيفية حساب الإهتلاكات، إلى غير ذلك.

3-1.مبادئ القياس المحاسبي: [1]

لا يمكن للمحاسبة أن تلعب دورها كأداة جمع المعطيات الكمية، إلا إذا حققت بعض الشروط التي حددها المفكر LAUSEL في ما يلي:

- الدقة والوضوح في المصطلحات؛
- عقلانية معايير التصنيف؛
- عمومية طرق التسجيل؛
- دقة و ملاءمة قواعد التقييم.

من خلال تحديده لهاته الشروط، الأسس و المحاور التي يدور حولها، لقد وضع المفكرLAUSEL كل عمل يهدف إلى القياس، وهي:

-مصطلحات ترتكز على مفاهيم دقيقة؛

-معايير تصنيف العمليات؛

-قواعد التقييم؛

-قواعد سير الحسابات؛

-الوثائق المحاسبية؛

و سنتطرق في ما يلي إلى كل محور بشيء من الشرح المختصر.

3-1-1.المصطلحات: تهدف كل محاولة للقياس إلى وضع لغة تعامل تتميز بالسهولة في تلقي و إيصال المعلومة، بالإضافة إلى تميزها بالإتساع في استعمال و استعارة المصطلحات من مختلف المجالات الإقتصادية و القانونية و المالية و حتى الإجتماعية، وذلك لأن المحاسبة موجهة لعدد كبير من المستعملين.

3-1-2. معايير تصنيف العمليات: لا يمكن التكلم عن عملية القياس إلا من خلال وضع تصنيف موحد للعمليات التي تقوم بها المؤسسة عن طريق وضع قائمة للحسابات.

ويمكن أن يأخذ التصنيف هنا عدة أشكال حسب المفهوم المراد له، وكمثال عن ذلك تصنيف الأعباء، التي يمكن أن تصنف إما حسب طبيعتها أو وجهتها النهائية أو الجهة المستفيدة منها.

و تختلف درجة الدقة في التصنيف حسب دقة المعلومة المراد إستخراجها.

ويجب الإشارة هنا إلى أن المخطط الوطني المحاسبي يصنف الأعباء حسب طبيعتها.

3-1-3.قواعد التقييم: تبقى عملية التقييم المحاسبي من بين العمليات الأكثر إنتقادا من مختلف الأطراف، وذلك من جراء تطبيق بعض المبادئ والأعراف المحاسبية، مثل مبدأ الكلفة التاريخية وأثره على القيمة الإقتصادية

---

1 – طارق حمزة المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 2004ص54.

و الحقيقية للأصل المقيم .إذ تبقى بذلك القيم المحاسبية بعيدة عن الحقيقة في ظل تغير الأسعار و ظاهرة التضخم.

ورغم صعوبة توحيد عمليات التقييم المحاسبي، نظرا لتعدد الآراء فيها إلا أن توحيد قواعدها يعتبر ضروريا وذلك لتمكين إستعاب محتوى القوائم المالية و إجراء المقارنة بينها.

3-1-4. قواعد سير الحسابات: وترتكز على تقنية القيد المزدوج كما ترتبط إرتباطا وثيقا بدرجة تصنيف الحسابات.

وفي هذا الإطار تحدد طريقة سير كل حساب كوصفة شارحة لميكانزمات سير الحساب و علاقاته مع الحسابات الأخرى.

3-1-5.الوثائق و القوائم المحاسبية: وهي واجهة العرض، من خلالها يتم عرض الصورة المحاسبية للمؤسسة في إطار" لغة المصطلحات المحاسبية"، و من دونها لا يمكن إيصال المعلومة إلى مستغلها.

وتتمثل هاته الوثائق في الميزانية و جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى جداول أخرى تدعى بالملاحق.

المطلب الثالث: المقاييس المحاسبية الدولية Normes Comptables Internationales.

أن دافع توسيع المعاملات التجارية و المالية بين مختلف البلدان في الآونة الأخيرة أدى إلى خلق أرضية موحدة في مجال القياس المحاسبي، تدعى بالمقاييس المحاسبية الدولية، وعلى رأسها هيئة دولية مستقلة. (1)

1-الحاجة إلى وضع مقاييس محاسبية دولية:

عرف العالم في منتصف القرن الماضي أزمات إقتصادية عديدة، أدت بالشركات الكبرى إلى تسطير إستراتجيات جديدة، تمثلت في التصفية و الإندماج بين الشركات الضخمة.

وقد أدى ذلك إلى ظهور التكتلات و التجمعات التي أفضت بدورها إلى نشوء الشركات المتعددة الجنسيات.

وقد زاد ذلك من أهمية المعلومات المحاسبية خاصة من تلك الدول التي توجد بها أسواق مالية وفروع للشركات المتعددة الجنسيات.

وأمام تطور التبادلات بين هاته الشركات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهاته الشركات وفروعها أمرا عسيرا، و أصبح من الصعب كذلك تقييم الأداء للشركات و فروعها المختلفة في تلك الدول.

كما ظهرت مشاكل جديدة أمام المستثمر الذي أصبح يسعى للإستثمار في بلاد أخرى، تمثلت هاته المشاكل أساسا في كيفية قياس الربح، بالإضافة إلى إختلاف الهيكل المحاسبي للبلاد الأخرى مثل المحاسبة الضريبية و محاسبة التكاليف و التدقيق.

---

1 - طارق حرة، مرجع سبق ذكره، ص69.

فظهرت الحاجة إلى وضع معايير محاسبية دولية تأخذ بعين الإعتبار كل هاته المشاكل و الصعوبات، وتحضى بالإعتراف من طرف الشركات الكبرى و من طرف الدول.

2-لجنة المقاييس الدولية المحاسبية[1]

على إثر إتفاق جمعيات المحاسبين المهنية في تسع دول وهي : ألمانيا الفدرالية، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا و إنجلترا، تم تأسيس في سنة1973 هيئة المقاييس المحاسبية الدولية International Accounting Standards committee (IASC) وهي الهيئة الدولية الرسمية المسؤولة على إعداد المقاييس المحاسبية في العالم.

وقد كان نموها سريعا جدا، إذ كانت تضم في سنة 1995 عدد كبير من الأعضاء يقدر عددهم بـــــــــ (110)عضوا موزعين على 85 دولة.

و تهدف هيئة المقاييس المحاسبية الدولية إلى:

-إعداد و نشر (في إطار المنفعة العامة) المقاييس المحاسبية المتبعة لعرض القوائم المالية الختامية، و السعي إلى قبولها و تطبيقها عبر العالم.

-العمل بصفة عامة على تحسين القوانين و المقاييس المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية الختامية.

ويتم تمويل هاته الهيئة من طرف الفيدرالية الدولية للمحاسبين Fédération of Accountants International (IFAC) بالإضافة إلى مساهمة الشركات المتعددة الجنسيات و المكاتب المحاسبية الكبرى، وكذلك من خلال بيع منشوراتها.

3-إعداد المقاييس المحاسبية الدولية:

لقد قامت هيئة المقاييس المحاسبية الدولية بإصدار ما يقارب الأربعين (40) مقياسا محاسبيا، حول مختلف المواضيع، مثل: عرض الطرق المحاسبية المستعملة، معالجة المخزونات، القوائم المالية المجمعة، تسجيل الإهتلاكات، المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الختامية.....الخ.

و يتبع في إصدار المقاييس المحاسبية طريقة منظمة ومحكمة، تشبه الطريقة المستعملة في البلدان الأنجلوسكسونية، والتي تسمح لجميع المهتمين هيئات (التقييس الوطنية، معدي و مستعملي القوائم المالية الختامية، ...الخ) بإبداء آرائهم المختلفة حول المقياس، و تمر عملية إعداد المقياس بعدة مراحل وهي:

1-يقوم المجلس الذي يدير الهيئة بتكوين لجنة توجيهية تضم ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، تقوم هاته اللجنة بتحديد و مراجعة كافة المسائل المتعلقة بالموضوع، وتدرس مختلف المعالجات المحاسبية للمسألة، ثم تقدم مخطط عمل للمجلس، الذي يقوم بالتعليق على المخطط، ثم يصادق عليه.

---

1 – طارق حمزة، مرجع سبق ذكره، ص70.

2-على إثر ذلك تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد و نشر مسودة المبادئ، و يكون الغرض منها تحديد المبادئ الأساسية التي يتم على إثرها إعداد مسودة المعيار ثم توجيهها كذلك إلى المجلس الذي يصادق عليها بعد مناقشتها.

3-تمتد فترة المسودة ثلاثة أشهر، يطلب خلالها إبداء الآراء و التعليقات من الهيئة الإستشارية للمجلس بالإضافة إلى المنظمات المهنية.

4-بعد ذلك تراجع اللجنة التوجيهية كافة التعليقات على مسودة المبادئ وتضع قائمة نهائية للمبادئ تقدمها للمجلس للمصادقة.

تقوم اللجنة التوجيهية بعد ذلك بإختبار المبادئ و عرضها، لتقدمها ثانية إلى المجلس للمصادقة عليها، لكن بأغلبية ثلثي الأعضاء .بعد ذلك تقدم الوثيقة للمناقشة إلى الجمهور المهتم.

5-بعد مناقشة الوثيقة من طرف الجمهور، تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار، تقدمها إلى المجلس للمصادقة عليها.

ويشترط لقبولها موافقة ثلثي المجلس، ثم تنشر وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على هاته المسودة في فترة أقصاها شهرا و أحدا ليصبح بعد ذلك المعيار رسميا.

إن إتباع هاته الإجراءات يسمح بالحصول على مقياس محاسبي ذو نوعية عالية و يستجيب لمتطلبات مختلف المهتمين.

وقد لقيت المقاييس المحاسبية الدولية صدى واسعا لدى الشركات الكبرى و الهيئات الحكومية التي تسعى للإلزام الأطراف المعنية بإعتماد المقاييس المحاسبية الدولية.

وفي هذا الصدد فقد أصبحت بورصات الأسهم تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية عرض قوائمها المالية بموجب المعايير الدولية.

وقد أعلنت اللجنة الأوروبية في سنة 1995 إعتمادها الكبير على هيئة المقاييس المحاسبية الدولية، وذلك نظرا لإيفائها بحاجات أسواق رأس المال.

المبحث الثاني: التجربة الجزائرية في ميدان القياس

أن موضوع دراستنا يستوجب علينا التطرق إلى التجربة الجزائرية في هذا الميدان بشيء من التفصيل، وذلك حتى يتسنى لنا فهم واقع القياس المحاسبي الذي كان سائدا في الجزائر قبل و خلال وبعد إعداد المخطط المحاسبي.

المطلب الأول: هيئات القياس المحاسبي في الجزائر[1]

لم يكن القياس غداة الإستقلال يتصدر أولويات البرامج الاقتصادية، إذ بقيت الجزائر تسير على التنظيم المحاسبي الموروث عن الإستعمار الفرنسي خلال سنوات عديدة بعد الاستقلال، و لم يتدعم هذا المجال بأي هيئة مختصة تشرف على شؤون التقييس إلا في بداية السبعينات.

1- المجلس الأعلى للمحاسبة:

تم إنشاؤه بموجب مرسوم مؤرخ في 29 ديسمبر 1971، بهدف تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب من جهة، و إنشاء مخطط محاسبي جزائري يخلف المخطط المحاسبي العام الفرنسي من جهة أخرى.

و فيما يلي سوف نتطرق إلى مكونات المجلس و صلاحياته:

يتكون المجلس الأعلى للمحاسبة من ثمانية عشر عضوا دائما يتم تعيينهم من طرف وزير المالية الذي يرأس المجلس.

وقد كان يضم المجلس من بين أعضائه مدير الضرائب، مدير الخزينة و القرض، مدير المعهد التكنولوجي و المحاسبي، مدير المدرسة العليا للتجارة، مدير الشركة الوطنية للمحاسبة، ممثلين عن مختلف الوزارات كوزارة العدل، الفلاحة، الصناعة، التجارة،...إلخ، بالإضافة إلى ثلاثة خبراء محاسبين و محاسبان إثنان.

وقد دعم المجلس بأمانة دائمة، تتمثل في الشركة الوطنية للمحاسبة، التي قامت بتعيين مسؤول لهاته الأمانة، يعمل تحت سلطة رئيس المجلس.

وقد تم تكوين ثلاث لجان دائمة بالمجلس، بالإضافة إلى فرق و مجموعات متخصصة توكل لها مهمة تحضير مشاريع القوانين، بالإضافة إلى إعداد مختلف التقارير و الإقتراحات.

وتتمثل اللجان الثلاثة في:

- لجنة الإعتمادات والتأديب؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة التقييس.

1- طارق حمزة، مرجع سبق ذكره، ص170.

تتمثل مهام لجنة التقييس في التحضير و الموافقة على مشروع المخطط الوطني المحاسبي، و إنجاز الدراسات المتعلقة بتنظيم وتسيير و مراقبة الحسابات، بالإضافة إلى متابعة تطبيق المخطط الوطني المحاسبي و المخططات المحاسبية للقطاعات .

وتعتبر مهام المجلس في مجال التقييس جد كبيرة، إذ أوكلت له مهمة القياس المحاسبي بأكملها، في وقت كان يتميز المحيط الاقتصادي بفراغ كامل في ميدان التقييس.

وقد قام المجلس بتنظيم مهنة المحاسب، إذ تكفل بمنح الإعتمادات للممارسين وتسطير برامج التكوين, من جهة أخرى قام المجلس من خلال إنشاء فرق ومجموعات عمل، بإعداد المخطط الوطني المحاسبي، ثم بعده بوضع المخططات المحاسبية للقطاع نذكر منها المخطط المحاسبي لقطاع الفلاحة، المخطط المحاسبي لقطاع الأشغال العمومية، سوف نتطرق إليها لاحقا بشيء من التفصيل.

لقد تكفل المجلس منذ إنشائه بمهمة التقييس من جهة و بمهمة تسيير شؤون المهنة من جهة أخرى، وبقي على هذا الحال إلى غاية 1991 ، تاريخ إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، الذي أوكلت له مهمة تسيير شؤون المهنة بالإضافة إلى مهمة إبداء الآراء و الإقتراحات حول أعمال التقييس.

وبذلك فقد تم الفصل الصريح بين مهمة التقييس التي بقيت من صلاحيات السلطات العمومية من خلال مجلس الوطني للمحاسبة و مهمة تسيير شؤون المهنة التي أوكلت للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين.

ويمكن تقييم مهمة المجلس الأعلى للمحاسبة بالإيجابية في البداية سنوات السبعينات، وبداية الثمانينات، من حيث تسيير شؤون المهنة التي قام بتنظيمها و تأطيرها، و من حيث القيام بمهمة التقييس، فقد قام بوضع المخطط الوطني المحاسبي، بالإضافة إلى المخططات القطاعية أو مشاريع المخططات.

إلا أنه و في فترته الأخيرة إنخفض مردوده كثيرا مقارنة مع المهام التي كان يضطلع بها.

2-المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إنشاؤه بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتعلق بإنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة، وهو هيئة استشارية تقع تحت سلطة وزير المالية، خلف المجلس الأعلى للمحاسبة.

وتتمثل مهمته الأساسية في التنسيق و التحليل في مجال البحث و القياس المحاسبي.

يتمتع المجلس بصلاحيات واسعة، إذ تشمل مهامه كذلك عمليات جمع وتحليل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة، بالإضافة إلى إجراء دراسات وتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والتقنيات المحاسبية، وكذا اقتراح كل إجراء من شأنه تدعيم وتطوير المحاسبة.

كما يقوم المجلس بدراسة و إبداء آرائه و اقتراحاته حول كل مشروع قانوني يتعلق بالمحاسبة.

بصفة عامة يضطلع المجلس بكل أعمال الدراسة و التحليل و التطوير المتعلقة بالمحاسبة، بالإضافة إلى التكفل بمهمة التقييس المحاسبي و يعتبر المجلس بذلك الهيئة العليا المشرفة على أعمال القياس المحاسبي في الجزائر.

يترأس المجلس وزير المالية، ويضم أربعة وعشرون (24) عضوا يمثلون مختلف الوزارات و هيئات الدولة، بالإضافة إلى مختلف المهنيين.

حيث يضم المجلس بالإضافة إلى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، يضم كذلك ستة (06) ممثلين عن وزراء المالية، التعليم العالي، التكوين المهني، التجارة، الإحصاء، و الإصلاح الإداري والوظيفي العمومي.

بالإضافة إلى ممثل عن المفتشية العامة للمالية، الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة، الغرفة الوطنية للفلاحة، ممثل عن بنك الجزائر، ممثل عن لجنة تنظيم ومراقبة أعمال البورصة، ممثل عن جمعية البنوك، و ممثل آخر عن جمعية شركات التأمين.

ممثلين اثنين عن الشركات القابضة العمومية، و ستة (06) أعضاء يمثلون مهنة المحاسبة، بالإضافة إلى أستاذين في التعليم العالي من درجة أستاذ مساعد في ميدان المحاسبة والمالية.

فيما عدا رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين، يعين الأعضاء بقرار من وزير المالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. [1]

يتكون المجلس من أمانة إدارية وتقنية تعمل تحت سلطة الرئيس مسيرة من طرف أمين عام، يساعده ثلاثة رؤساء دراسات.

بالنظر إلى تركيبة المجلس، يمكن طرح الملاحظات التالية:

يعتبر عدد الأعضاء 24 عضوا متوازنا وملائما جدا بالنظر إلى مهام المجلس.

يضم المجلس ممثلين عن مختلف المهن والقطاعات الإقتصادية والإدارات و الهيئات الرسمية للدولة، بالإضافة إلى ممثلين عن الممارسين للمحاسبة .ويعتبر ذلك نقطة إيجابية تسمح للمجلس بالتوفر على نظرة شاملة عن المحيط الإقتصادي والإداري والاجتماعي خلال إعداد الدراسات والمشاريع القانونية و أعمال القياس.

فيما عدا الأمين العام و مساعديه الثلاثة، لا يعمل أعضاء المجلس بصفة دائمة، فهم ليسوا أعضاء دائمين في المجلس، مما يجعلهم غير قادرين على التكفل بمهام المجلس كما ينبغي، وهو الأمر الذي يحول دون قيام المجلس بالمهام المنوطة له على أتم وجه، وقد انعكس ذلك على مردود المجلس في الواقع.

ويمكن الإعتبار بالتجربة الفرنسية أو الأمريكية في هذا المجال، حيث يعتبر أعضاء كل من المجلس لمهام الوطني للمحاسبة الفرنسي و جمعية FASB الأمريكية، أعضاء دائمين بالمجلس متفرغين تماما المجلس ويتقاضون علاوة معتبرة مقابل منصبهم في المجلس.

1 - المرسوم التنفيذي رقم 96-318المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتعلق بإنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة.

بالنظر إلى منتوج المجلس، فيمكن اعتباره ضئيلا إذا ما قورن بضخامة المهمة المسندة إليه، وبالنظر كذلك إلى افتقار المهنة المحاسبية إلى أعمال التقييس في كل مجالات قياس الأعمال، القياس المهام...الخ , إذ اكتفى المجلس منذ تأسيسه في سنة 1996 أي خلال ستة سنوات على تقديم بعض الآراء و الإقتراحات في ميدان المحاسبة، كما قام بإعداد تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع بعض النشاطات.

3-المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين:

وهو هيئة تتمتع بالشخصية المدنية، تضم كل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر، المتمثلين في المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

وقد أنشئ المصف الوطني بمقتضى المادة الخامسة من القانون رقم 91- 08 المؤرخ في27 أفريل1991، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

بالإضافة إلى مهمته الأساسية المتمثلة في تسيير شؤون المهنة وتنظيمها والدفاع على استقلالية وشرف أعضائها، فقد أوكل له المشرع مهمة المساعدة والمساهمة في كل أعمال القياس التي تقوم بها السلطات العمومية.

من جهته فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 92-20المؤرخ في 13 جانفي 1992 المحدد لقواعد سير المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسب المعتمد، حدد مهام أخرى للمصف تتمثل في تحديد و تقييس طرق المراقبة و التفتيش، بالإضافة إلى إبداء آرائه حول كل مسألة تقنية تطرحها عليه السلطات العمومية في مجال المحاسبة و المالية و القانون المرتبطة بحياة المؤسسات.

كما يضطلع المصف بمهمة تعميم وتوزيع ونشر كل نتائج الأعمال المتعلقة بمهنة المحاسبة.

4-لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة.

تم إنشاؤها بمرسوم تشريعي رقم 93-10 مؤرخ في 23 ماي- 1993

تتكون من رئيس معين لمدة أربع سنوات و ستة أعضاء يتم تجديد ثلثهم كل سنتين.

يتكون الأعضاء من قاضي يقترحه وزير العدل، عضو آخر يقترحه محافظ بنك الجزائر، عضوين اثنين من بين مسيري الشركات التي تصدر القيم المنقولة، عضوين آخرين يتمتعون بخبرة في ميدان المالية البنوك و البورصة.

وقد دعمت اللجنة بأمانة دائمة تضم مصالح تقنية وإدارية.

تتمثل المهمة الأساسية للجنة في تنظيم و مراقبة سوق القيم المنقولة، من خلال حماية المستثمرين في القيم المنقولة، بالإضافة إلى السهر على السير الحسن للسوق و شفافية العمليات.

و حتى تتمكن اللجنة من القيام بالمهام المذكورة سابقا، فقد خول لها المشرع مهمة التنظيم في عدة ميادين قد حددها المرسوم التشريعي بالتفصيل، من بينها التنظيم المتعلق بالنشر الدوري للمعلومات المتعلقة بالشركات ذات الأسهم المسعرة في البورصة.

وفي هذا الإطار يمكن للجنة إصدار أي تنظيم يتعلق بكيفية وشروط و دورية نشر المعلومات المالية و المحاسبية. وبذلك فقد إطلعت اللجنة على جزء من مهام التقييس في مجال المبادئ و المصطلحات وكيفية إعداد البيانات المحاسبية.

إلا أن هاته التنظيمات لا تصبح سارية المفعول إلا بعد المصادقة عليها من قبل" الوزارة"، و بعد أن تنشر في الجريدة الرسمية .

المطلب الثاني: أعمال القياس المحاسبي في الجزائر.

1-التقييس المتعلق بممارسة المهنة المحاسبية:

في 29 ديسمبر 1971 صدر الأمر رقم71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب. ويعتبر أول نص قانوني للجزائر المستقلة في مجال المحاسبة .فقد كانت المهنة مسيرة من قبل وفقا لأحكام الأمر رقم-21 38المؤرخ في 19 سبتمبر1945.

وقد نص هذا الأمر على شروط و كيفيات ممارسة مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، إذ حدد مجالات تدخلهم، وشروط تسجيلهم في القوائم، بالإضافة إلى الشروط التأديبية في حالة مخالفة القوانين و أخلاقيات المهنة.

وقد حدد الأمر كذلك مهلة و شروط التمرين التربص التي يأديها الخبير المحاسب أو المحاسب قبل ممارسة مهنته، كما أوجب تأدية الخدمة المدنية على كل خبير محاسب أو محاسب يريد ممارسة المهنة الحرة، وقد حدد مدتها ب 05 سنوات، يقضيها الخبير المحاسب في إدارة أو مصلحة أو شركة عمومية.

بتاريخ 27 أفريل 1991 صدر القانون رقم 91-08 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ويعتبر حاليا هذا القانون المرجع الأساسي في ميدان ممارسة مهنة المحاسبة.

لقد قام هذا القانون بتحديد و تفصيل شروط ممارسة المهنة، وذلك بتحديد طبيعة المهام الموكلة للممارسين الأحرار و قواعد التعامل مع زبائنهم، كما قام هذا القانون بتحديد مسؤوليات الممارسين عند إنجازهم للمهام الموكلة إليهم.

لكن المرسوم التنفيذي رقم 96- 136المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون السيرة في مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، يعتبر الأشمل من حيث تقييس مهام الممارسين وضبط سيرتهم و أخلاقيهم خلال إنجاز هاته المهام.

حيث قام بتفصيل واجبات الممارس خلال قيامه بالمهمة المسندة إليه، و كذا حقوقه الناجمة عنها، كما تطرق إلى بعض الشروط الأساسية الواجب إحترامها قبل وخلال و بعد إنجاز المهام،

لاسيما ضبط وتحديد أبعاد المهمة، تحديد وقتها وكلفتها، تسجيل كل واجبات وحقوق الأطراف على اتفاقية ممضية بين الطرفين، بالإضافة إلى إحترام سر المهنة، و إحترام الآجال المحددة، والتمتع بالإستقلالية التامة.

2-التقييس المتعلق بالطرق والمبادئ العامة للمحاسبة.

يمكن تلخيص أعمال التقييس في هذا المجال خلال ثلاث عقود من الزمن أي إبتداءا من إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1971 ، إلى إنجاز المخطط الوطني المحاسبي والقرار التابع له المتعلق بكيفية تطبيقه، بالإضافة إلى إنجاز المخططات المحاسبية للقطاعات فيما بعد، ثم تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع المجمعات و الشركات القابضة ثم مع عمليات الوسطاء في البورصة.

هذا فيما يخص المخططات المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك، فقد صدرت بعض القرارات عن وزير المالية، تتعلق بكيفيات تسجيل وتقييد بعض العمليات الجديدة، كما قام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد بعض الآراء و الإقتراحات تتعلق بمسائل تقنية.

المطلب الثالث: القياس المتعلق بالمهام

يعتبر القياس في هذا الميدان فقير جدا من حيث المردود، فلم يلعب المجلس الوطني للمحاسبة، ولا المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، الأدوار المناطة بهما في هذا الميدان والتي يخولها لها القانون.

فلم يصدر إلا قرار واحد عن وزارة الإقتصاد في 02 فيفري 1994 ، بإقتراح من المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين، يتعلق بإقتراحات مهنية تدور حول القيام وتنفيذ مهمة محافظة الحسابات.

و يضم هذا القرار ستة إقتراحات، يدور موضوعها حول كيفية تنفيذ مهمة محافظة الحسابات، من حيث طريقة العمل، وملفات العمل الواجب تكوينها، والتقارير النهائية، وكذا كيفية مراقبة الحسابات و أعمال نهاية الدورة.

المبحث الثالث: أسس القياس المحاسبي

إن العملية المحاسبية هي قياس و إعتراف وتسجيل الأحداث الإقتصادية وإفصاح و توصيل المعلومات لمتخذي القرارات.

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو كيفية قياس الأحداث الإقتصادية لأجل تسجيلها وتوثيقها في دفاتر المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: قياس الإيرادات والمصروفات

أولا: قياس الإيرادات

1-تعريف الإيرادات: الإيرادات هي عناصر موجبة في حساب راس المال أي في حق الملكية [1].

الإيرادات هي إجمالي التدفقات الداخلة للوحدة التي تؤدي إلى زيادة إجمالي الأصول أو نقص في إجمالي الخصوم أو في كليهما معا نتيجة - بيع سلع أو تأجيرها- أداء خدمات – أو بيع أصول – أو استثمار في أوراق مالية.

1 - رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر طبعة 2006، ص345.

التدفقات المذكورة تشمل تدفقات نقديه أو عينيه نتيجة تبادل سلع بسلع أو أصول بأصول أو خصوم بخصوم أو أي مزيج مما ذكر شريطة ان تؤدي العملية إلى زياده في إجمالي الأصول أو نقص في إجمالي الخصوم أو مزيج من الاثنين.

يتم الاعتراف بالدخل في قائمة عندما تنشأ زيادة في اصل أو نقص في التزام ويمكن قياسها بدرجة من الثقة وهذا يعني في الواقع إن الاعتراف بزيادات في الأصول أو نقص في الالتزامات(مثل الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو عن التنازل عن دين) [1].

2- تعريف المكاسب: هي الزيادة في حقوق الملكية صافي الأصول التي تنتج من العمليات العرضية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية. وكذلك ما ينتج من العمليات و الأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المعينة فيما عدا تلك التي تنتجعن الإيرادات واستثمارات الملاك. [2]

الفرق بين الإيرادات والمكاسب أن الأولى ناتجة عن فعاليات ونشاط اقتصادي عادي للوحدة بينما الأخر هو تدفق عرضي ناتج عن أنشطة غير عادية خارج النشاط الاقتصادي العادي للوحدة.

3- أسس الإعتراف بالإيراد:

كما ذكر في مبدأ تحقق الإيراد يعترف بالإيراد وفقا لعدة أسس وهي:

- بمجرد بيع السلعة أو الخدمة وتسليمها للعميل .
- خلال عملية الإنتاج – مثال على ذلك عقود الإنشاء طويلة الأجل.
- بعد الانتهاء من عملية الإنتاج- في حالات المعادن الثمينة.
- بعد عملية البيع- في حالات البيع الإيجاري والبيع بالتقسيط.
- مرور الزمن- في حالات استخدام الغير لأصول المنشاة, إيراد عقارات أو فوائد من البنوك.

ثانيا: قياس المصروفات

1- تعريف المصروفات: هي عناصر سالبة في حساب راس المال أي في حق الملكية. [3]

وهي كل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كليهما معا جراء إنتاج سلع أو تأدية خدمات للغير بهدف الربح.

2- تعريف الخسائر: فهي نقص في حقوق الملكية جراء عمليات عرضية أو أحداث لا تمت بصلة للنشاط الاقتصادي العادي للوحدة الإقتصادية, وكذلك ما ينتج من العمليات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المعينة فيما عدا النقص الذي ينتج من المصروفات والتوزيعات على الملاك. [4]

---

1 - امين سيد أحمد لطفي, إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2008ص62.

2 - وصفي عبد الفتاح, شهير كامل محمد, المحاسبة المالية, قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل, دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية, 2000, ص27.

3 - رضوان حلوة حنان, مرجع سبق ذكره, ص3،15.

4- وصفي عبد الفتاح, شهير كامل محمد, مرجع سبق ذكره, ص27.

يتم الإفصاح عن المصاريف على أساس إجمالي التدفقات الخاصة بها بينما يتم الإفصاح عن الخسائر بصافي القيمة الحقيقية لها وبشكل مستقل عن النشاط الاقتصادي.

"**عناصر المصاريف**: تتكون المصاريف من العناصر الأتية: [1]

-تكلفة البضاعة المباعة؛

-الأجور؛

-الاستهلاكات؛

-إيجارات ومصروفات أخرى.

"**عناصر التكلفة**: وتتكون من:

-المواد الخام التي تدخل في عملية الإنتاج؛

-أجور عمال الإنتاج؛

-تكاليف صناعيه أخرى.

3- الاعتراف بالمصاريف: يتم الاعتراف بالمصاريف طبقا لمبدا المقابلة مع الإيرادات حيث تحمل كل فتره محاسبيه بنصيبها من المصروفات .

هناك طريقتان لقياس المصروفات:

أ- الطريقة المباشرة لتحديد المصروفات:

هناك نوعان من المصاريف النوع الأول يمتد تأثيره على الإيرادات لأكثر من فتره محاسبيه واحده ولذا يجب تحميلها على اكثر من فتره . اما النوع الثاني فهي مصاريف ترتبط بشكل مباشر بالإيراد المتحقق في فتره معينه وعليه تحمل هذه المصاريف على نفس الفترة.

ب- الطريقة غير المباشرة لتحديد المصروفات:

تحدد المصروفات على أساس المعادلة الأتية:

مصروفات الفترة=أرصدة الموجودات(المخزون) أول الفترة +الإنفاق خلال الفترة-أرصدة الموجودات نهاية الفترة.

4- قياس المصروفات:

يعتمد القياس على ثلاث أسس:- القيم التاريخية - القيم الجارية- قيم خاصة ومحددة القياس حسب القيم الجارية يجنب الانتقاد الموجه للتكلفة التاريخية وهي تمثل قيمة ادق لقيمة عوامل الإنتاج المستنفذة خلال عملية الإنتاج.

3- سعد عطا الله السبتي، **النظريات المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة 2009 ص195.

الأسلوب الثالث فقليل الاستعمال بموجبه يتحدد المصروف عند استهلاك البضاعة أو الخدمة ووقت تقديم تقارير للتسجيل في السجلات المحاسبية.

المطلب الثاني: قياس الأصول و الالتزامات.

أولا: قياس الأصول:

1- تعريف الأصول: هي منافع إقتصادية متوقعة في المستقبل حصلت عليها الوحدة أو تخضع لسيطرتها نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية. [1]

يمكن تعريف الأصول بشكل آخر على أنها موارد إقتصادية التي تحقق غايتين مترابطتين حسب طبيعة كل مورد الأول منها هو ما يعتبر وسائل عمل يؤثر بواسطتها على مواضيع العمل لتغيير شكلها ومنها الآلات والمعدات وكذلك الأراضي والمباني اما المورد الثاني فهو ما يعتبر مواضيع عمل وهو كل ما يتحول و يتغير شكله ويفقد كل قيمته الإقتصادية لتدخل ضمن قيم المنتوج الجديد.

تتمثل هذه المنافع الاقتصادية في مساهمة هذه الأصول بشكل مباشر أو غير مباشر في تدفق نقدي أو مادي داخل لصالح خزينة المؤسسة أو ما يكافئوها.

يمكن أن تتدفق المنافع الاقتصادية للمؤسسة بعدة صور أهمها:

-استخدام الأصول في عمليات إنتاجية أو خدمية مشتركة أو منفردة يقود إلى تحقيق تدفق نقدي داخل جراء بيع المواد المنتجة أو قبض أتعاب الخدمة المسداة؛

-استبدال هذه الأصول بغيرها من الأصول المادية أو غير المادية مما يحقق تدفق عيني للمؤسسة؛

-أن تستخدم هذه الأصول لمعالجة أحد عناصر الالتزامات أو أكثر كأن يستخدم في تسديد دين طويل أو قصير الأجل أو أن يوزع على الملاك.

و لا تعتبر صفة المادية شرطا لكون الممتلكات أصولا فقد تمتلك المؤسسة براءات اختراع أو حقوق امتياز أو علامات تجارية تمكنها من أداء نشاطها الاستغلالي، كما أنها يمكن ألا تمتلك الأصل إلا أنها تملك حق التصرف فيه عن طريق تأجيره مثلا و على ذلك يمكن تقسيم الأصول إلى أصول ملموسة (مادية) و أخرى غير ملموسة (غير مادية).

كما يشترط في الأصول أن تكون ناشئة عن أحداث سابقة في تاريخ المؤسسة، كحيازة الأصل أو تأجيره .. قبل تقييده محاسبيا، فعلى سبيل المثال، توفر النية لدى المؤسسة لإنتاج أصل لاستغلالها الذاتي لا يوجب تقييد هذا الأصل محاسبيا لأنه لم يكن ناجما عن حدث سابق، بالمقابل يمكن أن تقيد المؤسسة أصلا حتى لو كانت القيمة التي حصلت عليه بها معدودة، كأن تكون حصلت عليه نتيجة منحة حكومية.

الأصول هي موجودات التي يقتنيها المشروع ليستخدمها بقصد تحقيق الإيرادات و تتضمن:

---

1 - حنفي عبد الفتاح، القياس والتقويم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث 2008 ص28.

2- أنواع الأصول: [1] و تقسم الأصول إلى قسمين هما:

أ-الأصول المتداولة: وهي الأصول التي تولد خدمة قصيرة الأجل كالنقدية أو التي تتحول إلى نقدية خلال فترة لا تتجاوز السنة المالية, مثل البضاعة و المدينون, أوراق القبض, المصروفات المدفوعة سلفا وغيره ويطلق على هذه الأصول اسم راس المال العامل.

ب-الأصول الثابتة(طويلة الأجل): هي الأصول التي تعطي خدمات طويلة الأجل ويقتنيها المشروع للاستخدام الذاتي لأداء نشاط وليس بغرض البيع, ويمثل الإنفاق عليها مصروفات الرأسمالية أي المصروفات التي تستفيد منها اكثر من فترة مالية واحدة وتقسم إلى:

*أصول ملموسة: أصول لها وجود مادي يمكننا رؤيتها ولمسها:

- أصول ثابتة مستهلكة: وهي أصول ملموسة ولكنها مستهلكة كالممتلكات, المباني, الآلات.

-أصول ثابتة غير مستهلكة: وهي أصول ملموسة كأراضي, وغيرها.

*أصول غير ملموسة(معنوية): هي موجودات ليس لها كيان مادي كشهرة إسم تجاري, حق إختراع أو تأليف وغيره.

*أصول متناقصة أو مستنفذة :وهي الأصول التي تستنفذ قيمتها أثناء الإنتاج أو الاستخراج كالآبار النفط ومناجم الفحم والغاز والحجارة.

3-عرض الأصول في الميزانية:

تعرض الأصول في الميزانية حسب طبيعة النشاط الاقتصادي للوحدة ووفقا لمساهمة الأصل في تحقيق الإيراد ففي منشأه لمشروع مالي تتصدر الميزانية الأصول السائلة نقدية, رصيد في البنوك وغيره وفي مؤسسة تجارية تتصدر الميزانية الأصول المتداولة وعلى راسها المخزون السلعي وفي مؤسسة للعقارات تتصدر الأصول الثابتة أراض ومباني.

4- قياس الأصول المتداولة: [2]

تقاس الأصول المتداولة بإحدى الطرق الثلاث:

- قياس مباشر: هو القياس الأول يقاس بموجبه الأصل المتداول بعنصر النقود لمعرفة مخزون الاقتصادي العنصر المقاس.

- قياس مشتق: هو يسمى بالقياس المشتق فهو قياس مشتق من القياس المباشر بالنقود بالإضافة لمقياس آخر كالزمن مثال على ذلك قياس قسط الاندثار فهو اشتقاق من القياس المباشر لتكلفة الأصل الثابت بالإضافة إلى عنصر الزمن وعمر الأصل المتوقع وهو مبني على أساس القياس الحكمي .

- قياس حكمي: هو أضعف القياسات فلا قواعد تحكمه ويعتمد في الأساس على خبرة المحاسب ومعرفته.

1 - عبد الستار الكبيسي, الشامل في مبادئ المحاسبة, دار وائل للنشر 2008,ص77.

2 - وليد الحمال, مرجع سبق ذكره, ص16.

معظم الأصول المتداولة مقاسه من طبيعتها فالأصول النقدية والشبه نقدية أوراق قبض تمثل بحد ذاتها قيمة تخزونها الاقتصادي بالنقود. يبقى أن نقيس باقي الأصول المتداولة.

4-1.إستثمارات قصيرة الأجل أوراق مالية:

يستخدم مصطلح الأوراق المالية القابلة للتداول و تقاس على أساس سعر الشراء مضافا اليه العمولات ومصاريف الشراء .

يجب الذكر انه في حالة شراء السندات يجب الفصل بين سعر السند والسعر المدفوع في الفائدة التي تراكمت على السند والتي دفعها المشتري للبائع على امل انه سيعوض عنها في المستقبل عندما تدفع الفائدة من الشركة المصدرة لحامل السند لذا فالمبلغ المدفوع مقابل فائدة على السند هي بحد ذاتها اصل منفصل عن السند.

في حالة الأسهم فتوزيعات الأرباح لا تستحق وغير إجبارية ولذا كل مبلغ يدفع لقاء شراء الأسهم يسجل بقيمة الأصل المشترى.

وفقا لمبدا التحفظ فعند تقييم الاستثمارات قصيرة الأجل نختار إيهما أقل تكلفة أو القيمة السوقية الجارية مع وجوب تسجيل الأمر بقيد محاسبي والإفصاح عن الأمر بالقوائم المالية.

4-2. المخزون المتداول: [1]

يعتبر بند المخزون المتداول أحد العناصر الرئيسة التي تتألف منها الأصول المتداولة، لذلك فإن موضوع قياس تكلفة المخزون السلعي و اختيار الطريقة الواجب تطبيقها لمعالجة المخزون تحتاج عناية خاصة نظرا لما لذلك من أثر مهم على تحديد تكلفة المنتجات و تكلفة المبيعات و بالتالي على قياس الدخل و المركز المالي للمؤسسة.

و يتكون المخزون المتداول من عدة حسابات مثل: البضاعة المشتراة بغرض البيع في المؤسسات التجارية و حساب تخزون المنتجات التامة و المنتجات قيد الصنع في المؤسسات الصناعية.

تطبق المؤسسات و الشركات إما نظام الجرد المستمر و إما نظام الجرد النهائي حيث تختلف الحسابات المستعملة في كل نظام عن الآخر. و قد اهتمت معايير المحاسبة الدولية ببند المخزون المتداول (السلعي) حيث إنها أفردت معايير خاصة بالمخزون المتداول و هو المعيار رقم 02 (IAS2) بالإضافة إلى تطرق بعض المعايير الأخرى إلى هذا الموضوع ، و فيما يلي أهم الأحكام التي جاءت بها المحاسبة المالية فيما يخص بند المخزون المتداول، فقد عرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) المخزونات بأنها أصول:

- يتم الاحتفاظ بها لغاية البيع في سياق السيرورة العادية للمؤسسة؛
- قيد التصنيع بهدف البيع؛
- على شكل مواد و لوازم تدخل في تكوين المنتج أو الخدمة.

إذن، فالمخزون المتداول هو أحد الأصول التي يتم الحصول عليها بغرض إعادة بيعها أو استخدامها في نفس الدورة المالية.

---

1 - وصفي عبد الفتاح، عمر كامل محمد، مرجع سبق ذكره، ص338.

4-2-1.تقييم المخزون السلعي

لأجل تقييم المخزون السلعي يجب: - تحديد كمية المخزون- تسعير المخزون

قبل البدء بذلك لا بد من معرفة:

أ-عناصر المخزون السلعي ؛

ب- معرفة عناصر تكلفة المخزون السلعي؛

ج- معرفة تدفق المخزون السلعي.

أ-عناصر المخزون السلعي: يشمل كافة البضائع التي تعود ملكيتها للوحدة الإقتصادية وبصرف النظر عن مكان خزنها أو عرضها, وبهذا التعريف يشمل المخزون البضاعة بالطريقة التي تم التعاقد عليها وتم شراءها و لم تصل بعد مخازن المؤسسة وتشمل البضاعة المباعة بنظام الوكالة فهي جزء من ممتلكات المؤسسة اما بخصوص طلبيات العملاء التي لم تستطع المؤسسة من إتمامها قبل نهاية الفترة فهي أيضا جزءا من المخزون.

ب-عناصر تكلفة المخزون السلعي: تشمل تكلفة المخزون السلعي جميع المصروفات والنفقات ذات العلاقة المباشرة في الحصول على السلع ونقلها إلى محل المشتري متضمنه التكاليف الإضافية الأخرى حتى تصبح جاهزة للبيع.

و تتضمن عناصر تكاليف المخزون على:

- ثمن الشراء؛
- مصروفات الشحن والتأمين وعمولة المشتريات والرسوم الجمركية؛
- تكلفة العمالة والمصروفات الصناعية اللازمة للإنتاج السلعي.

4-3. قياس المخزون: [1]

- يتم تقييم المخزون بالتكلفة الأقل ما بين مبلغ حيازته و المبلغ المتوقع الحصول عليه من بيعه؛
- يضم مبلغ البيع كل التكاليف المتعلقة بالمخزون، و يقصد بها تكاليف الحيازة و تكاليف التحويل و جميع التكاليف المرتبطة به؛

-تشمل تكاليف حيازة المخزون كل التكاليف المرتبط بعملية الحصول عليه مطروحا منها كل الخصومات التجارية؛

و يبقى الجدل قائما حول التكاليف المالية للقروض المستخدمة في تمويل عمليات حيازة المخزون، حيث يرى أغلب الممارسين بأن المصاريف المالية لهذه القروض تحمل على حساب الأرباح و الخسائر و لا تظهر في قائمة المركز المالي كمبالغ إضافية على بند المخزون المتداول، إلا أن المعيار المحاسبي (IAS02) بين أنه يمكن تحميل هذه النفقات على بند المخزونات المتداولة ليظهر في الميزانية محددا بعض الشروط لهذا الإجراء نص عليها معيار محاسبي دولي آخر هو

1 - وصفي عبد الفتاح، نور كامل محمد، مرجع سبق ذكره، ص338.

المعيار رقم 23 (IAS23) و تتمثل في رسملة تكاليف الاقتراض التي تنسب مباشرة لتملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل، حيث يتم اعتبارها كجزء من هذا الأصل.

أما بالنسبة للمخزون الذي يتم تصنيعه بشكل روتيني و إنتاجه بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فإنه ليس مؤهلا و كذلك بالنسبة للمخزون الجاهز للاستخدام المقصود أو البيع،

تتمثل تكاليف تحويل الأصول فيما يلي:

- تكاليف مرتبطة مباشرة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة؛
- التكاليف الثابتة المتعلقة مثل تكاليف اهتلاك المخازن و اهتلاك الآلات؛
- التكاليف الفعلية المحملة على المنتجات المخزونة.

نظرا للأهمية النسبية لعنصر المخزون السلعي ولأثره على المركز المالي للمؤسسة وعلى حقوق الملكية لذا فانه من المفروض اختيار طريقة تسعير تؤدي إلى اكبر دقه في احتساب الدخل والمركز المالي , يرتبط موضوع تسعير المخزون السلعي بمشكلتين:

1- طريقة احتساب تكلفة الوحدات المباعة من المخزون؛

2- طريقة تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي.

4-3-1. احتساب تكلفة الوحدات المباعة: [1]

أكثر الطرق شيوعا في إحتساب التكلفة هذه هي:

أ- طريقة التمييز المحدد: بموجبها يجري تمييز وتحديد الوحدات آخر الفترة واتباعها للعملية الشرائية الخاصة التي منها بقيت لأخر الفترة هذه الكمية ووفق ذلك تسعر , هذه الطريقة صعبة التطبيق .

ب- طريقة متوسط التكلفة: بموجبها يستخرج متوسط التكلفة كنتيجة قسمة إجمالي التكاليف على إجمالي الوحدات المشتراة , الطريقة سهله وواقعيه إلا أنها صعبة التطبيق في المنشآت كثيرة ومتعددة ومتنوعة البضائع.

ج- طريقة وارد أولا صادر أولا-FIFO-: البضاعة التي يتم الحصول عليها أولا تباع أولا.

هذه الطريقة تؤدي في حالات التضخم إلى انخفاض في تكلفة البضاعة المباعة والى ارتفاع في صافي الربح وبالعكس في حالة الانكماش الاقتصادي.

تفضل هذه الطريقة في البلدان التي لا تتواجد بها معدلات ضريبيه مرتفعة مما يجعل المؤسسات اكثر ميلا لهذا الأسلوب لإظهار أرباح اكثر.

د- طريقة وارد أخيرا صادر أولا -LIFO-: تباع أولا البضاعة التي وصلت أخيرا, وفق هذه الطريقة تتماشى مع قياس الدخل وفق الأسعار السائدة في السوق.

---

1 - ولد الحال, موجع سبق ذكره, ص19.

في حالات التضخم هذه الطريقة تضخم المخزون السلعي, تزيد تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض قيمة المخزون و بالنهاية إلى تخفيض صافي الأرباح, تفضل في البلدان ذات معدلات ضريبيه عالية.

4-3-2.احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من المخزون السلعي:

العرف السائد في الممارسة المهنية يقضي بتسعير المخزون وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق إيهما اقل تماشيا مع مبدا التحفظ.

وفي ممارسات المهنة ثلاث أساليب أساسية لقياس المخزون السلعي وفقا للقاعدة أعلاه التكلفة أو سعر السوق إيهما اقل وهم:

أولا: قياس المخزون على أساس العناصر: بموجبه يتم مقارنة سعر التكلفة لكل عنصر من المخزون السلعي مع سعر السوق ويتم اختيار الأقل ويعتمد مع وجوب الإفصاح والإشارة إلى التكلفة التاريخية تمشيا مع مبدأ الإفصاح وهذا الأسلوب هو الأكثر تشددا وتحفظا.

ثانيا: قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية: لا يختلف عن الأسلوب الأول إلا أن المقارنة هنا بين سعر التكلفة وسعر السوق هي بشكل مجموعات وليس كل عنصر وعنصر.

ثالثا: قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون: هنا تتم المقارنة بين قيمة إجمالي المخزون حسب التكلفة مع قيمة إجمالي المخزون كله حسب سعر السوق وتختار النتيجة الأقل قيمة. اسهل الأساليب وابسطها وأكثرها عملية.

كل الأساليب التي ذكرت أعلاه جيده في حالة إمكانية إجراء جرد للمخزون السلعي أما اذا تعذر ذلك فيجب قياس المخزون على أساس التقدير وفق أسلوبين:

أ-تقدير المخزون وفق هامش الربح: تتبع هذه الطريقة في حالة وجود علاقة ثابتة نوعا ما بين المبيعات وتكلفة السلع المباعة ووفق هذه الطريقة ونخصم بنسبة هامش الربح من قيمة المبيعات نحصل على تكلفة البضاعة المباع ونطرح من مجموع مخزون أول المدة والمشتريات معا لنحصل على قيمة المخزون نهاية المدة.

ب- تقدير المخزون وفق أسعار التجزئة: تتبع هذه الطريقة في المؤسسات التي تتعامل بطريقة البيع بالتجزئة وعادة ما تكون السلع المباعة متجانسة وهذه الطريقة شبيهة بطريقة هامش الربح بموجبها يتم تحديد المخزون بسعر البيع ثم إعادته إلى سعر التكلفة باستخدام بيانات ومعلومات من واقع الوحدة.

ووفق المعادلة الأتية:

مخزون أول المدة بسعر التجزئة +صافي المشتريات بسعر التجزئة- مبيعات الفترة= المخزون أخر الفترة بسعر التجزئة.

يضرب المخزون أخر القترة المقدر بسعر التجزئة في معدل البضاعة المتاحة للبيع مقدره بسعر التكلفة مقسومة على السلع المتاحة للبيع بسعر التجزئة نحصل على قيمة المخزون نهاية القترة بسعر التكلفة.

5- قياس الأصول طويلة الأجل: [1]

كثيرا ما يستعمل مصطلح الأصول الثابتة كمصطلح مرادف لمصطلح الأصول طويلة الأجل وبشكل خاطئ باستثناء أصل الأرض باقي الأصول غير ثابتة و الأصح تسميتها أصول طويلة الأجل.

الأصول طويلة الأجل هي موارد اقتصادية تمتلكها المؤسسة بهدف الحصول على إيرادات مستقبلية امتلاك الأصول طويلة الأجل ليست لقصد البيع.

لأجل تحديد قيمة التكلفة للأصول طويلة الأجل يجب التمييز بين الأصول الملموسة وبين الأصول الغير ملموسة.

تحديد كمية الأصول طويلة الأجل سهل لكن المشكلة هي تحديد قيمتها.

5-1.الأصول الملموسة:

يجب التمييز بين نوعين الأول صالح الاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المؤسسة وتكلفة هذا النوع هي قيمة الشراء مضاف إليها تكاليف النقل مثال على ذلك الآلات الحاسبة والكاتبة.

النوع الثاني هو الأصول التي تتطلب تكاليف أخرى غير تكلفة الشراء حتى تصبح جاهزة للإستعمال وعليه فإن التكلفة هنا تشمل سعر الشراء, مصاريف النقل وكل النفقات اللازمة ليصبح الأصل جاهز للتشغيل.

5-2.قياس بعض الأصول طويلة الأجل:

-**الأراضي:** تتكون التكلفة من سعر الشراء مضافا اليه مصاريف إضافية كالرسوم القانونية وأتعاب المحاماة وأتعاب السماسرة وكذلك تضاف إلى تكلفة الأراضي تكلفة إزالة مباني قديمة عليها وتخصم الإيراد الناتج عن بيع الأنقاض إن وجدت.

-**المباني:** تدخل في تكلفة المباني كل ما يدفع نقدا أو عينا للحصول عليها شراءا أو تشييدا و بإختصار تشمل كل المصاريف اللازمة حتى تصبح جاهزة للاستعمال.

في حالة التشييد على يد مقاول فالتكلفة حسب قيمة العقد مع المقاول المنفذ.

المصاريف بعد تشييد واستخدام المبنى فهي مصاريف إيراديه تحمل على الفترة التي تمت بها.

المصاريف بعد إنتقال الملكية للمشتري أي بعد الشراء هي أيضا مصاريف إيراديه .

لأجل أن تحمل النفقة على التكلفة لا بد من علاقة سببية تربط بينهما وان تكون النفقة من اجل أن يصبح الأصل جاهز للاستعمال للهدف الذي من أجله تم شراءه أو تشييده.

-**تكلفة التحسينات:** يقصد بهذا الإضافات التي يتم إدخالها على الأصل من اجل تحسين الأداء العادي أو إضافة اداءات جديدة, تكلفة هذه التحسينات يجب معاملتها كأصل منفرد ولا يجوز إضافة تكلفتها للأصل الأساسي وذلك لان مواصفات واستخدامات والعمر الإنتاجي لكل منهما مختلفان.

---

1 - وليد الحمالي, مرجع سبق ذكره, ص21.

-**الآلات والمكائن:** تشمل تكلفة هذه الأصول ثمن الشراء وكل مصاريف النقل والتركيب حتى تصبح جاهزة للاستخدام.

-**شراء أصول بخصم نقدي:** في هذه الحالة التكلفة المعترف بها هي سعر الشراء بسعر النقد أي بعد الخصم, وفي حالة الشراء دون استغلال الخصم الزيادة عن السعر بعد الخصم تعتبر مصاريف إيراديه تحمل على مصروفات الفترة التي تمت بها.

-**شراء أصول بدفعات مؤجلة:** لا شك بان السعر المطلوب في مثل هذه الحالات يتضمن فائدة (سعر التأجيل) والتكلفة الحقيقية هي القيمة الحالية لتدفق الدفعات الآجلة وفي حالة معرفة التكلفة حسب الدفع الفوري فالتكلفة هي سعر الدفع الفوري, الفرق هو مصاريف إيراديه تحمل على الفترة التي تنتسب اليها المقصود لا تحمل كل مصاريف الفوائد على الفترة الأولى بل توزع على فترات التقسيط.

-**استبدال أصول بأصول عينية:** يحدث أحيانا في عالم الأعمال أن يتم استبدال اصل بأصل مماثل أو بأصل من نوع آخر بنفس القيمة أو بقيمة مختلفة في مثل تلك الحالات يجب إتباع الاتي:

في تبادل أصول متماثله أو غير متماثله وكون الأصل الجديد ذو قيمه اقل من قيمة الأصل المستبدل يجب الإعتراف بالخسائر وإثباتها في الدفاتر, في حالة المكاسب أي ان الأصل الجديد ذو قيمه اكبر من الأصل المستبدل والأصول متماثله لا اعتراف بالمكاسب ويسجل الأصل الجديد بقيمة الأصل القديم.

المكاسب والخسائر من تبادل أصول غير متماثله يعترف بها محاسبيا ويجب تسجيلها.

تبادل اصل بأصل متماثل بشكل جزئي وبإضافة مبلغ نقدي يعترف بالمكاسب المتحققة .

-**الحصول على أصل من هبه أو تبرع:** الحصول على اصل دون مقابل يقيم الأصل حسب القيمة السوقية العادلة له, وفي حالة التعذر يتم تقييمه على يد خبير ويتم تسجيله على هذا الأساس كمدين مقابل إيرادات هبات كدائن.

4-3.قياس الأصول الغير ملموسة: هي أصول غير نقدية قابلة للتحديد، ليس لها وجود مادي، تحتفظ بها من أجل استخدامها في الإنتاج أو في تقييم البضائع و الخدمات، أو للتأجير للغير أو من أجل أعمال إدارية. و الأصل غير الملموس هو مورد:

- تملكه المؤسسة أو تتصرف فيه نتيجة أحداث سابقة؛
- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدرجة تأكد معينة؛
- يمكن قياسه بصفة موضوعية و ذات موثوقية.

يعترف بأصل ملموس غير ملموس إذا توافرت فيه الشروط التالية:

- احتمال غير معدوم لأن يدر منافع اقتصادية و يجب على المؤسسة تقييم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة و مدعومة بأدلة، تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموع الظروف الاقتصادية التي ستبقى على مدى العمر الإنتاجي للأصل؛

- إذا كان من الممكن قياس كلفة الأصل بشكل معنوي موثوق به، و يقاس الأصل غير الملموس مبدئيا بالتكلفة التي حيز بها.

4-3-1.قياس تكلفة الأصول الغير ملموسة:

ينبغي التنويه أنه يجب إتباع الخطوات التالية للقياس المحاسبي للأصل غير الملموس:

يقاس الأصل غير الملموس مبدئيا بتكلفة الحصول عليه حسبما نصت عليه فقرات المعيار المحاسبي 38 (IAS38) قد تكون تكلفة حيازة الأصل غير الملموس إحدى قيمتين: تكلفة شرائه أي المبلغ الصافي المدفوع لقاء الأصل مضافا إليه كل الرسوم و التكاليف غير المرتجعة كالحقوق الجمركية مثلا، أو أي شكل من أشكال الإنفاق الذي يجعل هذا الأصل قابلا لاستخدامه في الدورات الاستغلالية للمؤسسة، أو تكلفة إنتاجه أي أن يكون من إنتاج المؤسسة نفسها و لها الحق في استخدامه فيتم حينئذ تقييده بقيمة إنتاجه الكاملة، إلا أنه يمكن حسم بعض الخصومات التجارية (Réduction, Remise) الممنوحة لقاء شراء الأصل غير الملموس أو اقتناء مستلزمات إنتاجه،

كما يمكن للمؤسسة الحصول على الأصل غير الملموس عن طريق تركزها مع مؤسسة أو مؤسسات أخرى، و يقيد عندها الأصل بقيمته العادلة، كما يمكن أن يقيد بنفس القيمة إذا كانت طريقة الحصول عليه منحة لا توجب أي مقابل بشرط اعتراف المؤسسة بكل من الأصل و المنحة، و للمؤسسة الحق بعدم الاعتراف بالأصل بقيمته العادلة و لها حينئذ أن تنتدب خبيرا يقيم لها الأصل غير الملموس الذي يقيد بهذه القيمة مضافا إليه أي إنفاق من شأنه أن يؤهل هذا الأصل ليصير قابلا للاستغلال من طرف المؤسسة "IAS20" و في حال امتلاكه عن طريق التبادل يقيد بقيمة الأصل المستلم العادلة (السوقية).

***الشهرة:** هي بالمفهوم الاقتصادي منافع تتولد للمؤسسة لما لها من سمعة طيبة وبالمفهوم المحاسبي هي الفرق الصافي لحيازة أصول الشركة مجتمعة و بعبارة أخرى تعرف شهرة المحل على أنها الفرق بين القيمة العادلة للأصول التي تملكها المؤسسة المبلغ المدفوع لحيازتها.

لا يمكن شراء الشهرة أو تداولها إلا في حالة شراء وحدة اقتصادية بالكامل ناشطة اقتصاديا وبهدف الاستمرار في تفعيلها كوحدة منفرده عن الوحدة التي اشترت.

- تقدير الشهرة: يعتمد تقدير الشهرة كثيرا على الرأي الشخصي و يعالج بإحدى طريقتين:

- التقييم الشامل: أو ما يسمى تقدير جزافي مبني على أساس أن الشهرة عبارة عن مجموعة موارد غير ملموسة لا يمكن فصلها عن بعضها البعض ولا عن الأصول الملموسة و لذا بموجب هذه الطريقة تقدر الشهرة على أنها الفرق بين قيمة الشراء و القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الوحدة المشتراة و هنا لا بد من الاعتماد على تقديرات الخبراء لتقييم سعر السوق مع الأخذ بالحسبان التأكد من أرصدة باقي الخصوم والأصول واستبعاد الديون القادمة والمشكوك بتحصيلها.

- تقييم الشهرة على أساس الدخل العادي: تعتمد هذه الطريقة على وجهة النظر التي تقول أن الشهرة هي القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي تزيد عن المعدل الطبيعي لا رباح المنشأة والتي تنتج عن سمعه طيبة, إدارة جيده وهكذا صفات للمنشأة أدارتها وسياساتها.

بموجب هذه الطريقة قيمة الشهرة هي الفرق بين قيمة الأرباح المتوقعة مستقبلا وبين متوسط الربحية العادي للمنشأة, وهناك راي أخر يأخذ بأسلوب رسملة الأرباح الغير عاديه وحساب القيمة الحالية لها على أنها قيمة الشهرة.

"براءة الاختراع: هي عباره عن رخصه أو تصريح من جهة رسميه مخوله بغرض تصنيع منتج أو بيعه أو استخدامه وهذا الحق يصبح ملكا للمؤسسة ولا يجوز استخدامه من جهات أخرى.

تسجل براءة الاختراع بالقيمة التي دفعت للمخترع بالإضافة للمصاريف الضرورية الأخرى اللازمة, مصاريف تسجيل وإشهار وغيرها.

العمر الإنتاجي يحدد على يد الجهات الرسمية, في الولايات المتحدة هو سبع عشر سنة. كل سنة يجب تسجيل قسط إطفاء دون الحاجة لحساب مجمع إطفاء.

"حق النشر والتأليف: هو ضمان من قبل الدولة للأدباء للفنانين للمؤلفين لمؤلفاتهم وإبداعاتهم و حقهم بالنشر والإنتاج دون أن يكون لغيرهم الحق بنشر إبداعاتهم او استعمالها.

يجوز لدور النشر ومؤسسات مختصه شراء هذا الحق وتتكون تكلفة هذا الحق من سعر الشراء والنفقات الأخرى اللازمة.

"العلامة التجارية: هي رمز أو حرف أو كلمة أو أية وسيلة أخرى تختارها المنتج لتشكل علامة تجارية له, تحدد قيمتها على أساس سعر الشراء بالإضافة لمصاريف لازمة أخرى ويجري إطفائها على العمر الإنتاجي والذي لا يزيد عادة عن أربعين عاما.

"مصاريف تأسيس: في النفقات والمصاريف التي دفعت تحضيرا لإقامة المؤسسة أي قبل ولادة المؤسسة وتسجل كإيراد رأسمالي كأصل وتطفأ خلال فتره لا تتعدى خمس سنوات.

ثانيا: قياس الإلتزامات

الالتزامات هي تضحيات بمنافع اقتصادية يحتمل حدوثها في المستقبل نتجت عن التزامات حالية تعهدت بمقتضاها الوحدة الاقتصادية أن تحول أصولا و تؤدي خدمات إلى وحدات أخرى المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية.[1]

-الالتزامات هي تعهدات حالية, بمعنى, المسؤولية التي يترتب عليها التصرف أو الأداء بطريقة معينة. والتعهدات قد يلزم بتنفيذها القانون أو قد تنشا من ممارسة النشاط العادي, والعادة, والرغبة في المحافظة على علاقات تجارية

1 - حنفي عبد الفتاح, القياس والتقويم في المحاسبة المالية, دار الكتاب الحديث 2008 ص28.

حيدة. فعلى سبيل المثال, القرار بإغلاق المصنع لا يؤدي إلى تعهد حالي ولكن عندما تدخل الوحدة في اتفاقية لا يمكن إلغاؤها لغلق المصنع.

-الالتزامات تنتج من أحداث ماضية. فعلى سبيل المثال, فالنية لإغلاق احد المصانع لا تفي بتعريف الالتزام.

-الالتزامات تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من الوحدة لموارد , فتسوية التعهد الحالي في العادة ينطوي على تخلي الوحدة عن أصول لكي تفي بحقوق الطرف الأخر. [1]

تحتاج المؤسسة لمصادر تمويل سواء كانت داخلية وتسمى حقوق ملكية أو خارجية وتسمى التزامات الالتزامات نوعان قصيرة الأجل الواجب سدادها خلال سنة واحدة وطويلة الأجل الواجب سدادها لأكثر من سنة واحدة.

1-الالتزامات قصيرة الأجل:

تستعمل في الغالب الالتزامات قصيرة الأجل لتمويل الأنشطة الجارية والعادي للمنشأة منها ديون الموردين والقروض قصيرة الأجل.

المقياس لتحديد قيمة الالتزامات قصيرة الأجل هو القيمة الحالية وليست الإسمية وعادت ما تكون نفس القيمة.

باختصار الالتزامات قصيرة الأجل هي مدفوعات نقديه سوف تتحقق في المستقبل ولكنها ليست مؤكدة منة بالمنة ولذا يمكن تقسيمها لثلاث أنواع:

-التزامات قصيرة الأجل محدده تحديدا قطعيا ديون الموردين, مصروفات للدفع أقساط قروض طويلة الأجل, قروض قصيرة الأجل وأوراق الدفع؛

-التزامات قصيرة الأجل متوقفة على نتيجة الأعمال منها ضرائب على الدخل؛

-التزامات قصيرة الأجل محتملة أو مشروطه منها ضمانات على جودة البضائع.

1-1. تسجل الالتزامات قصيرة الأجل المحددة قطعيا بقيمتها النقدية وذلك لان تنفيذها بحكم المؤكد.

ويجري تسويتها بالدفاتر وفق مبدا المقابلة فالمصروفات المستحقة وان دفعت بفترات لاحقه تتبع وفق مبدا المقابلة للفترة التي قبل على اعتبار أن الدخل المقابل حصل في الفترة الأولى والعكس في حالة الإيراد المحصل سلفا يجب ترحيله لفترة لاحقه حيث تم الحدث الاقتصادي وحيث تم الصرف للحصول على الإيراد وان قبض سلفا.

كذلك الحال بالنسبة للقروض قصيرة الأجل والتي أخذت أصلا لتمويل النشاط الجاري (هذه السنة) وكذلك الأقساط السنوية للقروض طويلة الأجل.

1-2. بالنسبة للالتزامات قصيرة الأجل المتعلقة بنتائج عمل المنشأة فيجري تسويته بتحميل حساب مصروف الضرائب مدينا وحساب الضريبة المستحقة دائنة كالتزامات قصيرة الأجل.

1 - أحمد نور, المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي, الدار الجامعية2003-2004,ص48.

3-1. بالنسبة للالتزامات قصيرة الأجل المشروطة: لا تسجل إلا اذا توفر شرطان الأول أن تكون نسبة وقوع الخسارة اكبر من 51% وان يكون من الإمكان تقدير الخسارة والا فيكفي الإفصاح الوصفي بملاحظه في التقرير المالي.

في حالة توفر الشرطان تسجل الالتزامات هذه وفق طريقتين:

*تحميل حساب مصروفات الضمان دائن وتزكية حساب التزام ضمان مدين؛

*خصم جزء من إيرادات البيع كإيرادات مقبوضة سلفا عن ضمانات كالتزام قصيرة الأجل وأثبات الجزء المتحقق من هذا الالتزام كل فتره بتدبين حساب الالتزام إيرادات ضمان سلفا دائن وتزكية إيراد ضمان مدين.

2-قياس الالتزامات طويلة الأجل:

الالتزامات طويلة الأجل: هي التزامات لا تستحق السداد خلال السنة الحالية, لهذه الإلتزامات ثلاث خصائص هي:

-لا تحتاج إلى أصول متداوله لتصفيتها؛

-الهدف منها تمويل أصول طويلة الأجل؛

-عادة مرفقه بعقد يضمن حق الدائن والمدين.

من الالتزامات طويلة الأجل أوراق دفع طويلة الأجل, قرض برهن, قرض طويل الأجل, السندات.

بغض النظر عن تعريف كل مما ذكر أعلاه, المعالجة المحاسبية لا تختلف الواحدة عن الأخرى والاختلاف هو في عرض هذه الالتزامات في القوائم المالية, مع الأخذ بالحسبان أن الالتزامات طويلة الأجل التي تتضمن دفع فائدة إن كان ذلك بشكل صريح أو ضمني في هذه الحالات يجب معالجة موضوع الفائدة كمصروف إيرادي يحمل دائنا حساب الفوائد, بالنسبة للسندات المصدرة بعلاوة تسجل العلاوة كالتزام طويل الأجل وتوزع بشكل شبيه لموضوع الاندثار على مدار عمر السندات بطريقة القسط الثابت أخرون يروا العلاوة كإيراد جاري إلا أن مؤيدو ذلك الراي قليلون.

في حالة الإصدار بخصم أي بقيمة اقل من القيمة الإسمية للسند تسجل السندات كدائن بكامل القيمة الإسمية والفرق بين السعر الاسمي والسعر بعد الخصم يسجل تحت اسم خصم إصدار سندات كمدين ويستنفذ على مدار عمر السندات بطريقة القسط الثابت.

المطلب الثالث: قياس حقوق الملكية

هي الحق المتبقي في أصول الوحدة الاقتصادية بعد خصم الالتزامات المستحقة عليها أي هي زيادة أصول الوحدة عن خصومها أو صافي الأصول المتبقية من الالتزامات. [1]

1 - حمدي عبد العظيم, القياس والتقويم في المحاسبة المالية, دار الكتاب الحديث 2008 ص28.

مع تطور الشكل القانوني للمؤسسة الإقتصادية ظهرت نظريات عديدة بخصوص حقوق الملكية منها: [1]

أ-نظرية الملكية أو الملكية الشخصية: وكانت نشأت في القرن التاسع عشر مع الثورة الصناعية واحتياج المشاريع لرؤوس أموال كبيرة هذه النظرية صحيحة في المنشآت التي تعود ملكيتها لشخص واحد وهنا حقوق الملكية هي الموجودات مطروح منها المطلوبات.

ب-نظرية الشخصية المعنوية: في المنشأة الفاعلة على شكل شركات مساهمة وفق هذه النظرية الموجودات-المطلوبات والمطلوبات هنا تشمل رأس المال المكون من الأسهم على أشكالها والأرباح المحتجزة.

ج- نظرية الأموال المخصصة: صالحة في الدوائر والوزارات الحكومية بموجبها الموجودات هي الأصول النقدية والمطلوبات هي الالتزامات التي على الوحدة إنجازها.

د- نظرية القائد: وتركز على دور المحاسبة في الرقاب لضمان حقوق المالكين ودور القوائم المالية لاتخاذ القرارات وتوفير عنصر الرقابة.

ه- نظرية الوكالة: تركز على ضرورة إبراز والتعبير عن التعارض بين مصالح حملة الأسهم مع مصالح حملة السندات, مصالح الإدارة, مصالح مدقق الحسابات وغيرهم.

1- قياس حقوق الملكية:

أ- بالنسبة لمؤسسة الفردية: حقوق الملكية هي قيمة الاستثمار الأول حين إنشاء الوحدة مضافا اليه استثمارات في فترات لاحقه مضافا اليه صافي الأرباح مطروحا منه السحوبات الشخصية.

ب- بالنسبة شركات تضامن: حقوق الملكية هي إجمالي راس مال الشركاء مضافا اليه مجموع الحسابات الجارية للشركاء مع ضرورة التفصيل حسب كل شريك وشريك.

ج- بالنسبة شركات مساهمة: حقوق الملكية هي مجموع راس المال المدفوع من جميع أنواع الأسهم مضافا اليه الأرباح المحتجزة.

عناصر التغيرات في حقوق الملكية: لتغيرات في حقوق الملكية مصدران رئيسيان: [2]

1-صافي الدخل الشامل(صافي الخسارة الشاملة)؛

2-المعاملات مع أصحاب راس المال بصفتهم ملاك للوحدة المحاسبية.

يتضمن الدخل الشامل ناتج مقابلة الإيرادات بالمصروفات الخاصة بالنشاط الطبيعي المعتاد للوحدة المحاسبية ويراعي بعد ذلك النشاط غير المعتاد في صورة مكاسب وخسائر, مثل مكاسب وخسائر الحيازة, العمليات الرأسمالية, الظروف الطارئة كالتقادم التكنولوجي وتغييرات الأسعار وإعادة التقويم.

اما المعاملات مع أصحاب راس المال بصفتهم ملاكا للوحدة المحاسبية فتنقسم إلى قسمين:

---

1 - ولد الحبال, مرجع سبق ذكره, ص25.

2 - رضوان حلوة حنان, النموذج المحاسبي المعاصر, دار وائل للنشر طبعة 2006, ص345.

1-استثمارات من الملاك: وهي معاملات في اتجاه واحد بين الوحدة وبين ملاكها, أي أنها ليست عمليات تبادلية, فالعمليات التبادلية تتم بين الوحدة من جهة وبين الغير من جهة ثانية.

2-التوزيعات إلى الملاك: وهي عبارة عن استثمار سالب يمثل تخفيضا في حقوق الملكية أو صافي الأصول. وتعد تلك التوزيعات أيضا معاملات في اتجاه واحد, أي أنها ليست عمليات تبادلية.

خاتمة الفصل:

في نهاية هذا الفصل نستنتج أن القياس المحاسبي ليس بإجراء تقني يهدف إلى تحديد و توحيد لغة التعامل المحاسبي و قواعد التقييم و سير الحسابات وعرضها فحسب، بل تتعدى أهميته إلى أبعد من ذلك بكثير, فبفضل التوافق الذي توفره عملية القياس بين كل مستعملي المعلومة المحاسبية، تصبح المحاسبة وسيلة إتصال فعالة بين المتعاملين الإقتصاديين و الإجتماعيين لا يمكن الإستغناء عنها.

و من خلال التطرق إلى التجربة الجزائرية في ميدان القياس، نخلص إلى أن مهمة القياس في الجزائر تتكفل بها رسميا السلطات العمومية، مع تدخل القطاع الخاص من خلال المنظمة المهنية الرسمية المتمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ويشبه في ذلك نظام القياس في الجزائر إلى حد ما النظام الفرنسي.

إلا أن القياس المحاسبي في الجزائر لم يحظ بالعناية الكبيرة، إذ تعتبر الإنجازات في هذا المجال ضئيلة جدا مقارنة مع إحتياجات البلاد إلى أعمال القياس خلال هاته الفترة الحساسة.

الفصل الثالث

المقاربة النظرية للنظام المالي المحاسبي والتشريعات الجبائية الجزائرية

مـــقدمـــة الـــفصل:

في المخطط المحاسبي الوطني التنظيم المحاسبي يستجيب أكثر إلى احتياجات إدارية و ضريبية، فتطبيقات هذا النظام كان من الصعب الطعن فيها أو التخلي عنها، بالإضافة إلى ذلك المؤسسة الإقتصادية الجزائرية تسير منذ عشرات السنين في إطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية، و متكيف مع التطورات الإقتصادية من جهة، و التحولات و التطورات الداخلية و الخارجية من جهة أخرى. فمختلف التحولات التي تعرضت إليها المؤسسة الجزائرية أخذت بعين الإعتبار في مختلف النصوص التنظيمية الموجودة إلى يومنا، و هذه الأخيرة هي أيضا عرفت عدة تغييرات.

كما أن قانون الضرائب والرسوم طرأت عليه هو الآخر تغيرات وتحولات عن طريق قوانين المالية، حسب الحاجات و المعايير والمتطلبات الجبائية، والجدير بالذكر أن التوحيد والمعايرة المحاسبية المبرمج تطبيقها، يجب أن تأخذ بعين الإعتبار هدف الوصول إلى برنامج يسهل عليها الإتصال بين الحاجات المحاسبية و الجبائية. 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 الإنتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج ضريبية.

فالإشكالية المطروحة اليوم أمامنا هي: **ما مدى تناسق النظام المحاسبي المالي للمؤسسة الاقتصادية مع التشريع الجبائي الجزائري و بصورة أدق هل أنهما يتماشيان في خط واحد؟**

و على هذا الأساس، نتناول من خلال هذا الفصل علاقة النظام المالي المحاسبي بالنظام الجبائي والتأثيرات المتبادلة بينهما.

المبحث الأول: النظام المالي المحاسبي الجديد و القواعد الجبائية الجزائرية

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق و عولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية و للإقتصاد المخطط فالنظام الجبائي لايزال لم يواكب التطورات الأخيرة التي حدثت.

المطلب الأول: علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي المالي

أولا: النظام المحاسبي المالي.

هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها و تقديمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و وضعية خزينتها في نهاية السنة المالية. (1)

وكما ذكرنا في الفصل السابق يعتبر النظام المحاسبي خلاصة و لب أعمال القياس، كما يمثل إطارا تقنيا يحقق هذه الغاية ويتمتع بالقوة القانونية.

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية و معايير محاسبية تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة و المحددات التي تصف بينة التقرير المالي ومستخدمو القوائم المالية وحاجتهم من المعلومات.

1- مستخدمي البيانات المالية و احتياجاتهم من المعلومات:

- يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين و المقرضين و الموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين و العملاء و الجهات الحكومية و الجمهور بصفة عامة. و يستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء ببعض احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات. و تشمل تلك الاحتياجات على ما يلي :

أ-المستثمرين: وهم مقدمي راس المال الحاليين والمستقبليين وهذه الفئة تشمل لرجال الأعمال والشركات أو أي جهة لديها فائض من المال ترغب في استثماره حيث يحتاج المستثمرون للمعلومات المحاسبية التي تمكنه من تحقيق ما يلي: (2)

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتمثلة في التوزيعات؛
- الأرباح الناتجة عن ارتفاع في الأسهم.

1- المادة 3 من مشروع قانون المحاسبة المالية.

2- كمال الدين دهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004ص21.

ب–المقرضين: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها. [1]

ج–العاملين: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المنشآت التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

د–الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين: يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضين فان الدائنين التجاريين يركزون اهتمامهم على الوحدة الاقتصادية في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المنشاة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

ه–العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المشروع، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها. [2]

و–الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المنشآت المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.

س–الجمهور العام: تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين. وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها. [3]

– على الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين. فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

– تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمؤسسة بصفة أساسية على عاتق إدارتها. كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية

1- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، 2009 ص15.
2- أمين سيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008ص44.
3- محمد عباس بدوي، نفس المرجع السابق، ص15 .

تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل و مضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات. و يعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار، و مع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي و تقييم الأداء و التغيرات في المركز المالي للمؤسسة.

2- الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن تطبيق النظام الجديد[1]

2-1.الآثار الجبائية: إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي و هذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة و الجباية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية .على خلاف النظام المحاسبي الحالي هناك تكامل بين الجباية والمحاسبة.

وهذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، في حين في النظام المحاسبي السابق في أغلب الحالات هو الذي يخضع للنظام الجبائي حيث تتم المعالجة المحاسبية طبقا لمتطلبات النظام الجبائي.

و مثالا على ذلك يمكن ذكر مشكل اهتلاك الاستثمارات، ففي النظام الجديد يعتبر كتوزيع مباشر لقيمته و فقًا لمدة الاستعمال (العمر الاقتصادي)، و يمكن للقسط السنوي للإهتلاك أن يكون مخالفًا وفق للنظام المعمول به.

2-2.الأثر على القوائم و الكشوف المالية: ينجر عن تطبيق نظام المحاسبة المالية بعض التغييرات التي تطرأ على الكشوف والقوائم المالية و التي حددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام و هذا توافقًا مع المتغيرات المالية و المحاسبية الدولية، و جعل من هذه القوائم الكشوف ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين سواء الأجانب أو المحليين.

و لكن في المقابل سوف تجد المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد و صعوبة في تكييف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما يخلق بعض الصعوبات في المقارنة و تقييم الأداء وخاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول و خصوم تحت مسميات أخرى وأرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط و إنما لكل الهيئات المعنية من مدققين، مصلحة الجباية، بنوك... الخ.

و لكي تتوافق الكشوف و القوائم المالية مع المتطلبات الدولية يجب مراعاة ما يلي:

القوائم الضرورية التي يجب على كل المؤسسات عدا المؤسسات الصغيرة مسكها هي:

1- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، ص 299.

- الميزانية - حسابات النتائج - جدول سيولة الخزينة - جدول تغير الأموال الخاصة
- ملحق يبين الطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الحصيلة وحسابات النتائج.

و من الوهلة الأولى قد يتبين أن هذه الكشوف و القوائم هي نفسها المستعملة في النظام السابق، لكن التشابه هو في المسميات و المبدأ المستعمل فقط أما من ناحية المحتوى فتختلف كليًا عن الكشوف و القوائم المستعملة في النظام السابق كما يتم في النظام الجديد تحديد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

- يجب أن تعرض بصفة صادقة و شفافة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة و أي تغير يطرأ على حالتها المالية، كما يجب أن تظهر هذه الكشوف كل العمليات و الأحداث الناتجة عن معاملات المؤسسة اليومية و كذا أثار هذه الأحداث.
- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ قفل السنة المالية.
- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة و تقييم مع السنة المالية السابقة أو أي سنة مالية أخرى سابقة.
- يجب أن يتضمن قسم من الميزانية و حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة، المبالغ المالية الحالية و مبالغ السنة السابقة.
- عند عدم التمكن من مقارنة قيم و مبالغ السنة المالية بسبب تغير طرق التقييم يجب تكييف قيم و مبالغ السنة المالية السابقة مع القيم والمبالغ الحالية لجعل عملية المقارنة وتقييم الأداء ممكنة.
- السنة المالية في 12 شهرًا مطابقة للسنة المدنية غير أنه يمكن السماح لبعض المؤسسات من غلق الحسابات في تاريخ غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاط المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، و في هذه الحالة يجب تبرير هذا الموقف.

التغييرات التي مست قائمة الميزانية في النظام الجديد:

تعتبر قائمة الميزانية أهم القوائم المالية في المؤسسة و لقد مس النظام الجديد عدة جوانب فيها:

أ – الميزانية الافتتاحية:

- يجب إعداد ميزانية افتتاحية مطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد لدورة الانتقال؛
- التطبيق بأثر رجعي على هذه الميزانية و القوائم المالية المقدمة بالنظام الجديد؛
- تحميل كل التعديلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد للأموال الخاصة؛
- تقديم التفسيرات المفصلة في الملحق حول اثر المرور للنظام الجديد على الوضعية المالية و الأداء وتدفقات الخزينة.

ب- الأصول و الخصوم:

- **إدخال الأصول و الخصوم غير المسجلة محاسبيا في الميزانية الافتتاحية:** التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب إدخال الأصول و الخصوم المتوافقة لتعريف و شروط التسجيل المحاسبي و نذكر منها ما يلي:

- الأصول و الخصوم الخاصة بالتسويل الإيجاري؛
- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء الاستثمارية (المصاريف الإعدادية) حسب المخطط الوطني المحاسبي تعتبر من القيم المعنوية حسب المشروع الجديد؛
- أصول و خصوم الشركات غير المجمعة، باعتبار أن المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار تجميع المؤسسات؛
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول و الخصوم؛

ويتم تحميل هذه التغيرات و الترتيبات في الأموال الخاصة سواء ضمن الاحتياطات أو حساب المحول من جديد (Report A Nouveau).

- **استبعاد بعض الأصول و الخصوم المسجلة:** التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب استبعاد الأصول و الخصوم غير المتوافقة مع تعريف وشروط التسجيل المحاسبي و نذكر منها ما يلي:

- المصاريف الإعدادية و الأعباء المؤخرة.
- مصاريف البحث المسجلة في الاستثمارات.
- مؤونات التصليحات الكبرى و مؤونات الأعباء والأخطار و يتم تحميل هذه التعديلات كذلك في الأموال الخاصة.

- **إعادة ترتيب بعض الأصول و الخصوم:**

يتم إعادة ترتيب الأصول والخصوم بنظام السيولة إلى أصول و خصوم جارية و غير جارية.

بعض حقوق الاستثمارات يجب ترتيبها إلى فئات مختلفة من الأصول المالية.

2-3.أثر النظام الجديد على طرق التقييم والتسجيل المحاسبية[1]: على عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور، يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية و الضريبية، فإن النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وفية وفق المميزات و الحقائق الاقتصادية، المعاملات و الأحداث الأخرى استجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يريدون و يتطلعون لمعلومات تمتاز بالشفافية و المصداقية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

أ- قواعد عامة للتسجيل: طريقة التقييم للعناصر المسجلة في المحاسبة ترتكز على القواعد العامة لمبدأ التكلفة التاريخية، غير انه يمكن إجراء مع بعض الشروط منصوص عليها في

1- كتوش عاشور، نفس المرجع السابق، ص302.

المشروع الجديد و لبعض العناصر إجراء مراجعة لهذه الطريقة بالارتكاز على القواعد التالية:

- القيمة العادلة أو القيمة الصحيحة أو التكلفة الحالية؛
- قيمة التحقيق أو قيمة البيع والشراء؛
- القيمة المخينة أو قيمة المنفعة.

التكلفة التاريخية لا تأخذ في الحسبان تأثيرات تغيرات الأسعار من جهة و تطور القدرة الشرائية للنقود من جهة أخرى و في كل عملية إقفال للحسابات، فإن كل مؤسسة يجب أن تقدر إذا كان يوجد مؤشر يبين بأن أصل معين يمكن أن تنقص قيمته، و في حالة وجود هذا المؤشر يجب تقدير القيمة التحصيلية للأصل، حيث أن:

الخسارة أو النقص في القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة التحصيلية (أو قيمة البيع والشراء).

***القيمة التحصيلية أو قيمة البيع و الشراء:** القيمة التحصيلية هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي و قيمة المنفعة، حيث أن:

– **سعر البيع:** هو المبلغ الذي من الممكن قبضه من بيع الأصل عند التعامل في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف لديهم ما يكفي من المعلومات و الرضا، متناقصا بتكاليف الخروج.

– **قيمة المنفعة:** و هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة و المنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل و خروجه في نهاية مدة المنفعة.

و عندما تكون القيمة التحصيلية للأصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية من الإهتلاكات، يشكل خسارة في القيمة، و الخسارة في القيمة للأصل يتم إثباتها بالانخفاض في الأصل عن طريق تسجيلها محاسبيا ضمن الأصول. الخسارة في القيمة المحققة على الأصل خلال دورات سابقة يتم إرجاعها في الإيرادات في حساب النتيجة عندما تصبح القيمة التحصيلية لهذا الأصل اكبر من القيمة المحاسبية بعد التسجيل الأولي كأصل فإن الأصول المادية يجب أن تسجل بتكلفتها مخفضا منها الإهتلاكات المتراكمة و الخسائر في القيمة.

ب–التغيرات التي تطرأ على طرق التقييم والتسجيل: ومن التغيرات التي تطرأ على الطرق المحاسبية نجد:

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية؛
- يرتكز تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة و التي تسمح بالحصول على معلومات موثوقة و ذات مصداقية أكثر؛
- تغير الطرق المحاسبية يخص تغير المبادئ و الأسس و الاتفاقيات و القواعد و التطبيقات الخاصة المطبقة من المؤسسة بهدف إنشاء و عرض القوائم المالية؛
- لا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للمؤسسة المعنية؛

- تحدد طرق و كيفيات اخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية عن طريق التنظيم؛

- يجب إعادة النظر في تقييم بعض العناصر في الميزانية الإفتتاحية:

* الأصول المالية المملوكة لغرض التعاملات يجب تقييمها بالقيمة العادلة؛

* مؤونات الأعباء يجب تحيينها إذا كانت لعملية التحيين اثر هام؛

* الأصول و الخصوم الخاصة بالضريبة المؤجلة التي تم تحيينها في القوائم المالية المجمعة يجب إعادة ردها للقيمة الاسمية؛

* الأصول البيولوجية يجب أن تقيم بالقيمة العادلة.

و يتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر القوائم المالية من الميزانية و حساب النتيجة حسب مجلس المعايير الدولية للمحاسبة إذا تحقق الشرطان التاليان:

*يحتمل أن تكون كل المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر تعود للمؤسسة أو تصدر عنها؛

*تكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة و التي يمكن تقديرها بطريقة موضوعية.

و يسجل محاسبيا الأصل في الميزانية عندما يحتمل أن تحصل المؤسسة على فوائد إقتصادية مستقبلية و أن تكون تكلفة الأصل أو قيمته بالإمكان قياسها بطريقة موضوعية و موثوق بها، أما الخصم فيسجل في الميزانية عندما يحتمل بأن تسوية الالتزام الذي يمثله يؤدي إلى خسارة في الفوائد الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وان يكون مبلغ هذا الالتزام يمكن قياسه بطريقة موضوعية.

و يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما يكون زيادة في الفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم و أن يتم قياسها بطريقة موثوق بها، أما التكاليف فتسجل في حساب النتيجة عندما يكون تناقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بتناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم وان يتم تحديدها وقياسها بطريقة موضوعية وموثوق بها، و يجب تسجيل كل العمليات.

كما تأتي عملية التقييم في سياق تحديد المبالغ المالية الخاصة بعناصر القوائم المالية التي تسجل محاسبيا بعد ذلك و يتم إعداد الميزانية وحساب النتيجة، وهذا يتطلب إختيار مناسب للتقييم بين: [1]

- **التكلفة التاريخية:** تسجل قيمة الأصول في وقت الحيازة محاسبيا بالمبلغ المالي أو ما يعادله من أجل الحصول على الأصل أو الاستثمار المعني.

- **التكلفة الحالية:** و تعني المبلغ الواجب دفعه الآن لنفس الأصل.

- **قيمة الإنجاز أو التحقيق:** و تعني المبلغ الممكن قبضه حاليا ببيع أصل.

- **القيمة الحالية:** و هي القيمة الحالية للمداخيل الصافية المستقبلية المتولدة في الدورات العادية للنشاط.

1- كتوش عاشور، نفس المرجع السابق، ص130.

2-4.الأثر على خريطة الحسابات: لقد حدد الأمر 35-75 المؤرخ في 29 أبريل لسنة 1975و المتضمن المخطط الوطني المحاسبي خريطة حسابات النظام الحالي والتي تحتوي على (8) أصناف رئيسية يحتوي كل صنف على عدد كبير من الحسابات، هذا المخطط الذي برز فيه العديد من المشاكل و الاختلافات بين المحاسبين و الكتاب رغم أن وجود قانون المخطط الوطني الذي ينظم الأعمال المحاسبية و هذا يعود بالدرجة الأولى إلى تعدد الحسابات و غموض بعض التطبيقات، و خير دليل على الاختلاف هو الاختلاف الموجود بين المؤلفين الجزائريين في مجال المحاسبة العامة حيث نجد أنه هناك إختلاف في تسجيل بعض الحالات والعمليات.

و لكن النظام المحاسبي الجديد إختصر بعض حسابات و قسم البعض الأخر إلى حسابات فرعية و بسط عمليات التسجيل كما قام بتغيير أرقام الحسابات لتسهيل العمل المحاسبي ليتوافق و المتطلبات المالية و المحاسبية الدولية، خاصة متطلبات المستثمر الأجنبي، هذا التغيير في أرقام

الحسابات أدى بالضرورة إلى تغيير محتوى القوائم المالية وطرق التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

ثانيا: النظام الجبائي

لقد صادق المشرع الجزائري على تغير نظام المحاسبة القديم المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني الصادر في 1976 و استبدل بالنظام المحاسبي المالي، و صدر في الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس 2009 و أعطى كل تفصيلها.

غير أن الشيء الملفت للإنتباه هو أن المشرع الجبائي لم يقم بتغييرات جوهرية تتماشى مع هذا النظام المالي الجديد و لكن المشرع الجبائي اكتفى فقط ببعض التعديلات في نظام التصريحات السنوي الذي أصبح على المنوال التالي:

1-النظام الحقيقي: و يتكون من نظامين هما:

أ- النظام العام؛

ب- النظام المبسط.

أ- النظام العام: كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يخضعون لهذا النظام لابد أن يزيد رقم أعمالهم عن 10000000 دج سنويا خارج الرسم على القيمة المضافة، كما يجب عليهم مسك محاسبة كاملة و منظمة، و أن تكون حساباتهم مصادق عليها من قبل محافظ الحسابات (حسب قانون المالية 2010).

ب- النظام المبسط: هو نظام تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 2010، و لابد أن تتوفر الشروط التالية:

- أن يتراوح رقم الأعمال بين 5 مليون و 10 مليون دج؛
- أن يمسكوا محاسبة مبسطة، و غير ملزمين بمصادقة محاسبتهم عند محافظ الحسابات.

2- النظام المراقب: و هو نظام تصريحي يخص المهن الحرة.

3- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: (IFU) و هو نظام خاص بفئة الأشخاص المكلفين بالضريبة و الذين يتراوح رقم أعمالهم من 0 دج إلى 5000000دج و هم غير ملزمين بمسك محاسبة كاملة و لا يجب أن يصادقوا على الأعمال المحاسبية من طرف محافظ الحسابات فهم يخضعون للتقدير الإداري و معدله 5% بالنسبة للشراء من أجل إعادة البيع و 12% بالنسبة للخدمات.

4- نظام الإقتطاع من المصدر: و يخص خاصة الشركات الأجنبية، و بعض الضرائب و الرسوم الأخرى مثل الأجور.

5-نظام الأقساط الوقتية: و هو نظام خاص بالتصريحات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة لبعض الفئات مثل البنوك و التأمينات.

إذن نستنتج بعض الملاحظات الأساسية في هذه العلاقة:

أن كل من النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي يهدفان إلى تحديد النتيجة فالأول يحدد النتيجة المحاسبية و الثاني يحدد النتيجة الجبائية.

- أن المشرع الجبائي اتخذ تدابير معينة في قانون المالية لسنة 2010 تتمثل في زيادة الوعاء الخاضع للضريبة لكل نظام من الأنظمة السابقة الذكر.

- أن المشرع الجبائي أحدث نظام التصريح المبسط الذي لم يكن سابقا و رفع من الحد الأدنى و وضعه بين فئة الضريبة الجزافية الوحيدة IFU و النظام العام حيث يتراوح رقم الأعمال بين 5000000دج كحد أدنى و 10000000دج كحد أقصى.

- أن المشرع الجبائي رفع من الحد الأقصى بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة من 3000000 دج إلى 5000000دج.

- كما أنه رفع من الحد الأدنى بالنسبة للنظام العام إلى 10000000دج.

- المشرع الجبائي عمل على إدخال بعض التعديلات في أرقام الأعمال لكل نظام حيث نلاحظ أنه قام بعملية توسيع نظام الضريبة الجزافية الوحيدة و كذلك خلق نظام مبسط ما بين النظام العام و نظام الضريبة الجزافية و هو النظام المبسط حتى لا يطالب حسب رأينا المؤسسات باتخاذ المحاسبة المنظمة حسب ما جاء في القانون التجاري في أحكامه من 9 إلى 11.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي الجديد والنتيجة الجبائية[1]

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المالي المحاسبي الجديد سوف يؤدي إلى تغير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط الوطني للمحاسبة، التي تمس بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات، و يتطلب ذلك ضرورة تكيف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي الجديد، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل وخارج الجزائر حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية و بالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، و العبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، و هذا يلزم المؤسسة إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

والعناصر التي يكون الإختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي و القواعد الجبائية الجزائرية ترتكز عموما في النقاط التالية:

- القواعد و التقنيات الجديدة للإهتلاك، و الخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري؛
- التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛
- تقنيات تحويل الديون و الحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية و الأجنبية؛
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب، و خاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية و جود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الاعتبار محاسبيا و تاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية؛
- تغير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء، و التي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج؛
- فوائض القيم طويلة الأجل و نواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.
- الأعباء و النواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات و غير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية، و نواتج الفروع من

1- عزور علي، مثلو محمد، مداخلة بعنوان: متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الجباية الدولية المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010 ص10.

توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، و أعباء و نواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة،...

- العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية و التي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

المطلب الثالث: بعض الصعوبات الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي.

1-الإهتلاكات و القيمة الضائعة للأصول: [1]

النظام الجبائي الحالي يعتمد على تقنيات عادية مألوفة للاهتلاكات بطريقة: خطية، متزايدة، متناقصة, على أساس التكلفة التاريخية، في حين المرجع الجديد أخذ بعين الاعتبار التقنيات السابقة الذكر من قبل و المعطيات الآتية:

- قيمة و مدة الاستعمال؛
- القيمة الضائعة.

أ -الإهتلاكات: هو إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي, ويتم حسابه كعبء إلا اذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه. [2]

أين نلاحظ استخدام المزايا الإقتصادية للأصل و هذا حسب المعايير IFRS بحيث نقوم بتحديد طريقة إهتلاك الأصل حسب مميزات و خصائص المؤسسة، التي يرجع لها تحديد المدة و طريقة إهتلاك الأصل بحيث:

- لما تكون مدة الحياة المتوقعة للأصل في المؤسسة أقل من مدة حياته الإقتصادية، نقوم بطرح القيمة المتبقة لهذا الأصل (قيمة التنازل عنه) من القيمة الإجمالية لنحصل على قاعدة الإهتلاك.
- طريقة الإهتلاك يجب أن تترجم أحسن طريقة لاستخدام المزايا الإقتصادية للأصل، أي متناسبة مع وتيرة الاستعمال المحتملة التي يتم تحديدها من طرف إدارة المؤسسة، و ليس 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 وسقفه على سبيل المثال)، هذا النوع من الإهتلاك 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.

1- عزوز علي، مظلو محمد، مرجع سبق ذكره، ص 11

2- المادة 2 من المديرية الرسمية 2009.

ب -القيمة الضائعة 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 لنقص أن القيمة المحاسبية الصافية للأصل الثابت تقارن بالقيمة المسترجعة أي بمعنى سعر الأصل المحتمل اهتلاك هو قيمة الاستغلال أي مقيمة بمجموع التدفقات النقدية الحالية الصافية التي يمكن للأصل أن يحصلها، فإذا كانت القيمة الحالية تظهر أصغر من القيمة المحاسبية الصافية، التدني في القيمة يسجل في القيمة الحالية.

أما في المرجعية الجديدة، الخسائر في القيمة ليست حتما 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 الإهتلاك بالموازاة مع هذا الانخفاض، النقص في القيمة يخفض قاعدة الإهتلاك و يأخذ هذا بعين الاعتبار مسبقا عند تحويلنا من جديد قاعدة أقساط الإهتلاكات، إذن الاختبارات المستقبلية لهذه التغييرات يعطي لها مميزات خاصة.

2-النتائج الجبائية.

من أهم الآثار الجبائية المتعلقة بتغييرات طريقة الإهتلاك بحسب مكونات الأصل بالموازاة عند أول تطبيق لقاعدة الإهتلاك والخسارة في قيمة الأصل، فالطريقة المحاسبية الجديدة يجب عليها أن تكون مطبقة سلفا، أي كأنها دائما مستعملة قبل تقسيم الأصل حسب مكوناته هذا ما يؤدي بنا إلى حساب اهتلاك جميع أصول المؤسسة حسب القواعد الجديد، ولكن عمليا هناك طرقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسة من اجل المرور إلى النظام الجديد، وهما:

- طريقة إعادة التكوين لتكلفة الإهتلاكات الناتجة عن التكلفة التاريخية للمكونات التي وجب تطبيقها، وإعادة حساب الإهتلاكات انطلاقا من هذه التكلفة، تغيرات الأصول تعالج محاسبيا في الأموال الخاصة.
- طريقة إعادة منح القيم المحاسبية، التي هي طريقة توقعية على مستوى حساب الإهتلاكات، والتي ليست لديها أثر على رؤوس الأموال الخاصة الافتتاحية، حيث يجب عليها إعادة تقييم القيم المحاسبية الصافية بدلالة النسب التي تمثل تكلفة لعنصر مع القيمة الإجمالية للأصل، كل مكون يهتلك على مدة استعماله المتبقية ابتداء من أول سنة تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الجديد.

التطبيق الأول لطريقة الإهتلاك لكل عنصر تفرض على المؤسسات إعادة إرجاع المؤونات الموجهة للإصلاحات الكبيرة المتعلقة بإعادة تعويض الاستثمارات.

أ - مدة الإهتلاك:

"بالنسبة للأصول غير المركبة:

يجب علينا الأخذ من أجل تحديد النتيجة الضريبة مدة الاستعمال للجزء المتعلق بالاستثمارات الثابتة، ما عدا مباني التوظيف (les immeubles de placement) (مبنى حيز عليه لهدف واحد هو تحقيق عائد من رأس المال المستثمر)، والذي سوف يهتلك على أساس مدة حياته الفعلية ومعرفة إهتلاكات مكونات الأصل يكون على قاعدة مدة إستعماله.

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

- إذا كانت مدة الاستعمال الإقتصادية أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، سوف يطبق إهتلاك استثنائي.
- إذا كانت مدة الاستعمال الإقتصادية أطول من مدة استعماله في المؤسسة، فإن الحل ليس محددا بطريقة نهائية.

*تكون المؤسسة أمام إشكالية إعادة إدماج الفرق الموجود بين الإهتلاك المحاسبي و الإهتلاك الجبائي، والذي ليس له أثر إلا بوضع المؤسسة في الحالة الابتدائية؛

*وأما بالسماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح بإهتلاك 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 إهتلاكات استثنائية.

الفرق بين القواعد المحاسبية و الجبائية يمكن أن يعالج بالطرق التالية:

- إذا كان الإهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال كبيرة على مدة الإهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.
- إذا كان الإهتلاك المحسوب على أساس مدة استعمال قصيرة على مدة الإهتلاك المحسوب بمدة استعمال في المؤسسة، فإن الفرق يجب إدماجه ضريبيا.

و يمكن الأخذ بإمكانية الإهتلاك حسب الطريقة المتناقصة ومدة الإهتلاك لكل مكون سوف تحدد معامل الإهتلاك المتناقص المختار.

ب – مصاريف إعادة التجديد، الإصلاح و المراجعة:

هناك نظام يمكن أن يمنح الخيار للمؤسسات:

- إما تخصيص مؤونات للإصلاحات الكبيرة؛
- إما بتطبيق طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل والمؤسسة في هذه الوضعية.

و هذه الخاصية (الخيار) ينتج منها نتائج جبائية:

- ففي الحالة الأولى المؤسسة تقوم بتخفيض مصاريفها؛
- وفي الحالة الثانية المؤسسة وجب عليها إعداد مخطط إهتلاكي خاص بكل مكون من مكونات الأصل.

ج – قاعدة إهتلاك الأصل: [1]

القيمة المهتلكة للأصل هي القاعدة المبلغ (التي يحسب عليها الإهتلاك، و هو المبلغ الإجمالي (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 الإهتلاك على كل القيمة (القيمة الإجمالية) عن طريق إهتلاكات إستثنائية.

المبحث الثاني: الإختلافات الجبائية الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي:

المطلب الأول: القيمة العادلة JUSTE VALEUR

أولا: مفهوم القيمة العادلة

خاصية تقييم بعض الأصول و الخصوم حسب قاعدة القيمة العادلة في تاريخ الحيازة حسب المرجعية الجديدة هي مختلفة تماما مع النظام الجبائي الذي هو قائم على التكلفة التاريخية.

1- التقييم اللاحق للأصول الثابتة:

القواعد المحاسبية الجديدة تحدد أنه بعد تسجيله محاسبيا كأصل الأصول الثابتة يجب أن تكون مسجلة بتكلفتها، تقليل من الإهتلاك المتراكم والقيمة الضائعة، بينما هناك معالجة أخرى مقبولة هي إعادة تقييم الأصول الثابتة حسب الأصناف.

الأصول الثابتة المادية يمكن إعادة تقييمها حسب القيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو بقيمة محددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات، كما أن إعادة التقييم يجب أن تقوم وفق قواعد كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية بصفة كبيرة عن التي سوف تحدد عند استعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال، وعند إعادة تقييم أصل ثابت يجب كذلك إعادة تقييم كل صنف من الأصول الثابتة التي هي تشكل جزءا منها في آن واحد.

2- حالة مباني التوظيف (les immeubles de placement):

مباني التوظيف يجب أن تكون مقيمة ابتدائيا بتكلفتها، من أجل التقييمات اللاحقة، فالمؤسسة يجب أن تختار الطريقة المحاسبية كما أنه يجب تطبيقها على كل مباني التوظيف.

أ- نموذج القيمة العادلة:

بعد التسجيل المحاسبي الأولي، كل مباني التوظيف يجب أن تقيم حسب قيمتها العادلة، لأن هذه القيمة تعكس الحالة الحقيقية للسوق والحالة المرجحة في تاريخ الإقفال، و ليس لتاريخ مستقبلي أو ماضي، إذا

1- مروة علي، منير محمد، مرجع سبق ذكره، ص13.

المؤسسة ليس في مقدورها تقييم بصفة دقيقة القيمة العادلة لمبنى التوظيف، فحسب المعالجة للمعيار IAS 16 تكون بالتكلفة، تقليل الإهتلاك والقيمة الضائعة .

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

ب- نموذج التكلفة:

يتعلق الأمر بنموذج منتظر من خلال المعيار IAS 16 ، التكلفة منقوص منها الإهتلاك المتراكم والقيمة الضائعة.

أكثر دقة إذا كانت القيمة العادلة مأخوذ منها، المبنى يكون إلى حد ما ضمن تصنيف جديد:

ليس بعقارات قابلة للإهتلاك و لا مخزونات، تغيرات القيمة لهذا الأصل سوف تسجل في النتيجة، ومن هنا تأتي المعالجة الجبائية للتغيرات بالزيادة أو النقصان في القيمة العادلة.

ج -حالة الأدوات المالية.

يجب إعادة ترتيب عناصر الميزانية من كل صنف (أصول أو خصوم) إلى آخر، فتطبيق المرجع IFRS يتطلب تغييرات الصنف المحاسبي لبعض عناصر الميزانية، فالنظام المحاسبي المطبق على مختلف أصناف الأصول والخصوم الذي يتبع اليوم طبيعته المحاسبية (الصنف)، هو عرضة للتغيير وبالأخص السندات، فالمرجع الجديد لا يميز بين سندات المساهمة وسندات التوظيف، لكنه يميز بين الأصناف التالية:

- أصول محجوزة حتى نهاية الصفقة؛
- أصول محجوزة حتى تاريخ الاستحقاق؛
- ديون وحقوق مصدرة من طرف المؤسسة؛
- أصل متوفر للبيع.

عند التسجيل المحاسبي الأولي، الأصول المالية تكون مقيمة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة في المقابل، هذا بالإضافة إلى أن تكاليف الصفقة مدموجة في التقييم الأولي لكل الأصول والخصوم المالية.

هذا التصنيف المحاسبي الجديد للسندات يمكن أن يلاقي عقبات في النظام الجبائي بخصوص سندات التوظيف، فيما يتعلق بقواعد تقييم السندات عند كل إقفال(قيمة المنفعة حاليا) أو المعالجة الضريبية.

د- التقييم و التسجيل المحاسبي للتغيرات 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.

المطلب الثاني: التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء

1- التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء:

مشروع المرجع المحاسبي للمؤسسة يوضح بأن هذه التغيرات و التصحيحات، 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؟

المعيار IAS 38 يوضح 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 الإجمالية، وكذلك الأداء المالي وتدفقات الخزينة.

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

اختلافات هذه الطريقة عن الطرق الأخرى مرده تبني معيار جديد، كما يجب أن يطبق بأثر رجعي و أثره 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 و التطبيق الأولي لمعايير IFRS.

2- تكاليف البحث و التطوير.

نفقات البحوث المطبقة أو التطوير تسجل محاسبيا حسب اختيار المؤسسة في المصاريف، أما المعالجة الجبائية فتتبع المعالجة المحاسبية التي طبقت حتى الآن.

حسب مشروع النظام المحاسبي الجديد و IAS 38 لم يترك الخيار للمؤسسة، لم يحدد المرجع سوى مشاريع البحث (تكاليف وجب تسجيلها في المصاريف)، و مشاريع التطوير (نفقات وجب تجميدها إذا ما توفرت شروط معينة)، شروط التجميد سوف تكون بدون شك محققة بصفة آجلة أكثر مما عليها اليوم، فمعايير التسجيل المحاسبي تكون مقيسة في التوقعات الواحدة النشاط.

3- تحويل الحقوق و الديون إلى العملة الأجنبية.

من أجل الشفافية المالية و الإقتصادية، المرجع المحاسبي ينص على أن عملية تحويل الحقوق و الديون إلى أموال بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة يجب أن يتم في الاتجاهين:

- أعباء: إذا كانت خسارة؛
- نواتج: إذا كانت ربح.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي الضريبي[1]

يحدث بصفة دورية وجود فروقات، تكون مفسرة بتاريخ تحمل عبء جبائي أو اجتماعي على المستوى المحاسبي و تاريخ تحمل نفس العبء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة (مثل مؤونة العطل المدفوعة) النظام الجبائي يبحث على تحقيق التكلفة من أجل إدخالها في النتيجة الخاضعة، بينما المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975و الذي يشير إلى مفهوم التكلفة المستحقة والتي هي نفسها أدخلت للنتيجة المحاسبية و من هنا تطرح لنا مشكلة إعادة الإدماج الضريبي لهذه التكلفة؟

النظام المحاسبي المالي يوضح التكلفة أو قيمة الضريبة تساوي قيمة مجموع الضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط، و الضريبة 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 و خصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تخصم أو تضاف في الأموال الخاصة إذا تعلقت بعناصر دائنة أو مدينة مباشرة في رؤوس الأموال لنفس الدورة أو لدورات أخرى.

المخطط المحاسبي الوطني لسنة 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 و لو كان يحمل عناصر مسجلة في أموال خاصة، و يمكن للضريبة أن تحمل على الأموال الخاصة في بعض الحالات الخاصة:

1- بورزور علي، مظلو محمد، مرجع سبق ذكره، ص13.

- 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، و الذي يبنى حق على الحقوق و الذي يتنازل عنه كحق.

المطلب الرابع: تحديث الأطر التشريعية الجبائية[1].

إن المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف و متطلبات الاقتصاد المخطط و لا سيما الإدارة الجبائية، و بالتالي فإن الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها و تحديثها. و هذا تحدي جديد بالنسبة للمؤسسة. إذ نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد و الجباية مدونا في كل من القانون التجاري، القانون العام للضرائب و الرسوم المماثلة، قوانين المالية و القوانين التنظيمية. حيث يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يلي:

- التباعد الملحوظ بين القانون (الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات) و قواعد النظام المحاسبي المالي(الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي للمعاملات)، بالإضافة إلى العمل على التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة و المعالجة المحاسبية ليزيد من فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.
- الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية و البعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية، و مثال ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني.

و منه فإن إدخال التعديلات على النظام المحاسبي و ضمان الطريق الصحيح لإكمال المشروع، يتطلب إعادة النظر و تنقيح القانون التجاري و الذي سيكون له أثر واضح على سير عمل المؤسسات و تنظيم الأنشطة الخاصة بها. كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية و الأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، و هذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. و العناصر التي تؤدي إلى الإختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية و القواعد الجبائية و التي تميل عموما إلى التركيز على النقاط التالية:

- تقنيات الإهتلاك و تدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام الجديد ينتهج مدخلا اقتصاديا و ماليا.

1- زغدار احمد، منير شماد، اخبار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، عدد 07، 2010/2009، ص 86.

- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، تقييم بعض الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.

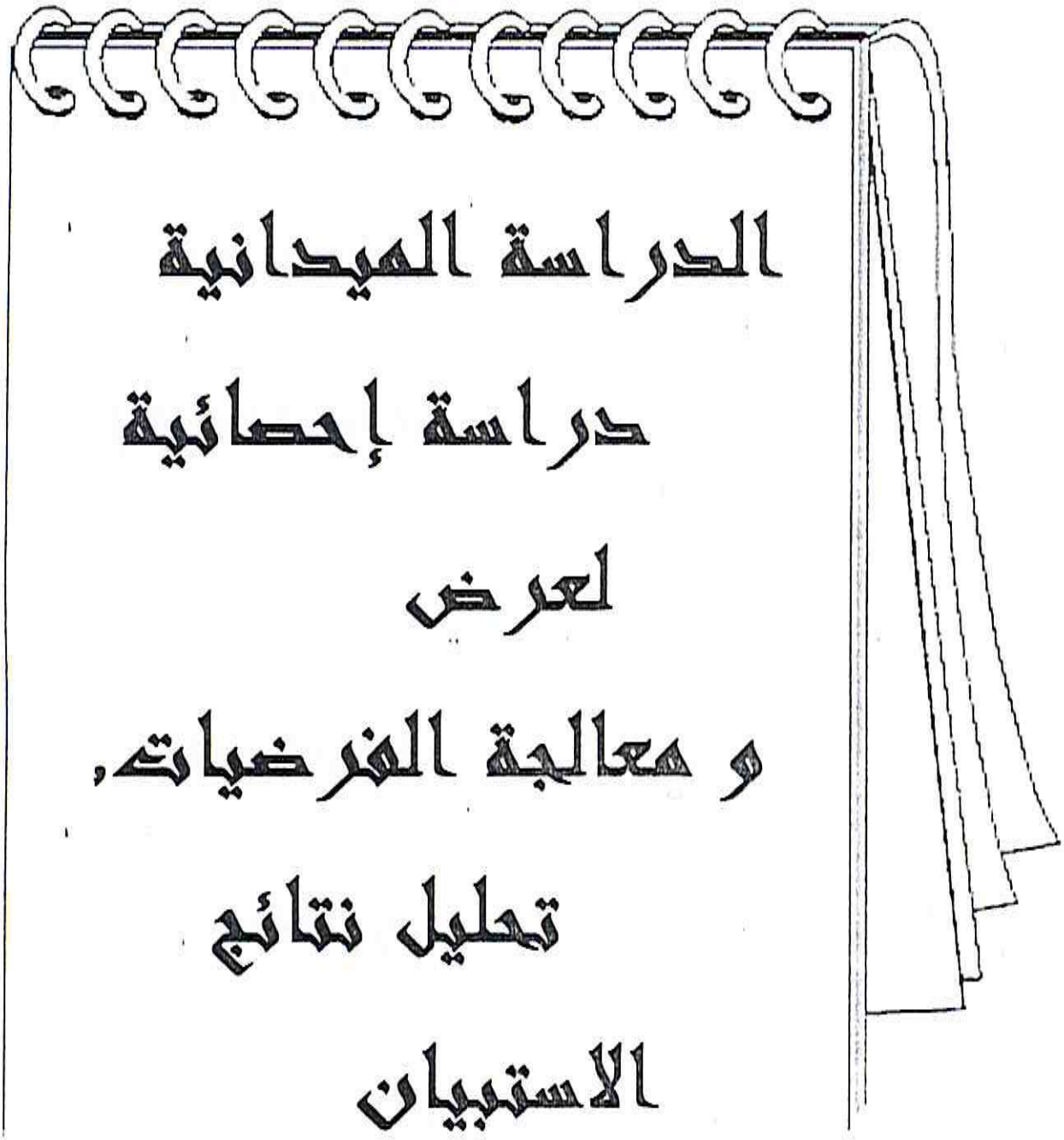
المعالجة المحاسبية للضرائب و لاسيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن وجود انحراف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، و تاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

- فائض القيمة في الأجل الطويل و الناتج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الإعتبار، و أي نفقات و أعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب.

- العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

خاتمة الفصل:

إن الخيار الجزائري بشأن إعداد نظام يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب جهود كبيرة للتكيف مع محتواه وتطبيقه من طرف المؤسسات، حيث يعتري هذا الخيار العديد من الصعوبات، خصوصا في ظل تشبع المهنيين الجزائريين ومعايشتهم للمخطط المحاسبي الوطني لحوالي 32 سنة, إضافة إلى التباعد المطروح بين النظام الجديد والعديد من التشريعات و القوانين لا سيما الجبائية، كما يمكن القول النظام الجبائي الحالي لم يواكب التطورات التي حصلت في النظام المحاسبي من جهة و من جهة أخرى أن المشرع الجبائي اعتمد على ما يسمى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة I F U و النظام المبسط حتى لا يكلف هاتين الفئتين بالنظام المحاسبي المالي و يكتفي بتقييم إداري بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية و تقييم و محاسبة مبسطة للنظام المبسط، هذا معناه أن مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المشرع مازال يتلقى بعض الصعوبات، وعليه يجب مراعاة التدرج في التطبيق لخصوصية واقع الإقتصاد الجزائري، و تحقيق التوافق و التقارب بين النظام المحاسبي المالي الجديد و العديد من التشريعات و القوانين الجبائية.



الدراسة الميدانية

دراسة إحصائية

لعرض

و معالجة الفرضيات،

تحليل نتائج

الاستبيان

مـــقدمـــة الفصل:

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة, وأفراد مجتمع وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها, وصدقها وثباتها, كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها, وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الوسائل و الأساليب المستخدمة في وصف و تحليل مجتمع عينة الدراسة

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية:

1- مجال الدراسة: إن أهمية دراستنا تستوجب علينا التنقل إلى الميدان أو الواقع الجزائري و لنتمكن من معرفة حقيقة الوضع في المؤسسات الجزائرية، حاولنا دراسة عدد منها بدل القيام بدراسة مؤسسة واحدة فقط، كما حاولنا التعرف على الإيجابيات التي يمكن تحقيقها للمؤسسات الجزائرية في حالة التزامها بتطبيق النظام المالي الجديد, والسلبيات الناتجة عن عدم الالتزام بتطبيقه، وكذلك إلى التعرف على المعوقات التي تحد من الالتزام بتطبيق النظام المالي المحاسبي ووسائل التغلب على هذه المعوقات حيث ركزنا على الجانب الجبائي و الأثار التي تنجر عن استخدام وتطبيق النظام المالي الجديد.

2- منهج الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، و استخدام أسلوب الاستبانة في جمع البيانات الأولية اللازمة، حيث تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية مكونة من 45 استمارة موزعة بين محاسب معتمد ومراجع حسابات وكان حرصنا شديد على ان يكون مستوى العلمي المجيب ليسانس فما فوق و لكن للأسف الشديد لم يجب إلا ثلاثون "30" فقط لمبررات و أسباب أقل ما يقال عنها أنها غير موضوعية.

المطلب الثاني: وسائل الدراسة

للتمكن من الوصول و تحقيق أهداف هذه الدراسة الميدانية لجأنا إلى استعمال الوسائل الآتية:

- الاستبيان " الاستقصاء".
- المقابلات الشخصية.

أ- تقديم الاستبيان: يحتوي الاستبيان على مجموعة من الأسئلة المتنوعة، والتي تعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية, سنحاول من خلال تسعة عشر 19 سؤالا التعرف على الواقع الميداني لتأثيرات الجبائية على بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المالي الجديد , قدمنا الاستمارة في شكلين:

- استمارة على الورق العادية؛
- استمارة عبر البريد الإلكتروني.

ب- **المقابلات:** حتى نتمكن من الحصول على معلومات مكملة- غير موجودة في الاستبيان- لجأنا إلى الاستعانة ببعض المقابلات مع الإطارات المستجوبة، و هذا في محاولة لإثراء الإجابات بمعارف و اهتمامات الفرد المجيب، التي لم نوردها في قائمة الأسئلة.

ج- **تقديم العينة:** تتكون العينة المدروسة- كما سبق و أن أشرنا- من 45 استمارة موزعة بين محاسب ومدقق حسابات وأساتذة، حيث حاولنا استطلاع راي متنوع من ناحية انتماء المستجوبين إلى القطاع الحكومي والقطاع الخاص هذه العينة التي نحسبها معبرة عن مجتمع البحث كانت موزعة في ولاية (ورقلة).

المطلب الثالث: هيكل الاستبيان و فرضياته:

تم إعداد الأسئلة على أساس النوع المغلق الذي يحتمل إجابة محددة، حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، كما اعتمدنا نوع الإجابات المفتوح للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول جملة من القضايا المرتبطة بالموضوع، على أساس الإجابات المستندة لجملة من الخيارات ويبقي مجال الإجابة مفتوح أمام أفراد العينة لإضافة وجهة نظرهم التي لم تتضمنها قائمة الخيارات:

الرقم	المحور (المتغير)	عدد الأسئلة
01	الأسئلة العامة المتضمنة للبيانات الشخصية لأفراد العينة.	07
02	علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي الجديد ومدى التوافق بينهما.	05
03	تأثير النظام الجبائي على بدائل القياس المحاسبي.	05
04	الأسئلة المتعلقة بإصلاح النظام الجبائي.	05
05	يرتبط بالتعليم و التكوين المحاسبي و الجبائي و طرق إصلاحها.	02
06	يتناول مدى رضاء أفراد العينة المستوجبة على النظام الجبائي الجزائري.	02
	المجموع	26

استنادا لهذا التقسيم قمنا بصياغة جملة من الفرضيات التي سيتم اختبارها بناءًا على إجابات أفراد العينة، للوقوف على مدى تطابق وجهات نظرنا التي عبرنا عنها من خلال هذه الفرضيات مع توجهات وأراء أفراد العينة, وكانت الفرضيات كما يلي:

1-انعدام الانسجام بين النظام الجبائي والنظام المالي المحاسبي في ظل التحولات الاقتصادية التي تعرفها الجزائر؛

2- هناك تأثير على طرق إختيار البدائل المحاسبية حيث النظام الجبائي يفرض على المؤسسات بعض الطرق المعينة مثل استخدام طريقة التكلفة التاريخية؛

3-ضرورة إصلاح النظام الجبائي خاصة في ظل الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية و محاولة تكييفه لمتطلبات الظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر؛

4- منظومة التعليم والتكوين المحاسبيين الجزائرية ضعيفة خاصة في الجانب الجبائي وتتطلب إصلاحا جذريا، مسايرة لمتطلبات المناخ الجديد .

جدول رقم: (2-1): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

طبيعة الاستبيان / البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الإلكتروني		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	45	%100	05	%100	50	%100
عدد الاستمارات المرتجعة	36	%80	02	%40	38	%76
عدد الاستمارات المفقودة و المهملة	09	%20	-	-	5	%10
عدد الاستمارات الملغاة	8	%18	-	-	8	%16
عدد الاستمارات الصالحة	28	%62	02	%40	30	%60

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان:

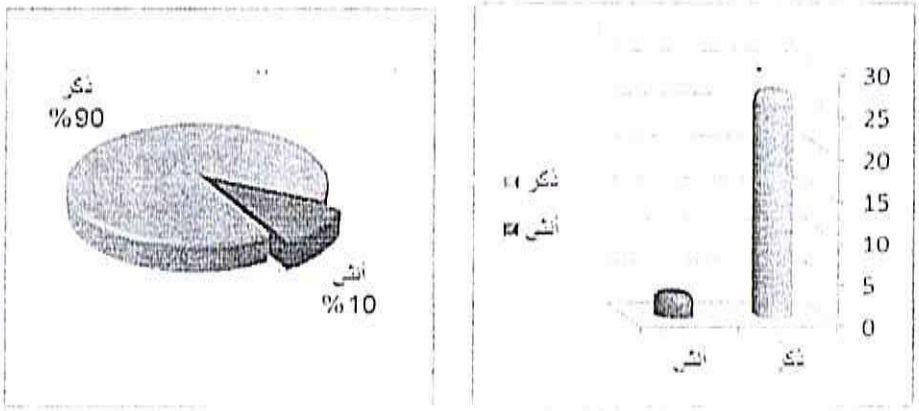
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية للعينة

يرتبط هذا المحور بمجموعة من الأسئلة تتعلق البيانات الشخصية المالي حيث احتوى هذا المحور على سبع (7) أسئلة حاولنا من خلالها استطلاع راي المستجوبين:

1- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	27	%90
أنثى	03	%10
المجموع	30	%100

جدول رقم: (1-2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

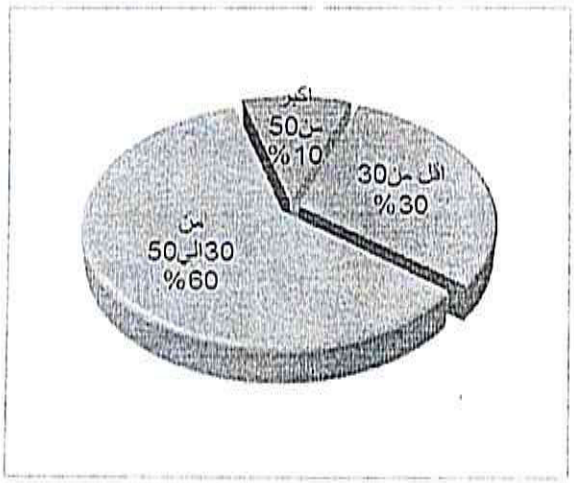


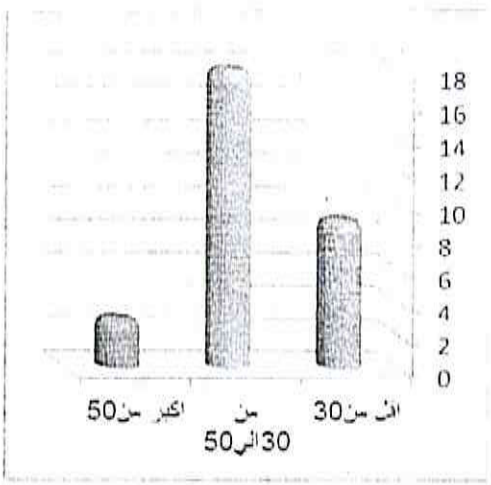
الشكل البياني1: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

2- توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر:

العمر	التكرار	النسبة المئوية
اقل من30	09	%30
من 30الى50	18	%60
اكبر من50	03	%20
المجموع	30	%100

جدول رقم: (1-3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



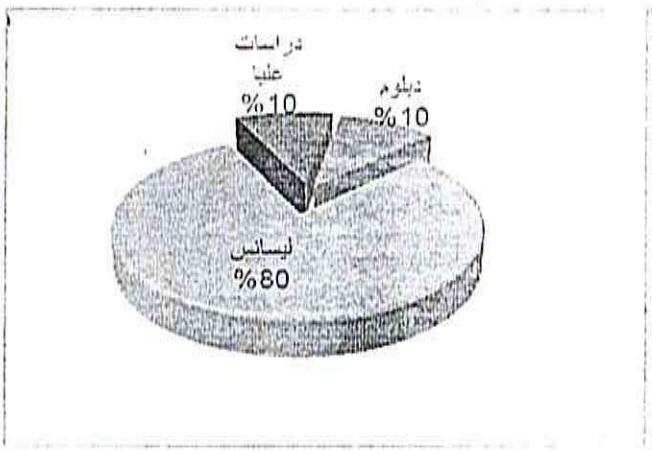


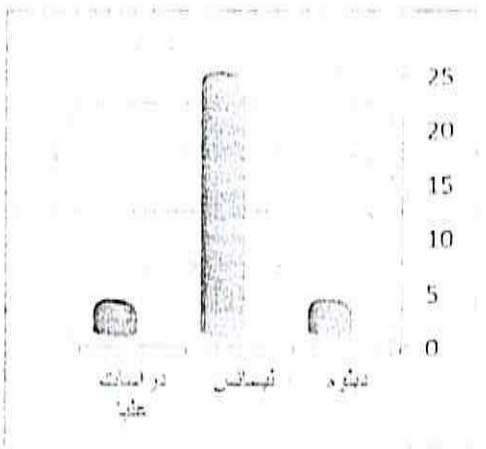
الشكل البياني رقم2: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

3- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية:

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	03	%10
ليسانس	24	%80
دراسات عليا	03	%10
المجموع	30	%100

جدول رقم: (1-4): توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية:



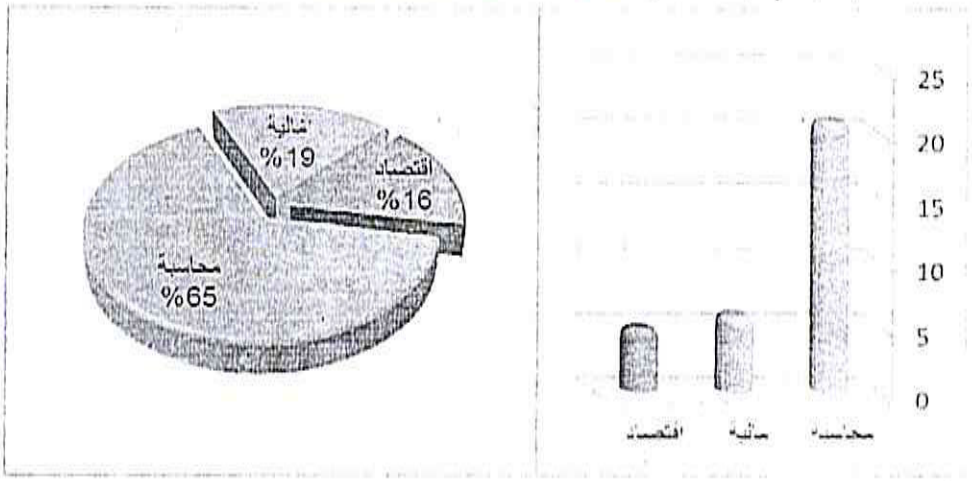


الشكل البياني رقم3: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية

4 - توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص:

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	21	%70
مالية	06	%20
اقتصاد	05	%10
المجموع	30	%100

جدول رقم: (1-5): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص:

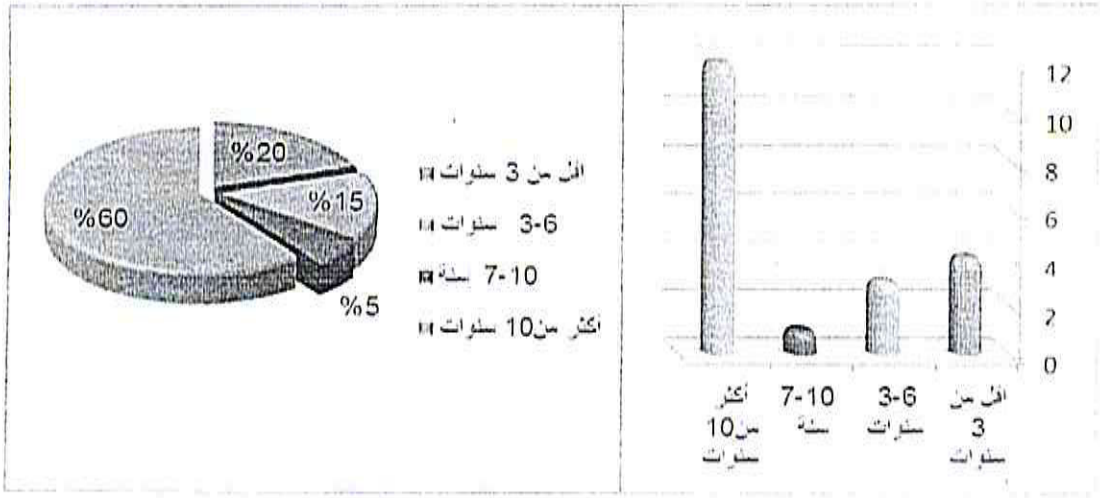


الشكل البياني رقم4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

5- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العملية:

الخبرة العملية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 3 سنوات	04	%20
3-6 سنوات	03	%15
7-10 سنة	01	%05
أكثر من 10سنوات	22	%60
المجموع	30	%100

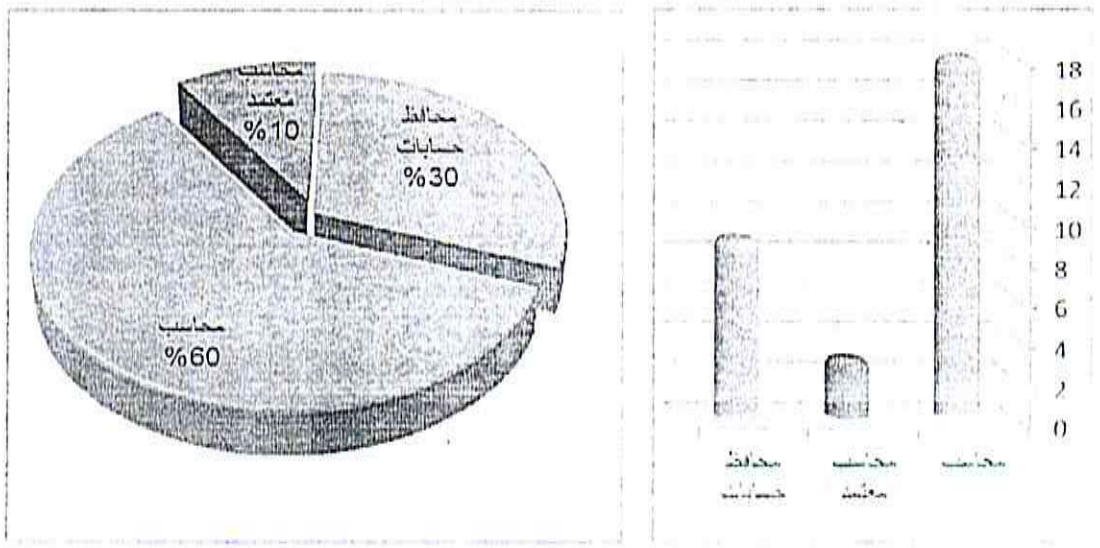
جدول رقم: (1-6): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية



الشكل البياني رقم5: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العملية

6- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة المهنية:

المهنة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	18	%60
محاسب معتمد	03	%10
محافظ حسابات	09	%30
المجموع	30	%100

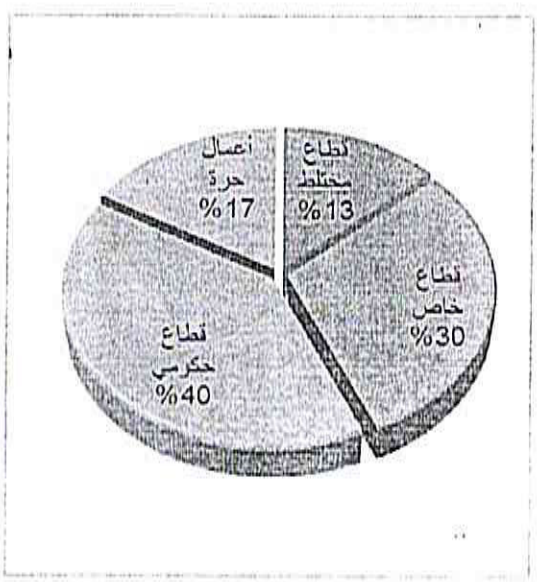


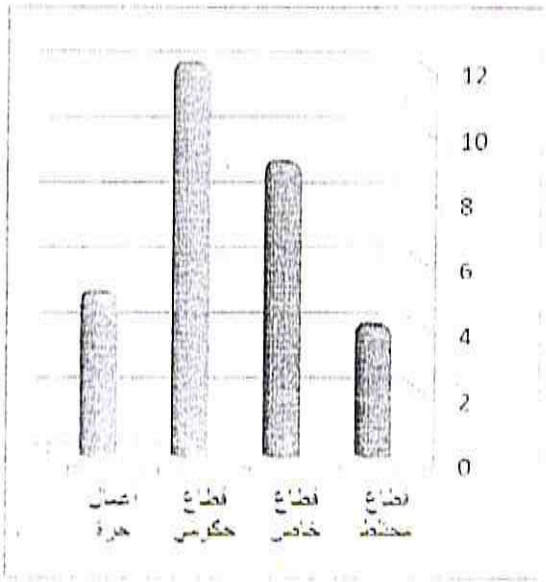
الشكل البياني رقم6: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة المهنية

7- توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع:

القطاع	التكرار	النسبة المئوية
قطاع مختلط	04	%13
قطاع خاص	09	%30
قطاع حكومي	12	%40
أعمال حرة	05	%17
المجموع	30	%100

جدول رقم: (1-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع





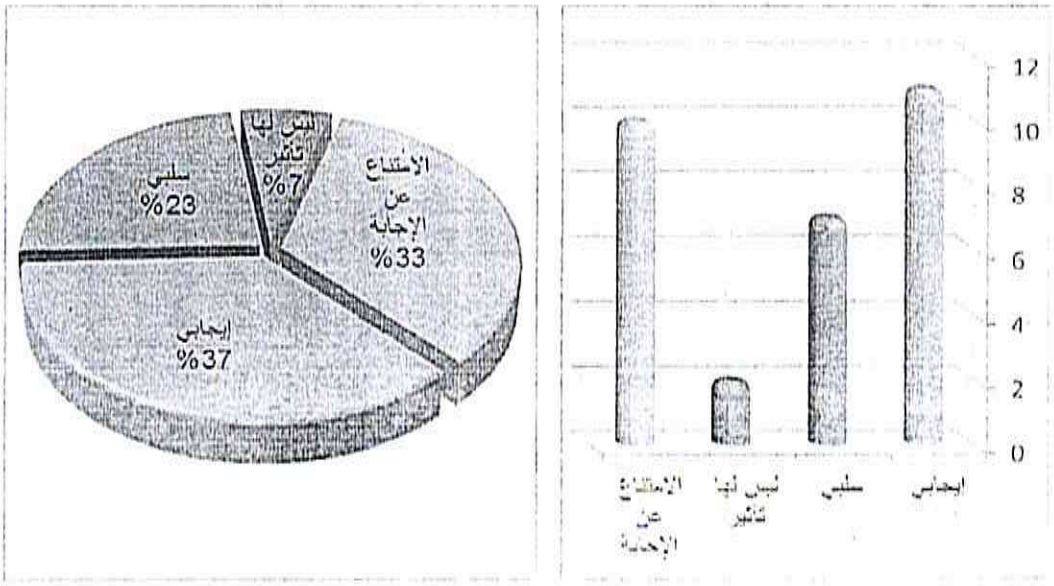
الشكل البياني رقم7: توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع

المطلب الثاني: علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي الجديد و مدى التوافق بينهما

يرتبط هذا المحور بمجموعة من الأسئلة تتعلق بمدى توافق النظام الجبائي بالنظام المحاسبي المالي خاصة في أول سنة من تطبيقه حيث احتوى هذا المحور على خمس (5) أسئلة حاولنا من خلالها استطلاع رأي المستجوبين:

1- مدى تأثير التشريع الجبائي على الممارسة المحاسبية

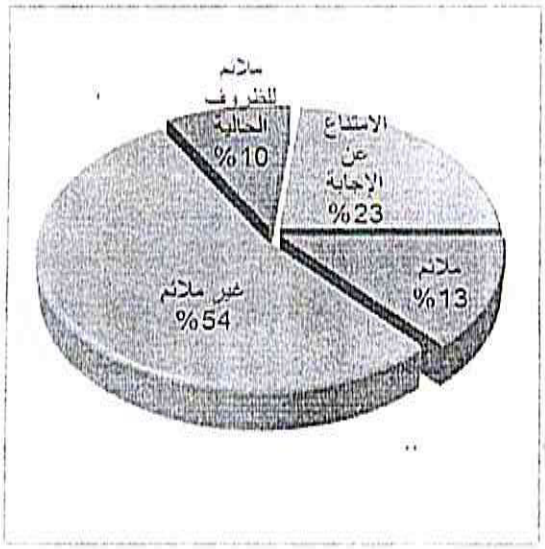
	تأثير التشريع الجبائي على الممارسة المحاسبية	التكرار	النسبة المئوية
01	إيجابي	11	%37
02	سلبي	07	%23
03	ليس لها تأثير	02	%07
04	الامتناع عن الإجابة	10	%33
	المجموع	30	%100

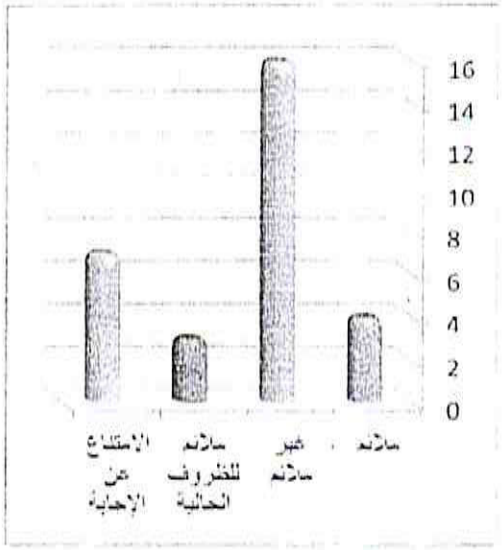


الشكل البياني رقم8: مدى تأثير التشريع الجبائي على الممارسة المحاسبية

2- مدى توافق أو تناسق و تلائم بين المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية الجزائرية.

	مدى توافق أو تناسق و تلائم بين المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية الجزائرية	التكرار	النسبة المئوية
01	ملائم	04	%13
02	غير ملائم	16	%54
03	ملائم للظروف الحالية	03	%10
04	الامتناع عن الإجابة	07	%23
	المجموع	30	%100

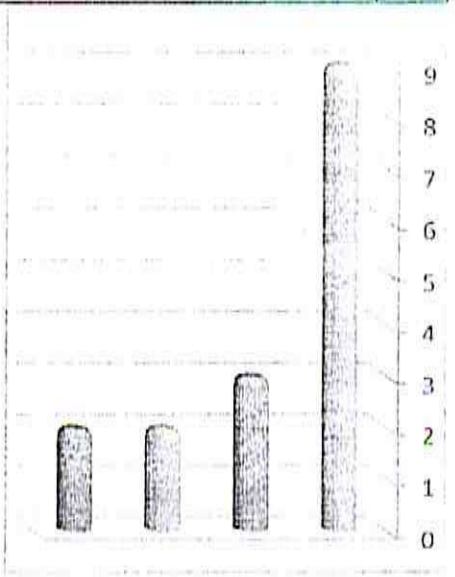




الشكل البياني رقم9: مدى توافق بين المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية

3- أسباب عدم الإنسجام والتوافق بين المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية الجزائرية.

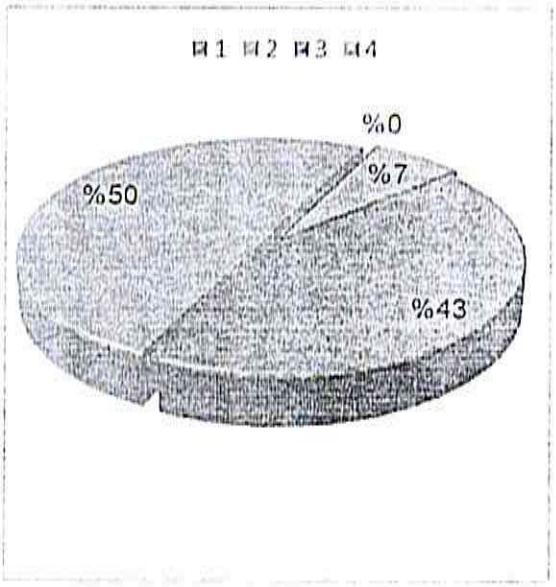
	الأسباب	التكرار	النسبة المئوية
01	لأن التشريعات الجبائية غير متوافقة وغير منسجمة مع التطبيقات الدولية.	09	%56
02	لأن المخطط المحاسبي المالي لا يستجيب لاحتياجات الإدارة الجبائية.	03	%19
03	بسبب تعدد و اختلاف بدائل القياس المحاسبي.	02	%12
04	لأنه لا يوجد مؤطرين لشرح وتعليم هذا النظام.	02	%13
	المجموع	16	%100

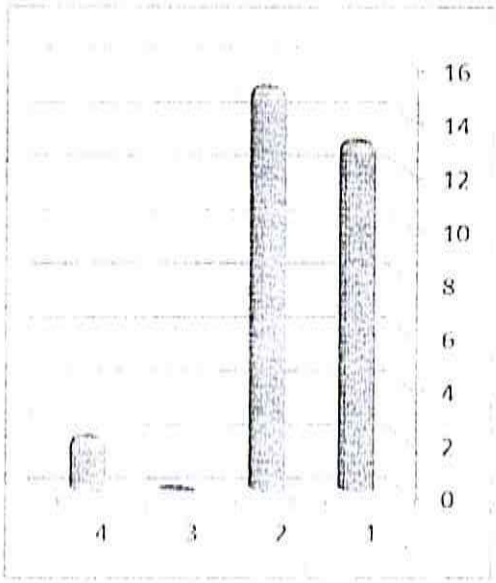


الشكل البياني رقم10: أسباب عدم التوافق بين المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية

4- الإستراتيجية الملائمة للوصول للانسجام والتوافق بين النظام المحاسبي والتشريعات الجبائية في المؤسسات الجزائرية.

	الإستراتيجية	التكرار	النسبة المئوية
01	اعتماد وإصدار تشريعات جبائية جديدة في الجزائر	13	%43
02	تكييف المعايير الدولية للمحاسبة للظروف الاقتصادية في الجزائر	15	%50
03	اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة بشكل كلي دون تغيير	0	%0
04	إستراتيجية أخرى	02	%7
	المجموع	30	%100

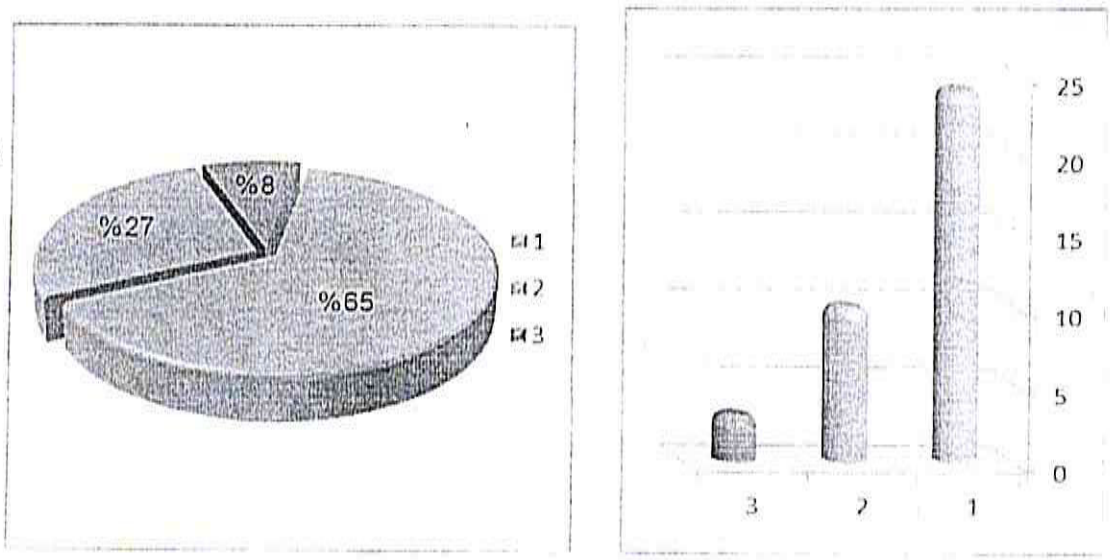




الشكل البياني رقم11: الإستراتيجية الملائمة للوصول للانسجام والتوافق بين النظام المحاسبي والتشريعات الجبائية في المؤسسات الجزائرية

5- الفجوة أو الصعوبات والاختلاف الموجود بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية:

	الفجوة أو الاختلاف الموجود	التكرار	النسبة المئوية
01	عدم توافق طرق القياس المحاسبي مع التشريعات الجبائية	24	%65
02	عدم هضم المحاسبين للنظام المالي الجديد	10	%8
03	إختلاف أخر	03	%27
	المجموع	30	%100



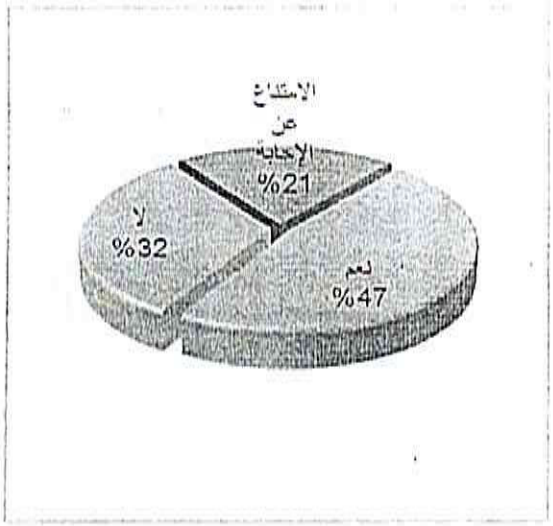
الشكل البياني رقم12: الاختلاف الموجود بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية

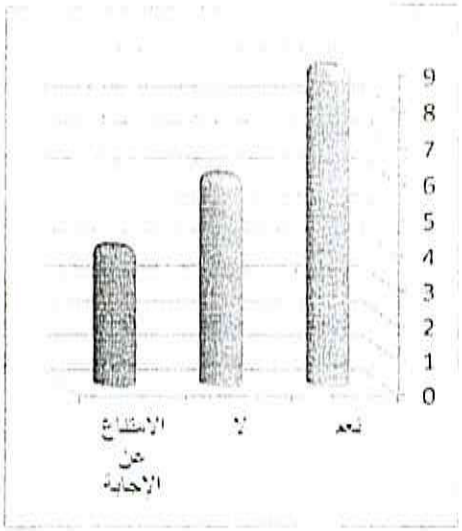
المطلب الثالث: تأثير النظام الجبائي على بدائل القياس المحاسبي.

يرتبط هذا المحور بمجموعة من الأسئلة تتعلق بمدى تأثير النظام الجبائي على اختيار أو تطبيق بدائل قياس معينة خاصة في أول سنة من تطبيقه حيث احتوى هذا المحور على ستة (6) أسئلة حاولنا من خلالها استطلاع راي المستجوبين.

1-امكانية النظام المالي المحاسبي حل المشاكل التي تواجه المحاسب في اختيار البديل المحاسبي المناسب.

الرقم	إمكانية النظام المالي المحاسبي حل كل المشاكل التي تواجه المحاسب في اختيار البديل المحاسبي المناسب	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	09	%47
02	لا	06	%32
03	الامتناع عن الإجابة	04	%21
	المجموع	30	%100

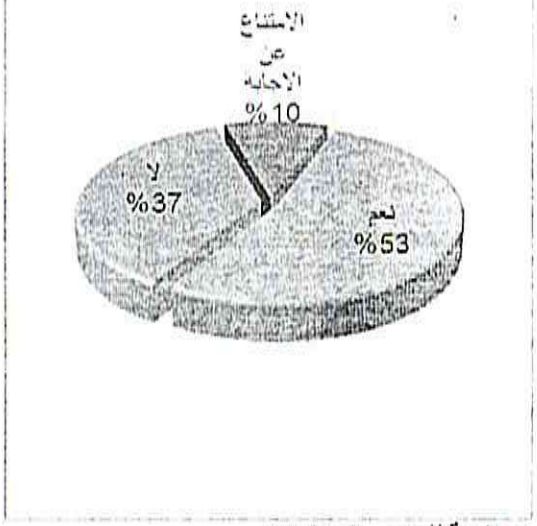


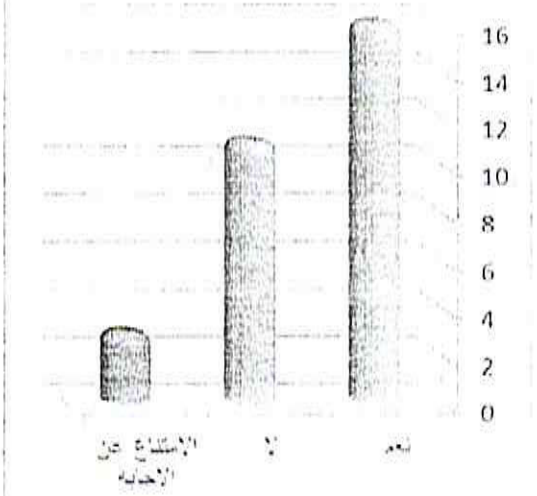


الشكل البياني رقم13: إمكانية النظام المالي المحاسبي حل كل المشاكل التي تواجه المحاسب في اختيار البديل المحاسبي المناسب.

2- المشاكل المحاسبية أثناء معالجة بعض العمليات

الرقم	المشاكل المحاسبية أثناء معالجة بعض العمليات	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	16	%53
02	لا	11	%37
03	الامتناع عن الإجابة	03	%10
	المجموع	30	%100

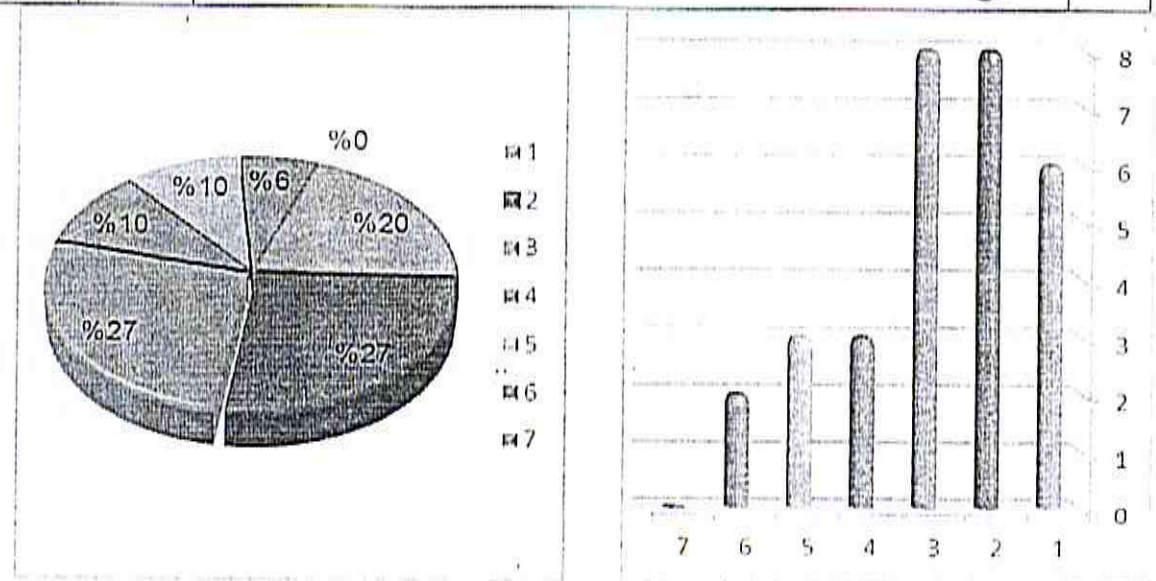




الشكل البياني رقم14: المشاكل المحاسبية أثناء معالجة بعض العمليات

3- حالة تعدد بدائل القياس المحاسبي

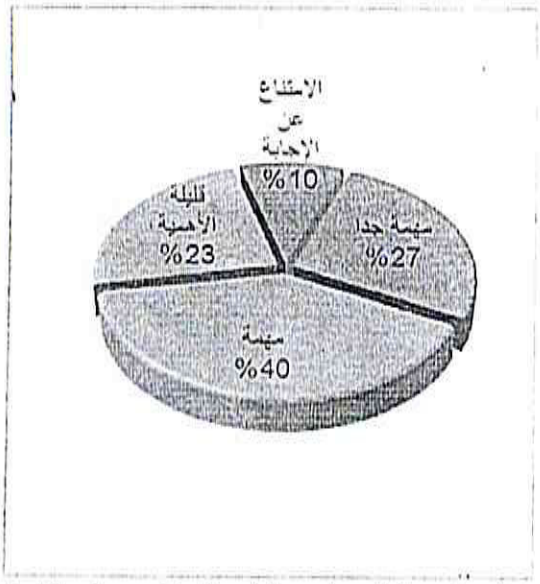
الرقم	تصرف المحاسب تجاه العمليات التي تتعدد فيها بدائل القياس المحاسبي	التكرار	النسبة المئوية
01	بإعلام إدارة المؤسسة	06	%20
02	تكييف التطبيقات المحاسبية لعمليات مشابهة	08	%27
03	الاستفسار لدى المهنيين أو زملاء في مؤسسات أخرى	08	%27
04	الرجوع لنماذج محاسبية لدول أخرى	03	%10
05	الرجوع للإطار الدولي للمعايير الدولية للمحاسبة	03	%10
06	بحل المشكلة عن طريق الاجتهاد الشخصي	02	%06
07	طرق أخرى	0	%0
	المجموع	30	%100

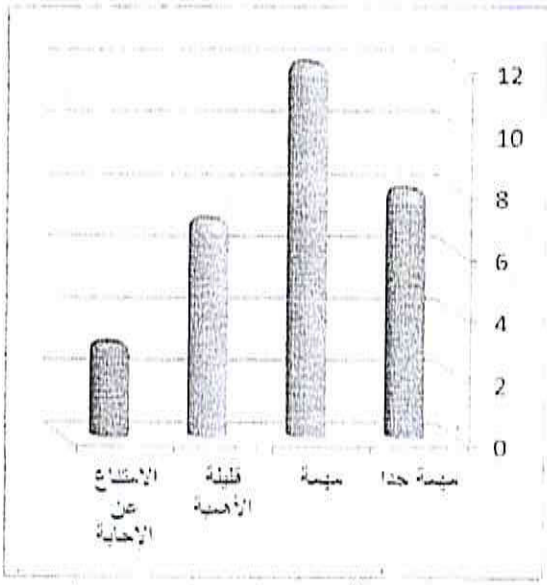


الشكل البياني رقم15: تصرف المحاسب تجاه العمليات التي تتعدد فيها بدائل القياس المحاسبي

4- تقييم التغييرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر

الرقم	تقييم التغييرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر	التكرار	النسبة
01	مهمة جدا	08	%27
02	مهمة	12	%40
03	قليلة الأهمية	07	%23
04	الامتناع عن الإجابة	03	%10
	المجموع	30	%100

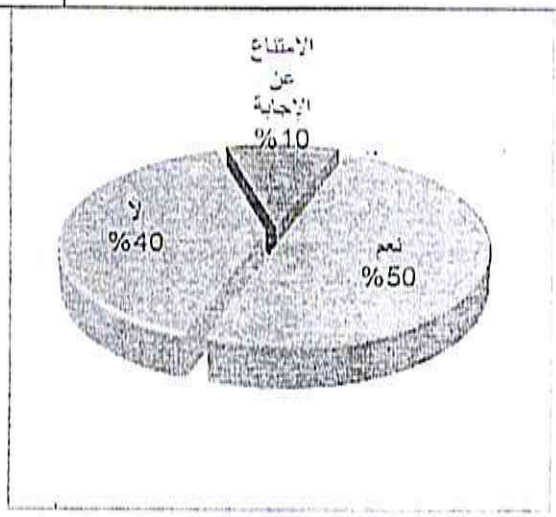


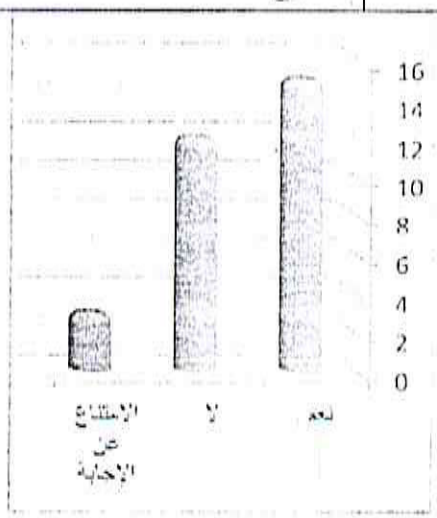


الشكل البياني رقم16: تقييم التغييرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر عند تطبيق المخطط المالي المحاسبي

5- مواجهة مشاكل مرتبطة بقياس المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية

الرقم	مواجهة مشاكل مرتبطة بقياس المعلومات المحاسبية	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	15	%50
02	لا	12	%40
03	الامتناع عن الإجابة	03	%10
	المجموع	30	%100

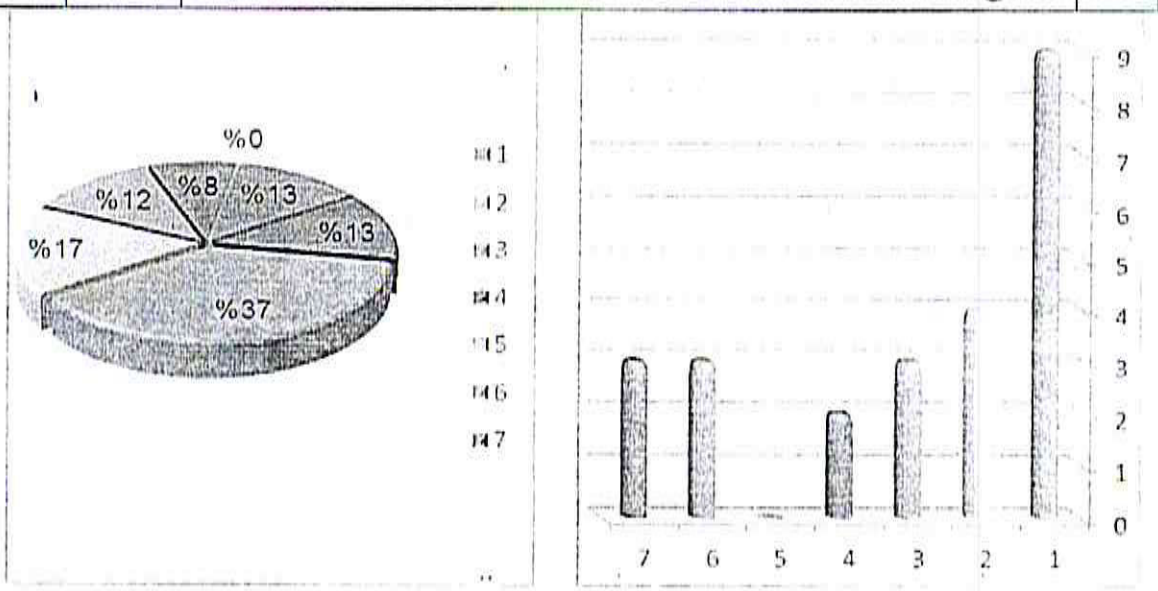




الشكل البياني رقم17: مواجهة مشاكل مرتبطة بقياس المعلومات المحاسبية.

6- تحديد المشكلة

الرقم	تحديد المشكلة	التكرار	النسبة المئوية
01	القواعد والتقنيات الجديدة للإهتلاك، والخسائر في القيمة	09	%37
02	التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي	04	%17
03	تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة	03	%12
04	المعالجة المحاسبية للضرائب، و الضرائب المؤجلة	02	%8
05	فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى	0	%0
06	العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والمسجلة في النتيجة الجبائية	03	%13
07	مشاكل أخرى	03	%13
	المجموع	15	%100



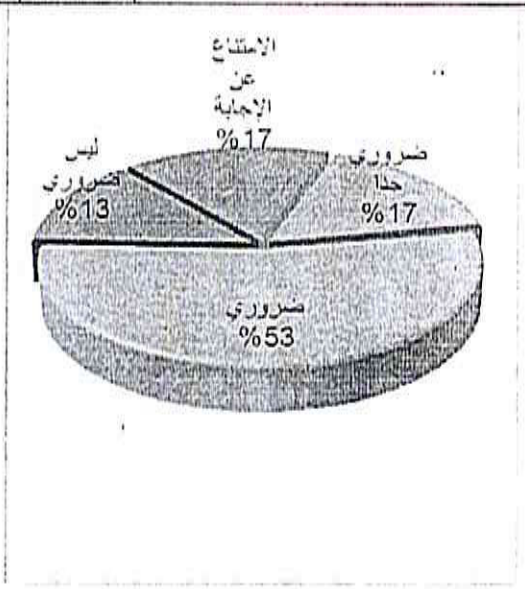
الشكل البياني رقم18: تحديد المشكلة

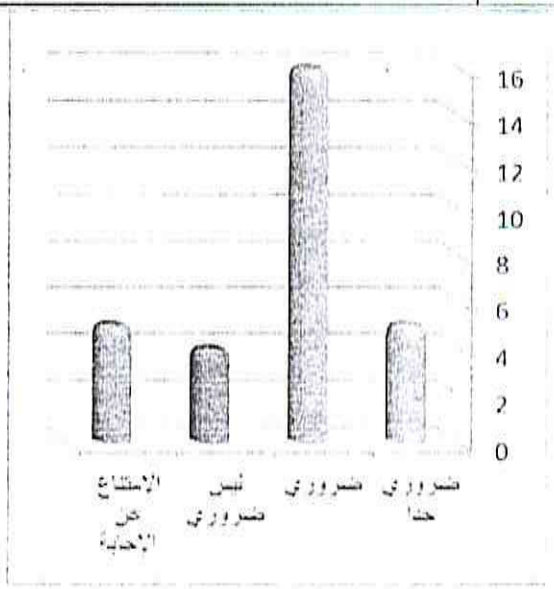
المطلب الرابع: إصلاح النظام الجبائي

يرتبط هذا المحور بمجموعة من الأسئلة تتعلق بإصلاح النظام الجبائي خاصة في ظل الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية و محاولة تكييفه لمتطلبات الظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر حيث احتوى هذا المحور على ثمانية (8) أسئلة حاولنا من خلالها استطلاع راي المستجوبين حول رضاءهم من عدمه على النظام الجبائي.

1- ضرورة الإصلاح و التنسيق بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الرقم	ضرورة الإصلاح و التنسيق بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر	التكرار	النسبة المئوية
01	ضروري جدا	05	%17
02	ضروري	16	%53
03	ليس ضروري	04	%13
04	الامتناع عن الإجابة	05	%17
	المجموع	30	%100

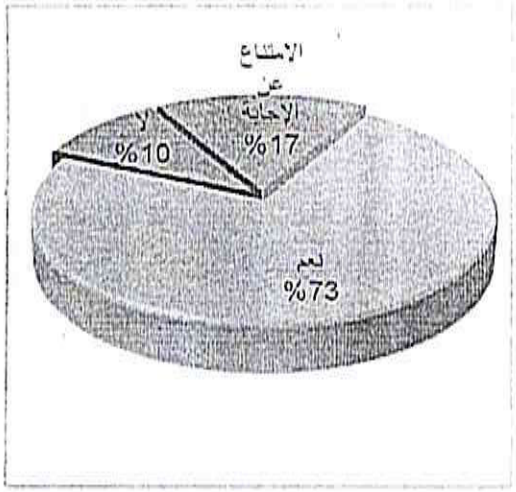


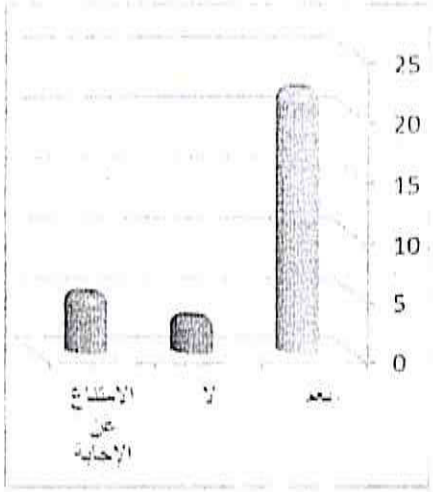


الشكل البياني رقم19: ضرورة إصلاح النظام الجبائي.

2- تأييد فكرة إصلاح النظام الجبائي في الجزائر.

الرقم	تأييد فكرة إصلاح النظام الجبائي في الجزائر واجهة مشاكل مرتبطة بقياس المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	22	%73
02	لا	03	%10
03	الامتناع عن الإجابة	05	%17
	المجموع	30	%100

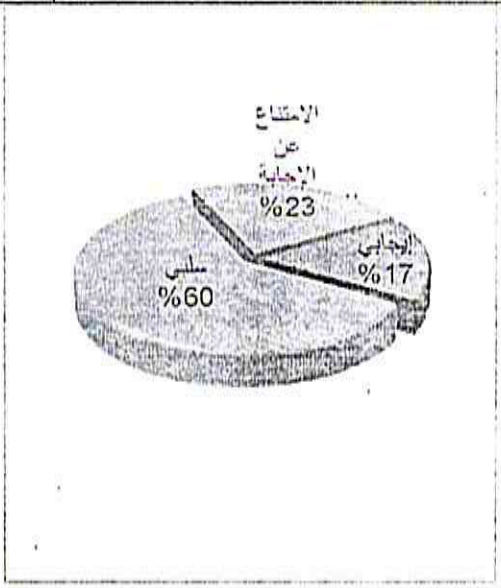


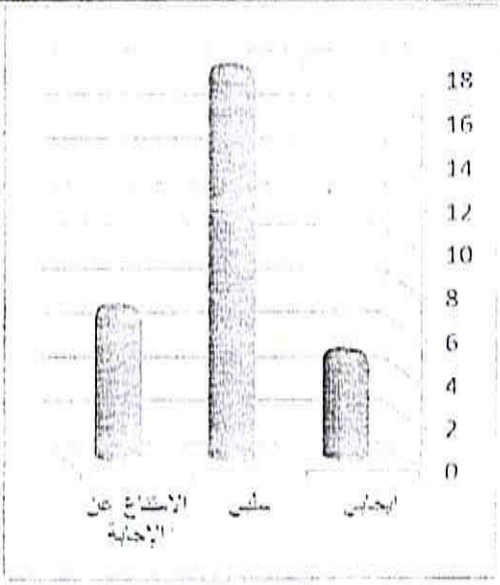


الشكل البياني رقم20: تأييد فكرة إصلاح النظام الجبائي في الجزائر

3- إنعكاسات أي تغيير في النظام الجبائي علي السياسات الاقتصادية في الجزائر

الرقم	إنعكاسات أي تغيير في النظام الجبائي علي السياسات الاقتصادية في الجزائر	التكرار	النسبة المئوية
01	إيجابي	05	%17
02	سلبي	18	%60
03	الامتناع عن الإجابة	07	%23
	المجموع	30	%100

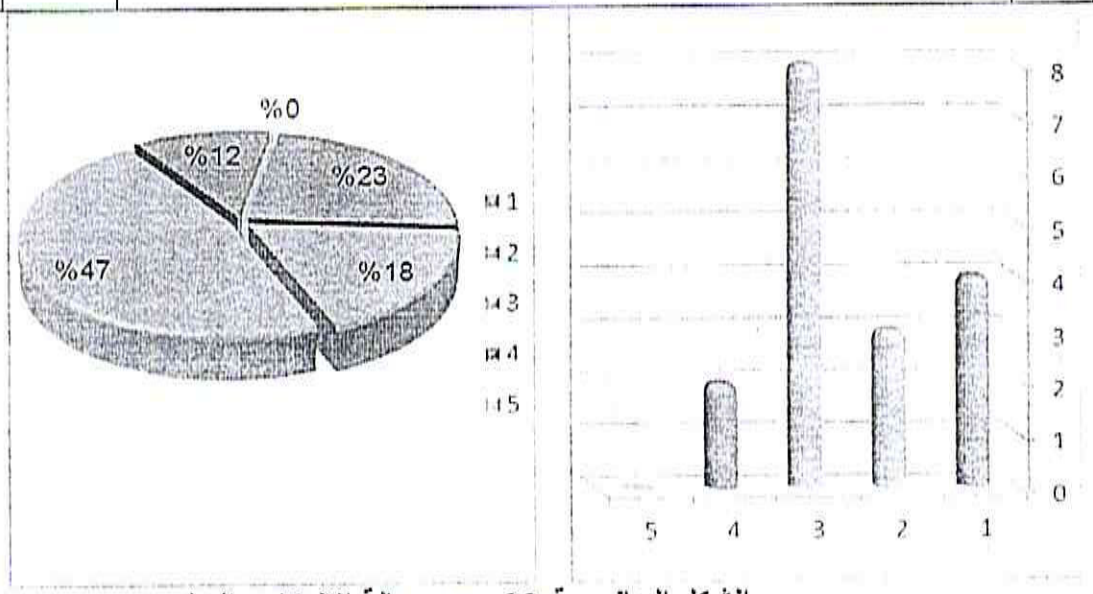




الشكل البياني رقم21: إنعكاسات أي تغيير في النظام الجبائي علي السياسات الاقتصادية في الجزائر

4- سبب حالة الإنعكاس السلبي

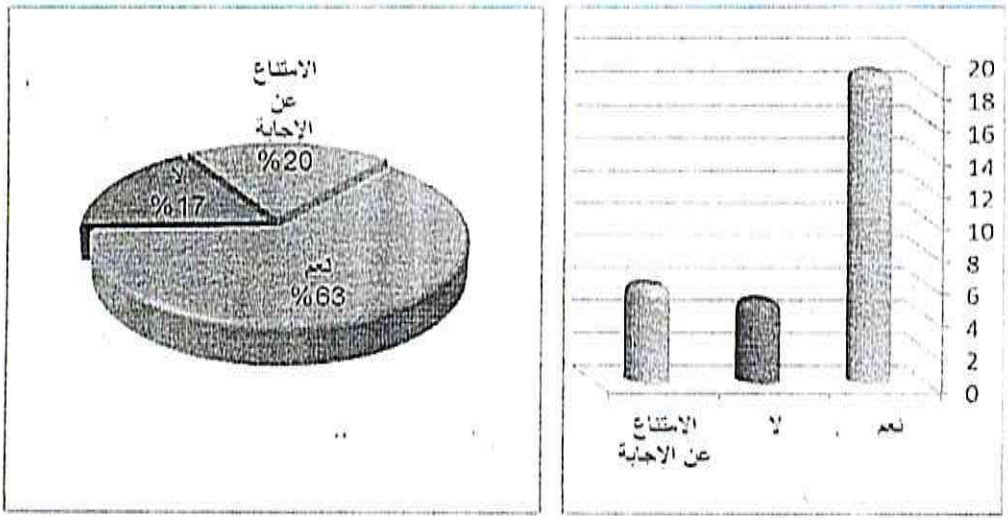
الرقم	سبب حالة الإنعكاس السلبي	التكرار	النسبة المئوية
01	الظروف الاقتصادية لا تسمح	04	%23
02	بداية تطبيق scf يحول دون ذلك	03	%18
03	تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة	08	%47
04	انعدام التأطير البشري المؤهل بالعدد الكافي وصعوبة مسح أو تغيير الاختلاف الحاصل	02	%12
05	أسباب أخرى	0	0
	المجموع	18	%100



الشكل البياني رقم22: سبب حالة الإنعكاس السلبي

5- الجزائر مجبرة على تغيير النظام الجبائي خصوصا أمام تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، و تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.

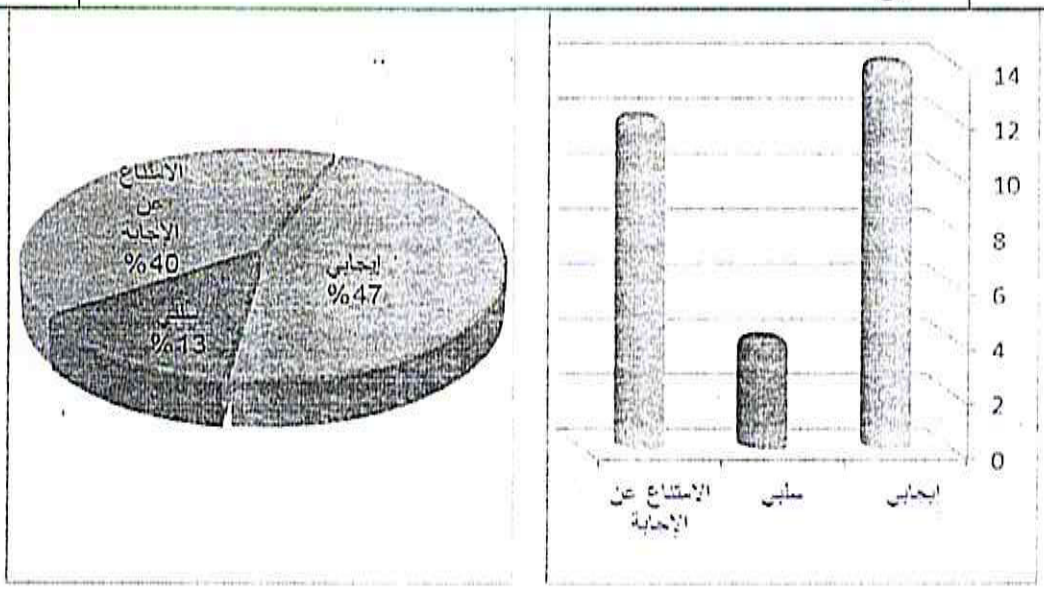
الرقم	الجزائر مجبرة على تغيير النظام الجبائي خصوصا أمام تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، و تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	19	%63
02	لا	05	%17
03	الامتناع عن الإجابة	06	%20
	المجموع	30	%100



الشكل البياني رقم23: حتمية تغيير النظام الجبائي.

6- الأثر المنجر عن التغيير في النظام الجبائي.

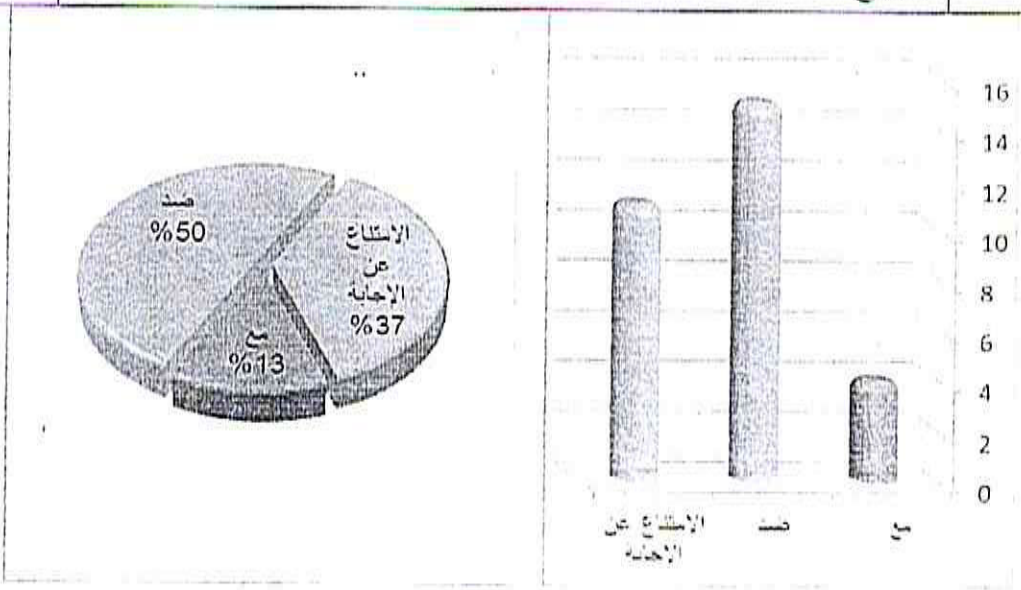
الرقم	الأثر المنجر عن التغيير في النظام الجبائي	التكرار	النسبة
01	إيجابي	14	%47
02	سلبي	04	%13
03	الامتناع عن الإجابة	12	%40
	المجموع	30	%100



الشكل البياني رقم24: الأثر المنجر عن التغيير في النظام الجبائي.

7- موقف المستجوبين من النظام الجبائي

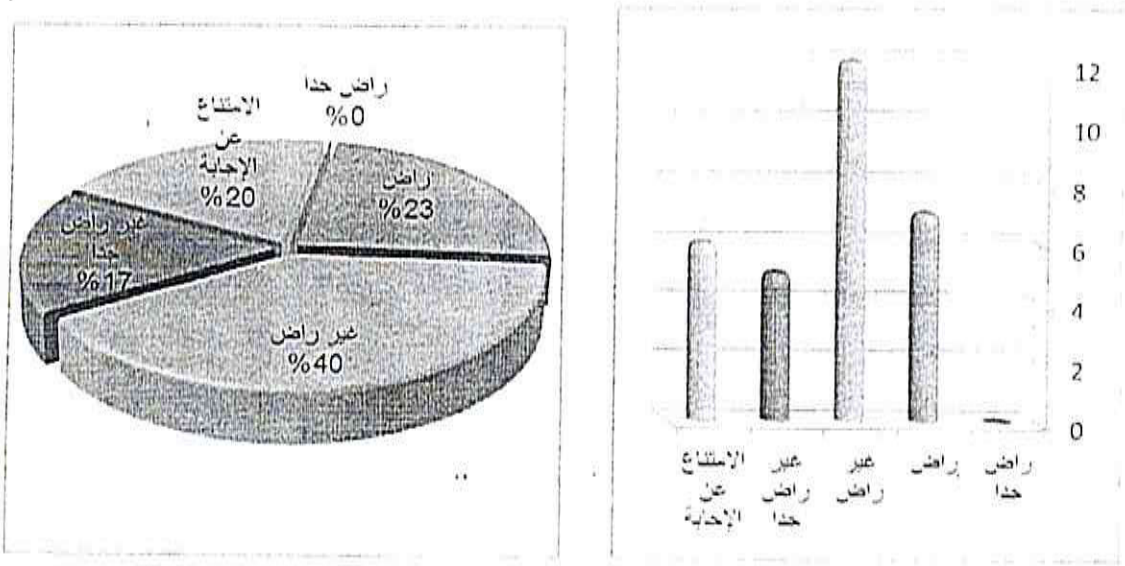
الرقم	موقف المستجوبين من النظام الجبائي	التكرار	النسبة المئوية
01	مع	04	50
02	ضد	15	13
03	الامتناع عن الإجابة	11	37
	المجموع	30	%100



الشكل البياني رقم25: موقف المستجوبين من النظام الجبائي

8- مدى الرضى على النظام الجبائي المطبق في الجزائر

الرقم	مدى الرضى على النظام الجبائي المطبق في الجزائر	التكرار	النسبة المئوية
01	راض جدا	0	%0
02	راض	07	%23
03	غير راض	12	%40
04	غير راض جدا	05	%17
05	الامتناع عن الإجابة	06	%20
	المجموع	30	%100



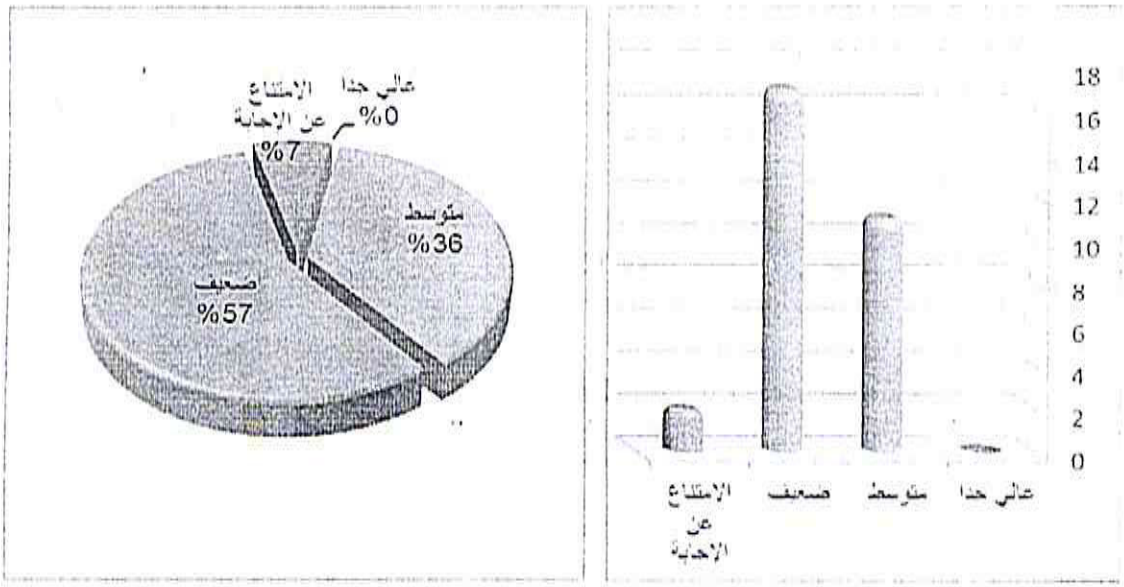
الشكل البياني رقم26: مدى الرضى على النظام الجبائي المطبق في الجزائر

المطلب الخامس: التعليم و التكوين المحاسبي و الجبائي

يرتبط هذا المحور بمجموعة من الأسئلة تتعلق بمنظومة التعليم والتكوين المحاسبيين الجزائرية و إمكانية إصلاحها خاصة الاهتمام بالجانب الجبائي ، مسايرة لمتطلبات المناخ الجديد و الظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر حيث احتوى هذا المحور على ثلاث (3) أسئلة حاولنا من خلالها استطلاع راي المستجوبين.

1- تقييم مستوى تعليم المحاسبة و التأطير في الجزائر لبدأ تطبيق المخطط المحاسبي المالي

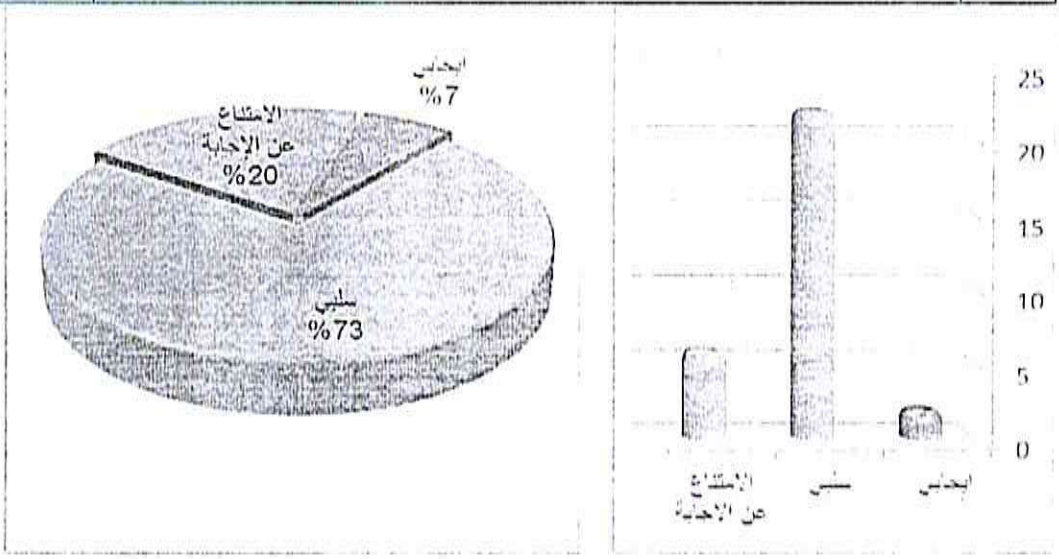
الرقم	تقييم مستوى تعليم المحاسبة و التأطير في الجزائر لبدأ تطبيق المخطط المحاسبي المالي	التكرار	النسبة المئوية
01	عالي جدا	0	%0
02	متوسط	11	%36
03	ضعيف	17	%57
04	الامتناع عن الإجابة	02	%07
	المجموع	30	%100



الشكل البياني رقم27: تقييم مستوى تعليم المحاسبة و التأطير في الجزائر

2- تقييم أثر اكتفاء التدريس الجامعي بالجانب المحاسبي على الجانب الجبائي

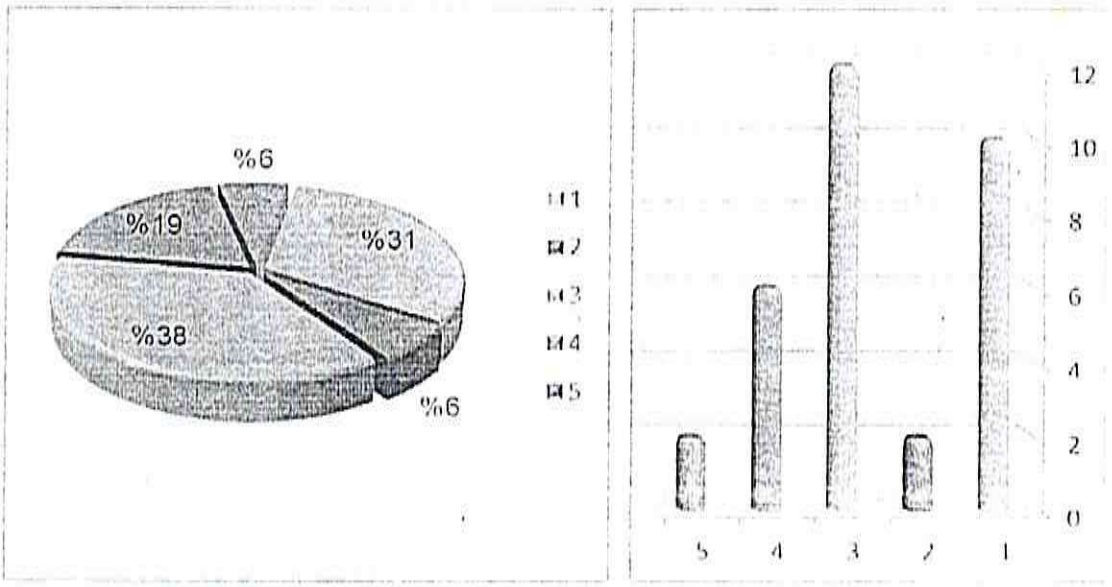
الرقم	الأثر المنجر عن التغيير في النظام الجبائي	التكرار	النسبة المئوية
01	إيجابي	02	%07
02	سلبي	22	%73
03	الامتناع عن الإجابة	06	%20
	المجموع	30	%100



الشكل البياني رقم28: تقييم التدريس الجامعي

3- الحلول اللازمة للتغلب على معوقات تطبيق قوانين جبائية مناسبة في الجزائر

الرقم	الحلول اللازمة للتغلب على معوقات تطبيق قوانين جبائية مناسبة في الجزائر	التكرار	النسبة المئوية
01	تحسين مستوى التعليم المحاسبي والجبائي ,الاهتمام بتطوير المهارات العملية	10	%31
02	تجنب احتكار الدولة لعملية التوحيد ووظيفة إصدار القوانين والتشريعات	02	%06
03	تحديث الطرق البيداغوجية للمحاسبة تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية	12	%38
04	استقلالية النظام المحاسبي على النظام الجبائي	06	%19
07	حلول أخرى	02	%06
	المجموع	30	%100



الشكل البياني رقم29: الحلول اللازمة للتغلب على معوقات تطبيق قوانين جبائية مناسبة في الجزائر.

خاتمة الفصل:

خلاصة و إستنتاجات:

من خلال خروجنا للواقع الميداني ورصد راي المجتمع المحاسبي تمكنا من رصد النتائج التالية:

1- أغلبية المستجوبين ذكور فيما كانت مشاركة الإناث ضعيفة جدا حيث تراوحت أعمارهم بين 30الى 50عاما اما بالنسبة لدرجة العلمية فلأغلبية المستجوبين كانوا من حاملي شهادة ليسانس تخصص محاسبة أو مالية كانت خبرة أغلبية المستجوبين من العينة اكثر من عشرة (10) سنوات
الدرجة المهنية اغلبهم محاسب أو محافظ حسابات ينقسمون بين القطاع الحكومي والخاص.

2-اغلب المستجوبين اجمعوا على ان لتشريع الجبائي تأثير إيجابي في الممارسة المحاسبية وفيما هناك مجموعة كبيرة امتنعت عن الإجابة.

3- هناك إجماع على عدم توافق وانسجام النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي وعادت أسباب عدم الانسجام والتوافق حسب أراء المستجوبين إلى انه التشريعات غير منسجمة مع التطبيقات الدولية و تعدد بدائل القياس.

4- اعتماد و إصدار تشريعات جبائية جديدة في الجزائر هي الاستراتيجية الملائمة للوصول للتوافق والانسجام بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في رأى المستجوبين.

5- يرى اغلب المستجوبين ان الفجوة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في عدم توافق طرق القياس.

6- يرى المستجوبين ان للنظام المحاسبي المالي إمكانية كبيرة في حل جميع المشاكل المحاسبية خاصة في اختيار البديل المحاسبي فيما امتنع بعضهم من الإجابة حيث ان اغلبهم كان يواجه مشاكل أثناء المعالجة المحاسبية.

7- اما عن تصرف المحاسب تجاه العمليات التي تتعدد فيها بدائل القياس المحاسبي يتوزع بين ان يقوم بتكييف التطبيقات المحاسبية لعمليات مشابهة أو بالاستفسار لدى المهنيين أو زملاء في مؤسسات أخرى.

8- هناك إجماع على أهمية التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي بإمكانها حل المشاكل التي تواجه المحاسب أثناء المعالجة المحاسبية.

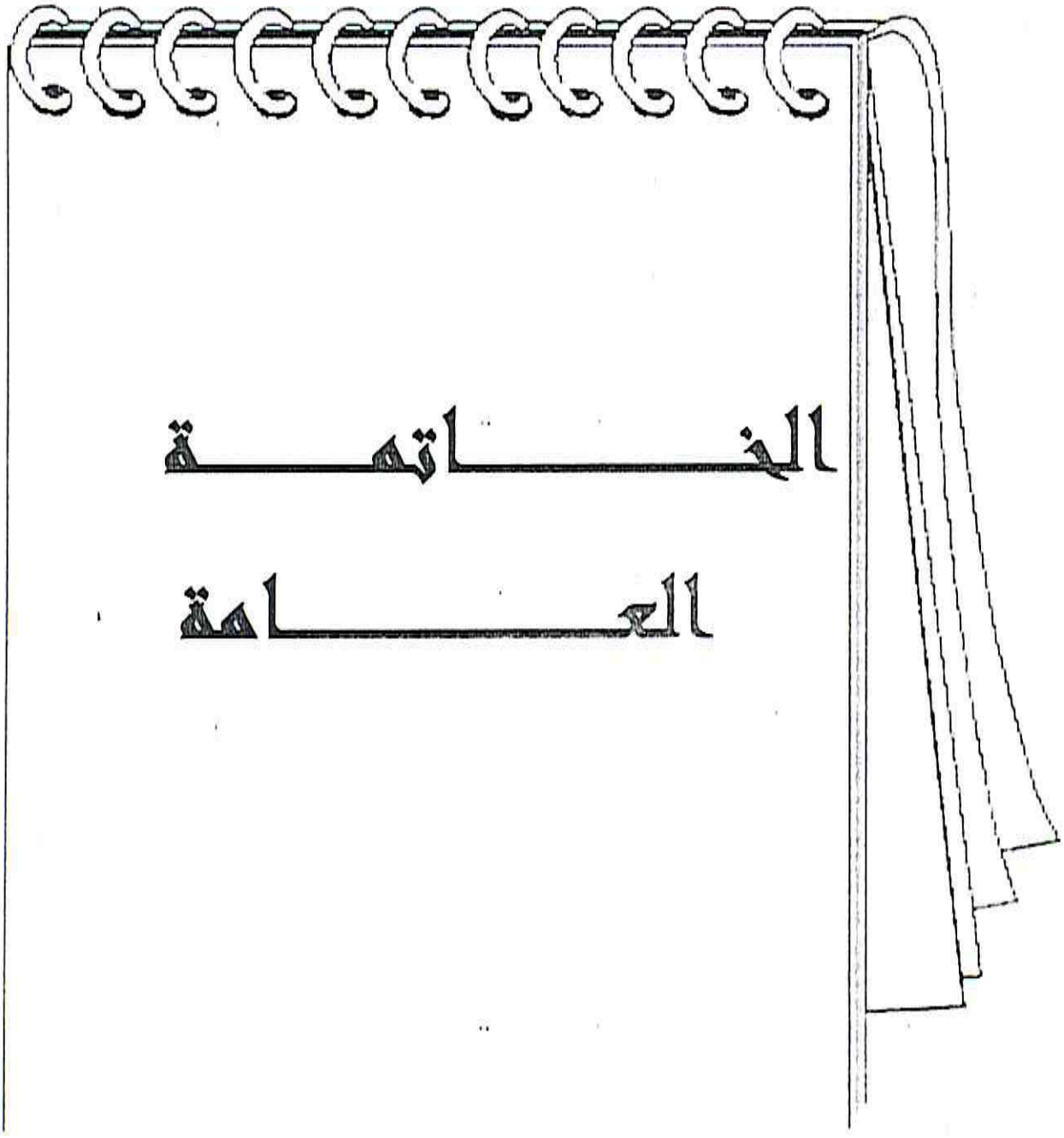
9-اغلبية المشاكل التي تواجه المحاسب هي القواعد والتقنيات الجديدة للإهتلاك، والخسائر في القيمة, و كل الحسابات المرتبطة بالسنوات السابقة كالضرائب المؤجلة أو التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.

10-هناك إجماع على ضرورة وحتمية إصلاح النظام الجبائي وإحداث بعض التغييرات للوصول إلى توافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.

11- يرى المستجوبون ان أي تغيير في النظام الجبائي في الجزائر، قد يكون سلبي للسياسات الاقتصادية في الجزائر ويرجعون سبب حالة الانعكاس السلبي إلى تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة.

12- اغلب المستجوبين يرون ان مستوى تعليم المحاسبة والتأطير لتطبيق النظام المحاسبي المالي ضعيف حيث يهتم بالجانب المحاسبي ويهمل الجانب الجبائي.

13- يرى اغلب المستجوبين ان الحلول اللازمة للتغلب على معوقات تطبيق قوانين جبائية مناسبة في الجزائر هي تحسين مستوى التعليم المحاسبي والجبائي ,الاهتمام بتطوير المهارات العملية و تحديث الطرق البيداغوجية للمحاسبة تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية.



الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

حاولنا من خلال هذه المذكرة دراسة أثر النظام الجبائي على بدائل القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية خصوصا بعد تبني النظام المحاسبي المالي وتطبيقه في جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحليل التغيرات في الطرق المحاسبية و التي تنجر عنها اختلافات مع قوانين أخرى مكملة وفي هذا الإطار أصبحت المؤسسات الإقتصادية ملزمة بإعداد قوائمها المالية للأطراف الخارجية وفقا لما جاء في المعايير المحاسبية الدولية كأساس للقياس، وذلك من أجل الخروج بصورة مقبولة على نطاق واسع للوضعية المالية للمؤسسة وأدائها. ومواكبة البيئة الإقتصادية المحلية والدولية الجديدة.

فعلى ضوء دراستنا المقدمة، لاحظنا أن دراسة اثر وانعكاسات الجباية على المؤسسة وكيف أن القانون الضريبي قد تناول الطبيعة القانونية للمؤسسة، حيث حدد أنواع الضرائب المفروضة على مختلف المؤسسات، وبذلك أعطيت المؤسسة هامشا كبيرا من الحرية في اختيار الشكل القانوني الذي يخول لها الحصول على أفضل المزايا الضريبية.

كما اتضح لنا بعد التطرق للقياس المحاسبي أن هذا الأخير هو لب وأساس النظام المحاسبي ويعتبر المخطط المحاسبي خلاصة أعمال القياس ويمثل إطارا تقنيا يحقق هذه الغاية ويتمتع بالقوة القانونية، و بعد التطرق إلى التجربة الجزائرية في ميدان القياس، نخلص إلى أن مهمة القياس في الجزائر تتكفل بها رسميا السلطات العمومية، مع تدخل القطاع الخاص من خلال المنظمة المهنية الرسمية المتمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

وفي النهاية ومن أجل السماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير الدولية المحاسبية دون إهمال الجانب الجبائي، من المهم دراسة وحل كل المشاكل حيث لا نريد إعطاء الأولوية لجانب على حساب آخر، ولكن الإنتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج جبائية.

النتائج:

و يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة و التي تفيد في الإجابة على إشكالية و تساؤلات البحث و اختبار فرضياته في النقاط التالية:

- العناصر التي يمكون فيها تأثير النظام الجبائي على بدائل القياس المحاسبي ترتكز عموما على:

*القواعد و التقنيات الجديدة للإهتلاك، و الخسائر في القيمة؛

* التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي؛

*تقنيات تحويل الديون و الحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية و الأجنبية؛

*تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛

*المعالجة المحاسبية للضرائب، و خاصة الضرائب المؤجلة،

*فوائض القيمة طويلة الأجل و نواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.

*الأعباء و النواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات و غير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية؛

*العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية و التي تؤخذ بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية.

- الخيار الجزائري بشأن إعداد نظام يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب جهود كبيرة للتكيف مع محتواه وتطبيقه من طرف المؤسسات، حيث يعتري هذا الخيار العديد من الصعوبات.

- إضافة إلى التباعد المطروح بين النظام الجديد والعديد من التشريعات و القوانين لا سيما الجبائية, حيث يمكننا القول ان النظام الجبائي الحالي لم يواكب التطورات التي حصلت في النظام المحاسبي.

- إن اللجوء إلى القيمة العادلة في نهاية كل سنة مالية يعتبر أمرا هاما و أساسيا في إعداد القوائم الكشوفات المالية لكن عدم تحكم المؤسسات في هذا العنصر وعدم وجود أسواق ومصادر للحصول على هذه القيمة سيصعب من استعمالها، وهي ركن أساسي، كما انه يغلب استخدم التكلفة التاريخية في الجانب الجبائي.

التوصيات:

لتفادي التأثيرات السلبية للتشريعات الجبائية على بدائل القياس المحاسبي عند تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد:

- يجب مراعاة التدرج في التطبيق لخصوصية واقع الإقتصاد الجزائري، و تحقيق التوافق و التقارب بين النظام المحاسبي المالي الجديد و العديد من التشريعات و القوانين الجبائية.

- الاهتمام بتطوير معارف و خبرات المهنيين التي تساهم في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتكييفها مع القواعد الجبائية الجزائرية.

- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي وذلك عن طريق ربط العلاقة بين الجانبين المحاسبي والجبائي والاهتمام اكثر هذا الأخير.

- على كل المؤسسات تقديم قوائم مالية التي تكون معدة على أساس معايير المحاسبة الدولية، ومكيفة مع المتطلبات الجبائية.

- يبدو لنا من خلال تشخيص واقع الاقتصاد الجزائري والمؤسسات أنه من الصعب جدا تطبيق هذا النظام من دون المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي لعناصر الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي والإدخال التدريجي لإصلاحات جبائية توافق النظام المحاسبي المالي.

- ضرورة وحتمية إصلاح النظام الجبائي وإحداث بعض التغييرات للوصول إلى توافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

المـــــراجع

و المصادر

المصادر و المراجع:

I. الكتب والمؤلفات باللّغة العربية:

1- أحمد نور, المحاسبة المالية, القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي, الدار الجامعية 2003-2004.

2- أعاد حمود القيسي, المالية العامة والتشريع الضريبي, دار الثقافة, عمان, الأردن .2008

3- أمين سيد أحمد لطفي, إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2008.

4 - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر2007.

5- حنفي عبد الفتاح, القياس والتقويم في المحاسبة المالية, دار الكتاب الحديث 2008.

6- رضوان حلوة حنان, النموذج المحاسبي المعاصر, دار وائل للنشر طبعة .2006

7-سعيد عبد العزيز عثمان, النظام الضريبي و أهداف المجتمع, الدار الجامعية,2008.

8-سيد عطا الله السيد, النظريات المحاسبية, دار وائل للنشر والتوزيع, طبعة .2009

9-عبد الستار الكبيسي, الشامل في مبادئ المحاسبة, دار وائل للنشر .2008

10-عمر صخري, اقتصـــاد المؤسسة, ديوان المطبوعات الجامعية طبعة, .2008

11-كمال الدين دهراوي, تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار, الدار الجامعية الإسكندرية, 2004.

12-محمد مطر, موسى السويطي. التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الإفصاح. دار وائل للنشر طبعة 2008.

13-محمد عباس بدوي, المحاسبة وتحليل القوائم المالية, المكتب الجامعي الحديث, .2009

14-مرسي حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

15-مولود ديدان, القانون التجاري, دار بلقيس للنشر, دار البيضاء الجزائر, طبعة2008.

16-مولود ديدان, قانون الإجراءات الجبائية, دار بلقيس للنشر, دار البيضاء الجزائر, طبعة2008.

17-ناصر دادي عدون، إقتصاد مؤسسة، دار المحمدية العامة، 2008.

18-وصفي عبد الفتاح, سمير كامل محمد, المحاسبة المالية, قياس وتقييم الأصول قصيرة الأجل, دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية, 2000.

19-وليد الحيالي, يوسف الأسدي, نظرية المحاسبة, ألأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك, نيسان2008.

II. رسائل وأطروحات:

1- بن بلغيث مداني، أطروحة دكتوراه تحت عنوان: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد، بالتطبيق على حالة الجزائر، جامعة الجزائر،2004.

2- طارق حمزة المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر2004.

III. الملتقيات، مقالات و مؤتمرات:

1- بوفاس الشريف, مداخلة بعنوان: علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي, الملتقى الوطني حول: معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق و التطبيق المركز الجامعي سوق أهراس يومي : 26/25 ماي 2010.

2- عزوز علي, متلو محمد, مداخلة بعنوان: متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي, الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية المركز الجامعي بالواد 18/17جانفي2010.

IV. المجلات و الدوريات:

1- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، ص 299.

2- زغدار احمد, سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، عدد 07، 2010/2009، ص 86.

V. التقارير والمنشورات:

1- دليل وظيفي في التسيير المالي والمحاسبة "مصطلحات ونماذج" منشورات المجلس الأعلى للغة العربية, رئاسة الجمهورية .2006.

2- وليد ناجي الحيالي. النظرية المحاسبية. منشورات الأكاديمية العربية في الدنمارك .2007.

3- دليل المكلف بالضريبة, منشورات المديرية العامة للضرائب, وزارة المالية, 2005.

VI. المحاضرات:

1- محاضرات الدكتور. صديقي مسعود. مقياس المراجعة الجبائية, سنة الدراسية 2010-2011.

VII. القوانين و التشريعات:

1 - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة لقانون المالية لسنة 2009.

2 – المواد 515، 195، 564، 797 من القانون التجاري الجزائري.

3- المادة 1: معدّلة بموجب المادة 1 من ق.م لسنة 2009

4- المادة 2: معدّلة بموجب المادة 2 من ق.م لسنة 2009.

5- المادة 104 : معدلة بموجب المواد 10 من ق م لسنة 1995 ، 10 من ق م لسنة 1996 ، 9 من ق م لسنة 1997 ، 6 و10 و11 من ق م لسنة 1998، 8 و10 من ق م لسنة 1999 ، 10 من ق م لسنة 2001، 14 إلى 17 من ق م لسنة 2003، 5 و7 من ق م لسنة 2005 ، 3 من ق م لسنة 2006، 4 من ق م لسنة 2007 ، 5 من ق م لسنة 2008 و 7 من ق م لسنة2009.

6- المرسوم التنفيذي رقم 96 -318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، المتعلق بإنشاء وتنظيم المجلس الوطني للمحاسبة .

7- قانون المالية, 2009, 2010.

VIII. الوثائق و الجرائد:

1- وثائق من المديرية العامة للضرائب.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الرقم19، الصادرة في 25 مارس 2009، المتضمنة قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

IX. المعاجم:

1- د.عدي قصيور, قاموس مالي ومصرفي, عربي. فرنسي. إنجليزي. دار هومة الجزائر .2007

2-Mustapha Henni. **Dictionnaire Des Termes Economiques Et financiers** ,francais – arabe , Librairie Du Liban, Beyrouth, 2001.

X. الكتب والمؤلفات باللغة الاجنبية:

1- Hachimi Madouche, L'entreprise Et L'économie Algerienne, LAPHOMIC, 1989.

2 -P. Bernoux , **La Sociologie Des Entreprises**, Seuil, Paris , 1995.

3-Rudolf Brennemann, Sabine Separi, **Economie D'entreprise**, Dunod, Paris,2001,

XI. مواقع إنترنت Sites Internets:

1-www. finances-algeria.org (وزارة الماليـــــــة الجزائريـــــــــــة)

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلم
جـــامعـــة قـــاصـــــدي مـــربـــاح ـــ ورقلـــــة ـــ
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

كلمة الاستبيان

سيدي:

في إطار تحضير مذكّرة التخرّج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة قسم LMD بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، وباعتبار الموضوع المختار يتعلّق بدراسة اثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية لذا إنّ مساهمتك سيّدي في الإجابة الموضوعية على هذه الاستبيانة، و حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة، علما بان هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط . و سوف نضمن السريّة التامّة للإجابات، وعدم تحديد المجيبين, شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير . الباحثة

البيانات الشخصية:

-الجنس: -☐ أنثى -☐ ذكر -☐ العمر:.....عاما

-الدرجة العلمية:.....-الشهادة المهنية:.....

-المهنة /الوظيفة: ..... -الخبرة:..... عاما

-مكان المؤسسة / الشركة أو الهيئة المستخدمة:.....

-القطاع الذي تنتمي إليه : -☐ قطاع مختلط -☐ قطاع خاص -☐ قطاع حكومي -☐ أعمال حرة

1- كيف ترى تأثير االتشريع الجبائي على الممارسة المحاسبية وبالتالي جودة المعلومات المحاسبية

-☐ له تأثير إيجابي -☐ له تأثير سلبي -☐ ليس لها تأثير -☐ دون جواب.

2- هل ترى بأن هناك توافق أو تناسق أو تلائم بين تطبيق المخطط المالي المحاسبي و التشريعات الجبائية الجزائرية :

-☐ نعم ملائم -☐ لا غير ملائم -☐ ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر-☐ دون جواب.

3- إذا كان الجواب لا، لماذا في رأيك:

-☐ لأن التشريعات الجبائية غير متوافقة وغير منسجمة مع التطبيقات الدولية للمحاسبة.

-☐ لأن المخطط المحاسبي المالي لا يستجيب لاحتياجات الإدارة الجبائية.

-☐ بسبب تعدد و اختلاف بدائل القياس المحاسبي.

-☐ لأنه لا يوجد مؤطرين لشرح وتعليم هذا النظام.

4- هل الممارسة المحاسبية بالاستناد لقواعد المخطط المالي المحاسبي قادرة على حل كل المشاكل التي تواجه المحاسب في اختيار البديل المحاسبي المناسب ؟

-☐ نعم -☐ لا -☐ دون جواب.

5- هل صادفتك مشاكل أثناء ممارستك المحاسبية لمعالجة بعض العمليات ؟

-☐ نعم -☐ لا -☐ دون جواب.

إذا كان الجواب بنعم، ما هي؟ .....

6- كيف تتصرف تجاه العمليات المحاسبية التي تتعدد بدائل القياس المحاسبي فيها؟

-☐ بإعلام إدارة المؤسسة/الشركة لتتصرف.

-☐ بتكييف التطبيقات المحاسبية لعمليات مشابهة.

-☐ بالاستفسار لدى المهنيين أو زملاء في مؤسسات أخرى.

-☐ بالرجوع لنماذج محاسبية لدول أخرى.

-☐ بالرجوع للإطار الدولي للمعايير الدولية للمحاسبة.

-☐ بحل المشكلة عن طريق الاجتهاد الشخصي.

طرق أخرى:.....

7-كيف تقيم التغييرات التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر عند تطبيق المخطط المالي المحاسبي؟

-☐ مهمة جدا-☐ مهمة-☐ قليلة الأهمية-☐ دون جواب.

8-ماذا ترى في الإصلاح من اجل التوافق بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر ؟:

-ضروري جدا -ضروري -ليس ضروري- دون جواب.

9-ماهي حسب رأيك الإستراتيجية الملائمة للوصول للانسجام والتوافق بين النظام المحاسبي والتشريعات الجبائية في المؤسسات الجزائرية؟

- اعتماد وإصدار تشريعات جبائية جديدة في الجزائر.
- تكييف المعايير الدولية للمحاسبة للظروف الاقتصادية في الجزائر.
- اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة بشكل كلي دون تغيير.

إستراتيجية أخرى:.....

10-كيف تقيم مستوى تعليم المحاسبة والتأطير في الجزائر لبدأ تطبيق المخطط المحاسبي المالي ؟

-عالي جدا. -متوسط. -ضعيف. -دون جواب.

11-هل صادف أن واجهتك مشاكل مرتبطة بقياس المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية:

-نعم. -لا. -دون جواب. إذا كان نعم، حدد :

-القواعد والتقنيات الجديدة للاهتلاك، والخسائر في القيمة.

-التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.

-تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.

-المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة.

-فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الاستثمارات أو عمليات استثنائية أخرى.

-العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والمسجلة في النتيجة الجبائية.

12-كيف تقيم أثر اكتفاء التدريس الجامعي بالجانب المحاسبي على الجانب الجبائي لخريجين الجامعات: -أثر إيجابي. -أثر سلبي -ليس له أثر -دون جواب.

13-في رأيك ماهي الفجوة أو الصعوبات والاختلاف الموجود بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية؟

-عدم توافق طرق القياس المحاسبي مع التشريعات الجبائية؟

-عدم هضم المحاسبين للنظام المالي الجديد؟

-اختلاف اخر.....

14-ما موقفك من النظام الجبائي الجزائري الحالي .

-مع. -ضد. -دون جواب.

15-هل تؤيد فكرة إصلاح النظام الجبائي في الجزائر:

-نعم. -لا. -دون جواب.

16-هل ترى أن أي تغيير في النظام الجبائي في الجزائر، قد يكون إيجابي للسياسات الاقتصادية في الجزائر: -نعم. -لا. -دون جواب.

إذا كان الجواب لا، لماذا في رأيك:

-الظروف الاقتصادية لا تسمح.

-بداية تطبيق scf يحول دون ذلك.

-تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة.

-☐ انعدام التأطير البشري المؤهل بالعدد الكافي وصعوبة مسح أو تغيير الاختلاف الحاصل.

أخر.....

17-هل الجزائر مجبرة على تغيير النظام الجبائي خصوصا أمام تحديات العولمة والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، و تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة: -☐ نعم. -☐ لا. -☐ دون جواب.

إذا كان الجواب نعم ماهي أثار ذلك في رأيك على:

-☐ إيجابي. -☐ سلبي. -☐ ليس له أثر. -☐ دون جواب.

18-ما مدى رضاك على النظام الجبائي المطبق في الجزائر:

-☐ راض جدا. -☐ راض. -☐ غير راض. -☐ غير راض جدا. -☐ دون جواب.

هل هذا بسبب:

-☐ احتكار الدولة لعملية التوحيد ووظيفة إصدار القوانين والتشريعات.

-☐ نقص التكوين و التعليم الجامعي في ميدان الجبائي.

-☐ التأثير المتزايد للنظام الجبائي على الممارسة المحاسبية.

بسبب أخر.....

19-في رأيك ماهي الحلول اللازمة للتغلب على معوقات تطبيق قوانين جبائية مناسبة في الجزائر؟

-☐ تحسين مستوى التعليم المحاسبي والجبائي ,الاهتمام بتطوير المهارات العملية.

-☐ تجنب احتكار الدولة لعملية التوحيد ووظيفة إصدار القوانين والتشريعات.

-☐ تحديث الطرق البيداغوجية للمحاسبة تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية.

-☐ استقلالية النظام المحاسبي على النظام الجبائي.

-☐ أخر:.....