تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق

Assessing Algeria's trend towards reviving the Financial accounting system according to the Algerian tax system after 10years of implementation

ط.د.سيليني جمال الدين، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 2، طالب دكتوراه
البريد الالكتروني: d_silini@hotmail.com
ط.د.عنون فؤاد، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت.
البريد الألكتروني: fouadannoun@gmail.com
ط.د.عارجي خالد، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية، جامعة البليدة 2.
البريد الالكتروني: Khalil.2khalil.2017@gmail.com

تاريخ الاستلام:17 / 12/ 2019 تاريخ القبول: 31 / 01/ 2020

ملخص: إن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF يعد استجابة لأغراض التوافق المحاسبي الدولي وتطبيقا لمعايير المحاسبة الدولية المستوحاة منها النظام المحاسبي العالمي الذي يسعى الى خدمة المستثمرين الحاليين والمستقبليين ويراعي دائما ضرورة فصل المحاسبة عن الجباية، فهذه العلاقة تفرض نفسها من خلال الممارسة المحاسبية وفق الضوابط والقوانين الجبائية والنظام المحاسبي المالي كل هذا في ان واحد ، ويبقى للمكلف بالضريبة المسؤولية القانونية الكاملة أمام إدارة الضرائب في ما يخص خضوعها للرقابة الجبائية من جهة، وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية المحاسبية من خلال تأثيره في إعداد وعرض القوائم المالية التي لها تأثير مباشر على اتخاذ القرارات من طرف أصحاب المؤسسات، من هنا نستخلص بأن جل القوانين الضريبة تنص على الالتزامات المحاسبية الواجب احترامها من طرف المكلفين بدفع الضرائب،فكان لزاما على كل الأطراف الفاعلة في الميدان الجبائي والمحاسبي والاقتصادي جعل هذه العلاقة علاقة تكامل هدفها تعظيم الربح لكل الأطراف لا علاقة نزاع وتناقض، فتبقى القواعد الضريبية تؤثر على المحاسبة تأثيرا كبيرا لابد من التحكم فيه ومعرفة عواقبه.

الكلمات المفتاحية:SCF ؛ التوافق المحاسبي؛ المعايير المحاسبة الدولية؛ المسؤولية المحاسبية؛ القواعد الضريبية.
تصنيفJEL:M410

Abstract: The application of the Financial Accounting System in Algeria (SCF) is put in place to meet the compatibility requirements of international accounting and the implementation of international accounting standards inspired by the global accounting system, which seek to serve current and potential investors and inherently takes into account the necessity to make a distinction between accounting and taxation. This relationship manifest itself through the practices of accounting in accordance with the regulations and tax laws in force as well as the financial accounting system all simultaneously. Nevertheless, the tax audit enforced on taxpayers remains the full liability of the tax authority on one hand, whereas the accounting liability and its impact on disclosing financial statements, in the extent of which it has a direct influence on the decision-making process by the shareholders, is endured by the taxpayer. Hence, we conclude that most tax laws provide for accounting requirements to be enforced and respected by tax payers in which it is incumbent on all actors in the tax, accounting and economic field to construct a complementary relationship between the latter aiming at maximizing profit for all parties which as a result avoid conflict and contradiction. Ultimately, tax rules continue to have a significant impact on accounting that must be maintained and perceived in terms of consequences.

Keywords :(SCF; accounting compatibility; IAS/IFRS ; accounting responsibility; tax rules.
JEL Classification Codes: M410

1-مقدمة:

في إطار العلاقة التاريخية بين مهنة المحاسبة والجباية، والتأثير الكبير على بعضهما البعض، وأمام حتمية تقديم المؤسسات قوائمها المالية وحساباتها وفقا لقواعد القانون المحاسبي المالي والقانون الضريبي في نفس الوقت، فمن بين

أهم المعوقات التي تواجه القانون الضريبي حتى يكون ملائما للبيئة الاقتصادية هو دراسة الواقع الاقتصادي وتكييف النظام الضريبي من خلال هذه المعطيات، وحتى تكون الصورة واضحة أمام المشرع الجبائي لابد على كل الأطراف الفاعلة الخارجية والداخلية عن المؤسسات العمل بنزاهة ومصداقية وقانونية، فمن بين أبرز الظواهر التي تبين أعمال الغش والتهرب الضريبيين، وهنا يمكن الحديث على وجود صراع بين المحاسبة والجباية وهذا الصراع حتمي لابد منه جاء من جراء تطبيق المبادئ المحاسبية وعززته متطلبات الرقابة والتدقيق الجبائيين ومن خلال هذا الصراع تمت صياغة التساؤل الرئيسي التالي: **ما مدى السعي في التوافق بين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق؟**

تتمحور فرضيات موضوع هذا البحث على النقاط التالية:

- ماهية النظام المحاسبي المالي.
- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- واقع تطبيق النظام الضريبي الجزائري.
- واقع تقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي وفق متطلبات النظام الضريبي.

منهجية الدراسة: اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي الاستشرافي.

أهداف البحث: من خلال إشكالية الدراسة وفرضياتها تم إدراج الأهداف التالية:

- معرفة ماهية النظام الضريبي المالي.
- معرفة مدى الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- الإلمام بواقع ومستجدات النظام الضريبي الجزائري.
- الاطلاع على الجهود المبذولة في إحلال التوافق بين المحاسبة والجباية.

2-تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد:

من خلال السعي إلى تنظيم المحاسبة وتطوير مخطط للحسابات من أجل الحصول على محاسبة مالية متجانسة. يعود أو لمخطط المحاسبي إلى سنة 1947 (دولة الأصل فرنسا). ثم تلاها PCN لسنة 1975، ثم صدور

عدد مخططات أخرها كان سنة 1999 المخطط المحاسبي للشركات القابضة والتوحيد.(هوام، 2009، صفحة 24).

ثم النظام المحاسبي 2007 الذي طبق ابتداء من 2010/01/01.

- **تعريف النظام المحاسبي المالي:**

عرف القانون 07 -11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه <<المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجا عته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية >>.(المرسوم التنفيدي 08-156، 2007، صفحة 3).

- ولقد حدد النظام المحاسبي الماليSCF وفقا للقانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:
- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها والمعنيون بمسك المحاسبة هم: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد مستخدميها أو نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية بسيطة.(بوطغان، 2004، صفحة 43).
- وهذا النظام المحاسبي الجديد ينشئ القواعد العامة لمسك تجميع تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية والهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة بهدف:

-إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة.

-السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.

-السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين والشركاء إلى الدولة والمستعملين الآخرين
-السماح بالتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والحقوق الاقتصاد للمؤسسة حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائيه موثوق فيها مضمونة منتظمة حيث إن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقارير المالية.

2-1-مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي الجديد:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، أوكلت هذه العملية إلى خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة (شنوف، 2008، صفحة 13). وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل (بوطغان، 2004، صفحة 43).

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية. في نهاية هذه المرحلة كان أمام اللجنة ثلاثة خيارات:

- الإبقاء على المخطط الوطني وإدخال بعض الإصلاحات عليه ليتماشى مع التغيرات الجديدة.
- ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة، من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- تغيير شكل المخطط المحاسبي الوطني، من خلال وضع إطار تصوري محاسبي ومبادئ وقواعد جديدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

وقد اتفقت في الأخير على الخيار الثالث ثم انتقلت إلى المراحل الموالية والتي احتوت على ما يلي:

- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد ولقد شملت: التعريف بالإطار التصوري، التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء، والإيرادات، مدونة حسابات وقواعد عمل الحسابات، نماذج القوائم المالية الجديدة، ومصطلحات تفسيرية.

- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي مالي جديد.

يمكن القول إن المعايير المحاسبية هي مقاييس أو أنماط آو مستويات أداء تم تكوينها وإصدارها بواسطة جهات مسؤولية تلقى قبولا عاما وتعتبر هذه الأنماط أو المعايير مرشدا للتطبيق العملي عند إعداد وعرض القوائم المالية.

2-2-أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد:

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يلي (عزه، 2004، صفحة 380).

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمحزونات وإعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهتلاك وكيفية معالجة المؤونة وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.

3-صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

بالرغم من مرور10 سنوات على تطبيق الجزائر النظام المحاسبي المالي الصادر بنص القانون 11/07المؤرخ في 25 نوفمبر2007، إلا انه لا تزال هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التطبيق الجيد لمضامين النظام المحاسبي المالي، والتي يجب تسليط الضوء عليها والمتمثلة في:

3-1-صعوبات ناتجة عن نقص التحضير:

إذا ألقينا نظرة موجزة على النظام المحاسبي المالي والخطوات المتبعة في أعداده سوف نلاحظ عدم وجود نظرة استشرافية والتحضير الجيد وغياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول فبتطبيق النظام المحاسبي المالي مما أدى إلى مشاكل كبيرة في التسيير نذكر على سبيل المثال:(زعمار، 2011، صفحة 101).

التعليمة المنهجية الصادرة بتاريخ 19 /10/ 2010 حول طرق تطبيق التعليمة المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
التعليمة المتعلقة بالإيرادات والأعباء خارج الاستغلال وحسابات تحويل الأعباء والصادرة في 2010/05/5.
التعليمة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية الصادرة في 7 جوان2011.
التأخر الكبير في إصدار النصوص القانونية أثر سلبا على وتيرة التطبيق، مما دفع المحاسبين إلى الاعتماد على اجتهاد اتهم الخاصة لمعالجة الجوانب التي تأخرت وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة فبمعالجتها، مما نتج عنه بداية تطبيق خاطئ للنظام المحاسبي المالي ومن ثم غياب شفافية المعلومات وعدم إعطاء صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات.

3-2-صعوبات ناتجة عن البيئة الاقتصادية الجزائرية:

البيئة الاقتصادية الجزائرية تقف عائقا أما م تحقيق المزايا المراد تحقيقها من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث يستند هذا الأخير على المرجعية المحاسبية الدولية التي تهدف إلى خدمة البنى اقتصادية التي تطورت فيها الأسواق المالية في حين أن الاقتصاد الجزائري يتميز ببنية مالية كلاسيكية تقوم على التمويل بالاستدانة وعلى محدودية وضعف القطاع الخاص الذي يفضل الاعتماد على المنشآت الصغيرة والعائلية ذات هامش المساهمة الضيق، مع كلما يتتبعه ذلك من سوق مالي غير فاعل وغير متطور(بن بلقاسم، 2010، صفحة 258).
فضلا عن ذلك فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تشكل غالبية النسيج الاقتصادي الجزائري، حيث تمثل حوالي % 95 من المؤسسات الجزائرية .
ومن ثم فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح الإشكاليات التالية:
تطبيق النظام المحاسبي المالي على هذه المؤسسات يطرح مشكل فرض معايير لا تتطابق أهدافها مع أهداف هذه المؤسسات .فمن منظور المعايير المحاسبية الدولية ينبغي أن تلبي القوائم المالية احتياجات المستثمرين من معلومات فيما يتعلق بقياس قيمة المؤسسة والأخطار المحتملة في حين أنه بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المستعملين الأساسيين للقوائم المالية هم المقرضون الذين تتمثل احتياجاتهم من المعلومات في مراقبة التنفيذ الجيد لعقود القروض.

تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يفرض على المؤسسات القيام بتكوين الفرق المكلفة بالمشروع وتكييف أنظمة معلوماتها، ويشكل هذا الإجراء مشروعا مكلفا باعتبار أن هذه المؤسسات تملك موارد محدودة.(زعمار، 2011، صفحة 101).

يشكل تعقد المرجعية الجديدة الناتج عن طرق التسجيل والتقييم الحديثة عائقا أمام هذه المؤسسات من وجهة نظر مادية وبشرية، وفي الواقع استعمال طرق تسجيل وتقييم معقدة يتطلب مجهودا كبيرة من طرف المؤسسات فيما يتعلق بالتكوين والمالية (نتيجة اللجوء للخبراء(زعمار، 2011، صفحة 102).

النظام المحاسبي المالي هو نظام يهدف إلى إعطاء صورة صادقة وشفافة على الوضعية المالية للمؤسسة في سياق يتماشى مع تجسيد أبعاد حوكمة الشركات،وهذا صعب التطبيق في ظل بيئة يطغى عليها ثقافة التحفظ؛(دشاش، 2010،صفحة 12،13).

عدم توافق النظام المحاسبي المالي مع القانون التجاري وكذا النظام الجبائي، فإذا أخذنا مثالا على ذلك عقود الإيجار التمويلي فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات الخاصة به، وهذا غير معمول به في القواعد الضريبية، فهذه الأخيرة لاتعترف إلا بملكية الأصل، مما سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع ¾للضريبة بالنقصان .كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت من رأسمالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره مجرد قيمة متبقية ناتجة عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأسمالها الاجتماعي،أي اختلاف الفلسفة المحاسبية عن الفلسفة الجبائية أو القانونية؛(روتال، 2006، صفحة 144).

وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة التي لا تستفيد من مزايا النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام.

3-3-صعوبات ميدانية في تطبيق النظام المحاسبي المالي:(بن عيشي، 2014، الصفحات 89-90).

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. وهو ما لا يتحقق في حالـة بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميـق علـى النظام المالي للجزائر.
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى: فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، فإن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بـإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط. كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75%من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي الجديد يعتبره عنصرا هامشيا(Résiduel) ، (فهو عبـارة عـن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم ألا تقع المؤسسة في خطر العجـز عـن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي .
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البـائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.
- غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلـى تـوفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي

نسجل فيه تضاربا في المعلومـات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.

- وضعية الشركات الجزائرية غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء نتيجة لصعوبة تطبيق النظام في الوقت الحالي.
- ضوابط النظام المحاسبي الوطني، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق.
- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الأخبار بتأثير التغيير على النتيجة، وكذا الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يحتاج إلى تأطير ذوي خبرة عالية ليمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة للتطابق الميداني لهذا النظام بالإضافة إلى هذا وجوب تكوين العدد الكافي، للمؤطرين بحيث يمكن في ظرف سنة أو سنتين من تغطية كل الوطن بل كل القطاعات خاصة قطاع التربية والتكوين، من تربية وطنية وتكوين مهني وتعليم عالي.
- إن النظام المحاسبي المالي الجديد لا يأتي مبتغاه إلا من خلال إصلاحات لقطاعات متعددة أخرى سواء على الصعيد القانوني أو من حيث تكوين الموارد البشرية.
- مستوى التقدم الاقتصادي :في الجزائر نجد أن ملكية الشركات تميل إلى إن تكون في يد الحكومة .وفي الوقت نفسه نرى إن الاحتمال ضئيل فبوجود عدد كبير من المحاسبين القانونيين الذي يزاولون المهنة ويعملون على تطوير الروح المهنية في المحاسبة .وهكذا نرى أن غياب الحاجة وعدم المقدرة على إعداد تقارير مالية رفيعة المستوى لهما تأثير قوي على الحد من قدرة الجزائر على تطوير معايير محاسبية بالمعنى الحقيقي للكلمة.
- النظام الضريبي: في بعض الحالات قد يكون للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات أثر لا يستهان به على تطوير النظام المحاسبي والمالي، كما تعد قوانين الضرائب من المعوقات الرئيسية التي تعيق

تطبيق النظام المحاسبي والمالي، لأنها من العوامل الهامة التي تؤثر على وضع وتطوير النظام المحاسبي والمالي، ومن ثم فانه في الجزائر فان النظام المحاسبي والمالي يجب أن يتطابق مع القوانين الضريبية، أي أن الهدف الأساسي للنظام المحاسبي والمالي وكذا معايير التقارير

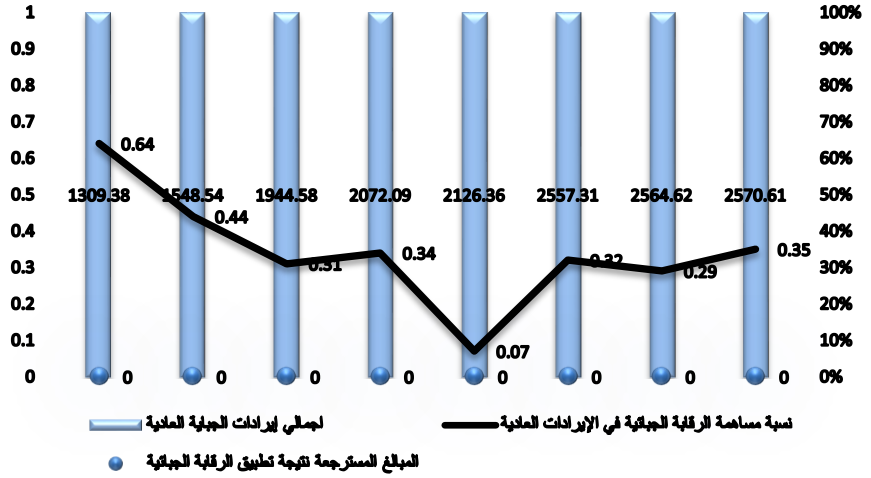
المالية الدولية هو تحصيل الضرائب، وبالتالي عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيكون هناك تعارض بين الربح المقبوض ضريبيا، وبين الربح الحقيقي الناتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ولا شك فيه أن تضارب النصوص القانونية النافذة معا لمعايير المحاسبية الدولية سيجعل النظام المحاسبي والمالي والمعايير المحاسبية صعبة التطبيق، وهذا ما يجعل المكلفين معرضين للخطر الجبائي في أثناء تعرضهم للرقابة الجبائية، وقد قمنا بالحصول على مجموعة من الإحصائيات تثبت ذلك لخصناها في جدول توضيحي وفق ما يلي:

الجدول (01) يمثل تطور نسبة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية بالنسبة لحصيلة الإيرادات الضريبية العادية خلال الفترة ما بين (2010-2017).

السنوات	إجمالي المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة 10^9 دج	إجمالي إيرادات الجباية العادية: الوحدة 10^9 دج	نسبة مساهمة الجبائية في الإيرادات الجبائية العادية: الوحدة نسبة مئوية
2010	8.47	1309.38	%0.64
2011	6.77	1548.54	%0.44
2012	6.10	1944.58	%0.31
2013	7.13	2072.09	%0.34
2014	1.62	2126.36	%0.07
2015	8.17	2557.31	%0.32
2016	7.35	2564.62	%0.29
2017	8.95	2570.61	%0.35

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على إحصائيات من المديرية العامة للضرائب.

الشكل البياني(01): يمثل تطور نسبة المبالغ المسترجعة نتيجة تطبيق الرقابة الجبائية بالنسبة لحصيلة الإيرادات الضريبية العادية خلال الفترة ما بين (2010-2017).



كانت ولازالت مصالح الرقابة الجبائية تسترجع مبالغ معتبرة جراء إخضاع المكلفين بالضريبة للرقابة الجبائية، فكانت قد سجلت سنة 2010 ما قيمته 8.47 مليار دينار وبنسبة 0.64%بالمقارنة مع إجمالي الإيرادات للجباية العادية، تضاءلت هذه القيم لتسجل سنوات 2011و2012 ما قيمته 6.77 مليار دينار و6.10 مليار دينار على التوالي وبنسبة مئوية قدرت ب 0.44% و0.31% من إجمالي الإيرادات الجبائية العادية، وخلال سنة 2013 سجلت ارتفاعا في قيمة المبالغ المسترجعة بنسبة متضائلة نظرا لارتفاع الإيرادات العادية حيث سجلت ما قيمته 7.13 مليار دينار وسجلت نسبة 0.34% أي بارتفاع ضئيل قدره 0.03 %، و خلال سنة 2014 انخفضت قيمة المبالغ المسترجعة لأدنى قيمة لها قدرت ب 1.62 مليار دينار وبنسبة مثلى خلال السنوات الأخيرة قدرت ب0.07% أي أنها تقترب من الانعدام وهذا ما تسعى إليه المبادئ المشتركة بين المحاسبة والجباية، وسرعان ما تغيرت القيمة سنة 2016 لتصل لأعلى قيمها لما قيمته 8.17 مليار دينار وبنسبة 0.32%، و خلال سنة 2016 واصلت عملية الرقابة في استرجاع مبالغ كبيرة بما قيمته 7.35 مليار دينار و 8.95 مليار دينار كقيمة عظمى سنة 2017، وبنسبة 0.29% سنة 2016 وبنسبة 0.35% سنة 2017.هذا ما يدل على أنه

ورغم تغير عديد القوانين والإجراءات المحاسبية كل سنة، إلا أنه لا تزال قيمة التهرب والغش الضريبيين كبيرة جدا بالمقارنة مع ما تصرفه الدولة سنويا، من خلال رغبتها في تطوير مهنة المحاسبة وتكييفها مع كل ما هو أخلاقي في ميدا ن الجباية.

4-واقع تطبيق النظام الضريبي:

شهدت طور النظام الضريبي الجزائري العديد مراحل قبل الإصلاح سنة 1992 وخلال مرحلة ما بعد الإصلاح وكل هذا راجع لتطور السياسة الجبائية للدولة والانتقال من الاعتماد على الريع البترولي إلى إيجاد الحلول والبدائل والموارد المالية لضمان استمرارية الدولة وعدم المساس بالاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

4-1-ماهية النظام الضريبي:

لقد تعددت مفاهيم النظام الضريبي، فالبعض يرى أن مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين نطاقين واسع وضيق، ووفقا للمفهوم الواسع فان النظام الضريبي "هو مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي تؤدي تراكبها إلى إنشاء كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متطور اقتصاديا عن صوره في مجتمع مختلف(حمو و اوسرير ، 2009، صفحة 51).

أما من المفهوم الضيق فان النظام الضريبي هو" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل(حمو و اوسرير ، 2009، صفحة 51).

كما تم تعريفه بأنه" مجموع الضرائب، والاقتطاعات والموارد الأخرى للموازنة العامة للدولة التي يراد باختيارها وإنشائها في مجتمع وزمن معينين تحقيق السياسة الجبائية، وبالتالي فهو يعتبر الترجمة العملية للسياسة الجبائية(الحرتسي حميد، 2012، صفحة 57).

ومن خلال التعاريف السالفة الذكر يمكننا استخلاص التعريف الشامل للنظام الضريبي بأنه "عبارة عن مجموعة من القوانين والتشريعات المترجمة والمفسرة بمجموعة من الضرائب التي يملك المشرع الجبائي الحق في تأسيسها، ومن ثم فرضها وتحصيلها في إطار القوانين واللوائح والضوابط والرزنامات الجبائية ووفق اتخاذ كافة الإجراءات القانونية التي تربط وتسهل اتصال المكلف بالإدارة".

2-4-أسس النظام الضريبيٍ:

هناك عدة أسس لاختيار النظام الضريبي يمكن إجمالها فيما يلي:

- الضريبة كأداة وظيفية فلم يعد دور الضريبة يقتصر على توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة فحسب. بل أصبحت تساهم في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية لمالها من أثر على توزيع المداخيل والثروات، سلوك المستهلكين والمنتجين، تشجع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار، فقد أصبحت الضريبة بمفهومها المعاصر أداة وظيفية في المقام الأول أي وسيلة لتأدية وظائف معينة.
- عدالة النظام الضريبي، والمقصود بذلك أن يتحقق توزيع الأعباء بين المكلفين بالضريبة بصورة عادلة مع مراعاة إيديولوجيات وتقاليد المجتمع بحيث يترتب على ذلك معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.
- الإمكانيات المتاحة تطبيق النظام الضريبي على أرض الواقع، ويتطلب معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه لصياغة القانون الضريبي التي تلعب دورا رئيسيا في نجاحه، لذا يجب أن تتوفر في هذه الصياغة الوضوح التام والابتعاد عن النصوص التي تثير اللبس أو الغموض بالإضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه السلطة القضائية باعتبارها دعامة أساسية في إنجاح النظام الضريبي من خلال سرعة البت في المنازعات الضريبية ما يبعث في نفسية المكلف الثقة والاطمئنان في إنصافه من أي خطا أو تعسف، كذلك لوضع المكلف أثر كبير في تحديد نوعية النظام الضريبي الملائم الذي يمكن استخدامه كدرجة التعليم، مستوى الثقافة، درجة الوعي الضريبي لديه(دراز، 2000، الصفحات 79-87-99).

3-4-فعالية النظام الضريبي:

الفعالية الجبائية لها تعاريف مختلفة وتراكيب معقدة، إذ لا يمكن أن يتصف أي نظام جبائي بالفعالية إلا إذا لم يحقق النتائج المرجوة منه سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو مالية، لذلك فان الفعالية الجبائية تعني عند الكثير بأنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة، وهناك الكثير ممن ربط الفعالية الجبائية بالضريبة المثلى، وسنقدم بعض التعاريف فيما يلي:

تعريف Katz وKahn: هو أن الفعالية تعني القدرة على البقاء والاستمرار والابتكار والتحكم في البيئة.
تعريف: الفعالية هي الدرجة التي تستطيع فيها المنظمة تحقيق أهدافها(الشماع و حمود، 2005، صفحة 327).
تعريف باشتمان واتريوني على اعتبارها على أنها":هي قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية."(بن نوار، 2006، صفحة 196).
مما سبق تبين أن الفعالية الجبائية تعني القدرة على النجاح في تحقيق الأهداف المتوخاة. ومع ازدياد الدراسات الخاصة بالفعالية الجبائية نجد أن هناك من حدد ما يقارب ثلاثين معيار القياس هذه الفعالية وتحديدها نذكر منها :مردودية الموظف، الغياب عن أوقات العمل، التخطيط ووضع الأهداف، التأكيد على التكوين والتدريب، المهارات الإدارية الخاصة، إدارة المعلومات، قيمة الموارد البشرية، نسبة التحصيل، الإجماع على الهدف الروح المعنوية للعمال، الإمكانيات المتاحة، التشريعات المسطرة لتحقيق الأهداف، خفض التكاليف... الخ.
وهناك من وضع نموذجا يمكن من خلاله تقييم الفعالية الجبائية وهذا النموذج يتكون من أربعة عناصر وهي:(بن نوار، 2006، صفحة 213).

- الاستقرار: والذي يمثل استقرار التشريعات والقوانين وهياكل الإدارة الضريبية.
- التكامل: وتعني قدرة الإدارة الضريبية على الربط بين هياكلها وتفادي الصراع بين الموظفين.
- رغبة العاملين: وتعني إرادتهم في الاستمرار والتفاني في العمل، وهذا يتأتى من خلال إشباع حاجات العاملين.
- التحصيل: وهو النتيجة النهائية التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها.

5-توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي بعد مرور 10 سنوات من تطبيقه:

في إطار تحقيق التوافق المحاسبي الدولي طبقت الجزائر سنة 2010 نظام محاسبي مالي على مؤسساتها بجعل الممارسات المحاسبية المحلية أكثر توفق مع الممارسات المحاسبية الدولية ، المعايير المحاسبية الدولية ، إذ كان الهدف من إعداد النظام المحاسبي المالي مواكبة التطورات الاقتصادية في الجزائر

من خلال التوجه إلى اقتصاد السوق الذي من معالمه تشجيع القطاع الخاص وجذب الاستثمار الأجنبي ، الذي يتطلب تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي ، حيث تم إعداد النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى هذه المعايير المحاسبية بهدف إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وذلك من خلال نشر معلومات ملائمة وموثوق فيها وذات شفافية.

والآن بعد مرور 10 سنوات تقريبا من تطبيقه من قبل المؤسسات حان الوقت لتقييم ما جاء به هذا النظام من قواعد ومفاهيم مع ما هو معمول به من قبل المؤسسات والوقوف على أهم العراقيل الصعوبات التي تواجه في تطبيق هذا الأخير.

مراجعة النظام المالي المحاسبي

بعد مرور عشر سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي كان لزاما على السلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة إجراء عملية تقييمية للنظام ومراجعة ما جاء فيه ومحاولة تحيين هو جعله يتماشى مع التطورات الاقتصادية والمحاسبية ونخص بالذكر المعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS ،باعتبار النظام يستمد مبادئه المحاسبية من المعايير والتي بدورها عرفت العديد من التغيرات وباستمرار بإلغاء البعض وتعديل البعض الآخر أو إصدار معايير جديدة.

الندوة الوطنية الأولى لتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي :

يعتبر تاريخ 21 جانفي 2019يوم تاريخي في تاريخ المحاسبة الجزائرية بحيث قررت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية وبمساهمة المجلس الوطني للمحاسبة CNC انطلاق عملية تقييم النظام المالي المحاسبي من خلال عقد الندوة الوطنية الأولى في هذا التاريخ تحت عنوان "ندوة انطلاق أعمال تقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي»وبمشاركة أعضاء من المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وممثلين عن القطاع الاقتصادي وأساتذة أكاديميين وذلك بفندق الأوراسي الجزائر العاصمة.

تم افتتاح الندوة من طرف السيد وزير المالية، ثم تلاه عرض تقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي، المنهجية والتقييم والصيغة النهائية مقدم من طرف السيد رئيس فرقة العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي. تم عرض تقييم أحكام النظام المالي المحاسبي وواقع الحال : تجربة مجمع سوناطراك ثم تلاه عرض تقييم أحكام النظام المالي المحاسبي وواقع الحال :

تجربة شركة الخطوط الجوية الجزائرية، بعده قدم السيد رئيس اللجنة عرض تطور التقييس المحاسبي :أعمال لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة، ثم بعده قام السيد عضو فريق العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي بتقديم عرض حول تطور المعايير المحاسبية المالية الدولية، تم عرض واقع الحال لتطبيق النظام المالي المحاسبي، مقدم من طرف السيد عضو فريق العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي وبعد نهاية هذا العرض تم اختتام الندوة من طرف المدير العام للمحاسبة بوزارة المالية والأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

خريطة الطريق لمجموعة العمل المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المالي المحاسبي :

حيث يكون عملها وفق ثلاثة مراحل التالية:-(RADJAH, 2019, pp. 13-14-15).

1-5-المرحلة الأولى :

- تقييم وتشخيص وضعية النظام المالي المحاسبي ومدى تطبيقه في المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المالي المحاسبي.
- تحديد الصعوبات التي تم مواجهتها خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف القطاعات والأنشطة خلال المرحلة الأولى التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المالي المحاسبي بما فيها تلك التي تم رفعها للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- تحديد مختلف المعايير الدولية التي لم تدرج في النظام المالي المحاسبي أو تلك التي تضمنها النظام ولكن تحتاج إلى شروحات.
- الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التي تم إصدارها من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي للأشخاص الطبيعيين مهنيين والأشخاص المعنويين والهيئات والمؤسسات من خلال تنظيم أيام دراسية حتى تكون المراجعة مبنية على أسس سليمة تسمح بإصدار معلومة مالية ذات جودة وملائمة تستعمل في المجالات الاقتصادية والجبائية والاجتماعية.

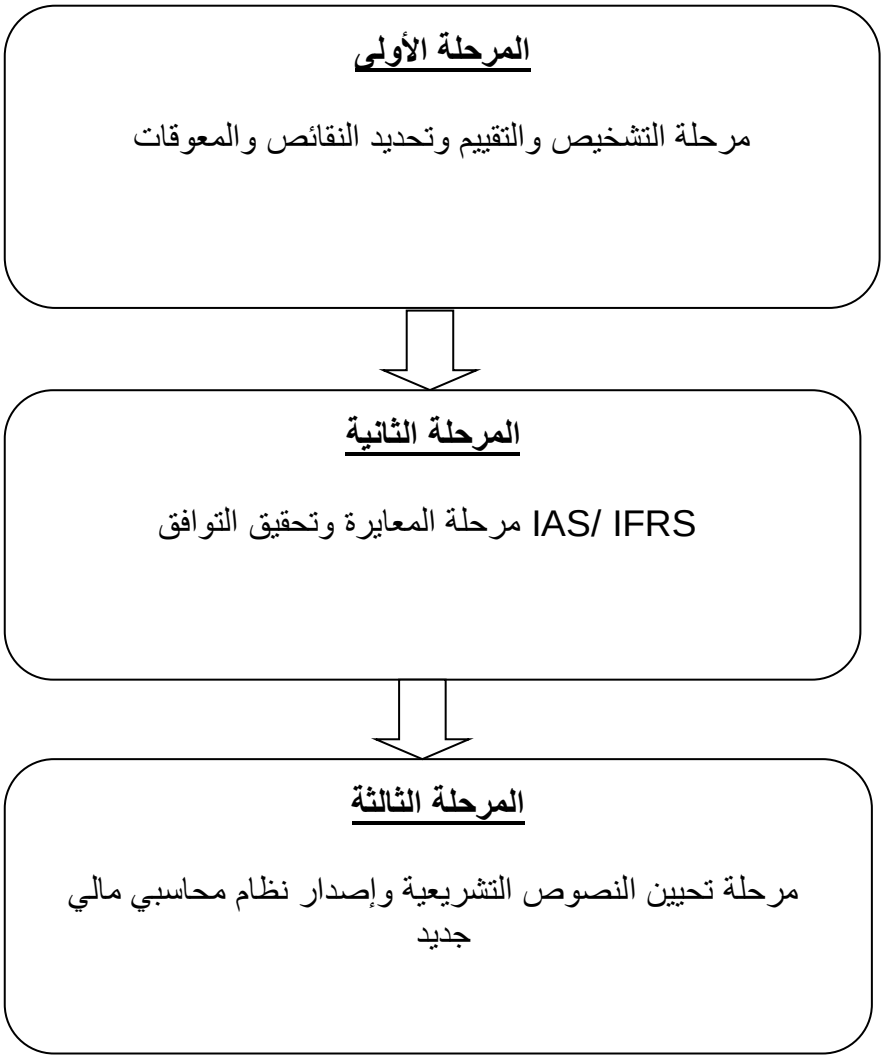
2-5-المرحلة الثانية :

- إحصاء المعايير الدولية الجديدة الملغاة والمعدلة، مقارنة مع تلك التي تبناها النظام المالي المحاسبي
  - المجال الأول :إحصاء المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تم تغييرها أو إلغاؤها وذلك من أجل تحيين النظام ومطابقته مع المعايير الجديدة.
  - المجال الثاني :إحصاء المعايير الدولية التي تم اعتمادها بعد إعداد النظام المالي المحاسبي منذ 2004 إلى يومنا الحالي باعتبار أن النظام المالي المحاسبي تم إعداده وفق المعايير الدولية التي كانت سائدة خلال سنة.2004
- تبني المعايير الدولية الجديدة وفق الواقع الجزائري بشرط عدم مصادماتها مع المصالح الجزائرية وألا تكون عائق للتنمية الوطنية والقرارات الاقتصادية المتخذة وذلك بغية اجتناب كل تأثير سلبي.

3-5المرحلةالثالثة:

- تحيين النصوص التشريعية من قانون ونصوص تطبيقية.
- عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- إصدار المشروع النهائي للنظام المالي المحاسبي.

مخطط مراحل تقييم النظام المحاسبي المالي:



المصدر: من إعداد الباحثين

5-4-الحلول المقترحة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي الجزائري وسلبيات كل حل:

هناك لعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة ولا تصلح لوضعيات أخرى، لأن البحث عن الحل الأمثل يبقى دائما محل بحث وتطوير، وسيتم عرض سلبيات كل من الحلول المقترحة وإيجابيات من خلال الجدول الاتي:

الحلول المقترحة	الايجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الضريبية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.	يعتبر بسيط لأنه يتطلب دراسة القاعدة الجبائية، نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي.	تزيد من اثقال كاهل أو المؤسسات بالالتزامات الجبائية التي تعتبر أصلا معتبرة، ما سيؤدي الى زيادة تكلفة إضافية للعمل في المؤسسات التي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.
المحافظة على القواعد الجبائية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحساب.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي.	• ليست صلاحية التطبيق في جميع الحالات لأنها تؤدي الى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح الحسابات بالنسبة للمؤسسات لأنها تطرح حسابات ذات بعد جبائي. • -تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. • في بعض الحالات يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.
السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية و الجبائية.	تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.

المصدر: رضا جاوحدو، جليلة ايمان حمدي، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة القدس، العدد 32، فلسطين، ص: 355، 356.

6-الخاتمة:

نتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي تغيير العديد من القواعد المحاسبية والجبائية، مما يتطلب جهد أكبر من أجل تكيف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي وتوفير إطار قانوني يسمح للمؤسسات من أجل الوفاء بالتزاماتها المحاسبية والجبائية بسهولة.

ومن أجل تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي يستوجب على السلطات العمومية وعلى رأسها وزارة المالية القيام بإصلاحات عميقة لحل مختلف الإشكاليات والفروقات بين المحاسبة والجباية.

النتائج:

- هناك العديد من نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي تتعلق أساسا بـ: الاهتلاكات، الضرائب المؤجلة، والإعانات.
- عدم التطبيق الجيد لقواعد النظام المحاسبي في المؤسسات.
- لا يوجد الدعم والتعاون والإرادة القوية لتكييف النظامين الجبائي والمحاسبي مع بعض.
- غياب الدورات التأهيلية الخاصة بمستخدمي النظامين صعب من مهمة التقارب الذي حل محله النزاع.

التوصيات:

- يجب بذل جهد كبير من أجل تحيين القوانين الضريبية وجعلها تتوافق مع النظام المحاسبي.
- التعجيل في عملية تقييم النظام المحاسبي المالي.
- إرساء آليات واستراتيجيات جبائيه تتماشي مع التوجه المحاسبي للجزائر.
- القيام بدورات تكوينية تأهيلية خاصة للطرفين في الميدان المحاسبي الجبائي من شأنه أن يقرب بين جميع الأطراف الفاعلة.

Bibliographie

RADJAH, T. (2019, AVRIL 01). L'EVALUALION ET LA REVISION DU SCF. ALGER, ALGERIE: REVUE PERIODIQUE N°4 EL MOHASSIB.

الأزهر عزه. (2004). مساهمة ومراجعة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية في جودة المعلومة المحاسبية. البليدة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيدي 08-156. (25 نوفمبر, 2007). يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. *74*، 3. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

أم الخير دشاش. (2010). متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ضل البيئة الجزائرية. 24. ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

أمينة زعمار. (2011). *تقييم الانتقال الأولي من النظام القديم الى النظام المحاسبي المالي*. جامعة الجزائر 3: تخصص محاسبة وتدقيق.

جمعة هوام. (2009). *المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

حامد عبد الحميد دراز. (2000). *مبادئ المالية العامة*. الاسكندرية، مصر: مركز الاسكندرية للكتاب.

خليل محمد حسن الشماع، و خظير كاظم حمود. (2005). *نظرية المنظمة*. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر.

زهرة بوطغان. (2004). التسيير والمعالجة المحاسبية للمخزون وفق النظام المحاسبي والمعيار المحاسبي الدولي 2. جامعة سعد دحلب: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

سفيان بن بلقاسم. (2010). النظام المحاسبي المالي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية. جامعة الجزائر 3: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية.

شعيب شنوف. (2008). *محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية*. بودواو، الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.

صالح بن نوار. (2006). *فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية*. قسنطينة، الجزائر: مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة.

عبد القادر روتال. (2006). التوجه الجديد نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية والدولية في المؤسسات الجزائرية. (رسالة ماجستير، المحرر) الجزائر: جامعة الجزائر.

عبد الله الحرتسي حميد. (2012). *تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي* (الإصدار الطبعة الأولى، المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.

عمار بن عيشي. (01 ديسمبر, 2014). معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية. (جامعة بسكرة، المحرر) *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01*.

محمد حمو، و منور اوسرير . (2009). محاظرات في جباية المؤسسة. بودواو، الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية.