أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه

أ. نبيل قطاف
جامعة محمد خيضر، بسكرة –الجزائر
guettaf_nabil@yahoo.fr

أ د. بشير بن عيشي
جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر
bachir452006@gmail.com

The impact of the implementation of financial accounting system on the tax system, and existing efforts to adapt them.

Mr. Guettaf Nabil
University Of Mohamed Khidar, Biskra ; Algeria

Pr. Ben Aichi Bachir
University Of Mohamed Khidar, Biskra ; Algeria

Received: 2015 Accepted: 2015 Published: 2015

ملخص:

قامت الجزائر على غرار العديد من الدول بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال إعداد نظام محاسبي مالي يستجيب لمتطلبات المحاسبة الدولية والذي دخل حيز التطبيق منذ الفاتح من جانفي لسنة 2010، إلا أن تطبيق هذا النظام واجهته العديد من الصعوبات والتحديات ومن أهمها التحديات الجبائية لكون الجزائر كغيرها من الدول تعتمد في تحديدها للضرائب على الأرباح على النتائج المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات. ورغم الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية من خلال قوانين المالية وخاصة قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية السنوي لسنة 2010 لتكييف القواعد الجبائية مع بعض المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي مثل: الاهتلاك، القيمة العادلة، إعادة التقييم والإيجار التمويلي. إلا أن الكثير من النقاط ما زال يشوبها الغموض وتحتاج إلى المزيد من الدراسة والاهتمام.

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

Abstract:

A l'instar de nombreux pays, L'Algérie a réformé son système comptable, et ce à travers l'élaboration d'un système comptable financier qui répond aux exigences de la comptabilité internationale. Ce système est entré en vigueur depuis Janvier 2010. Toutefois, l'application de ce système a confronté de nombreuses difficultés et défis, surtout les défis fiscaux, car l'Algérie comme les autres pays calcule les impôts sur les bénéfices sur la base des résultats comptables avec quelques modifications. Et malgré les efforts déployés par le ministère des Finances à travers les lois de finances et en l'occurrence la loi de finances complémentaire pour 2009 ainsi que la loi des finances pour 2010 pour ajuster les règles fiscales avec quelques nouveaux concepts apportés par le système de comptabilité, tels que l'amortissement, la juste valeur, la réévaluation et le crédit –bail. Cependant, beaucoup de points restent encore ambigus et nécessitent plus de recherche et d'attention.

Mots-clés: *le système comptable financier, le système fiscal, le résultat comptable, le résultat fiscal, adaptation.*

مقدمـــة:

تتميز الأنظمة الجبائية الفعالة في كل البلدان بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية. وقد قامت الجزائر بإصلاح نظامها الجبائي ليواكب الإصلاحات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد الوطني في بداية التسعينات.

لقد واجهت معظم دول العالم التي تعتمد على تحديدها للربح الجبائي على الربح المحاسبي عدة مشاكل عند تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية بسبب عدم توافقها مع أنظمتها الجبائية، والجزائر كغيرها من الدول واجهت عدة تحديات جبائية عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية لسنة 2010. نتيجة للمفاهيم الجديدة التي جاء بها مثل طرق القياس وقواعد التقييم والقيمة العادلة وأولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني (الإيجار التمويلي)، والتي تختلف كثيرا عن القواعد الجبائية. وعلى ضوء مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية:

– ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي والجهود المبذولة للتكييف بينهما؟

وللإجابة على هذا التساؤل قسمت البحث إلى أربع محاور وهي كما يلي:

- ✓ **المحور الأول:** النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات؛
- ✓ **المحور الثاني:** النظام المحاسبي المالي وأهمية تطبيقه؛
- ✓ **المحور الثالث:** الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؛
- ✓ **المحور الرابع:** الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

أولا: النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات الجبائية

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة في كل البلدان بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، والجزائر كغيرها من الدول السائرة في طريق النمو والمصدرة للنفط عرفت أزمة حادة نتيجة انهيار أسعار النفط سنة 1986 وفشل برامج التنمية وارتفاع خدمة الديون، ولمواجهة هذه الصعوبات قامت باتخاذ مجموعة من السياسات العمومية والإجراءات التصحيحية في مختلف المجالات المالية والنقدية ومجالات الأسعار وإصلاح المؤسسات العمومية سعيا منها لاستعادة التوازن الاقتصادي وتوجيه الموارد المالية نحو القطاعات المنتجة والتوجه نحو اقتصاد السوق.

يعتبر النظام الجبائي أداة من أدوات الإصلاح الاقتصادي لذلك نصبت اللجنة الوطنية لإصلاح الاقتصادي في مارس 1987 والتي عكفت على تحضير نظام جبائي جديد ليواكب الإصلاحات الاقتصادية التي شهدها الاقتصاد الوطني في بداية التسعينات من جهة ولكثرة عيوب النظام القديم من جهة أخرى، ويسعى النظام الجبائي الجديد إلى

توسيع الوعاء الضريبي ليشمل ضرائب جديدة وبمعدلات منخفضة لزيادة الإيرادات وتبسيط الإجراءات وتقليص الإعفاءات وتشجيع الاستثمارات في القطاعات المنتجة. وقد ارتكز هذا النظام على ثلاث ضرائب أساسية وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

1. دوافع الإصلاح الضريبي:

اضطرت الجزائر إلى القيام بإصلاح نظامها الجبائي لعدة أسباب وهي كما يلي:

1.1. **تعقد النظام الضريبي:** يتميز النظام الضريبي قبل الإصلاحات بكثرة عدد الضرائب وتعدد معدلاتها، فالضرائب على الدخل وحدها تضم تسعة أنواع[1].

2.1. **عدم استقرار التشريع:** منذ الاستقلال شهد التشريع الجبائي تعديلات عديدة ولا يخلو أي قانون مالية سنوي أو تكميلي من تأسيس ضرائب ورسوم جديدة وإلغاء أخرى وتغيير مستمر في المعدلات والأسس.

3.1. **ثقل العبء الضريبي:** عانت المؤسسات قبل الإصلاحات الجبائية من ضغط كبير بسبب كثرة الضرائب وارتفاع معدلاتها مقارنة مع المعدلات المطبقة في بعض الدول المجاورة[2].

4.1. **نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (الإصلاحات):** شهدت الجزائر إصلاحات اقتصادية بدأت سنة 1988 مما جعل هذا النظام غير ملائم مع المستجدات الراهنة والإصلاحات الجارية[3].

5.1. **عدم فعالية الحوافز الضريبة في توجيه الاستثمار:** تعتبر الامتيازات الجبائية الممنوحة للممولين تقنية يستعملها المشرع لتشجيع الأفراد على الاستثمار وتوجيههم نحو نشاطات محددة ومناطق معينة، إلا أن الحوافز الضريبية الموجودة في النظام السابق لم تحقق تلك الأهداف.

6.1. **انخفاض أسعار البترول:** إن هيمنة الجباية البترولية على تمويل ميزانية الدولة يجعل هذه الأخيرة رهينة للتقلبات في أسعار النفط فعند انخفاض أسعار البترول تنخفض مساهمة الجباية البترولية في ميزانية الدولة ففي سنة 1986 انخفضت إلى 28.65 %[4].

7.1. **الغش والتهرب الجبائيين:** إن جميع السلبيات السابقة مثل الضغط الضريبي وتعقد النظام الجبائي والتعديلات المستمرة للتشريعات الجبائية ساهمت ورفعت من حدة التهرب الضريبي بالإضافة إلى عوامل أخرى.

8.1. **ضعف الإدارة الضريبية:** يرجع ضعف الإدارة الجبائية إلى سوء التنظيم وتعقد النظام الضريبي وافتقادها للوسائل المادية الضرورية والوسائل البشرية المؤهلة[5].

2. هيكل النظام الجبائي في ظل الإصلاحات:

لقد جاء قانون المالية لسنة 1991 بعد إصلاحات جذرية حيث تعرضت إلى هيكل النظام الضريبي قصد عصرنته وجعله يواكب الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988م.

ويرتكز مضمون الإصلاح الجبائي إلى تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة وهي:

- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) التي تفرض على الأشخاص الطبيعيين؛
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) التي تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ✓ الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) .

1.2. **الضريبة على الدخل الإجمالي** (I.R.G):

جاءت هذه الضريبة لتحل محل مختلف أنواع الضرائب التي كانت مفروضة سابقا على المداخيل والمسماة بالضرائب النوعية، وتشمل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير تجارية والضريبة على مداخيل الديون والودائع والكفالات والضريبة على الأجور والمرتبات والضريبة التكميلية على الدخل.

1.1.2. **مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي:**

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب القانون (90-30) المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ، وتنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"تؤسس ضريبة وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ".

2.1.2. **تحديد الدخل الخاضع للضريبة:**

لقد تقلصت أصناف الدخل الإجمالي من سبعة سنة 1991 إلى خمسة سنة 2016 ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية التالية[6]:

- ✓ الأرباح المهنية؛
- ✓ عائدات المزارع (المداخيل الفلاحية)؛
- ✓ الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- ✓ عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- ✓ المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

3.1.2. **معدلات فرض الضريبة:**

يخضع الدخل الإجمالي الصافي الخاضع لضريبة تصاعدية من خلال الجدول السنوي المذكور في المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الحالة العامة، إلا أنه في بعض الحالات تخضع بعض المداخيل إلى معدلات محررة.

2.2. الضريبة على أرباح الشركات:

من بين أهداف الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 هو المساواة بين المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة وإخضاعهما لقواعد السوق. ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات[7].

1.2.2. مفهوم الضريبة على أرباح الشركات:

تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب أحكام المادة (38) من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136)، وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات".

2.2.2. الأساس الخاضع للضريبة:

يخضع للضريبة على أرباح الشركات الربح الصافي المحقق والذي يتشكل من الفرق بين النواتج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات وعائدات استثنائية) والأعباء التي تحملتها المؤسسة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم مهنية....).

3.2.2. المعدلات الضريبية:

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي[8]:

- ✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- ✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- ✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

3.2. الرسم على القيمة المضافة:

أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب القانون رقم (36-90) المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 ليلغي ويعوض نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق المتكون من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S) وذلك نتيجة المشاكل التي عرفها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات الاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الوطني.

1.3.2. مفهوم الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر هذا الرسم وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسطية للسلع

والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة يعتبر كضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي[9].

2.3.2. **أساس فرض الرسم:**

يقصد بأساس فرض الرسم القاعدة التي يحسب على أساسها مقدار الرسم، فعندما يتعلق الأمر باستيراد السلع، يتشكل أساس فرض الرسم من الثمن المدفوع أو الذي يدفع من طرف المرسل له مضاف إليه بعض مصاريف النقل والتأمين للرسوم والرسوم الإضافية الجمركية.

غير أنه يستبعد من أساس فرض الرسم بعض العناصر في حالة فوترتهم للزبون[10].

- ✓ التخفيضات والحسومات المالية والانتقاصات الممنوحة وحسوم القبض؛
- ✓ حقوق الطوابع الجبائية؛
- ✓ المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ؛
- ✓ المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

ثانيا. النظام المحاسبي المالي وأهمية تطبيقه

لقد باشرت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي، بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر مع الممارسات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتعميم استخدام المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي بنفس معايير المحاسبة الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي بصدور القانون 11/07 بتاريخ 2007/11/25 والذي دخل حيز التطبيق سنة 2010 والذي يتكيف في ظاهرة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ذلك أنه يأخذ في الاعتبار متطلبات المعايير الدولية فيما يخص التعاريف، الإطار المفاهمي، القواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القواعد المالية[11].

1. **لمحة عن التطور التاريخي للمحاسبة:**

لقد ظهرت حاجة الإنسان للمحاسبة منذ القدم،وتطورت هذه الحاجة بمرور الزمن. ومنذ العصور البابلية ظهرت الحاجة للاحتفاظ بالمعلومات،وقد دلت الاكتشافات أن البابليون كانوا يسجلون المعلومات عن المبالغ المقبوضة والمدفوعة على الألواح الطينية وهذا ما يدل على وجود نظام لمسك الدفاتر[12].

ومع تطور التجارة واتساعها ومع تعدد و تنوع العمليات المالية لم تعد المحاسبة بشكلها الأول تلبي حاجة أصحاب المشاريع فتصاعد الاهتمام بتطوير المحاسبة منذ القرن 11 م ويتفق الباحثون أن ظهور أول نظام محاسبي متكامل كان بمدينة جنوة الايطالية على يد لوقا باسيولي LOCA PACIOLI عالم الرياضيات المشهور سنة

1494م، والذي يعتبر أول من تكلم عن القيد المزدوج وتنظيم العمل المحاسبي وتحديد السجلات المحاسبية وإعداد حساب الأرباح والخسائر[13].

ومنذ القرن 18 إلى يومنا هذا لم تتوقف الأبحاث بهدف تطوير المحاسبة وجعلها أكثر فعالية في تلبية حاجات مستعمليها وهذا ما قامت به الهيئات المحاسبية الدولية التي ظهرت لأول مرة سنة 1853م في بريطانيا ثم تبعتها الكثير من الهيئات في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول، غير أن أكثرها تأثيرا على الممارسة المحاسبية هي هيئة IASC لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تشكلت سنة 1973، والتي تحولت إلى IASB مجلس المعايير المحاسبية، الدولية المسؤولة على نشر المعايير المحاسبية والإفصاح المالي الدولي الذي تلتزم بمبادئها مختلف الدولية تجاوبا مع الحاجات التي رافقت العولمة والناتجة عن تحرير التجارة العالمية، انتقال رؤوس الأموال وانفتاح الدول للاستثمار الدولي[14].

2. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:

يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وحسب المادة السادسة من القانون رقم (07-185) «يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية والمعترف بها عامة»[15]. ويعتبر الإطار المفاهيمي أساس أي نظام محاسبي. حيث يقدم المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وتقديم القوائم المالية ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.

1.2. تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه:

لقد عرفت المادة الثالثة من القانون رقم (07-11) الصادر بتاريخ 2007/11/25م: «المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية»[16].

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وتنص المادة الرابعة من نفس القانون على ما يلي: «تلتزم الكيانات الآتية على مسك محاسبة مالية وهي[17]:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ التعاونيات؛
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي».

.

2.2. **المبادئ المحاسبية:**

المبادئ المحاسبية هي عبارة عن قواعد عرفية تطورت مع الزمن وتتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية، وأهم هذه المبادئ ما يلي:

1.2.2. **مبدأ الاستمرارية:** يجرى إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية للتصفية[18].

2.2.2. **محاسبة التعهد:** تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي[19].

3.2.2. **القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية مفهومة من مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان المالي والمحاسبي[20].

4.2.2. **الدلالة:** يجب أن يتم تسجيل كل المعلومات المحاسبية المالية و البيانات المحاسبية على أساس وثائق ومستندات ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها[21].

5.2.2. **المصداقية:** أن تكون المعلومة المقدمة من خلال الكشوف المالية خالية من الأخطاء والغموض وتعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة[22].

6.2.2. **التكلفة التاريخية:** تدرج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، دون الأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار[23].

7.2.2. **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** تنص المادة الثامنة عشر من المرسوم التنفيذي (08-156) «تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك بمظهرها القانوني»[24].

8.2.2. **القابلية للمقارنة:** أن تسمح المعلومات المقدمة من خلال الكشوف المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية وبين المؤسسات المختلفة[25].

3. **أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي:**

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يأتي[26]:

- ✓ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ✓ يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛

- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه، أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- ✓ يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ✓ تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغيير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

ثالثا: الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي

جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة مثل طرق القياس وقواعد التقييم وأولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، وهذه المفاهيم أدت إلى اختلافات كبيرة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ويمكن تلخيص أهم الاختلافات فيما يلي:

1. **الإهتلاك:** يختلف الإهتلاك المحاسبي عن الإهتلاك الجبائي في عدة نقاط وهي كما يلي:

1.1. **تعريف الإهتلاك:**

الإهتلاك هو انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم . أما النظام المالي المحاسبي فقد عرفه حسب المادة (121-7) كالتالي: "الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل الكيان نفسه"[27].

بينما لم يقدم القانون الجبائي أي تعريف للإهتلاك فحسب المادة (174) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تناولت نظام الإهتلاك المالي فقد اقتصرت على تحديد أنواع الإهتلاك المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية وشروط الاستفادة منها فقط.

2.1. **مدة الإهتلاك:**

تحسب مدة الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على أساس مدة الانتفاع أي المدة التي تقرر فيها المؤسسة الانتفاع بالأصل ابتداءا من تاريخ الاستغلال وليس تاريخ حيازة الأصل. على أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي عشرون سنة. أما الإدارة الجبائية فإنها تعتمد على مدة وحياة الأصل في الواقع وتحدد هذه المدة عن طريق تعليمات ومذكرات داخلية. مثل المركبات (05 سنوات)، البنايات الصناعية (20 سنة)... وهذا ما يؤدي إلى الاختلاف بين مخصصات الإهتلاك المحاسبي والجبائي ويؤثر هذا على الوعاء الضريبي.

3.1. **طرق حساب الإهتلاك:**

حسب النظام المحاسبي المالي فإن طرق الإهتلاك تعكس استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل وتتمثل في: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، وطريقة وحدات الإنتاج أي حين أن النظام الجبائي وحسب المادة (174) من قانون الضرائب المباشرة فإنه يعتمد على الطريقة الخطية، التناقصية والتصاعدية، إذ أن طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج غير معتمدة جبائيا وهذا ما يؤثر على النتيجة[28].

4.1. **مراجعة مخطط الإهتلاك:**

حسب المادة (121-8) من النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن مراجعة طريقة الإهتلاك وتعديل مبلغ مخصصات الإهتلاك والمدة النفعية سنويا بينما القانون الجبائي لا يسمح بذلك وهذا ما يؤدي إلى اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

5.1. **القيمة المتبقية:**

يشير النظام المحاسبي المالي إلى أن المبلغ القابل للإهتلاك هو المبلغ الإجمالي لاقتناء الأصل مطروحا منه القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل. بينما لا يزال أساس حساب الإهتلاك حسب القواعد الجبائية هو تكلفة اقتناء الأصل دون الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية[29].

2. **الإيجار التمويلي:**

هو عقد إيجار يتم بموجبه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد أولا[30]. وحسب النظام المحاسبي المالي وانطلاقا من تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود عن طريق تسجيل الأصل محل التأجير لدى المستأجر ضمن عناصر الأصول بالقيمة العادلة أو المدفوعة وتكوين مخصصات الإهتلاك الخاصة

به بشرط تحويل المخاطر والمنافع الاقتصادية لهذا الأصل حتى تصبح هذه العقود عقود إيجار- تمويل أما الناحية الجبائية فلا يعترف إلا بملكية الأصل حتى يسجل ضمن الأصول. وهذا ما يباعد بين الربح المحاسبي والربح الجبائي.

3. **تكاليف الاقتراض:**

حسب النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف الاقتراض إذا كانت تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها لقيمة الأصل وإلا فيتم تسجيلها ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، في حين أن القانون الجبائي لا يأخذها بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة[31].

4. **مصاريف البحث والتطوير:**

تسجل مصاريف البحث حسب النظام المحاسبي المالي عند تحملها ضمن الأعباء، بينما تسجل مصاريف التطوير ضمن الأصول الثابتة المعنوية باعتبارها تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به وبالتالي تسجيلها لا يتم إلا بتحقق الشروط سابقة الذكر ما من شأنه التأثير على الوعاء الضريبي، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الإهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير ونفس الشيء كذلك بالنسبة للإدارة الجبائية[32].

5. **تاريخ إدخال الأصل في الميزانية:**

تسجل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي في تاريخ تحويل المنافع والأخطار بينما القواعد الجبائية لا تعترف إلا بالملكية القانونية للأصل لكي يسجل ضمن الأصول[33].

6. **التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:**

يتم تحميل التغيرات وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء والنواتج وبالتالي إبعاده عن النتيجة المحاسبية التي هي منطلق تحديد النتيجة الجبائية، وهذا الأمر سيكون له أثر واضح على وعاء ومبلغ الضريبة[34].

7. **إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة:**

يعتبر اعتماد مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي لتقييم أصول وخصوم المؤسسة عنصرا جديدا ومهما بالمقارنة مع القواعد الجبائية الحالية التي مازالت لحد الآن تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية.

يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة، فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم احتساب

الإهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الإهتلاكات وكذلك في حساب فوائض القيمة الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات[35].

8. **القيمة الضائعة للأصل:**

يمكن للأصل المسجل محاسبيا ضمن دفاتر المؤسسة أن يفقد جزء من قيمته عند نهاية الدورة، وهو ما يعرف باختبارات نقصان القيمة لذا، فعلى المؤسسة أن تقوم بالبحث عن المؤشرات التي توحي بأن الأصل سيفقد جزء من قيمته على إثرها كتغيرات في معطيات المحيط الثقافي، التكنولوجي...الخ.

تسجل القيمة الضائعة للأصل ضمن الأعباء من أجل إرجاع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل وبالتالي، سيؤثر على القاعدة الجبائية للأصل المتناقص لأنها تؤدي إلى تغييرات متكررة في مخططات الاهتلاك، باعتبار أن الخسارة في القيمة تؤثر على المبلغ القابل للاهتلاك وتخفض من قاعدة اهتلاك الأصل، والتي بإمكانها أن تتغير أو تعاد لاحقا، محولة من جديد حساب مخصصات الإهتلاكات، إذ يعتبر هذا العنصر جديدا على القواعد الجبائية الحالية[36].

إن هذه الاختلافات المذكورة أعلاه بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في المفاهيم وطرق التقييم والقياس تؤثر كلها على النتيجة المحاسبية، والتي هي منطلق حساب النتيجة الجبائية، وهذا ما يباعد بين النتيجتين ويؤثر على وعاء ومبلغ الضريبة بالزيادة والنقصان.

رابعا. الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع النظام المالي

يسعى المشرع الجزائري ومنذ صدور القرار الرسمي. بداية العمل بالنظام المحاسبي المالي منذ 2010 على بذل جهود معتبرة من أجل ضمان انتقال سليم وواضح المعالم، وقد قامت وزارة المالية بمتابعة و دراسة مختلف الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال إعداد موظفيها وتشكيل لجنة تعمل مع المجلس الوطني للمحاسبة بهدف المتابعة للآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام الجديد خاصة وأن المفاهيم التي تضمنها هذا النظام المحاسبي والمتعلقة بالاهتلاكات والمؤونات لها أثر مباشر على النتيجة المحاسبية والتي لا تتطابق مع القواعد الجبائية وقد ظهرت هذه الجهود من خلال قوانين المالية المختلفة وخاصة قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010.

1. **قانون المالية التكميلي لسنة** 2009:

يتضمن هذا القانون عدة مواد قانونية تهدف إلى تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، وأهم هذه المواد كما يلي:

1.1. **العقود طويلة الأجل:**

تنص المادة الرابعة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي: "الطريقة المسموح بها لتحديد الربح الخاضع للضريبة للعقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل لفترتين محاسبيتين هي طريقة التقدم في الأشغال وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة"[37].

نلاحظ أن المشرع الجبائي تبنى طريقة التقدم بالأشغال، وتعني هذه الأخيرة أن تسجل الأشغال المنجزة والأعباء المقابلة لها سنويا وتسدد الضريبة على الربح الناتج سنويا خلاف النظام المحاسبي المالي والذي يعتمد على طريقتين هما طريقة التقدم في الأشغال وطريقة الإتمام وتعني هذه الأخيرة أن تحدد الأرباح وتسدد الضريبة مرة واحدة عند انتهاء المشروع.

2.1. **الإهتلاكات:**

تنص المادة الخامسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والمعدلة لأحكام المادة (141) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة «يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي تتجاوز مبلغ 30.000دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها، تسجل الأملاك المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية»[38].

نلاحظ أن هذه المادة جاءت موافقة للمادتين (121-4) و (112-2) من النظام المحاسبي المالي، إلا أن المادة الأولى لم تحدد بشكل دقيق مبلغ العناصر ذات القيمة المنخفضة التي تسجل كأعباء تخصم من الدورة المالية المتعلقة بها، عكس المادة الثانية التي جاءت متطابقة مع ما جاء في المادة الخامسة من قانون المالية التكميلي.

3.1. **خضوع قواعد النظام المحاسبي المالي للتشريعات الجبائية:**

تشير المادة السادسة إلى أنه: «يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة»[39]. حسب هذه المادة فإن الإدارة الجبائية تقبل بكل قواعد النظام المحاسبي المالي شريطة عدم تعارضها مع القوانين الجبائية وفي حالة وجود تعارض بين القاعدتين فالأولوية لتطبيق القواعد الجبائية.

4.1. **إعادة تقييم الأصول:**

تنص المادة العاشرة والتي تعدل المادتين (185) و(186) من قانون الضرائب المباشرة ما يلي «يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات»[40]. يلاحظ هنا أن المشرع لم يعفي فائض القيمة الناتج عن عملية إعادة التقييم من الضريبة وإنما أجل ضم هذا الفائض إلى الربح الخاضع إلى غاية السنة الخامسة كحد أقصى. وبذلك يسمح للمؤسسات من الاستفادة من فائض مخصصات الإهتلاكات الناتجة عن عملية التقييم من أجل تخفيض الربح وتخفيض عبء الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى تأجيل دفع الضريبة الناتجة عن عملية إعادة التقييم إلى أجل أقصاه خمس سنوات[41].

2. **قانون المالية لسنة** 2010:

جاء قانون المالية لسنة 2010 بمجموعة من المواد القانونية تهدف للتكيف مع قواعد النظام المحاسبي المالي وأهم هذه المواد كما يلي:

1.2. **معالجة الإعانات:**

تنص المادة التاسعة والمعدلة للمادة (144) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي «تدخل إعانات الاستغلال والموازنة المحصلة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية لتحصيلها»[42].

لقد ربط المشرع الجبائي إعانات الاستغلال والتوازن بالنتيجة أي تضاف للربح وقت قبضها وتكون بذلك خاضعة للضريبة خلافا للنظام المحاسبي المالي والذي ربطها بالنتيجة وقت استلام الإشعار بالاستفادة.

2.2. **العجز المالي:**

تنص المادة العاشرة من قانون المالية لسنة 2010 والمعدلة للمادة (147) من قانون الضرائب المباشرة على أنه: «في حالة تسجيل عجز في سنة مالية فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز»[43]. يعتبر هذا أول تغيير لهذه المادة منذ صدور القانون رقم (90–36) المؤرخ في 1990/12/31 والمتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث خفضت المدة من خمس إلى أربع سنوات.

3. **قانون المالية التكميلي** 2010:

نلاحظ أن المشرع قد أجل تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإيجار التمويلي إلى غاية الفاتح 31 ديسمبر 2012 بموجب المادة السابعة والعشرين لقانون المالية التكميلي لسنة 2010 حيث تنص «يستمر تطبيق الأحكام السابقة على قانون المالية لسنة 2010 والمتعلقة بقواعد الاهتلاك في إطار عقود القرض الإيجاري، في اعتبار المقرض المؤجر، من الناحية الجبائية يتوفر على الملكية القانونية للملك المستأجر ويكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسته اهتلاك هذا الملك... »[44].

4. **قانون المالية لسنة** 2014:

نلاحظ أن المشرع قد تراجع عن قبول المعالجة المحاسبية لعمليات القرض الإيجاري الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي وأبقى على المعالجة الجبائية لعمليات القرض الإيجاري السارية المفعول قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي لسنة 2010 حيث تنص المادة الثالثة والخمسين على ما يلي: «دون الإخلال بالنظام المحاسبي المالي، يعد المؤجر جبائيا مالكا للعين المؤجرة، في عمليات الاعتماد الإيجاري التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية وشركات القرض الإيجاري، ويتعين عليه تسجيله كأصل ثابت ويطبق عليه الاهتلاك الجبائي على أساس الاهتلاك المالي للقرض الإيجاري وتسجل مبالغ الإيجار المقبوضة كناتج، يعد المستأجر جبائيا مستأجرا للعين المؤجرة، وتسجل المبالغ التي يدفعها المستأجر لصالح المؤجر كتكلفة»[45].

بالرغم من الجهود المبذولة من وزارة المالية من خلال قوانين المالية المختلفة ابتداءا من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 للتقليل من هذه الاختلافات وتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي، إلا أن هناك الكثير من النقاط مازال يشوبها الكثير من الغموض وتحتاج إلى المزيد من الدراسة، وما نلاحظه أن هنالك حالة من التردد من طرف المشرع في قبول المفاهيم الجديدة الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي وخاصة ما يتعلق بالإيجار التمويلي، فقد أجل تطبيقه في البداية ثم رفضه تماما في قانون المالية سنة 2014 وأبقى على المعالجة المحاسبية المطبقة قبل دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

خاتمة:

لقد واجه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة صعوبات وذلك لتعارضه مع بعض القوانين والتشريعات وخاصة الجبائية بسبب اختلاف الأهداف فالنظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز شفافية ومصداقية القوائم المالية وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة للمستثمرين بينما النظام الجبائي يهدف إلى تعظيم إيرادات الخزينة العمومية.

وقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى النتائج والتوصيات التالية:

- ✓ وجود اختلافات كثيرة بين المفاهيم الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية في ما يخص قواعد التقييم مثل الاهتلاك والقيمة العادلة... وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقصان؛
- ✓ ما زالت التشريعات الجبائية مهيمنة على القواعد المحاسبية؛
- ✓ تبذل وزارة المالية جهودا معتبرة للتقليل من الاختلافات وتكييف القواعد الجبائية مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ ضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول في تطبيق المعايير المحاسبية وكيفية معالجتها لمختلف آثارها الجبائية؛

- ✓ ضرورة التعاون من وزارة المالية ومهنيي المحاسبة لدراسة ومتابعة الآثار الجبائية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يسمح بالتقليل من الآثار غير المرغوب فيها؛
- ✓ على الجزائر بذل جهود أكثر لتكييف القوانين الجبائية مع قواعد النظام المحاسبي المالي لتقليل الاختلافات ومحاربة التهرب الضريبي.

الهوامش والإحالات:

[1] بوخاوة إسماعيل، دومي سمراء، "الإصلاح الجبائي وفق معتقدات صندوق النقد الدولي"، مداخلة في الملتقى الدولي حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، ماي، ص 191.

[2] ناصر مراد، "الإصلاح الضريبي في الجزائر"، منشورات البغدادي، الجزائر، دون تاريخ النشر، ص 27.

[3] نفس المرجع، ص 30.

[4] كمال رزيق، "تقييم إصلاح النظام الجبائي"، مداخلة في الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، ماي 2003، ص 163.

[5] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 38.

[6] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 1991، المادة رقم 02.

[7] قدي عبد المجيد، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية"، أطروحة دكتورة غير منشورة، جامعة الجزائر، 1999، ص 156.

[8] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المادة رقم 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.

[9] ناصر مراد، "فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب"، دراسة حالة الجزائر أطروحة دكتورة غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص 242.

[10] الجمهورية الشعبية الجزائرية، وزارة المالية، قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 1991، المادة 15-2.

[11] محمد زرقون، شريفة جعدي، تبر زغود، "أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري"، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS,IFRS)، جامعة ورقلة، الجزائر، نوفمبر 2014، ص 643.

[12] نعيم دهمش، "مدى مواءمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية"، أطروحة دكتورة جامعة عمان العربية، الأردن، 2003، ص 27.

[13] بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS,IFRS)، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 03.

[14] نفس المرجع، ص 04.

[15] الجمهورية الشعبية الجزائرية، وزارة المالية، قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، جر، العدد 74، ص 04.

[16] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[17] نفس المرجع، ص 03.

[18] حواس صلاح، "المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي"، بدون دار نشر، الجزائر، 2012، ص 08.

[19] جمال العشيشي، "محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 12.

[20] محمد قبايلي، "آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2013، ص 13.

[21] جودي محمد رمزي، "إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد السادس، ديسمبر، 2009، ص 78.

[22] علاوي لخضر، "المحاسبة المعمقة وفق النظام SCF، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2014، ص 13.

[23] Dgelloul Zoubir, «Comptabilité financière SCF-IFRS », Itcis éditions, Algérie, 2013, P 24.

[24] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن أحكام النظام المحاسبي المالي، ج ر، العدد 27، ص 12.

[25] علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 13.

[26] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، "تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي"، الإطار النظري، جسور للنشر، الجزائر، 2013، ص 111.

[27] عبد الرحمان عطية، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي"، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص 13.

[28] صالح مرزاقة، عبد الكريم فرحات، "النظام المحاسبي والقواعد الجبائية الجزائرية: الواقع والآفاق"، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، نوفمبر 2014، ص 635.

[29] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[30] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 174.

[31] جا وحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، "آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه"، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، ماي 2013، ص 08.

[32] مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، "الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية"، مداخلة في الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS, IFRS, IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، نوفمبر 2014، ص 617.

[33] حمدي جليلة إيمان، "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي (دراسة حول الجزائر)"، أطروحة دكتورة غير منشورة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2015، ص 178.

[34] مبارك بوعلاق، نور الدين بعيليش، مرجع سابق، ص 622.

[35] حمدي جليلة إيمان، مرجع سابق، ص 178.

[36] بوسبعين تسعديت، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة ماجستير غير منشورة، المدرسة الوطنية للتجارة، الجزائر، 2010، ص 108.

[37] الأمر 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج ر، العدد 44، ص 04.

[38] نفس المرجع، ص 05.

[39] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[40] نفس المرجع، ص 06.

[41] القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن لقانون المالية لسنة 2010، ج ر، العدد 78، ص 05.

[42] نفس المرجع، ص 06.

[43] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[44] الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر، العدد 49، ص 11.

[45] القانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن لقانون المالية لسنة 2015، ج ر، العدد 68، ص 17.