

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على

فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

أ. فاطمة بودرة أ. دعييرات مقدم

جامعة الأغواط

Summary

The fiscal control means a set of procedures taken by the tax administration in order to confirm the proclamation made by taxpayers, and to prove their validity and credibility. Furthermore, the tax control relies fundamentally on the proclamations of the taxpayers, which are viewed as the financial statements among them and the most vital, the latter changed form and content of the application of the Financial accounting system of the establishments. Also, the compatibility of the rules, principles and procedures of planning with the guidelines and standards of the applicable tax system. Depending upon the above, the problematic of the research paper, which attempts to demonstrate the impact of the two systems' harmonization on the efficiency of fiscal control, shows up.

Key words: Financial Accounting System; Fiscal System; Fiscal Control; Financial Statements; Tax Evasion.

الملخص

يقصد بالرقابة الجبائية مجموعة الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة الضريبية قصد التحقق من التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، وإثبات صحتها ومصداقيتها من عدمها، وباعتبار الرقابة الجبائية تعتمد بالدرجة الأولى على تصريحات المكلفين والتي تعتبر القوائم المالية من بينها وأهمها، وهذه الأخيرة تغيرت شكلا ومضمونا بتطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات، ونظرا لعدم توافق قواعد ومبادئ وإجراءات إعدادها مع قواعد ومبادئ النظام الجبائي المعمول به، تظهر الإشكالية الخاصة بالورقة البحثية التي تحاول اظهار أثر توافق النظامين على فعالية الرقابة الجبائية. الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي؛ النظام الجبائي؛ الرقابة الجبائية؛ القوائم المالية؛ التهرب الضريبي. المقدمة:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المطبقة في النظام الجبائي كون يمكن من خلالها الكشف عن الأخطاء والإغفالات والتلاعبات المرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة، والتي يقصد بها التهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية كليا أو جزئيا، والذي أصبح ظاهرة لها أبعاد كثيرة وآثار وخيمة في شتى المجالات. وتتمارس الرقابة الجبائية على التصريحات المقدمة من قبل المكلف أو التحقيق في محاسبته بعين المكان، ورغم بروز النظام المحاسبي المالي الرامي لفصل المحاسبة عن الجبائية، إلا أن هذا غير ممكن باعتبار الإدارة الجبائية من أهم مستعملي القوائم المالية الناتجة عن هذا النظام، وخاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية على ما صرح من خلالها. وبالنظر إلى ما سبق، فإن هذه الورقة البحثية تسعى إلى إبراز مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال التوافق بين النظامين المحاسبي والجبائي في الجزائر.

• الإشكالية الرئيسية:

مما سبق ذكره تتضح معالم الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

ما مدى مساهمة توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر؟

• الأسئلة الفرعية:

✓ ماذا يقصد بالرقابة الجبائية؟

✓ هل يعتبر نظام الرقابة الجبائية في الجزائر فعال؟

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

- ✓ ما هي أهم الفروقات الناشئة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي؟
- ✓ كيف تؤثر العلاقة بين النظامين الجبائي والمحاسبي على الرقابة الجبائية؟
- منهج البحث: قصد دراسة الموضوع والتوصل لنتائج البحث تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمنا المنهج الوصفي للتعريف. مختلف متغيرات البحث والتعرف على أهم جوانبها، والمنهج التحليلي لتحديد العلاقة فيما بينها، ومدى تأثير كل منها على تغير الحاصل في المتغير الآخر.
- فرضيات البحث: قصد الدراسة المنهجية للبحث، تم وضع الفرضيات التالية:
 - للرقابة الجبائية من أهم إجراءات النظام الجبائي حيث يسعى من خلالها لاكتشاف التهرب الضريبي والحد منه.
 - للنظام الرقابة الجبائية نظام فعال يحقق أهدافه ويتمتع بالاستمرارية.
 - للأحدث تطبيق النظام المحاسبي المالي فروقات بين الأنظمة المحاسبية والأنظمة الجبائية.
 - للأختلاف النظامين المحاسبي والجبائي أثر إيجابي على فعالية الرقابة الجبائية.
- وتمشيا مع مقتضيات المعالجة المتأنيّة والمهادفة للموضوع المتطرق إليه، ارتأينا تقسيم الدراسة للمحاور التالية:
 - المحور الأول: مفاهيم عامة (النظام المحاسبي المالي؛ النظام الجبائي الجزائري؛ الرقابة الجبائية؛ التهرب الضريبي)
 - المحور الثاني: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية.
 - المحور الثالث: أهم الفروقات بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
 - المحور الرابع: أثر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على الرقابة الجبائية.
 - المحور الأول: مفاهيم عامة
 - (النظام المحاسبي المالي؛ النظام الجبائي الجزائري؛ الرقابة الجبائية؛ التهرب الضريبي).
- I. مفهوم النظام المحاسبي المالي.

اعتمدت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا يستجيب والمعايير الدولية للمحاسبة منذ 2007، وبدأ هذا النظام حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2010، وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري، ولهذا تضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادلات المحاسبية التي عرف بها عامة ولاسيما: (القانون رقم 07-11، العدد 74، المادة 6، ص4).

✓ محاسبة التعهد؛

✓ استمرارية الاستغلال؛

✓ قابلية الفهم؛

✓ الدلالة؛

✓ المصدقية؛

✓ قابلية المقارنة؛

✓ التكلفة التاريخية؛

✓ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

وعلى هذا الأساس عرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة 2 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، بأنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (الشخص المعنوي أو الطبيعي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". (القانون رقم 07-11، العدد 74، المادة 2، ص3).

II. مفهوم النظام الضريبي: تعددت تعريفات النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية، فالبعض يرى أن مفهوم النظام

الضريبي يتراوح بين مفهومين واسع وضيق، (عثمان، 1985، ص15)، ويتمثلان في: (الحجازي، 1998، ص06): أولهما المفهوم الضيق والذي يعرف النظام الضريبي بأنه يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع الضريبي إلى الربط والتحصيل. ثانيهما المفهوم الواسع والذي يعرفه على أنه يتمثل في كافة العناصر الإيدولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين.

كما عرفه عطية عبد الواحد بأنه مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين، بالإضافة إلى الجهاز المسئول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة.

من هذا التعريف نستنتج أن النظام الضريبي هو: (دوة، 2007، ص33).

✓ مجموعة من الضرائب مهما كان نوعها (سواء على الدخل أو الاستهلاك... الخ).

✓ فترة زمنية معينة بحيث كلما طالت الفترة كلما تغيرت المعطيات، وبالتالي تغير النظام الضريبي.

✓ البلد إذ كل بلد له خصوصيات تختلف عن البلدان الأخرى.

✓ الجهاز المسئول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل خزينة الدولة، وهذا الجهاز هو الإدارة الضريبية، وهي الجهاز الوحيد المخول قانونا للقيام بذلك.

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للنظام الضريبي، وهو أنه يتمثل في مجموعة معينة ومحددة من الضرائب والرسوم تتناسب مع الظروف الحالية للبيئة، وتوضع من خلال مجموعة من التشريعات والقوانين، تسعى لتحقيق أهداف كثيرة تتجلى في أهداف السياسة الضريبية وأهداف النظام الضريبي.

I. مفهوم الرقابة الجبائية وأهم أشكالها: النظام الجبائي الجزائري يعتبر نظام تصريحي حيث يعتمد بالدرجة الأولى على ما يصرح به المكلف لتحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويعتبر مبدئيا تصريحه صحيح، لكن للإدارة الجبائية الحق في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرفه، ويتمثل هذا الحق في إجراء ومباشرة عمليات الرقابة الجبائية، والتي قام القانون الجبائي بحصرها ضمن نطاق دقيق ومعين وواضح، إذ أنه حدد كامل الأحكام والإجراءات المتعلقة بما ضمن نصوص ومواد قانونية.

1. مفهوم الرقابة الجبائية: عرفت بعدة صيغ نذكر منها ما يلي:

أها فحص التصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول. (فوزي، 2002، ص46).

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

✓ كما عرفت بأنها: "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريجات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالحاسبة". (بن عمار، 2011، ص11)

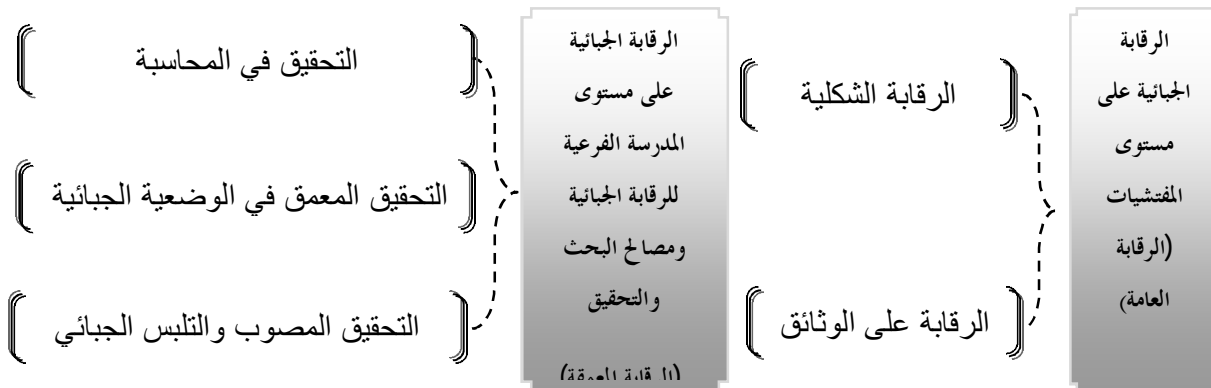
✓ الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريجات المقدمة. (Hamini، 2001، P 7)

إلا أن هناك من يعتبر الرقابة الجبائية هي مرادف لمصطلح المراجعة الجبائية وهذه الأخيرة تعرف بأنها: "عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم، والهدف منه هو تشخيص جبائي للمؤسسة." (خلاصي، 2000، ص20).

✓ كما تعرف بأنها: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة والمتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية". (ولهي، 2004، ص57).

2. أشكال الرقابة الجبائية: قام المشرع الجزائري بتحديد أشكال الرقابة الجبائية حسب المكان التي تجرى فيه عملية الرقابة، فمنها ما يقام على مستوى المفتشيات، ومنها من يكون في عين المكان (على مستوى المؤسسات)، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18_21، 2015، ص10_15.

II. مفهوم التهرب الضريبي: قدمت من الباحثين عدة تعريفات بخصوصه نذكر منها ما يلي:

يعرف التهرب الضريبي بأنه محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، وفي هذه الحالة لا تحصل الإدارة أية ضريبة، (الكفراوي، 2001، ص229)، والتخلص منها يكون كلياً أو جزئياً عن طريق مخالفة القوانين والتشريعات الضريبية؛ (ناصر، 1998، ص117)، هو محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، متبعاً في ذلك طرقاً احتيالية وأساليب مخالفة للقانون. (ناشد، 2008، ص14-15)

ويعرف أيضاً التهرب الضريبي بأنه: "تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجه عليه كلياً أو جزئياً ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة"؛ (طاقة، العزاوي، 2010، ص2)

هو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف، ويكون ذلك إما جزءاً منها أو كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة، كما يعرفه خبراء الميزانية التهرب الضريبي على أنه مساع أو

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه. (وهبه، 26-27 يوليو 2010، ص 4).

أو هو عدم اقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للإدارة الجبائية، أو استخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي. (ناشد، 2008، ص 16).
هو الإفلات من دفع الضريبة كلها أو بعضها من خلال مخالفة المكلف لأحكام القانون عمدا ويعتبر المكلف مخالفا لأحكام القانون سواء أكان ذلك عند حصر المادة الخاضعة للضريبة عن طريق إخفائها أو إخفاء المستندات المتعلقة بها أو أنه لا يقدم إقرارا ضريبيا معتمدا على الإهمال الذي قد توصف به دائرة الضريبة. (هويدي، 1983، ص 290).

✓ وخلاصة القول يمكن وضع عدة تعاريف له نذكر منها:

✓ يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة؛

✓ ما يعمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضرائب من ثغرات ينفذون منها، للتخلص من الإلزام بدفع الضريبة؛

✓ لجوء الأفراد الى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم او دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً.

المحور الثاني: تشخيص فعالية الرقابة الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية من أهم الأنظمة المساعدة على تحصيل إيرادات المكلفين، وهذه الأخيرة تعتبر أهم أهداف النظام الضريبي الجزائري، ومن بين مؤشرات قياس نجاحه أو فشله، ونظام الرقابة الجبائية كغيره من الأنظمة يسعى إلى تحقيق أهداف معينة، كما يسعى للاستمرارية والبقاء، ووجب قياس فعاليته ونجاعته، وقبل ذلك سنعرض على المفاهيم الخاصة بالفعالية، كما يلي:

I. مفهوم الفعالية: لقد تناول مفهوم الفعالية العديد من الباحثين والكتاب ومنهم: كاتزوكان وكاسع وروزنقيج وماهوني وستيرز وياشتمان وسيشور واتريوني وهيكس.... الذين يرون أن الفعالية تعني أداء الأعمال الصحيحة والمفروض إنجازها. يقدم صندوق الأمم المتحدة للسكان تعريف الفعالية بأنها: "تعبير عن قياس للمدى الذي يحقق به البرنامج النتائج المخطط لها". (قويدر، 2009-2010، ص 36).

من قبل الفار Alvar فبين أن الفعالية تعني " قدرة المنظمة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها". (دوة، 2006-2007، ص 16).

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن اختلاف بين آراء الباحثين فهناك من يرى فعالية تعني تحقيق الأهداف المسطر لها، والجانب الآخر يرى الفعالية هي مدى الاستمرارية والبقاء، لكن الميل يكون أن الفعالية بتحقيق أهدافها تثبت وجودها وبالتالي تأتي الاستمرارية.

II. مفهوم الفعالية الضريبية: هناك عدة تعاريف للفعالية الضريبية وارتأينا منها ما يلي:

✓ عرفت من قبل Salanie Bernard حيث يرى أن الفعالية الضريبية تكمن في التوزيع العادل للإيرادات، وبالتالي فإن المشكل الذي يقف عائق أمام الفعالية الضريبية، هو البحث عن المعدلات الضريبية التي تجعل الدولة تحصل أكبر قدر ممكن من الإيرادات يمكنها من الوصول إلى الرفاهية التامة للمجتمع. (جخدم، 2009-2010، ص 14).

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

✓ وهناك من وضع نموذجا يمكن من خلاله تقييم الفعالية الضريبية، وهذا النموذج يتكون من أربعة عناصر وهي: (بن نوار، 2006، ص 213).

- الاستقرار: والذي يمثل استقرار التشريعات والقوانين وهياكل الإدارة الضريبية.
 - التكامل: وتعني قدرة الإدارة الضريبية على الربط بين هياكلها وتفادي الصراع بين الموظفين بما توفر لهم من اتصال وعلاقات.
 - 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.
- ✓ يقصد بفعالية الضريبة مدى قدرت على تحقيق أهداف بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، كأن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة. (بوزيدة، 2006، ص 147).
- وخلاصة القول يمكن القول أن الفعالية الضريبية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة، وكذا هي القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (مالية، اقتصادية واجتماعية...)، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، وكون التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التلاؤم الذي يمكن حدوثه بين الأهداف. (طالب، 2003-2004، ص 77).

III. مفهوم فعالية الرقابة الجبائية:

تشكل الفعالية مؤشرا هاما للحكم على مدى نجاح الرقابة الجبائية في تحقيق الأهداف المراد بلوغها ولتحديد مدى فعاليتها ونجاحتها يجب الوقوف على النتائج المحققة عند تطبيق برامجها بحيث يتصف مفهوم الفعالية بالتعقيد لوجود العديد من العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين فعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى، وبهذا يمكن تعريف فعالية الرقابة الجبائية بأنها مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، وكذا هي القدرة على استرجاع أموال الخزينة، والتي عادة ما تعود بالفائدة للمجتمع ككل، ويكون ذلك باسترجاع الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف. (قتال، 2008-2009، ص 98).

وخلاصة القول تكمن فعالية الرقابة الجبائية في مدى تحقيقها لأهدافها المتواجدة من أجلها بشكل متوازن، حيث أنه قد تتعرض بعض الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للرقابة قد يتعارض مع الهدف الاجتماعي، نتيجة أنه في بعض المناطق قد يتم إعداد برامج رقابة مكثفة بغية إعادة تحصيل الموارد الضائعة من الخزينة، ويتم التضحية بالهدف الاجتماعي في وقوف جميع المكلفين أمام قدم المساواة، ونتيجة لتعرض بعض الأهداف يجب على المشرع مراعاة المصالح الثلاث، مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع. (العثماني، 2008، ص 105).

IV. إسقاط مؤشرات الفعالية على الرقابة الجبائية: توجد عدة مؤشرات لمعرفة مدى الفعالية، وارتأينا إسقاط أهمها والتي وضعها "فيتوتانزي"، قصد معرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية، وهي كالتالي:

1. مؤشرات التركيز: يقضي المؤشر بان يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذل من شأن أن يساهم في تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب ذات

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

الحصيلة الضئيلة يسهل تقييم آثار تغيرات السياسة الضريبية وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة. (حميد بوزيدة، 2006، ص 151).

وبالإسقاط على الرقابة الجبائية هل يأتي جزء كبير من الإيرادات الضريبية من عدد ضئيل من الرقابة الجبائية؟، (العثماني، 2008، ص 105)، قد يكون صحيح إذا توصلت الرقابة الجبائية إلى الحالات المثيرة، لكن إذا كانت الرقابة الجبائية تطبق بشكل كبير والحصيلة منخفضة، هذا يعني عدم توافرها على هذا المؤشر.

2. مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك رقابة مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة وهل عددها قليل؟، هذا النوع من الرقابة يجب التخلص منها دون أن يكون لحذفها أثر على الحصيلة، (حميد بوزيدة، 2006، ص 152)، وبالنظر إلى هذا فالرقابة الجبائية مهما كانت فهي تزجج المكلفين بالضريبة وتقلل من راحة بالهم هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن الاستغناء عنها لضرورتها مع تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

3. مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الرقابة الجبائية المطبقة قريبة بما فيه الكفاية من حالات التهرب الممكنة، وهذه الأخيرة لا يمكن حصرها وخاصة بعد ظهور التهرب الإلكتروني والذي فرض على الرقابة الجبائية تحديات هامة، والتي هي بعيدة كل بعد عنها. (العثماني، 2008، ص 105)

4. مؤشر تأخيرات التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع آليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها القانونية، (حميد بوزيدة، 2006، ص 152)، لكن عمليات المراقبة لتصريحات المكلفين من طرف إدارة الضرائب تكشف سنويا عن حجم كبير من التصريحات الكاذبة التي تستلزم فرض غرامات، مما يؤكد النية المستمرة للمكلفين في التهرب من دفع الضريبة نظرا لانعدام الوعي الضريبي لديهم رغم ما سعى إليه الإصلاح لتمتين الثقة بين المكلف والإدارة. (وسيلة طالب، 2003-2004، ص 78).

5. مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد الرقابة الجبائية على عدد قليل من الرقابة، لكن بالنظر للنظام الرقابي الجزائري فيعتمد على التحقيق الجبائي والتحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

6. الموضوعية: وتعني الموضوعية في انتقاء الملفات، لكن بالنظر للواقع العملي فبعض الملفات لا تستند إلى معايير موضوعية الاختيار. (العثماني، 2008، ص 105)

7. مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ الرقابة الجبائية بالكامل وبفعالية، (وسيلة طالب، 2003-2004، ص 78)، ولكن لا يمكن الحكم على الرقابة الجبائية بأنها منفذة بالكامل نظرا لعدم توفر الاحصائيات السنوية العامة عن الانجازات المطبقة ومقارنتها بالتقديرات. (العثماني، 2008، ص 105)

8. مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، (حميد بوزيدة، 2006، ص 152)، ونظرا لعدم وجود معطيات لحقيقة التكلفة للقيام بالرقابة الجبائية لا يمكن مقارنة التحصيل بالتكلفة. ومن خلال ما سبق، وبإسقاطنا مؤشرات "فيتوتانزي" على الرقابة الجبائية في الجزائر فيمكن الحكم عليها على أنها قليلة الجودة والفعالية.

المحور الثالث: الفروقات بين تطبيق النظام المحاسبي المالي والأنظمة الجبائية.

باعتبار النظام المحاسبي المالي هو تبني للمعايير المحاسبية الدولية، والذي هدفه الأسمى هو تقديم صورة وفيية وصادقة وصحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة في فترة محددة، وهذا ما تناقض مع النظام الجبائي، من حيث المفاهيم والأهداف، وفيما يلي عرض لأهمها:

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

I. الفروقات في المفاهيم: وفيما يلي توضيح لأهمها: (Gibina, p p :7-8)

الجدول رقم (01): فروقات المفاهيم بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

مبادئ المستخدمة لتحديد النتيجة الجبائية	فلسفة النظام المحاسبي المالي
✓ المبادئ العامة المتفق عليها في القانون الجبائي والتي تطبق كذلك من أجل تحديد الضريبة على الربح: اليقين، العدالة الجبائية الفعالة؛	✓ أولوية التنسيق مع المستثمر والتوجه نحو المستقبل؛
✓ أهمية الموضوعية واليقين؛	✓ وضعية الميزانية الختامية وعرض الأداء كنتيجة
✓ الضريبة على الربح الجبائي معنية بالدورة الجبائية؛	✓ ثانوية للميزانية (الفكرة الأساسية هي أن النتيجة
✓ أفضلية الصفقات على خسارة الالتزامات؛	متعلقة بقياس رؤوس الأموال أو إثراء المساهمين أي
✓ الحاجة إلى مصداقية والفعالية الإدارية؛	زيادة عوائد المساهمين)؛
✓ يجب أن تراعي قدرة الدفع لدى المكلف.	✓ استخدام مبدأ القيمة العادلة.
ضرورة تحديد الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة السابقة والمحقة.	مدخل يركز على الميزانية (أصول، خصوم).
ضرورة مراعاة قدرة المكلف على الدفع، قابلية تطبيق القانون الجبائي، قابلية تنظيم الدخل الخاضع للضريبة.	استخدام المحاسبة وفق القيمة العادلة واعتراف بأرباح ليست محققة.
القانون الجبائي يركز على الشكل القانوني وبعض الحالات الخاصة.	تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.
الحاجة إلى اليقين.	الاستعانة بالتقديرات.
الدقة الجبائية (درجة تخصيص أكثر دقة).	الأهمية النسبية.

La source: Maria Madalina Gibina, "la relation entre la comptabilité et la fiscalité dans le contexte l'application des norme comptable IFRS –le cas de Roumanie", p:7-8

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي نسبية من ناحية المفاهيم الموضحة في المعايير المحاسبية والمتبناة من قبل النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

II. الفروقات في الأهداف: تخدم القواعد المالية والجبائية أغراضها المختلفة، وبذلك فإن الاختلافات في النتائج سوف تكون متوقعة، بحيث سوف نقوم بعرض الأغراض والأهداف والمبادئ التي يمكن ملاحظتها في الجدول التالي: (داود سلمان، البدران، 2009، ص 129).

الجدول رقم (02): فروقات الأهداف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

مصدر التشريع	الغرض من التشريع	الأهداف	مبادئ التقييم والقياس
معايير المحاسبة المالية والإبلاغ المالي المالية.	تحديد أداء المؤسسة الاقتصادية (المؤسسات المحلية والأجنبية).	معلومات لحماية المستثمرين كالتشفافية والوضوح والقابلية للمقارنة	عرض منسجم مع القواعد المتبعة لتحقيق قيمة عليا للشركة، رؤية صادقة وإدراك تغيرات القيمة.
القانون الجبائي	تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.	تحديد قدرة المكلف بالضريبة، تقرير المحافظ على الإيراد، الموضوعية والمعاملة المتساوية، تجنب ازدواج الضريبي، أهداف غير مالية	الواقعية "الموثوقية" الخيطة والحذر، القدرة على الدفع سنويا (تأجيل الخسائر، تعجيل الإهلاك)، تمييز الضرائب الأجنبية، تدفق الأرباح.

المصدر: محمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زيار البدران، "الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24 المجلد السادس، سوريا، أيار 2009.

كقاعدة عامة فإن أي ناتج جبائي خاضع للضريبة إلا في حالة كونه وبوضوح غير خاضع بحكم القانون وبموجب هذه العلاقة فإن أي تغيير في حدود المحاسبة سوف يؤثر على النواتج أما النتيجة الجبائية لا تتغير بحكم أنها تعالج وفق القانون

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

الجبائي، إن استخدام معايير المحاسبية والقوانين الجبائية يرجع إلى مبدأ العدالة نحو المكلف بالضريبة الذي يطبق قواعد جبائية ومحاسبية مختلفة، كما أن بعض العناصر قيمتها مختلفة من الناحية الجبائية ومن ناحية المعايير وتقييمها يكون مختلف. III. الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية: نتيجة تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية، سنحاول معرفة الفروقات الموجودة بين المعايير والقانون الجبائي، وإسقاط ذلك على النظام المحاسبي المالي، كما يلي: (داود سلمان، البدران، 2009، ص 131).

الشكل رقم(02): الفروقات بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية



المصدر: محمد حلو داود سلمان، "مرجع سبق ذكره"، ص 131.

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

ومن خلال هذا الشكل تتوضح لنا أهم الفروقات بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، والتي هي نفسها اختلافات بين النظام المحاسبي المالي المتبني للمعايير المحاسبية والنظام الجبائي، كما وضع الضرائب المؤجلة الناتجة عن الاختلافات بين المحاسبة والجبائية.

IV. جهود المنظمة الدولية المحاسبية (IASB) لتفادي تعارض المعايير المحاسبية الدولية مع القواعد الجبائية:

إن المعايير المحاسبية تفصل في محتواها الجباية عن المحاسبة بإعطائها الأولوية للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني، لهذا حرصت المنظمة الدولية للمعايير المحاسبية (IASB) على تفادي أي تعارض بين المفاهيم الأساسية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والقواعد الجبائية، من خلال الجهود التالية:

(جاوحدو، www.unive-bouira.dz، P 7).

✓ المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تصدر من طرف منظمة خاصة (IASB) مستقلة تماما عن السلطة الشعبية (le pouvoir public)، ما يجعلها بعيدة نوعا ما عن السياسة، كما تتميز بكل الموضوعية والشفافية المطلوبة لتضع أولى أولوياتها تقديم معلومة مالية تخدم المستثمر على حساب الغايات الجباية.

✓ تعتمد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة من طرف (IASB) على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، هذا الأمر من شأنه أن يساعد على تسهيل الممارسات الجبائية على النتيجة المحاسبية في البلدان التي ترتبط بها التطبيقات الجبائية بالتطبيقات المحاسبية، خاصة إذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن الإجراءات الجبائية بما تقضي أولا بضرورة التأكد من واقعية النتيجة المحاسبية لاحتساب النتيجة الجبائية كما هو الحال في الجزائر.

✓ قامت (IASB) بإصدار مبادئ جديدة منها أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل (يخدم هذا المبدأ الدول الأنكلوسكسونية التي تستقل فيها المحاسبة عن الجباية على عكس الدول الفرانكوفونية التي ترتبط فيها الجباية بالمعالجات المحاسبية)، حيادية المعلومة المالية، القيمة العادلة تتماشى والأهداف المحاسبية وتعمل على التقليل واستبعاد بعض المعالجات التي لها علاقة بالجبائية.

المحور الرابع: أثر العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على الرقابة الجبائية.

جاءت المعايير تندد بفصل الجباية عن المحاسبة وهذا كان به اختلاف في آراء، وهذا باعتبار الإدارة الجبائية من أهم مستخدمي القوائم المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي، والتي تعتبر كتصريحات من قبل للمؤسسة، ولاحقا يدقق في صحتها ومصداقيتها عن طريق تطبيق ما يسمى بالرقابة الجبائية، وبالتالي أي تغيير في قوائمها وطريقة وأسس إعدادها له أثر سلبي أو إيجابي على التحقق منها، وفيما يلي أثر توافق أو إختلاف النظامين المحاسبي والمالي على أهم أهداف الرقابة الجبائية، والذين يتمثلان في أكبر حصيلة ممكنة، وفي اكتشاف التهرب الضريبي.

1. أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على الحصيلة الضريبية: (جاوحدو، حمدي، 2014، ص 347).

تطبيق المعايير المحاسبية الضريبية يؤدي إلى حزمة من الآثار السلبية على الحصيلة الضريبية، لكن في الأجل المتوسط والأجل الطويل سيعوض هذا الكلام، فهناك مكاسب كثيرة سوف تتحقق منها الأثر النفسي والسلوكي الذي سوف يكون إيجابياً بشكل كبير جداً على المكلف بالضريبة ومراقبي الحسابات، نتيجة إحساسهم بضالة الفجوة بينهم وبين مصلحة إدارة الضرائب.

وشيء آخر هو خفض حجم التهرب الضريبي الحالي ليس فقط التوافق النفسي الذي يحدث، بل لأنه سوف يكون هناك الزام إضافي للتشريع الضريبي لتطبيق هذه المعايير، وهذا سوف يؤدي إلى نوع من الرقابة المزدوجة، مع حدوث تنمية

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

القدرات البشرية للعاملين في مصلحة إدارة الضرائب، وهذا شيء طبيعي جداً ما دمنا سوف نطبق المعايير المحاسبية ضريبياً، وسوف يحدث تدريب للعاملين في مصلحة الضرائب على كل هذه الجوانب، الشيء الأخير التكاليف عندما نعمدها ضريبياً، ومنها التكاليف المتعلقة بالبحوث والتطوير، سوف تؤدي إلى زيادة قدرات الشركات على المنافسة وأرباحها تتصاعد وعائدها الضريبي يزيد وبالتالي الحصيلة الضريبية سوف تزيد.

II. أثر اختلاف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على التهرب الضريبي. (جاوحدو، حمدي، 2014، ص348).

أثبتت كثير من الدراسات أن الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، فقد اتضح أن هذه الشركة قامت بالتضليل في التقرير الضريبي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبياً وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب، وبالتالي تخفيض قيمة الضرائب، أو عدم دفع الضرائب نهائياً والقصد من هذا كله هو التهرب الضريبي، يتضح لنا أن هناك علاقة طردية بين الغش في التقارير المالية، وكذلك الغش في التقارير الضريبية، وهو الأمر الذي نتج عنه ازدياد الفجوة بين الربح المحاسبي والضريبي. ولهذا فإن التوافق والتطابق بين الربح المحاسبي والضريبي من شأنه العمل على اختفاء هذه الفجوة، والتقليل من نية التهرب الضريبي، وذلك من خلال أخذ النظام الضريبي بمبادئ النظام المحاسبي المالي.

الخاتمة:

وعلى ضوء ما تقدم في ثنايا الورقة البحثية، تتضح لنا أهمية الرقابة الجبائية في اكتشاف الأخطاء والإغفالات والتلاعبات المرتكبة من قبل المكلفين قصد التملص والتهرب الضريبي من مستحقاقهم، وتستعمل الرقابة الجبائية لذلك مختلف إجراءاتها والمتمثلة في المراقبة على التصريحات والتحقيق الجبائي، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والتحقيق المصوب والتلبس الجبائي، وكل من هذه الإجراءات يتم من خلالها التدقيق في محاسبة المكلف سواء على مستوى الإدارة الجبائية أو بالتنقل لعين المكان، وكون المؤسسات أجبرت بتطبيق النظام المحاسبي المالي والذي جاء بمستجدات سواء فيما يتعلق بالمبادئ والقواعد أو بالطرق والأساليب المستعملة، كل ذلك أثر في فعالية الإجراءات المستعملة في الرقابة الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى بتطبيق النظام المحاسبي المالي أصبحت القوائم المالية تتسم بالمصادقية والوضوح والشفافية لكثرة مستعملها، وهذا ما ينعكس إيجابياً على مصادقية التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

كما أنه تم التوصل أن التوافق والتطابق بين الربح المحاسبي والضريبي من شأنه العمل على اختفاء الفجوة بينهما، والتقليل من نية التهرب الضريبي، وذلك من خلال أخذ النظام الضريبي بمبادئ النظام المحاسبي المالي، وإذا نقصت نية التهرب الضريبي زادت فعالية الرقابة الجبائية، باعتبار التقليل منه من أهم أهدافها.

وفي سبيل زيادة فعالية الرقابة الجبائية، واستغلال تطبيق النظام المحاسبي المالي توصي الدراسة بـ:

- ✓ التكوين المستمر لأعوان الإدارة الجبائية والاطلاع على مستجدات الحاصلة فيما يخص الرقابة الجبائية؛
- ✓ إطلاع الأعوان المكلفين بالمراقبة الجبائية على النظام المحاسبي المالي، وفهم جميع المستجدات التي جاء بها وكيفية العمل بها؛
- ✓ يجب أن تكون مرونة في قواعد النظام الجبائي لتتماشى مع قواعد النظام المحاسبي المالي؛

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

✓ ينبغي إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية لاسيما المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، كذلك التنازل على بعض المواد وإلغائها كالمادة 141 التي تنص على أن على المؤسسات احترام القانون الجبائي مع مراعاة عدم تعارضها مع النظام المحاسبي المالي؛

✓ ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع المستجدات الحاصلة، وتبني معايير دولية تتوافق مع البيئة الجزائرية.

المراجع المعتمدة:

1. Allel Hamini , " L'audit Comptable et financier " , Edition Berti ,Algérie , 2001، P7.
2. Maria Madalina Gibina, "la relation entre la comptabilité et la fiscalité dans le contexte l'application des norme comptable IFRS –le cas de Romanie" , p p :7-8
3. بن عمارة منصور، "إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 11.
4. بوعلام ولهي، "مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 57.
5. ج ج د ش، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، "القانون رقم 07-11"، مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 6، ص 4.
6. جاوحدو رضا، "أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي -حالة الجزائر-" ، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر. www.unive-bouira.dz
7. جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، "الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية"، مقال مقدم ضمن مجلة (جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات)، العدد (32)، شباط 2014، ص 347.
8. حمد حلو داود سلمان وعبد الخالق ياسين زاير البدران، "الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24 المجلد السادس، سوريا، أيار 2009، ص 129.
9. حميد بوزيدة، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في فترة 1992-2004"، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2006، ص 147.
10. خلاصي رضا، "المراجعة الجبائية وتقديمها ومنهجيتها"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 20.
11. دوة محمد، "فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص نفود مالية وبنوك، البلدة، 2007، ص 33.
12. سعيد عبد العزيز عثمان، "النظم الضريبية"، دار النشر غير موجودة، ط3، بيروت، 1985، ص 15.
13. سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، مرجع سبق ذكره، ص 16.
14. سوزي عدلي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية"، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، لبنان، 2008، ص 14-15.

أثر توافق النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي على فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر

15. صالح بن نوار، "فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية"، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، 2006، ص 213.
16. عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، دار المعارف، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2002، ص 46.
17. عبد الناصر ناصر، "المالية العامة"، مطبعة الداودي، دمشق سوريا، 1998، ص 117.
18. العثماني مصطفى، "نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية - حالة الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2008، ص 105.
19. قتال عبد العزيز، "أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين الفترة 2003-2008"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة مدية، الجزائر، 2008-2009، ص 98.
20. قويدر نبق، "أثر النظام الجبائي على سلوك المكلف"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة عمار ثليجي الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2009-2010، ص 36.
21. الكفراوي عوف، "التهرب الضريبي وآثاره دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي، مقال مقدم ضمن مجلة (الاقتصاد الاسلامي)، العدد 243، 2001، ص 229.
22. محمد جخدم، "فعالية التحفيزات الجبائية وتأثيرها على الوعاء الضريبي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2009-2010، ص 14.
23. محمد دوة، "فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2006-2007، ص 16.
24. محمد سليم وهبه، "التهرب الضريبي - واقع وتوصيات -"، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الثاني (لشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد)، صنعاء اليمن، 26-27 يوليو 2010، ص 4.
25. محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالىة العامة"، عمان، الناشر دار المسيرة، 2010، ص 2.
26. المرسي السيد الحجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 06.
27. هويدي عبد الجليل، "المالية العامة"، دار الفكر العربي للنشر، ط 2، 1983، ص 290.
28. وسيلة طالب، "الضغط الضريبي والفعالية الضريبية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2003-2004، ص 77.