الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة باجي مختار –عنابة

BADJI MOKHTAR UNIVERSITY-ANNABA

UNIVERSITE BADJI MOKHTAR –ANNABA

كلية: العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي –دراسة حالة الجزائر–

الشعبة: تدقيق و محاسبة

لـ: حمدي جليلة ايمان

مدير أطروحة التخرج: رضا جاوحدو أستاذ التعليم العالي جامعة باجي مختار –عنابة

أمام أعضاء اللجنة

الإسم و اللقب هوام جمعه	الرتبة أستاذ	رئيسا	المؤسسة الجامعية جامعة باجي مختار– عنابة–
الإسم و اللقب جاوحدو رضا	الرتبة أستاذ	مقررا	المؤسسة الجامعية جامعة باجي مختار– عنابة–
الإسم و اللقب بن عمارة منصور	الرتبة أستاذ	عضوا	المؤسسة الجامعية
الإسم و اللقب عدمان مريزق	الرتبة أستاذ محاضر –أ–	عضوا	المؤسسة الجامعية المدرسة العليا للتجارة
الإسم و اللقب بوصنوبرة علي	الرتبة أستاذ محاضر –أ–	عضو ا	المؤسسة الجامعية الطارف

التصريح

أنا الباحثة حمدي جليلة ايمان؛

أصرح تحت مسؤوليتي الكاملة بأن هذه الدراسة المتمثلة في أطروحة دكتوراه تحت عنوان:

" **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي–دراسة حالة الجزائر**–" المقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، الشعبة: مالية،محاسبة و تسويق في المؤسسة،التخصص تدقيق و محاسبة، هي دراسة غير مقدمة لمؤسسات علمية أخرى لنيل شهادة أكاديمية.

الملخص:

إن التطور الذي عرفته المعايير المحاسبية الدولية أسفر على عدة آثار جانبية في معظم دول العالم ، خاصة منها التي تعتمد على الجوانب المحاسبية ، من أهمها الأثر على النظام الجبائي الذي يرتكز في الأساس على النتائج المحاسبية من أجل تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات ، و مما لا شك فيه أن الجزائر كغيرها من الدول لم تكن في منأى عن هذه التطورات، سعت إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و قصد الوقوف على أهم آثار تبني المعايير المحاسبية الدولي على النظام الجبائي جاءت دراستنا لمحاولة متابعة هذه الإشكالية من خلال عدة محاور من أهمها :

التطورات الحديثة للمحاسبة و الاتجاه المتزايد نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية .

آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي في دول أجنبية .

آثار و انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في الجزائر .

تقديم دراسة ميدانية عن طريق تصميم استبيان موزع على ثلاث فئات من المستجوبين .

الكلمات المفتاحية : المعايير المحاسبية الدولية ، النظام الجبائي ،التبني، الأثر، النظام المحاسبي المالي.

Résumé :

L'évolution qu'ont connue les normes comptables internationales a mené à maints impacts secondaires dans la plupart des pays du monde, notamment ceux qui se basent sur la comptabilité dont le plus proéminent est l'impact sur le système fiscal qui s'appui essentiellement sur les résultats comptables afin de définir l'assiette fiscale des entreprises. Il est certain que l'Algérie et au même titre que d'autres pays, n'a point été épargnée par ces évolutions, mais elle a œuvré à adopter les normes comptables internationales à travers l'application du système comptable financier.

Afin d'aborder les plus importants impacts de l'adoption des normes comptables internationales sur le système fiscal, notre étude met en lumière cette problématique en abordant plusieurs axes, à citer essentiellement :

Les évolutions modernes de la comptabilité et l'orientation qui va crescendo vers l'adoption des normes comptables internationales.

Les impacts de l'adoption des normes comptables internationales sur le système fiscal dans des pays étrangers.

Impacts et répercussions de l'application du système comptable financier sur le système fiscal en Algérie.

Présenter une étude sur terrain par la conception d'un questionnaire distribué sur trois catégories de gens interrogés.

Mots clés : les normes comptables internationales, le système fiscal, l'adoption, impact, le système comptable financier

إهداء :

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما و أمدهما بالصحة و العافية لما

وفراه لي من راحة حتى أتم هذا العمل على أكمل وجه.

إلى أخي و أختي ,

إلى جميع الأهل و الأقارب.

إلى جميع الأصدقاء و الزملاء.

شكر و تقدير

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان إلى الأستاذ الدكتور رضا جاوحدو بتفضله بالإشراف على هذا العمل و دوام متابعته و تشجيعه لي حتى الانتهاء منه.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا و تحملوا عناء قراءة و تمحيص و مناقشة هذا العمل .

كما أتوجه بخالص شكري و تقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز و إتمام هذا العمل .

قائمة الأشكال.

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	تصنيف Nobes الهرمي للأنظمة المحاسبية على أساس الممارسات المحاسبية.	35
02	فصل المعايير المحاسبية الدولية عن قواعد و قوانين النظام الجبائي.	91
03	أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة الضريبية.	95
04	أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على تقليل عملية التهرب الضريبي.	98
05	مخطط تنفيذ و الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي .	148
06	العلاقة بين النتيجة المحاسبية و الجبائية .	156
07	معايير تسجيل مؤونة و تحديد خصم محتمل	167

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	تصنيف الأنظمة المحاسبية حسب Nobes&Parker.	37
02	اختلاف نوعية كلا من المستخدمين و أهداف التقرير المالي و الضريبي.	79
03	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص الاهتلاكات .	172
04	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص الخسارة في القيمة .	173
05	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص تاريخ ادخال الأصل في الميزانية .	174
06	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية.	177
07	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص عقود	178

	الايجار.	
08	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص تكاليف الاقتراض .	178
09	أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة.	179
10	ايجابيات و سلبيات الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	190
11	نوع فئات الدراسة	194
12	استجابات فئات الدراسة.	195
13	مقياس ليكارت الخماسي.	196
14	معامل الثبات (ألفاكرومباخ)	199
15	توزيع عينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية.	201
16	اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف -samplekolmogrov smirnovللمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.	203
17	اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف -samplekolmogrov smirnovللمحور الثاني أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	204

18	اختبار التوز يع الطبيعي كولمجروف سمرنوف -samplekolmogrov smirnovللمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .	205
19	اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف -samplekolmogrov smirnovللمحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	205
20	اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف -samplekolmogrov smirnovللمحور الخامس متطلبات تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	206
21	اختبار العشوائية run test للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي .	207
22	اختبار العشوائية run test المحور الثاني أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	207
23	اختبار العشوائية run testللمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .	208
24	اختبار العشوائية run testللمحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	208
25	اختبار العشوائية run test للمحور الخامس متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	209
26	الأهمية النسبية للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.	210
27	الأهمية النسبية للمحور الثاني أهمية تكييف النظام الجبائي مع	211

	قواعد النظام المحاسبي المالي.	
28	الأهمية النسبية للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.	212
29	الأهمية النسبية للمحور الرابع أسباب تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	213
30	الأهمية النسبية للمحور الخامس متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي.	214
31	المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig)لكل فقرة من فقرات المحور الأول: أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي .	217
32	المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig)لكل فقرة من فقرات المحور الثاني:أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	220
33	المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig)لكل فقرة من فقرات المحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .	222
34	المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig)لكل فقرة من فقرات المحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي.	224
35	المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig)لكل فقرة من فقرات المحور الخامس متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	226

36	اختبار كروسكال–والسKruskal – Wallis للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.	228
37	اختبار كروسكال–والس Kruskal – Wallis للمحور الثاني أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	229
38	اختبار كروسكال والس Kruskal– Wallis للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.	230
39	اختبار كروسكال–والسKruskal– Wallisللمحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	231
40	اختبار كروسكال–والس Kruskal – Wallis للمحور الخامس متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	232
41	اختبار مان وثني Mann- Whitney لتأكيد معنوية الاختلاف حول المحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.	233
42	اختبار مان وثني Mann- Whitney لتأكيد معنوية الاختلاف حول المحور الخامس متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي.	234

قائمة المختصرات.

المختصر:	معنى المختصر :
AFA	Abwertung fur abnutzung
AICPA	American Institut of Cerfified Public Accountants .
APGA	Accounting Principals General Accepted.
APB	Accounting Principles board.
ASB	Accounting Standard Board.
CNC	Conseil National de Comptabilité.
CIR	Code des impôts sur les revenus
FIFO	First In First Out.
IAS	International Accounting Standards .
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.
IFRS	International Financial Reporting Statement.
IRS	Internal revenue service
LIFO	Last In First Out .
LIR	Loi d' impôts sur les revenus
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development .
PCG	Plan Comptable Général .
SAC	Standards Advisory Committee.
SCF	SystèmeComptable Financier.
SEC	the Securities Exchange Commission.
US-GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principals.

جدول المـواد:

التصريح أ

ملخص باللغة العربية ب

ملخص باللغة الفرنسية ت

الإهداء ث

الشكر و التقدير ج

قائمة الأشكال ح

قائمة الجداول خ

قائمة المختصرات س

جدول المواد ش

مقدمة 1

الفصل الأول : المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية.

تمهيد. 10

المبحث الأول :الإطار النظري للمحاسبة . 10

أولا :التطور التاريخي للمحاسبة و العوامل التي أدت لتطورها.	**10**
ثانيا : المحاسبة و علاقتها بالجباية .	**19**
ثالثا :تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية.	**32**
رابعا : المعلومات المحاسبية و خصائصها.	**39**
المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي.	**42**
أولا : مفهوم التوافق المحاسبي .	**42**
ثانيا : أهداف التوافق المحاسبي.	**44**
ثالثا : معوقات التوافق المحاسبي .	**45**
رابعا : الحاجة إلى توافق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي .	**51**
المبحث الثالث: التوحيد المحاسبي .	**53**
أولا : مفهوم التوحيد المحاسبي.	**53**
ثانيا : أهمية و أهداف التوحيد المحاسبي.	**56**
ثالثا : فوائد التوحيد المحاسبي.	**57**
رابعا : معوقات التوحيد المحاسبي.	**58**
المبحث الرابع : نشأة و ظهور المعايير المحاسبية الدولية .	**60**
أولا :التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية و أسباب نشأتها .	**60**
ثانيا :لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC.	**62**
ثالثا : مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB.	**67**
رابعا : المعايير المحاسبية الدولية IAS.	**70**

خلاصة. 75

الفصل الثاني: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي (تجارب أجنبية).

تمهيد. 77

المبحث الأول : اختلاف المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي . 78

أولا : علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الضريبية في الدول. 78

ثانيا : العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي. 79

ثالثا: أهمية تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية. 84

رابعا :جهود المنظمات الدولية المحاسبية لفصل المعايير المحاسبية الدولية على قوانين النظام الجبائي . 86

المبحث الثاني : آثار تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية. 92

أولا :أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة الضريبية. 92

ثانيا : أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية على تقليل عملية التهرب الضريبي. 97

ثالثا : أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على المحاسبة الإبداعية. 99

رابعا :. أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على الحصيلة الضريبية. 99

المبحث الثالث : أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي تجارب أجنبية. 100

أولا: المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي في الولايات الأمريكية. 100

ثانيا :أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الأمريكي . 105

ثالثا : المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي والقواعد الجبائية. 107

رابعا: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في دول الاتحاد الأوروبي (فرنسا، لوكسمبورغ، 111

ألمانيا ، بلجيكا) على الأنظمة الضريبية .

المبحث الرابع : تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية . **116**

أولا :عرض مختصر عن المدخل المقترح. **117**

ثانيا : مبررات المدخل المقترح. **118**

ثالثا: أهداف المدخل المقترح. **119**

رابعا: متطلبات المدخل المقترح. **120**

خلاصة. **122**

الفصل الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

تمهيد **124**

المبحث الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي. **124**

أولا : النظام المحاسبي المالي و الأهداف المرجوة من تطبيقه. **124**

ثانيا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه. **128**

ثالثا : التقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية. **132**

رابعا: المستجدات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي . **133**

المبحث الثاني : عموميات حول النظام الجبائي و الضريبة . **136**

أولا : تعريف النظام الجبائي. **136**

ثانيا : الضريبة و عناصرها. **140**

ثالثا : القواعد الأساسية للنظام الجبائي. **142**

رابعا : التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي. 143

المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي . 144

أولا: طبيعة العلاقة بين المحاسبة والضرائب في الجزائر. 144

ثانيا : مصادر تشريع النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي. 146

ثالثا : النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية . 152

رابعا: المعالجة المحاسبية و الجبائية لمختلف الأعباء و الإيرادات . 157

المبحث الرابع : أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي . 168

أولا: النظام المحاسبي وعلاقته بالنظام الجبائي في الجزائر. 168

ثانيا: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي. 169

ثالثا: التدابير المقترحة لتكييف قوانين النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي . 180

رابعا : الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي. 184

خلاصة. 191

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية .

تمهيد. 193

المبحث الأول :طبيعة الدراسة الميدانية . 193

أولا : منهجية الدراسة . 193

ثانيا : نوعية البيانات. 193

ثالثا : مجتمع الدراسة . 194

رابعا : عينة الدراسة. 195

المبحث الثاني: اعداد الاستبيان. 195

أولا : أداة الدراسة. 195

ثانيا : تصميم أداة الدراسة الميدانية. 197

ثالثا: حدود الدراسة. 197

رابعا: مشاكل الدراسة. 198

المبحث الثالث :: الطريقة و الاجراءات. 198

أولا: اختبار ثبات الاستبيان . 198

ثانيا: اختبار صدق الاستبيان. 199

ثالثا: الأساليب والمعالجات الإحصائية. 199

رابعا: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة. 200

المبحث الرابع :نتائج الدراسة و تفسيرها. 202

أولا: اختبار شكل التوزيع كولمجروف – سمرنوف. 202

ثانيا : اختبار العشوائية. 206

ثالثا: اختبار فرضيات الدراسة . 209

خاتمة . 236

نتائج اختبار الفرضيات. 236

توصيات الدراسة. 238

آفاق الدراسة. 239

قائمة المراجع . 240

الملاحق . 248

مقدمـة :

عمدت مجموعة من الهيئات الدولية و على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسات المحاسبية من

خلال العمل على تكييف المعايير المحاسبية مع السياسات المحاسبية للدول ،و الحث على استخدام المعايير المحاسبية الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية و السعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية ما بين المعايير الوطنية و الدولية ،فضلا عن تطوير و تفعيل الأطر المرجعية للمحاسبة بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي. و من ثمة استصدار معايير ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي.

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للربح الجبائي على نتيجة الربح المحاسبي، و بالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية وجدت بعض المشاكل في عدم توافقها مع النظام الجبائي، الذي يتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد ،وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة تتكفل بوضع قوانين و قواعد ضريبية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، و إحداث ما يعرف بالحوكمة الضريبية .

قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تقليص الفجوة بينها و بين المعايير المحاسبية الدولية مثل :الولايات المتحدة الأمريكية ،فرنسا،ألمانيا....الخ بهدف التقليل من التهرب الضريبي و فرض الحوكمة الضريبية .

الجزائر و كغيرها من دول العالم ليست في منأى عن هذه التغيرات و التحولات الاقتصادية، فقد شهدت إصلاحات محاسبية جديرة مست طبيعة الممارسة من خلال تبني النظام المحاسبي المالي يقوم على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ،و الذي من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات و التطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير مفاهيم ، مبادئ و قواعد التسجيل المحاسبي و التقييم، تستخلص النتيجة الضريبية من النتيجة المحاسبية بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري و عليه أي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير في النتيجة الضريبية التي تخضع معالجتها للقوانين الضريبية .

و هو ما يجعل من الضروري تكييف القواعد الضريبية بالتركيز على التأثيرات و الانعكاسات التي تطرأ على القواعد الضريبية المطبقة، و عليه قام المشرع الجبائي بتعديل بعض النصوص الضريبية التي تتعارض مع جوهر القواعد المحاسبية من خلال تعديل بعض النصوص في قوانينها المالية ، لتحضير بيئة محاسبية و جبائية متناسقة و متوافقة إلى حد كبير بخلاف بعض النصوص الضريبية التي لا يمكن تكييفها مع القواعد لتعارضها مع جوهر القواعد الضريبية المحددة للوعاء الضريبي .

و على ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

ما هي آثار و انعكاسات تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر على النظام الجبائي؟

و يترتب عن الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية تتمثل في :

ما هي أهم التطورات الحديثة في المحاسبة و كذا أسباب الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية ؟

ما هي آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية في دول أجنبية على النظام الجبائي ؟ و ما هي أهمية تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

ما هو الإطار العام لكل من النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي ؟

ما هي انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري ؟

أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الموضوع في تزامن معالجته مع المجهودات التي تبذل في الجزائر في إطار تكييف النظام الجبائي مع المفاهيم و المستجدات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي، و التي شكلت نقاط تباعد و اختلاف مع قوانين النظام الجبائي.

أهداف الدراسة :

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة و السعي لاختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

- إبراز الأسباب التي أدت لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي.
- معرفة أهم انعكاسات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي في عدة دول أجنبية.
- دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على النظام الجبائي.
- توضيح أهمية الجهود المبذولة لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

فرضيات الدراسة : للإجابة على الإشكالية والتساؤلات السابقة اعتمدنا على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسباب المؤدية لنشأة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي .
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي .
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي .

منهج الدراسة :

اعتمد في هذه الدراسة على المنهج التاريخي في الجوانب المرتبطة بالتطور التاريخي للمحاسبة و كذلك المعايير المحاسبية الدولية إضافة للمنهج الوصفي التحليلي ،إذ تم استخدام الأسلوب الوصفي في الجزء النظري لتقديم المعايير المحاسبية الدولية و آثارها على النظام الجبائي، أما فيما يتعلق بالجزء التطبيقي ثم إتباع منهج التحليل و يظهر من خلال تحليل البيانات و استخدام أدوات إحصائية تدعمها جداول.

أدوات الدراسة :

قصد تحليلنا الجيد لموضوع الدراسة سواء في جانبه النظري أو الميداني، قمنا باستعمال بعض الأدوات المهمة في البحث العلمي و لعل أبرز هذه الأدوات ما يلي :

- المسح المكتبي : يتمثل في الاطلاع على مجموعة من الكتب، المقالات ،الرسائل، المداخلات ،القوانين ....الخ وكل ما له صلة بموضوع الدراسة من أجل الاستفادة منها.
- المقابلة : قمنا بمجموعة من المقابلات المباشرة مع أهل الاختصاص و المتمثل في المهنيين (مفتشي الضرائب ،خبر اء المحاسبة) و الأكاديميين (أساتذة جامعيين تخصص محاسبة و جباية).
- الاستبيان: يعتبر تقنية أساسية في دراستنا إذ أنه يعطي لكل فرد من أفراد عينة الدراسة الإجابة بحرية حول محاور الاستبيان و هو ما يجعل الدراسة أكثر موضوعية و فائدة .
- برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss15) : حيث استعملنا البرنامج من أجل تسهيل عملية عرض ،تحليل و استقراء معطيات الجانب الميداني و الحفاظ على دقتها.

الدراسات السابقة :

- **مداني بن بلغيث : 2006.**

أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية.

مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة الجزائر، وضح فيها أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد ملائم للواقع الاقتصادي الجزائري و أن عملية إصلاحه باتت أمرا لابد منه، و تطرق إلى محاولات إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في الجزائر لبسط الدولة سيطرتها على مسار التوحيد المحاسبي.

- **سمير مرواني 2007:**

Le projet du nouveau système comptable algérien anticiper et préparer le passage

مذكرة باللغة الفرنسية تحت عنوان " مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، استباق و تحضير الانتقال" مقدمة للحصول على شهادة الماجستير بالمدرسة العليا للتجارة بالجزائر، عالج طبيعة مشروع النظام المحاسبي المالي و المراحل التحضيرية و الواجب القيام بها، من أجل تحقيق انتقال أفضل لتطبيق النظام المحاسبي المالي و التطرق كذلك لمعوقات تطبيقه و تعارضه مع النظام الجبائي و القانون التجاري.

- **بوسبعين تسعديت 2010:**

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري .

مقدمة للحصول على شهادة الماجستير بالمدرسة العليا للتجارة بالجزائر، عرضت النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، و تناولت بالتفصيل نقاط التباعد و الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري، مبرزا أهم الجهود المبذولة في إطار عملية تكييف القانون الجبائي مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي .

- **شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي خميس الفار 2010:**

أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة و الإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري .

مذكرة لنيل شهادة الماجستير بكلية التجارة ، جامعة القاهرة مصر، عرض مشكلة اعتراف قانون الضرائب بالإيرادات و المصروفات في فترات محاسبية مختلفة عما تطلبه المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها ، عندئذ يكون الدخل الضريبي مختلف مؤقتا عن الدخل المحاسبي قبل الضرائب، و تعرض كذلك لأثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة و كفاءة الإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري .

هيكل الدراسة :

من أجل تحقيق معالجة إشكالية الموضوع قسمت الدراسة إلى أربعة فصول :

الفصل الأول المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية من خلال أربعة مباحث حيث يتناول المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة، أما المبحث الثاني فتعرض للتوافق المحاسبي الدولي، و المبحث الثالث التوحيد المحاسبي ، أما المبحث الأخير تطرق لنشأة و ظهور المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي (تجارب أجنبية) قسم بدوره إلى أربعة مباحث حيت تضمن المبحث الأول اختلاف المعايير المحاسبية و النظام الجبائي، أما المبحث الثاني فتعرض لآثار تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية، و المبحث الثالث إلى أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي تجارب أجنبية ، و تناول المبحث الأخير تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية .

الفصل الثالث ثم عرض انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي في أربعة مباحث المبحث الأول تقديم النظام المحاسبي المالي، و قدم المبحث الثاني عموميات حول النظام الجبائي و الضريبية ،و عرض المبحث الثالث علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي أما المبحث الأخير، فقد وضح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي .

الفصل الرابع الدراسة الميدانية تناول أيضا أربعة مباحث المبحث الأول بين طبيعة الدراسة الميدانية أما المبحث الذي يلية تناول بالتحليل و التفصيل إعداد الاستبيان ، المبحث الثالث الطريقة و الإجراءات أما المبحث الرابع عرض نتائج الدراسة و تفسيرها .

الفصل الأول : المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية.

تمهيد.

المبحث الأول : الاطار النظري للمحاسبة .

أولا :التطور التاريخي للمحاسبة و العوامل التي أدت لتطورها.

ثانيا : المحاسبة و علاقتها بالجباية .

ثالثا : تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية.

رابعا : المعلومات المحاسبية و خصائصها.

المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي.

أولا : مفهوم التوافق المحاسبي .

ثانيا : أهداف التوافق المحاسبي.

ثالثا : معوقات التوافق المحاسبي .

رابعا : الحاجة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي .

المبحث الثالث: التوحيد المحاسبي .

أولا : مفهوم التوحيد المحاسبي .

ثانيا : أهمية و أهداف التوحيد المحاسبي.

ثالثا : فوائد التوحيد المحاسبي .

رابعا : معوقات التوحيد المحاسبي.

المبحث الرابع : نشأة و ظهور المعايير المحاسبية الدولية .

أولا :التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية و أسباب نشأتها .

ثانيا :لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

ثالثا : مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB.

رابعا : المعايير المحاسبية الدولية IAS.

خلاصة.

الفصل الأول : المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية.

تمهيد :

إن اختلاف التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول يشكل عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، الذي أفرز صعوبات تلاقيها هذه المؤسسات والمستثمرون الدوليون عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، وهو ما أدى إلى ضرورة إحداث توافق محاسبي دولي، أفضى إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي تولت مهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي، وتسمح بالحصول على معلومات مالية موثوق بها وتلبي في المقام الأول حاجيات المستثمرين من المعلومات وتساعدهم في اتخاذ قراراتهم، بفضل استنادها على إطار مفاهيمي وعلى مبادئ وقواعد محاسبية تعكس الواقع الاقتصادي للمعاملات والأحداث وتجعل من القوائم المالية المقدمة تعكس صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، وتمكّن من إجراء المقارنات بين المؤسسات على أسس سليمة وموضوعية.

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة .

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطورها وبروز أهميتها، فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي على كل مسير أو عون اقتصادي أو باحث أو يكون على دراية بجوانب هذا العلم.

أولا :التطور التاريخي للمحاسبة و العوامل التي أدت لتطورها.

1. التطور التاريخي للمحاسبة :

إن المتتبع للتطور التاريخي للمحاسبة يجب أن يقف على حقيقة أن المحاسبة لم تصل إلى ما وصلت إليه الآن من تطور وأهمية من محض الصدفة والعشوائية، بل هو نتاج لتطورات ومساهمات لدول وشعوب مختلفة في فترات متلاحقة .ويمكن أن نقسم تطور المحاسبة إلى أربعة مراحل:

1-1 المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى :

تعود نشأت المحاسبة التي كان مرادفها العد و القياس إلى بداية الحضارة الإنسانية منذ أن استطاع الإنسان أن يعبر عن أفكاره كتابة و بالأرقام[1] ، إذ يمكن أن نقول بأنها تبدأ عند حضارة بلاد الرافدين، حيث شهدت هذه الحقبة اختراع الكتابة الشيء الذي أعطى دفعا كبيرا للمحاسبة وخاصة في تسهيل عملية الإثبات المحاسبي، كذلك كان لتطوير علم الحساب من طرف الحضارة الآشورية دفعا كبيرا في عملية القياس المحاسبي، فكانت القوائم تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ بشكلمر تب[2] .

كما طور الفراعنة نظم إدارة المخازن خاصة بعد اختراع وتطوير أوراق البردي التي كانت تدون عليها قيم الودائع من المحاصيل الزراعية في شكل وثائق قابلة للتداول وكان ذلك بحوالي 500 قبل الميلاد.

أما في الجهة المقابلة من البحر الأبيض المتوسط، وبالضبط الحضارة الإغريقية والرومانية لم تكن تشهد تطورا كبيرا في أشكال التسجيل المحاسبي مقارنة ببلاد ما بين النهرين حيث اقتصرت المحاسبة أنداك على إثبات ديون التجار والحرفيين على ألواح شمعية كما أن هذه الفترة شهدت استحداث عملية مراجعة الحسابات التي كانت نتاج توسع الإمبراطورية وفرض الضرائب على مستعمراتها وبالتالي ظهور الحاجة إلى التأكد من صحة هذه المبالغ[3] .

وفي العصور الوسطى كانت هناك فترة ركود بالنسبة للتطور المحاسبي نظرا لتفشي الجهل والحروب في أوروبا، إذ اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات التي كانت تمسك من طرف كبار ملاك الأراضي والإقطاعيين لغرض إثبات كميات المحاصيل المستلمة من طرف المزارعين ومراقبتها.

لكن في هذه المرحلة نلاحظ أنه يوجد إهمال أو تجاهل لظهور الإسلام وتطور الدولة الإسلامية ودورها في تطوير العديد من العلوم والتي كان من بينها المحاسبة، فنجد في القرآن الكريم والسنة النبوية يتضمنان العديد من

---

[1] خليل الدليمي و آخرون،2005 ،مبادئ المحاسبة المالية،،الطبعة الأولى ،الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،ص 9.
[2] وليد ناجي الحيالي،2007، نظرية المحاسبة،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ، الدانمارك،ص22
[3] محمد المبروك أبو زيد،2005 ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر،ص40-41.

الآيات التي تنظم الحياة الاقتصادية و كيفيات الإثبات نذكر من بينها الآيات رقم 282 و 283 من سورة البقرة ، وهي تطلب من المسلمين تسجيل ديونهم عند القيام بالمداينة وحضور شهود على ذلك .

كما كان للتوسع الذي عرفته لدولة الإسلامية دورا كبيرا لزيادة اهتمام الخلفاء المسلمين بالمحاسبة، نتيجة ما اقتضته متطلبات تسيير بيت مال المسلمين. وزاد الاهتمام بالمحاسبة مع زيادة وتنوع أنشطة المسلمين وما نتج عنه من تنوع في أوعية الزكاة، التي كانت تحسب على أساسها مداخيل بيت المال، المتأتية بالدرجة الأولى من الزكاة[4].

وقد تم الكشف عن كتاب مخطوط يرجع إلى سنة 765 هجري (1363 ميلادي) لعبد الله بن محمد بن كاية

المازندراني بعنوان " رسالة ملكية السيقات"، موضوعه حول المحاسبة في الدولة الإسلامية، حيث ظهر في هذا الكتاب العديد من الممارسات المحاسبية التي لم تكن معروفة في أوروبا إلا بعد القرن الرابع عشر .من بين هذه الممارسات المحاسبية نظام القيد المزدوج، حيث أن المازندراني كتب كتابه قبل ظهور كتاب Pacioli بحوالي 131سنة .وقد أشار المازندراني إلى استفادته من كتب تشرح الطرق المحاسبية التي كانت سائدة في تلك الفترة كما أشار الكتاب إلى إثباتات محاسبية بنظام القيد المزدوج وهو ما يعزز القول بأن نظام القيد المزدوج أكتشف أثناء الحضارة الإسلامية وقبل فترة طويلة من ظهور كتاب Pacioli، وهو ما ينفي الإدعاءات باكتشاف نظام القيد المزدوج في إيطاليا في القرن الرابع عشر[5].

ونجد أن هناك العديد من العلماء الذين يؤيدون فكرة اكتشاف طريقة القيد المزدوج قبل إصدار كتاب Pacioli من بينهم Heaps ، حيث كتب أن هناك العديد من الأمثلة التي تشير إلى أن الشعوب السابقة قامت باستعمال طريقة المدين والدائن في إثبات المدفوعات والمقبوضات وأنها انتقلت إلى إيطاليا من خلال التجارة، ورغم أن هذا الكتاب لم يحدد تلك الشعوب إلا أن جميع الدلائل تشير إلى أنهم العرب والمسلمون .كذلك فإن Pacioli يعترف في كتابه على أنه لم يخترع نظام القيد المزدوج، حيث ذكر بأن طريقته تعتمد على الطريقة العملية التي كانت

---

[4] محمود المرسي لاشين ،1977، التنظيم المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية، دار الكتاب المصري، القاهرة ،ص 50 . نقلا عن محمد كرد علي؛ الإدارة الإسلامية في عز العرب عن - ابن تيمية- الحسبة في الإسلام.

[5] محمد المبروك أبو زيد،2005، مرجع سابق،43 .

سائدة في مدينة فينيسيا الإيطالية، كما أنه من الملفت للنظر أن المازندراني أشار إلى أن إجراءات القيد التي كانت سائدة في العهد الإسلامي تنص على ضرورة البدء بالبسملة " بسم الله الرحمن الرحيم "عند إعداد التقارير أو التسجيل في الدفاتر، وهو نفس الشيء الذي أشار إليه Pacioli في كتابه حيث أشار إلى أن يبدأ التاجر بالقيد في دفتره بعبارة " بسم الله".

في القرون الوسطى في أوروبا، بدأت تظهر الحاجة إلى مسك الحسابات بصفة ملحة، وهذا بعد ظهور الأسواق وانتشاراها، إلا أن المحاسبة السائدة في تلك الفترة كانت محاسبة بسيطة، تقتصر على مسك دفتر واحد فقط[6].

1-2 المحاسبة في عصر التجارة:

مع تطور التجارة واتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية، تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها عدة كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر ميلادي، وكان ذلك مؤشرا على انتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى المجال النظري.

مع نهاية القرن الرابع عشر صدرت موسوعةPacioli استعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت انتشرا واسعا في أوربا، واعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية واستحداثها ولأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي[7] :

-المذكرة :تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات؛

-اليومية :تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها، مدينة أو دائنة، وحسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها؛

-دفتر الأستاذ :ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصديها بطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لاستخراج الرصيد.

---

[6] وليد ناجي الحيالي،2007، نظرية المحاسبة،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، مرجع سبق ذكره ، ص 20 .

[7] مداني بن بلغيث، 2004، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر ،أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، ص18.

توالت الأبحاث استجابة للتطورات الاقتصادية آنذاك إلى أن توصل كلود إيرسون (Clude Irson) إلى تحديد مفهوم للميزانية، وظهرت قائمة الربح و الخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600 ميلادي، وكان الدافع آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال[8].

استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر و السابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المراحل التاريخية السابقة، وبقيت الحال كذلك إلى النصف لثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية الذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا.

1-3 المحاسبة أثناء و بعد الثورة الصناعية :

تمتد هذه المرحلة من ظهور الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر إلى غاية الثلاثينيات من القرن العشرين، حيث عرف الثورة الصناعية تحسين طرق ووسائل الإنتاج بفضل الاختراعات التي حدثت في ذلك الوقت، مما أدى إلى الزيادة في عدد وحجم المؤسسات وبالأخص شركات المساهمة بحيث أصبح للشركة الواحدة عدد كبير من المساهمين الذين لا يملكون في الكثير من الأحيان القدرة على التسيير الشيء الذي جعلهم يسندون هذه المهمة إلى أشخاص ذوي خبرة ودراية بمجال التسيير ، هؤلاء ليس من الضروري أن يكونوا مساهمين في رأسمال الشركة هذا الأمر أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير داخل تلك المؤسسة .وبالتالي أصبح المساهمين بحاجة إلى معلومات عن كيفية تسيير شركاتهم بصفة دورية نظرا لعدم وجود الثقة بين المسيرين والمالكين، فكانت المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي أسند إليها مهمة توفير جو من الثقة بين الطرفين عن طريق إصدار معلومات دورية في شكل بيانات تلخيصية حول الشركات .هذه القوائم كانت في الأساس هي الميزانية وجدول حسابات النتائج، وبالتالي أدت تلك العلاقة بين الملاك والمسيرين إلى التأثير على المحاسبة من خلال ظهور ما يعرف بفرض الشخصية الاعتبارية وفرض الدورية ومبدأ الإفصاح[9].

---

[8] ريتشارد شرويدر و آخرون ،2006، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي ، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ص 26.

[9] B. Colasse, 1996. comptabilité générale, Economica, 5e édition, Paris,France, p:17.

في بداية الثلاثينات من القرن العشرين دخلت المحاسبة مرحلة جديدة تميزت بالأساس بظهور أولا عمليات التوحيد المحاسبي la normalisation comptable داخل الدول وتطور الأبحاث والدراسات المحاسبية ثانيا [10] .وكان الهدف من عمليات التنميط هو توحيد القواعد والمصطلحات المطبقة في بلد معين وبالتالي إنتاج بيانات محاسبية تكون موحدة فيمحتوياتها وطر يقة عرضها .وخير دليل على ذلك ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1932 عندما اتفقت الهيئة الفدرالية المشرفة على بورصة الأوراق المالية the Securities Exchange Commission (SEC) مع مجمع المحاسبين الأمريكي تضمنت إرساء مجموع من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تلقى قبولا عاما، وذلك من أجل القضاء على التباين وعدم التناسق الذي كان سائدا في القوائم المحاسبية عن طريق تشجيع وتعميم استعمال هذه المبادئ كأساس في إعداد القوائم المحاسبية للمؤسسات.

هذه المبادئ المحاسبية المتبناة لم تشتق من فروض نظرية، ولكنها تعتبر تقنيًا لما كان راسخا في المجال العملي ويلقى القبول العام، لهذا سميت بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (APGA)

Accounting Principals General Accepted فهي لم تكن صادرة عن تحليل منطقيوا إنما جاءت عن اعتقاد في صلاحيتها كنتيجة لرسوخها والاستمرار في تطبيقها .كما أن صدور هذه المبادئ كان الخطوة الأولى نحو بناء إطار نظري للمحاسبة.

2. العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة :

تطورت المحاسبة لإشباع الاحتياجات المتزايدة في طلب المعلومات المالية من الأطراف و الجهات المعنية ، و من العوامل التي ساهمت في هذا التطور بالإضافة إلى اختراع القيد المزدوج نذكر ما يلي:[11] :

2-1 الثورة الصناعية :

[10] Ibid, p:20.

[11] نعيم دهمش و آخرون، 1999 ، مبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر ، عمان ، ص 9-11.

حصلت الثورة الصناعية في بريطانيا من منتصف القرن الثامن حتى أواسط القرن التاسع ، حيث تغيرت طريقة إنتاج السلع من الطريقة اليدوية إلى نظام التصنيع في المصانع ، و قد أثرت الثورة الصناعية على المحاسبة بسبب حاجة مديري المصانع إلى معرفة تكلفة إنتاج سلعهم .

2-2 ظهور شركات المساهمة :

لقد خلفت الثورة الصناعية طلبا كبيرا بالنسبة للأموال من أجل بناء المصانع و شراء المعدات والآلات ، الأمر الذي أدى إلى حاجة ماسة لرأس مال كبير لإقامة مثل هذه المشروعات الضخمة وظهور شركات المساهمة ،حيث لا يستطيع فرد أو عدة أفراد تأمين هذه المبالغ الطائلة لإقامة مثل هذه المصانع .

2-3 فصل ملكية المشروع عن إدارته :

إن ضخامة حجم المشروعات التجارية و الاقتصادية أدى إلى زيادة و تعقيد عملياتها المالية والاقتصادية و تعدد أنشطتها ،و هذا ما أدى إلى استحداث مجموعة متخصصة لإدارة هذه المشروعات نيابة عن المساهمين ، لذا لا بد من وجود سجلات محاسبية منتظمة ،منسقة و نظام محاسبي جيد يتكفل بتزويد ملاك المشروع و غيرهم ممن له مصلحة فيه بالمعلومات و التقرير المالية الكافية عن أوجه نشاطه المختلفة ،والتي تسهل عملية الرقابة و تقييم أداء الإدارة و انجازاتها ، و مدى استغلال الموارد المتاحة لديها .

2-4 تعدد المستثمرين الحاليين و المتوقعين في المستقبل :

كلما كبر حجم شركات المساهمة كلما زاد عدد الأطراف الذين يستعملون التقارير المالية و المعلومات المحاسبية ، فالمستثمرين بحاجة إلى المعلومات للقيام بعملية الاستثمار من عدمها .

2-5 زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المتشابهة :

إن زيادة المنافسة بين المشروعات التي تتعامل بإنتاج و بيع سلع متشابهة ، أدى إلى ضرورة ضغط النفقات إلى أقل درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة السلعة من أجل زيادة معدل الربحية .

2-6 حاجة الحكومة إلى فرض ضرائب على أرباح المشروعات :

إن فرض ضرائب على المشروعات يجب أن يكن مقرونا بوجود سجلات منتظمة ،تأخذ بعين الاعتبار حصر النفقات التي تكبدها المشروع في الحصول على إيراداته و عرضها على شكل قوائم مالية .

2-7 ظهور مهنة تدقيق الحسابات :

إن ظهور مهنة تدقيق الحسابات كان سببا في تطور و نمو مهنة المحاسبة ،لأنها تعمل على تقديم التأكيدات لمستخدمي التقارير و القوائم المالية بأنها صحيحة و عادلة .

2-8 التأثير الحكومي :

لقد كان للحكومة دور و تأثير فعال و كبير بالنسبة لتطور المحاسبة ، فالتشريعات و القوانين المالية والتجارية تجبر المؤسسة على نشر البيانات و التقارير المالية السنوية .

ثانيا : المحاسبة و علاقتها بالجباية .

1. **تعريف المحاسبة :** لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة، سنحاول أن نورد بعض التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة، وكذلك بعض التعاريف الصادرة عن بعض الجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة في المحاسبة.

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن

الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة .[12]

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) :المحاسبة بأنها "عملية تسجيل وتصنيف ، تبويب وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة لاستخلاص لنتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها " [13].

المحاسبة هي مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكلة أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة هي عمومها السنة المالية[14].

المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة .[15]

هي تلك المحاسبة التي تمسكها المؤسسات الخاصة والعمومية لتسجيل العمليات التجارية،نشأت من خلال تطور العلاقات التجارية لتستجيب لاحتياجات المستعملين للمعلومة الاقتصادية. وفي إطار العولمة فهي أساس التوحيد والتنميط المتنامي.[16]

فن يهتم بتسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة منهجية وباستعمال وحدات نقدية، لكل الصفقات والحوادث التي لها أو لجزء منها على الأقل طبيعة مالية.[17]

وتعتبر المحاسبة في الأساس على أنها:

---

[12]كمال عبد العزيز النقيب،2004 ، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن،ص113 .

[13]رضوان محمد العناتي، 2000 ، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة الأولى ، دار الصفاء ،الأردن،ص13 .

[14] أحمد طرطار، 1999، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،ص13

[15]خالص صافي صالح، 2003، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص9.

[16] Genevieve Causse, 2000, Développement et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris,France , p.598

[17] سمير عدنان الشريف،2001 ،أصول المحاسبة، طبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر،عمان،الأردن ، ص 15.

تقنية كمية للتسيير موجهة لتنظيم، التحكم، والتنبؤ للمؤسسات والتنمية الاقتصادية للوطن.[18]

وتعرف كذلك على أنها عبارة عن عرض:

للأحداث الحقيقية والتي لا يمكن أخذها كما هي، إذ تسجل هذه الأحداث من خلال نظرة مدعمة بمفاهيم خاصة عن العالم، لذا فهي لا تعطينا وصف للحقيقة وإنما ترجمة لها.[19]

و تعرف المحاسبة أيضا هي: أساس التقنية الكمية للتسيير ، موجهة قبل كل شيء للتنظيم و التحكم في المؤسسة ، و كذا للتطور الاقتصادي للمجتمع .[20]

2. أهداف المحاسبة :

تتمثل أهداف المحاسبة في توفير المعلومات المحاسبية لمختلف فئات المستخدمين و ذلك بتقديم تقارير مالية لتحقيق عدة أهداف[21] منها :

- ❖ قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن ،نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله .تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد ، بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي ،إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة .
- ❖ قياس نتائج الأعمال في فترة معينة و تحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة [22].
- ❖ توفير المعلومات التي تخدم المستخدمين الخارجيين مثل : الموردين،المقرضين ،الجهات الحكومية .

---

[18] Theloz B, 1995 Théorie comptable et théorie des comptes, presse plytechnique et universitaires romande, lourtone, p :4.

[19] Pierre GENSSE, 2000, Modèle comptable français, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris ,France , p.881.

[20] Djelloul Saci , 1991, comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne ,OPU, Alger, ,p47 .

[21] عبد الرزاق الشحادة، ابراهيم فتوح،2008، المحاسبة المتوسطة ،مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، سوريا ، ص 33.

[22] سيد عطا الله السيد، 2009 ،مفاهيم المحاسبة الحديثة ، الطبعة الأولى ،دار الراية للنشر و التوزيع، عمان ، ص 24.

❖ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ،و ذلك لأن المؤسسة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة.

3. مبادئ المحاسبة .

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإنشاء لجنة بهدف وضع مبادئ محاسبية مقبولة، حيث أصدر وثيقة سنة 1934 لتطوير مبادئ المحاسبة فاعتمد منهجا وصفيا للمبادئ المحاسبية السائدة.

ولقد أطلقت اللجنة على مبادئ عام 1934 السابقة مصطلح" المبادئ المحاسبية المقبولة"

•في عام 1936 ، اعتمد المعهد مصطلح" المبادئ المحاسبية المقبولة عموما "بهدف توحيد الممارسة العملية وجعلها تتلاءم معالظر وف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة.

•في عام 1937 ، كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية بغرض تصنيف مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المالية.

•في سنة 1959 ،كون المعهد الأمريكي هيئة المبادئ المحاسبية بهدف تطوير وتوضيح مضمون المبادئ المحاسبية تحت مصطلح" المبادئ المحاسبية المقبولة عموما."

خلال حياتها 1973 –1959 أصدرت الهيئة" آراء المبادئ المحاسبية "التي تعبر عن حلول مقترحة –

تواجهها المحاسبة.حيث واجهت الهيئة ضغوطات كبيرة بشكل خاص من مكاتب التدقيق الثمانية في الولايات المتحدة .الأمريكية فهو كان يفتقر إلى إطار فلسفي متكامل للتصدي للمشاكل المختلفة .

3-1 المبادئ المتعلقة بالملاحظة :

تتعلق هذه المبادئ بمجال ملاحظة المحاسبة.

3-1-1 مبدأ القيد المزدوج:

يعد مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسة المحاسبية منذ إرسائه في سنة 1494 من طرف الايطالي " لوكا باسيولي LUCA PACIOLI [23] ، ويعرف اليوم قبولا عالميا، ويقضي هذا المبدأ بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين مدين ودائن حسب طبيعة كل عملية، وبالاستناد إلى جملة من الحسابات، بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الطرف المدين مع تلك المسجلة في الطرف الدائن.

3-1-2 مبدأ الوحدة المحاسبية :

حسب هذا المبدأ فإنه لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها تأثير على الذمة المالية ، للمؤسسة بمعزل عن المالكين لها، وأساس المبدأ يكمن في تحديد وتوضيح مسؤولية المؤسسة تجاه الغير [24] وذلك بالفصل بين شخصية المؤسسة وشخصية مالكيها.

3-1-3 مبدأ الاستمرارية :

عند إنشاء مؤسسة يفترض بأنها لا تتوقف عن مزاولة نشاطها في الأجل القريب، ويفترض أنها سوف تستمر في ذلك في الظروف العادية، وبالتالي فإن تصفية المؤسسة ليس هو الغرض الذي تنشأ من أجله، وتعمل المؤسسة في نهاية كل دورة على إعداد القوائم المالية، مع افتراض أن المؤسسة ستواصل القيام بأنشطتها.

3-1-4 مبدأ الفترة المحاسبية واستقلالية الدورات :

الاحتياجات المعبر عنها من قبل مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، تقتضي وجود المعلومات المحاسبية والمالية المتعلقة بأعمال المؤسسة بشكلدور ي، وطالما يفترض أنها مستمرة في مزاولة نشاطها، فإن التحديد الدقيق لنتائج نشاط المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بانتهاء حياة المؤسسة، وبما أنه لا يمكن الانتظار حتى انقضاء المؤسسة وتصفيتها للتعرف على نتائج نشاطها، فإن انتظار هذه الفترة التي قد تطول لمدى بعيد

---

[23] Bernard COLASSE, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, économica, Paris, 2001, p: 45.
[24] Djelloul SACI,1991, comptabilité de l'entreprise et systéme écnomique l'expérience Algerienne ,Op-Cit,p: 85.

يتعارض مع خاصية الملاءمة التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، حتى تصبح مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة، لهذا وجب تقسيم المدة المستمرة لنشاط المؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية، تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من إيراداتها، حيث يسمح تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات مالية بتحديد الأعباء والنواتج المستحقة خلال تلك الفترة، بغرض بيان نتائج أعمال كل فترة من ربح أو خسارة.

3-2 المبادئ المتعلقة بالقياس :

يجب قياس العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة قبل تسجيلها محاسبيا، لذلك تعتمد المحاسبة على المبادئ التالية المتعلقة بالقياس:

3-2-1 مبدأ الوحدة النقدية :

تعتبر النقود وحدة القياس الوحيدة في المحاسبة، لأن هذه الأخيرة تقوم على أساس التقييم النقدي للتبادلات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، مما يسمح بتجميع العمليات غير المتجانسة، لكن رغم ذلك فإن استخدام النقود كأداة قياس وحيدة ينتج عنه إهمال كل الأحداث والتعاملات التي قد تجري خارج استعمال النقد كالمقايضة مثلا، ولا يمكنها قياس بعض العناصر غير السوقية، ولا تتمتع بالثبات وتتغير مع الزمن، وتختلف من بلد إلى آخر مما يطرح مشكلة تحويلها.

3-2-2 مبدأ التكلفة التاريخية :

التكلفة التاريخية هي طريقة للتقييم تقتضي بأن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على قيمة الشراء أو الحيازة، أي تكلفة الشراء إذا تعلق الأمر بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة نفسها، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة بإعادة التقييم، لتظهر في آخر الدورة المحاسبية عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد أن يتم تخفيض الجموع المتراكم للاهتلاكات والمؤونات من قيمتها التاريخية.

3-2-3 مبدأ الحيطة والحذر :

قاعدة هذا المبدأ تنص على أن يتم الأخذ في الحسبان، درجة من الحيطة خلال الدورة في إعداد التقديرات في ظروف عدم التأكد، ليتم التأكد من أن الأصول والإيرادات لم يتم المبالغة في تقديرها، وأن كل من الخصوم والتكاليف لم تقدر بأقل مما يلزم، وبالتالي لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت، وتسجل كل نفقة محتملة الحدوث [25]، حيث أن أي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بذمة المؤسسة ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله، حتىوإن كان حدوثه ليس أكيدا، وبالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

3-2-4 مبدأ عدم المقاصة:

كل من عناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم، وعناصر جدول حسابات النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدى وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من .جهة أخرى .[26]

3-3**المبادئ المتعلقة بالاتصال** :هي مبادئ من أجل تعزيز ثقة المستعملين في المحاسبة.

3-3-1 مبدأ الصورة الصادقة:

يرتكز هذا المبدأ بالأساس على إعطاء صورة أقرب ما يمكن للواقع الاقتصادي للمؤسسة.

3-3-2 مبدأ الصدق :

تطبيق المحاسبين بصدق للإجراءات والقواعد التي يعملون بها في قيامهم (Sincérité) يعني مبدأ الصدق بالعمل المحاسبي، بغية الحصول على حسابات واضحة وواقعية تتميز بالمصداقية وموثوق بها.

3-3-3 مبدأ التوافق مع القانون :

---

[25] محمد بوتين،2005 ،المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،ص 37.

[26] Jean-François DES ROBERT,2004, François MÉCHIN, Hervé PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, France ,p23.

.ينص هذا المبدأ على وجوب أن تكون المحاسبة مأخوذة وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

3-3-4 مبدأ ثبات الطرق المحاسبية :

تلتزم المؤسسة وفق هذا المبدأ بضرورة إتباع مبدأ واحد أو طريقة واحدة لا تغيرها من فترة إلى أخرى في إعداد القوائم المالية، بحيث أن الطرق المحاسبية التي تشمل المبادئ والإجراءات المعتمدة لمعالجة الأحداث المحاسبيةوا عداد القوائم المالية للمؤسسات، ينبغي أن تطبق بنفس الشكل من دورة إلىأخر ى، وأي تغييرات يجب الإشارة إليها وتبريرها في الملاحق، وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر التغيير على مدى صدقية وسلامة الحسابات، ويسمح ذلك بإمكانية التوافق والتجانس بين المعلومات المحاسبية خلال الدورات، وبالتالي إمكانية قابلية المقارنة على مستوى المؤسسة مرور ة إلى أخرى أو بين عدة مؤسسات.

3-3-5 مبدأ الإفصاح عن المعلومات الجيدة :

يقوم هذا المبدأ على وجوب أن تظهر القوائم والتقارير المالية المعلومات الضرورية التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالمؤسسة، بحيث لا تكون هذه المعلومات مضللة، ويجب أن تظهر المؤسسة في صورة تتطابق مع أوضاعها الحقيقية، في ظل الظروف المحيطة والمتغيرات التي تؤثر فيها وتتأثر بها، واعتماد هذا المبدأ يمكن أن يسهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية.

3-3-6 مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية :

حسب هذا المبدأ فإن الميزانية الختامية للدورة السابقة يجب أن تكون هي نفسها الميزانية الافتتاحية للدورة الحالية، أي متطابقة معها .

3-3-7 مبدأ الأهمية النسبية :

تظهر أهمية المعلومة المحاسبية عندما يكون حذفها أو إهمالها مؤثرا على آراء وقرارات مستعملي القوائم المالية، وهذا لا يشكل مرجعا لإهمال المبالغ الصغيرة[27].

4 علاقة المحاسبة بالجباية:

يرجع تاريخ المحاسبة الأولى إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق. م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة. وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف.

وفي العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفر اد.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

وهكذا استمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوربا. ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشيا مع التطبيقات الضريبيةأين ظهرت ضرور ة

[27] Jean-François DES ROBERT, 2004, François MÉCHIN, Hervé PUTEAUX, Op-cit, p: 24.

مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الضريبية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.

تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة، وفقا للقواعد المحاسبية سارية المفعول والتي تختلف من بلد إلى آخر، ووفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي. من أجل تحديد نتيجة المؤسسة والتي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، بحيث تراعى في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة خدمة لمستعملي هذه المعلومة[28].

يتم احتساب الربح الضريبي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية (اهتلاكات، مؤونات، ...).وبالتالي، فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد التعديل والتصحيح بإتباع القواعد الضريبية المحددة في التشريعات الجبائية.

تسعى القواعد الضريبية إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون السنة، كما تعمل على أن تكون حيادية التأثير على النشاط العادي للمؤسسة.

مما سبق عرضه، يتضح أن العلاقة بين المحاسبة والجباية ترتكز بخاصة على تحديد الضريبة على أرباح الشركات، كما أن طبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد.

لقد تزايد اهتمام الحكومات – باختلاف أنظمة الحكم فيها و الأفكار السياسية التي تؤمن بها – بالضرائب كأحد وسائل السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية فضلا عن الأهداف المالية ، و قد أدى هذا الاهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل المساعدة في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن عدم ضياع الموارد من الخزينة العامة و عدم إجحاف المكلفين بدفع

[28] S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, consulté le O2/03/2010, http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch

الضريبة و ظلمهم ، و هنا تبرز أهمية التقارير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة، إلا أن إعداد التقارير المالية لا يمثل هدفا بحد ذاته و إنما هو وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية و الإجراءات التنظيمية و الإدارية الأخرى ، و على هذا الأساسي فان الأهداف تستمد جذورها أصلا من احتياجات مستخدمي التقارير المالية للحصول على المعلومات المحاسبية .[29]

ينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات السلطات الضريبية بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي ، الأمر الذي يؤدي إلى التفاعل و يلزم المحاسبة بأن تفي بمتطلبات الضريبية ، هو إن الضريبة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة و نمو الطلب على الخدمات التي تقدمها على وفق ما يعترف به المهتمون في هذا المجال ، إذ يتفق أغلب المفكرين و الباحثين في حقل المحاسبة على أن فرض ضرائب الدخل على الأفراد أو الشركات كان أحد الأسباب الرئيسية التي أسهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين[30] ، و يشير إلى ذلك (الشيرازي) ، إذ يذكر أن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحدا من أربعة عوامل أساسية تقف وراء تطور المحاسبة مهنة و علما ، و أنه قد ساعد على توسيع مهنة المحاسبة و زيادة الطلب على خدماتها و زيادة الاهتمام لمشكلات تحديد الدخل المحاسبي بوصفه الأساس أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة .

ويكون دور التشريعات الضريبية أكثر أهمية في تطور المحاسبة في الدول النامية، ففي العراق على سبيل المثال لا الحصر، إن صدور قانون ضريبة الدخل يعد عاملا محفزا لأصحاب الأعمال أو المهن للاهتمام بمسك الدفاتر التجارية و إيجاد تطبيقات محاسبية لاحتساب و تسجيل الإيرادات و المصروفات ، و لازالت الهيأة العامة للضرائب تمثل أهم الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أو أفراد

---

[29] الشيرازي عباس مهدي،1990، نظرية المحاسبة ، السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت ، ص 180.

[30] Belkaoui Ahmed,2000 , Accounting theory, 3rd edition thomson, Reaming, London,p90.

، بل إنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي تعد البيانات المالية من لأجله تنفيذا لأحكام قانون ضريبة الدخل و نظام مسك الدفاتر التجارية .

و بالرغم من ذلك كله فإن المحاسبة لم تقدم للضريبة ما ينبغي أن تقدمه، الأمر الذي أدى إلى وجود فجوة كبيرة بين الفكر المحاسبي و التطبيقات الضريبية ، و هي ليست فجوة ضيقة يمكن أن ينظر إليها من خلال عدم الثقة بين المكلفين و السلطة المالية أو في حالات التهرب الضريبي التي يمارسها بعض المكلفين ، و إنما هي أبعد من ذلك ، ناتجة بشكل أساسي من وجود خلل معرفي يتعلق بالأهداف الأساسية للمحاسبة على ضوئها تم بناء الإطار الفكري لهذا العلم ممثلا بالمبادئ ، و السبب إن بناء الفكر المحاسبي – ابتداء من وضع الأهداف الأساسية من إعداد القوائم المالية التي على ضوئها تصاغ النظريات و الفروض و المبادئ المحاسبية عبر السنين المتعددة – ينطلق من عقيدة "خدمة المستثمر و في ذلك تعارض مع أهداف السلطة المالية و التي تنحصر بشكل أساسي في "خدمة الصالح العام" ، من ثم فإن الهدف يتمثل في تفعيل العلاقة بين بالشكل الذي يجعل المحاسبة تقدم خدماتها للضريبة من منظور مصلحة المجتمع و الابتعاد عن النظرة الضيقة أو القصيرة التي تعني استخدام المحاسبة للتحايل أو التهرب الضريبي .

ثالثا : تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية.

يقصد بمفهوم النظام المحاسبي مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود بلد، هذه الممارسات تتمثل في الأساس الطرق المستعملة في قياس وتصنيف وعرض المعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة السائدة في بلد ما. وسنقوم بالتعرض لكيفية تصنيف الأنظمة المحاسبية للدول.

1. أهمية تصنيف الأنظمة المحاسبية:

تتأثر المحاسبة كثيرا بالعوامل البيئية المحيطة بها، هذه الأخيرة تتمثل في مجموع العوامل الاقتصادية، السياسية، القانونية، الثقافية والتعليمية التي تعمل داخلها المحاسبة، هذه العوامل كما قلنا تختلف وتتشابه من

دولة إلى أخرى هذا الاختلاف والتشابه يؤدي إما اختلاف أو تشابه الأنظمة المحاسبية للدول. ومع بروز هذه العلاقة بين المحاسبية والعوامل البيئية ظهرت هناك عدة دراسات لغرض تسهيل فهم هذه العلاقة والأسباب الرئيسية التي أدت إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية للدول، حيث حاولت هذه الدراسات تصنيف وتبويب الدول إلى مجموعات محاسبية عن طريق وضع الدول التي تتشابه في نفس الخصائص البيئية في مجموعات واحدة، وقد اختلفت النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسات نتيجة لاختلاف المناهج المتبعة فيها وكذلك العوامل التي يؤخذ بها كمعايير للقياس. ومن بين الدراسات التي أقيمت نذكر دراسة مولر "Mueller" ودراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة لكن أهم هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها "Nobes&Parker"والتي سنقدمها بشيء من التفصيل بعد التطرق إلى أسباب التصنيف المحاسبي والفائدة المرجوة منها، والتي تكمن في:

من خلال التصنيف يمكن أن يساعد ذلك في تطوير نظام محاسبي معين على أساس أننا نعرف خصائص ذلك النظام وما هي الظروف التي يسود فيها.

·يساعدنا التصنيف كذلك في دراسة العوائق التي تواجهنا في عملية التوافق المحاسبي Harmonisation comptable وكيفية تخطيها من أجل تحقيق ذلك.

·يمكن أن يساعد التبويب الدول النامية وخاصة التي لا تملك الإمكانيات في فهم الأنظمة المحاسبية الدولية المتاحة ومعرفة أيا منها يكون ملائما لظروفها.

·يمكن التبويب الدول ذات المجموعة الواحدة من التنبؤ بالمشاكل التي ستواجهها، وذلك من خلال التعرف على ما يحدث من مشاكل في الدول الأخرى التابعة للمجموعة.

·يمكن التبويب من وصف ومقارنة خصائص الأنظمة المحاسبية للمجموعات، وهذا ما يكون مصدر مهم لمعارف المحاسبين والمراجعين الذين يعملون في المحاسبة على المستوى الدولي.

2. تصنيف Nobes&Parker للأنظمة المحاسبية الدولية:

قام Nobes&Parker من خلال استخدامهما للمنهج الاستنباطي بإجراء دراسة حاولت تبويب الدول(الغربية غير الاشتراكية)محاسبيا على أساس الممارسات والتطبيقات الفعلية للمحاسبة وبالتحديد حسب طرق الإفصاح للشركات المسعرة في البورصة لهذه الدول، حيث قدما إطارا نظريا لتفرعات تلك الدول يقوم على أساس هرمي يبدأ بالتقسيم إلى مجموعتين أساسيتين هما نظم ذات توجه جزئي ونظم ذات توجه كلي، حيث يتم تفريع النظم ذات التوجه الجزئي إلى نظم على أساس النظريات الاقتصادية للأعمال ونظم على أساس الممارسات العملية ذات الأصل البريطاني هذه الأخيرة التي يتم تفريعها ثانية إلى النظم المتأثرة بالنظام البريطاني والنظم المتأثرة بالنظام الأمريكي، أما النظم ذات التوجه الكلي فيتم تفريعها إلى نظم قارية حكومية يتم تفريعها بدورها إلى نظم التي ذات الأساس الضريبي ونظم ذات الأساس القانوني، ونظم اقتصادية حكومية. والشكل يوضح ذلك.

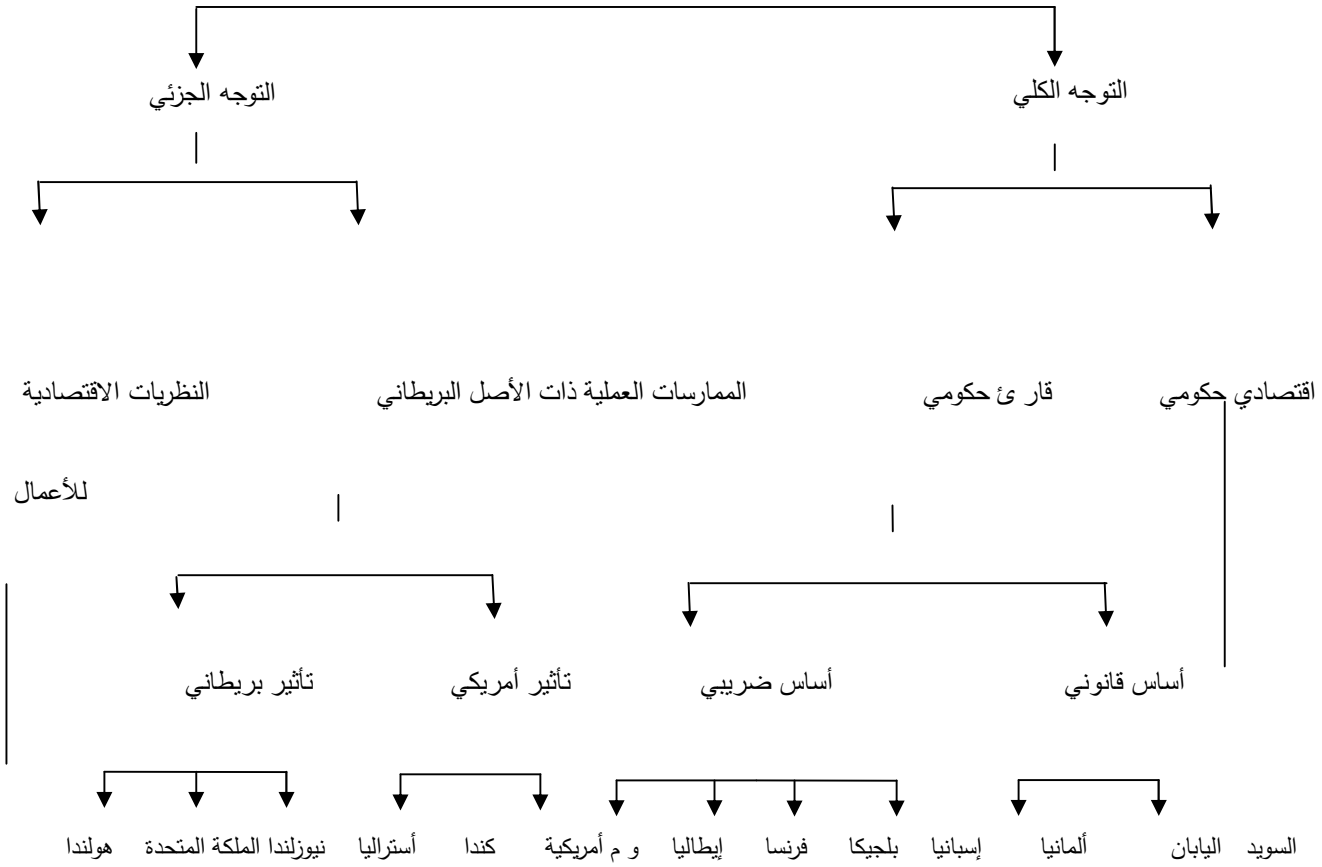
2-1 الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الكلي :

يعتمد التوجه المحاسبي فيها أساسا على مخطط محاسبي يعكس بطبيعته الاحتياجات والانشغالات المعبرة من طرف الدولة خدمة لأهداف التنظيم المركزي الذي يتطلبدر جة من التماثل في محاسبة المؤسسات من خلال توحيدها بواسطة مخطط محاسبي يقوم بضبط الممارسات وبالتالي يجعل هناك تماثل في القوائم المالية للمؤسسات،

هذا التماثل يسمح ويسهل عمليات التجميع للحصول على المجمعات على المستوى الاقتصادي الكلي لاستخدامها في وضع ومراقبة السياسات الاقتصادية لتلك الدول.

وعلى هذا الأساس كان للدولة حضور قوي وإشراف كلى على هيئات التنميط، إذ تمارس من خلالها بالاشتراك مع بعض الفئات الفاعلة في حقل محاسبة المؤسسة من أصحاب المهنة وممثلي المؤسسات وكذلك الباحثين الأكاديميين سلطة ضبط الممارسات المحاسبية بالاستناد إلى قواعد المخطط المحاسبي وتأطيرها بجملة من القواعد القانونية والنصوص التشريعية التي يتضمنها القانون.

شكل رقم : 01 تصنيف Nobes الهرمي للأنظمة المحاسبية على أساس الممارسات المحاسبية



Source: D. Alexander ,C. Nobes,2004, Financial Accounting: An International Introduction, Pearson Education, England, p: 85.

وكما هو موضح في الشكل نجد أن النظم ذات التوجه الكلي تنقسم بدورها إلى نظم قارية حكومية واقتصادية حكومية، فالقارية الحكومية هي أيضا تنقسم إلى نظم يكون قانون الضرائب والمخطط المحاسبي الوطني هو الأساس والمصدر الرئيسي للممارسات والتطبيقات المحاسبية ونجد من بين هذه الدول فرنسا، بلجيكا، إيطاليا وإسبانيا. ونظم يكون أساس والمصدر الرئيسي للتطبيقات والممارسات المحاسبية هو القانون التجاري على غرار ألمانيا واليابان. أما النظم المحاسبية الاقتصادية الحكومية على غرار السويد فنجد أن المصدر الرئيسي للممارسات المحاسبية هو الحكومة على أساس أنها الجهة المسئولة عن التخطيط وجباية الضرائب .

2-2 النظم المحاسبية ذات التوجه الجزئي :

حسب هذا المدخل فإن المحاسبة ينظر إليها على أنها فرع من فروع الأنشطة الاقتصادية فهي تطورت من أجل خدمة احتياجات القطاع الخاص، كما تعتبر المؤسسة هنا على أنها مركز النشاط الاقتصادي للدولة وأن الهدف الرئيسي لها البقاء والاستمرارية عن طريق الحفاظ على رأسمالها الحقيقي، كما أن للاقتصاديات الجزئية تأثير على المحاسبة من أجل جعلها تعكس الواقع وخاصة في عمليات القياس الاقتصادي.

كما تعتبر الأسواق المالية في هذه النظم المؤثر الأكبر على التنظيم المحاسبي، وذلك بتحديد القواعد والممارسات التي يجب أن تتبعها الشركات الداخلة في هذه الأسواق المالية. كما نجد أنه في غالب الأحيان عملية التنميط في هذه الدول تتم على أساس إطار مفاهيمي cadre conceptuel هذا الأخير الذي يتكون من تعريف للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك أهداف القوائم المالية والمواصفات التي يجب أن تتوفر فيها وكذلك تعريف لعناصرها ومكوناتها.

كما يوجد فصل بين النتيجة المحاسبية أو المالية والنتيجة الضريبية للشركات نتيجة الفصل بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في هذا الأنظمة. وبالنسبة للتنميط المحاسبي في هذه الدول نجده يتبع مدخل التنميط الذاتي.

إن الشيء الملاحظ على هذا التقسيم هو إهماله للكثير من الدول وخاصة دول إفريقيا، أمريكا اللاتينية وآسيا. لكن ونظرا لأن الكثير من هذه البلدانوإن لم نقل إن مجملها تعرض إلى الاحتلال من طرف الدول الموجودة في تقسيم ،Nobes&Parker فإن الظروف السياسية والتي من بينها الاستعمار يعتبر من العوامل التي تساهم في تشابه واختلاف الأنظمة المحاسبية للدول. لذلك فنجد أن الأنظمة المحاسبية لهذه الدول – الإفريقية والآسيوية وأمريكا اللاتينية – تتشابه كثيرا مع الدول التي استعمرتها، فمثلا نجد تشابه كبير بين النظام المحاسبي الفرنسي والنظم المحاسبية لكل من السنغال والجزائر وتونس، وكذلك الأنظمة المحاسبية لكل من اندونيسيا والهند وباكستان تتشابه كثيرا مع النظام المحاسبي البريطاني لأن هذه الدول كانت مستعمرة من طرف هذه الأخيرة.

ولتوضيح الرؤيا أكثر ارتأينا تلخيص أهم الفروقات بين النظم المحاسبية ذات التوجه الكلي وتلك ذات التوجه الجزئي في الجدول التالي:

جدول رقم : 1 تصنيف الأنظمة المحاسبية حسبNobes&Parker

البيان	الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الكلي	الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الجزئي
مهنة المحاسبة	محدودة ولها تأثير ضعيف.	واسعة وقديمة ومؤثرة.
فئة المستهدفة من مستعملي القوائم المالية	الدولة، هيئات الإقراض .	السوق المالي
نوعية التنميط المحاسبي	قانوني.	ذاتي.
العناصر المكونة للقوائم المالية	–الميزانية؛ –جدول حسابات النتائج؛ –الملاحق.	–الميزانية؛ –جدول حسابات النتائج؛ –جدول التدفقات النقدية؛ –جدول التغيرات في الأموال الخاصة؛ –الملاحق.
بعض العناصر الخاصة	تغليب الشكل القانوني على الواقع العملي Form over substance	تغليب الواقع العملي على الشكل القانوني Substance over form

بالإفصاح	لا يجب الإفصاح عن حصة السهم الوحيد.	يجب الإفصاح عن حصة السهم الوحيد.
	يوجد هناك تكتم في الإفصاح.	يوجد هناك شفافية في الإفصاح.
تصنيف عناصر الأعباء والإيرادات	تصنيف الأعباء حسب طبيعتها.	تصنيف الأعباء حسب الوظيفة.
بعض القواعد المبادئ المحاسبية	النتيجة المحاسبية هي نفسها النتيجة الضريبية.	النتيجة الضريبية تختلف عن النتيجة المحاسبية
	تحتسب المصاريف الإعدادية.	لا تحتسب المصاريف الإعدادية.
	لا يمكن إعادة تقييم الاستثمارات إلا بصفة استثنائية.	يمكن إعادة تقييم الاستثمارات عند توفر الشروط.
	الاحتياطات القانونية مسموح بها.	الاحتياطات القانونية غير مسموح بها.
	لا تدخل الاستثمارات المكتسبة حسب القرض الائتماني الإيجاري contrat de location ضمن عناصر الميزانية	تدخل الاستثمارات المكتسبة حسب قرض الائتمان الإيجاري contrat de location ضمن عناصر الميزانية

Source: D. Alexander ,C. Nobes, 2004, Financial Accounting: An International Introduction, Pearson Education, England, p: 86

من خلال الجدول يتبن لنا أن الاختلاف في الأنظمة المحاسبية للدول يكون له أثرا على الممارسات والتطبيقات المحاسبية أو بالأحرى المعايير والمبادئ المحاسبية المستعملة في المحيط المحاسبي، كذلك فإن الاختلاف في الأنظمة المحاسبية للدول سيكون له أثرا على مجال الإفصاح المحاسبي الذي يكمن أساسا في العناصر المكونة للقوائم المالية ومحتواها. حيث نلاحظ أن العناصر المكونة للقوائم المالية في الدول ذات التوجه الكلي تتمثل أساسا في الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق، أما في الدول ذات التوجه الجزئي تتكون عناصر القوائم المالية بالإضافة إلى العناصر الثلاثة السابقة من جدول تدفقات الخزينة، جدول التغير في الأموال الخاصة.

من خلال ما سبق يتبن لنا أن عملية التصنيف المحاسبي التي قام بها " Nobes&Parker " وبالرغم من النقائص الموجودة فيها، قد مكنتنا من معرفة أن الأنظمة المحاسبية للدول تنقسم إلى قسمين رئيسيين الأول هو أنظمة محاسبية ذات توجه جزئي والآخر أنظمة محاسبية ذات توجه كلي واحد منها له ميزات تفرقه عن

الآخر، وحتى أنه داخل كل مجموعة يجد تصنيف جزئي لها لكن الشيء الملاحظ عليها أنها وبالرغم من ذلك فهي تشترك في مجموعة من الخصائص.

رابعا : المعلومات المحاسبية و خصائصها.

1 تعريف المعلومات المحاسبية :

تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه الأخيرة بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم .ولعله من المتطلبات الأساسية للتسيير الحديث للمؤسسة، الاهتمام بجمع ومعالجة البيانات واستخدام المعلومات بفعالية، خاصة في ظل التغيرات المستمرة والمتلاحقة التي تشهدها بيئة ومحيط المؤسسة.

2 خصائص المعلومات المحاسبية :

تعتمد نظم المعلومات، على تدفق البيانات من خلال كافة إدارات وأقسام المؤسسة، ومن الضروري أن يخضع تدفق البيانات هذا لإدارة ورقابة سليمة حتى يتمكن نظام المعلومات من إمداد الإدارة أو الجهات الطالبة بمعلومات ذات خصائص، يتوقف على أساسها مدى كفاءة النظام المعلوماتي في خدمة هذه الأطراف المختلفة، وتتحدد قيمة المعلومات بالخواص التالية:

2-1 الملاءمة Pertinence :تتمثل الملائمة في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية، واتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت .المناسب والنافع .

2-2 المصداقية fiabilité:نقول أن المعلومة ذات مصداقية إذا اشتملت على الحياد، وهذا بضمانات عدم تمثيل جزئي لحدث ما، والصدق في تمثيل الأحداث أو المبادلات التي تبحث في عرضها .وكذلك إمكانية مراجعتها وقياسها .ويرتبط التمثيل الصادق للمعلومة بدرجة خلوها من الأخطاء. [31]

2-3 الدقة l'exactitude :وتتمثل في مدى صحة المعلومات ودرجة خلو ها من التقريب أو الخطأ في عرض الأحداث التي تعني بها هذه المعلومات نتيجة للتأخر أو لبس في الفهم أو التفسير أو الخطأ .هذه الأخطاء : تمثل مشكلة هامة لأنه لا توجد طريقة سهلة ومتاحة لتصحيحها وتوجد هذه الأخطاء نتيجة:

- عملية قياس غير دقيقة للبيانات واستخدام طريقة غير دقيقة في جمعها .
- الفشل في إتباع طريقة سليمة لأعداد بيانات في صورة معلومات.
- فقدان أجزاء من البيانات أوترك بعضها دون تشغيل، أو الخطأ في تسجيلها .
- استخدام ملف خاطئ لحفظ المعلومات، أو التزوير المتعمد في البيانات.

2-4 الشمول : وتعني هذه الخاصية مدى الاكتمال والإحاطة الذي تتضمنه المعلومات المتعلقة بحدث معين وما تحمله من تفاصيل، وما تحرص عليه من تفادى الإغفال في التسجيل في البيانات الأساسية التي تعتبر قاعدة للمعلومات ومصدرا أساسيا لها .وبما أن ضمان خاصية الشمول للمعلومات ليس مطلقا فإنه يخضع إلى نفس مسار تقليل الأخطاء في المعلومات بضمان أساليب رقابة ومراجعة وقواعد خاصة تنظمهما.

2-5 الموضوعية : يرتبط مصطلح الموضوعية بالتعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، ومن ثم فإن الدليل الموضوعي، هو دليل غير شخصي .وللموضوعية درجات بحيث تتوقف كل درجة على قوة الإثبات كما أن الدليل المثبت لعملية معينة قد يكون موضوعيا تماماً، موضوعيا بطريقة مقنعة أو مشكوك في موضوعيته أو غير موضوعي، لذلك فإن ضمان الموضوعية في المعلومات يعني ضمان اعتماد قواعد غير ذاتية في إعداد وتقديم هذه المعلومات.

[31] MICHAÏLESCO Céline 2000 , Qualité de l'information comptable, in Encyclopédie de C.C.A., Economica éd., Paris, France , p 1028.

2-6 النفعية : :يتم تقييم أي معلومة من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتجسد هذه المنفعة في عنصرين أساسيين هما ؛ صحة المعلومة وسهولة استخدامها .تتجسد خاصية المنفعة عدة أشكال نذكر منها :

- ✓ **المنفعة الشكلية** :أي أن قيمة المعلومات تحدد بمدى تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخذ القرار .
- ✓ **المنفعة الزمنتية** : بفعل توافر المعلومات لدى متخذ القرار أو مستعملها في الوقت الذي يحتاجها فيه
- ✓ **المنفعة المكانية** : وتتمثل في مدى حصول متخذ القرار، أو مستعمل المعلومات على هذه المعلومات بسهولة ودون عناء، أوفي وقت قد يزيد في تعميق تكلفة الحصول عليها لذا فإنه عند زيادة تكلفة الحصول عن المعلومات عن قيمتها. فإننا نكون أمام بديلين:
  - ○زيادة قيمة المعلومة من خلال زيادة درجة صحتها أو زيادة المنافع المتحصل عليها .
  - ○تقليل التكلفة من خلال التقليل من درجة صحتها أو التقليل من المنافع المستمدة منها .

المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي.

ترجع فكرة التوافق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين و الذي عقد في عام 1904 في سانت لوسين في أمريكا ،حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات ،و هو المنتدى و الاجتماع العام الذي خصص لمناقشة و مقارنة المبادئ و الممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم . [32]

أولا : مفهوم التوافق المحاسبي

ليس للتوافق المحاسبي مفهوم محدد، و ذلك بالرغم من أهميته البالغة على مستوى المحاسبة الدولية و تصاعد أصوات مختلف الهيئات الدولية مطالبة بإرسائه. بل و هناك من يخلط بينه و بين مفهوم التوحيد المحاسبي.

[32] أمين السيد أحمد لطفي ،2004،المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر،ص 429.

يرى تي و باكر (Tay & Paker) أن التوافق المحاسبي ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما ،و يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة .[33]

و وفقا لـ B. Colasse فإن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بأنه مسار مؤسساتيProcessus institutionnel يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة.

و يمكن تعريف التوافق المحاسبي أيضا :بأنه عملية انسجام الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، و تخفض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية ،و يحسن التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة .[34]

يعبر التوافق المحاسبي عن الحد من التباين و الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، و يكمن الاختلاف بينه و بين التوحيد المحاسبي في كونه عبارة عن مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تباينها، في حين يعد التوحيد المحاسبي بمثابة مسار تفرض من خلاله جملة من القواعد أو المعايير المحاسبية الإلزامية. فالتوافق المحاسبي إنما يرمي إلى رفع أهم الحواجز و العوائق التي تقف أمام المقارنة الدولية للبيانات المالية، مع الإشارة إلى استحالة المقارنة الكاملة و ذلك لأنه حتى و إن أعدت القوائم المالية استنادا إلى معايير دولية، فهي ستعكس حتما خصوصيات وطنية.

وعموما، فإن هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن للمؤسسة نفسها وعبر المكان لمؤسسات مختلفة.[35]

---

[33] نبيه بن عبد الرحمن الجبر، عبد المنعم محمد علاء الدين ،1998، المحاسبة الدولية الإطار الفكري و الواقع العملي ،الإصدار الخامس عشر،إصدار الجمعية السعودية للمحاسبة،دون بلد للنشر،،ص25.

[34] فريديريك تشوي وآخرون،2004، المحاسبة الدولية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد و آخرون، دار المريخ للنشر،السعودية ،ص 349.

ثـانيـا : أهـداف التـوافق المـحـاسـبي

إن أهم ما يسعى إليه إرساء توافق محاسبي دولي هو في حقيقة الأمر ضمان كفاءة التبادلات الاقتصادية الدولية، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، زيادة على ذلك، فان للتوافق المحاسبي العديد من الأهداف و التي يمكن تصنيفها حسب الأطراف المهتمة به كما يلي: [36]

1. بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية :يساعد التوافق المحاسبي على :

– تخفيض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية الموحدة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية .

– إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناءا على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.

– تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها .

---

[35] A.KADDOURI et A. MIMECHE, 2009, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007. Enag édition, Réghaia , Algérie,P. 20

[36] مداني بن بلغيث، 2006، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، ص107 ، 108.

– التموقع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا من خلال المساعدة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

2. بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية :إن التوافق المحاسبي الدولي يسمح لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، بمقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية و غيرها على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

3. بالنسبة للأطراف الأخرى:تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة ، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من تخفيض في تكاليف هذه الرقابة، التي تقتضي في حالة وجود لختلافات أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح إشكالية مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع. [37]

ثـالثـا : معوقات التوافق المحاسبي :

تتأرجح الدعو ة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي فيما بين المعارضة و التأييد ، و يقدم معارضو التوافق حججا للتدليل على وجهة نظرهم لعل أهمها[38] :

1. **اختلاف العوامل البيئية** : يعد الاختلاف بين العوامل البيئية أهم حجج معارضي التوافق، فنظرا لكون المعايير المحاسبية تمثل نتاجا للتفاعل بين البيئة و المحاسبة، و لذلك فإن تطبيق تلك المعايير يسفر عن معلومات محاسبية لتلبية متطلبات معينة ،و هذه الأخيرة تتغير بتغير العديد

[37] M .Rochat,1997, l'Audit des entreprises multinational in comptabilité internationale, Vuibert édition, Paris, France, P 522.

[38]د عبد الحميد مانع الصبيح، 2009 ، المحاسبة الدولية الإطار النظري و التطبيقي العملي، دار الطبعة الثانية ، صنعاء ، اليمن ، ص 48-55.

من العوامل البيئية ،فالمعايير المحاسبية الدولية ليست كقوانين الفيزياء تستنتج من خلال الاكتشافات ، بل تطور بوساطة الناس في ضوء ما يعتقدونه أن يكون أهم أهداف البيانات المالية . و من استعراض أهم العوامل البيئية و تأثيرها على المعايير سيتضح أهمية حجج المعارضين لعملية التوافق ، و أهم العوامل البيئية ذات التأثير على المحاسبة و بالتالي المعايير المحاسبية ما يلي :

- **العوامل الاقتصادية** : تؤثر هذه العوامل على المعايير من جوانب عدة ، فنوع الاقتصاد يؤثر على المعايير ،إذ يختلف تركيز المحاسبة في الدول ذات الاقتصاد الزراعي في بعض جوانبه عن الدول ذات الاقتصاد الصناعي ،أو تلك التي تعتمد على استخراج الموارد الطبيعية .كما يوجد بعض الاختلافات في دول لديها أسواق أوراق مالية عن تلك التي لا تملك مثل تلك الأسواق .ويؤثر اختلاف حجم الشركات فما تتطلبه شركة كبيرة من الإفصاح على مستوى القطاع أو الشركات التابعة يختلف عما تتطلبه شركة صغيرة ، كما تتطلب الشركة الدولية نظم محاسبية اكبر مما تتطلبه المحلية .

و من العوامل الاقتصادية، استقرار وحدة النقد فإذا كانت مستقرة في بلد معين تستخدم التكلفة التاريخية ،لكن في حالة عدم استقرارها في بلد آخر يتطلب الأمر تسوية البيانات بمؤشرات الأسعار. و كذا مدى تقدم المجتمع المالي ،فالتنبؤات المالية تصبح غير ذي قيمة في بيئة لا تفهمها . فضلا عن مدى تطور منشآت الأعمال ، فقبل أن تظهر عملية دمج المنشآت لم يكن هنالك حاجة للمعايير المحاسبية المتعلقة بعملية الدمج . و أخيرا نمط نمو الاقتصاد ، فهل يتجه نحو النمو ،أو الثبات،أو الانخفاض ، ففي أوقات النمو مثلا تصبح رسملة المصاريف المؤجلة عملية بشكل أكبر، مقارنة بحالة الاستقرار أو الانخفاض .

- **العوامل السياسية** : يؤثر النظام السياسي على المعايير المحاسبية ،ففي الدول ذات الاقتصاد الحر تركز المعايير على الوحدة الاقتصادية و حقوق الأطراف المختلفة فيها،في حين تركز المعايير في الدول ذات الاقتصاد المخطط على خدمة الاقتصاد القومي .

كما يؤثر الاستقرار السياسي على المحاسبة و لعل أوضح الأمثلة على هذا تغير طرق و أساليب المحاسبة في مصر فقبل الستينات كانت تتبع النظام الرأسمالي و لذا كان نظام محاسبي غير موحد، و عندما اتبعت النظام الاشتراكي في الستينات وجد النظام المحاسبي الموحد، و بعودتها للتوجه الرأسمالي في الوقت الحالي بدأ النظام المحاسبي غير الموحد بالظهور .

و من ضمن العوامل السياسية تصدير و استيراد المعايير المحاسبية ،فبريطانيا صدرت معاييرها لدول الكومنولث عدا كندا ، كما صدرت فرنسا معاييرها إلى مستعمراتها في آسيا و إفريقيا.

و لا تقف العوامل السياسية عند حد الأنظمة السياسية ،فنظرا لكون البيانات المالية تعد لخدمة مصالح فئات متعددة تختلف مصالحها ، يبدأ الصراع السياسي بين الأطراف المختلفة إذ أن كل طرف ينبغي تعظيم منفعته ، و هنا لا مناص من مراعاة مختلف الأطراف عند وضع المعايير.

- **العوامل القانونية :** و تتعدد هذه العوامل فمنها قواعد القانون التي تتطلب معايير تحمي ممتلكات و حقوق الآخرين ، لاسيما مع ظهور الشركات المساهمة التي تتصف بانفصال الملكية عن الإدارة، مما يتطلب معايير تبين مدى كفاءة المدراء في إدارة الأموال الموكلة إليهم. و تؤثر درجة تداخل تشريعات الأعمال على المعايير، فالنظم المحاسبية في السويد تتطلب إدخال مخصصات الضرائب في الحسابات قبل طلب تلك الحسابات لأغراض الضرائب . كما تؤثر القوانين المحاسبية الخاصة على المعايير أيضا، فمجلس معايير محاسبة التكاليف في أمريكا يفرض –بقوة القانون الفدرالي– الإفصاح عن حسابات التكاليف للعقود الكبيرة مع إدارات الحكومة الفدرالية ، كما تفرض SEC الاعتماد على المعايير التي يصدرها FASB .

  و يظهر أثر النظام القانوني بوضوح في الدول التي تعد فيها المعايير بقانون ، مقارنة بالدول التي تعد معاييرها المحاسبية من خلال الهيئات المهنية .

- **العوامل الثقافية :** تؤثر العوامل الثقافية على عملية التوافق ، و من هذه العوامل وضع التعليم و المنظمات المهنية ، ففي ظل غياب مهنة محاسبية منظمة تجلب المعايير من بلدان أخرى لملئ فراغ قائم ، كما تتأثر

المعايير و ينجح تطبيقها بوضع التعليم و المنظمات المهنية ، سواء أكان من ناحية وضعها أم تكييفها، فضعف الهيئات المحاسبية في بعض الدول يجعل أية هيئة تعمل على التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي كلجنة المعايير المحاسبية الدولية – التي تعمل من خلال هذه الهيئات – غير فعالة في كل الأقطار . كما يؤثر المستوى العام للتعليم على المعايير ، فالطرق الإحصائية في المحاسبية و التدقيق لا يمكن استخدامها بنجاح عندما لا يكون هناك معرفة بالإحصاء و الرياضيات . و لذلك فخطة المحاسبة العامة في فرنسا لاقت قبولا لسهولة فهمها و استخدامها من قبل ذوي المستويات المتوسطة من التعليم من دون حاجة إلى تدريب محاسبي معقد .

كما يؤثر الاختلاف في اللغة على المعايير و يعوق عملية التوافق بينها على المستوى الدولي ،ذلك لأن اللغة في الدول الأقل تقدما تعجز في معظم الأحيان عن توفير المر ادفات الكافية لاستيعاب التطورات التكنولوجية في الدول المتقدمة .

- **العوامل الاجتماعية** : تتأثر المعايير المحاسبية في بعض جوانبها ببعض القيم الاجتماعية و لعل أهم هذه العوامل تتمثل في اتجاه الناس نحو السرية ،و الاهتمام بالوقت ،و القضاء و القدر .فالتوجه نحو السر ية يؤثر على تجميع و نشر المعلومات المحاسبية و هنا لا يتم النشر إلا إذا وجدت جهات حكومية تلزم بالإفصاح و العكس بالعكس .

و من أوضح الأمثلة على هذا ، المناخ الاجتماعي في سويسرا الذي يتسم بالمحافظة و لذا لا يتطلب من الشركات السويسرية سوى إفصاح مالي قليل، على عكس الولايات المتحدة التي يتجه مناخها الاجتماعي نحو مزيد من الإفصاح من خلال البيانات المالية .

أما إعطاء قيمة للوقت فنجد أن الدول التي تعطي قيمة أقل للوقت تهتم بالميزانية ، و تعد البيانات المالية خلال فترات متباعدة، سنة مثلا ، أما الدول التي تعطي قيمة أعلى للوقت فتهتم ببيان الدخل ،و تعد البيانات المالية خلال فترات متقاربة ،ربع سنوية مثلا .

و فيما يتعلق بالتوجه نحو القضاء و القدر فيؤثر على المعايير من ناحية اعتقاد المسؤولين بأن الأحداث المستقبلية لا يمكن التحكم بها أو السيطرة عليها، لذا يرون أن الحاجة للتخطيط و إعداد الموازنات قليلة، و بالتالي تقل الحاجة للسياسات المحاسبية ذات الصلة بالتخطيط و الرقابة كما تقل الحاجة للتنبؤ بتدفقات الأموال .

و من العوامل الاجتماعية التي تؤثر على المحاسبة و بالتالي على المعايير المحاسبية الدولية مواقف و اتجاهات الأفراد و المجتمع نحو المشروعات و في اتجاه مهنة المحاسبة، فإذا لم تتوفر الثقة نحو المشروعات و أدائها الاجتماعي فقد تقوم الحكومة نزولا عند رغبة المجتمع بتنظيم الممارسات المحاسبية كما في السويد التي أضحت المحاسبة الاجتماعية مطلوبة فيها من الشركات كافة ، كما قد تؤدي النظرة للمحاسبة على أنها من الوظائف الدنيا إلى عزوف الأشخاص الطموحين عنها، و على العكس عندما ينظر لها كمهنة محترمة فإنها تجذب الأشخاص المتميزين للعمل فيها .

2. اختلاف أغراض المحاسبة و النظم و اللوائح التي تحكم مهنة المحاسبة :

يؤدي اختلاف أغراض المحاسبة من بلد لآخر إلى إعاقة عملية التوافق ، فبينما تصمم المحاسبة في فرنسا لتوفير بيانات تستخدم على مستوى الاقتصاد الكلي فإنها تصمم في بريطانيا و الولايات المتحدة لتوفير معلومات تستخدم على مستوى المشروع .

كما أن الاختلاف في النظم و اللوائح التي تحكم مهنة المحاسبة و تفاوت سلطة الإلزام التي تتمتع بها المنظمات المهنية هي الأخرى تعوق التوافق ففي بريطانيا و الولايات المتحد يحدد القانون قواعد عامة لمختلف الحالات، بينما يحدد القانون في فرنسا و ألمانيا بنودا تفصيلية لكثير من الحالات .

3. **الاعتزاز بالقطرية :** تؤدي النظرة القطرية و الاعتزاز بالانجازات المحلية إلى إعاقة عملية التوافق، فضلا عن عدم اتفاق أهداف معدي و مستخدمي المعلومات المحاسبية من دولة لأخرى نتاجا للاختلاف في العوامل البيئية السالفة الذكر .

لا تؤدي عملية التوافق إلى تقديم البيانات المطلوبة لتلبية الأهداف القومية : قد لا تؤدي عملية التوافق إلى تقديم البيانات المطلوبة لتلبية الأهداف القومية لا سيما في الدول الأقل تقدما، إذ لم تعمل على إيجاد ربط بين المحاسبة الخاصة و المحاسبة القومية ، بحيث توفر معلومات لخدمة المستخدم القومي الذي يعمل على إعداد البيانات و تقديم الإحصاءات على المستوى القومي لخدمة أغراض التخطيط على المستوى القومي .

رابعا : الحاجة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي :

يتمثل قبول المعايير المحاسبية الدولية من قبل المستخدمين أحد الخصائص المتوخى توافرها في تلك المعايير. هذا القبول ذو مدلول نسبي، بمعنى أن حدود قبول المعايير ستضيق أو تتسع قاعدة المستخدمين، فإذا كانت استخدامات هذه البيانات في الإطار القطري فسيتجدد إطار شرط القبول بحدود ذلك القطر ، أما إذا تجاوزت حدود القطر إلى المستويين الإقليمي أو الدولي فيمكن القول إن القبول سيصبح ذا مدلول إقليمي أو دولي . [39]

و عليه فإن الحاجة لتوافق المعايير على المستوى الدولي لم تنشأ من فراغ بل استجابة لمجموعة من العوامل أهمها تزايد التجارة الدولية ، نمو أسواق المال العالمية، و إدراك هيئات المحاسبة المهنية لأهمية التوافق فضلا عن ظهور الشركات متعددة الجنسية الذي أدى إلى تكثيف الجهود لإصدار المعايير المحاسبية الدولية ، فبظهور هذه الشركات، ظهرت مشاكل محاسبية أبرزها إعداد البيانات المالية الموحدة للشركة القابضة و الشركات التابعة لها ، نتاجا للتنوع بين المعايير المحاسبية القطرية المتبعة في البلد الذي يوجد فيه الفرع ، و تلك المتبعة في البلد الذي توجد فيه الشركة الأم ، مما أدى إلى التقليل من مصداقية تلك البيانات و قابليتها

[39] د عبد الحميد مانع الصبيح،2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 45-48.

للمقارنة ، و هذا بدوره أثر على إمكانية المستخدم في اختيار الفرصة الاستثمارية المناسبة . فلقد فوجئ المسئولون عن شركة البترول البريطانية للانخفاض الذي ظهر في أرباح الشركة عندما عدلت قوائمها وفقا لمعايير FASB ، فعندما أرادت الحكومة البريطانية في السبعينات بيع جزء من حصتها في الشركة المذكورة في بورصة نيويورك التي تشترط لوائحها تعديل البيانات المالية للسنتين السابقتين لواقعة البيع –التي كانت معدة وفقا للمعايير البريطانية– وفقا لمعايير FASB ، كانت النتيجة انخفاض أرباح هذه الشركة خلال هاتين السنتين بنسبة 67 % ،70% على التوالي.و لعل أهم العوامل التي تبين الحاجة للتوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي هي:

- **المقارنة** : يعتمد صنع القرارات على المفاضلة بين البدائل التي تقتضي وجود معلومات معدة بموجب أسس موحدة ، و إذا كان هدف المحاسبة الرئيسي تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات ، فإن المعايير تسهل هذه المقارنة بتوحيد الأسس المعدة بموجبها تلك المعلومات .
- **تكلفة معالجة المعلومات** : فعندما تعد هذه المعلومات وفقا لطرق محاسبية متنوعة يضطر متخذ القرار إلى إتباع طريقة لتوحيد أسس إعدادها، مما يحمله تكلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا ما كانت المعلومات معدة على أسس موحدة .
- **انسيابية الاستثمار بين البلدان** : و هنا فإن المستثمرين بحاجة إلى إجراء مقارنات بين النشاطات التي يمكنهم الاستثمار فيها في مختلف البلدان ،الأمر الذي يتطلب التوافق بين المعايير المحاسبية الذي بدوره سيضيق الاختلافات و التنوع في المعالجات المحاسبية مما يمكن من إجراء المقارنات المذكورة ،كما يحمي المستثمرين في الأسواق المالية الخارجية .
- **إيجاد بيئة أعمال متحدة ،و تسهيل التجارة الدولية و الاستثمار الدولي:** حيث سيسهم توافر معايير محاسبية متوافقة في إيجاد بيئة أعمال متحدة بالنظر لتوحد اللغة التي ستقدم بها البيانات المالية في هذه البيئة و المحصلة تسهيل عملية الاستثمار الدولي و تشجيعه بين الدول المختلفة التي يتوفر فيها مثل تلك المعايير .

و إذا ما أخذنا في الحسبان ظهور مفهوم العولمة بمختلف مناحي الحياة سياسية و اقتصادية و إعلامية واجتماعية و ثقافية و الترويج لها من شأنه تحويل العالم إلى قرية صغيرة فإن من شأن ذلك مضاعفة الحاجة إلى التوافق بين المعايير المحاسبية على المستوى الدولي و تزايد وتيرة التأييد لهذا التوافق لتلبية احتياجات المستثمرين و الدائنين و غيرهم في ظل الأسواق الاستثمارية في ظل العولمة الذي سيكون أشبه بسوق استثمارية واحدة مع بعض الاختلافات المحدودة من بلد لآخر .

المـبحث الثالـث: التوحيد المحاسبـي .

أولا : مـفهوم الـتوحيد المحـاسـبـي

أضحى التوحيد المحاسبي من أهم الوظائف التي ميزت الاقتصاد المعاصر نظرا للاهتمام المتزايد بإصدار المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات و المنظمات المختصة بذلك و الناشطة في العديد من الدول التي تشهد تقدما في مجال الممارسة المحاسبية . و يتبلور مفهوم التوحيد المحاسبي في كونه تطبيق للغة موحدة (مصطلحات، قواعد...) بغية تسهيل الاتصال بين مختلف الأعوان الاقتصادية، ومستخدمي المعلومات المحاسبية. فعلى المستوى المحلي فإن التوحيد المحاسبي هو نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مستوى الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها[40] .

المقصود بالتوحيد المحاسبي أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى . فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام.

---

[40] شعيب شنوف ،2007،التغيرات المحاسبية، بين المعايير المحاسبية الدولية و المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات، الملتقى الوطني،المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية،جامعة باجي مختار عنابة،21-22 نوفمبر2007، ص 27.

أما (Rousse) فقد عرف التوحيد المحاسبي بأنه عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الدولة أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه .

أما على المستوى الدولي، فان الاختلاف في طبيعة التوجهات الاقتصادية التي طبعت مختلف الدول، وذا طبيعة و مسار عملية التوحيد ذاتها و الأهداف المنوطة إليها، أدى إلى اختلاف نماذج واستراتيجيات التوحيد المحاسبي .

وعليه يمكننا التمييز بين نموذجين بارزين للتوحيد المحاسبي و هما نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني ونموذج التوحيد الفرنكوفوني.

1. نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني:

لعل أبرز ما يميز التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوسكسونية، هو اضطلاع المهنة المحاسبية بوظيفة إصدار المعايير، في حين يقتصر دور الدولة في هذا النموذج فقط على تنظيم العلاقات ما بين المتعاملين في الأسواق المالية .

بعد ما خلفته الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 من أضرار مست بمصالح المقرضين والمساهمين، تعالت نداءات هؤلاء مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية و حماية المجتمع الاستثماري وبهذا الصدد أنشئت هيئة مراقبة السوق المالي(SEC) ، التي كان لها أثر كبير في تطوير المبادئ المحاسبية مما حفز ذوي المهنة لتكثيف جهودهم التي توجت بتكوين اتحادات وطنية و إقليمية و دولية و إنشاء معاهد علمية و لجان متخصصة بغية إصدار معايير للمحاسبة، خاصة بعد إعلان (SEC) أنها ستتولى مباشرة إصدار المعايير المحاسبية في حالة عجز المهنة عن ذلك .

ولقد نجح معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (US-GAAP)بغرض توحيد الممارسات

العملية و جعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المتغيرة، و كنتيجة للانتقادات التي وجهت لهيئة المبادئ المحاسبية (APB) التابعة للمعهد، تم إنشاء هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)من أجل إصدار معايير إلزامية بدلا من مبادئ محاسبية. أما في بريطانيا فيتولى مجلس المعايير المحاسبية البريطانية (ASB)مهمة إعداد معايير محاسبية تتلاءم مع احتياجات الأسواق المالية. وأهم البلدان التي تعتمد هذا النموذج ، بريطانيا، كندا، و و.م.أ ، ايرلندا، هولندا، استراليا، حيث يتم العمل على توحيد الأنظمة المحاسبية، وذلك من خلال إطار مفاهيمي موحد للقواعد، المبادئ والإجراءات المحاسبية .

2. نموذج التوحيد الفرنكوفوني:

تعتبر التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، إذ تتولى الدولة كليا مهمة التوحيد المحاسبي على عكس النموذج السابق، الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية. و تبعا للمنظومة الفرنكوفونية، فان عملية التوحيد تتم استنادا على مخطط محاسبي وتتولى إعداد المعايير المحاسبية هيئات رسمية مؤهلة لذلك، تتكون بالإضافة لممثلي الدولة من مجموعة من الأطراف الأخرى كأصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين و غيرهم من المهتمين بتطبيقات المحاسبة ومخرجاتها، حيث يتم تنظيم مهنة المحاسبة من خلال القانون المحاسبي ولقد كان لنموذج التوحيد المحاسبي الفرنسي تأثير كبير على طبيعة التوحيد المحاسبي في العديد من الدول، منها على وجه الخصوص الجزائر، تونس، المغرب وبعض الدول الإفريقية وهي كلها في الأساس دول خضعت للهيمنة الاستعمارية الفرنسية في الماضي .

لعل الاختلاف الجوهري بين النموذجين الأنجلوأمريكي والفرنسي يكمن في مجال التطبيق وتوجيه الأعمال. إذ في الوقت الذي اهتم فيه الموحد الأمريكي أساسا بالمبادئ المحاسبية وبطرق عرض القوائم المالية الختامية ومحتوياتها، اتجهت اهتمامات الموحد الفرنسي إلى المحاسبة باعتبارها مسارا لجمع، تخزين ومعالجة المعلومات بالإضافة لمخرجاتها التي تتمثل في القوائم المالية الختامية.

ترجع هيمنة المعايير المحاسبية الأمريكية واتساع رقعة استعمالها أساسا إلى هيمنة الاقتصاد الأمريكي باعتباره مركزا لحركة رؤوس الأموال، مما دفع بالعديد من الشركات العالمية غير الأمريكية الراغبة في دخول السوق الأمريكية إلى تبني المعايير المحاسبية الأمريكية، استجابة للقيود التي تفرضها (SEC)على كل شركة تدخل السوق المالي الأمريكي .

ثـانيـا : أهـمية و أهداف التـوحيد المـحاسبي:

إن أهمية التوحيد المحاسبي تبرز في حاجة الدول إلى معلومات متجانسة حول الوحدات الاقتصادية من أجل فرض رقابة اقتصادية و جبائية وتنظيم النشاط الاقتصادي، وكذلك إرساء قواعد متوافقة لإعداد ونشر هذه المعلومات بما ضمن الشفافية في العلاقات التي تربط مختلف الأعوان الاقتصادية، نظرا لما يمثله هذا التوافق من أهمية وتسهيل إمكانية إجراء المقاربات على هذه الوحدات عبر فترات مختلفةوإجراء مقارنات فيما بين هذه الوحدات مع بعضها البعض.

و يمكن تحقيق أهداف التوحيد المحاسبي على عدة مستويات و منها :

- ❖ على مستوى الأنظمة المحاسبية نجد أن عملية التوحيد تهتم بتوحيد الأنظمة المحاسبية على جميع المستويات.
- ❖ أما على مستوى المبادئ هنا يتضمن التوحيد تنسيق المبادئ المحاسبية و توحيد المعايير المحاسبية التي يتم اعتمادها و العمل بها .
- ❖ على مستوى القواعد هنا يتم توحيد القواعد و الإجراءات المحاسبية بحيث يتم العمل على محاولة التوافق بين مختلف القواعد المحاسبية الموجودة مع ضمان استحداث قواعد لإجراءات محاسبية جديدة أو بديلة مع ما هو موجود بها يتماشى و متطلبات السوق و ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية .

ثـالثا : فـوائـد التـوحيـد المـحاسبي .

للتوحيد المحاسبي العديد من الفوائد التي تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستويين الوطني و الدولي، نذكر منها ما يلي[41] :

- زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرارات؛
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية، فتعدد الأسس والطرق المحاسبية ووسائل التعديل بما يصعب من إمكانية إجرائه، لكن توحيد الأسس والطرق المحاسبية يترتب عليه توحيد أسس وطرق التعديل بما يزيد من إمكانية تحقيقه؛
- إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام الأسعار؛
- إذا ما تم الاتفاق على أساس ومبادئ محاسبية موحدة عالميا، فإن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلا من تركيزه حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات.

رابعا : معوقات التوحيد المحاسبي.

[41] تيجاني بالرقي،2007، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، الملتقى الوطني ، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية،جامعة باجي مختار عنابة، 21-22 نوفمبر 2007، ص 5.

من العوائق المهمة التي تقف إزاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي نجد :

- **العوائق الاقتصادية و التشريعية :** يحتاج أفراد المجتمع و على وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة، و هي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق و إجراءات محاسبية .

- **الحالة السياسية :** إذ تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوظيفة إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلا لأخرى دولية .

- **زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا:** إذ تتطلب تلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم.

- **ازدياد التنافس الدولي:** أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب وأسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية.

- **الحاجة المتزايدة إلى رأس المال:** لتنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيهاوإقراضها، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرون والمقرضون.

- ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للإفصاح في مواقفها المالية، إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء المعمورة وتعمل في بيئات متباينة، وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا فان مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر، لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم المحاسبة طبقا لمعايير محلية و هي مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض .

المبحث الرابع : نشأة و ظهور المعايير المحاسبية الدولية .

أولا :التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية و أسباب نشأتها .

1. التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية الدولية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس والتي تؤثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية ونتيجة لكل هذا تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973 أسندت إليها عملية إصدار معايير للمحاسبة الدولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي وقد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول هي :أستراليا، كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وقد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجمع[42] .

2. أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية:

يمكن حصر الأسباب التي أدت إلى تنظيم المحاسبة دوليا في النقاط التالية:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.

[42] حكمت أحمد الزاوي، 1995، المحاسبة الدولية، دار حنسن، الأردن ، ص 53.

- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ أن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج مظللة ولا تعكس الواقع السليم.

- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد الطريقة المناسبة من بين عدد من الطرق التي قد يشار إليها في نوع المعيار.

- المساعدة في عملية اتخاذ القرار، ولهذا فإن المعيار الملائم والمناسب الذي يتم اعتماده بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم على ضوئه اتخاذ القرار المناسب.

أما الجوانب السلبية التي تنتج عن غياب المعايير المحاسبية فنحصرها في الآتي:

✓ غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد تؤدي بالمنشآت إلى استخدام طرق متباينة وغير موحدة، كما قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين.

✓ غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين، وكذا الدارسين وغيرهم. [43]

ثانيا :لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

1نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية

[43] حكمت احمد الزاوي ،1995، مرجع سبق ذكره ، ص 47.

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم. لقد شكلت اللجنة في عام 1973نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا أو مجموعات من البلدان معينين من قبل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن 4 منضمات مهتمة بوضع التقارير المالية. يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل أو اثنين ومستشار فني لحضور اجتماعات المجلس، وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير.

وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين القوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى القيام بها :

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.

- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى ,
- البحث عن، والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنعالقر ارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

2إجراءات تطوير معايير المحاسبة الدولية :

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنظمات أخرى وأفراد موظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية. وتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسة محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، ومن خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية والهيئات الأعضاء في اللجنة وهيئات وضع المعايير ومجموعات مهتمة أخرى وأفراد على مستوى العالم، كما أن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى معدي ومستخدمي القوائم المالية.

ويتم إجراء تطوير معيار محاسبي دولي كما يلي:

- يقوم المجلس بإنشاء لجان توجيهية يرأس كلو احد منها ممثل لمجلس وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو خبراء في موضوع معين.
- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية،

وتقوم هذه الأخيرة كذلك بدراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة ملائمة حسب الظروف المتعددة وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المتضمنة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس.

- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت، تقوم عادة اللجنة بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى، الغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها.
- تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديل معيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا.
- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة تعليقات على مسودة المبادئ وتضم القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسميا.
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار المصادقة عليها من قبل المجلس و بعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس يتم نشرها و تدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بعد موافقة ثلاثة أرباع المجلي على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو من الأفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

3أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية تحدد وفق الإستراتيجية المسطرة من قبل اللجنة، مراعية في ذلك التنظيمات المحاسبية لكل دولة.

3-1 أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير و الإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

3-2 إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر المجلس إطار لإعداد و عرض القوائم المالية ليساعد في :

- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، وفي المعايير المحاسبية الصادرة.
- تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية.

كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من أجل تحسين و زيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم ويتم استخدامها فيما يلي:

-كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية لكثير من البلدان.

-كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة بها بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين، وبلدان عديدة في آسيا و أوروبا.

-في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

-من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها.

طلبت المنظمة الدولية من لجان الأوراق المالية (الإيسكو) توفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل للاستخدام في عرض الأوراق المالية متعددة الجنسيات. إن عدد من أسواق الأسهم تسمح أو تطلب من مصدري الأوراق المالية الأجانب عرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة تطابق قوائمها المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير خلال سنة 1998 آخر مشاريعها الرئيسية، وهو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر انجاز تاريخي وهام لمعدي ومستخدمي البيانات المالية. وقد بينت الأحداث التي شهدها لأسواق المالية مؤخرا الحاجة الماسة والعاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة وما يتعلق به على النطاق العام، وسيتم ذلك من خلال المعايير المحاسبية التي تم من خلالها حتى تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات من خلال مستواها العالي وما سينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات وقابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة والإفصاح.

ثالثا : مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB.

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC الكثير برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها، ومع ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال، والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من معايير محاسبية المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCأنه من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية .

وفي هذا الصدد تم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة (Fondation) حيث تتشكل هذه الهيئة من (19) إداريا، (Trustees)يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين.

ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي:

- 06أعضاء من أمريكا الشمالية؛

- 06أعضاء من أوروبا؛

- 04أعضاء من آسيا؛

- 03أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن (05) أعضاء من بين (19) عضوا يترك تعيينهم للفيدرالية الدولية للمحاسبين، (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الإداريين لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورهم الأساسي في:

-جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.

-إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة.

-تعيين أعضاء كل من مجلس ؛ (Board) ، (IFRIC)، .(SAC)

-تقييم إستراتيجية و فعالية (IASC-Fondation) و (IASB)سنويا.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت كنف IASC-F ويتشكل من (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم بحيث يشغل (12) عضوا من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، وخصوصا إذا كان لهذه العلاقات التأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير.

ويكلف مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية :

-إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية.

-نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع معايير المحاسبية الدولية الجارية.

-إعداد إجراءات معاجلة التدخلات ؛.(commentaires)

-تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛

-القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية

للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع متباين.

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل 2001 ، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبني مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC السابق وتفسيراتها، وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية

الجديد IASB أيضا أن أمناء مؤسسة IASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB بـ"معايير التقارير المالية الدول" (IFRS) مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة بـ "معايير المحاسبة الدولية" (IAS). و يفترض أن هذا التغير قد أحدث من أجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة IASC السابق .

رابعا : المعايير المحاسبية الدولية IAS:

1. تعريف المعايير المحاسبية الدولية :

يعني المعيار في اللغة العربية النموذج المعد مسبقا للقياس على ضوئه وزن أو طول معين أو درجة جودته. فينظر إلى المعايير على أنها المقاييس أو الموازين المعتمدة أو المقبولة من قبل المجموعة أو المجتمع أو الدولة أو العالم لقياس أو للحكم بواسطتها على جودة شيء معين .

ويعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمعايير "ISO" على أنه وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.

أما بالنسبة للمحاسبة فاستنادا للمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 م، يعرف المعيار على أنه معطى مرجعي Donnée référentielle ناتج عن اختيار جماعي تم إثراءه بهدف تقديم حل لمشاكل متكررة .

كما أن المعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح أو القياس والتقييم وهي تحضي بقبول عام لمعظم الإطراف المستخدمة أو المستفيدة من القوائم المالية .

تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع.

وتعرف أيضا على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

ويمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات،صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشارا نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهومها يعني كذلك جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية.

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

2. مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تمكن المعايير المحاسبية الدولية المؤسسات الاقتصادية من:

- التناسق والتناغم :ويعني ذلك قيام المنشآت بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمنشآت بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية .[44]
- قابلية المقارنة :نظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا

[44] خالد جمال الجعارات ،2008، معايير التقارير المالية الدولية ،IFRS & IAS 2007 ، مكتبة الجامعة ، الشارقة ،سوريا، ص 24.

عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة وواضحة.

- الدخول إلى الأسواق المالية الدولية :يسمح تطبيق المعايير الدولية للشركات دخول أو اختراق الأسواق الخارجية وعلى وجه الخصوص الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي :الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة عند اتخاذ القرار.
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي :يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الشركات الأجنبية والأسواق المالية.
- تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات :مما يسمح ويشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية محليا ودوليا.

2 **أهداف معايير المحاسبة الدولية:** من أهم ما يهدف إليه النظام المحاسبي الموحد ما يلي:

2-1 توفير البيانات المحاسبية والأساسية والأدوات اللازمة للتخطيط والرقابة على مختلف المستويات حيث ساهم النظام في توفير معلومات هامة لخدمة إدارة الشركة التابعة في اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط الشركة وكذا القرارات المتعلقة بالرقابة والإشراف والتوجيه، ويساهم النظام كذلك في توفير المعلومات للأجهزة الخارجية مثل هيئات التخطيط والجهاز المصرفي والجهاز المركزي للمحاسبات والجهاز المركزي للإحصاء وغيرها.

2 - 2توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض محاسبة التكاليف حتى يمكن تحديد التكاليف بدقةوا إجراء الرقابة على التكاليف وترشيد قرارات تسعير المنتجات والخدماتوا مكانية تقييم المخزون من الإنتاج التام

وغير التام في نهاية كل فترة ماليةوا عداد الموازنات التخطيطية اللازمة باستخدام التكاليف المحددة مقدما على أسس علمية (التكاليف المعيارية) .[45]

2-3 توفير البيانات والمعلومات التي تتطلبها أسواق رأس المال عن الاستثمارات في أسهم شركات تابعة أو استثمارات في أسهم شركات شقيقة أو استثمارات في أسهم شركات أخرى أو استثمارات في سوق السندات.

2-4 تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل إلى النظام الأكثر ملاءمة لاحتياجات تلك الدولة والتوصل لأسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية وكذا تعريف المحاسب والممتهن بأسباب تطبيق الأنظمة المحاسبية المختلفة.[46]

2-5 المساعدة على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة أو بلدان تلك الدول مع إظهار أسباب اختلاف المعلومات والبيانات.[47]

2-6 إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي.[48]

2-7 إيجاد نوع من التنسيق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة.

2-8 دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلاف و التقارب المحاسبية بين الدول.

2-9 تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم مساعدتها في تطويرها.

2-10 توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة.

---

[45] محمود محمود السجاعي،2006 ، النظام المحاسبي الموحد في صفوف المعايير المحاسبية ، المكتبة المصرية للنشر ، مصر ، ص9.
[46] حكت أحمد الزاوي،1995 ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.
[47] محمد المبروك أبو زيد ،2005، مرجع سبق ذكره ، 30 .
[48] حكت أحمد الزاوي ،1995، مرجع سبق ذكره 28.

2-11 تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.

خلاصة الفصل :

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الضريبية المتعلقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات على النتائج المحاسبية وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية وجدت بعض العراقيل في تكييفها مع أنظمتها الجبائية، التي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد ضريبية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، بالإضافة لقيام هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا، ألمانيا...إلخ.

الفصل الثاني: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي (تجارب أجنبية)

تمهيد

المبحث الأول : اختلاف المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي .

أولا : علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الضريبية في الدول.
ثانيا : العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي .

ثالثا:أهمية التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي.
رابعا :جهود المنظمات الدولية المحاسبية لفصل المعايير المحاسبية الدولية على قوانين النظام الجبائي.
المبحث الثاني : آثار تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي.

أولا :أثر تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي على الحوكمة الضريبية.
ثانيا : أثر تكييف المعايير المحاسبية و النظام الجبائي على تقليل عملية التهرب الضريبي .
ثالثا : أثر تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي على المحاسبة الإبداعية .
رابعا :أثر تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي على الحصيلة الضريبية.
المبحث الثالث : أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي تجارب أجنبية.

أولا: المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي في الولايات الأمريكية.
ثانيا :أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الأمريكي .
ثالثا : المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي والقواعد الضريبية.
رابعا: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في دول الاتحاد الأوروبي (فرنسا، لوكسمبورغ، ألمانيا ، بلجيكا) على الأنظمة الضريبية .
المبحث الرابع : تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية .
أولا :أسباب تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية.
ثانيا : مبررات التكييف.
ثالثا: أهداف التكييف.
رابعا: متطلبات تكييف النظام الجبائي مع المحاسبية الدولية.
خلاصة

الفصل الثاني: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي(تجارب أجنبية).

تمهيد :

المبحث الأول : اختلاف المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي .

أولا : علاقة النظام المحاسبي بالأنظمة الضريبية في الدول.

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي:[49]

- **المقاربة الأولى: العلاقة قوية ومباشرة.**

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات وهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليه لاعتبارات متعلقة بخصم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

- **المقاربة الثانية:العلاقة قوية وغير مباشرة.**

[49] تسعديت بوسبعين ،علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم.....استمرارية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ملتقى وطني ،النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدوليةIAS-IFRS ، يومي13-14جانفي 2013، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم .ص 7.

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول، دول الاتحاد السوفيتي سابقا.

- **المقاربة الثالثة: تضم النوع الأول والثاني أي علاقة وسطية.**

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة ذلك(الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ، ...).

- **المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين .**

أي ليس هناك علاقة بين النظامين، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول ضريبيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الضريبية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا.

أما في ما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة. ما يمكنها من طرح وضعيات ايجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا.

ثانيا : العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي :

1. **اختلاف نوعية كلا من المستخدمين وأهداف التقرير المالي والتقرير الضريبي .**

حيث أن نوعية المستخدمين في التقرير المالي يختلفون عنهم في التقرير الضريبي ،وكذلك الأهداف ، وذلك كما يلي[50] :

[50]M Bovi, 2005, Book-Tax Gap: an Income Horse Race, ISAE Working Paper No. 61, December, ,p 14-15.

جدول رقم 02: اختلاف نوعية كلا من المستخدمين وأهداف التقرير المالي والتقرير الضريبي .

	التقرير المالي	التقرير المحاسبي
نوعية المستخدمين	حملة الأسهم،الدائنون،إدارة الشركة، أصحاب السندات،المراجعين،مراقبي الحسابات ،المحللون الماليون ...الخ	مصلحة الضرائب ،الجهاز الإداري للدولة ككل،الفاحص الضريبي،المراجع الجبائي ، والذي يكون بمعرفة المصلحة .
أهداف التقارير	1-الإفصاح عن المعلومات المالية للشركة . 2-إعلام كل من حملة الأسهم والسندات بالمركز المالي الحقيقي للشركة وذلك في محاولة لتحقيق الشفافية بينهما ومساعدتهم علي اتخاذ قراراتهم . 3-توفير المعلومات والبيانات لكل من المراجعين ومراقبي الحسابات للقيام بوظائفهم . 4-إمداد المحللون الماليون بالمعلومات التي تساعدهم علي القيام بتحليل النسب المالية للشركة وغيرها لمعرفة مدى كفاءتها . مساعدة إدارة الشركة علي معرفة نقاط القوة والضعف بها وذلك لعلاجها ، وتعزيز الوضع التنافسي لها مع غيرها ، وغير ذلك من الأهداف .	1- مساعدة مصلحة الضرائب علي تحديد الوعاء الضريبي الذي سيتم فرض نسبة الضرائب عليه . 2- قيام الفاحص الجبائي بفحص التقرير استناداً إلي المستندات الموجودة للتأكد من مدى صحة المعلومات ، وبالتالي إصدار التقرير النهائي إما بصحة التقرير الضريبي أو لا . 3- مساعدة الإدارة الضريبية علي اتخاذ القرار بخصوص ما تراه مناسب (تحديد وجود نية تهرب لدى المكلفين والمسجلين / رفع الدعاوي القضائية .. الخ) . تقديمه للجهاز الإداري للدولة لمعرفة (الحصيلة الضريبية) ومدى مساهمتها في التنمية الإقتصادية ، ومعرفة نوعية الأنشطة الموجودة بالدولة ومحاولة العمل علي جذبها ، وغير ذلك من الأهداف .

ومما سبق نرى أن اختلاف المستخدمين وكذلك الأهداف تؤدي في النهاية إلي إصدار القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية في ضوء الأهداف المرجوة [51] لكل منهما مما يعمل علي وجود التضارب بينهما ويؤدي إلي وجود اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الجبائي .

1. **اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية:**

[51] Shaviro D , 2009,The optimal relationship between Taxable income and Financial accounting income: Analysis and proposal, The Georgetown Law Journal , Vol.79 , 2009,p7

تختلف القوانين الضريبية عن مفاهيم وقواعد المعايير المحاسبية الدولية من حيث الأهداف، حيث يوجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم الإيرادات ضريبيا كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة(تحفيز الاستثمار، تحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الضريبية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، مساعدة مصلحة الضرائب علي تحديد الوعاء الضريبي في حين أن المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة، الإفصاح عن المعلومات المالية للشركة.ومما سبق نرى أن اختلاف الأهداف تؤدي في النهاية إلي إصدار القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية الدولية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما مما يعمل علي وجود التضارب بينهما ويؤدي إلي وجود اختلاف بين النظام الجبائي و المعايير المحاسبية الدولية .

2. اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية الدولية

يعتبر هذا العامل هام نسبيا ، ولا يمكن تجاهله ، فقد يتم صدور المعايير محاسبية الدولية قبل صدور القانون الجبائي والعكس صحيح ، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية الهامة التي قد تقع في الفترة الزمنية ما بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الجبائي وبالتالي:

- فقد يتم الأخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها جبائيا.
- أو يتم الأخذ بها جبائيا دون الأخذ بها محاسبيا.

وفى ضوء ذلك نجد أن اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر مما يعمل على وجود اختلاف بين الربح المحاسبي والضريبي.

3. السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح

تعمل إدارة الأرباح دائما على محاولة تعظيم الإيرادات وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للشركة التي تعمل بها, وفى ضوء ذلك....فقد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تناسب طبيعة عملها في ضوء الأهداف التي ترجو لتحقيقها وقد تكون هذه السياسات متعارضة مع ما جاء في القانون الجبائي وقد جاء في دراسات عديدة ما يؤكد هذا الشأن.

_ ففي دراسة(Badertscher B,2006)[52] فقد أوضحت أن إدارة الأرباح وما تسلكه في سبيل تحقيق غاياتها يتوقف على مدى إحداث الاختلاف أو ظهور الفجوة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي فيها وأنه قد يكون لديها بديلان وهما:

- ❖ الرغبة في تخفيض الإيرادات وذلك لعدة اعتبارات ففي هذه الحالة وكما هو معروف تسعى معظم الشركات إلى محاولة تخفيض الربح الضريبي وحيث أن رغبة الشركة هنا هى أيضا تخفيض إيراداتها فإنه لن يكون هناك أي اختلاف بين الربحين (أي سيكون هناك توافق بين الربحين).
- ❖ الرغبة في زيادة إيراداتها ففي هذه الحالة سيكون الربح المحاسبي متجها نحو الارتفاع بينما يكون الربح الضريبي متجها نحو الانخفاض وبالتالي سيؤدى ذلك إلى وجود الاختلاف بين كلا من الربحين في ظل هذا البديل طبقا للسياسات التي تنتهجها هذه الإدارة[53].

4. اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات:

قد يتطلب في كثير من الأحيان الاعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف به ضريبيا وكذلك على عناصر المصروفات , وبالتالي فإن اختلاف توقيت الاعتراف في هذه الحالة يؤدى إلى حدوث اختلاف بين قواعد المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي.

---

[52] B .Badertscher, 2006,Tax Implications of Earnings Management Activities: Evidence from Restatements, Working paper, university of Iowa, May, 2006, p 9_21.

[53] Desai M & Dharmapala D, 2009, Earnings management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax alignment, Working paper, University of Harvard, January, 2009,p 16_19.

5. وجود الإعفاءات الضريبية:

المقصود بالإعفاءات الضريبية الاقتطاع الإجباري من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزانة العامة كأداة من أدوات "الحوافز الجبائية" والتي تهدف إلي تشجيع الاستثمارات وفى ضوء ما سبق يتضح أن الإعفاءات الضريبية تعتبر إحدى الأسباب لوجود الاختلاف بين الربح الضريبي (النظام الجبائي) والربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية .

6. صعوبة اشتراك الدول النامية ومنها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية.

نلاحظ أن عدم اشتراك الدول النامية في صنع المعايير المحاسبية الدولية لأنها تفتقد للبيئة المحاسبية السليمة، و هذا قد يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة هذه الدول النامية (ومنها الجزائر) ،و بالتالي عدم أخذ النظام الجبائي لهذه المعايير المحاسبية الدولية ، و هذا أحد العوامل المؤدية لوجود الاختلاف بين النظام الجبائي و المعايير المحاسبية الدولية .

نجد أن عدم إمكانية اشتراك النامية في وضع معايير المحاسبة الدولية قد يؤدى إلى صياغة ووضع بعض معايير المحاسبة الدولية التي قد لا تلائم البيئة المحلية, ومن ثم عدم إمكانية الأخذ به جبائيا, مما قد يؤدى لوجود الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي.[54]

ثالثا:أهمية تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية:

لقد أدى وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية – نتيجة اختلاف الأنظمة الاقتصادية المستخدمة عالمياً إلي عدم قدرة مستخدمي البيانات علي اتخاذ القرارات المستندة إلي معايير موحدة ، وخاصة في وجود النظام العالمي الجديد والمتغيرات والاتجاهات الاقتصادية العالمية الحديثة .

[54]محمد محمود أحمد صابر،2003،استراتيجيات صناعة و بناء معايير المحاسبة و المراجعة من الهيمنة و التبعية إلى إثبات الذات ،مجلة الدراسات المالية و التجارية ، العدد الثالث، ديسمبر 2003، ص17.

ومن هنا كان لابد من وجود نوع من التوحيد للبيانات والمعلومات المالية المقدمة (سواء تقارير مالية أو تقارير ضريبية) بين الشركات ، وظهور الحاجة إلي إعداد تلك البيانات على أسس ومعايير موحدة يمكن أن يتبعها القارئ سواء كان محليا أو أجنبيا ، وبالتالي ظهرت أهمية تحقيق التوافق بين كل من القواعد المحاسبية التي تمثل الأساس الذي يتم بناءا عليه إصدار المعايير المحاسبية سواء المحلية أو الدولية ،و القواعد الضريبية والتي تمثل الأساس الذي يتم بناءا عليه إصدار وسن القوانين واللوائح بالنسبة للنظام الجبائي ،وبالتالي تتمثل أهمية تكييفهما فيما يلي:

- **مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية جبائيا** :إن الدول المتقدمة بدأت في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية جبائيا، حيث بدأت دول الاتحاد الأوروبي و كذلك الولايات المتحدة الأمريكية في جعل المعايير المحاسبية الدولية بمثابة الأساس الذي يقوم عليه النظام الجبائي، و لهذا فإن النظام الجبائي الجزائري أيضا عمل على الأخذ ببعض القواعد المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية.
- **جذب الاستثمارات الأجنبية** : إن أخذ النظام الجبائي لجميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، يجعله يتسم بالموضوعية و الشفافية الأمر الذي يؤدي في النهاية لجذب المزيد من الاستثمارات ، لأن الأنظمة الضريبية تعد أحد البدائل الهامة التي بناءا عليها يقوم المستثمر بتفضيل الاستثمار في دولة ما عن الأخرى .[55]
- **تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و بين إدارة الضرائب:**عند إتباع معايير المحاسبة الدولية من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى وجود و معرفة الأساس الواضح عند تحديد الربح الجبائي، و هذا يعمل على تخفيض عدد الدعاوي و كذلك تقليص فرص التهرب الضريبي،و من ثم تخفيض و تقليص حدة النزاع بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة .

[55]عبد الخالق أسامة،2004،فاعلية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار، ملتقى حول مدى التوافق و الاختلاف بين التشريع الجبائي المصري و المعايير المحاسبية المصرية ،جامعة عين شمس ، مصر،8 مارس 2004،ص5.

- **تحسين أداء إدارة الضرائب :** عند إتباع المعايير المحاسبية الدولية من قبل إدارة الضرائب، يمكن أن يحسن ذلك أداؤها عن طريق الارتقاء بالخدمة و التعامل بشفافية مع المكلفين بالضريبة و كذلك وضوح الأساس الذي تنتهجه ، كما أن الأخذ بهذه المعايير سوف يؤدي إلى توحيد أسلوب فرض الضرائب لا يختلف من مكلف لآخر .

رابعا :جهود المنظمات الدولية المحاسبية لفصل المعايير المحاسبية الدولية على قوانين النظام الجبائي :

تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات، في العديد من الدول عبر العالم وبخاصة منها الدول الفرانكفونية، حيث يتدخل قانون الضرائب في مجال المحاسبة من أجل تحديد القواعد الواجب إتباعها لمسك المحاسبة وطرق التقييم. هذا ما جعل التطبيقات الضريبية ترتبط بالمعالجة المحاسبية في هذه الدول. على عكس الدول الأنجلوسكسونية التي تتميز باستقلال المحاسبة عن النظام الجبائي، بحيث يتم احتساب الضريبة بعيدا عن الحسابات المحاسبية. أما بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية فهي تفصل في محتواها قوانين النظام الجبائي عن المحاسبة بإعطائها الأولوية للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني، لهذا سنقوم بعرض بعض الجهود المبذولة من طرف المنظمة الدولية للمعايير المحاسبية (IASB) من أجل فصل المفاهيم الأساسية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وقواعد النظام الجبائي من خلال تناول العناصر الآتية:[56]

1. **اختيار المكلفين بالتنميط على مستوى (IASB) :**إن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تصدر من طرف منظمة خاصة (IASB) مستقلة تماما عن السلطة العمومية (le pouvoir public) ، تتكون (IASB) من عشر دول ومن أعضاء متخصصين في التنميط المحاسبي ، تمول هذه الهيئة من طرف

[56]A. Faten ,La comptabilité française est-elle réceptive des IAS/IFRS ? :L'entrave fiscale à la démarche d'harmonisation comptable avec les IAS/IFRS ,consulter le 20/02/2O12,http://www.oboulo.com/summary?id=18908.

خواص وخاصة مكاتب المراجعة .كل هذه المعطيات من شأنها أن تضع (IASB) بعيدا عن السياسة على الأقل نظريا ولها كل الحرية اتجاه السلطة الشعبية، ويجعلها تتميز بكل من الموضوعية والشفافية المطلوبة لإنشاء وضعية تضع أولى أولوياتها خدمة المستثمر على حساب القوانين و القواعد الضريبية .

ومن هنا يمكن القول أن المفاهيم العامة والخصائص النوعية للمعلومة المالية المشار إليها في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية تنأى عن القواعد والقوانين الضريبية في أي دولة بحيث تجعلها حيادية التأثير.

2. **أولوية الإفصاح عن الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني:**يعتبر تطبيق مبدأ هيمنة الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني خطوة أساسية للسير نحو إصلاح الأنظمة المحاسبية و ذلك لما يوفره تطبيق هذا المبدأ من رفع لمستوى الإفصاح عن البيانات المالية و جعلها أكثر وضوحا مما يساعد المستثمرين على اتخاذ قراراتهم بشكل سليم.

و يتجسد هذا المبدأ في المعالجات التي تقترحها المعايير المحاسبية الدولية و أهم هذه التطبيقات إشكالية القيمة و التقييم، إضافة إلى تطبيقات أخرى مثل المعاملات التي تجعل مبدأ الملكية القانونية أساسا في تحديد كيفية التسجيل المحاسبي للعناصر كالاستثمارات التي تتم حيازتها عن طريق التمويل الإيجاري مثلا.

فيما يخص إشكالية التقييم، فقد عملت هيئات وضع المعايير المحاسبية الدولية (FASB-IASB) على إدراج مبدأ القيمة العادلة بعد أن كان النموذج القديم يعتمد التكلفة التاريخية كمبدأ لقياس الأداء و تقييم الأصول و الخصوم، و حسب ما تقرّه المعايير المحاسبية الدولية، فإن إعداد القوائم المالية يتم وفقا لمبدأي التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، على أن يكون نموذج التكلفة التاريخية هو المرجع الأصلي لتقييم العديد من الأصول مع الترخيص باستعمال القيمة العادلة لمعالجة خسائر القيمة التي تواجهها الأصول أو لإعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية، مما يرفع من مستوى الإفصاح الذي تتمتع به القوائم المالية.

ستهدفون: مسعى(IASB) توفير معلومة مالية تتميز بالشفافية والمصداقية، انطلاقا من تطبيق مفاهيم ومبادئ المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). يدخل في إطار خدمة متطلبات مستقبلي هذه المعلومة وبالدرجة الأولى المستثمر، بحيث تسهل له عملية اتخاذ القرارات في إطار نظرة تطورية اقتصادية، وحسب هذا المفهوم على المحاسبة أن تخدم المستثمرين كأول عمود للاقتصاد وبصفة عامة جميع مستخدمي ومستعملي المعلومة المتعلقة بمؤسسة معينة.

وبما أن المستثمرين هم حاملي رؤوس الأموال فمن الضروري أن تستجيب المحاسبة أولا وقبل أي شيء لمتطلباتهم. هذه النظرة تؤكدها جهود (IASB). فمثلا حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) يتم إدماج في الميزانية بعض العناصر التي هي من المفترض أن تكون خارج الميزانية الحالية (كالتمويل الايجاري) . هذه النظرة تؤكد مرة أخرى أن الإطار العام للمنظمة الدولية للمعايير الدولية (IASB) يخدم المستثمر على حساب النظام الجبائي .

4. **استقلال المحاسبة عن النظام الجبائي** :ارتبطت المحاسبة في السابق ارتباطا وثيقا بالنظام الجبائي ، غير أن المحاسبة الحديثة اتجهت نحو تحقيق استقلاليتها عن مختلف التشريعات خاصة الجبائي الذي يدفعها للقيام بمعالجات لا تستجيب لمتطلبات الواقع الاقتصادي، و الذي تركز المحاسبة الحديثة على إبرازه من خلال تطبيقها لمبدأ هيمنة الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني للمعاملات.

و تشكل المحاسبة الإطار القانوني و المصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، و قد اختلفت درجة ارتباط المحاسبة بالنظام الجبائي باختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة في الدول و كذا سياساتها الاقتصادية، فقد تكون المحاسبة في بعض الدول وطيدة الصلة بالنظام الجبائي خاصة في الدول التي تُوَجّه المحاسبة فيها لأهداف التخطيط و رسم السياسات الاقتصادية لها، ثم لأهداف النظام الجبائي و تحديد الضريبة، حيث تكون المحاسبة مرتبطة ارتباطا تاما بالنظام الجبائي في قواعد التقييم و

العرض، غير أن وجود نظام محاسبي جبائي كليا لا يعد إلا تصورا نظريا حيث أن نسبة الارتباط تتأثر بالظروف الاقتصادية المحيطة بالدول. [57]

و قد تكون درجة الارتباط بين المحاسبة و النظام الجبائي نسبية في بعض الأنظمة، حيث لا تتوافق المحاسبة في جميع مبادئها و قواعدها و طرق معالجتها مع القواعد النظام الجبائي بسبب وجود أهداف معينة للمحاسبة، مثل هدف توفير المعلومات لمختلف الأطراف الأخرى المستعملة للبيانات المالية، لكنها تدرج كثيرا من القواعد الضريبية في تحديد الإيرادات و النفقات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق اهتلاك الأصول (التثبيتات) و تكوين المؤونات...الخ

لكن و على العكس من ذلك، نجد أن الدول الأنجلوسكسونية عملت دائما على الفصل بين المحاسبة و النظام الجبائي، فالمحاسبة على هذا الأساس لا تأخذ من النظام الجبائي سوى آثاره الاقتصادية و المالية على الأداء و الوضعية المالية، حيث تعتبر عبئا من الأعباء الناشئة عن الدورات المحاسبية المختلفة.

5. **ضرورة إعطاء صورة عادلة للوضعية المالية:** مفهوم الصورة العادلة أخذتها (IASB) عن (FASB) Financial Accounting Standards Board، هذه النظرية تفترض أن كل الأهداف العامة المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية وهي (الموضوعية، الدقة، الصدق والمقارنة) يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار أثناء المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة. وهذا يطبق على جميع المؤسسات مهما كانت طبيعة نشاطها.

الصورة العادلة التي تعطيها القوائم المالية هي صادقة، إذن هي حقيقية عندما يكون عرض العمليات المالية يتوافق تماما مع ما هو موجود أي ما حققته المؤسسة وقامت به فعليا، بحيث بإمكان كل مستعمل لهذه المعلومات أن يلاحظ ويختبر مدى صدقها أو اختلافها مع الواقع.

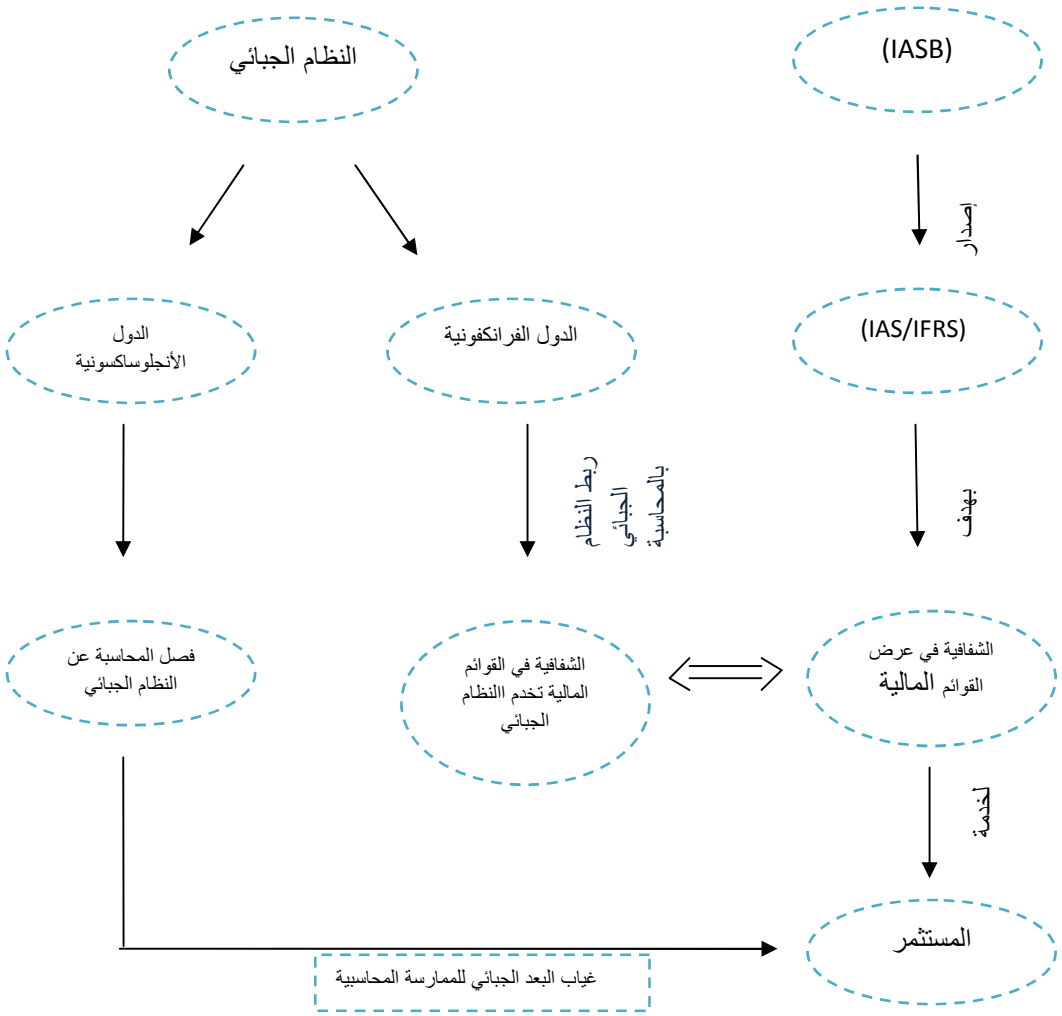
---

[57] سفيان بن بلقاسم،2010، النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير- جامعة الجزائر،2010، ص224-225.

لذا، فإن احترام مبادئ المعايير المحاسبية مرهون بالعرض الواقعي والفعلي للحقيقة، هذا الأمر من شأنه أن يساعد على تسهيل الممارسات الضريبية على النتيجة المحاسبية في البلدان التي ترتبط بها التطبيقات الضريبية بالتطبيقات المحاسبية، خاصة إذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن الإجراءات الضريبية بها تقضي أولا بضرورة التأكد من واقعية النتيجة المحاسبية لاحتساب الربح الضريبي كما هو الحال في الجزائر.

هناك بعض المفاهيم الأساسية تحدد المعالجة المطبقة في بعض العمليات، وفي هذا الإطار عملت (IASB) على التقليل واستبعاد بعض المعالجات التي لها علاقة بالنظام الجبائي وغير المتطابقة مع الأهداف المحاسبية بإصدار ثلاثة مبادئ : أولوية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني، حيادية المعلومة المالية، القيمة العادلة.

شكل رقم:02 فصل المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن قواعد و قوانين النظام الجبائي



المصدر: من إعداد الباحثة.

يستنتج من هذا الشكل :

- المفاهيم الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) فصلت المحاسبة عن النظام الجبائي ، بعملها على خدمة احتياجات المستثمر على حساب الغايات الجبائية.
- اعتماد المعايير على مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني للعمليات المالية خير دليل على سعي (IASB) على تفادي أي تعارض بين مفاهيمها والقواعد الجبائية، وهذا ما يخدم الدول الأنكلوسكسونية التي تستقل فيها المحاسبة عن النظام الجبائي على عكس الدول التي ترتبط فيها الممارسات الضريبية بالمعالجات المحاسبية

المبحث الثاني : آثار تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية.

أولا :أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة الضريبية:

إن ما يمكن تطبيقه على المستوى الكلى يتم تطبيقه أيضا على المستوى الجزئي فالحوكمة هي مجموعة من المبادئ المحاسبية والمالية والرقابية التي تهدف إلى مكافحة الفساد المالي، حيث بدأ الاهتمام بهذا الموضوع بعد أن شهد العالم عدة أحداث اقتصادية ومن أبرزها شركة (إنرون) والفضيحة المالية التي لحقت بها مما جعل الدول الصناعية الكبرى تولي اهتماما للحوكمة وإصدار الإرشادات الخاصة بها وتطوير هذه الإرشادات بواسطة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ، وبالتالي كان لكلا من الدول الصناعية الكبرى والدول النامية اتجاها خاصا يتم من خلاله إصدار التشريعات الاقتصادية والسياسية الملائمة لكل دولة ويعتبر النظام الجبائي لأي دولة مكوناً أساسيا من مكونات السياسة الاقتصادية العامة ، وبالتالي تعد السياسة الضريبية أهم العوامل المؤثرة علي مسار الاستثمار ، وعاملا أساسيا في تحديد قدرة الدولة علي إدارة النشاط الاقتصادي وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية

و خاصة من خلال تدعيم العلاقة وزيادة الثقة بين مصلحة الضرائب والمكلفين بالضريبة ، وبالتالي فلا يمكن للحوكمة أن تتحقق دون أن يصاحبها تطبيق مماثل لحوكمة الإدارة الضريبية.[58]

كما أن العديد من الدراسات أكدت على أن هناك علاقة ما بين الأخذ بالمعايير المحاسبية جبائيا وبين إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.

- **الإفصاح والشفافية:** والذي يعتبر أهم مبادئ الحوكمة الضريبية حيث يتطلب مراجعة الأنظمة واللوائح من قبل مصلحة الضرائب , وكذلك يتطلب التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب والأسس والمبادئ التي يتم بناءا عليها وضع القانون الجبائي.

إن صياغة القواعد الضريبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من شأنه العمل على تدعيم هذا المبدأ والذي يعتبر أكثر أهمية لأن المكلفين بالضريبة سيكونون على دراية تامة بأن صياغة هذا القانون كانت بناءا على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية مما يعنى زيادة وضوح المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام الجبائي .

- **الموضوعية:** ويعتبر أيضا من المبادئ الهامة , حيث أنه يتعلق بمدى توافر الموضوعية في أحكام التشريع الجبائي من حيث درجة وضوح هذه الأحكام وعدم قابليتها للتأويل وكذلك عدم وجود تضارب بين المواد واللوائح التنفيذية الخاصة بها.كما أن هذا المبدأ الهام يتضمن أيضا عدم اختلاف أسلوب الفحص من مكلف لأخر.

إن الأخذ بمعايير المحاسبة جبائيا سيؤدى إلى القضاء على عدم وضوح قواعد النظام الجبائي وكذلك أيضا القضاء على قابليتها للتأويل وذلك لأن هذه الأحكام قد تم صياغتها بناءا على أسس محاسبية واضحة ,بالإضافة إلى القضاء أيضا على وجود التضار ب بين المواد واللوائح التنفيذية.

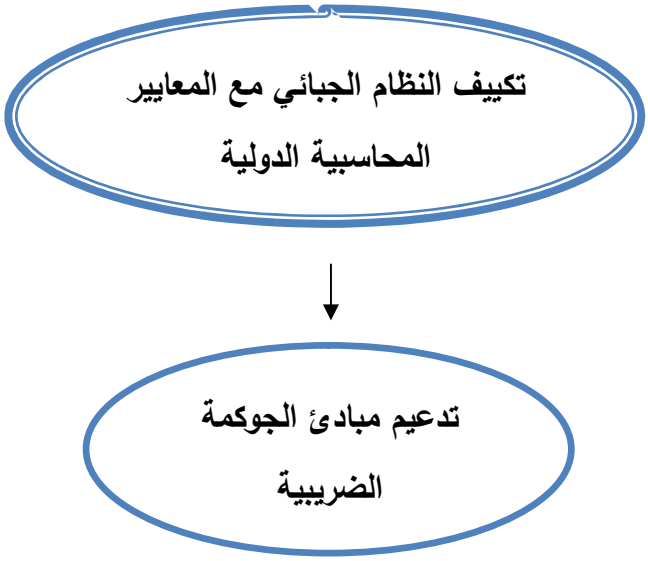
---

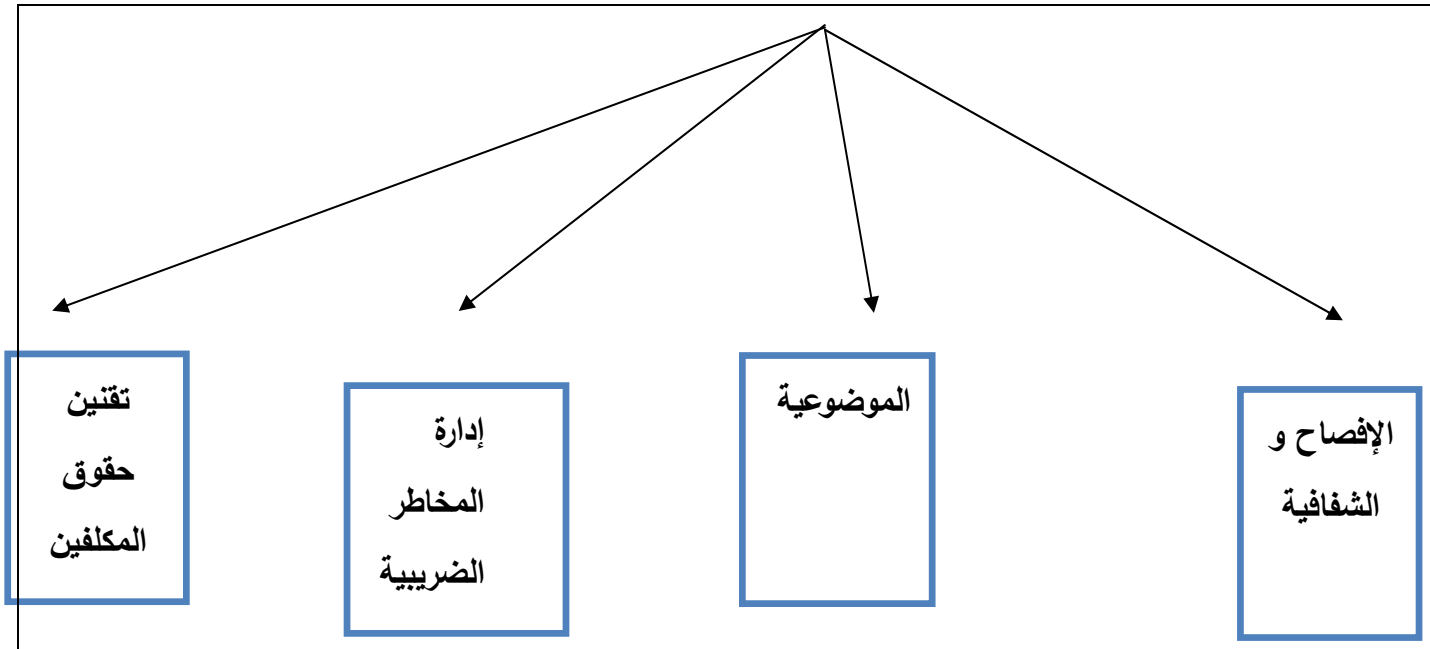
[58] جلال الشافعي، 2006 ، الحوكمة الضريبية ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، العدد 26مارس2006، ص 15-16.

- **إدارة المخاطر الضريبية:** متابعة فعالية تقويم مجالات التعرض للمخاطر وخاصة فيما يتعلق بمشكلة تضارب التعليمات التنفيذية مع المواد الخاصة بالنظام الجبائي وكذلك مشكلة تضارب قوانين النظام الجبائي مع القوانين الأخرى ذات العلاقة بها ، بالإضافة للتضارب الذي قد يكون موجودا بين مواد القانون وبين اللوائح التنفيذية الخاصة بها.
- **تقنين حقوق المكلفين بالضريبة:** وتعنى التأكيد على حقوق المكلفين وعدم المغالاة في التقديرات بالإضافة إلى حق المكلف في الإطلاع على أسس فحص أنشطته ،إن تطبيق معايير المحاسبية الدولية جبائيا سيعمل على توحيد نتائج الفحص (وذلك فيما عدا اختلاف النتائج الناتجة عن اختلاف طبيعة النشاط إلى ما غير ذلك) وبالتالي ستؤدى إلى تدعيم الأخذ بهذا المبدأ.

يتضح بأنه حتى يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه فإن ذلك يتطلب الأخذ بمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا حيث أن ذلك سوف يعمل على تدعيم مبدأ الشفافية والإفصاح وعلى تدعيم مبدأ الموضوعية والتي تعتبر من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية.

شكل رقم:3 أثر **تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة الضريبية** .





المصدر : من إعداد الباحثة .

إن هدف الحوكمة الضريبية هو تنمية الحصيلة الضريبية كذلك محاولة جذب الاستمارات الأجنبية ، والقول بأن حوكمة المنظومة الضريبية الهدف منها هو تنمية الحصيلة وجذب الاستثمارات يرجع إلى أن الحوكمة في حد ذاتها وحوكمة الشركات أو حوكمة المنظومة الضريبية هي الباعث الأساسي على ثقة المستثمر في الاستثمار في بلد ما، وبالتالي فإن المستثمر حينما يود أن يوجه جزءا من استثماراته إلى بلد ما وجود مفاهيم الحوكمة وشيوعها في هذه الدولة عامل أساسي في بث الثقة في نفسه للاستثمار في هذا البلد، وبالتالي لم يعد الكلام فقط على وجود أو عدم وجود حوافز ضريبية الموضوع يمتد أصلا إلى هل هناك حوكمة تطبق بالفعل أم لا تطبق بالفعل.

و يمكن تطبيق الحوكمة عن طريق إتاحة دور أكبر وأكثر فاعلية لأصحاب المصالح داخل الشركات للقيام بدور الرقابة أو دور الحوكمة، وحين نتفحص أصحاب هذه المصالح قد يرى البعض أنهم الدائنون وقد يرى البعض أنهم المودعون في البنوك .....الخ، ولم ينتبه البعض إلى أن الإدارة الضريبية في أي بلد هي من أهم وأكثر أصحاب هذه المصالح باعتبار أن أي سوء إدارة داخل أي شركة أو أي قرارات غير رشيدة لمجلس الإدارة من شأنها إهدار الربح المحاسبي لهذه الشركات وما يتبعه من إهدار الحصيلة الضريبية، ومن هنا

جاءت فكرة البحث أنه لابد من الخروج بالإدارة الضريبية من المفاهيم السائدة السابقة إلى الدور الأكثر إيجابية والخروج من مفهوم الحيادية إلى عدم الحيادية.

والمقصود بعدم الحيادية أن النظام الجبائي أو الإدارة الضريبية لا تقبل أفعال الآخرين كما هي عليه ولكن لابد من أن تتدخل في التوجه وفي الرقابة داخل الشركات نفسها للاطمئنان ليس فقط لأن الربح المحاسبي قد تم قياسه والإفصاح عنه بدقة وشفافية أكثر من هذا إلا أن هذا الربح المحاسبي تم التوصل إليه من خلال نتائج وقرارات رشيدة لمجلس الإدارة.

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية جبائيا تعمل على اطمئنان المستثمر من خلال التأكد من صحة قياس الربح المحاسبي والإفصاح عنه بشفافية.

ثانيا : أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على تقليل عملية التهرب الضريبي :

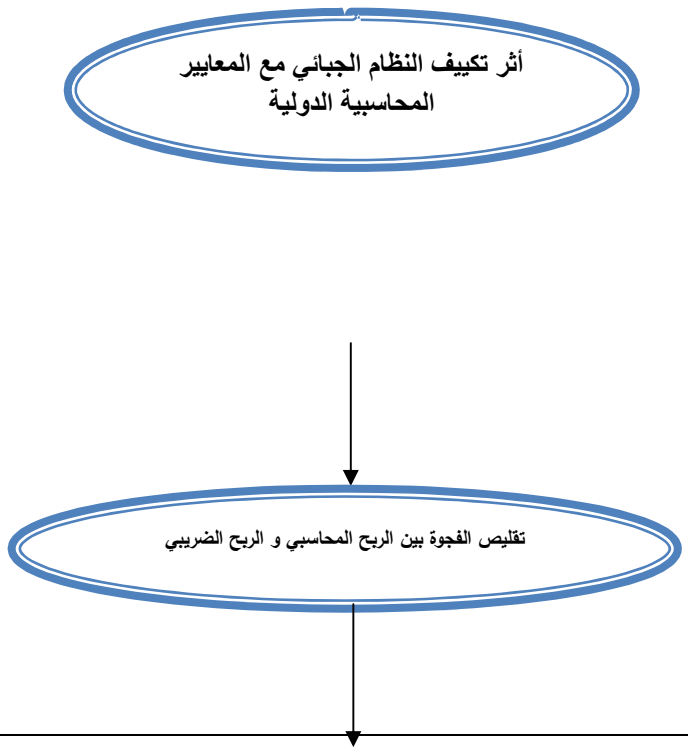
في الفترة الأخيرة ضعفت الثقة بين المكلف وإدارة الضرائب وبالتالي عند تكييف النظام الجبائي مع قواعد المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلي وجود ومعرفة الأساس الواضح عند تحديد الربح الضريبي ، مما يقلل من إمكانية عدم الفهم ، وكذلك يقلل من التأويل الشخصي وبالتالي تقليص النزاع الجبائي القائم بين المكلفين وإدارة الضرائب ، وكذلك تقليل فرص التهرب الضريبي ، و لهذا فوجود اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي تزيد في رغبة المكلف بالضريبية في التهرب الضريبي[59] .

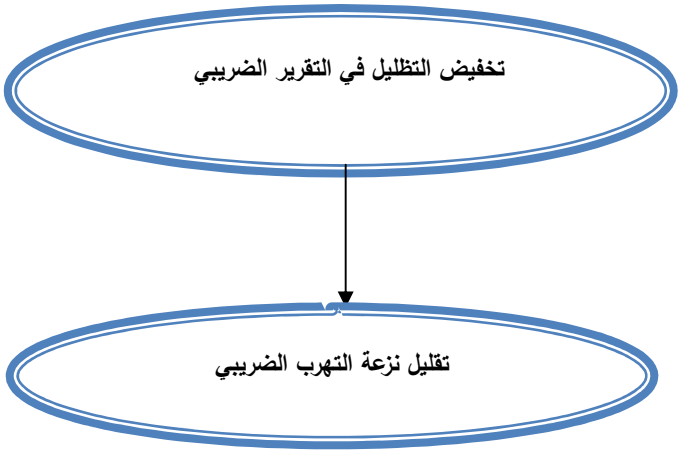
[59] Frank M & Others , 2009,Tax Reporting Aggressiveness and its Relation to Aggressive Financial Reporting, Accounting Review, Vol. 84, No. 2.

و لهذا فوجود الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي يعمق الفجوة بين الربحين، و هذا قد يسير إلى وجود نية التهرب الضريبي.رغم أن ظهور الفجوة بين الربحين تعود للتسعينات فقد تزامن معها ظهور ما يسمى بالتجنب الضريبي ففي تحليل الفضائح المالية لشركة إنرون فقد تم الاعتماد بشكل أساسي علي كل من التقرير الضريبي والتقرير المالي وكذلك الفجوة الموجودة بين الربح الضريبي والمحاسبي ، ومن أهم ما قامت به الشركة هو التضليل في التقرير المالي أي في القوائم المالية ، وبناءا عليه التضليل في التقرير الضريبي وذلك عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبيا ، وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب الأمريكي .

وبناءا على ما سبق أي التضليل في التقرير الضريبي وذلك عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبيا ، وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب الأمريكي .

شكل رقم :**04** أثر **تكييف المعايير المحاسبية و النظام الجبائي على تقليل عملية التهرب الضريبي.**





المصدر : من إعداد الباحثة .

ثالثا : أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على المحاسبة الإبداعية :

إن الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية عند إعداد الربح المحاسبي نشأ ما يسمى بالضرائب المؤجلة ، نتجت على إثر المعاملة الضريبية لعناصر الإيرادات و المصروفات نتيجة تعظيم الفروق الضريبية الدائنة و المدينة ، مما أدى إلى التأثير على الأرصدة المحاسبية القائمة ، و ما نتج من تغيير التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة حدوث تغيير جوهري في قيمة مصروف الضريبة ، بحيث اتجهت في معظم الحالات إلى الزيادة مما أدى في معظم الشركات التي تطبق أحكام المعايير المحاسبية الدولية ، وبخاصة المعيار

المحاسبي الدولي 12 إلى انقلاب صافي الربح المحاسبي بعد الضريبة إلى خسائر أو تضاؤل الأرباح مما يؤثر بالتالي على عناصر القوائم المالية و نسب التحليل المالي للأرقام المحاسبية.

نلاحظ ضرورة تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي وكذلك تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية، من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي من بين أهدافها الأساسية التلاعب الجبائي، من خلال تخفيض الأرباح و الإيرادات و زيادة النفقات باستخدام قواعد المعايير المحاسبية الدولية .

رابعا : أثر تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية على الحصيلة الضريبية:

تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى حزمة من الآثار السلبية على الحصيلة الضريبية ، لكن في الأجل المتوسط و الأجل الطويل سوف يتم تعويض هذا الكلام فهناك مكاسب كثيرة سوف تحقق منها الأثر النفسي و السلوكي الذي سوف يكون ايجابيا بشكل كبير جدا على المكلف بالضريبة و مراقبي الحسابات نتيجة إحساسهم بضآلة الفجوة بينهم و بين مصلحة إدارة الضرائب .

و شيء آخر هو خفض حجم التهرب الضريبي الحالي ليس فقط التوافق النفسي الذي يحدث بل لأنه سوف يكون هناك إلزام إضافي للنظام الجبائي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، و هذا سوف يؤدي إلى نوع من الرقابة المزدوجة ، مع حدوث تنمية القدرات البشرية للعاملين في مصلحة إدارة الضرائب و هذا شيء طبيعي جدا ما دام سوف نطبق المعايير المحاسبية جبائيا، وسوف يحدث تدريب للعاملين في مصلحة الضرائب على كل هذه الجوانب، الشيء الأخير التكاليف عندما نعتمدها ضريبيا و منها التكاليف المتعلقة بالبحوث و التطوير سوف تؤدي إلى زيادة قدر ات الشركات على المنافسة و أرباحها تتصاعد و عائداها الضريبي يزيد و بالتالي الحصيلة الضريبية سوف تزيد[60] .

المبحث الثالث : أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي تجارب أجنبية.

[60] عبد الخالق أسامة ،2005، مرجع سبق ذكره ،ص5.

أولا: المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي في الولايات الأمريكية.

بدأت معظم الشركات الأمريكية (في منتصف الثلاثينات) تظهر نتيجة أعمالها بوجود فجوة بين كلا من الربح المحاسبي والربح الجبائي[61] ، وبدأت تزداد حدتها في منتصف الثمانينات عام 1989 .

وفي عام 2002 ، قام (FASB)بتبني وإصدار معيار محاسبي جديد (FAS133) والخاص بالمشتقات المالية وهذا المعيار من شأنه التأثير علي قانون الضرائب الأمريكي، و عدم الأخذ به جبائيا في الواقع العملي سيعمل علي وجود اختلاف بين الربح المحاسبيو الربح الجبائي، حيث يتطلب هذا المعيار أن يتم تجميع الميزانية وإظهار التغيرات في قيمة المشتقات المالية كأصل أو التزام ،وقد أعرب خبراء الضرائب عن خوفهم بأن هذا المعيار سوف يؤدي إلي تذبذب الدخل ، وما زاد الأمر تعقيداً فكرة قياس المشتقات المالية بالقيمة العادلة.

فالقياس بالقيمة العادلة قد أحدث صراع أو اختلاف مع قانون الضرائب الأمريكي، حيث أن القانون الجبائي لا يسمح بالاعتراف بقيمة المشتقات ويركز فقط علي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيعها أو استخدامها مما سيؤدي لوجود فروق واختلافات بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي ، وبالتالي تم التركيز علي واضعو النظام الجبائي بتغيير نصوصه خاصة بهذا البند ، ولكن هذا الطلب قوبل بالرفض من قبل واضعو القانون وخاصة أن القانون الجبائي في أمريكا يسمح بوجود بعض الاختلافات بين قياس الربح المحاسبي والربح الضريبي ،وبرر الواضعون للقانون بأن هذه الاختلافات تعكس الاختلافات لأهداف كلا منها ، فالحكومة الأمريكية تقوم بإصدار اللوائح والتعليمات الخاصة بقياس الربح الضريبي بهدف معرفة "التدفقات النقدية" والتي يمكن فرض الضرائب عليها ، بينما يقوم FASB بإصدار قواعد قياس الربح المحاسبي بهدف معرفة الوضع المالي والاقتصادي لأي شركة مما يساعد كلاً من المستثمرين ، الدائنين ، وكذلك إدارة الشركة وغيرهم علي لتخاذ قراراتهم بسهولة .

[61]N. Andrews, 2008, International Financial Reporting Standards for U.S.Companies: Tax Implications of an Accelerating Global Trend,The Professional Journal of Tax Executives Institute, Inc, Vol.60, No.5, p8.

وبعد ذلك أصبح السؤال الأساسي الذي ظل في أذهان الكثير هو : هل يمكن لكلا من الكونجرس ومصلحة خدمة الإيراد الداخلي (IRS) أن يعملا في اتجاه واحد ؟

وفي نهاية المطاف تم الإجماع على أنه إذا عمل الكونجرس علي تطوير النظام الجبائي بما يلاءم متطلبات هذا المعيار ، فإن المعيار سوف يوفر بعض المبادئ الهامة والضرورية والتي تمكن واضعو القانون من استخدامها .

وبعد ذلك في عام 2007 ، كان الانتقال الحقيقي للنظام الجبائي الأمريكي لاستخدام معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) خاصة بعدما لاقت هذه المعايير – والتي تم إصدارها في عام 2005 – قبولاً واسعاً علي المستوى الدولي وذلك في معظم دول العالم.

حيث أنه مع تزايد وتنامي ما يسمى بعولمة المعايير المحاسبية الدولية (Globalization of Accounting Standards)، وأيضاً ازدياد الفضائح المالية لكبر ى الشركات الأمريكية بدأت كلا من البورصة الأمريكية (SEC) وكذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بعمل مشروع للتقارب بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبية الدولية وبالتالي مر هذا المشروع للتوافق بخمسة مراحل زمنية:

- **المرحلة الأولى 27 أوت 2008.**

قامت SEC باقتراح وعرض ما أسمته بـ خريطة الطريق المقترحة لمعايير التقارير المالية الدولية والتي تضم كلاً من IAS , IFRSs حيث أنها تسلم بأن المعايير المحاسبية الدولية تتمتع بدرجة عالية من الجودة وكذلك القبول الدولي الواسع النطاق وشملت تلك الخريطة ما يلي :

الجدول الزمني المناسب لجميع الشركات في أمريكا للانتقال إلى استخدام جميع معايير المحاسبة الدولية ، وإعطائها وقت مناسب للتكيف والتأقلم مع المعايير الجديدة بحيث أنه بحلول عام 2014 تصبح جميع الشركات قد انتهت من المراحل اللازمة لهذا الانتقال .

كيفية تغيير القواعد المحاسبية من GAAP إلي IAS والتي تشمل تغيير السياسات المحاسبية وكذلك تصحيح الأخطاء المحاسبية بأثر رجعي.

- **المرحلة الثانية نوفمبر 2008.**

قام SEC بإصدار خريطة الطريق IFRSs رسميا وأصبحت ملزمة بما فيها من القوانين الخاصة بالتغيير .قامت ما تسمي بمجموعة الـ 20 (G-20) بتطبيق التوافق الدولي مع معايير المحاسبة وذلك علي مدى متوسط زمنياً .تم إنشاء هذه المجموعة في 25 سبتمبر 1999 بهدف خلق فرص للحوار ما بين الدول الصناعية والدول النامية لوضع وتعزيز الاقتصاد الدولي وتضم ما يلي :

مجموعة الـ 8 (G8) وتضم الدول الصناعية وهي : أمريكا ،اليابان، ألمانيا ،المملكة المتحدة ، فرنسا، ايطاليا ، كندا ، روسيا .

مجموعة الـ11وتضم الدول النامية الصغيرة (أو الناشئة) وهي: الأرجنتين ، استراليا ،البرازيل ،الصين ،الهند ،أند ونسيا ، المكسيك ، المملكة العربية السعودية ، جنوب أفريقيا ،كوريا الجنوبية ، تركيا ، بالإضافة إلي الاتحاد الأوربي . ،

- **المرحلة الثالثة جانفي 2009.**

تم عقد جلسة استماع Confirmation hearing والتي كانت تضم كلا من :

(Paul Volker)وهو رئيس مجلس استشارات الانتعاش الاقتصادي الأمريكي ، حيث أعرب عن تأييده لتطبيق معايير المحاسبة الدولية و (Mary Schapiro) وهي رئيسة SEC وقامت بمراجعة خريطة الطريق لـ IFRS وذلك باهتمام بالغ منها ، وبالتالي استطاعت معرفة القضايا المتعلقة بتكاليف التحول لهذه المعايير الدولية .

- **المرحلة الرابعة فيفري 2009.**

سمحت (SEC) لأعضائها وكذلك أعضاء مجلس استشارات الانتعاش الاقتصادي الأمريكي للتعليق علي تبني (IFRSs +IAS) و قامت بمنحهم حتى يوم 20 أفريل 2009 لترى وتقرر بعد ذلك.

- **المرحلة الخامسة 20أفريل 2009.**

استقبلت SEC التعليقات وكانت كالآتي :

أ- التأييد القوي لتبني معايير المحاسبة الدولية .

ب- تركيز البعض حول التكاليف المحتملة لتبني المعايير المحاسبية الدولية.

ج- طالب البعض بوضع (أو التوسع) في عرض متطلبات وتفاصيل هذه المعايير بالإضافة إلي عرض الآثار المحتملة لتطبيقها.

في ضوء ما سبق قررت (G-20) بالموافقة النهائية لتطبيق المعايير وذلك علي المدى المتوسط .

أعربت رئيسة SEC عن موافقتها بتبني المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك خلال الجلسة الافتتاحية التي تم عقدها أيضاً في هذا التاريخ ، وبالتالي تم التصديق النهائي علي قرار اعتماد والتحول لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في جميع الشركات في أمريكا .

ثانيا :أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الأمريكي .

بعد أن تمت الموافقة بصورة نهائية علي أن يتم استخدام المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الأمريكية، قامت على أثرها مصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) بتحديد ما يجب فعله وتعديله في قانون الضرائب الحالي حتى يصبح موافقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

وعلي الجانب الأخر ، أقرت مصلحة الضرائب بأن هناك ثمة اختلافات قليلة ستكون موجودة بين كل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي ،وكان وجهة نظر مصلحة الضرائب في هو أن هذه الأخيرة سوف تجعل بعض المواد في النظام الجبائي مخالفة لقواعد المعايير المحاسبية الدولية ، بهدف تحقيق

أهداف اقتصادية والتي تعمل علي دفع التنمية الاقتصادية في أمريكا[62]. وقد قامت مصلحة الضرائب الأمريكية (IRS) بحصر أوجه الاختلافات بين كلا من المعايير المحاسبية الدولية وبين المبادئ المحاسبية المقبولة عموما U.SGAAP وتحديد ما يمكن السماح به من الناحية الجبائية، و يمكن توضيح ما سبق كما يلي :[63]

- **المصاريف و الإيرادات :**

حسب قواعد U.SGAAP :	حسب قواعد IAS :	الأثر الجبائي :
يجب الاعتراف بها فقط عندما تخص السنة المالية.	يجب الاعتراف بها (أي إتباع أساس الاستحقاق حتى وإن كانت لا تخص السنة المالية الحالية).	يجب حدوث التوافق وإتباع أساس الاستحقاق ،ودراسة المنافع الضريبية الناتجة عن تطبيق أو الأخذ بهذا المعيار .

- **تكاليف البحث و التطوير :**

حسب قواعد U.SGAAP :	حسب قواعد IAS :	الأثر الجبائي :
جميع نفقات البحث والتطوير يتم معالجتها علي أنها نفقات إيرادية (أي في نفس سنة حدوثها)	اعتبار النفقات الخاصة بالبحث نفقات إيراديه (أي الاعتراف بها في نفس سنة حدوثها) اعتبار النفقات الخاصة بالتطوير نفقات رأسمالية (أي رسملتها وتحميلها علي عدد معين من السنوات)	اعتبار كلاً من نفقات البحث والتطوير (نفقات رأسمالية) أي يتم رسملتها علي عدد معين من السنوات بغض النظر عن السنة التي تم إنفاقها فيها . لا يوجد التوافق بالنسبة لنفقات البحث .

- **المخزون :**

حسب قواعد U.SGAAP :	حسب قواعد IAS :	الأثر الجبائي :
السماح باستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(LIFO) . عدم الاعتراف مطلقاً بقيمة	تمنع استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) لتسعير المخزون . تسمح بالاعتراف بقيمة الهبوط في	قام الرئيس أوباما في الموازنة الخاصة بالدولة (Obama's Budget) باعتماد إلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(LIFO).

[62] Walker D & Fleischer V, 2008, Book /Tax Conformity and Equity Compensation. Boston University, School of Law Working Paper No. 08-23, p5.

[63] Andrews N & Others,2008, Op.Cit., P.14-16

الهبوط في أسعار المخزون.	أسعار المخزون.	تطوير العمليات بالنسبة لنظام المعلومات الجبائي الخاصة بجمع المعلومات الضرورية المتعلقة بـ تخفيض قيمة المخزون بالنسبة للمعالجات البديلة الأخرى لتسعير المخزون.

- **<u>الأصول الثابتة :</u>**

حسب قواعد U.SGAAP:	حسب قواعد IAS :	الأثر الجبائي :
تحتوي هذه الأصول علي أجزاء يتم إهتلاكها طبقا للمتوسط المرجح لحماية الأصل . لا تسمح باستخدام مدخل العنصر وذلك بالنسبة لبند الإهلاك (أي لا يتم حسابه بشكل منفصل) (Component Approach) عدم السماح باستخدام نموذج إعادة التقييم للأصل الثابت .	يجب إهتلاك جزء من هذه الأصول بشكل منفصل مثل مخصص الإهلاك (للسنة الواحدة) أو مجمع الإهلاك وذلك لعدة سنوات منذ الاستخدام. تجيز استخدام نموذج إعادة التقييم Revolution Model وذلك للقياس اللاحق للأصل الثابت.	في المستقبل سوف يتم النظر في إمكانية أخذ متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ودراسة التكاليف الناشئة عن فصل عنصر الإهتلاك عن قيمة الأصل وكذلك المنافع (الميزة) الجبائية. لا تسمح مصلحة الضرائب بحدوث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي بخصوص نموذج إعادة التقييم .

وفي ظل ما سبق أكدت مصلحة الضرائب الأمريكية علي حرصها علي عمل دورات تدريبية جيدة حتى يتم فهمهم لجميع المعايير المحاسبية الدولية مع عقد الاختبارات الدورية لهم من حين لأخر. وعلى الجانب الآخر , ظهرت عدة مخاوف في البيئة الأمريكية من جانب واضعو القانون الجبائي وكذلك بعض العاملين بمجال المحاسبة من أن تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية و كذلك الربح الضريبي والربح المحاسبي قد ينتج عنه آثار سلبية , حيث قد أعرب البعض أنه سيؤثر بالسلب على مكونات حقوق الملكية , بينما أعرب البعض الآخر عن عدم إمكانية تطبيقه وذلك لأنه من المعروف أن الإيرادات (المتعلقة بالربح المحاسبي) تتجه دوما لأعلى بينما الإيرادات (الناتجة عن الربح الضريبي) تتجه دوما إلى أسفل حتى يتم دفع ضرائب أقل .

ثالثا : المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي والقواعد الجبائية.

قام الإتحاد الأوروبي بمحاولة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عام 2005 في جميع دوله ولكن قبل الإقدام علي ذلك قام الإتحاد الأوروبي بالدراسة الجيدة لجميع متطلبات تطبيقها ، ولقد كان محور الاهتمام الأول هو التركيز علي المستثمر، ومعرفة ما إذا كانت بعض أو جميع القواعد والمداخل الخاصة بإعداد القوائم المالية تأخذ أو تلبي احتياجات المستثمر أو لا ، ومن هنا قام الاتحاد الأوروبي بإيجاد العلاقة بين تلك المبادئ والفروض والمداخل وبين الاهتمام بالمستثمر ، حيث وجد الاتحاد الأوروبي عدة قواعد ومداخل تعمل علي الأخذ في الاعتبار رغبات المستثمر ، وحددت أهم 3 مداخل أساسية وفي غاية الأهمية (مدخل الميزانيات Balance Sheets Approach، استخدامات القيم العادلة Use of Fair Values ، مدخل الجوهر فوق الشكل Substance Over form Approach).

وبعد ذلك في عام 2007 قام الإتحاد الأوروبي مرة أخرى بالتفكير في جعل المعايير المحاسبية الدولية ملزمة (إجبارية)، وبالتالي ترتب عليها العديد من الترتيبات و الدراسات التي قام بها الإتحاد الأوروبي وهي :

1- التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة وذلك من خلال الفهم لمتطلبات تطبيقها ومدى تأثير استخدامها على الشركات وكذلك دراسة جميع تكاليف تطبيقها ، وذلك من خلال دراسة عينة على بعض الشركات في الاتحاد الأوروبي ، وقد ركز لتطبيق القيمة العادلة على كلاً من : الأصول والالتزامات المالية ، الممتلكات ، الآلات والمعدات ، الأصول غير الملموسة ، الأصول البيولوجية .

2- معرفة وتحديد المسئوليات الجديدة والتي ستكون ملقاة على عاتق المراجعين،وذلك من خلال متطلبات المعرفة والدراسة الجيدة لجميع جوانب المعايير المحاسبية الدولية من خلال المراجعين والتي يجب أن يكونوا ملمين بها .

3- دراسة المتطلبات الجديدة للإفصاحات المحاسبية في ضوء هذه المعايير والتي يجب أن تشمل : العرض (أو الإفصاح) العدل للمعلومات المحاسبية التجاوزات الغير مسموح بها المتعلقة بالعرض العادل ، الإفصاح عن السياسات المحاسبية ، الإفصاح عن تغييرات السياسات المحاسبية .

4- التركيز علي الاختلافات الحالية الموجودة بين كلا من المعايير المحاسبية الدولية وبين المعايير المحاسبية المحلية GAAP الموجودة في كل دولة ، وقد قام الاتحاد الأوروبي بحصر بعض الاختلافات وهي تتعلق بالأدوات والمشتقات المالية ، المدفوعات المبنية علي أسهم ، تقييم الأصول .

وبالتالي قام الاتحاد الأوروبي بتحليل تلك النتائج التي توصل إليها من خلال جميع الدراسات التي قام بها وأصبحت المعايير المحاسبية الدولية ملزمة لجميع دول الإتحاد الأوروبي ، وبدأ في الأخذ بها وتطبيقها وذلك على مراحل مختلفة بعد أن تم معرفة التكاليف الناشئة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .بدأ الاتحاد الأوروبي في عام 2006 في التفكير لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية جبائيا (أي إحداث تكييف بينهما) ولكن كانت المشكلة في أنه لا يمكن التأكد عما إذا كانت القواعد والفروض المحاسبية تصلح كأساس ضريبي. وبعد ذلك قام الإتحاد الأوروبي الاستعانة بذلك التحليل ، بخصوص الـ 3 مداخل الهامة والمتعلقة بالتركيز علي المستثمر وربطها بالقواعد الضريبية ومعرفة مدى وجود اتساق بينهما من عدمه وذلك كما يلي :[64]

المداخل	القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
مدخل الميزانيات	وضح الإتحاد الأوروبي أن العلاقة بين هذه المداخل وبين المستثمر هو أن المعايير المحاسبية الدولية تركز علي عمل الميزانية بهدف توفير قائمة عن الوضع (أو المركز المالي للشركة) عند نقطة معينة من الوقت (أخر السنة المالية) وبالتالي تمكين المستثمر	يعتمد هذا المدخل على التكلفة التاريخية، وقد وجد الاتحاد الأوروبي أيضاً أن الأساس الجبائي ينتهج الأداء والتكلفة التاريخية . علي الجانب الأخر إن هذا المدخل من الناحية المحاسبية يهتم بما يتم عرضه في القوائم المالية (وليس في كيفية احتساب الربح أو الخسارة

[64] IFRS Tax Implications for the EU Financial services industry – are you Ready? , IFRS – Global Reporting Revolution, November 2006, P6 .

	من اتخاذ قراراته الاستثمارية حيث أنه ينظر إلي الأرباح والخسائر وكذلك الأرباح الموزعة الخاصة بالشركة.	فقط) ، بينما تهتم الضرائب بكيفية احتساب الربح أو الخسارة بغض النظر عما بداخل القوائم المالية ، ولا يمكن إدراك إلى أي مدى سوف يكون محتو ى هذه القوائم مناسباً لإرضاء السلطات الجبائية.
استخدامات القيم العادلة	ذلك عند تقييم الوضع المالي للشركة ، وتكمن العلاقة بين استخدام القيم العادلة وبين المستثمر في أن تقييم قدرة الشركة علي توليد التدفقات النقدية سوف يكون من الأفضل عندما يتم قياسه بالقيمة العادلة بدلاً من قياسه بالتكلفة التاريخية وفي ضوء ذلك يستطيع المستثمر الحكم علي مدى كفاءة الشركة في توليد هذه التدفقات النقدية .	سوف تثير هذه الطريقة الشكوك لدى الإدارة الجبائية، حيث أن بعض الشركات من الممكن أن تتلاعب بهذه القيم إلي المدى الذي يجعلها تكون في وضع "غير قادرة على دفع الضرائب". ترى الإدارة الضريبية أن القيم العادلة تعمل على إظهار النتائج بصورة غير دقيقة أو غير صحيحة .
مدخل الجوهر فوق الشكل	حيث يهتم المستثمر بالوضع الاقتصادي Economic Position للشركة أكثر من الشكل القانوني Legal Form ، حيث أن الوضع الاقتصادي هو نتيجة العمليات التي قامت بها الشركة وبالتالي يوضح للمستثمر قدرتها علي الاستمرارية من عدمها .	يتم صياغة القانون الجبائي في ضوء النظر إلي الكيان القانوني للشركة وليس من المهم الوضع الاقتصادي لها .

رابعا: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في دول الاتحاد الأوروبي (فرنسا، لوكسمبورغ، ألمانيا ، بلجيكا) على الأنظمة الضريبية .

يكون الاعتراف بالأصول المعنوية حسب القوانين الضريبية الخاصة بكل من دول الاتحاد الأوروبي (لوكسمبورغ ، فرنسا ، بلجيكا ، ألمانيا) كما يلي: [65]

- **لوكسمبورغ :** لا يتضمن قانون 19 ديسمبر 2002 أي مادة تخض الاعتراف بالأصول المعنوية إلا المادة 53(3) التي تخص المصاريف التأسيسية ، فقد تعرضت لشروط الاعتراف التي تخص الأصول بصفة عامة دون تحديد إذا كانت مادية أو معنوية ، فالاعتراف بها يبقى دائما تحت شرط المساهمة الدائمة في نشاط المؤسسة .

و قد ثم تأكيد ما جاء بنص المادة سابقة الذكر بالمادة 21 من قانون الضرائب على الدخل (LIR) ، مع ذلك فإنه يمنع منعا باتا الاعتراف بفارق الاقتناء الموجب المولد داخليا (good Will) ضمن الأصول المعنوية .و يمنع النظام الجبائي كذلك استهلاك فار ق الاقتناء التي تم الاستحواذ عليه عن طريق اندماج منشآت الأعمال .

يمكن الإشارة إلى أن النظام الجبائي لا يعترض الاعتراف بالأصول المعنوية لأن هذه الأخيرة تعمل على رفع الربح الخاضع للضريبة .

- **بلجيكا :** إن قانون الضرائب على الدخل (CIR) البلجيكي لا يطرح أي إشكال بخصوص الاعتراف بالأصول المعنوية ، و يحدد شروط الاعتراف بها بالضبط في نص المادة 95 من نفس القانون .(يتصف هذا القانون الخاص بالأصول المعنوية بسهولة تطبيقه مقارنة بدول الاتحاد الأوروبي الأخرى) ،أما القوانين الخاصة بالتسجيل و التقييم المحاسبي توجد بنصوص المو اد (من 58 إلى غاية 61 من نفس القانون) ، و تنص المادة 60 من نفس القانون على ضرورة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية و المتأتية من الأصل المعنوي ، و تنص كذلك على ضرورة توخي الحيطة و الحذر في تقييم القيمة الإستعمالية للأصل المعنوي المولد داخليا .

[65] Francois Mousel, 2006, quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'union européenne ?édition Larcier , Belgique, p175 .

- **فرنسا** : لم يتعرض القانون التجاري أو المخطط المحاسبي العام (PCG) لتعريف الأصول المعنوية بطريقة محددة، إلا أن نص المادة 211–1 من المخطط المحاسبي العام عرفت الأصول بصفة عامة كما يلي: أي عنصر من عناصر الملكية يمكن أن يمد المؤسسة بقيمة اقتصادية موجبة يعتبر عنصر من عناصر الأصول.

وتسجل الأصول المعنوية حسب ما جاء به المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي CNC وفق ثلاث معايير يمكن ذكرها على النحو التالي :

- قابلية التحديد .
- الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية .
- وجوده كعنصر من عناصر الملكية.

كما أن النظام الجبائي لم يحدد كيفية الاعتراف بالأصول المعنوية إلا في حالة توفر هذه الشروط معا:

- تشكل دخل مستمر .
- يمكن بيعه، تأجيره ، مبادلته .
- أن يتميز بالديمومة .
- **ألمانيا** : في ظل النظام الجبائي الألماني يمكن الاعتراف بالأصول المعنوية إذا تحقق أو توفر أربعة شروط أساسية و هي :
- قابل للتحديد.
- غير نقدي .
- أصل من أصول المؤسسة .
- تحت رقابة و سيطرة المؤسسة.

لا يمكن للمدقق الجبائي أو المكلف بالضريبة تقييم بدقة الأصول المعنوية المولدة داخليا حتى إذا كانت تخضع للشروط الأربعة سابقة الذكر .

بالنسبة للاهتلاكات ،فقد كان لها نفس التأثير تقريبا لجميع دول الاتحاد الأوروبي (فرنسا، لوكسمبورغ،بلجيكا، ألمانيا)، و يمكن ذكرها في النقاط الأساسية التالية :

- **الأساس أو المبلغ القابل للإهتلاك :** لا ينبغي في دول الاتحاد الأوروبي الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل، فأساس الاهتلاك إذن هو مبلغ الحيازة إذا قامت المؤسسة بشراء الأصل أو مبلغ التبادل إذا حصلت عليه عن طريق عملية التبادل، و عليه فإن مراجعة القيمة المتبقية سنويا لا داعي منها .فالنظام الجبائي في دول الاتحاد الأوروبي لا يأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للأصل عند حساب قاعدة الاهتلاك و يعتبرها صفر[66]، في حين تعتبر القيمة المتبقية أنها قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه.
- **مدة الاهتلاك :** تعتمد المعايير المحاسبية الدولية في حساب مدة اهتلاك الأصل على المدة المقدرة لاستعماله ،و التي تعكس استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتأتية من
- الأصل ، بينما الأنظمة الضريبية لدول الاتحاد الأوروبي متشابهة تقريبا ، فهي تحدد مدة الاهتلاك مسبقا وفقا لتصنيف معين لكل فئة من الأصول ، و غالبا ما تختلف مدة الانتفاع بالأصل بهذه المدة التي تقدرها الإدارة الضريبية .

في ألمانيا تحدد مدة اهتلاك الأصول مسبقا و هي موجودة بجدول سمي AFA، بينما النظام الجبائي البلجيكي الذي لم يحدد مدة اهتلاك الأصول و إنما يمكن للمؤسسة أن تحدد مدة الاهتلاك ، و هي مقبولة من قبل إدارة الضرائب على عكس النظام الجبائي في ألمانيا (مدة الاهتلاك محددة مسبقا) .

بينما الأصول المركبة التي يمكن تجزئتها إلى عدة عناصر أو أجزاء أخرى تكون قابلة للتحديد، كل عنصر من هذه العناصر، يمكن اعتباره كأصل منفصل له مدة استعمال مختلفة عن مدة استعمال الأصل و كذلك

[66] Francois Mousel,Op Cit , p184

قيمة متبقية عند حساب أقساط الاهتلاك الخاصة بهذا العنصر من الأصل ، بينما الأنظمة الضريبية (لدول الاتحاد الأوروبي) لا تسمح بتجزئة الأصل و حساب له أقساط الاهتلاك بشكل منفصل[67].

- **طرق الاهتلاك** : نظريا ، إن القانون المحاسبي لا يحدد نمط اهتلاك معين ، و لا يجبر المؤسسة على تطبيق نوع معين من الاهتلاك ، و يجب أن تكون الطريقة المستعملة تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية عبر مدة الانتفاع به و الاهتلاك المطبق عادة هو الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت ، بينما النظام الجبائي يعرف الاهتلاك على أنه تدني في قيمة الأصول، الهدف منه استرجاع تكلفة الأصل، و يمكن استعمال طريقة المتناقص الجبائي في جميع الدول (لوكسمبورغ، فرنسا ، ألمانيا، بلجيكا) ، يمكن ملاحظة أن هناك تباعد أو اختلاف بين نظرة النظام المحاسبي و النظام الجبائي فيما يخص تعريف نمط الاهتلاك المستعمل .
- **إعادة تقييم الأصول** : لا يعترف النظام الجبائي في جميع دول الاتحاد الأوروبي (لوكسمبورغ، فرنسا، ألمانيا، بلجيكا)

بإعادة تقييم الأصول، فالأساس الجديد التي تحسب على أساسه الاهتلاكات القيمة المعاد تقييمها ، فنجد اختلاف بين هذا الأساس الجديد المعاد تقييمه و بين الأساس الجبائي الذي لا يأخذ بعين الاعتبار بإعادة التقييم و القيمة المعاد تقييمها .[68]

- **انخفاض قيمة الأصول** : يتم في تاريخ كل ميزانية مراجعة الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض لمعرفة فيما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على انخفاض في قيمتها (زيادة القيمة الدفترية للأصل عن القيمة القابلة للاسترداد)، و في سبيل ذلك حددت مؤشرات داخلية و مؤشرات خارجية للانخفاض ، و يجب احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل محل التقييم عند ظهور أي مؤشر و مقارنتها بقيمته

[67] Francis lefebvre, 2005, fiscal 2005,édition Francis lefebvre , France
[68] Francois Mousel, 2006,Op Cit ,p185.

الدفترية لتحديد الانخفاض ، يتطلب الاعتراف بخسائر الانخفاض تعديل أقساط الاهتلاك للفترات المستقبلية.

فعملا بمبدأ الحيطة و الحذر، فإن المؤسسة مجبرة على الأخذ بعين الاعتبار جميع الانخفاضات و الخسائر في القيمة .

- **لوكسمبورغ :** ينص النظام الجبائي على الدخل (LIR) و بالضبط نص المادة 23 على وجود قواعد محددة لإعادة التقييم ، و نلاحظ أن القانون المحاسبي يسمح بتسجيل

و الاعتراف بالانخفاض في القيمة ، و هذا الانخفاض مسموح به من الناحية الضريبية أيضا.

- **بلجيكا** : أحكام النظام الجبائي البلجيكي (CIR) و بالضبط نص المادة 8 ترفض خصم قيمة الانخفاض في القيمة و كذلك إظهاره و تسجيله في الميزانية.لهذا يمكن القول أن انخفاض القيمة لا يأخذ بعين الاعتبار من قبل النظام الجبائي البلجيكي[69] .
- **فرنسا** :يعتبر النظام الجبائي الفرنسي انه يأخذ بعين الاعتبار الانخفاض في القيمة عن طريق الاهتلاك العادي و عند الاستحقاق بمعنى حدوث الانخفاض فعلا فيأخذ بعين الاعتبار عن طريق الاهتلاك الاستثنائي, و لهذا فمن غير المحتمل أن يكون للانخفاض في القيمة أثر جبائي.
- **ألمانيا** : يسمح النظام الجبائي الألماني بخصم الانخفاض في القيمة الذي يحسب عن طريق الفرق بين القيمة الدفترية للأصل و القيمة القابلة للاسترداد ، بشرط أن يكون هذا الانخفاض دائم .

المبحث الرابع : المدخل المقترح لتكييف المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي.

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية أساس العمل المحاسبي، وفي الوقت نفسه تعد مبادئ النظام الجبائي هي الأساس الذي يجب الالتزام به عند إعداد تقاريرها الضريبية.

[69] Francois Mousel,2005,Op Cit ,p186

وفى ضوء ما سبق فإن المشكلة تدور في أن النظام الجبائي بمعزل عن المعايير المحاسبية الدولية, الأمر الذي يؤدى لكبر حجم الفجوة بين كلا من الربح الضريبي وكذلك الربح المحاسبي ،بالإضافة أيضاً إلى التأثير السيئ لوجود الاختلاف بين ما ينص عليه النظام الجبائي و بين المعايير المحاسبية الدولية.

وبالتالي يستلزم ذلك ضرورة صياغة واقتراح مدخل يعمل على تقليل الاختلاف بين كلاً من النظام الجبائي وبين المعايير المحاسبية الدولية.

أولا : عرض مختصر عن المدخل المقترح .

في ضوء الرغبة في إحداث تكييف بين كلا من النظام الجبائي وبين المعايير المحاسبية الدولية، يمكن تطبيق مدخل ABC حيث يتم تطبيق هذا المدخل في المنشآت الصناعية والخدمية ، ويعنى إنتاج السلعة بناءا على مواصفات العميل وذلك بأقل سعر وأعلى جودة.

وبالتالي سيتم تطبيقه هنا على النظام الجبائي حيث أنه يجب أن يتم سن ووضع النظام الجبائي مع الأخذ في الاعتبار متطلبات معايير المحاسبة الدولية (IAS)، مما يعني أن ذلك سوف يؤدى إلى إلى تقليل الفجوة بين كلا من الربح الضريبي والربح المحاسبي .

و المقصود في هذه الحالة بأعلى جودة وأقل تكلفة ،عندما يتم وضع النظام الجبائي بناءا على متطلبات المعايير المحاسبية الدولية وفى الوقت نفسه عندما يكون العمل المحاسبي مبنى على المعايير المحاسبية الدولية فإن ذلك يعني أنه قد أخذ بهذا الجانب الهام – وهو هذه المعايير – وبالتالي فإن هذا النظام سيكون متميزاً بجودته طالما أنه قام بنيانه على أساس سليم[70].

[70] عادل عبد العزيز الجمل، 2007, المعايير المحاسبية المصرية (من رقم 1 حتى رقم 5) وأهميتها في الإصلاح الجبائي الحديث، المؤتمر الجبائي الخامس عشر بعنوان الفحص الجبائي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ،مصر، 15- 16 ديسمبر 2007, ص 5.

أما من حيث التكلفة فمن المعروف أنه عندما يكون هناك اختلافاً كبير ا بين ما ينص عليه النظام الجبائي وبين ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية ، فذلك يعني أنه لأغراض إعداد التقارير الضريبية فسيستلزم ذلك المزيد من الوقت لإعدادها مما يعني ارتفاع التكلفة الخاصة بإعداد هذه التقارير الضريبية ،والتي تتمثل في الوقت المطلوب وما سيتتبعه من زيادة التكلفة اللازمة لإعادة صياغة القوائم المالية وفقا للأسس الجبائية.

ثانيا : مبررات المدخل المقترح.

تتمثل المبررات في أوجه القصور الحالية الموجودة في النظام الجبائي والتي سيعمل هذا المدخل على تفاديها وبالتالي تتمثل هذه المبررات في الآتي:

1- العمل بهذا المدخل يؤدى إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم وهو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية.

2- يؤدي العمل بهذا المدخل إلى تفادي المشاكل المترتبة على وجود بعض النصوص الضريبية والتي يكون لها أكثر من تفسير في آن واحد.

3- يؤدى العمل بهذا المدخل إلى إمكانية العمل على جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية .

4- القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد واللوائح التنفيذية.

5- التقليل من النزاعات الضريبية والقضايا المرفوعة أمام المحاكم في هذا الصدد وذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي.

6- التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب.

7- التقليل من التهرب الضريبي وذلك لأن العمل بهذه المعايير من شأنه معرفة المكلفين بالضريبة الأساس الذي يقوم عليه هذا النظام الجبائي.

ثـالثا: أهداف المـدخل المقـترح .

حيث سيؤدي الأخذ بمتطلبات المعايير المحاسبة الدولية ضريبياً إلى تحقيق الأهداف التالية:

- **تحسين أداء و جودة إدار ة الضرائب:**عندما يتم العمل بأخذ المعايير المحاسبية الدولية ضريبياً ، سوف يؤدي ذلك إلى تحقيق هذا الهدف وإلى تفهم احتياجات المكلف بالضريبة لأن كلاً من المكلف و إدارة الضرائب سيكونان على دارية بوضوح الأساس الذي تنتهجه الإدارة في فرض الضرائب ، كما أن الأخذ بهذه المعايير من شأنه العمل على تلافى الأخطاء التي كانت تقع فيها الإدارة الضريبية و الارتقاء بالخدمة والتعامل بشفافية مع المكلفين .
- **إزالة تعدد التفسيرات والتأويل الشخصي و بناء النظام الجبائي على أسس واضحة.**

كما سبق عند التعرض للمعايير المحاسبية الدولية والتي لها أكثر من تفسير وبالإضافة لوجود أيضا بعض النصوص والتي تتميز بوجود أكثر من تفسير لها , فإن كثرة التفسيرات هذه تؤدى إلى التدخل الشخصي وذلك من قبل إدارة الضرائب لمحاولة وضع التفسير من جانبها.

ويزداد الأمر سوءا عندما يتعارض التفسير الذي تم التوصل إليه من قبل إدارة الضرائب مع التفسير الذي يكون خاصا بالمكلف الأمر الذي يؤدى أيضا إلى فتح الباب على مصراعيه للمزيد من النزاعات الجبائية.

- **جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية :** كما هو معروف أنه مع وجود الكثير من المتغيرات الاقتصادية الجديدة, وما غير ذلك من عولمة الأسواق – تزداد معه حدة المنافسة الدولية – مستوى أنظمة وقوانين الضرائب – ويزداد الأمر تعقيداً بوجود نصوص ضريبية تتسم بالغموض أو بوجود عدة تفسيرات لها , هذا فضلا عن التعارض فيما بين نصوص النظام الجبائي.

وبلا شك أن جميع ما سبق سيؤدي إلى تفضيل المستثمرين الأجانب دولأخر ى للاستثمار فيها . وذلك لأن الأنظمة والقوانين الضريبية تعد أحد البدائل الهامة والتي يتحدد على أثرها اختيار تلك الدولة أم لا [71].

رابعا: متطلبات المدخل المقترح :

إن تحقيق عملية التكييف تتطلب الأخذ بالمعطيات التالية :

1. محاولة توحيد كلا من الأهداف بين المعايير المحاسبية الدولية وبين النظام الجبائي :

ويقصد بذلك هو توحيد الإطار الفكري أو النظري لكلا من معايير المحاسبة الدولية و النظام الجبائي. ويتطلب هذا الأمر ضرورة التنسيق بين كلا منهما ويجب أن يكون النظام الجبائي ملما بجميع المبادئ والفروض والأهداف التي تبنى عليها المعايير المحاسبة الدولية.[72]

نذكر على سبيل المثال....من بين أهداف المعايير المحاسبية الدولية المعروفة هو المستثمر ومساعدته على اتخاذ قراراته فيما يتعلق بتفضيل الاستثمار في شركة معينةبينما تنظر الضرائب إلى هذا المستثمر من زاوية واحدة وهى تشجيعه على الاستثمار في هذه الدولة , وبالتالي يجب على النظام الجبائي العمل على توحيد الرؤى والأهداف و النظر إلى المستثمر بنفس نظرة المعايير المحاسبية الدولية.

2. دراسة النظام الجبائي لمعرفة أهم البنود التي يتم التلاعب بها:

تقوم إدارة الضرائب في هذه الحالة إبرام اتفاقيات تسمح لها بالحصول على نسخ القوائم والتقارير المالية الخاصة بأهم الشركات التي تم انهيارها وكذلك الحصول على نسخ من الإقرارات الضريبية الخاصة بها لأن ذلك من شأنه أيضا التعرف على كيفية ووسائل التلاعب في هذه القوائم وكذلك معرفة أهم البنود التي يمكن

---

[71] أسامة عبد الخالق،2004، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[72] د.طارق عبد العال حماد،2007 , أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح , المؤتمر الضريبى الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبى في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 , جامعة عين شمس , كلية التجارة , 15 – 16 ديسمبر , 2007 , ص 13.

التلاعب بها، خاصة عندما تكون من بين هذه الشركات شركات متعددة الجنسيات والقوانين الضريبية مختلفة فإن الهدف من القيام بذلك هو اكتساب المزيد من الخبرة.

3. متابعة النظام الجبائي للتغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية.

يجب إجراء هذا التقييم لمعرفة مدى إتباع النظام الجبائي للمعايير المحاسبية الدولية ، وإذا كان النظام الجبائي الحالي يأخذ بجميع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية ، ومعرفة أيا من المعالجات المحاسبية الواردة بهذه المعايير لم يتم إتباعها وكذلك معرفة إذا كان يتم تدريب العاملين بإدارة الضرائب وكذلك المكلفين على كيفية فهم وتطبيق هذه المعايير.

5 وضع قواعد للفحص الجبائي على أساس المعايير المحاسبية الدولية .

تطبيق النظام الجبائي ما جاء في هذه المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى دعم وزيادة الثقة بين المكلف وبين مصلحة الضرائب لوضوح الأساس المتبع في عملية الفحص الجبائي, وكذلك إلى تخفيض معدلات النزاعات الجبائية.

خلاصة :

يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى عدة تغييرات في بعض القواعد المحاسبية و الجبائية، و تمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات ، و يتطلب ذلك ضرورة تكييف النظام الجبائي مع المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق عدة أهداف و للتمكن من تطبيق من تطبيق الحوكمة الضريبية و التقليل من عملية التهرب الضريبي ، فطالما أن نظم تحصيل الضرائب مختلفة جدا بين الدول ، وطالما أن هذه الدول لم تظهر منها علامات اتجاه توحيد أنظمة الضرائب ، فليس هناك سبب قوي يدعونا إلى الاعتقاد بأن نقاط الاختلاف أو التباعد بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي سوف تتلاشى تماما .

الفصل الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

تمهيد

المبحث الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي.

أولا : النظام المحاسبي المالي و الأهداف المرجوة من تطبيقه.

ثانيا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه.

ثالثا : التقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية.

رابعا: المستجدات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي .

المبحث الثاني : عموميات حول النظام الجبائي و الضريبة .

أولا : تعريف النظام الجبائي.

ثانيا : الضريبة و عناصرها.

ثالثا : القواعد الأساسية للنظام الجبائي.

رابعا : التنظيم الفني للاستقطاع الجبائي.

المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي .

أولا: طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الضرائب في الجزائر.

ثانيا : مصادر تشريع النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.

ثالثا : النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية .

رابعا: المعالجة المحاسبية و الضريبية لمختلف الأعباء و الإيرادات .

المبحث الرابع : أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي .

أولا: النظام المحاسبي وعلاقته بالنظام الجبائي في الجزائر.

ثانيا: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

ثالثا: التدابير المقترحة لتكييف قوانين النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي .

رابعا : الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

خلاصة

الفصل الثالث : انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي.

تمهيد :

الجزائر وكغيرها من دول العالم ليست في منأى عن هذه التغيرات والتحولات الاقتصادية، فقد شهدت إصلاحات محاسبية جديرة مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال تطبيق النظام محاسبي ماليا لمستوحى من المعايير الدولية IAS/IFRS بدلا عن النظام المحاسبي السابق الذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية .

تستخلص النتيجة الضريبية من النتيجة المحاسبية بعد إعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري. وانطلاقا من النتيجة الضريبية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات، وعليه فأي تعديل في النتيجة المحاسبية سيؤدي بالضرورة إلى التأثير على النتيجة الضريبية التي تخضع معالجتها للقوانين الجبائية.

المبحث الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي.

أولا : النظام المحاسبي المالي و الأهداف المرجوة من تطبيقه:

1. ظهور النظام المحاسبي المالي :

بدأت عملية الإصلاح في المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع مجلس الوطني للمحاسبة وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25/نوفمبر 2007 ، وطبقا لهذا القانون فإن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية بتطبيقها وتقييمها وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته في السنة المالية ، يشير أن إطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجولوسكسوني ومدونة الحسابات المستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي[73].

بصدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من التشريع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية، وللوقوف على مدى إمكانية نجاح هذا النظام وتحقيق الأهداف التي جاء بها، لابد من

[73] المادة رقم 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ,الجزائر.

تحليل فلسفته، وتحديد الأركان التي بني عليه، وأخيرا مناقشة مدى إمكانية حمله إجابات كافية للمسائل التي برهن فيها المخطط المحاسبي السابق محدوديته.

في البداية لابد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة النظام المستعملة تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعى التناسق والتنظيم، وهذا على عكس النص السابق الذي استعمل عبارة المخطط والتي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التنظيري أو التنظيمي.

من المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون، خاصة إذا كان بمثل التشريع المحاسبي، يستدعي المرور على خمسة (05)مراحل ومستويات وهي:

-إصدار النص الإطار العام (القانون).

-إصدار النص التطبيقي، والذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي).

-إصدار المعايير المحاسبية، التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي.

-إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التمثل في المعالجة المحاسبية.

-إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.

لحد نهاية سنة 2008 لم يصدر سوى المستويين الأول والثاني، حيث صدر القانون رقم07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وصدر المرسوم التنفيذي رقم08 –156 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 .

إن تأخر إصدار ما تبقى من المراحل سيؤثر سلبا على وتيرة التحضير لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وأكثر من ذلك سيؤدي إلى إطالة المرحلة الانتقالية التي كانت في السابق مقدرة بعام واحد وتم إضافة عام آخر، وحسب هذه الوتيرة المتباطئة فإنه لا يمكن أن تكون المؤسسات والمهنيين في أتم الاستعداد عند هذا التاريخ[74].

[74] مسامح مختار، النظام المحاسبي المالي الجزائري و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الرابع، ديسمبر،2008، ص 208.

2. الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي :

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

-توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.

-إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

-جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.

-نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين[75].

– اعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

-يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصريحات الضريبية بموضوعية ومصداقية.

-يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية و المصداقية.

-استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.[76]

---

[75] بكيحل عبد القادر ،تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، ملتقى وطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،يومي 5-6 ماي2013 ، جامعة واد سوف، ص 3.

يمثل فرصة للمؤسسات الاقتصادية من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية سواء كانوا مسيرين، مستثمرين، مستخدمين، مقرضين، الزبائن، الجمهور، الدولة،المدققين...إلخ؛

-يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة والتي أصبحت لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق العالمية وبالتالي إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر، بتقديم معلومات مالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والتي تشترطها الأسواق المالية الدولية.[77]

تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.[78]

ثانيا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و مجال تطبيقه:

1. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات وتسمح بالإعداد للقوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف مثل محاسبة الالتزامات والاستمرارية ، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .[79]

كما يتضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم، الايرادات، الأعباء ومجال التطبيق و الاتفاقيات المحاسبية.

---

[76] محمد مراد، أبحري سفيان،2009، النظام المحاسبي المالي الجديد :تحديات وأهداف، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009 ، ص 7.

[77] جمال لعشيشي ،2011، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر ،ص 11.

[78] بوعون يحياوي نصيرة, 2011، جباية المؤسسة, مؤسسة الأوراق الزرقاء للنشر و التوزيع, الجزائر , ص 109.

[79] لخضر علاوي،2010، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقها، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص 11.

كما يحدد طرق تقييم وحساب عناصر الأصول، الخصوم، الايرادات والأعباء بالإضافة إلى أنواع القوائم المالية وكيفية عرضها.[80]

يعتبر الإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في هيئة مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض بهدف إعدادا قوائم مالية متجانسة مع احتياجات المستخدمين. وقد ذكر المرسوم التنفيذي08-156 المتضمن قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي دور الإطار التصوري للمحاسبة المالية كما يلي:

تحديد المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية المتمثلة في الفروض والمبادئ الواجب احترامها أثناء إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية المميزة للمعلومات المالية؛

-مرجع أو دليل عملي لإعداد المعايير؛

– تسهيل عملية تفسير المعايير وفهم العمليات غير المتطرق لها في القانون المحاسبي.

2. **أهداف الإطار التصوري:** يهدف مضمون الإطار التصوري إلى التوفيق والتوحيد المحاسبي المالي بالإضافة إلى ما يلي[81] :

- إعداد القوائم المالية؛
- ترجمة وتفسير المعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة بطريقة تتوافق مع المعايير الدولية؛
- تكوين رأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير المفروضة.

3. **الطرق المحاسبية المعتمدة لإعداد القوائم المالية:** أطلقت عليها لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مصطلح السياسات المحاسبية وعرفتها بأنها: المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تتبناها المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية [82]، و هذا بشرط الأخذ بمبدأ الديمومة. كما حددها

---

[80] شعيب شنوف،2008، محاسبة المؤسسة،الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو،الجزائر ، ص23 .

[81] Article №03, le décret Exécutif №08-156, correspondant au 26 mai 2008, portant application des disposition de la loi №07-11portant le système comptable financier, Journal officiel №27.

[82] عباس محمود الشيرازي،1990، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى ، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت ،ص151.

القانون الجزائري في المبادئ والفروض والقواعد والتطبيقات التي تتبناها الكيانات بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد القوائم المالية.

4. **الفروض أو الاتفاقيات المحاسبية:** تعتبر الفروض : مقدمات علمية تتميز بالعمومية حيث تمثل حقائق معروفة بالفعل أو تمثل نتائج البحث في ميادين أخرى [83] ، وفيما يلي تعريف الفروض الأربعة التي تعرض لها النظام المحاسبي المالي.

4-1 **فرض الاستحقاق:** حسب هذا الفرض يتم معرفة نتيجة نشاط الكيان الفعلي بغض النظر عن تدفقاته النقدية (الأساس النقدي)؛ حيث أقرت المادة 06 من المرسوم التنفيذي المتضمن أحكام تطبيق القانون المحاسبي المالي بأنه تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها أي أن :

- تسجل آثار العمليات و الأحداث عند حدوثها وليس عند دفع النقدية أو ما يعادلها بالدفاتر المحاسبية وفي الفترات المالية التي تخصها؛
- يتم الاعتراف بالمصروفات والإيرادات المكتسبة لفترة محاسبية سواء دفعت أو لم تدفع وقبضت أو لم تقبض.

4-2 **فرض استمرارية النشاط** :ورد هذا الفرض في المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 التي نصت على إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب أي أ ن:

- الكيان مستمر في أعماله وأنشطته في المستقبل المنظور ولا تنوي وليست بحاجة إلى تصفية أنشطتها؛
- في حالة وجود النية أو الحاجة لإعداد القوائم المالية على أساس مختلف فإنه يتم تحديد وتبرير هذا الأساس في الملاحق.

---

[83] نفس المرجع ، ص 43.

4-3 **فرض الوحدة المحاسبية** :حسب هذا الفرض يتم اعتبار الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها حيث؛ تستبعد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية وتكون الدفاتر المحاسبية للوحدة مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين[84].

4-4 فرض الوحدة النقدية :قسم النظام المحاسبي المالي الجديد الأحداث و المبادلات إلى نوعين كمية لها أثر مالي تسجل في دفاتر المؤسسة و تظهر في القوائم المالية وأخرى نوعية ليس لها أثر مالي لا تسجل في سجلات محاسبية بل تذكر في الملاحق .كما حدد الدينار الجزائري عملة وحيدة لتسجيل المبادلات و الأحداث المالية و قياس المعلومات المرفقة في القوائم المالية .أما العمليات المدونة بالعملات الأجنبية يتم تحويل كل إلى العملة الوطنية.

5 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

تخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل من :

-المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية عينية على عمليات متكررة.

-كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

-الوحدات الصغيرة التي يتعدى رقم أعمالها ونشاطها عتبة معينة يمكنها مسك دفاترها حسب المحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة.

ثالثا : التقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية:

إن المهمة الأساسية للنظام المحاسبي المالي هي تسجيل وتقييم الأحداث والعمليات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة من أجل توصيل المعلومات المالية في شكل قوائم مالية مفيدة للمستعملين خاصة المستثمرين.

---

[84] Article №09, le décret Exécutif №08-156, correspondant au 26 mai 2008, portant application des disposition de la loi №07-11portant le système comptable financier, Journal officiel №27.

1 **القواعد العامة للتسجيل المحاسبي** :يتم تسجيل عناصر القوائم المالية في حالة:

- توقع منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها بصورة وفية.

حيث تدرج كل عناصر القوائم المالية في المحاسبة ولا يمكن تبرير عدم إدراجها أو تصحيحها بطريقة عددية من طبيعة أخرى أو بطريقة وصفية في الملاحق.

2 القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية: تقيم عناصر القوائم وفقا للتكلفة التاريخية، وفي حالات وفقا :

- القيمة العادلة؛
- قيمة التحقق أو الإنجاز ؛
- القيمة محينة أو القيمة المنفعة.

3 **القواعد الخاصة لتقييم عناصر القوائم المالية:**أي قواعد لتقييم وإعادة التقييم لعناصر القوائم المالية.

3-1 التثبيتات المادية والمعنوية: يتم تقييم الأولي للأصول حسب طريقة الحصول عليها كما يلي:

- تكلفة الاقتناء في حالة الشراء (السلع المستلمة بمقابل مالي)؛
- تكلفة الإنتاج (الأصول المنتجة من طرف المؤسسة)؛
- القيمة العادلة في حالة الأصل المقدم بلا مقابل في حالة استبدال أصول غير متجانسة؛
- القيمة المحاسبية إذا كانت الأصول مستبدلة متجانسة.

3-2 المصاريف والأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة: ترسمل أي تضاف إلى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة إذا أدت إلى زيادة المنافع الاقتصادية في الحالات التالية: [85]

- إطالة عمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قدرته الإنتاجية؛
- التحسين الجوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الوحدة؛
- التخفيض الجوهري لتكاليف الإنتاج.

3-3 مصاريف البحث والتطوير :تسجل ضمن عناصر الأصول كقيم معنوية وذلك وفقا لشروط التالية:

- مصاريف المحملة لعمليات خاصة تؤدي في المستقبل إلى تحقق مردود إجمالي؛
- اهتمام وقدرة الوحدة التقنية المالية لتحقيق العمليات المرتبطة بهذه المصاريف واستعمالها أو بيعها؛

---

[85]شعيب شنوف ،2008 ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،IAS/IFRS ،مرجع سبق ذكره، ص82.

- إمكانية تقدير مبلغ المصاريف حسب منفعتها مع مراعاة أن لا تتجاوز 20 سنة.

رابعا: المستجدات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي .

يهدف القانون رقم07-11 الصادر بتاريخ 25نوفمبر 2007 إلى تحديد النظام المحاسبي المالي ، وكذا شروط و كيفيات تطبيقه، و قد تم اعداد النظام المحاسبي المالي على أساس الاحتفاظ ببعض مقومات المخطط المحاسبي الوطني، كالمبادئ العامة للمسك المحاسبي (نظام القيد المزدوج، مسك الدفاتر المحاسبية،...)، وجود مدونات للحسابات، بعض أسس التسجيل و التقييم و عرض القوائم المالية وغيرها إلا أنه يحتوي على العديد من الاختلافات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، نذكر أهمها فيما يلي :

يتم إدراج الاستثمارات المادية في الحسابات بعد إدراجها الأول باعتبارها أصلا، بتكلفتها منقوص منها مجموع الإهتلاكات و مجموع خسائر القيمة، غير أنه يرخص للكيان إدراج الاستثمارات في الحسابات بمبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمتها الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، على أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للاستثمارات اختلافا كبيرا عن القيمة التي حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري سمح للمؤسسات في السابق بإعادة تقييم استثماراتها ثلاث مرات فقط و ذلك بموجب:

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103بتاريخ 27مارس1990.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 بتاريخ 24أكتوبر 1993.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-336بتاريخ 16جانفي 1996.

يفترض النظام المحاسبي المالي أن لا تتجاوز فترة اهتلاك الأصول المعنوية 20 سنة، في حين كانت تهتلك في فترة أقصاها 5 سنوات في ظل المخطط المحاسبي الوطني.

تعالج مكونات الاستثمارات المادية كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، وهو أمر لم يكن معمول به حسب المخطط المحاسبي الوطني.

تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالاستثمارات المادية أو المعنوية في شكل استثمارات وتضاف إلى قيمة الاستثمار إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الاستثمارات، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلة تفوق المستوى الأصلي لنجاعة الاستثمار.

تدرج قطع الغيار و معدات الصيانة كاستثمارات إذا كان من استعمالها مرتبط باستثمارات أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

الإهتلاك هو عبارة عن إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، خلافا لتعريفه حسب المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره استرجاع لتكاليف سابقة، أما طريقة الإهتلاك فهي انعكاس لتطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها الأصل، مع وجوب مراجعة الطريقة المتبعة دوريا من حيث المدة النفعية و القيمة المتبقية، إضافة إلى ذلك يتم تحديد القيمة القابلة للإهتلاك بعد خصم القيمة المتبقية للأصل.

إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي استثمار اقل من قيمتها المحاسبية الصافية، فإن هذه القيمة ترجع إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

لا يتم تسجل المصاريف الإعدادية كاستثمار حسب النظام المحاسبي المالي لأنها لا تستجيب للشروط الواجب توافرها في الاستثمارات حيث لا يترتب عنها منافع اقتصادية مستقبلية، و بالتالي لا يتم تسجيلها في المجموعة الثانية كما كان الحال في ظل المخطط المحاسبي الوطني، و لكن تسجل حسب طبيعتها كصروف بالإضافة إلى عدم إطفائها في السنوات اللاحقة.

يتم تقييم المخزون عند خروجه من المخازن أو عند الجرد باعتبار ما يرد أولا يتم صرفه أولا(FIFO) ، و إما بمتوسط كلفة شرائه أو إنتاجه المرجحة، و بالتالي استبعاد طريقة الوارد أخيرا صادر أولا(LIFO) التي كانت مقبولة حسب المخطط المحاسبي الوطني.

يتم إدراج المؤونة في الميزانية عند تحقق الشروط الثلاثة التالية:

-عندما يكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث مضى؛

-عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛

-عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا فيه.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية هي انعكاس للوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ الإقفال و ليس انعكاس لوضعية مالية مستقبلية محتملة، و نتيجة لذلك فإن الخسائر التشغيلية المستقبلية المحتملة لا يترتب عنها مؤونات أعباء، على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يسمح مثلا بتشكيل مؤونات من أجل عمليات التصليح و الصيانة المعتبرة.

لا يسمح النظام المحاسبي المالي بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا سيما مؤونات الصيانة والتصليحات على اعتبار أن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية.

يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ (يقيد في الأصول و الديون) بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر و القيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء، ويتم اهتلاك الأصل حسب القواعد العامة التي تخص الاستثمارات، و هو أمر لم يكن مسموح به حسب المخطط المحاسبي الوطني، وعلى أساسه لا يتم تسجيل أي أصل في الميزانية إلا إذا كانت المؤسسة هي المالكة الفعلية له.

المبحث الثاني : عموميات حول النظام الجبائي و الضريبة .

أولا : تعريف النظام الجبائي.

1. **مفهوم النظام الجبائي** ير ى المفكرون الاقتصاديون و علماء المالية أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين واسع و ضيق[86] فهو في المفهوم الواسع: مجموعة العناصر الإيديولوجية و الاقتصادية، الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين.

أما مفهومه الضيق : فهو مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاقتطاع الجبائي و ذلك في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل.

[86] وليد زكريا و آخرون،1997 ، الضرائب و محاسبتها ، دار الصفاء، الطبعة الثانية، ، عمان، الأردن، ص15.

2 **أهداف النظام الجبائي** :لتحفيز النظام الجبائي تلجأ الدولة إلى اعتماد سياسة ضريبية كونها أحد الضوابط المالية التي تحافظ على التوازنات العامة ، كما تعتبر من المؤثرات التي تشجع الاستثمار و الادخار عن طريق الإعفاءات أو ما يعرف بالاستهلاك الظرفي أو غيرها من الإجراءات ، و كل هذه الأساليب و أخرى كانت تندرج تحت السياسة الضريبية المتبعة و التي تهدف إلى تحقيق:

2-1 الهدف المالي: لقد اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة ،و لتحقيق هذا الهدف المالي نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما:

- **حياد الضريبة:** و يقصد به عدم إحداث أي أثر لفرض الضريبة على النشاط الاقتصادي و على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الأفراد و القطاع الخاص ،لكن الحياد إن وجد نظريا إلا أنه لا يمكن تحقيقه في الواقع ،حيث لكل ضريبة أثرها الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي سواء هدفت أو لم تهدف الدولة إليها.
- **وفرة الحصيلة:** و تعني أن تكون حصيلة الضريبة غزيرة بحيث تغطي حاجات الإنفاق العام.

و نشير إلى أن الفكر الحديث لا ينكر الهدف المالي للضريبة الذي تزايدت أهميته مع حاجة الدولة إلى المال باتساع نشاطها ،إلا انه يرفض حياد الضريبة، نظرا لما لها من تأثير في البنيان الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي ، و أهمية استخدامها كأحد أدوات الدولة للوصول إلى أهدافها، لذا أضاف الفكر الحديث إلى جانب الهدف المالي أهدافا اقتصادية و اجتماعية و سياسية.[87]

2-2 **الهدف الاقتصادي:** تسعى الدولة دائما للوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي بعيدا عن التضخم او الانكماش و ذلك عن طريق استخدام الضريبة في مواجهة هذه الحالات:

---

[87] ناصر مراد،2003, فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة، الجزائر ،ص 39.

- **محاربة التضخم:** التضخم هو عدم تغطية الكتلة النقدية في السوق بما يساويها من السلع و الخدمات و هذا راجع لعجز الجهاز الإنتاجي مما يرفع في الطلب الكلي على هذه السلع في الوقت الذي تنخفض فيه القيمة الفعلية للنقود، و للتخفيض من نسب التضخم تلجا الدولة إلى رفع معدلات الضرائب المباشرة بصفة تصاعدية.

- **محاربة الانكماش:** تسعى الدولة للقضاء على الانكماش الاقتصادي بتخفيض نسب الضرائب و زيادة الإعفاءات الضريبية، مما ينتج ادخارا إضافيا و بهذا يكون للضريبة أهمية لعلاج مساوئ الدورة الاقتصادية.

- **محاربة الاستهلاك المفرط:** إن التفاوت الكبير في توزيع المداخيل في الدول النامية، يسمح بارتفاع خيالي في معدل الاستهلاك و الإنفاق عل حساب الاستثمارات ،لذلك عملت هذه الدول على التخفيض من معدلات هذا الاستهلاك بفرض ضرائب تمتص القدرة الشرائية الموجهة للاستهلاك وإعادة توجيهها نحو الاستثمار .

- **دعم و توسيع الاستثمار:** انج حجم الاستثمارات متعلق بمعدلات الادخار و العلاقة التي تجمعها هي علاقة طردية و المعلوم بالنسبة للدول النامية هو انخفاض مستوى الاستثمارات الواجب تواجدها لتغطية نسبة زيادة الادخار.[88]

3-2 **الهدف الاجتماعي:**تهدف الدولة من خلال فرضها للضرائب بمعدلات مختلفة إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، أهمها ضبط النمو الديموغرافي عن طريق المعدلات الضريبية على الأجور حسب الحالة الاجتماعية للأفراد ،قصد تشجيع أو الحد من النسل، و تستخدم الضرائب لتشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعيا من خلال تطبيق معدلات ضريبية منخفضة، و تقليل الاستهلاك السلع أخرى غير مرغوب فيها اجتماعيا بتطبيق معدلات ضريبية مرتفعة.[89]

---

[88] بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل ، مرجع سبق ذكره، ص 23-24

[89] ناصر مراد،2003، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،مرجع سبق ذكره،ص 57.

4-2 **الهدف السياسي** :تستطيع الدولة عن طريق الضرائب أن توجه السياسة العامة للبلاد وذلك حسب المنهج السياسي ، و السياسة العامة للبلاد الاقتصادية و السياسية و المالية التي ترسمها ،و هكذا فإن الضرائب أداة في يد الدولة تستعملها لتوجيه سياستها المعنية، فإذا كانت سياسة الدولة اشتراكية تهدف إلى التقليل من الفوارق الاجتماعية فتستعمل الضريبة التصاعدية و تفرض رسومات جمركية على منتجات الدول الأخرى ،فنستطيع القول أن الدولة تستعمل الضرائب بطريقة أو أخرى لتشجيع سياسته الاشتراكية، أما الدول الرأسمالية فهي كذلك تستعمل الضرائب كأداة للدفاع عن سياستها سواء الداخلية أو الخارجية ،وحسب القوانين الرأسمالية فهي تتحكم في زيادة أو نقصان نسب الضرائب أو معدلاتها حسب المنهج السياسي أو السياسة الاقتصادية التي ترسمها.[90]

ثانيا : الضريبـة و عناصرها.

1. **تعريف الضريبـة** : لقد عرفت الضريبة عدة تعاريف مختلفة لكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عرفت على أنها فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة.[91]

يعرفها رفعت المحجوب على أنها: هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل خاص بدافعها وذلك بغرض نفع عام.[92]

عرفها عادل أحمد حشيش: بأنها اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.[93]

أما جاستون جيز فيعرفها بأنها أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة[94].

---

[90] بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل ، مرجع سبق ذكره،ص 25

[91] حمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش ، 2006، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة، دمشق ،سوريا، ص175.

[92] رفعت المحجوب، 1971،المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان،ص1969.

[93] عادل أحمد حشيش، 1992، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان ،ص 151.

و يعرفها حامد عبد المجيد دراز :الضريبة هي إلزام إجباري تقوم الدولة بتحديدها مع التزام المكلف بتقديمها بدون مقابل، قصد تمكين الدولة من القيام بوظائفها من أجل تحقيق أهداف المجتمع المختلفة.[95]

اما صالح الرويلي : الضريبة اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة للدولة بدون مقابل، وفقا لقواعد وقوانين محددة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية.[96]

2. **عناصر الضريبة:**

من خلال التعريف الشامل للضريبة الذي سبق ذكره ، نجد أنها تتشكل من خمسة عناصر أساسية:

2-1 الضريبة اقتطاع مالي: خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

2-2 الضريبة تفرض من قبل الدولة: إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قبل السلطات المختصة.

2-3 الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلفين: إن الضريبة تفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية، وهذا ما ناد به آدم سميث من خلال قاعدة العدالة أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع.

---

[94] عادل فليح علي، 2003، المالية العامة و التشريع المالي و الجبائي، دار حامد، عمان، الأردن، ص91.

[95] حامد عبد المجيد دراز،2000 ، المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعية ، ص175 .

[96] صالح الرويلي، 1988 ،اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعة ، الطبعة الثانية ،الجزائر، ص 109.

2-4 تفرض الضريبة بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة:إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرةوإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإنفاق العام على مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما أن الإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة. [97]

2-5 الضريبة فريضة جبرية: تنفرد الدولة بوضع نظام قانوني للضريبة عن طريق تحديد وعائها وقيمتها, و المكلف بأدائها و كيفية تحصيلها, دون أن يكون ذلك محل اتفاق مسبق بين الإدارة و الممولين, وهو ما يميز الضريبة عما يدفعه الفرد من ثمن مقابل حصوله على السلعة أو الخدمة.

ثالثا : القواعد الأساسية للنظام الجبائي:

إن اعتماد الدولة على النظام الجبائي كوسيلة تمويلية من جهة و أداة للتدخل الاقتصادي و الاجتماعي من جهة ثانية,وكون الضريبة فريضة إجبارية لا خيار للمكلف في فرضها و تحديد مواعيد دفعها, لذلك استدعى وجود مبادئ يجب مراعاتها عند وضع أي نظام ضريبي فعال, وتهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة(الخزينة العامة) و مصلحة المكلفين(الممولين) وقد وضع المفكر أدم سميث أربعة مبادئ أساسية للنظام الجبائي الفعال و التي تتمثل فيما يلي:[98]

- **مبدأ العدالة:** تعتبر العدالة الضريبية من أهم خصائص النظام الجبائي الفعال و التي يسعى المشرع الجبائي لتحقيقها عند صياغة أي نظام جبائي ،و مفهوم العدالة هو مفهوم نسبيي قد يختلف في تفسيره من شخص إلى أخر، كما يوجد عدة صعوبات في تحقيقها، و ذلك لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف و عدم إمكانية تعيين عبء الضريبة الواقعة عليه بدقة.

نتيجة لما سبق فإن مبدأ العدالة غير قابل للتحقيق بشكل كامل, لذا فإن الحكم على النظام الجبائي يكون بمدى تحقيقه للعدالة و ليس بكونه عادلا بشكل تام.

---

[97] زينب حسين عوض الله،1978 ، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، ص65.
[98] د ناصر مراد،2003، مرجع سبق ذكره ، ص 83

- **مبدأ اليقين(الوضوح):** تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة و معلومة وواضحة بدون غموض أو تحكم بالنسبة للممول. و أن يكون سعرها ووعاؤها و ميعاد دفعها و أسلوب تحصيلها و كل ما يتعلق بأحكامها و إجراءاتها معلوم بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها ،بما فيها المسائل الخاضعة للتنظيم الفني للضريبة.
- **مبدأ الملائمة في الدفع:** وتقتضي هذه القاعدة أن يكون للضريبة ميعاد دفع مناسبا و ملائما للقدرة المالية للمكلف، و التخفيف قدر المستطاع من وقع تقلها و دفعها، و هذا يعني أن جباية الضريبة و تحصيلها يكون في وقت لاحق على حصول الدخل ، و بدون تعسف أو تحكم، و التخفيف قدر الإمكان من وطأتها. و هذا المبدأ يقتضي بموجبه تنظيم مواعيد الضريبة و طريقتها و إجراءاتها بالقدر الذي يتلاءم مع أحوال الممول، بحيث يستوجب فرض الضريبة و تحصيلها، في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الثروة،و هو ما ذهبت إليه أحكام الشريعة الإسلامية أثناء فرضها مثلا للعشور.
- **مبدأ الاقتصاد بالتحصيل:** إن هذه القاعدة يراد بها أن ما يصرف من النفقات يجب أن يكون ضئيلا و متدنيا إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها(مقارنة بما يدفعه المكلفون إلى الخزينة العامة) فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها.[4]

رابعا : التنظيم الفنـي للاستقطاع الضريبي:

1. **تحديد الوعاء:**هو الحدث الذي بمثابته تخلق علاقة الدائن و مدين بين الخاضع للضريبة و الخزينة العمومية, هذا الأخير يختلف باختلاف أنواع الضرائب, ويقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة أو الأساس الذي تحسب عليه الضريبة, و التي تفرض على الأشخاص و تسمى الضرائب على الأشخاص, أو على رؤوس الأموال حيث تفرض بسعر موحد و إن كان مختلفا, تتدرج تبعا للمركز المالي و الاجتماعي للمكلف و يطلق عليها بالضريبة على الأموال.و بذلك تكون المادة

الخاضعة للضريبة ليست أشخاص و إنما أموال المكلف, فيتم اقتطاع الضريبة بشكل مباشر أو يتم اقتطاعها بشكل غير مباشر.

2. **ربط الضريبة:**و هي نسبة الضريبة المحددة و المفروضة على عاتق المكلف بها, و يتم حسابها باستخدام معدلات و نسب مدروسة و معلومة مسبقا, أي تحديد المبلغ الذي سوف يدفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب.

3. **تحصيل الضريبة:**و يقصد به الطريقة التي يتم بها دفع الضريبة لدى قابض الضرائب المختص إقليميا, أو كيف يتم تسديد هذه الضريبة هل تدفع نقدا أو بشيكات أو حوالات ؟ و ما هو وقت تحصيل الضريبة ؟ حيث يجب أن تكون ملائما للدولة و الكلف بالضريبة, و أهم طرق التحصيل هي الاقتطاع من المصدر, الدفع العفوي, الدفع على أقساط و التحصيل الجبري. [99]

المبحث الثالث : علاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي .

أولا: طبيعة العلاقة بين المحاسبة و الضرائب في الجزائر: تتأثر الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها في ظل المخطط المحاسبي الوطني بشكل كبير بمتطلبات التحصيل الضريبي، إذ كثيرا ما يتوقف تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة على اعتبارات ضريبية، حيث أن السلطات الضريبية تكتفي بالحصول على معلومات حول العمليات التي تقوم بها المؤسسة و نتائجها (ربح/خسارة)، و ذلك من أجل تحديد الأوعية الضريبية، فلا تحتاج بصفة أساسية إلى معلومات تمكن من تقييم المؤسسة أو الحكم على أداءها، لذلك يحدث في بعض الأحيان أن تسجل في الميزانية المحاسبية معاملات ما كانت لتظهر في ظل الاعتماد على المنطق الاقتصادي الموجه للممارسات المحاسبية أو العكس، و في هذا السياق نذكر مثال عن استخدام المؤسسة لأصول تم الاستحواذ عليها بموجب عقد إيجار، فبالنسبة لإدارة الضرائب لا يظهر الأصل في الميزانية إلا إذا

[99] بن عمارة منصور, الضرائب على الدخل ، مرجع سابق, ص 25 - 26

كانت المؤسسة هي المالكة الفعلية له و على هذا الأساس تم تصميم المخطط المحاسبي الوطني على ضوء وجود ارتباط وثيق بينه و بين الجباية، و قد كان لوثاقة الصلة بينهما آثار إيجابية نذكر منها:

- استخدام لغة محاسبية – ضريبية موحدة؛
- المساهمة في تجسيد العلاقة تكلفة/منفعة؛
- تسهيل الرقابة الضريبية على المؤسسات؛
- تماثل المعلومات على مستوى المؤسسة من جهة وعلى مستوى إدارة الضرائب من جهة أخرى.[100]

و على أساس التأثير المباشر للجباية على الممارسة المحاسبية في الجزائر، إقترن دور المحاسب بالبحث الدائم على الحلول المحاسبية الأكثر قدرة على جلب المزايا الضريبية للمؤسسات بشكل كبير، و ذلك من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي، خاصة فيما يتعلق بإمكانية قيام المؤسسة بتشكيل المؤونات حتى و إن كان الخطر غير قائم و كذلك حساب الإهتلاكات على فترات ثابثة حتى و إن لم تتعرض عناصر الاستثمارات المعنية للنقص في قيمتها، لذلك فإن المدة التي يتم اعتمادها لاهتلاك معدات النقل و المقدرة بـ 5 سنوات مثلا، قد لا تعكس فعليا مدة حياة الاستثمار التي تتوقف على طبيعة الاستخدامات التي يوجه لها الاستثمار و التي تختلف بدورها من مؤسسة لأخرى.

ثانيا : مصادر تشريع النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.

1 **مصادر التشريع الخاصة بالنظام المحاسبي المالي** :في البداية لابد من الإشارة إلى أن منهجية تطبيق أي قانون، خاصة إذا كان يمثل التشريع المحاسبي يستدعي المرور على المستويات التالية :

1-1 **القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية رقم 2007/74)** : اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم و التعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي، كما تضمن هذا القانون تعريفا

[100] FISCALITE & Normes internationales IAS/IFRS, Ministère des Finances – CNC, Séminaires régionaux IAS/IFRS (Formation formateurs), Alger, 05 Décembre 2007

للمحاسبة حيث اعتبرها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ."[101]

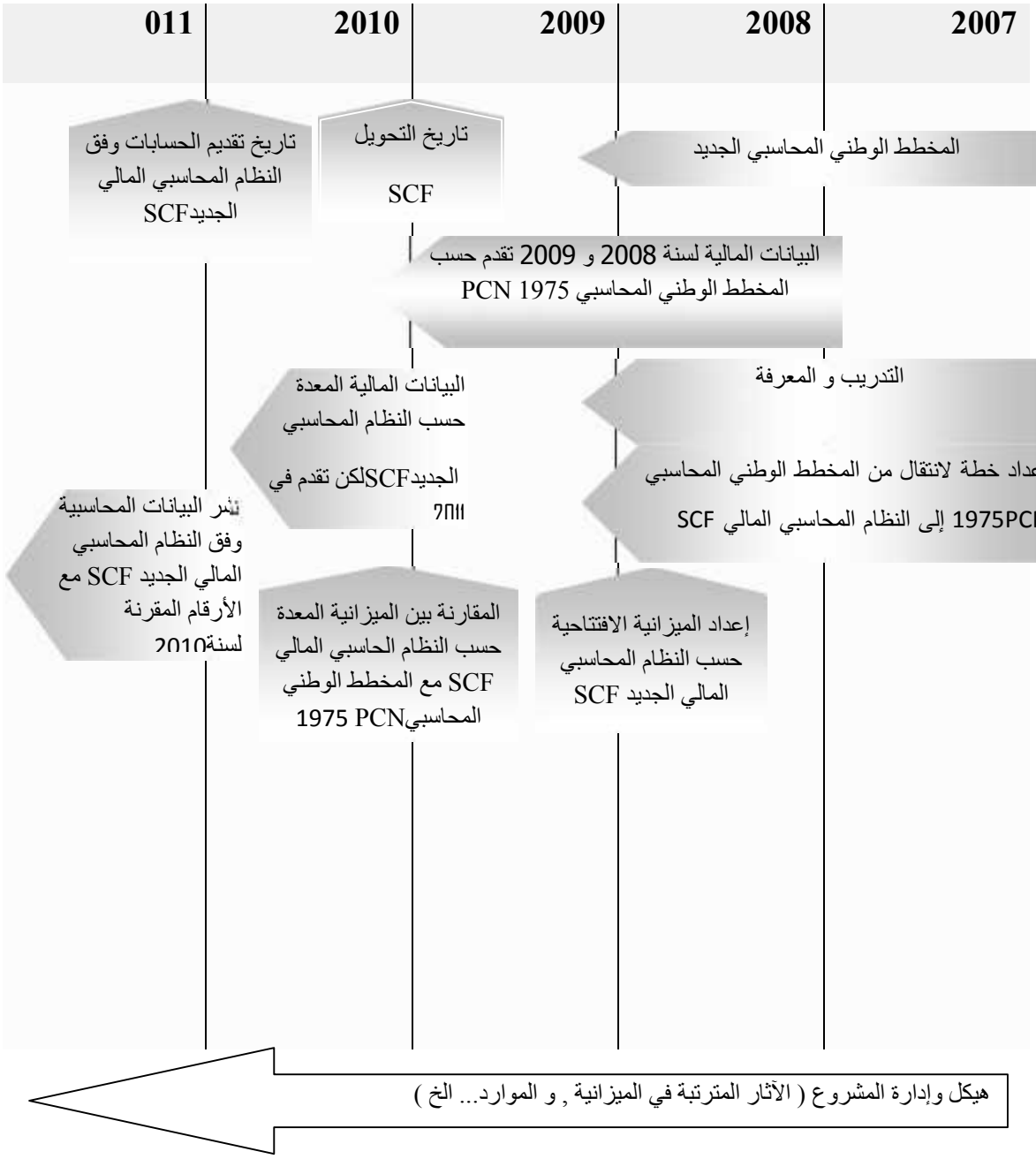
و تضمن القانون كذلك و لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية الدولية ، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحدود التي ينص عليها التنظيم، و ألزم الكيانات بإعداد جدول تغيرات الأموال الخاصة ،جدول تدفقات الخزينة إضافة للميزانية و جدول حسابات النتائج ، و نص على إمكانية مقارنة هذه القوائم مع السنة المالية السابقة .

كان من مقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع بداية سنة 2009 إلا أن تم تأجيله إلى غاية 01 جانفي 2010 ، هذا حسب ما ورد في المادة رقم 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، و لم يقدم هذا القرار أي تبرير أو عرض للأسباب التي أدت لتأجيل التطبيق ، و يمكن توضيح مخطط التنفيذ و الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال الشكل التالي :

[101] المادة 03 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص03.

شكل رقم : 5 مخطط التنفيذ و الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي .

و يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:



المصدر : بلعادي عمار،2010 ،آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق و التطبيق، سوق أهراس يومي 25-26 ماي 2010، ص13.

2-1 المرسوم التنفيذي 156/08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية رقم 2008/27) : جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-6-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 11/07 هذه المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي آخر .

تناول هذا المرسوم بعض المبادئ الأساسية المتبناة مثل : مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ،مبدأ الحيطة ،مبدأ التكلفة التاريخية ،مبدأ الصورة الصادقة .و تتضمن كذلك محتوى مضمون الأصول المحاسبية للكيانات و خصومها و كذلك تحديد للمنتوجات و الأعباء ، رقم الأعمال و النتيجة ، بالإضافة إلى قواعد التقييم و المحاسبة.[102]

3-1 المرسوم التنفيذي 110/09 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي الجريدة الرسمية رقم (2009/021) : جاء المرسوم في ست و عشرين مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاة عند المعالجة المحاسبية الإعلام الآلي و كذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية بواسطته لضمان حسن السير و استغلال هذه البرامج .

4-1 التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي : بصدور التعليمة المتضمنة الطرق الواجب إتباعها و الإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ، يكون قد تأكد دعم وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 01-01-2010 . تضمنت هذه التعليمة :

---

[102] مداني بن بلغيث ،2010، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب ، تطبيقات و آفاق ، يومي 17-18 جانفي 2010،،جامعة الوادي ص 6-7.

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01-01-2010 طبقا للتنظيم الجديد.
- تضمين الملاحق لشروحات مفصلة حول الانتقال إلى التنظيم الجديد، خاصة الوضعية المالية ، الأداء المالي، و عرض تدفقات الخزينة .
- الأخذ في الاعتبار الأصول و الخصوم غير المسجلة و التي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي .
- استبعاد بعض الأصول و الخصوم المسجلة محاسبيا حسب المخطط المحاسبي الوطني و التي لا يجب تسجيلها وفق قواعد النظام المحاسبي المالي .
- إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول و الخصوم إلى مجموعات متداولة و غير متداولة .
- التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة معالجة في الميزانية الافتتاحية .

2 **مصادر تشريع النظام الجبائي :** تعتمد القوانين في النظام الجبائي الجزائري على مصدرين:

2-1 القانون: يعتبر القانون المصدر الرئيسي في التشريع الضريبي وتجد الضريبة مجالها في الجزائر في إطار القانون(طبقا للمادة 64 من الدستور الجزائري). بالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية الموضوعة لها من قبل المشرع. إضافة إلى ذلك، وطبقا للقانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 84/07/04 ولا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كيفيات وضع وتحصيل الضريبة، وأي حق ذا طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري، ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الضريبية التي يتم دمجها في قانون المالية، هذا الأخير الذي يتم إعداده في شكل مشروع قانون، يقدم للدراسة بعد أن يصادق عليه من قبل مجلس الوزراء إلى البرلمان. يمكن لهذا الأخير بأن يضيف بعض التعديلات على مشروع قانون المالية عند دراسته له، ثم يقوم بالتصويت عليه في جلسة علنية خلال شهر

نوفمبر ليصبح ساري المفعول بعد التوقيع عليه من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من جانفي من السنة المرتبطة بها.

2-2 الأمر : في بعض الظروف المعينة و لفترة مؤقتة ،و نظرا لغياب الغرفتين التشريعيتين قد تنفرد السلطة التنفيذية بوضع التشريع مستعينة في ذلك بالإدارات المتخصصة في الوزارات و المؤسسات المختلفة بعد الاطلاع على التقرير المقدم من الوزير المختص و أخذ رأي الحكومة ،مع العلم أن الأمر له نفس قوة القانون و كلاهما يصدر في صورة مكتوبة و ملزمة للجميع، و بعد حلول دورات اجتماع الغرفتين يتم تمرير الأوامر الغرفتين من أجل المصادقة عليها في شكل قوانين.

2-3 الاجتهادات القضائية: يتدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ويقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحويل التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام "أحكاما قضائية".

2- 4 الفقه: يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الضريبية والأحكام القانونية ولما تكون كذلك تمارس تأثيرا على المشرع أو رأي القاضي.[103]

2-5 قانون المناجم : يعتبر قانون المناجم مصدر تشريعي رئيسي بالنسبة لتأسيس الضريبة على الأرباح المنجمية IBM ويتجلى ذلك من خلال المواد المذكورة في القانون 01_10 المؤرخ في 3 جويلية 2001 المتضمن قانون المناجم[104] .

2-6 الاتفاقيات الضريبية الدولية: تعتبر الاتفاقيات الضريبية الدولية في معظمها اتفاقيات ثنائية مبرمة بهدف تفادي الازدواج الجبائي، بسبب العلاقات الاقتصادية التي يمكن أن تحدث بين الدول. بفعل توسيع

---

[103] محمد عباس محرزي،2003 ، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ص49.

[104] الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة في 04-07-2001 المتضمنة قانون 01-10 المؤرخ في 03-07-2001 المتعلق بقانون المناجم ،ص 5.

التجارة الخارجية، وقد زاد عدد الاتفاقيات الضريبية المبرمة عبر العالم[105]، حيث وقعت الجزائر أكثر من 90 اتفاقية جبائية من هذا النوع.[106]

ثالثا : النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية :

1**تعريف النتيجة المحاسبية** :النتيجة المحاسبية تتعلق بالأحداث أو العمليات التي أنشئت المؤسسة من أجلها ،ألا و هي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء ، فالإيرادات المحققة من وراء هذه الأحداث و الأعباء التي تترتب عنها تفاعل فيما بينها للخروج في الأخير بما يسمى النتيجة النهائية المحاسبية للسنة المالية، علما أن هذه الأحداث تتعلق بالعمليات العادية المخول للمؤسسة القيام بها ، و العمليات الغير عادية التي تقوم بها المؤسسة في إطار ما تمليه الظروف الاقتصادية ،مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي تمليها السوق أو المحيط على أصول و خصوم المؤسسة [107].

تقدم النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي:

من خلال ما سبق يمكن القول أن تحديد النتيجة المحاسبية يكون إما عن طريق حسابات النتائج (الإيرادات و الأعباء) أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول و الخصوم خلال الدورة .

تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول النتائج :

نقصد بحسابات النتائج القائمة المالية التي تحتوى مختلف إيرادات و أعباء الدورة و التي إذا تم إدراجها في عملية حسابية ستشكل النتيجة المحاسبية للدورة وفق العلاقة التالية :

إيرادات النشاط – أعباء النشاط

± تغيرات الديون و قروض الاستغلال الجارية.

---

[105] Emmanuel Disle Et Jacques Saraf , 2006. Droit Fiscal , manuel et application , DUNOD, Paris ,France ,P90

[106] محمد عباس محرزي،2003، مرجع سبق ذكره،ص:53.

[107] حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ، 2013، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFو المعايير الدولية ، الجزء الثاني ،الطبعة الأولى منشورات كليك ، ص 278.

± تغيرات المخزون .

± التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة.

± التصحيحات الخاصة بالقروض .

= نتيجة الدورة .

2 **تعريف النتيجة الضريبية :** يلزم القانون كل المؤسسات مسك الدفاتر المحاسبية وتسجيل مختلف العمليات والتحويلات التي تقوم بها أو تطرأ عليها ، وذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيل الجباية المفروضة عليها مع العلم أن المؤسسة تعمل كل ما في وسعها من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة بالطرق الشرعية وغير الشرعية. وعليه، فإن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الضريبية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الضريبية .[108]

لم يتطرق المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الضريبية ، لكن و حسب قانون الضرائب المباشرة يمكن استنتاج تعريفين للنتيجة الضريبية ، الأولى متعلقة بالوضعية المالية و التي ترتبط مباشرة بالميزانية المالية و الثانية متعلقة بحسابات التسيير .

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة رقم 2 على أنه " يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية عند اختتام و افتتاح الدورة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة ضريبية و تضاف لها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال الدورة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من الغير و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المتبقية " [109].

و الملاحظ هنا أن هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الضريبية من خلال حسابات الميزانية .

---

[108] Aissa kaci, 2002, Passage de résultat comptable au résultat fiscal, IEDF(Institut Maghrébin D'Economie Douanière et Fiscale), Alger, p :58

[109] حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ،2013، مرجع سبق ذكره، ص 279.

هذا و قد نصت أيضا المادة 140 من نفس القانون الفقرة 01 على أن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت ،و التي تنجزها وحدة أو مستثمرة ...،بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو نهايته ". و الملاحظ هنا أيضا أن هذا التعريف يركز على تعريف النتيجة الضريبية من خلال حسابات النتائج ،إذ حدد المشرع الجبائي الأساس الخاضع للضريبة " الربح الصافي الناتج بين : النتائج المحققة من طرف المؤسسة – الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة ، تكاليف مالية ، اهتلاكات، مؤونات، ضرائب ،رسوم ...الخ).

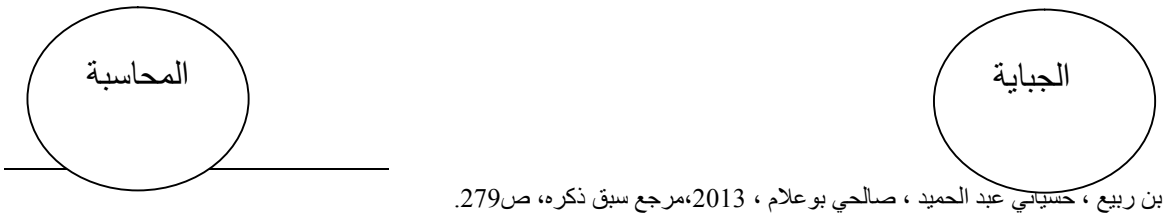
3 **العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية :** مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الضريبية هي النتيجة المحاسبية و لكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي نص عليها المشرع في القوانين السارية المفعول و الظاهرة في الوثيقة رقم 2(GN02) أو ما يسمى بالحزمة الضريبية " liasse fiscale".

إذا الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الضريبية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الضريبية ، [110]و يمكن تلخيص هذا التعديل في العلاقة التالية :

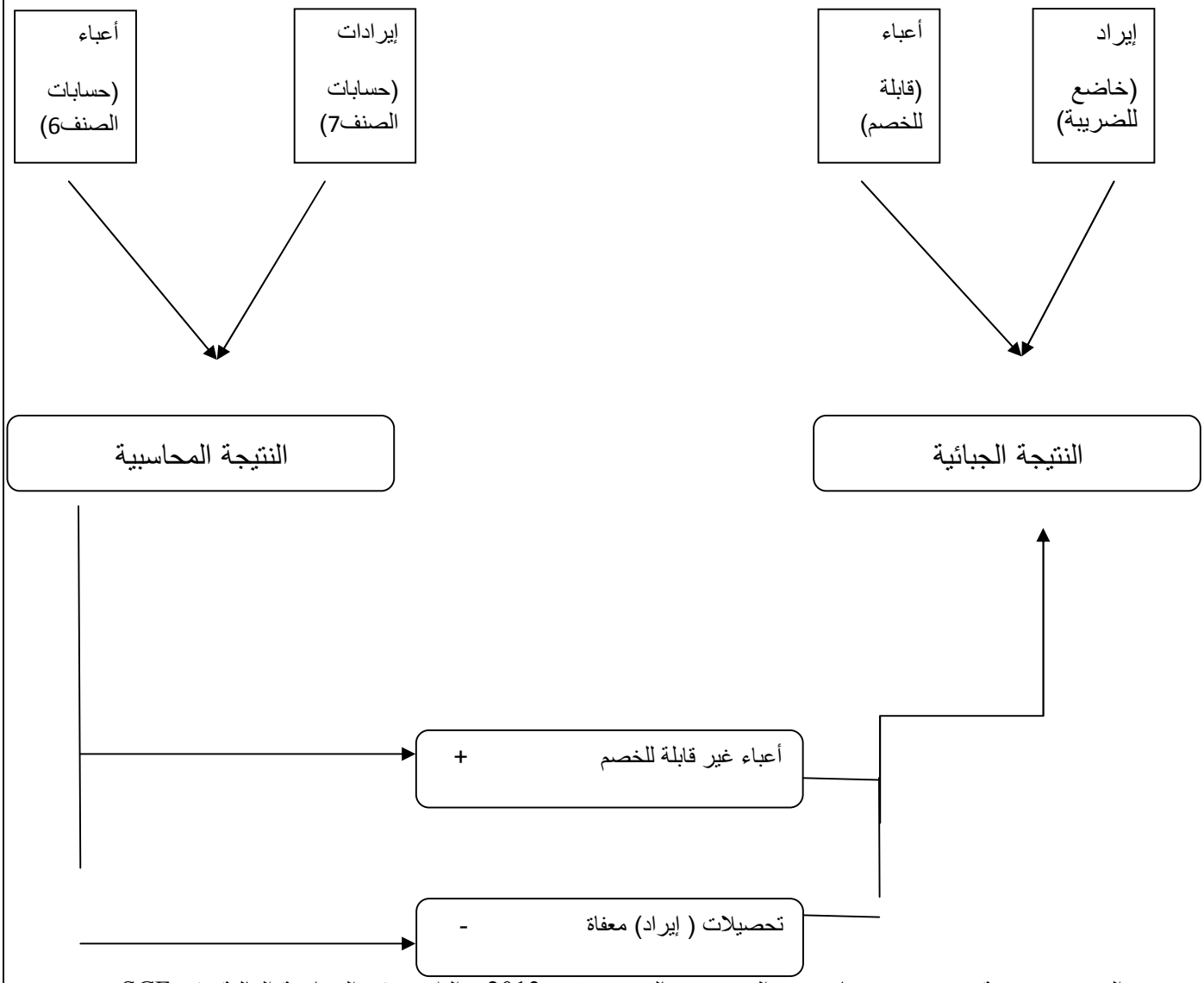
النتيجة الضريبية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (القانون الجبائي لا يسمح بطرح بعض الأعباء)
–التخفيضات (القانون الجبائي لا يفرض ضريبة على بعض المبالغ التي تدخل في تحديد الربح المحاسبي) – العجز المالي السابق (خسارة) .

و يمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي :

شكل رقم06 : العلاقة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية .



[110] حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ، 2013،مرجع سبق ذكره، ص279.



المصدر : حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ،2013 ، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFو المعايير الدولية ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى ،منشورات كليك ،ص 280.

رابعا: المعالجة المحاسبية و الضريبية لمختلف الأعباء و الإيرادات .

1. **المعالجة الضريبية للإيرادات** : سنحاول التطرق للمعالجة الضريبية للإيرادات من خلال العناصر التالية :

1-1 **الإعانات** :

حسب المادة 113 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن :

1-1-1 إعانات الاستغلال : خاضعة للضريبة كليا في الفترة التي يتم فيها تحرير هذه الإعانات .

1-1-2 إعانات التجهيز : خاضعة للضريبة حسب الدفعات سواء :

- استثمار قابل للاهتلاك : خضوع تناسبا مع أقساط الاهتلاك .
- استثمار غير قابل للاهتلاك : فترة عدم قابلية التصرف أو عشر السنوات .

1-2 **الإيرادات الاستثنائية** : و نجد فيها :

1-2-1 فوائض القيمة الناتجة عن الاندماج و الانفصال : فحسب المادة 143 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن فوائض القيمة الناتجة عن عمليات الاندماج و الانفصال معفية من الضريبة على أرباح الشركات ،علما أن هذا النوع من الإعفاء يخص فقط شركات المساهمة و الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

1-2-2 فوائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول : يخضع فائض القيمة الناتج عن التنازلات عن الاستثمارات للنظام الجبائي وفقا لتعليمات قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و على وجه الخصوص المادتين 172و173 إذ يمكن التمييز بين حالتين :

أ. عدم الرغبة في إعادة استثمار الفائض : فهذه الحالة تحتسب الفوائض المحققة ضمن النتائج الخاضعة للضريبة كالتالي :

- 70 %حينما يكون ناجما عن التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو انجازها منذ ثلاثة سنوات على الأقل و يتعلق الأمر هنا بفوائض القيمة القصيرة الأمد .

- 35% من الفائض حينما يأتي من التنازلات التي تخص استثمارات تم اكتسابها أو انجازها منذ أكثر من ثلاث سنوات و يتعلق الأمر هنا بفائض القيمة طويل الأمد.

تعالج هذه العمليات من الجانب الجبائي فقط و ليس هناك أي عملية محاسبية للتسجيل، إضافة إلى تلك المتعلقة باستبعاد الاستثمار من ذمة المؤسسة و إلغاء الاهتلاكات التي كانت تابعة لها ،كما تسجل العملية المتعلقة بالإيرادات الناتجة عن التنازل .

ب الرغبة في استثمار الفائض : في هذه الحالة يمكن للمؤسسة استثمار الفائض كليا أو جزئيا.

ب-1 الاستثمار الكلي للفائض المحقق: تعتبر الفوائض المحققة و التي ترغب المؤسسة في إعادة استثمارها معفاة تماما من الوعاء الضريبي شرط احترام الإجراءات التالية :

- على المؤسسة الالتزام كتابيا أمام إدارة الضرائب عن نيتها في استثمار الفائض المحقق.
- يكون تجسيد هذا الالتزام في مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من الدورة المحاسبية التي تلي تلك التي تحقق فيها الفائض.
- يجب على الأقل إعادة استثمار قيمة الاستثمار المتنازل عنه بالإضافة إلى الفائض المحقق.
- تحويل الفوائض المحققة و المستثمرة إلى حساب الاهتلاكات الخاصة بالاستثمارات الجديدة التي عوضت تلك المتنازل عنها، يسمح للمؤسسة عند الامتثال لهذه الشروط استبعاد الفوائض المحققة عند حساب الوعاء الضريبي.

ب-2 الاستثمار الجزئي للفائض : في حالة إعادة استثمار المبلغ الناتج عن الفائض جزئيا في الأجل المحدد قانونيا، فالجزء الباقي من الفائض يرصد في حساب النواتج الاستثنائية أو في حساب النتيجة الإجمالية إذا شرعت المؤسسة في استخراج نتيجة الدورة المحاسبية، مع العلم أن المؤسسة سبق لها و أن استبعدت الفائض في الأجل المحدد (03 سنوات) و الآن عليها تصحيح نتيجتها لتخفيض ما تحصلت عليه في شكل إعفاءات ضريبية.

ب-3 فوائض القيمة عن فرق إعادة التقييم : علما أن هناك نوعين من إعادة التقييم الحر،حيث تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي المالي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها كما هو الحال عندما تختار المؤسسة طريقة القيمة العادلة في إعادة تقييم أصولها بدل طريقة التكلفة التاريخية ، أما الثانية فتتعلق بإعادة التقييم القانونية و التي تستعمل في حالات خاصة تمليها الظروف الاقتصادية حيث يقوم المشرع بإلزام أو السماح للمؤسسات بتعديل قيمة الاستثمار طبقا لقواعد و توصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة :

- المرسوم التنفيذي 103/90 المؤرخ في 1993/03/27
- المرسوم التنفيذي 250/93 المؤرخ في 1993/10/24
- المرسوم التنفيذي366/96 المؤرخ في 1998/10/12
- المرسوم التنفيذي210/07 المؤرخ في 2007/07/04

هذا و قد نص قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 في مادته العاشرة على أنه :

"يجب تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الضريبية في اجل أقصاه خمسة سنوات " كما تشير المادة إلى أنه " يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة المالية ".[111]

2 **المعالجة الضريبية للأعباء :**

2-1 الأعباء العامة : لم يتطرق المشرع صراحة إلى إعطاء مفهوم صريح للأعباء العامة و لكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة " الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أي طبيعة كانت ....."، أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، ضرائب و رسوم....) .

[111] حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ، مرجع سبق ذكره،ض 280-282.

2-1-1 شروط خصم الأعباء العامة : وضع المشرع عدة شروط من اجل خصم الأعباء العامة منها :

- إن الهدف من إنشاء أي مؤسسة هو تحقيق الربح بعد تخفيض التكاليف من الإيرادات بالتالي لا تستطيع المؤسسة خصم الأعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء في صالحها و ضمن نشاطها الاستغلالي فالعمليات الخارجة عن عمليات الاستغلال و غير المرتبطة مباشرة بالاستغلال كالمصاريف الشخصية للمسير لا تدخل ضمن زمرة التخفيضات على الأرباح ،كما لا تخصم النفقات الخاصة بالغرامات أيا كانت طبيعتها و التي تقع على كاهل مخالفي الأحكام القانونية .
- التسجيل المحاسبي للأعباء و تبريرها بكل الوثائق و المستندات التي تؤكد صحة هذه النفقات و ذلك استنادا غلى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 02.

2-1-2 المعالجة الضريبية للأعباء العامة :

أ. أعباء السلع و المواد الاستهلاكية : تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم و يحب أن تقيد مشتريات البضائع و المواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقة ، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها.

أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال إحدى الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها .

ب. أعباء الخدمات: و تتمثل فيما يلي :

- **مصارف النقل** : و هي تلك المصاريف التي تتعلق بنقل البضائع للزبائن و كذا التنقل و المهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، و تعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

- **الإيجار و المصاريف المتعلقة به** : لقد أباح المشرع خصم مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال ، حسب المادة 169من قانون الضرائب المباشرة الفقرة01.

- **مصاريف الصيانة و الإصلاح** : تكون هذه المصاريف قابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول و تجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاص بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

- **أعباء الاشتراك في الدورات العلمية** : بهدف مواكبة التطور التكنولوجي و تحسين أدائها الإنتاجي، تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب و المجلات و الاشتراكات في الدورات العلمية، و تعتبر هذه المصاريف من الناحية الضريبية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها و تخصم نفقات التطوير من مبلغ او الدخل الخاضع للضريبة بشرط أن لا تتعدى 10%من رقم الأعمال في حدود سقف 100000000 دج.

- **هدايا مختلفة** : لقد اعتبر المشرع أن قيمة الهدايا كلها قابلة للخصم ما لم تتجاوز 500 دج للوحدة، مع استثناء تلك المتميزة بالطابع الإشهاري (مع التأكد من مبلغ 500 دج)، و كذا الإعانات و التبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقدا، أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني، هذا حسب المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 01 التي تتضمن ".....لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الضريبي الصافي مختلف أنواع الهدايا، باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري، عندما تتجاوز قيمتها الوحدوية 500 دج لكل مستفيد ، و الإعانات و التبرعات و الهبات باستثناء تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز قيمتها 1000000دج"

- **أعباء المستخدمين** : تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات و التعويضات و المساهمات الاجتماعية و المستحقات الضريبية المتعلقة بذلك و كذا عوائد الشركاء و المسيرين

و الأعباء الاجتماعية قابلة للخصم ، و فيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب و السمسرات و غير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في أجل 30 يوما حسب المادة 176 من قانون الضرائب.

- **الأعباء الضريبية** : تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على انه :" يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، و تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات" .

- **الأعباء المالية** : تتشكل من الفوائد و أعباء الصرف و غيرها من المصاريف المالية و خصمها يكون من أرباح السنة المالية التي استحقت فيها هذه الفوائد، و حسب المادة 141 الفقرة1 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه :" يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف و تتضمن هذه التكاليف على الخصوص ...فيما يخص الفوائد و أرباح الصرف و غيرها من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المالية ....."

- **مصاريف التأمين** : تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطار المحتملة (حرائق، فيضانات، سرقة...) ،و تكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، و في هذه الحالة يكون مبلغ التأمين زيادة في الأجرة أما مصاريف التأمين الشخصية لمسيري المؤسسة و كذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدماجها .

- **مصاريف الإشهار المالي:** يمكن خصم هذه المبالغ من أجل تحديد الربح الضريبي شريطة أن لا تكون تتجاوز مبلغا 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين في حد أقصاه 30000000دج بمقتضى المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة 2.

2-2 الاهتلاكات :

2-2-1 التعريف الجبائي للاهتلاك : يعتبر الاهتلاك جبائيا عبئ تتحمله المؤسسة نتيجة النقص الذي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن، يستوجب خصمه من الإيرادات عند تحديد النتيجة .

2-2-2 الشروط العامة لخصم الاهتلاكات : يشترط في جميع أنظمة الاهتلاك ما يلي :

- أن تكون قاعدة اهتلاك الاستثمارات المشتراة محددة بالقيمة الأصلية أو سعر الاقتناء مضاف إليه الملحقة أي تكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للاستثمارات التي تستعمل في نشاط خاضع للرسم ، أما إذا كان الغرض من شراءها هو استخدامها في نشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإن قاعدة الاهتلاك تحدد على أساس تكلفة الشراء بما فيها الرسم ، إلا أنه و بالنسبة للسيارات السياحية فقد حدد المشرع قاعدة اهتلاكها بـ 1000000دج حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة الفقرة3.
- أن يكون الاهتلاك مقيد في المحاسبة .

2-2-3 طرق الإهتلاك :

أ – **طريقة الاهتلاك الخطي :** تنص المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن هذه الطريقة تطبق على جميع الأصول الثابتة للانخفاض بحيث يوزع تدني قيمة هذه الأخيرة بالتساوي على عدد سنوات عمرها الانتاجي، و ذلك حسب قسط سنوي ثابت و الذي يساوي (القيمة الأصلية/عدد السنوات) .

ب- **طريقة الاهتلاك المتناقص :** حسب المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة تطبق هذه الطريقة على الاستثمارات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج باستثناء العقارات و المحلات، و لاستعمال هذه الطريقة يجب توفر الشروط التالية :

- كتابة طلب لمصلحة الضرائب يطلب فيه السماح باعتماد هذه الطريقة و ذلك مباشرة عند التصريح بالاقتناء أو انجاز الاستثمارات و في حالة القبول لا يحق للمؤسسة التراجع .
- أن لا تقل مدة حياة الاستثمار عن ثلاث سنوات .
- أن تكون التجهيزات و المعدات مستعملة مباشرة في عملية الإنتاج .

ج- **طريقة الاهتلاك المتصاعد** : لا يوجد شروط محددة لاستعمال هذه الطريقة بحيث تطبق جميع الاستثمارات بعد تقديم طلب للإدارة الضريبية مرفق بالتصريح السنوي للنتائج . [112]

2-3 المؤونات : تعرف المؤونة على أنها خصم (دين) استحقاقه أو مبلغه مجهول (incertain) و يعرف الخصم على أنه التزام حالي (قانوني أو ضمني) على عاتق المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية و انهاؤه يكون بخروج موارد متمثلة في مزايا اقتصادية لديها (المؤسسة).

ينبغي أن يكون مبلغ المؤونة المبلغ الضروري الأحسن لتغطية الالتزام، و يعتمد عند تحديد هذا المبلغ ،على المعلومات المتوفرة في نهاية الدورة . و قد يلجأ،عند الضرورة ،إلى الأحداث ما بعد الميزانية الختامية، بما في ذلك رأي الإدارة و تقارير خبراء مستقلين.إذا تعدت تغطية الالتزام عدة سنوات ، لابد من أخذ أثر الزمن في الحسبان و تحديث المؤونة.[113]

- **التعريف الجبائي للمؤونات** :هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة للضريبة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محددة بدقة و أن تكون مسجلة محاسبيا في الدورة و تظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 141 الفقرة5 من الضرائب المباشرة .

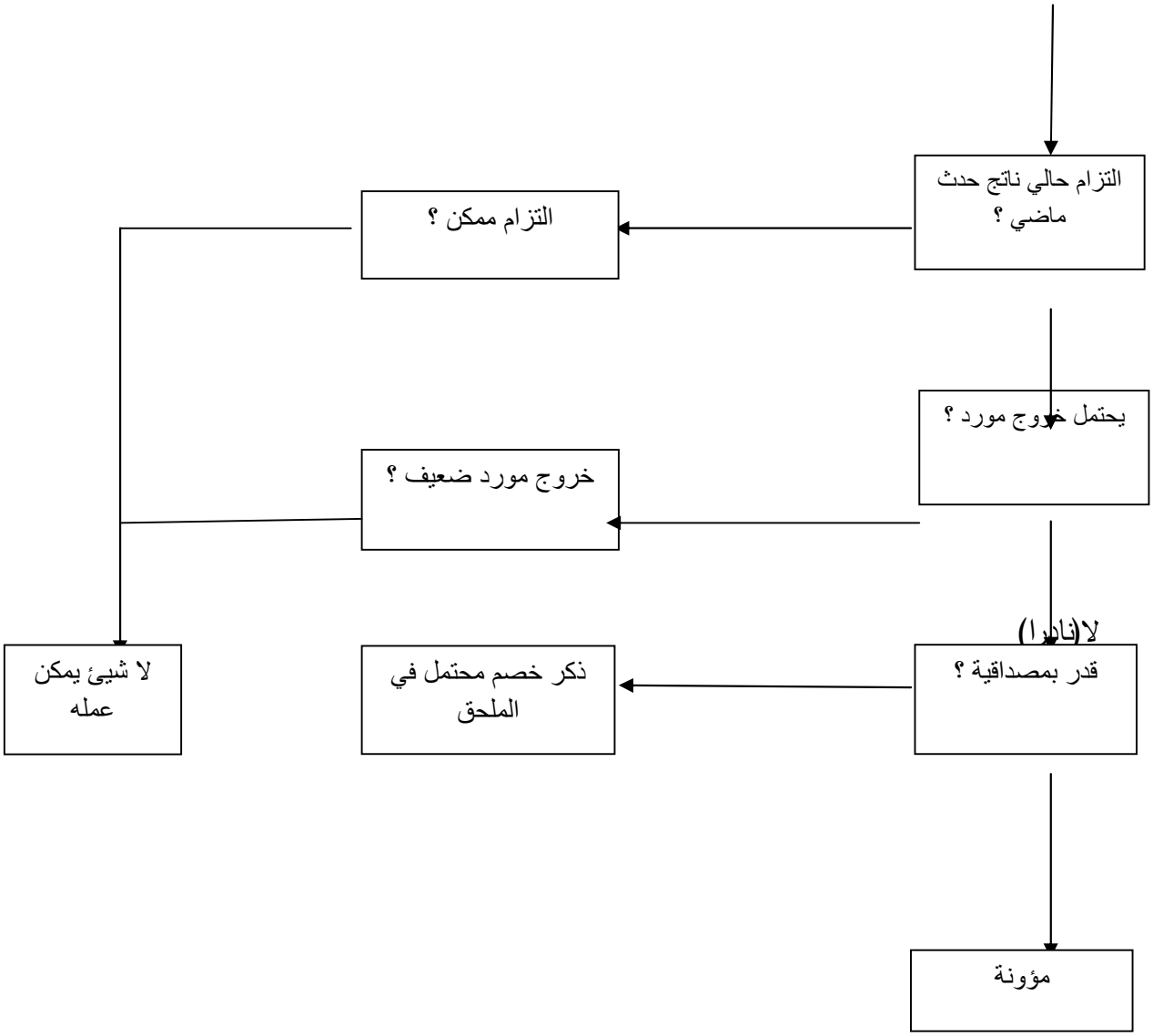
- **شروط خصم المؤونات** : و تتمثل في :

- يجب أن تخصص المؤونات لخسائر أو تكاليف تكون أصلا المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم .
- يجب أن تنجر هذه الخسائر و التكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية .
- يجب أن تكون الخسائر و التكاليف محتملة .
- يجب أن تكون المؤونات خاصة بمصاريف محددة[114].

شكل رقم :7 معايير تسجيل مؤونة و تحديد خصم محتمل

بداية

[112] عبد الحميد ، صالحي بوعلام ،2013، مرجع سبق ذكره،ض 283-286.
[113] محمد بوتين ، 2010، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ،مؤسسة الأوراق الزرقاء للنشر و التوزيع ، الجزائر، ص 199.
[114] حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ، 2013، مرجع سبق ذكره ، ص 287.



المصدر : محمد بوتين ، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، مؤسسة الأوراق الزرقاء للنشر و التوزيع ،الجزائر، 2010، ص 199.

المبحث الرابع : أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي .

أولا: النظام المحاسبي وعلاقته بالنظام الجبائي في الجزائر.

عند إعداد المخطط الوطني للمحاسبة كانت الجزائر في ظل الاقتصاد المخطط، وعليه كان الهدف من إعداده هو تلبية متطلبات الاقتصاد المخطط من المعلومات المحاسبية والمالية، وتوفير معلومات ذات أهمية وسهلة التجميع للمحاسبة الوطنية، لأغراض إحصائية وتنبؤية، دون الحاجة لإجراء إعادة ترتيب ومعالجة لها، والاستجابة لاحتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية، لاسيما الهيئات البنكية والهيئة المركزية للتخطيطوا إدارة الضرائب، بحيث يعكس المخطط الوطني للمحاسبة القواعد الضريبية التي تريد الدولة تطبيقها، فمثلا القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات تشكل أساسا لحساب الضريبة المفروضة على المؤسسات كما هو الحال بالنسبة لجدول حسابات النتائج، وهو ما جعل من المحاسبة ترتبط ارتباط وثيق بالجباية، وأصبحت ترتكز المحاسبة على نظرة قانونية للأحداث والتعاملات وليس على الواقع الاقتصادي لها، وهو ما يسهل من تطبيق القواعد الجبائية، لكن النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ذات المرجع المحاسبي الانكلوسكسوني، يختلف تماما عن المخطط الوطني للمحاسبة، ذلك أن المبادئ والقواعد التي يحتوي عليها معدة وفق نظرة اقتصادية بحتة وليس نظرة قانونية وجبائية، بشكل يبرز بوضوح استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، بمعنى أن القواعد المحاسبية يتم إعدادها دون تحقيق أهداف القواعد الضريبية منها، فمثلا إذا تحصلت المؤسسة على عتاد بواسطة عقد إيجار التمويل وفقا للنظام المحاسبي المالي يعتبر أصل وتسجله لديها في الميزانية وتسجل اهتلاكه وخسائر قيمته لديها، لأن المؤسسة تستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية له وتتحمل المخاطر المرتبطة به، وهو الواقع الاقتصادي للعملية، بينما المخطط الوطني للمحاسبة لا يعترف به كأصل ولا يتم تسجيل اهتلاكه وخسائر قيمته لديها، رغم أن المؤسسة تستعمله وتستفيد منه، ويشترط ملكية المؤسسة للأصل حتى تسجله لديها، ويؤدي هذا الاختلاف إلى التأثير على القواعد الجبائية، من خلال التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة[115].

ثانيا: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي :

[115] بكيحل عبد القادر ،2013، مرجع سبق ذكره، ص 5.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أدى بالضرورة إلى ظهور عناصر إضافية عند التعديل الجبائي لوجود بعد بين المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) و النظام الجبائي الجزائري ، فكما تتطلب عملية تحديد الوعاء الجبائي تعديلات للنتيجة المحاسبية ، فإن التعديلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد سواء على مستوى المفاهيم و التقييم أو المحاسبة ستكون لها أثر جبائي .

لذلك فإن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي الجديد أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية و بالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات ، و العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و القواعد الضريبية ترتكز عموما في النقاط التالية :

1. **الإهتلاكات** : يعرف الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي على أنه توزيع نظامي للمبالغ القابلة للإهتلاك للأصل طوال مدة منفعته ، و حسب الفقرة321 - 07 من المشروع الخاص بالنظام المحاسبي المالي يعرف إهتلاك الاستثمار على أنه يمثل استهلاك المنافع الاقتصادية لاستثمار مادي أو معنوي خلال مدة الانتفاع به [116]، بينما يعرف الإهتلاك جبائيا حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة على انه التدني الذي يطرأ على الأصول بفعل الزمن و نتيجة استخدامها في العمل و الإنتاج .[117]وفي نهاية كل دورة تحسب قيمة الإهتلاك وتخفض من قيمة الاستثمار حسب مخطط الإهتلاك الذي يتطلب معرفة العناصر التالية :مدة الانتفاع بالأصل، نمط أو معدل استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بهذا الأصل والقيمة القابلة للإهتلاكle montant amortissable كما يجب على المؤسسة مراجعة مخطط الإهتلاك الخاص بكل استثمار.

❖ **مدة الإهتلاك** : هي مدة الانتفاع بالأصل أي المدة التي تتوقع المؤسسة أن تستعمل فيها الأصل، وتبدأ من تاريخ بداية الاستغلال وليس تاريخ الحيازة إلى تاريخ استنفاذ المنافع الاقتصادية لهذا الأصل

---

[116] Conseil National de la Comptabilité, Projet 7 de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, l'article 321-7.

[117] المادة 174 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2011.

على أن لا تتعدى مدة عشرون سنة بالنسبة للاستثمارات المعنوية .وكنتيجة لذلك فإن مدة الانتفاع من الأصل ممكن أن تكون أقل من مدة حياته الاقتصادية، حيث أن مدة الانتفاع تخضع لحكم إدارة المؤسسة وتجربتها مع استثمارات مماثلة و هذا سيكون له تأثير على الوعاء الضريبي من خلال تأثيره على مدة الإهتلاك و أقساط الإهتلاك ، و ذلك لاعتماد النظام الجبائي على مدة حياة الأصل لا مدة المنفعة الاقتصادية (مدة حياته)،وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان لاستثمار معين مكونات تختلف من حيث مدة الانتفاع بها، فإن ذلك يستوجب المعالجة المحاسبية لكل مكون على حدى بما فيها حساب قسط الإهتلاك السنوي[118] .

- **نمط و معدل الإهتلاك :** بالنسبة لنمط أو معدل الإهتلاك يكمن ذلك في طريقة الإهتلاك المستعملة،يعتمد النظام الجبائي على أنماط عادية للإهتلاكات(خطية ، متزايدة ، متناقصة)،وبحسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد يجب أن تكون الطريقة المستعملة تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية عبر مدة الانتفاع به ، بخلاف القواعد السابقة فالمؤسسة لها الحرية في اختيار نمط الاهتلاك حسب اعتبارات جبائية ، و نجد ثلاثة طرق إهتلاك مسموح بها، وهي طريقة الإهتلاك الثابت، طريقة الإهتلاك المتناقص وطريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج، و بالتالي على المؤسسات إعادة النظر في نمط و معدل اهتلاكها و هذا سيؤثر على أقساط الإهتلاك و على الوعاء الخاضع للضريبة .

- **قاعدة الإهتلاك :** القيمة القابلة للإهتلاك هي قيمة الحيازة ناقص منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع، وتعتبر القيمة المتبقية على أنها قيمة الاستثمار المتوقعة في نهاية مدة الانتفاع ناقص منها أعباء التنازل عنه ، و هذه الأخيرة لا تأخذ بعين الاعتبار في القواعد الضريبية [119].

---

[118]Me Dominique Villemot, 2003, Les conséquences fiscales de l'adoption des normes comptables internationales , revue de Droit fiscal N°50, P.1581

[119] Georges Langlois,2010, Micheline Friédérich , Comptabilité financière, 15 édition, édition Foucher, France, p.205

جدول رقم 03: أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص الاهتلاكات.

أوجه الاختلاف	القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
مدة الاهتلاك	مدة الإهلاك هي مدة الانتفاع، أو استعمال الأصل في المؤسسة .	مدة الإهتلاك هي مدة حياة الأصل، و تكون محددة من طرف الادارة الضريبية مثل المباني 20سنة .
القيمة المتبقية	قد تكون القيمة المتبقة لأصل ما موجبة، عندما تعرضه المؤسسة للبيع.	حسب القواعد الضريبية القيمة المتبقية دائما تساوي صفر .
نمط الاهتلاك	نمط الاهتلاك الخطي هو المستعمل دائما حسب القواعد المحاسبية، لكن في بعض الأحيان تستعمل نمط الاهتلاك المتناقص الجبائي .	النمط الأكثر استعمالا حسب القواعد الضريبية هو المتناقص الجبائي .
مراجعة مخطط الاهتلاك	يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك .	لا يمكن مراجعة مخطط الإهتلاك .

Source :Georges Langlois,2010, Micheline Friédérich , Comptabilité financière, 15 édition, édition Foucher , France , p 205.

2. الخسارة في القيمة :

ينص النظام المحاسبي المالي حسب المادة 121-10 على إجبار المؤسسة لأن تقيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة ، نقوم باختبار نقصان القيمة عن طريق المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتحصيل أو مجموع التدفقات النقدية التي يمكن للأصل تحصيلها فإذا كانت هذه الأخيرة اقل من القيمة المحاسبية الصافية [120]، فهناك خسارة أو تدني في القيمة و تسجل هذه القيمة ضمن الأعباء ، و بعبارة أخرى هذا النقص في القيمة يخفض من قاعدة الإهتلاك و يأخذ بعين الاعتبار عند حساب أقساط

[120] عطية عبد الرحمان ،2008، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريريج ، الجزائر ، ص 126.

الإهتلاك لاحقا ، و نلاحظ هنا أن الخسارة في القيمة عنصر جديد لم تتطرق له القوانين الضريبية في نصوصها ، بحيث أن الخسارة في القيمة تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للإهتلاك [121]، و كذلك أقساط الإهتلاك التي بإمكانها أن تتغير بالزيادة و النقصان لاحقا و هذا حسب اختبارات نقصان القيمة من سنة لأخرى .

جدول رقم 04 : أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص الخسارة في القيمة

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
يجبر النظام المحاسبي المالي (المادة121-10) قيام المؤسسات باختبار نقصان القيمة عن طريق المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتحصيل ، إذا كانت خسارة تسجل هذه القيمة ضمن الأعباء و بعبارة أخرى هذا النقص في القيمة يخفض من قاعدة الإهتلاك و يأخذ بعين الاعتبار عند حساب أقساط الإهتلاك لاحقا .	الخسارة في القيمة عنصر جديد لم تتطرق له القوانين الضريبية في نصوصها ، بحيث أن الخسارة في القيمة تؤثر جبائيا على المبلغ القابل للإهتلاك .

المصدر : من إعداد الباحثة .

3. تاريخ إدخال الأصل في الميزانية :

تسجل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي في تاريخ تحويل المنافع و الأخطار(تحت سيطرة و رقابة المؤسسة) بينما القواعد الضريبية لا تعترف بهذه الشروط و إنما ترتكز على ملكية المؤسسة للاصل و يدخل في هذا الإطار الأصول المؤجر ة و خاصة القابلة للإهتلاك منها.

جدول رقم 05:أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص تاريخ إدخال الأصل في الميزانية .

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
تسجل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي في تاريخ تحويل	القواعد الضريبية ترتكز على ملكية المؤسسة الأصل

[121] Beatrice et Francis Grandguillot , 2011, Exercice corrigés de comptabilité générale,11édition , gualino l'extenso édition, paris , France ,p155.

المنافع و الأخطار(تحت سيطرة و رقابة المؤسسة) .	(لا تعترف بالشروط سابقة الذكر).

المصدر : من إعداد الباحثة .

4. تكاليف البحث و التطوير:

حسب النظام المحاسبي المالي ، تعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء ، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية و تطوير المؤسسة ، ينبغي رسملتها و معالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها شروط الآتية:

- هذه التكاليف أو النفقات تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية .
- زيادة العمر الاقتصادي و تحسين أداء الأصل .
- التقييم الصادق لهذه التكاليف (موثوقية القياس).
- امتلاك القدرة المالية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، و القدرة على استعمال الأصل أو بيعه.

و إذا تخلف شرط تسجل التكاليف ضمن أعباء الدورة ، و بعبارة أخر ى تتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا .[122]

و هنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين تكاليف البحث و تكاليف التطوير ، و هو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب ، بالإضافة إلى أن تكاليف التطوير تؤدي هذه الأخيرة إلى زيادة قيمة الأصل المعنوي ، و هذا ما يؤثر على الوعاء الجبائي من خلال حساب قاعدة الإهتلاك ،مخصصات الاهتلاك و الخسائر في القيمة السنوية .

5. التغيرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء :

[122] عزوز على ، متناوي محمد، 2010 ، متطلبات تكييف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب ، تطبيقات و آفاق ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-18 جانفي 2010 ، الجزائر، ص 12.

يعتبر النظام المحاسبي المالي بأن التغييرات في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة و التي علق عليها في الملاحق ، تندرج مباشرة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية(المرحل من جديد) بدون تسجيلها ضمن الأعباء و النواتج ، بعبارة أخرى تسجل هذه التصحيحات ضمن الميزانية عن طريق الأموال الخاصة ،بدون تسجيلها في حساب النتائج (الأعباء و النو اتج)،وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية و هذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي[123] ، باعتبار أن النتيجة المحاسبية منطلق حساب النتيجة الضريبية.

كل التعديلات و التغيرات في الطريقة تعالج محاسبيا ضمن الأموال الخاصة و هذا ما يقودنا طرح الأسئلة التالية :

- ❖ هل النظام الجبائي الحالي (إدارة الضرائب) ، سيرضخ لهذه الخيارات و يقبل بالتخلي عن جزء من الموارد الضريبية ؟
- ❖ إذا كانت كل التغيرات تمس الأموال الخاصة، فكيف تكون تغيرات الأصل الصافي بالزيادة أو النقصان ؟
- ❖ هل يجب وضع نظام جبائي جديد متعلق بأثر التغيير في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء؟[124]

6. تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية :

مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد يسجل الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية التحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة حسب اتجاهين :

أعباء : إذا كانت خسارة .

---

[123] Jean-Jacques Julian,2007, les normes comptables internationales, IAS-IFRS , édition foucher, France,p185.
[124] DJILALI Abdelhamid, 2005, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Institut des Economie Douanières et Fiscale, 24 septembre -03 octobre 2005, p21.

نواتج: إذا كان ربح .

بينما النظام الجبائي الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط [125]. و لم يعالج الفروقات الموجبة الناتجة عن عملية التحويل ، و هذا سيؤثر على النتيجة الضريبية و الوعاء الجبائي ، و هو بمثابة ميزة تستفيد منها المؤسسات ، فهل ستعدل إدارة الضرائب من نصوصها تماشيا مع النظام المحاسبي المالي الجديد ؟ و ستسمح بخسارة جزء من مواردها ؟

جدول رقم06: أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الضريبية فيما يخص تحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية .

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
النظام المحاسبي المالي يسجل الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية التحويل الحقوق و الديون بالعملة الأجنبية في نهاية الدورة حسب اتجاهين : أعباء : إذا كانت خسارة . نواتج: إذا كان ربح .	النظام الجبائي الجزائري يسمح بإظهار الخسائر على التحويل فقط . و لم يعالج الفروقات الموجبة الناتجة عن عملية التحويل و هذا سيؤثر على النتيجة الضريبية و الوعاء الجبائي.

المصدر : من إعداد الباحثة .

7. عقود الإيجار – التمويل :

عقود الإيجار هي عقود تتم بين طرفين مثل العقود التي تتم بين مؤجر و مستأجر ، هذا العقد يعطي الحق للمستأجر في استخدام الأصل محل التأجير لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار [126]، فمن خلال النظام المحاسبي المالي و انطلاقا من تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني [127]، تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود عن طريق تسجيل الأصل محل التأجير ضمن عناصر الأصول بالقيمة

[125] DJILALI Abdelhamid, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS,Op-Cit , p21.

[126] القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ،المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ،وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة2009/03/25،العدد 19، ص19.

[127] شعيب شنوف، 2008، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول)،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،الجزائر، ص 84.

العادلة و القيمة المدفوعة . لكن بشرط أن يتم تحويل الأخطار و المنافع الاقتصادية إلى الطرف المستأجر ، حتى تصبح هذه العقود عقود إيجار – تمويل . فقواعد النظام المحاسبي المالي تسمح بتسجيل هذه الاستثمارات وفق عقود الإيجار كأصل بالإضافة إلى تسجيل الإهتلاكات الخاصة به ، و هذا غير معمول به في القواعد الضريبية ، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل ، و هذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان .

جدول رقم 07 : أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص عقود الإيجار.

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
يسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الاستثمارات وفق عقود الإيجار كأصل لدى المستأجر بالإضافة إلى تسجيل الإهتلاكات الخاصة به.	هذا غير معمول به في القواعد الضريبية ، فهذه الأخيرة لا تعترف إلا بملكية الأصل ، و هذا سوف يكون له أثر واضح على الوعاء الخاضع للضريبة.

المصدر : من إعداد الباحثة .

8. تكاليف الاقتراض :

إذا كانت تكاليف الاقتراض 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.

جدول رقم08: أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص تكاليف الاقتراض.

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
إذا كانت تكاليف الاقتراض تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقييمها بطريقة موثوق بها، فيمكن إضافتها لقيمة الأصل .	النظام الجبائي لا يأخذها (تكاليف الاقتراض) بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، ويعتبرها كمصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

المصدر : من إعداد الباحثة .

9. **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 الضريبية 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[128]، فإن كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها ويتم احتساب الاهتلاك 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 الضريبية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن فوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات.

جدول رقم 09: أهم الاختلافات بين القواعد المحاسبية و الجبائية فيما يخص إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة .

القواعد المحاسبية	القواعد الجبائية
يسجل الأصل الثابت حسب القواعد المحاسبية الجديدة بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه ، ويتم احتساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها أو تقييمها بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء .	القيمة المحددة من طرف الخبراء قد يزيد من صعوبات إدارة الضر ائب في التأكد من صحة التقييم.

المصدر : من إعداد الباحثة .

ملاحظة : تنص المادة العاشرة من قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009 على (نتعرض له العنصر الموالي): "تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات في النتيجة الضريبية في أجل أقصاه خمسة سنوات وكذلك تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة "، يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

10. **المؤونات:**

[128] Philipe Touron et Hubert Tondeur , 2004, Comptabilité en IFRS, Editions d'organisation , France, P 135.

التعريف الجديد للمؤونات يؤدي إلى استبعاد مؤونات الخسائر المستقبلية والتصليحات الكبرى، وتبقى فقط المؤونات التي تشكل التزامات حالية للمؤسسة في نهاية الدورة[129]، لأن الشروط الجديدة لتسجيل المؤونات تؤدي إلى تقليص تشكيل المؤونات، وبالتالي عدم التأثير على الوعاء الخاضع للضريبة، وهناك عنصر جديد بخصوص المؤونات هو مؤونة التزامات المؤسسة تجاه عمالها.

11. الضرائب المؤجلة :

يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبء ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية، كما هو حال الضرائب المؤجلة والتي ينتج عنها تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية. حسب النظام المحاسبي المالي[130]، فإن قيمة الضريبة تساوي إلى مجموع الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة الداخلة في تحديد النتيجة الصافية للنشاط والضريبة المستحقة هي مبلغ الضريبة المدفوعة أو المسترجعة. أما خصوم وأصول الضريبة المؤجلة فهي متعلقة بالمبلغ واجب الدفع أو المسترجع عن النشاط المستقبلي. وبالتالي، فالتسجيل المحاسبي لأصل في ميزانية الضرائب المؤجلة يبقى بدون أثر على النتيجة.

ثالثا: التدابير المقترحة لتكييف قوانين النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي:

- **قانون المالية التكميلي الصادر في جويلية 2009**

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

متابعة العقود الطويلة الأجل: حيث نصت المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة2009 [131]: " إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود الطويلة المدة المتعلقة بانجاز المواد و الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة بالتسبيق. المستقلة الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقودا جزافية أو عقودا مسيرة" وفقا للمادة 140 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة.

---

[129] محمد بوتين، 2010، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ،مرجع سبق ذكره، ص 197.

[130] DJILALI Abdelhamid, " Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS", Op-Cit, p 21.

[131] الجريدة الرسمية، قانون المالية التكميلي لسنة 2009،العدد 44، المادة 4،الجزائر،ص4.

و عليه فإن التشريع الجبائي تبنى فقط طريقة التقدم في الأشغال على أساس مبدأ الحيطة و الحذر،و يعتبرها ملائمة أكثر لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة و أكثر مصداقية من طريقة التقدم ،على خلاف النظام المحاسبي المالي الذي يعترف بالطريقتين .فالإدارة الضريبية قامت بالتكيف مع مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي ،باستثناء ما ينعكس سلبا على الوعاء الجبائي،و هي ليست مجبرة أن تحدث توافق مع كامل قواعد النظام المحاسبي المالي .

المصاريف الإعدادية : في القانون الجبائي المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا، ولكن مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010 ، يتم استبعاد المصاريف الإعدادية من النتيجة الضريبية وذلك بإتباع خطة الإطفاء الأولية حيث نصت المادة الثامنة" (8): من قانون المالية التكميلي لسنة2009 "على"[132] :تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي، من النتيجة الضريبية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي وفقا للمادة 169 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة ."

الاهتلاكات : تنص المادة الخامسة (05) من قانون المالية التكميلي لسنة2009 فيما يتعلق بالاهتلاكات الحقيقية على أنه [133]: " يمكن تقييد العناصر ذات القيمة المنخفضة التي يتجاوز مبلغها 300000 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها، وتسجل المواد المقتناة بصورة مجانية في الأصول بالنسبة لقيمتها النقدية".

المؤونات: وفيما يتعلق بالمؤونات تنص نفس المادة على أن : " الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية وتبيانها في كشف الأرصدة."

أما فيما يتعلق بالمؤونات، فإن نص المادة يحمل رهانا كبيرا لأن تشكيل المؤونات لحد الآن على المخزونات والحقوق في المؤسسات الجزائرية يعتبر قليل جدا، وهذا بسبب عدم تأطيرها بواسطة نصوص محاسبية غير متعارضة مع النصوص الجبائية. وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجديد فهو يحوي إطار أكثر صرامة إذ يعتبر أن خسارة القيمة المتوقعة للمخزونات أو الحقوق تؤدي إلى ضرورة تشكيل مؤونات مهمة، وفي هذا

---

[132] الجريدة الرسمية،قانون المالية التكميلي لسنة 2009،العدد 44، المادة 9،مرجع سبق ذكره ،ص5.

[133] الجريدة الرسمية،قانون المالية التكميلي لسنة 2009،العدد 44، المادة 5، مرجع سبق ذكره ،ص4.

الصدد فإن السؤال المطروح، هل ستقبل الإدارة الضريبية بهذا الإطار المشار إليه في النظام الجديد، خاصة وأن هذه الأخيرة تقلل من الوعاء الجبائي؟

استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي: يشير نص المادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة2009 لى: [134]" يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الضريبية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة"

يجيب نص المادة وبصورة صريحة عما إذا كانت الإدارة الضريبية ستقوم باعتماد جميع قواعد ومفاهيم النظام المحاسبي المالي أم لا، إذ يشير إلى أن على الإدارة الضريبية معنية بقبول جميع مقترحات النظام المحاسبي المالي في حالة ما لم تكن معارضة للنصوص الضريبية الموجودة وفي حالة تعارض القاعدتين فأولوية التطبيق للقاعدة الجبائية.

إعادة تقييم الأصول: تنص المادة العاشرة على [135]: تقييد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الضريبية في أجل أقصاه خمسة سنوات "

كما تشير كذلك إلى:" تقييد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة" يعتبر هذا النص تعديلا لمحتوى المادة 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبتحليل نص المادة فإن:

- تحديد مدة خمسة سنوات لضم القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات للنتيجة الجبائية، هذا ما يعتبر تمديدا للضريبة على فوائض القيمة بهدف تفادي العبء الضريبي الثقيل عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي.

---

[134] الجريدة الرسمية، قانون المالية التكميلي لسنة 2009،العدد 44، المادة 6، مرجع سبق ذكره ،ص6.
[135] الجريدة الرسمية، قانون المالية التكميلي لسنة 2009،العدد 44، المادة 10، مرجع سبق ذكره ،ص6.

– ومن جهة أخرى، تنص المادة صراحة على ضم فائض مخصصات الاهتلاك الناتجة عن إعادة التقييم لنتيجة السنة المتعلقة بها.

- **الأحكام الجبائية المتضمنة في قانون المالية لسنة 2010:**

نص قانون المالية لسنة 2010 م على مجموعة من الأحكام الجبائية نذكر منها[136] :

- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة التي لا تتجاوز مبلغ30000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها .وعليه لا يمكن تسجيلها ضمن الأصول الثابتة.
- يحسب إهتلاك الأصول الثابتة على أساس طريقة الإهتلاك الخطي ، غير أنه بإمكان المكلفين بالضريبة في ظل شروط محددة المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "أن يطبقوا طريقة الإهتلاك المتناقص أو طريقة الإهتلاك المتزايد.
- في إطار عقود إيجار التمويل، يتم حساب الإهتلاك على أساس مدة مساوية لمدة عقد إيجار التمويل.
- لا تجمع المؤونات المكونة لمواجهة الأخطار الخاصة والمتعلقة بعمليات القروض طويل ومتوسط الأجل مع الأنواع الأخرى من المؤونات.
- يتم حساب الإهتلاك بالنسبة للأصول الثابتة التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة .أما بالنسبة للأصول الثابتة المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حساب الإهتلاك مع إدراج الرسم على القيمة المضافة.
- قاعدة حساب الإهتلاك السنوي القابل للخصم يحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها 000 000 1 دج وهو السقف المحدد لتكلفة حيازة السيارات السياحية والذي تقبل به إدارة الضرائب ،كما أن هذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.
- السقف المحدد لعمليات" السبونسور "الذي قد تقوم به المؤسسة والذي تقبل به إدارة الضرائب هو 000 000 30دج.

رابعا : الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي[137]

[136] الجريدة الرسمية ،قانون المالية لسنة 2010، العدد 78،الجزائر 2009،ص 5.

بملاحظة الوضعيات التي تشكل نقاط الاختلاف بين القواعد الضريبية الحالية والنظام المحاسبي المالي هناك على الأقل ثلاثة حلول ممكنة:

1 تكييف القواعد الجبائية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي، إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحتى يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبيما يعني ضرورة تعديل النصوص الضريبية حتى تتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد .ومن جملة المواد والقوانين التي وجب إعادة النظر فيها من أجل تكييفها مع النظام المحاسبي المالي نجد:

- **المادة 172 و المادة173:** فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.
- **المادة 174:** نظام الاهتلاكات.
- **المادة 185:**إعادة تقييم الاستثمارات المادية.
- **المادة 186:** فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات المادية.

وبالنظر للجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي ، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الضريبية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها:

➢ **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة جبائيا وخصمها:** بحيث يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بتطبيق الاهتلاكات الاستثنائية الناتجة عن كون مدة الاستعمال الاقتصادية للأصل أقصر من مدة استعماله في المؤسسة، أو السماح للمؤسسات باختيار مدة الاستعمال التي تسمح باهتلاك سريع لأصولها.هناك بعض الأعباء المقبولة جبائيا وغير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية، بحيث يتم خصمها باستعمال التسجيلات الشبه محاسبية (extra comptable) كمصاريف إعادة التجديد، الإصلاح والمراجعة ومصاريف

---

[137] براق محمد ، بوسبعين تسعديت ، 2011، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي ، مداخلة في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة(ISA):" التحدي" ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب ، الجزائر ، ص 11.

البحث في حالة اكتساب، هذه الأعباء وجب وضعها في جدول ووضعها في الرزمة الضريبية من اجل السماح للإدارة الضريبية بمتابعة معالجتها.

➢ **قواعد تسجيل الأعباء المقبولة محاسبيا** :يجب أن يتوقع هنا السماح للمؤسسات بدمج بعض الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية، لكن من الناحية الضريبية يمكن أن لا تؤخذ بعين الاعتبار، كالأعباء التي تعتبر غير مبررة من طرف الإدارة الجبائية، نواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، الأعباء و النواتج التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة.

➢ **قاعدة تسجيل الاستثمارات:** تسجل الاستثمارات حسب النظام المحاسبي المالي على أساس إمكانية مراقبتها، في حين تعتمد القاعدة الضريبية على انتقال ملكية الأصل لأخذه بعين الاعتبار، يفترض في هذا الإطار أخذ بعين الاعتبار لهذا الشرط من الناحية الضريبية لأنه يمكن أن يحدث تأخر في حساب الاهتلاكات في حالة تسجيل فارق بين تاريخ انتقال الملكية وتاريخ إمكانية مراقبتها .

2 المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية لها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات:

يمكن تطبيق هذا الحل من طرف المؤسسات الراغبة في عرض حسابات واقعية وصادقة، باعتباره مبرر قانونيا من خلال نص المادة3 و26 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. حيث تنص وتحث هذه المواد بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة. ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الضريبية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية، كحالة الأعباء المسجلة شكليا والمصاريف التي تعتبر محاسبيا استثمارات وجبائيا تعتبر كأعباء. وستتم معالجة هذه الحالات بتسجيل الأعباء وفقا للقانون الجبائي ثم محاولة تسوية الفروقات باستعمال حسابات تسوية مثل حساب 48 (أعباء مسجلة مسبقا)، وحسابات تعتبر متاحة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي كحساب 79 الذي يمكن أن يستعمل كحساب لتحويل الأعباء وتطبيقيا يمكن عرض هذا الحل لبعض الحالات كما يلي:

➢ **الاهتلاكات والخسارة في القيمة:** يفترض في هذا الإطار بالمؤسسات تطبيق قاعدة الاهتلاك والخسارة في القيمة بأثر رجعي، والذي سينتج عنه بالضرورة تغيرات في الأصول تعالج في الأموال الخاصة. كما يمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الطرق التي تراها كفيلة بإعطاء صورة عادلة عن وضعيتها، إذا كانت هذه العملية تشكل عرقلة معتبرة لنشاط المؤسسة ولا تستطيع القيام بها. وذلك دون الإخلال بالقواعد والقوانين المحاسبية من خلال إعادة المنح القيم المحاسبية مثلا، والتي تعتبر طريقة توقعية على مستوى حساب الاهتلاكات، ليس لها أي أثر على رؤوس الأموال، أي على الخصائص النوعية للحسابات، بحيث تتم إعادة تقييم القيم الصافية بدلالة نسبة تكلفة كل عنصر مع القيمة الإجمالية.

➢ **مدة الاهتلاك:** يمكن أن تواجه مؤسسات حالات مختلفة تتعلق بالاختلاف بين مدة استعمال الأصل في المؤسسة ومدة حياته الاقتصادية ما يؤدي إلى وجود فروقات يجب أن تضاف جبائيا للنتيجة، أو تدفع بالمؤسسات إلى تشكيل اهتلاكات استثنائية مبررة بطريقة جبائية ويمكن تسوية هذه الوضعية، بتسجيل فرق في الاهتلاك في حسابات حيادية التأثير وجبائية كحساب 79 و48 و14.

➢ **مصاريف إعادة التجديد والإصلاح والمراجعة** : هذا النوع من المصاريف يضم محاسبيا إلى الاستثمارات المتعلقة به عند توفر مجموعة من الشروط المنصوص عليها في الأمر رقم 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، أما جبائيا فلم يتم الرجوع إليها. وبالتالي، يبقى الخيار مطروحا للمؤسسات، إما بتخصيص لها مؤونات للإصلاحات الكبيرة وفي هذه الحالة ستخفض العبء الجبائي. أو تضيفها للاستثمار باستعمال طريقة المكونات مع التسجيل المحاسبي لمكونات الأصل ، وفي هذه الحالة، على المؤسسة إعداد مخطط اهتلاك خاص بكل مكون من مكونات الأصل، إلى حد الآن ليس هناك أي إشكال من الناحية الضريبية ولكن في حالة ما صنفت هذه الأخيرة كأعباء من الجانب الجبائي هنا يمكن أن يقع إشكال يصحح على النحو الآتي: تسجيل النفقة مبدئيا في الأعباء ثم تحول من حساب 79 إلى حساب الاستثمار المعني، وبالتالي تكون هذه النفقة قد عدلت بواسطة حساب يدخل في النتيجة المحاسبية ولا يؤثر على الخصائص

النوعية للحسابات، وبعد ضمه للاستثمارات يحسب الاهتلاك بصفة عادية ولا تخفض جبائيا لأنها أخذت كنفقة سابقا.

➢ **تاريخ انتقال الملكية ومراقبة الأصول:** يمكن أن يحدث فارق زمني بين تاريخ انتقال الملكية الذي يعتبر جبائيا كشرط لتسجيل الأصول وبين تاريخ امكانية مراقبتها الذي يعتبر بدوره أيضا قاعدة جديدة لتسجيل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، ففي حالة ما إذا سبق تاريخ انتقال ملكيتها تاريخ امكانية مراقبتها من طرف المؤسسة، سيؤدي هذا الأمر حتما إلى حدوث اختلافات يمكن معالجتها على النحو الآتي: تسجيل الأصل جبائيا في حساب استثمارات خاص بالأصول الجبائية، كما يسجل عليه اهتلاكات لكن لا تؤخذ محاسبيا بحيث يجب أن تحول من حساب 79 إلى حساب 48 وتخصم بطريقة غير محاسبية من النتيجة الجبائية. أما رصيد حسابات التسوية فيجب أن يسترجع عند نهاية النشاط للاستثمار المعني بوضع 68 مدين وحساب 48 دائن.

3 السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد النظام المحاسبي المالي وأخرى على حسب القواعد الجبائية.

مكن التطور التكنولوجي في المجال المعلوماتي المؤسسات من تسريع وتسهيل متابعة التسجيلات المحاسبية، هذا العنصر من شأنه أن يلعب دورا كبيرا في مساعدة المؤسسات على مسك محاسبة حسب قواعد النظام الجديد ومحاسبة على حسب القواعد الضريبية الحالية. خاصة في ظل وجود تعارض في بعض المفاهيم والتقنيات المحاسبية و الضريبية على السواء. يمكن هذا المسك المزدوج للعمليات من تفادي إعادة معالجة النتيجة المحاسبية باستعمال الطرق الضريبية لتحديد الوعاء الضريبي، كما هو الحال مثلا بالنسبة للاهتلاكات الاستثنائية في حالة قبولها من طرف الإدارة الجبائية، فيمكن وضعها في حساب جبائي خاص تحت عنوان مخصصات ضريبية(لأنها لا تتعلق بنقصان قيمة حقيقي ولها هدف ضريبي)، يقابلها بذلك حساب اهتلاكات ضريبية وهذه الحسابات تؤخذ فقط في النتيجة الجبائية. وبالتالي، في حالة تسجيل اختلاف

بين القواعد المحاسبية و الضريبية يكفي فقط تعديل برامج المعالجة المحاسبية بالسماح لها بتسجيل العنصر وفق طريقتين الأولى محاسبية والثانية جبائية.

ايجابيات وسلبيات كل حل : بالنظر إلى الحلول المقترحة، هناك بعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة ولا تصلح لوضعيات أخرى، لأن البحث عن الحل الأمثل يبقى دائما محل بحث وتطوير، سيتم عرض سلبيات وايجابيات كل حل من الحلول المقترحة. من خلال الجدول الموالي.**جدول رقم 10:ايجابيات و سلبيات الحلول المقترحة لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي .**

الحلول المقترحة	الإيجابيات	السلبيات
تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي	يعتبر بسيط، لأنه يتطلب دراسة القاعدة االضريبية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي	تزيد من إثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الضريبية التي تعتبر أصلا معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل للمؤسسات والتي تعتبر في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.
المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحييد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الجبائي.	-ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في 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 والجبائية.	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 : براق محمد ، بوسبعين تسعديت،2011 ، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي ، مداخلة في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة(ISA):" التحدي" ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب ، الجزائر ، ص 11.

خلاصة :

تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة و لا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما في السابق ، أحدث هذا نوعا ما اختلافا بين مفاهيم و أهداف النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي الحالي ، و لهذا قامت الدولة الجزائرية ببذل العديد من الجهود كما تضمن قانون المالية التكميلي 2009، قانون المالية لسنة 2010 مجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي و ضرورة تكييفه مع محتوى قواعد النظام الجبائي.

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية :

تمهيد :

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة ، الأفراد مجتمع الدراسة و عينتها، و كذلك أداة الدراسة المستخدمة و طرق إعدادها، و صدقها و ثباتها كما يتضمن وصفا للإجراءات التي تمت في تقنين أدوات الدراسة و تطبيقها و أخيرا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة .

المبحث الأول : طبيعة الدراسة الميدانية .

أولا : منهجية الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة ثم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و الذي يعرف بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية و دقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث و ظواهر و ممارسات موجودة متاحة للدراسة و القياس كما هي دون تدخل في مجرياتها و التفاعل معها ،بغرض التعرف على تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري.

ثانيا : نوعية البيانات:

حيث تمثلت هذه البيانات التى استخدمتها الباحثة فى اختبار مدى صحة الفروض فى البيانات التى تم تجميعها من خلال توزيع استمارة الإستبيان والتى تم تصميمها بالشكل الذى يخدم أهداف البحث. وذلك بالاعتماد على نوعين من البيانات:

- **البيانات الأولية** : هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، و التي يتم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، و يتم ذلك من خلال عرض استمارات الاستبيان و التي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة، و من ثم تفريغها و تحليلها باستخدام برنامج SPSS statistical package for social science الإحصائي و استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة و مؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- **البيانات الثانوية** : و هي تتمثل الجانب النظري من البحث ،و لقد حاولت الباحثة حسب استطاعتها و ما توفرت لديها من وسائل و أدوات بعملية مسح للدراسات السابقة، و اعتمدت كذلك على مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة و التي تتعلق بأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، و أية مراجع يمكن أن تسهم في اثراء الدراسة بشكل علمي، ومن خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، ثم التعرف على الأسس و الطرق

العلمية السليمة في كتابة الدراسات ، و كذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة .

ثالثا : مجتمع الدراسة : روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية و تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة في ثلاثة فئات:

جدول رقم 11 : نوع فئات الدراسة.

الفئة:	نوع الفئة :
الأولى	المحاسبين و ضمت محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على اعتبار أنهم يطلعون على المشاكل والقضايا التطبيقية التي تعترض المهنة في الواقع العملي.
الثانية:	مفتشي الضرائب الذين لديهم اطلاع بالنظام الجبائي وعلاقته بالمحاسبة.
الثالثة:	الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة و الجباية ذوي الاهتمام الوثيق بموضوع الدراسة باعتبارهم من أهم الفئات المطلعة علي أهم القضايا التي تشغل مهنة المحاسبة والجباية .

المصدر : من إعداد الباحثة .

رابعا : عينة الدراسة: حيث أنه قد تم اختيار العينة باستخدام أسلوب "العينة العشوائية البسيطة" وكانت كالتالى:

(39) من أساتذة جامعيين .

(55) من مراجعي و محافظي الحسابات.

(40) من مفتشي الضرائب .

والجدول التالى يبين ذلك:

جدول رقم 12 : استجابات فئات الدراسة.

فئات الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة	الاستمارات الواردة		الاستمارات المستبعدة		الاستمارات الصحيحة	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
محافظي الحسابات	72	65	%43,33	10	%62,5	55	%41,0
مفتشي الضرائب	46	44	%29,33	4	%25	40	%29,9
أساتذة جامعيين	45	41	%27,33	2	%12,5	39	%29,1
الإجمالي	163	150	%100	16	%100	134	%100

المصدر : من إعداد الباحثة .

المبحث الثاني : الطريقة و الاجراءات .

أولا : أداة الدراسة: تم إعداد الاستبيان على النحو التالي:

1-إعداد استبانه أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

2-عرض الاستبيان على المشرف من اجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.

3-تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

4-عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.

5-إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبيان وتعديل حسب ما يناسب.

6-توزيع الاستبيان على جميع إفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ،

ولقد تم تقسيم الاستبيان إلى مجموعتين كما يلي:

المجموعة الأولى :يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات.

المجموعة الثانية : تتناول أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي وتم تقسيمها إلى خمسة محاور كما يلي:

المحور الأول : يناقش أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي ويتكون من 6 فقرات.

المحور الثاني : يناقش أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي ويتكون من 4 فقرات.

المحور الثالث: يناقش أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا ويتكون من 3 فقرات.

المحور الرابع: يناقش أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي ويتكون من 4 فقرات.

المحور الخامس : يناقش متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي ويتكون من 3 فقرات.

وقد كانت درجة الإجابة على كل فقرة مكونة من 5 درجات بحيث أعلى درجة تمثل اعلى درجة من الموافقة، و الدرجة 1 تعني اقل درجة من الموافقة حسب الجدول التالي:

جدول رقم 13: مقياس ليكارت الخماسي .

الرأي :	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى:	01	02	03	04	05
المتوسط الحسابي:	1,79 -1	2,59-1,80	3,39-2,60	4,19-3,40	5-4,20

المصدر : عز حسن عبد الفتاح،2008، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي، خوارزم العلمية للنشر و التوزيع، جدة ، السعودية.

ثانيا : تصميم أداة الدراسة الميدانية:

فى ضوء أهداف وفروض الدراسة قامت الباحثة بتصميم استمارة الاستبيان يتمثل هدفها الرئيسي في جمع البيانات الأولية من أفراد مجتمع البحث, وقد مرت عملية إعداد قائمة الاستبيان بعدة مراحل والتي تمثلت في الآتي:

- **مرحلة تصميم وإعداد قائمة الاستبيان:**

وقد تضمنت هذه المرحلة الحصول على بعض المتغيرات والأفكار من واقع استقراء الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث هذا وقد تمثلت الأسئلة فيما يلى:

- **مرحلة التأكد من سلامة وصحة قائمة الاستبيان:**

حيث تم اختبار ومراجعة القائمة بهدف التأكد من صحتها وكذلك للتأكد من مدى توفيرها للبيانات المطلوبة, وكذلك تم المراجعة للتأكد من بساطتها وسهولتها وكذلك وضوحها, وبناءا عليه تم تعديل وصياغة لبعض الاسئلة واستبعاد بعض منها, وأيضا إضافة بعض الأسئلة.

- **مرحلة توزيع وإرسال قائمة الاستبيان:**

حيث تم الاعتماد هنا على أسلوب كلا من المقابلات الشخصية وكذلك البريد الإلكتروني لبعض مفردات عينة البحث .

ثالثا :حدود الدراسة : تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- **الحدود المكانية :** تمت هذه الدراسة بـ (الجزائر، سكيكدة ،عنابة ،الطارف ،بسكرة ، الوادي) لدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي من وجهة نظر الأكاديميين و المهنيين أصحاب الاختصاص.
- **الحدود الزمانية :** يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه و المقدر من جويلية 2013 إلى غاية فيفري 2014.
- **الحدود البشرية :** تستند هذه الدراسة لأراء و إجابات الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة و الجباية، الحائزين على مؤهل علمي ليسانس فما فوق .
- **الحدود الموضوعية :** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المرتبطة أساسا بتأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي .

رابعا : مشاكل الدراسة :

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء و جمع أراء و إجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية ، حيث يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول تأثير و انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل و القيود الشكلية و الموضوعية ، أهمها ما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين (خاصة مفتشي إدارة الضرائب ، مكاتب المحاسبة و التدقيق) رغم و التساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم .
- عدم وجود عناوين بريدية أو الكترونية صحيحة لبعض أفراد العينة (مكاتب المحاسبة و التدقيق) المعنية بالدراسة .

المبحث الثالث :

أولا: اختبار ثبات الاستبيان : استخدمت الباحثة معامل ألفا كرومباخ (alpha cronbach)، و هي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان.و يبين الجدول التالي أن معاملات التباث مر تفعة كما يلي:

جدول رقم 14 :معامل الثبات (طريقة ألفا كرومباخ) لجميع محاور الاستبيان.

المحور:	ألفا كرومباخ
المجموع	0,737

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ	الثبات
الأول	أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.	6	0,727	0,852
الثاني	أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	4	0,727	0,852
الثالث	أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .	3	0,735	0,857
الخامس	أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	4	0,726	0,852
السادس	متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.	3	0,712	0,843

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

يتضح من الجدول رقم أن معاملات ألفاكرومباخ تراوحت بين 0,712 و 0,735 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، يجب الاشارة إلى أن معامل ألفاكرومباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي. يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

ثانيا: اختبار صدق الاستبيان:

على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة طبقا لقاعدة القياس كل اختبار ثابت صادق وليس كل اختبار صادق ثابت.

ثالثا: الأساليب والمعالجات الإحصائية:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package For Social Science (SPSS) ، وحيث إن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي فإنه تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعملية، وتم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي من أجل معرفة تكرار فئات متغير معين، وإفادة الباحث في وصف عينة الدراسة.
2. اختبار معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
3. اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي (3) أم لا.
4. اختبار كروسكال – والاس (Kruskal – Wallis Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات الترتيبية. لاختبار معنوية الاختلاف بين آراء الأطراف
5. اختبار مان – وتني (Mann – Whitney Test) لتحديد أي المقارنات الثنائية هي السبب في وجود اختلافات معنوية– إذا كان موجوداً–بين الأطراف المهتمة في ظل اختبار Kruskal Wallis لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات الترتيبية.

رابعا: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة.

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالخصائص الوظيفية و الشخصية لأفراد عينة الدراسة و المتمثلة في (الجنس،العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)،وفي ضوء هذه المتغيرات يمكن وصف عينة الدراسة على النحو التالي :

جدول رقم 15:توزيع عينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية .

العامل:	الفئة :	العدد:	النسبة :
الجنس :	ذكر أنثى	108 26	80,6% 19,4%
العمر:	أقل من 30 سنة. أقل من 40 سنة. أقل من 50 سنة. أكبر من 50 سنة.	6 39 74 15	4,5% 29,1% 55,2% 11,2%
المؤهل العلمي :	ليسانس. ماجستير/ ماستر. دكتوراه.	80 34 20	59,7% 25,4% 14,9%
الوظيفة الحالية :	محافظي الحسابات / محاسب معتمد. مفتشي الضرائب. أساتذة جامعيين .	55 40 39	41,0% 29,9% 29,1%
الخبرة المهنية :	أقل من 5 سنوات. أقل من 10 سنوات. أكثر من 10 سنوات .	11 35 88	8,2% 26,1% 65,7%

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

1. **توزيع عينة الدراسة وفق متغير الجنس:**يتضح من الجدول (16) أن توزيع الذكور في العينة قد بلغ (108) فرد و بنسبة 80,6 %، من مجموع أفراد عينة الدراسة و هذا ما يعني أن ما يزيد على نصف من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور، علما أن عدد الإناث كان (26) أنثى، و بنسبة 19,4 % من المجموع الكلي للعينة المبحوثة.
2. **توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر:**يتضح من الجدول (16) أن (74) من أفراد عينة الدراسة و الذين يمثلون ما نسبته 55,2 % من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين أكثر 40 سنة و أقل من 50 سنة و هم الفئة الأكبر في عينة الدراسة، في حين أن (39) منهم يمثلون ما نسبته 29,1 % من إجمالي العينة المبحوثة قد تتراوح أعمارهم ما بين أكثر من 30 سنة وأقل من40 سنة، بينما نلاحظ أن (15) فرد من عينة الدراسة كانت أعمارهم أكثر من 50 سنة بنسبة تقدر بـ 11,2% تليها الفئة التي تقل أعمارهم عن 30 سنة بنسبة 4,5 % و تمثل بـ (6) أفراد .
3. **توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي** : تبين من الجدول أعلاه أن (80) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته 59,7 % من إجمالي عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ليسانس و هم أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة، تليها الأفراد الذين يحملون المؤهل العلمي ماجستير/ ماستر و

البالغ عددهم (34) فرد بنسبة 25,4 % ،بينما (20) فرد منهم يمثلون ما نسبته14,9 % من حملة شهادة الدكتوراه.

4. **توزيع عينة الدراسة وفق متغير الوظيفة الحالية:** يتضح من الجدول أعلاه أن (55) من أفراد الدراسة يمثلون ما نسبته41,0 % من إجمالي عينة الدراسة هم من فئة المحاسبين و هي الفئة الأعلى من أفراد عينة الدراسة، في حين أن (40) منهم يمثلون ما نسبته 29,9% من إجمالي عينة الدراسة يشغلون منصب مفتشي الضرائب ، مقابل (39) فرد هم من فئة الأساتذة الجامعيين و يمثلون نسبة 29,1% من إجمالي عينة الدراسة .
5. **توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية :**

يتضح من الجدول أعلاه (16) أن (88) من المبحوثين تزيد خبرتهم المهنية على 10 سنوات و هذا يمثل نسبة 65,7 % أي ما يزيد عن نصف العدد الإجمالي للعينة المبحوثة ، في حين أن (35) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته 26,1 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتراوح خبرتهم المهنية أقل من 10سنوات، تليها في ذلك فئة الأفراد الذين تكون خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات، و قد كانت (11) فرد و بنسبة 8,2 % من إجمالي عينة الدراسة .

المبحث الرابع :

أولا: اختبار شكل التوزيع كولمجروف – سمرنوف sample kolmogrov- smirnov

قبل الشروع في تطبيق الاختبارات المختلفة يجب الشروع في طبيعة البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا فإذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي فان الاختبارات المعلمية سوف تستخدم وتطبق ، أما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي فان الاختبارات غير المعلمية سوف تستخدم.

استخدام اختبار كولمجروف – سمرنوفsample kolmogrov- smirnov : لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية الصفرية : بيانات المحور الأول تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

الفرضية البديلة : بيانات المحور الأول لا تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

جدول رقم16 :اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف sample kolmogrov- smirnov للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي .

الرقم	الفقرة :	قيمة Z:	القيمة الاحتمالية:
1	اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي.	3,929	0.00
2	اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية.	3,904	0.00
3	السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.	3,421	0.00
4	اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الإيرادات.	4,506	0.00
5	وجود الإعفاءات الضريبية .	2,963	0.00
6	صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية .	3,541	0.00
	المجموع :	3,710	0.00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من الجدول السابق ينتج أن Sig. = 0.0 لكل الفقرات وهي اقل من 0.05 ، لذلك نرفض الفرضية المبدئية التي تقول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أن بيانات المحور الأول لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية الصفرية : البيانات المحور الثاني تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

الفرضية البديلة : البيانات لا تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

جدول رقم17:اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف sample kolmogrov- smirnov للمحور الثاني أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة :	قيمة Z:	القيمة الاحتمالية:
1	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا.	4,911	0.00
2	جذب الاستثمارات الأجنبية.	3,625	0.00
3	تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب.	2,832	0. 00
4	تحسين أداء إدارة الضرائب .	3,409	0. 00

	المجموع :	3,694	0. 00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من الجدول السابق ينتج أن Sig. = 0.0 لكل الفقرات وهي اقل من 0.05 ، لذلك نرفض الفرضية الصفرية التي تقول أن بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي ، ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أن بيانات المحور الثاني لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية الصفرية : بيانات المحور الثالث تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

الفرضية البديلة : البيانات لا تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

جدول رقم 19:اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف sample kolmogrov- smirnov للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .

الرقم	الفقرة :	قيمة Z:	القيمة الاحتمالية:
1	عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه.	4,034	0.00
2	عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي.	3,805	0.00
3	حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	2,911	0.00
	المجموع :	3,583	0.00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من الجدول السابق ينتج أن Sig. = 0.0 لكل الفقرات وهي اقل من 0.05 ، لذلك نرفض الفرضية الصفرية التي تقول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أن بيانات المحور الثالث لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية الصفرية : البيانات المحور الخامس تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

الفرضية البديلة : البيانات لا تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

جدول رقم20 :اختبار التوزيع الطبيعيكولمجروف سمر نوف sample kolmogrov- smirnov للمحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة :	قيمة Z	القيمة الاحتمالية:

1	العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .	3,140	0.00
2	التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي.	4,296	0.00
3	التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب.	3,305	0.00
4	القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية .	4,219	0.00
	المجموع :	3,74	0.00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من الجدول السابق ينتج أن Sig. = 0.0 لكل الفقرات وهي اقل من 0.05 ، لذلك نرفض الفرضية الصفرية التي تقول أن بيانات المحور الخامس تتبع التوزيع الطبيعي ، ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أن البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية الصفرية : بيانات المحور السادس تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

الفرضية البديلة : البيانات لا تتوزع حسب التوزيع الطبيعي .

جدول رقم 21:اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف sample kolmogrov- smirnov للمحور الخامس متطلبات تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة :	قيمة Z:	القيمة الاحتمالية:
1	محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	3,727	0.00
2	عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها .	3,448	0.00
3	تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي	3,972	0.00
	المجموع :	3,715	0.00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من الجدول السابق ينتج أن Sig. = 0.0 لكل الفقرات وهي اقل من 0.05 ، لذلك نرفض الفرضية الصفرية التي تقول أن بيانات المحور السادس تتبع التوزيع الطبيعي ، ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أن بيانات المحور السادس لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

ثانيا : اختبار العشوائية run test

الفرضية العدمية : لبيانات المحور الأول عشوائية .

الفرضية البديلة : البيانات غير عشوائية .

جدول رقم 22:اختبار العشوائية run test للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي .

الرقم	الفقرة	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي.	-1,116	0,244
2	اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية.	-1,942	0,052
3	السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.	-5,150	0,000
4	اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الإيرادات.	-0,480	0,631
5	وجود الإعفاءات الضريبية .	-0,115	0,909
6	صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية .	-2,599	0,090

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ أن القيمة الاحتمالية sig المحسوبة أكبر من 0,025 لذا سوف نقبل الفرضية العدمية بأن البيانات العشوائية .

الفرضية العدمية : لبيانات المحور الثاني عشوائية .

الفرضية البديلة : البيانات غير عشوائية .

جدول رقم 23: اختبار العشوائية run test المحور الثاني أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا.	- 1,459	0,144
2	جذب الاستثمارات الأجنبية.	-0,42	0,42
3	تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و ادارة الضرائب.	0,025	0,98
4	تحسين أداء إدارة الضرائب .	-1,386	0,166

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ أن القيمة الاحتمالية sig أكبر من 0,025 و لهذا سوف نرفض الفرضية البديلة، و نقبل الفرضية الصفرية و هي البيانات عشوائية .

الفرضية العدمية : بيانات المحور الثالث عشوائية .

الفرضية البديلة : البيانات غير عشوائية .

جدول رقم 24: اختبار العشوائية run test للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .

الرقم	الفقرة	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه.	- 1,166	0,244
2	عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي.	- 0,144	0,910
3	حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	-2,972	0,003

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات المحور الثالث أكبر من 0,025، و لهذا نقبل الفرضية العدمية بيانات المحور الثالث عشوائية.

الفرضية العدمية : البيانات المحور الخامس عشوائية .

الفرضية البديلة : البيانات غير عشوائية .

جدول رقم 25: اختبار العشوائية run test للمحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .	0,081	0,936
2	التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي.	- 0,161	0,872
3	التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب.	-2,578	0,010
4	القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية .	1,139	0,255

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ أن القيمة الاحتمالية sig المحسوب لكل فقرة من فقرات المحور الخامس أكبر من 0,025، و لهذا سوف نقبل الفرضية العدمية و هي بيانات المحور الخامس عشوائية .

الفرضية العدمية : بيانات المحور السادس عشوائية .

الفرضية البديلة : البيانات غير عشوائية .

جدول رقم 26: اختبار العشوائية run test للمحور الخامس متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	1,705	0,088
2	عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها .	– 1,139	0,255
3	تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي .	-1,746	0,081

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

إن القيمة الاحتمالية sig للمحور السادس أكبر من 0,025 ، نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية بأن البيانات عشوائية .

ثالثا: اختبار فرضيات الدراسة .

1. اختبار الأهمية النسبية :

جدول رقم27 : الأهمية النسبية للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.

رقم	الفقرة	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
01	اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي.	38	81	6	8	1	4,10	موافق	2
02	اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية.	38	78	7	10	1	4,06	موافق	4
03	السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.	17	70	38	7	2	3,69	موافق	6
04	اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الإيرادات.	15	94	19	4	2	3,87	موافق	5
05	وجود الإعفاءات الضريبية .	60	45	13	15	1	4,10	موافق	3
06	صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية .	68	42	19	5	0	4,29	موافق بشدة	1
	المتوسط العام لأسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي						4,01	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على الأهداف التي يمكن تحقيقها لو حدث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام الجبائي فكان المتوسط الحسابي 4,01 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، ما يعني رضا و موافقة غالبية أفراد العينة .

كانت أكبر أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي هو صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,29 و الذي يندرج ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق بشدة، ويمثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة أكبر المتوسطات في هذا المحور مما يدل على أهمية هذا السبب . أما السبب الثاني و الثالث في هذا المحور هما: " اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي" ،" وجود الاعفاءات الضريبية "على التوالي بمتوسط حسابي قدره 4,10 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، يليهما السبب الرابع " اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية" الذي بلغ متوسطه الحسابي 4,06 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق،أما السببين الذين احتلا المرتبتين الأخيرتين ، أي الخامسة و السادسة هما على التوالي " اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الايرادات" ، "السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح" بمتوسطين حسابيين قدر بـ 3,87 و 3,69 و الذين يندرجان ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق.

جدول رقم28 : الأهمية النسبية للمحور الثاني أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

رقم	الفقرة	الاستجابات						المؤشرات الاحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
01	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا.	13	100	11	8	2	3,85	موافق	4

02	جذب الاستثمارات الأجنبية.	72	45	13	2	2	4,37	موافق	1
03	تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و ادارة الضرائب.	54	54	21	5	0	4,17	موافق	2
04	تحسين أداء إدارة الضرائب .	39	75	15	5	0	4,10	موافق	3
المتوسط العام أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي							4,12	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي فكان المتوسط الحسابي 4,12 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، ما يعني رضا و موافقة غالبية أفراد العينة .

احتلت الأهداف التالية الترتيب الأول و الثاني و هي "جذب الاستثمار ات الأجنبية"، "تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب" بمتوسطات حسابية قدرها 4,37،4,17 على التوالي، و الذين يندرجان ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، بينما " تحسين أداء إدارة الضرائب" و " مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا" فقد احتلا المرتبة الثالثة و الرابعة بمتوسطات حسابية قدرها 4,10، 3,85 على التوالي، و يندرجان ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق.

جدول رقم 29: الأهمية النسبية للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.

رقم	الفقرة	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
01	عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه.	76	52	4	2	0	4,29	موافق بشدة	1
02	عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي.	47	80	5	2	0	4,02	موافق	2
03	حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	43	61	26	2	2	3,84	موافق	3
المتوسط العام أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.							4,05	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا فكان المتوسط الحسابي 4,05 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، ما يعني رضا و موافقة غالبية أفراد العينة .

احتل الأثر التالي " عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه" المرتبة الأولى ضمن المحور الثالث بمتوسط حسابي قدره 4,29 و الذي يندرج ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق بشدة،أما الأثر الذي احتل المرتبة الثانية " عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي" ،قدر متوسطه الحسابي بـ 4,02 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، و الأثر الذي احتل المرتبة الثالثة " حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" لكنه حصل على الموافقة بمتوسط حسابي قدره 3,84 .

جدول رقم30 :الأهمية النسبية للمحور الرابع أسباب تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي

رقم	الفقرة	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
01	العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .	60	62	8	4	0	4,33	موافق بشدة	1
02	التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي.	17	86	18	12	1	3,79	موافق	4
03	التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب.	32	66	24	12	0	3,88	موافق	3
04	القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية .	18	90	21	5	0	3,90	موافق	2
	المتوسط العام لأسباب تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي.						3,97	موافق	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أسباب تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي فكان المتوسط الحسابي 3,97 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، ما يعني رضا و موافقة غالبية أفراد العينة .

احتل" العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية" المرتبة الأولى بدرجة موافق بشدة بمتوسط حسابي قدره 4,33، أما المرتبة الثانية فقد احتلها السبب التالي " القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية" بمتوسط حسابي قدره 3,90 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق، أما السببين الذين احتلا المرتبتين الثالثة و الرابعة " التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب" ، " التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي" و حصلا على درجة الموافقة، بمتوسطي حسابيين قدرا بـ 3,88 و 3,79 على التوالي .

جدول رقم :31 الأهمية النسبية للمحور الخامس متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي

رقم	الفقرة	الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة	الترتيب
01	محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	70	55	7	2	0	4,28	موافق بشدة	2
02	عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم	68	44	13	9	0	4,12	موافق	3

	البنود التي يمكن التلاعب بها .								
03	تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي .	77	48	7	1	1	4,34	موافق بشدة	1
	المتوسط العام متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي						4,24	**موافق بشدة**	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة بشدة على متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي ، فكان المتوسط الحسابي 4,24 و الذي يندرج ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق بشدة ، ما يعني رضا و موافقة غالبية أفراد العينة .

كان " تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي " أول المتطلبات في نظر أفراد العينة و قد حصل على درجة موافق بشدة بمتوسط حسابي قدره 4,34 و حصل كذلك المتطلب التالي على المرتبة الثانية " محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي" على درجة موافق بشدة بمتوسط حسابي قدره 4,28 ، أما المرتبة الثالثة فقد احتلها المتطلب التالي "عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها" بمتوسط حسابي قدره 4,12 و الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أي موافق.

2. التحليل باستخدام المتوسطات الحسابية واختبار الإشارة Sign Test

اختبار الإشارة : اختبار Sign Test يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بمساواة متوسط متغير ما يساوي قيمة ثابتة وذلك في حالة البيانات التي لا تخضع للتوزيع الطبيعي.إذا كانت البيانات طبيعية نستخدم اختبار (ONE SAMPLE T TEST)وإذا كانت البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي (Sign Test).

فيما يلي نتائج استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقر ات محاور الاستبيان تساوي القيمة المتوسطة وهي (3) أم تختلف عنها اختلافا جوهريا أي بصورة واضحة. وفي هذه الحالة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

الفرضية العدمية: إن اختبار متوسط درجة الإجابة يساوي (3) وهي تقابل موافق بدرجة متوسطة (محايد)حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة : متوسط درجة الإجابة لا يساوي (3) إذا كانت (Sig.(p-value أكبر من مستوى الدلالة α= 0.05 (SPSSحسب نتائج برنامج) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط أراء أفراد العينة حول الظاهرة موضوع الدراسة لا يختلف جوهر يا عن موافق بدرجة متوسطة وهي (3) محايد، أما إذا كانت (Sig.(p-value أقل من مستوى المعنوية α= 0.05 فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط أراء أفراد العينة يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد)، وذلك من خلال إشارة قيمة الاختبار، فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) والعكس صحيح.

تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 أم لا . النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 32:المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig) لكل فقرة من فقرات المحور الأول: أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي .

رقم	الفقرة :	حجم العينة 3<	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار T	مستوى المعنوية	الرتبة
01	اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي.	119	4,10	89%	59,770	0,00	1
02	اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية.	116	4,06	87%	56,042	0,00	2
03	السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.	87	3,69	65%	52,434	0,00	6
04	اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الإيرادات.	109	3,87	81%	63,725	0,00	4
05	وجود الاعفاءات الضريبية .	105	4,10	78%	46,221	0,00	5
06	صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية .	110	4,29	82%	58,573	0,00	3

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من النتائج المبينة في الجدول (32) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول: أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي، مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة، يمكن استخلاص ما يلي:

1. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 1 يساوي 4,10 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 89% ، قيمة اختبار الإشارة 59,770، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 119 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي" .

2. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 2 يساوي 4,06 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87% ، قيمة اختبار الإشارة 56,042، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 116 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية".

3. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 6 يساوي 4,29 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 82% ، قيمة اختبار الإشارة 58,573، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 110 ،والقيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية ".

4. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 4 يساوي3,87 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81% ، قيمة اختبار الإشارة 63,725، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)109 ،والقيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الإيرادات".

5. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 5 يساوي4,10 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78% ، قيمة اختبار الإشارة 46,221 ، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)105 ،و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " وجود الإعفاءات الضريبية ".

6. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 3 يساوي3,69 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 65% ، قيمة اختبار الإشارة 52,434، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 87،و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح ".

جدول رقم 33:المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig) لكل فقرة من فقرات المحور الثاني: أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

رقم	الفقرة :	حجم العينة> 3	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار T	مستوى المعنوية	الرتبة
01	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا.	113	3,85	84%	61,003	0,00	3
02	جذب الاستثمارات الأجنبية.	117	4,37	87%	60,408	0,00	1
03	تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب.	108	4,17	81%	58,363	0,00	4
04	تحسين أداء إدارة الضرائب .	114	4,10	85%	64,336	0,00	2

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من النتائج المبينة في الجدول (33) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني: أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي ، مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة، يمكن استخلاص ما يلي:

1. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 2 يساوي4,37 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87%، قيمة اختبار الإشارة 60,408، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)117 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " جذب الاستثمارات الأجنبية".
2. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 4 يساوي4,10 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85%، قيمة اختبار الإشارة 64,336، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)114 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " تحسين أداء إدارة الضرائب ".

3. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 1 يساوي3,85 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84%، قيمة اختبار الإشارة 61,003، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)113 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية جبائيا".

4. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 3 يساوي4,17 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81%، قيمة اختبار الإشارة 58,363، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 108 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب ".

جدول رقم 34:المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig) لكل فقرة من فقرات المحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا .

رقم	الفقرة :	حجم العينة 3<	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار T	مستوى المعنوية	الرتبة
01	عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه.	128	4,51	96%	66,751	0,00	1
02	عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي.	127	4,28	95%	80,109	0,00	2
03	حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	104	4,05	78%	52,445	0,00	3
	المجموع		4,28	82,66%		0,00	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من النتائج المبينة في الجدول (34) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث: أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا ، مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة، يمكن استخلاص ما يلي:

1. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 1 يساوي4,51 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 96%، قيمة اختبار الإشارة 66,751، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 128 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه ".
2. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 2 يساوي 4,28 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 95%، قيمة اختبار الإشارة 80,109، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 127 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الضريبي ".
3. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 3 يساوي 4,05 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78%، قيمة اختبار الإشارة 52,445، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 104، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه "

حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ".

جدول رقم 35:المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig) لكل فقرة من فقرات المحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي

رقم	الفقرة :	حجم العينة 3<	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار T	مستوى المعنوية	الرتبة
01	العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .	122	4,33	91%	69,286	0,00	1
02	التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي.	103	3,79	77%	54,527	0,00	3
03	التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب.	98	3,88	73%	51,273	0,00	4
04	القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية .	108	3,90	81%	68,571	0,00	2
	المجموع		3,97	80,5%		0,00	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من النتائج المبينة في الجدول (35) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس: أسباب تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي ، مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة، يمكن استخلاص ما يلي:

1. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 1 يساوي4,33 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 91%، قيمة اختبار الإشارة 69,286، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)122 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد

العينة على أنه " العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية ".

2. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 4 يساوي3,90 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81%، قيمة اختبار الإشارة 68,571، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة المو افقة المتوسطة (محايد)108 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية ".

3. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 2 يساوي3,79 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77%، قيمة اختبار الإشارة 54,527، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)103 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي".

4. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 3 يساوي3,88 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73%، قيمة اختبار الإشارة 51,273، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)98 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب".

جدول رقم 36: المتوسط الحسابي مستوى المعنوية(.Sig) لكل فقرة من فقرات المحور الخامس: متطلبات تكييف قواعد االنظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

رقم	الفقرة :	حجم العينة>3	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة اختبار الاشارة	مستوى المعنوية	الرتبة
01	محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	125	4,44	93%	58,027	0,00	2
02	عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها .	112	4,28	84%	49,368	0,00	3
03	تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي .	125	4,49	93%	71,309	0,00	1
	المجموع	134	4,24			0,00	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

من النتائج المبينة في الجدول (36) و الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس: أسباب تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي ، مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة، يمكن استخلاص ما يلي:

1. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 3 يساوي4,49 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 93%، قيمة اختبار الإشارة 71,309، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 125 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي ".
2. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 1 يساوي4,44 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 93%، قيمة اختبار الإشارة 58,027، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد)125 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة

قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه " محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي".

3. المتوسط الحسابي للفقرة رقم 2 يساوي4,28 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84%، قيمة اختبار الإشارة 49,368، و أن عدد أفراد العينة التي كانت إجاباتهم تزيد عن درجة الموافقة المتوسطة (محايد) 112 ، و القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0,00 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 =α مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة (المحايد) وهي 3 و هذا يعني أن هناك موافقة من قبيل أفراد العينة على أنه "عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها ".

3. **اختبار كروسكال–والس Kruskal Wallis** :

لاختبار فرضيات لمقارنة متوسطات عدة مجتمعات مستقلة في حالة البيانات التي لا تخضع للتوزيع الطبيعي وهو الاختبار البديل لاختبار تحليل التباين الأحادي "One Way ANOVA".

الفرضية الصفرية : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة حول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع قواعد النظام الجبائي بمستوى معنوية 0,05 .

الفرضية العدمية : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة حول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع قواعد النظام الجبائي بمستوى معنوية 0,05 .

جدول رقم :37 اختبار كروسكال–والسWallis – Kruskal للمحور الأول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي.

الرقم	الفقرة :	مربع كاي	درجة حرية	القيمة الاحتمالية
1	اختلاف أهداف و نوعية مستخدمي التقرير المالي و الجبائي.	0,99	2	0,952
2	اختلاف الأهداف الضريبية و الأهداف المحاسبية.	2,430	2	0,297

3	السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح.	2,246	2	0,325
4	اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات و الإيرادات.	0,933	2	0,627
5	وجود الاعفاءات الضريبية .	8,726	2	0,130
6	صعوبة اشتراك الدول النامية و منها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية الدولية.	3,353	2	0,187
	المجمـوع:	3,113	2	0,419

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

يتضح أنه باستخدام كروسكال– والاس" تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) 0,419 كانت أكبر من مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ومن ثم فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع قواعد النظام الجبائي.

هناك اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائي ، مما سبق فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية وهو لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي و قواعد النظام الجبائى.

الفرضية الصفرية : لا يوجد خلاف بين أفراد العينة حول أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي بمستوى معنوية 0,05 .

الفرضية العدمية : يوجد خلاف بين أفراد العينة حول أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي بمستوى معنوية 0,05 .

جدول رقم :38 اختبار كروسكال–والس Kruskal – Wallis للمحور الثاني أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة :	مربع كاي	درجة حرية	القيمة الاحتمالية
1	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية ضريبيا.	0,056	2	0,973
2	جذب الاستثمارات الأجنبية.	1,273	2	0,529
3	تخفيف حدة النزاع بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب.	0,305	2	0,859
4	تحسين أداء إدارة الضرائب .	9,899	2	0,007
	المجمـوع:	2,883	2	0,592

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية الفرق بين متوسط آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي، و ذلك عند مستوى معنوية 5% حيث أن قيم sig 0,592أكبر من مستوى المعنوية ، مما يدل على عدم وجود اختلاف بين آراء أفراد عينة الدراسة .

هناك اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول جميع فقرات المحور الثاني" أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي" ، مما سبق فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية وهو لا توجد فروق معنوية بين عينة الدراسة حول أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.

الفرضية العدمية : لا يوجد خلاف بين أفراد العينة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا بمستوى معنوية 0,05 .

الفرضية البديلة : يوجد خلاف بين أفراد العينة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا بمستوى معنوية 0,05 .

جدول رقم 39 :اختبار كروسكال والس Kruskal– Wallis للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.

الرقم	الفقرة :	مربع كاي	درجة حرية	القيمة الاحتمالية
1	عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه.	66,666	2	0,00
2	عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي.	96,512	2	0,00
3	حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	82,791	2	0,00
	المجمـوع:	81,989	2	0,00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

يوضح الجدول أعلاه أنه باستخدام كروسكال والس تبين أن القيمة الاحتمالية (sig)0,00 للمحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا كانت أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ، ومن ثم فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة .

و هذا يعني أن لدى أفراد عينة الدراسة رؤية مختلفة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا باختلاف المستوى الوظيفي (محاسبين، مفتشي الضرائب، أساتذة جامعيين)، و بناءا على ذلك يمكن الاستنتاج بأن المستوى الوظيفي يؤثر في رؤية أفراد مجتمع الدراسة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.

الفرضية العدمية : لا يوجد خلاف بين أفراد العينة أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي بمستوى معنوية 0,05 .

الفرضية البديلة : يوجد خلاف بين أفراد العينة حول أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي بمستوى معنوية 0,05 .

جدول رقم40: اختبار كروسكال–والسKruskal– Wallis للمحور الرابع أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة :	مربع كاي	درجة حرية	القيمة الاحتمالية
1	العمل بهذا المدخل يؤدي إلى صياغة النظام الجبائي بناءا على أساس علمي سليم و هو العمل بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية .	0,253	2	0,881
2	التقليل من النزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص النظام الجبائي.	1,236	2	0,889
3	التحسين من كفاءة العاملين في إدارة الضرائب.	6,948	2	0,310
4	القضاء على وجود التعارض الذي يكون موجودا سواء بين المواد نفسها أو بين المواد و اللوائح التنفيذية .	1,638	2	0,441
	المجمـوع:	2,518	2	0,630

المصدر : من اعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية الفرق بين متوسط أراء أفراد عينة الدراسة حول بيانات المحور الخامس أسباب تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، وذلك عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ،حيث أن قيمة الاحتمالية sig= 0,630 أكبر من مستوى المعنوية ، مما يدل على عدم وجود اختلاف بين آراء أفراد عينة الدراسة .

الفرضية العدمية : لا يوجد خلاف بين أفراد العينة حول متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي بمستوى معنوية 0,05 .

الفرضية البديلة : يوجد خلاف بين أفراد العينة حول متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي بمستوى معنوية 0,05 .

جدول رقم 41: اختبار كروسكال–والس Kruskal – Wallis للمحور الخامس متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي.

الرقم	الفقرة :	مربع كاي	درجة حرية	القيمة الاحتمالية
1	محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	30,804	2	0,00
2	عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها .	52,281	2	0,00
3	تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي .	40,083	2	0,00
	المجموع:	41,056	2	0,00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

باستخدام تحليل كروسكال والس لقياس الاختلاف بين آراء كلا من أفراد عينة الدراسة (محاسبين، مفتشي الضرائب ، أساتذة جامعيين) حول متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي، تبين أن القيمة الاحتمالية sig كانت أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ، و من ثم فإنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجاباتأفراد عينة الدراسة، و هذا يعني أن لدى أفراد عينة الدراسة رؤية مختلفة حول متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي باختلاف الوظيفة، و هذا مؤشر على أن المستوى الوظيفي يؤثر في رؤية أفراد مجتمع الدراسة .

4. اختبار العينات المستقلة مان وثني Mann Whitney:

يستخدم لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار غير معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات ،لاختبار فرضية تتعلق بالفرق بين متوسطي مجتمعين وذلك في حالة العينات المستقلة وهو يعمل نفس عمل Two Independent Samples Test في حالة الاختبارات المعلمية.

الفرضية العدمية : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي مجتمعين (مفتشي الضرائب و المحاسبين) .

الفرضية البديلة : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي مجتمعين .

لتحديد أية المقارنات الثنائية هي السبب في وجود اختلافات معنوية بين الأطراف المهتمة الثلاثة في ظل اختبار Kruskal-Wallis تم استخدام اختبار Mann whitney كما يلي:

جدول رقم :42 اختبار مان وثني Mann- Whitney لتأكيد معنوية الاختلاف حول المحور الثالث أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.

رقم	الفقـرة	**معنوية الاختلاف بين المحاسبين و مفتشي الضرائب**		**معنوية الاختلاف بين المحاسبين و الأساتذة الجامعيين**		**معنوية الاختلاف بين مفتشي الضرائب و الأساتذة الجامعيين**	
		قيمـة Z	القيمة الاحتمالية	قيمـة Z	القيمة الاحتمالية	قيمـة Z	القيمة الاحتمالية
01	عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه.	-6,305	0,00	-8,151	0,00	-1,723	0,085
02	عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي.	-8,626	0,00	-1,091	0,275	-8,142	0,00
03	حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	-0,959	0,338	-8,372	0,00	-7,663	0,00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من بيانات هذا الجدول أن هناك اختلافات معنوية بين آراء المحاسبين و مفتشي الضرائب و كذلك بين المحاسبين و الأساتذة الجامعيين حول الفقرة الأولى "عند الآخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي ضريبيا يتم تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه " من المحور الثالث ، بينما نلاحظ أنه عدم معنوية الاختلافات بين مفتشي الضرائب و الأساتذة الجامعيين حول نفس الفقرة .

أما الفقرة الثانية "عند إتباع قواعد النظام المحاسبي من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الجبائي"فنلاحظ أن هناك فروق معنوية بين آراء المحاسبين و مفتشي الضرائب و كذلك بين آراء مفتشي الضرائب و الأساتذة الجامعيين ، أما بالنسبة للمحاسبين و الأساتذة الجامعيين فنلاحظ أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية .

بالنسبة للفقرة الثالثة "حدوث التوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي من شأنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "نلاحظ عدم معنوية الفروق بين آراء المحاسبين و مفتشي الضرائب، بينما نلاحظ أنه هناك فروق ذات دلالة احصائية بين آراء المحاسبين و الأساتذة الجامعيين، و كذلك آراء مفتشي الضرائب و الأساتذة الجامعيين حول نفس الفقرة.

الفرضية العدمية : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي مجتمعين (مفتشي الضرائب و المحاسبين) .

الفرضية البديلة : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي مجتمعين .

لتحديد أية المقارنات الثنائية هي السبب في وجود اختلافات ذات دلالة بين الأطراف المهتمة الثلاثة في ظل اختبار Kruskal-Wallis تم استخدام اختبار Mann whitney كما يلي:

جدول رقم 43:اختبار مان وثني Mann- Whitney لتأكيد معنوية الاختلاف حول المحور الخامس متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي.

رقم	الفقـرة	**معنوية الاختلاف بين المحاسبين و مفتشي الضرائب**		**معنوية الاختلاف بين المحاسبين و الأساتذة الجامعيين**		**معنوية الاختلاف بين مفتشي الضرائب و الأساتذة الجامعيين**	
		قيمـة Z	مستوى المعنوية	قيمـة Z	مستوى المعنوية	قيمـة Z	مستوى المعنوية
01	محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.	-0,689	0,491	-4,856	0,00	-5,196	0,00
02	عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها .	-6,857	0,00	-3,874	0,00	-4,236	0,00
03	تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي .	-4,091	0,00	-6,384	0,00	-2,206	0,00

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا على نتائج spss

نلاحظ من بيانات هذا الجدول أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المحاسبين و الأساتذة الجامعيين و كذلك بين مفتشي الضرائب حول الفقرة الأولى " محاولة توحيد كلا من أهداف النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي "، بينما نلاحظ عدم معنوية الاختلافات بين آراء المحاسبين و مفتشي الضرائب حول نفس الفقرة .

بالنسبة للفقرة الثانية "عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي تم انهيارها و ذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها " يمكن ملاحظة أن هناك اختلافات معنوية بين جميع أفراد عينة الدراسة .

يتضح من الجدول أعلاه أن هناك اختلافات معنوية بين جميع أفراد عينة الدراسة (محاسبين–مفتشي ضرائب ، محاسبين–أساتذة جامعيين، مفتشي الضرائب و الأساتذة الجامعيين) حول الفقرة الثالثة " تقييم النظام الجبائي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في النظام المحاسبي المالي" .

خـاتمة :

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية له تأثيرات على عدة جوانب من بينها النظام الجبائي و هذا بسبب التوجه الجبائي، فبعض هذه الدول يكون الهدف من القوائم المالية فيها هو حساب الربح الضريبي على عكس هدف المعايير المحاسبية الدولية المستوحاة بالضبط من النموذج الانجلوسكسوني الذي من أهم ميزاته اضافة لعرض قوائم مالية ذات مصداقية خدمة للمستثمرين بالدرجة الأولى و الفصل بين القواعد المحاسبية و الضريبية و التركيز على الجانب الاقتصادي للمعاملات و الأحداث و ليس القانوني لها.

الجزائر و كغيرها من دول العالم أخذت على عاتقها مهمة تكييف أنظمتها المحاسبية مع القواعد و القوانين المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي ، الذي يتميز بشفافية أكبر و يعتبر خدمة الأهداف الضريبية أمر ثانوي، هذا ما أحدث اختلاف واضح من حيث المفاهيم و الأهداف بين النظام المحاسبي المالي و الجبائي، و هو ما يجعل من الضروري اقتراح بعض الحلول التي من شأنها التقليص من الاختلاف و التباعد و الرفع من حظوظ نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي، و العمل على تكييف البيئة الضريبية الجزائرية مع المستجدات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي حتى تتم الاستفادة من المزايا التي توفرها تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر .

نتائج اختبار الفرضيات : في ضوء التحليلات النظرية و العملية لهذه الدراسة، فيما يلي أهم النتائج التي أسفرت عنها :

1. اتفقت أراء المحاسبين ،الأساتذة الجامعيين ،مفتشي الضرائب على وجود عدة أسباب مؤدية لنشأة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي، فلا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة، و بالتالي نقبل الفرضية الأولى : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسباب نشأة الاختلاف بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع قواعد النظام الجبائي.
2. عدم جود اختلاف بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي ،و لذلك نقبل الفرضية الثانية : لا توجد فروق ذات إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أهمية تكييف قواعد النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي.
3. ليس هناك اتفاق بين إجابات أفراد عينة الدراسة و هذا راجع إلى المسمى الوظيفي و تأثيره على أراء عينة الدراسة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا، و عليه يتم قبول الفرضية الثالثة : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر الأخذ بقواعد النظام المحاسبي المالي جبائيا.
4. هناك اتفاق حول أسباب تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي، و لا يوجد اختلاف أو فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة، و بالتالي نرفض الفرضية الرابعة :توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول وجود عدة أسباب لتكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي .
5. يوجد اختلاف بين إجابات المبحوثين حول متطلبات تكييف النظام مع قواعد النظام المحاسبي المالي و عليه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات تكييف قواعد النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي و يتم قبول الفرضية الخامسة .

توصيات الدراسة : من خلال هذه الدراسة و النتائج المتوصل إليها يمكن استخلاص التوصيات التالية:

1) على الدولة التي تسعى إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية، من الضروري أن تضع هيئات متخصصة مهمتها متابعة مختلف الآثار المترتبة عنها بما يسمح بالتقليل من الآثار السلبية الغير مرغوب بها ، و خاصة على المجال الجبائي.
2) ضرورة تكييف الإطار القانوني و التشريعي مع المستجدات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية خاصة النظام الجبائي و العمل على تقليص نقاط الاختلاف و التباعد بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي.
3) تكثيف المؤتمرات و الندوات و الملتقيات و خاصة الدولية، لتبادل وجهات النظر و الاستفادة من خبرات بعض الدول العربية و الأجنبية التي كانت سباقة في انتهاج المعايير المحاسبية الدولية.
4) يجب الاهتمام بضرورة تكييف النظام الجبائي مع قواعد النظام المحاسبي المالي و عدم الإغفال عن آثار الاختلاف بينهما ،لأن النظام الجبائي أصبح من أهم وسائل تشجيع الاستثمار.
5) ضرورة توفير جميع المتطلبات الضرورية لتوافق النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي لكي يتم تطبيق الحوكمة الضريبية ، التقليل من التهرب الضريبي و زيادة الحصيلة الجبائية.
6) الاستفادة من تجارب الدول التي لها تجربة مثل الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا، فيما يتعلق بتوفير المتطلبات الضرورية لتكييف البيئة و متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
7) اعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى من خلالها إطارات إدارة الضرائب إلى ترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة للممارسة الدولية .

آفاق الدراسة : يمكن مواصلة الدراسة في هذا الموضوع من عدة جوانب يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية تستحق الدراسة :

1) آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على الحصيلة الضريبية .

2) مدى فعالية التدقيق الجبائي في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

3) علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالحوكمة الضريبية و دورها في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الجبائي.

4) متطلبات تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الجبائي .

قائمة المراجع :

أولا من الكتب :

1. أحمد طرطار، 1999، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
2. أمين السيد أحمد لطفي ،2004،المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر،
3. بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل ، مرجع سبق ذكره.
4. بوعون يحياوي نصيرة, 2011، جباية المؤسسة, مؤسسة الأوراق الزرقاء للنشر و التوزيع, الجزائر.
5. جمال لعشيشي ،2011، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء، الجزائر.
6. حامد عبد المجيد دراز ،2000 ، المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعية.
7. حكمت أحمد الزاوي، 1995، المحاسبة الدولية، دار حنسن، الأردن.
8. حمد خالد المهايني ، خالد الخطيب الحبش ، 2006، المالية العامة والتشريع الضر يبي ،منشورات جامعة، دمشق ،سوريا.
9. حنيفة بن ربيع ، حسياني عبد الحميد ، صالحي بوعلام ، 2013، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCFو المعايير الدولية ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى ، منشورات كليك.
10. خالد جمال الجعارات ،2008، معايير التقارير المالية الدولية ،IFRS & IAS 2007 ، مكتبة الجامعة ، الشارقة ،سوريا.
11. خالص صافي صالح، 2003، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية.
12. خليل الدليمي و آخرون،2005 ،مبادئ المحاسبة المالية،،الطبعة الأولى ،الجزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع.
13. رضوان محمد العناتي، 2000 ، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة الأولى ، دار الصفاء ،الأردن.

14. رفعت المحجوب، 1971،المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
15. ريتشارد شرويدر و آخرون ،2006، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي ، إبراهيم ولد محمد الفال، دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
16. زينب حسين عوض الله،1978 ، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان.
17. سمير عدنان الشريف،2001 ،أصول المحاسبة،الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر ،عمان،الأردن.
18. سيد عطا الله السيد، 2009 ،مفاهيم المحاسبة الحديثة ، الطبعة الأولى ،دار الراية للنشر و التوزيع، عمان.
19. شعيب شنوف،2008، محاسبة المؤسسة،الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائر ية، بودواو ،الجزائر .
20. الشيرازي عباس مهدي،1990، نظرية المحاسبة ، السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع ، الكويت.
21. صالح الرويلي، 1988 ،اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعة ، الطبعة الثانية ،الجزائر.
22. عادل أحمد حشيش، 1992، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان .
23. عادل فليح علي، 2003، المالية العامة و التشريع المالي و الجبائي، دار حامد، عمان، الأردن.
24. عباس محمود الشيرازي،1990، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى ، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت.
25. عبد الحميد مانع الصبيح، 2009 ، المحاسبة الدولية الإطار النظري و التطبيقي العملي، دار الطبعة الثانية ، صنعاء ، اليمن .
26. عبد الرزاق الشحادة، ابراهيم فتوح،2008، المحاسبة المتوسطة ،مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، سوريا.
27. عبد الهادي مسلم ، ،
28. عز حسن عبد الفتاح،2008، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي، خوارزم العلمية للنشر و التوزيع، جدة ، السعودية.
29. عطية عبد الرحمان ،2008، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريريج ، الجزائر.
30. فريديريك تشوي وآخرون،2004، المحاسبة الدولية ، ترجمة محمد عصام الدين زايد و آخرون، دار المريخ للنشر ،السعودية.
31. كمال عبد العزيز النقيب،2004 ، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن.

32. لخضر علاوي،2010، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقها، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
33. محمد المبروك أبو زيد،2005 ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر.
34. محمد بوتين ، 2010، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ،مؤسسة الأوراق الزرقاء للنشر و التوزيع ، الجزائر.
35. محمد بوتين،2005 ،المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
36. محمد عباس محرزي،2003 ، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر.
37. محمود محمود السجاعي،2006 ، النظام المحاسبي الموحد في صفوف المعايير المحاسبية ، المكتبة المصرية للنشر ، مصر .
38. ناصر مراد،2003, فعالية النظام الجبائي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة، الجزائر.
39. نبيه بن عبد الرحمن الجبر، عبد المنعم محمد علاء الدين ،1998، المحاسبة الدولية الإطار الفكري و الواقع العملي ،الإصدار الخامس عشر،إصدار الجمعية السعودية للمحاسبة،دون بلد للنشر.
40. نعيم دهمش و آخرون، 1999 ، مبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر ، عمان .
41. وليد زكريا و آخرون،1997 ، الضرائب و محاسبتها ، دار الصفاء، الطبعة الثانية، ، عمان، الأردن.
42. وليد ناجي الحيالي،2007، نظرية المحاسبة،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ، الدانمارك.

ثانيا :من المجلات :

43. جلال الشافعي، 2006 ، الحوكمة الضريبية ، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، العدد 26مارس2006.
44. محمد محمود أحمد صابر،2003،استراتيجيات صناعة و بناء معايير المحاسبة و المراجعة من الهيمنة و التبعية إلى إثبات الذات ،مجلة الدراسات المالية و التجارية ، العدد الثالث، ديسمبر 2003.
45. مسامح مختار، النظام المحاسبي المالي الجزائري و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الرابع، ديسمبر،2008.

ثالثا: من الملتقيات :

46. براق محمد ، بوسبعين تسعديت ، 2011، تطبيق النظام المحاسبي المالي و متطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي ، مداخلة في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة(ISA):" التحدي" ، البليدة ، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب ، الجزائر .
47. بكيحل عبد القادر ، واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، ملتقى وطني حول ، جامعة واد سوف،
48. بلعادي عمار،2010 ،آفاق و تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية ، ملتقى وطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،متطلبات التوافق و التطبيق، سوق أهراس يومي 25-26 ماي 2010.
49. تيجاني بالرقي،2007، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، الملتقى الوطني ، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية،جامعة عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.
50. شعيب شنوف ،2007،التغيرات المحاسبية ، بين المعايير المحاسبية الدولية و المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات، الملتقى الوطني،المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية،جامعة عنابة، 21-22 نوفمبر2007.
51. طارق عبد العال حماد،2007 , أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح , المؤتمر الضريبى الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبى في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل 91 لسنة 2005 , جامعة عين شمس , كلية التجارة , 15 – 16 ديسمبر , 2007 .
52. عادل عبد العزيز الجمل، 2007, المعايير المحاسبية المصرية (من رقم 1 حتى رقم 5) وأهميتها في الإصلاح الجبائي الحديث، المؤتمر الجبائي الخامس عشر بعنوان الفحص الجبائي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ،مصر، 15- 16 ديسمبر 2007.
53. عبد الخالق أسامة،2004،فاعلية الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار، ملتقى حول مدى التوافق و الاختلاف بين التشريع الجبائي المصري و المعايير المحاسبية المصرية ،جامعة عين شمس ، مصر،8 مارس 2004.

54. عزوز على ، متناوي محمد، 2010 ، متطلبات تكييف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب ، تطبيقات و آفاق ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بالوادي ، 17–18 جانفي 2010 ، الجزائر.

55. محمد مراد، أبحري سفيان،2009، النظام المحاسبي المالي الجديد :تحديات وأهداف، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة،2009 .

56. مداني بن بلغيث ،2010، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب ، تطبيقات و آفاق ، الوادي ، يومي 17–18 جانفي 2010.

رابعا للقوانين و المراسيم التنظيمية :

57. قانون 01–10 المؤرخ في 03–07–2001 المتعلق بقانون المناجم رقم 35 الصادرة في 04–07–2001.

58. قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي ، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

59. قانون المالية التكميلي لسنة 2009،العدد 44، المادة 4،الجزائر.

60. قانون المالية لسنة 2010، العدد 78،الجزائر 2009.

61. قانون الضرائب المباشرة لسنة 2011.

62. قرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ،المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ،وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية الصادرة2009/03/25،العدد 19.

باللغة الأجنبية:

باللغة الفرنسية :

Les livres :

1. A.KADDOURI et A. MIMECHE, 2009, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007. Enag édition, Réghaia , Algérie.
2. B. Colasse, 1996. comptabilité générale, Economica, 5e édition, Paris, France.
3. Bernard COLASSE, 2001, Comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, économica, Paris, France.

4. Bernard COLASSE,2000, Harmonisation comptable internationale. Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'Audit. Economica, Paris, France.
5. Djelloul Saci , 1991, comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne ,OPU, Alger.
6. Emmanuel Disle Et Jacques Saraf , 2006. Droit Fiscal , manuel et application , DUNOD, Paris ,France.
7. Emmanuel Disle Et Jacques Saraf , 2006. Droit Fiscal , manuel et application , DUNOD, Paris ,France.
8. Francis lefebvre, fiscal 2005,
9. Francois Mousel, 2006, quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'union européenne ?édition Larcier , Belgique.
10. Genevieve Causse, 2000, Développement et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris, France.
11. Jean-François DES ROBERT,2004, François MÉCHIN, Hervé PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, paris, France.
12. Jean-Jacques Julian,2007, les normes comptables internationales, IAS-IFRS , édition foucher, France.
13. M .Rochat,1997, l'Audit des entreprises multinational in comptabilité internationale, Vuibert édition, Paris, France.
14. MICHAÏLESCO Céline 2000 , Qualité de l'information comptable, in Encyclopédie de C.C.A., Economica éd., Paris, France.
15. Philippe Touron et Hubert Tondeur , 2004, Comptabilité en IFRS, Editions d'organisation , France.
16. Pierre GENSSE, 2000, Modèle comptable français, Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit, édition Economica, Paris ,France.
17. Theloz B, 1995 Théorie comptable et théorie des comptes, presse polytechnique et universitaires romande, lourtone.

Les Séminaires :

18. DJILALI Abdelhamid, 2005, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Institut des Economie Douanières et Fiscale, 24 septembre -03 octobre 2005.
19. FISCALITE & Normes internationales IAS/IFRS, Ministère des Finances – CNC, Séminaires régionaux IAS/IFRS (Formation formateurs), Alger, 05 Décembre 2007.

Les THESES :

20. Aissa kaci, 2002, Passage de résultat comptable au résultat fiscal, IEDF(Institut Maghrébin D'Economie Douanière et Fiscale), Alger.

Les décrets :

21. Conseil National de la Comptabilité, Projet 7 de Système Comptable Financier, Alger, Juillet 2006, l'article 321-7.
22. Article №03, le décret Exécutif №08-156, correspondant au 26 mai 2008, portant application des disposition de la loi №07-11portant le système comptable financier, Journal officiel №27.

23. Article №09, le décret Exécutif №08-156, correspondant au 26 mai 2008, portant application des disposition de la loi №07-11portant le système comptable financier, Journal officiel №27.

Les sites d'internet :

24. S. Julie, le rapport entre la fiscalité et la comptabilité, consulté le O2/03/2010, http://www.oboulo.com/search?q=le+rapport+entre+la+fiscalit%C3%A9+et+la+comptabilit%C3%A9+&S=&T=&L=&E=&N=&fullSearch=1&action=http%3A%2F%2Fwww.oboulo.com%2Fsearch

باللغة الانجليزية .

les livres :

25. Belkaoui Ahmed,2000 , Accounting theory, 3rd edition thomson, Reaming, London.

les revues :

26. B .Badertscher, 2006,Tax Implications of Earnings Management Activities: Evidence from Restatements, Working paper, university of Iowa, May, 2006.
27. D. Alexander ,C. Nobes,2004, Financial Accounting: An International Introduction, Pearson Education, England.
28. Desai M & Dharmapala D, 2009, Earnings management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax alignment, Working paper, University of Harvard, January, 2009.
29. Frank M & Others , 2009,Tax Reporting Aggressiveness and its Relation to Aggressive Financial Reporting, Accounting Review, Vol. 84, No. 2.
30. Frédéric GIELEN, John HEGARTY, 2007,A pan –European perspective on accounting implications of IAS/IFRS, World Bank, September 2007.
31. M Bovi, 2005, Book-Tax Gap: an Income Horse Race, ISAE Working Paper No. 61, December.
32. N. Andrews, 2008, International Financial Reporting Standards for U.S.Companies: Tax Implications of an Accelerating Global Trend,The Professional Journal of Tax Executives Institute, Inc, Vol.60, No.5.
33. Shaviro D , 2009,The optimal relationship between Taxable income and Financial accounting income: Analysis and proposal, The Georgetown Law Journal , Vol.79 , 2009.
34. Walker D & Fleischer V, 2008, Book /Tax Conformity and Equity Compensation. Boston University, School of Law Working Paper No. 08-23.

IFRS Tax Implications for the EU Financial services industry – are you Ready? , IFRS – Global Reporting Revolution, November 2006.

قائمة الملاحق :