

أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

The impact of the principle of priority of economic substance over the legal form in improving the relationship between accounting and collection

An analytical study

بودية آسيا¹

Boudia assia

¹ جامعة مصطفى سطنولي -معسكر ، assia.boudia@univ-mascara.dz

تاريخ الاستلام: 2024/ 6 / 30 تاريخ القبول: 2024/ 7 /18 تاريخ النشر: 2024/9/21

تأثير مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال مقارنة نظرية تحليلية، حيث عالجت الدراسة الإشكالية المتمثلة في السؤال الرئيسي التالي: إلى أي مدى يمكن أن يؤثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية؟ وتم الاستعانة بالمنهج الوصفي والمنهج التحليلي في وصف الظاهرة المدروسة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن الفصل بين المحاسبة والجباية في النظام المحاسبي المالي الجديد، بالإضافة إلى أنه وانطلاقاً من التوافق المحاسبي يوجد أثر إيجابي لمبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال دراسة المدخل (الاقتصادية، الجبائية، المحاسبية، القانونية) للمجمعات كونها تتأثر بمبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني (إعداد الكشوف المالية المدمجة).

كلمات مفتاحية: المحاسبة، الجباية، الجوهر الاقتصادي، الشكل القانوني، المجمعات

تصنيفات JEL : Z02 ;Z21

Abstract:

This research paper aims to study the impact of the principle of priority of economic substance on the legal form in improving the relationship between accounting and collection through an analytical theoretical approach. The study addressed the problem represented by the following main question: To what extent can the principle of priority of economic substance affect the legal form in Improving the relationship between accounting and collection? The inductive approach was used is the descriptive approach and the analytical approach in describing the studied phenomenon.

The study concluded that it is not possible to separate accounting and collection in the new financial accounting system. In addition, based on accounting compatibility, there is a positive impact of the principle of priority of the economic essence in improving the relationship between accounting and collection through studying the approaches (economic, fiscal, accounting, legal) to the complexes. Because it is affected by the principle of priority of economic substance over legal form (preparing consolidated financial statements,).

Keywords: accounting, collection, economic essence, legal form, complexes.

JEL Classification Codes: Z02 ;Z21 (JEL encoding mode is mandatory)

Auteur Correspondant : ¹Boudia assia

e.mail: assia.boudia@univ-mascara.dz

أثر مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

1. مقدمة:

تعمل المحاسبة على توفير المعلومات المالية والمحاسبية لمستخدميها من أجل تلبية حاجاتهم سواء ما تعلق بمجال الاستثمار أو مجال التمويل، الأمر الذي أدى إلى ظهور مشاكل تعيق المستثمرين الأجانب والمتعاملين مع هذه الشركات، في مقدمتها النظام الجبائي وصعوبة قراءة القوائم المالية المعدة وفقا لتشريعات كل بلد، مما يصعب اتخاذ القرارات الصائبة من طرف المستفيدين من المعلومات المحاسبية في ظل هذه الاختلافات.

ولهذا تجسدت فكرة التوافق المحاسبي الدولي من قبل المنظمات الدولية والإقليمية المهمة بالجانب المحاسبي، والتي جاءت للعمل على تقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق الدولي في هذا المجال، سواء كان فيما بين مجموعة الدول المتقدمة، أو بينها وبين مجموعة الدول النامية. ولهذا تخصص هذه المنظمات جانبا كبيرا من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير محاسبية موحدة تلائم التطبيق المحاسبي في مختلف المجتمعات، بغض النظر عن الاختلافات البيئية القائمة بينها.

لهذا لجأت العديد من الدول في إطار التوافق و التوحيد الدولي الى إيجاد معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه ، (نبيلة(2023، بما يتوافق مع محيطها وبيئتها الداخلية، وذلك من خلال تعديل أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع هذه المعايير، والجزائر على غرار غالبية الدول لجأت إلى تطبيق واعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومن بين الأساسيات التي استفادت من هذا التوافق في المعايير هو نظام عقود الإيجار- تمويل Financing lease contracts للمعيار المحاسبي الدولي رقم 17 (IAS17)، الذي يتبنى مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على المظهر القانوني، لأنه وحسب المادة 01-153 من النظام المحاسبي المالي أن عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (المالك القانوني للأصل المؤجر) للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة (نقدية) واحدة أو عدة دفعات.

1. إشكالية الدراسة وتساؤلاتها:

وانطلاقا من هذه الأساسية تتمحور معالم موضوعنا الذي يدور حول دراسة الأثر بين مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة

والجباية، وعليه يمكن دراسة هذا الموضوع بشيء من التعمق من خلال الإجابة على الإشكالية التي تتبلور في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يؤثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية؟

وانطلاقاً من هذا التساؤل الجوهري تتفرع مجموعة من الأسئلة الفرعية التي تخدم موضوع الدراسة هي على النحو التالي:

- ☞ ماذا نقصد بمبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؟
 - ☞ ماهي مرتكزات النظام المحاسبي المالي؟ والمعيار المحاسبي رقم 17 (IAS17)؟
 - ☞ كيف يمكن تشخيص حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجباية؟
 - ☞ هل هناك إمكانية تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؟
2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية الملحقة بها نقترح الإجابات المبدئية التالية في شكل فرضيات للدراسة:

- ☞ مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي هو الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية اعتماداً على جوهر وطبيعة العملية أما الشكل القانوني فيشير إلى الحقوق والالتزامات الناجمة عن العمليات والأحداث.
 - ☞ يركز النظام المحاسبي المالي على عرض الكشوف بصفة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزintها في نهاية السنة المالية.
 - ☞ يركز المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 على تحديد المعالجة المحاسبية كالإفصاح الدائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.
 - ☞ يقوم مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني على تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية.
3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في المزاوجة بين دراسة أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية من جهة، ومن جهة أخرى دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية وسبل تحسين هذه العلاقة.

من جهة أخرى تتلخص أهمية الدراسة في بناء الإطار المفاهيمي للجواهر الاقتصادي على الشكل القانوني للممارسات المحاسبية، وبيان أهمية الايجار التمويلي كأحد مصادر التمويل وضرورة ملحة للنشاط الاقتصادي.

4. عرض ومناقشة الدراسات السابقة:

تبرز الأهمية البالغة والكبيرة للدراسات السابقة في التمهيد للموضوع محل الدراسة من خلال تكوين إطار نظري حول البحوث والدراسات والأعمال التي تناولت الموضوع في أحد جوانبه، كما تعد الدراسات السابقة نوعاً من التبرير الموضوعي للموضوع محل الدراسة، وهي حلقة لمجموعة من البحوث تحدد بدقة الإطار العام للموضوع.

ونستعرض فيما يلي بعض الدراسات التي تم من خلالها بناء الموضوع، والحقيقة أن مثل هذه الدراسات نادرة في جانبها الخاص بمبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي، وقليلة إن توفرت فهي المنشورة في الدوريات الإلكترونية، وتجدر الإشارة إلى أن معظم الدراسات التي تم الاطلاع عليها لم تخدم الموضوع بشكل مباشر، وفي مايلي أهم الدراستين التي تم الاطلاع عليهن:
الدراسة الأولى: دراسة عمر قيرة، بعنوان " تجليات مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على المظهر القانوني في النظام المحاسبي المالي، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019.

هدفت هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على أحد المبادئ المحاسبية الراسخة في معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)، ألا وهو مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على المظهر القانوني، الذي على أساسه يتم كل من إعداد الكشوف المالية للمجمعات (الحسابات المدمجة) والمعالجة المحاسبية لعقود الايجار-تمويل في ضل العديد من الأنظمة المحاسبية. كما صبت الباحثة اهتمامها حول كيفية تجسيد هذا المبدأ في إعداد الحسابات المدمجة والاعتراف بالأصول المستخدمة في إطار عقود ايجار تمويل لدى المستأجر، لاسيما من خلال تغليب معيار السيطرة الفعلية على الملكية.

وتوصلت الباحثة إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) اقتبس بصفة كلية من معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمعالجة هاتين القضيتين المحاسبيتين.

الدراسة الثانية: دراسة لنفس الباحثة بعنوان " أثر تبني مبدأ أولوية الجواهر على الشكل في المحاسبة على عقود الايجار- تمويل على التوازن المالي وتكلفة التمويل"، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمصرفية، المجلد: 06 -العدد 01، جوان 2020.

حاولت الورقة البحثية تسليط الضوء على الكيفية التي أثر بها تبني مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني، على السياسات المحاسبية المتبعة في المحاسبة على عقود الايجار-تمويل وفقاً للنظام المحاسبي المالي، حيث تم التركيز على تأثير هذا التحول في السياسات المحاسبية على بعض المؤشرات الجوهرية على غرار التوازن المالي وتكلفة التمويل بالنسبة للمستأجر، من الناحية المنهجية استخدمت الدراسة الباحثة المنهج الوصفي الذي سمح لنا بالتوصل إلى نتيجة مفادها أن هذا التحول ذو اثر سلبي على المستأجر وحيادي بالنسبة للمؤجر.

5. منهجية الدراسة:

تمت الاستعانة بالمنهج الاستقرائي في بناء الخلفية النظرية للدراسة فضلاً عن بناء تصور أولي للدراسة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في وصف الظاهرة المدروسة المتمثلة في مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني وتحليل العلاقة والأثرين هذا الأخير وتحسين المحاسبة والجباية.

6. تقسيمات الدراسة:

يهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية الملحق بها قسمت الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية على النحو التالي:

أولاً: قراءة في آليات التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛

ثانياً: إضاءة في ماهية مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي؛

ثالثاً: مظاهر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

رابعاً: قراءة في العلاقة بين المحاسبة والجباية

خامساً: دراسة تحليلية لأثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية.

I- قراءة في آليات التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

جاء الإصلاح المحاسبي في الجزائر نتيجة للارتباطات الجديد للجزائر وبشكل خاص الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، خاصة بعد أن عجز المخطط المحاسبي الوطني عن مواكبة هذه التغيرات والاستجابة لمتطلبات اقتصاد السوق. حيث لا يلبي احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية خاصة وأن المخطط المحاسبي الوطني ومنذ تبنيه في سنة 1975 لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق لقرض الإيجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات لعملة الأجنبية...).

أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

1. دوافع إصلاح النظام المحاسبي المالي:

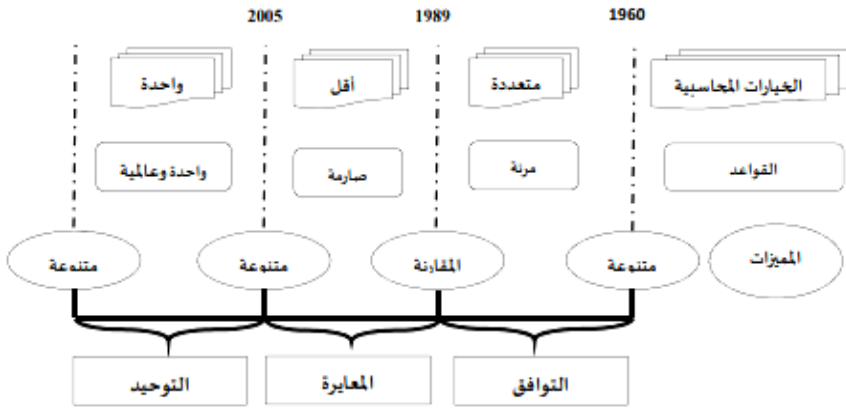
تتلخص دوافع إصلاح النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:¹

- ☞ انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، وتحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى طرف منظم؛
- ☞ يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ☞ عدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني على مسايرة التطورات الدولية في مجال المحاسبة؛
- ☞ ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام لمعايير المحاسبية الدولية؛
- ☞ تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبية الدولية والتي تتعلق بعدة موضوعات تهتم بالمحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم العرض والإفصاح وكل هذا لا يمكن أن يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني؛
- ☞ محاولة الجزائر لجذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛

2. التوافق -المعايرة والتوحيد المحاسبي المالي

وفي هذا الشأن ظهرت الكثير من الدراسات والبحوث التي تسعى إلى تقليص فجوة الاختلاف بين النظم المحاسبية الدولية، المعايرة والتوحيد. وتتجلى علاقة التداخل والاتصال بين هذه المفاهيم في أنها جميعها تسعى إلى نفس الغرض وهو تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية وعلى مستوى دولي، من أجل الحد من مشاكل تنوع هذه الأنظمة واختلافها، لكن درجة هذا التجانس تختلف من مفهوم إلى آخر، كما أن كل مفهوم يمثل مستوى معين من هذا التجانس. والشكل التالي يبين الفرق بين هذه المصطلحات:

الشكل رقم²1: الفرق بين التوافق -المعايرة -التوحيد



Source : Lakhlef khallaf ; les normes internationales de comptabilité (IAS-AFRS) et leur pratique en Algérie cas du system comptable financier algérien (SCF) ; thèse de doctorat ; faculté science économiques ; université de batna ; Algérie ; 2014 ; p :38

وبقراءة أولية للشكل أعلاه يتضح لنا أن: "التوافق المحاسبي عبارة عن عملية فكر ذات تسلسل وتدرج أي تتميز لمرونة، فالتوافق هو عملية يتم من خلالها تضيق الفجوة أو تقليل الاختلافات الجوهرية في التطبيقات المحاسبية بين الدول قدر المستطاع. أي التحرك في اتجاه مضاد للتعددية المطلقة في الممارسات المحاسبية الدولية، فهو أكثر مرونة وانفتاحا، كما أنه يعطي أهمية للفروقات القومية، ولتالي يعطي انطباع عام لقبالية المقارنة. ولعل الاختلاف في متطلبات التقرير المالي من جهة والاحتياجات المتزايدة لمقارنة المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير من جهة أخرى هي القوة الدافعة للتوافق المحاسبي الذي يعتبر على درجة كبيرة من الانفتاح لأنه يعترف لاختلافات المحاسبية بين الدول ويحاول تسويتها مع أهداف المحاسبة في الدول الأخرى كخطوة أولى".³

II- إضاءة في ماهية مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي

يستلزم تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الدولة المطبقة تغيير في التشريعات والقوانين وهذا ما لا ترغب فعله أغلب الدول، وفي هذه الحالة تضطر الوحدات الاقتصادية في الدول المعنية إلى إصدار نوعين منفصلين من التقارير المالية، أحدها من أجل تلبية المتطلبات القانونية المحلية، والأخرى معدة على أساس معايير المحاسبة الدولية، وذلك أمر مستبعد وخاصة في الدول النامية لأن المنافع الناتجة من ذلك العمل المزدوج سيكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة، وبهذا تم استحداث مبادئ النظام المحاسبي الجديد التي تسهل من عملية تحضير القوائم المالية للمؤسسات والشركات وفي مقدمتها مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي، ومن

أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

خلال هذه الجزئية سوف نسلط الضوء على مبادئ النظام المحاسبي المالي أولاً، ثم ننتقل إلى التفصيل في ماهية مبدأ الجوهر الاقتصادي.

1. مبادئ النظام المحاسبي المالي:

تبني النظام المحاسبي المالي ضمناً مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهي:

✍ **مبدأ الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/01 وتنتهي في N/12/31 كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون للدورة المحاسبية أقل من أو أكثر من 12 شهراً، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها، وقد اتفق المحاسبون على أن الاتفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي تقوم بقياس نتائجها.⁴

✍ **مبدأ استقلالية الفترات:** إن نتيجة كل دورة هي مستقلة عن سابقتها وعن تلك التي تليها، ولتحديدها يجب إذن إدخال الأحداث والعمليات المتعلقة بها فقط دون إدراج ما سواها.⁵

✍ **مبدأ استقلالية الذمة المالية:** يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية للمالكها؛⁶

✍ **مبدأ الأهمية النسبية:** يدعو هذا المبدأ كالمحاسب ومدقق الحسابات إلى توجيه اهتمامهم وعنايتهم بشكل رئيسي نحو البنود والعناصر التي تتضمنها القوائم المالية وتشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود؛⁷

✍ **مبدأ ثبات واستمرارية الطرق المحاسبية:** يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى (شكل القوائم المالية وطرق التقييم)، كل تغيير يجب أن لا يؤثر أبداً عن مدى صدق سلامة الحسابات؛⁸

✍ **مبدأ الحيطة والحذر:** هذا المبدأ ينص على أنه لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعبر عن واقع المؤسسة بحيث يجب دائماً العمل بالحيطة والحذر لتسجيل العمليات المحاسبية التي يمكن فيما بعد أنها لم تتحقق، أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المحتملة حتى تتحقق بالفعل؛⁹

✍ **مبدأ الوحدة النقدية:** يعترف المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لا بد أن يكون قابل للقياس النقدي، وقد نص المادة 12 من

القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية:¹⁰

✍ مبدأ التكلفة التاريخية: تقيم الأصول حسب القيمة التاريخية وليس حسب القيمة التجارية ويطبق هذا المبدأ في حالة النشاط العادي إذ يتم تحديد القيمة المحاسبية الصافية كل سنة بعد طرح الاهتلاك الذي عرف حسب المادة 07-123، من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي أي القيمة التي يفقدها التثبيت نتيجة التآكل مع مرور الوقت (مليقة، 2024)، أما في حالة النشاط غير العادي (كالتصفية) فلا يؤخذ بعين الاعتبار هذا المبدأ لأن المؤسسة مضطرة لبيع أصولها ولو بأقل من قيمتها الحقيقية:¹¹

✍ مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية الإقفال السنة المالية السابقة:¹²

✍ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تقيد المعلومات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني،¹³ ففي بعض الأحيان لا تتوافق الحقيقة الاقتصادية لبعض العمليات مع الشكل القانوني لها، ومن هذه العمليات نجد مثلا: عقود ايجار التمويل:¹⁴

✍ مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء أية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر الإيرادات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع أو على أساس صاف:¹⁵

✍ مبدأ الصورة الصادقة: الهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للكيان، من حيث طبيعتها ونوعيتها وفي ظل احترام قواعد المحاسبة، ويكون بمقدورها تقديم معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للكيان وأدائه وعن متغيرات وضيعته المالية.¹⁶

✍ مبدأ القيد المزدوج: يعتبر من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العامة في جميع أطوارها وفي جميع المجالات الخاصة بها حيث ينص على أن أي عملية محاسبية تتم بين حسابين على الأقل، إحداها مدين والآخر دائن، أي تسجيل كل عملية بتحريك حسابين أو أكثر بعضها في الجانب المدين والبعض الآخر في الجانب الدائن، بحيث أن مجموع المبالغ المدينة تساوي مجموع المبالغ الدائنة.¹⁷

2. مفهوم مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي

الجوهر الاقتصادي والشكل القانوني للممارسة المحاسبية

يعرف الجوهر (substance) لغوياً على أنه حقيقة الشيء ذاته أو أصله والجزء الأهم في الفكرة. وفي لسان العرب: "الجوهر معروف، الواحدة جوهرة، والجوهر كل حجر يستخرج منه شيء ينتفع به".

فالجوهر لفظ معرب، ومعناه هو كل حجر يستخرج منه شيء ينتفع به، وقد يكون حجراً ثميناً، وقد يكون رديئاً.¹⁸

أما الجوهر الاقتصادي فيقصد بها الواقع الاقتصادي العام لتلك الأصول والالتزامات أي بمعنى يعكس الحالة العملية لعملية الأصول والالتزامات.

والشكل القانوني يشير إلى عملية ترجمة العمليات الاقتصادية وفقاً للقوانين والتشريعات وقواعد المطبقة لذا يرتبط القانون بعرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث.¹⁹

وانطلاقاً مما تقدم واستناداً إلى جملة الدراسات السابقة نستنتج أن هذا المبدأ يقضي بتفضيل الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني، وذلك أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وتظهر صعوبة كبيرة في حل مشاكل محاسبية تطبيقية متعلقة ببعض العمليات، بين من يريد التعامل مع العملية بالشكل القانوني ومن يريد التعامل معها حسب الواقع المالي (الاقتصادي).

ويرى عمر قيرة أنه: "حتى تعبر المعلومات المالية المتضمنة في الكشف المالية بصدق عن الأحداث والمعاملات المالية التي حدثت في الفترة، فمن الضروري أن تعرض ويتم المحاسبة عنها وفقاً لجوهرها الاقتصادي وليس فقط حسب شكلها القانوني، ففقد بعض الأحيان لا تتوافق الحقيقة الاقتصادية لبعض العمليات مع الشكل القانوني لها، ومن هذه العمليات نجد مثلاً عقود الإيجار التمويلي وهي عقود تقع على أصول ثابتة مادية بين مستأجر (غير مالك، لكن يستخدم الأصل بصفة دائمة) ومؤجر (مالك للأصل ولكن لا يستفيد من أغلب المزايا الاقتصادية العائدة من الأصل)، حيث يسمح هذا المبدأ للمستأجر بتسجيل واهتلاك الأصل الذي يستغله في إطار عقد إيجار تمويل في كشوفه المالية وذلك على الرغم من أن المالكية القانونية للأصل مازالت بحوزة المؤجر".²⁰

أ. مميزات الممارسات المحاسبية القائمة على مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني:

إن الممارسات المحاسبية القائمة على أساس الجوهر الاقتصادي تؤدي إلى:

✎ إن المعاملات التي تعتمد على المعايير القائمة على المبادئ (القائمة على الجوهر الاقتصادي للمعاملة) توفر البساطة والوضوح وقلة الاعتماد على الارشادات الخاصة بالتطبيق العملي بخلاف المعاملات التي تستخدم المعايير القائمة على القواعد (القواعد والإجراءات القانونية المحلية) والتي تعطي شرحاً تفصيلياً بإجراءات وخطوات التطبيق في معظم الممارسات المحاسبية.

✎ يرى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الذي أشار إلى أن الاعتماد لطبيعة الحكم المهني من قبل المحاسبين على المعاملات الاقتصادية سيؤدي إلى زيادة اعتماد هؤلاء المحاسبين على الواقع الفعلي للمعاملة الاقتصادية بدلاً من القواعد والإجراءات التفصيلية التي تلزم معدي القوائم المالية العمل بها وفق الممارسة المحلية المعتمدة.

✎ إن الاعتماد على الجوهر الاقتصادي للمعاملة عنده عمليات التسجيل سيؤدي إلى دقة وزيادة منفعة علم للمعلومات لأطراف ذات العلاقة بخلاف عمليات التسجيل المعتمدة على الشكل القانوني والتي تؤدي إلى زيادة التعقيد حيث تسمح المعايير المبنية على أساس مبدأ الجوهر الاقتصادي بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات الوحدة الاقتصادية وإعطاء صورة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية وليس وفق النظرة القانونية.

✎ اعتماد الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني يؤدي إلى زيادة قيمة بنود القوائم المالية وزيادة قيمة المؤشرات المالية المتعارف عليها، والرافعة المالية والعائد على المبيعات.

✎ اعتماد مبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني يؤدي إلى زيادة درجة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والتمثيل الصادق) للمعلومات المالية للاختيارات مستخدم تلك المعلومات وخاصة المستثمرين الحاليين والمرتقبين مما يساهم في تحسين القرارات الاستثمارية.²¹

III- مظاهر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

يتجلى هذا المبدأ في عدة مناحي ترتبط بالمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار وفي إعداد الكشوف المالية المدمجة، ويمكن تقديم هذه التجليات من خلال ما يلي:

1. مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في عقود الإيجار-تمويل

بداية يعرف المعيار المحاسبي رقم 17 (IAS17) حسب المادة 153-01 بأنه: "عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (المالك القانوني للأصل المؤجر) للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة (نقدية) واحدة أو عدة دفعات".²²

أثر مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

كما عرفته المعايير المحاسبية الدولية بأنه: "اتفاق ينتقل بموجبه المؤجر حق استخدام الأصل، مقابل دفعة أو سلسلة دفعات تستحق على المستأجر ويشترط المعيار المحاسبي الدولي وجوباً أن يكون عقد الإيجار مبنياً على مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر".²³

ووفقاً لهذا المعيار يتجلى ويظهر لنا مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على الشكل في تصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار بسيطة وعقود إيجار تمويلية، حيث أنه وخلافاً لما قد ينطوي عليه شكل عقد الإيجار من الناحية القانونية، يتم تغليب الواقع الاقتصادي للمعاملة وتصنيف عقود الإيجار وفقاً لدرجة تحمل كل من المستأجر والمؤجر للمزايا والمخاطر المرتبطة بملكية الأصل محل عقد الإيجار، وعلى هذا الأساس تعد عقود الإيجار التي تتضمن تحويل المزايا والمخاطر المرتبطة بالأصل محل العقد، عقود إيجار -تمويل في حين تعد العقود الأخرى عقود إيجار بسيط، وهناك العديد من المؤشرات التي يستدل بها من أجل معرفة درجة تمتع المستأجر بالمزايا المرتبطة بالأصل وتحمله للمخاطر وبالتالي السماح له بتسجيل الأصل ضمن كشوفه المالية من عدمه، وتتمثل هذه المؤشرات في ما يلي:

- ✓ سعر تنفيذ خيار شراء الأصل؛
- ✓ مدة عقد الإيجار؛
- ✓ قيمة دفعات الإيجار؛
- ✓ خصوصية الأصل.²⁴

2. مبدأ أولوية الجواهر الاقتصادي على الشكل القانوني في العقود المدمجة (المجموعة)

نطرق أولاً إلى دراسة مفهوم المجموعات والتي يمكن بيان مفهومها في مجموعة التعريفات التالية:

"المجمع هو كل مشكل من مجموعة من الشركات تخضع للرقابة بصورة رقابة حصرية أو بالاشتراك من طرف الشركة، أو تمارس على هذه الشركة رقابة يطلق عليها النفوذ البارز".

"مجمع الشركات هو تشكيل لمجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن الأخرى ولكنها مرتبطة على أساس المصلحة أو الفائدة المشتركة، ويخضعون لرقابة الشركة الأم بواسطة حث الرقابة الممنوح للشركة الأم عن طريق السلطة أو عن طريق حقوقها أو الأحداث التي تخولها لها حق الرقابة وتضمن لها وحدة القرار".

" أما المعايير المحاسبية الدولية وفق المعيار رقم 27 فقد عرفت المجمع على أنه الكل المشكل من الشركة الأم والشركات التابعة".²⁵

" أما من ناحية الواقع الاقتصادي فالمجمع موجود فعلاً ويمارس نشاطه من خلال العلاقات المالية الموجودة بين مركزه والفروع التابعة له، وهذه العلاقات المالية هي عبارة عن مساهمات مالية معتبرة مقرونة بالحقوق السياسية المرتبطة بها المتمثلة في حقوق التصويت و/ أو معاملات مالية بشروط غير سوقية، وبالتالي لا يمكن اعتبارها وكأنما غير موجودة بحجة عدم حيازة المجمع للشخصية القانونية"

كما أن هناك العديد من الأطراف التي يهتما نشاط المجمع من قبيل المساهمين والمستثمرين ويطلبون لذلك الحصول على معلومات مالية تخص المجمع، وهو الأمر الذي يتطلب إعداد كشوف مالية مدمجة للمجمع (حسابات مدمجة).

إن إعداد الكشوف المالية للمجمع هو إعداد كشوف مالية لكيان اقتصادي غير موجود قانوناً ولا تسمح نظرية المظهر (الشكل) القانوني بذلك لكن هناك ضرورة وجدوى كبيرين يقتضيان إعداد الحسابات المدمجة لإبلاغ المالي عن أنشطة المجمع ككل انطلاقاً من كون المجمع موجود فعلاً (وليس قانوناً) وهذا الأمر يتم بناءً على المبدأ المحاسبي الراسخ المتمثل في مبدأ الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني.²⁶

IV- قراءة في العلاقة بين المحاسبة والجباية:

سنقوم بالتطرق إلى العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية، حيث سنتطرق إلى حالات الارتباط وحالات الانفصال بين المحاسبة والجباية في الفرع الأول، وإمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في الفرع الثاني.

1. حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجباية:

شهدت المحاسبة في السابق ارتباطاً وثيقاً بالجباية، إلا أن انتهاج النظام المحاسبي المالي الجديد حمل في طياته الكثير من الانعكاسات والتأثيرات والتي من أهمها استقلالية المحاسبة عن مختلف التشريعات خاصة التشريع الجبائي، الذي يدفعها للقيام بمعالجات تتعارض مع متطلبات تطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني للمعاملات الذي به جاء النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر بشكل كبير على النظام الجبائي ويفرض عليه الكثير من التحديات لتكييفه خاصة وأن الجباية تشكل مورد أساسي للدولة إضافة إلى عدم وجود استراتيجية واضحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة لتحسين النظام المحاسبي المالي (الحبيب، 2021).

أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

"ويعتبر تحقيق استقلالية المحاسبة عن الجباية أمراً ليس سهلاً أو هين التطبيق لأنه يشكل قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بأهداف ضريبية، وفرض قواعد وطرق جديدة غير مستوحاة ولا متأثرة بقواعد حساب الضريبة، لما يطرحه ذلك من مشاكل نظرية تقنية كبيرة تؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ووضع جسر تسميح باستغلال البيانات المالية، المعدة بشكل مستقل عن الجباية في حساب الضريبة قبل تحصيلها، وهذا الهدف الذي لا زال وسيبقى أحد اهتمامات الدول والسلطات العمومية".²⁷

ويرجع تاريخ المحاسبة الأول 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 بفراغة 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 معاونهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

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 أوروبا. ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بإمكانيات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشياً مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما.²⁸

ويتم احتساب هذه الأرباح الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية مثل الاهتلاكات والمؤنات... إلخ، وبالتالي فإن جباية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد إجراء تعديلات وتصحيحات بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية (طرفاوي،

(2021)، تسعى هذه الأخيرة إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون سنة كما تعمل على حيادية التأثير على النشاط للمؤسسة، ويتضح أن علاقة المحاسبة بالجباية تركز على تحديد الضريبة على أرباح الشركات وطبيعة العلاقة التي تربطهما قانونية إلى حد بعيد.

أما عن حالات الانفصال بين المحاسبة والجباية فتقودنا إلى طرح السؤال عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة، فمثلا في الجزائر هو كما الحال أيضا في فرنسا، فإن على القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا.

وإذا كانت هذه الأخيرة غير متطابقة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فيجب أولا تصحيح الأخطاء المحاسبية التي ترتكب دون قصد أو عن جهل بالقواعد المحاسبية على عكس القرارات التسييرية التي تتطلب معالجات شبه محاسبية.

ومن ثمة ومن تطبق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة اتجاه المؤسسات الحكومية، هذه العلاقة المترابطة والمتداخلة والمتكاملة توضح جليا عدم إمكانية الفصل بينهما وذلك لاعتماد أحدهما على الأخرى بالرغم من اختلاف أهدافهما إذ أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية، في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة.²⁹

2. إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

نظرا لوجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية سنتطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، ثم ومن المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي. وتجدر الإشارة أن إلى هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS12.

وبالتسجيل المحاسبي للمؤجلة يتم التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبة الجارية، وبالتالي يتم تعديل رصيد الضريبة المستحقة والمسجل /ح في 695 (هذا الرصيد تم تحديده على أساس القواعد الضريبية) بالتغيرات في ضرائب المؤجلة (سواء بالزيادة أو بالنقصان)، ليصبح رصيد الضرائب على النتائج /ح 69X يعبر عن الضريبة الجارية تم والتي تحديدها وفق القواعد المحاسبية.

ومن خلال ما سبق يتجلى لدينا أهمية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، والذي يتمثل في تجسيد الاستقلالية (الانفصال) ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية،

أثر مبدأ أولوية الجوهـر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

بحيث أن كل الفروقات في الضريبة على الأرباح الناتجة عن اختلاف المعالجات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية للعمليات المتعلقة بالسنة المالية، دون تأثرها بالقواعد الضريبية.³⁰ وهذا ما يجسد جميع النوعية للمعلومات المالية (الملائمة، المصدقية، الوضوح، القابلية للمقارنة .) كما أشارت بعض الدراسات أن أهمية هذا التسجيل المحاسبي تكمن أهميتها في تسهل الرقابة من طرف مصلحة الضرائب على الدخل الضريبي، وكذا تسمح لمصلحة الضرائب من أثر تتبع السياسات الضريبية الجديدة، ومحاكاتها مع التغييرات في السياسة المقترحة.

V- دراسة تحليلية لأثر مبدأ أولوية الجوهـر الاقتصادي في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية.

من خلال ما تم دراسته في المحاور الرئيسية السابقة نصل في الأخير إلى دراسة أثر مبدأ أولوية الجوهـر الاقتصادي في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال دراسة المداخل (الاقتصادية، الجبائية، المحاسبية، القانونية) للمجمعات كونها تتأثر بمبدأ أولوية الجوهـر الاقتصادي على الشكل القانوني (إعداد الكشوف المالية المدمجة)،

أ. المدخل الاقتصادي: على حسب المدخل الاقتصادي المجمع يتجلى في مجموعة العلاقات والترابطات المتينة أو الأقل متانة ويمكن أن تؤسس عن طريق:

☞ انتماء كلي مثل الوحدات؛

☞ استقلالية في الحقوق مثل الفروع؛

☞ ارتباطات قانونية مثل المساهمات.

في هذه الحالات من الارتباطات تؤكد التبعية الاقتصادية، فالمجمع له خاصية سلطة وحدة القرار الأحادية والمرتبطة بمفهوم السلطة المطبقة على الشركات التابعة.

إن الهدف الأخير للمجمع هو " البحث الدائم على أفضل تأجير أو استخدام للموارد بأحسن فعالية".

ب. المدخل القانوني: إن المتبع لنصوص التشريع الجزائري خاصة في القانون التجاري فيما يتعلق بالشركات التجارية نجد أن المجمع غير معترف به نظرا لعدم امتلاكه للشخصية المعنوية لكن نص عليه في الفصل الرابع المتعلق بالأحكام الخاصة بالشركات التجارة ذات الشخصية المعنوية في القسم الثاني بعنوان الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة.

ج. المدخل الجبائي: إن مختلف التشريعات التي تبنت تكوين المجمعات سنة قوانين جبائية تتماشى مع هذه الظاهرة ففي فرنسا على سبيل المثال في مجال الضريبة على أرباح الشركات أجاز المشرع الجبائي استعمال ثلاث أنظمة:

(a) نظام الربح العالي: والذي سمح باستخدامه منذ سنة 1965 في المادة رقم 209، من القانون العام للضرائب على الشركات التي لها رخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية وهذا على حساب الوعاء الضريبي المعد على توزيعات الأرباح وعلى النتائج المحققة خارج فرنسا.

(b) نظام الربح المجمع: طبق هذا النظام من طرف المجمعات الصناعية الكبرى في فرنسا وهذا برخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية ويكون بتجميع الأرباح المجموعة الخاضعة للضرائب للنشاط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والتي تخضع للرقابة من طرف الشركة (وتشمل أيضا الشركات خارج حدود فرنسا)، مع شرط أن لا تقل نسبة المساهمة عن 50% سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ويكون الربح المجمع هو المجموع الجبري لمجمع النتائج المحققة للشركات الداخلة في عملية التجميع.

(c) نظام الاندماج الجبائي: هو نظام منصوص عليه وفق المادة 223 من القانون العام للضرائب قابل للتطبيق ابتداء من سنة 1988 لكل الشركات المكونة للمجمع على سبيل الاختيار، بالنظر للأرباح ذات امتيازات خاصة تقرر العمل على تقديم باسم المجمع تصريح مشترك للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة التي تمثل رأس المجمع " الشركة الأم".

د. المدخل المحاسبي: إن أول قائمة مالية مجمعة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، حيث في سنة 1904 كان موضوع الحسابات المجمعة لأول مؤتمر دولي في المحاسبة مع نشره في الإطار في سنة 1918 في الولايات المتحدة الأمريكية.³¹

في الأخير يمكن الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي SCF (قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25) والذي بدأ العمل به ابتداءً من جانفي 2010، تطرق في المواد من 31 إلى 36 بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (1 إلى 21) والمتعلقة بالإدماج -تجميع الكيانات- الحسابات المدمجة.

VI- الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة والتقصي لأثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني على العلاقة بين المحاسبة والجباية ومن خلال دراسة تحليلية لهذه العلاقة خاصة في ما يتعلق بالمجمعات تبين أنه من المستحيل إعداد الحسابات المجمعة انطلاقاً من النصوص

أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجبائية -دراسة تحليلية-

القانونية المنظمة للتجميع، فالممارسة العملية هي وحدها من تمكن من التحكم في تقنيات التجميع، كما أن عدم وجود معايير محاسبية وطنية تتماشى مع النظام المحاسبي المالي وترشد وتوجه الممارسة المحاسبية زادت الأمور تعقيدا.

وتوصلنا من خلال هذه الدراسة إلى وجوب الرجوع دائما للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ومبادئه عموما ومبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني خصوصا أمر حتميا للتمكين من إعداد الحسابات المجمعة من جهة ومن جهة أخرى كل ما يتعلق بالمحاسبة بوجه عام، هذه الأخيرة التي تفيد في بناء مدخل جبائي للمجمعات محل الدراسة. وتوصي الدراسة بضرورة تبني التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية المالية بشكل متواصل من أجل تجنب آثار جانبية لتطبيق هذا المبدأ لذا لابد من اتخاذ الإجراءات الضريبية، المالية والبنكية .

¹ بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد رقم 1، العدد 4، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قسنطينة 2 - عبد الحميد مهري، جوان 2017، ص 107.

² Lakhlef khallaf ; les normes internationales de comptabilité (IAS-AFRS) et leur pratique en Algérie cas du system comptable financier algérien (SCF) ; thèse de doctorat ; faculté science économiques ; université de batna ; Algérie ; 2014 ; p :38

³ بن حركو غنية، مرجع سبق ذكره، ص 109

⁴ محمد بغريش، "النظام المحاسبي المالي: المحاسبة المدسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة"، الملتقى العلمي الوطني الأول حول النظام المحاسبي المالي ضرورة واقع آفاق، يومي 25-26 نوفمبر، 2014 ص 4. نبيلة، ع. ص. (2023). ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570s الاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1.ias1. المالية و الأسواق،

191.

⁵ بلخير بكاري، "دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص 16.

⁶ دلال خطاب، علي بن قطيب، "أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 07.

⁷ أحمد محمد أبو شمالة، "دراسات في المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ص 30.

⁸ محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 38.

⁹ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، "المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، الطبعة الثانية، 2016، ص 27.

¹⁰ محمد بغريش، مرجع سبق ذكره، ص 5.

سليمان مليكة. (2024). تبين الالتزام بالقواعد المحاسبية للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية. /المالية والأسواق، 124.

¹¹ صلاح حواس، "المحاسبة العامة حسب المخطط المحاسبي الوطني"، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 07.

¹² المرسوم التنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 الجديدة رسمية، العدد 27 صادرة في 28 مايو 2008، ص 12

¹³ المرجع نفسه

أثر مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية -دراسة تحليلية-

¹⁴ عمر قيرة، " تحليلات مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني في النظام المحاسبي المالي، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2019، ص 141.

¹⁵ بلخير يكري، مرجع سبق ذكره، ص 19.

¹⁶ أحمد التيجاني بلعروسي، " النظام المحاسبي المالي"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 199.

¹⁷ صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص 7.

¹⁹ فاطمة جاسم محمد، علي يوسف جبير، الجوهر الاقتصادي للممارسة المحاسبية في ظل معيار الإبلاغ المالي رقم 16 الإيجارات، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 3، 2020، ص 204.

²⁰ عمر قيرة، مرجع سبق ذكره، ص 141.

²¹ فاطمة جاسم محمد، علي يوسف جبير، مرجع سبق ذكره، ص 205.

²² عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2014، ص 174.

²³ ميمون إيمان، بشوندة رفيق، أهمية تعديل المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار عند المستأجر للنظام المحاسبي المالي، مجلة دفاتر بواد كوس، العدد رقم 07، مارس 2017، ص 160.

عطية خديجة، مرهون مالك، مرحوم محمد الحبيب. (2021). الخيارات المحاسبية لنحسين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمهيأ الخاص بالمؤسسات الصغيرة والكبيرة. المالية و الأسواق، 257.

²⁴ عمر قيرة، أثر تبني مبدأ أولوية الجوهر على الشكل في المحاسبة على عقود الإيجار - تمويل على التوازن المالي وتكلفة التمويل، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمصرفية، المجلد: 06 - العدد 01، جوان 2020، ص 111.

²⁵ عربوة رشيد، الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 18، المجلد 10، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص 375.

²⁶ عمرة قيرة، تحليلات مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني في النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 147.

²⁷ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 123.

طرفاوي محي الدين، مايو عبد الله. (2021). انعكاس ممارسة إدارة الأرباح المحاسبية على الربح الضريبي. المالية و الاسواق، 123.

²⁸ تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالحياة قطيعة أم ... استمرارية في ضوء المعايير الدولية-IAS
IFRS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي
بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد
الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 14-13 جانفي 2013 ، ص 2

²⁹ المرجع نفسه، ص3.

³⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى
الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19 25، مارس 2009، الجزائر، ص 54

³¹ ينظر: عريوة رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 375.