



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبي
التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دراسة تحليلية للنتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية في ظل
النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري
دراسة حالة مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة بالمغير ومؤسسة الواحات
لنقل البضائع وكراء العتاد بالوادي

من إعداد الطلبة:

- غربي سليم
- صوالح عمار محمد
- لعموري سلمى

لجنة المناقشة:

رئيسيا	أستاذ محاضر بجامعة الوادي	عازب أحمد الشيخ
مشرف ومقررا	أستاذ محاضر بجامعة الوادي	فاتح سردوك
مشرفا مساعدا	أستاذ محاضر بجامعة الوادي	خليدة عابي
مناقشا	أستاذ محاضر بجامعة الوادي	مايدة فيصل

السنة الجامعية: 20202019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا مَكَافَأْتُهُ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِئُونَهُ فَأَدْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنَّكُمْ قَدْ كَفَأْتُمُوهُ)

نهدي ثمرة جهدنا هذا إلى:

الذي خلقنا فسوانا فأحسن صورتنا إلى من يطعمنا ويسقينا وإذا مرضنا فهو يشفينا، إلى الذي نطمع أن يغفر لنا خطيئاتنا يوم الدين. إلى الذي من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من وادانا بهما المولى العظيم وقال: "وبالو الدين إحسانا"

إلى إخوتنا وأخواتنا إلى كل الأحباب الذين أخذوا مكانة في قلوبنا

إلى كل من دعمنا في مشوارنا وأماننا إلى الذين وسعتم ذاكرتنا

ولم تسعهم مذكرتنا أصدقائنا إليكم جميعا نهدي هذا العمل

المتواضع.

سلمى / سليم / محمد

الشكر و التقدير

قال الله تعالى: (لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ) صدق الله العظيم

أحمد الله حمدا يليق بجلاله وعظمته سلطانه، وأصلي وأسلم على رسوله الأمين الذي بعثه الله للعالمين وعلى أصحابه وأهل بيته الطاهرين والتابعين من أمته إلى يوم الدين.

نحمد الله عز وجل على لطفه وعونه أن أكرمنا ووفقتنا لإتمام هذه المذكرة فليس عندنا شيء ولا منا شيء، ولا لنا شيء، فالفضل والمنة والحمد لله وحده.

أزجي شكري وعظيم تقديري إلى جامعة حمه لخضر التي منحتنا الفرصة لكي نكمل مشوارنا التعليمي والوصول لهذه المرحلة كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من أفادنا بخبرته العلمية ولو يبخل علينا بوقته الثمين وجهده الصادق المتواصل في العطاء والإشراف على هذه المذكرة وتقديم التوجيهات الرشيدة والآراء السديدة في إثراء خبرتنا العلمية والعملية، لأستاذنا سرديوك فاتح بارك الله له في عمله وسدد خطاه.

ونشكر كذلك عمال المكتبة بجامعة الشهيد حمه لخضر وإلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، ولكل من ساعدنا في إكمال هذه الدراسة ولو بكلمة أو نصيحة أو دعاء، لقد قلنا شكرا وشكرنا لن يوفيكم حق سعيكم فكان

مشكورين من الله

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على كيفية ومراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، و دراسة أهم الضرائب المكونة لنظام الجبائي الجزائري الذي عرف العديد من التعديلات و التي تتمثل في الضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، و الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل وتوضيح نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري و تبين أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي في دراسة هذا الموضوع من الجانب النظري، بغرض تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي، إلى جانب إتباع المنهج التجريبي في دراسة الحالة التطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية. بمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATCIM بالمغرب ومؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد بالوادي. وخلصت هذه الدراسة إلى: ضرورة تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي وضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية. الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي الجزائري, النظام المحاسبي المالي, النتيجة الجبائية, النتيجة المحاسبية .

Résumé :

Cette étude vise à éclairer les modalités et les étapes du passage du résultat comptable au résultat fiscal, et à étudier les impôts les plus importants qui composent le système fiscal algérien, qui a connu de nombreuses modifications, que sont les impôts différés calculés pour combler l'écart entre le résultat comptable et le résultat fiscal, et l'impôt sur bénéfices des sociétés et impôt sur le revenu, clarifier les points de différence entre le système comptable financier et le système fiscal algérien, et expliquer l'impact d'une comptabilité créative sur les états financiers. Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, une approche descriptive a été suivie pour étudier ce sujet de côté théorique, dans le but de déterminer les différents concepts liés à la comptabilité fiscale et au système de comptabilité financière, en plus d'adopter la méthode expérimentale dans l'étude de cas appliquée en abandonnant l'étude théorique du BATCIM d'El-Meghaier et L'établissement d'Oasis du transport de marchandises et location de matériels à El-Oued .

Enfin Cette étude a conclu: La nécessité d'adapter les lois et législations fiscales au système comptable financier et de garantir des états financiers qui servent les objectifs de l'institution et de l'administration fiscale.

Mots-clés : système fiscal algérien , système comptable financier , résultat comptable, résultat fiscal .

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	شكر والتقدير
III- IV	ملخص
V-VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
أ- ث	مقدمة
53-02	الفصل الأول: عموميات حول النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية
02	تمهيد الفصل الأول
43-03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدراسة
14-03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري
07-03	الفرع الأول: نشأة و مفهوم النظام المحاسبي المالي
10-08	الفرع الثاني: مفهوم النظام الجبائي الجزائري
14-11	الفرع الثالث: أهم الاختلافات و الفروقات بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي
24-15	المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية
19-15	الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية
24-20	الفرع الثاني: تحديد النتيجة من خلال جدول حسابات النتائج
31-25	المطلب الثالث: تحديد النتيجة الجبائية
25	الفرع الأول: تعريف النتيجة الجبائية
31-26	الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية
43-32	المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية و دراسة الضرائب على النتيجة
35-32	الفرع الأول: المحاسبة الإبداعية
43-36	الفرع الثاني: دراسة الضرائب على النتيجة
51-44	المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع
50-44	المطلب الأول: الدراسات التي لها علاقة بالدراسة الحالية

قائمة المحتويات:

44	الفرع الأول: أطروحات الدكتوراه
46-45	الفرع الثاني: مذكرات الماجستير
49-46	الفرع الثالث: مذكرات الماستر
50-49	الفرع الرابع: الملتقيات و المجالات العلمية
51	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات الحالية بالدراسات السابقة
52	خلاصة الفصل الأول
103-53	الفصل الثاني: دراسة حالة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسستين محل الدراسة لسنة 2019
54	تمهيد الفصل الثاني
75-55	المبحث الأول: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM بالمغرب لسنة 2019
56-55	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM
57	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM
59-58	المطلب الثالث: منتجات و أهداف مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM
60	المطلب الرابع: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية BATICIM
66-60	الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM
71-67	الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM
75-72	الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة لمؤسسة BATICIM
102-76	المبحث الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد بالوادي لسنة 2019
77-76	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد
80-78	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد
102-81	المطلب الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات
91-81	الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد
99-92	الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

قائمة المحتويات:

102-100	الفرع الثالث: حساب الضريبة على أرباح الشركات لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد
103	خلاصة الفصل الثاني
108-104	الخاتمة
113-109	قائمة المصادر والمراجع
126-111	الملاحق

قائمة الأشكال والملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
17	جدول ميزانية الأصول	(1-1)
18	جدول ميزانية الخصوم	(2-1)
22	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	(3-1)
24	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	(4-1)
31	جدول تحديد النتيجة الجبائية	(5-1)
39	جدول يوضح ضرائب مؤجلة أصول و ضرائب مؤجلة خصوم	(6-1)
41	جدول يوضح تاريخ تسديد تسيقات على أرباح الشركات	(7-1)
42	الجدول التصاعدي بالشرائح لضريبة على الدخل الإجمالي	(8-1)
60	ميزانية الأصول لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM	(1-2)
62	ميزانية الخصوم لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM	(2-2)
65	جدول حساب النتائج لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM	(3-2)
70	الجدول 09 لتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM	(4-2)
82	جدول يلخص أصول مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(5-2)
83	ميزانية الأصول لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(6-2)
84	جدول يلخص خصوم مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(7-2)
85	ميزانية الخصوم لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(8-2)
88	جدول حساب النتائج لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(9-2)
90	جدول حساب النتائج لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(10-2)
95	مجموع استردادات مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(11-2)
97	تخفيضات مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(12-2)
97	كيفية حساب النتيجة الجبائية	(13-2)
98	جدول 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(14-2)

قائمة الأشكال والملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
39	يوضح الفرق بين الضرائب المؤجلة أصول و الضرائب المؤجلة خصوم	(1-1)
57	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM	(1-2)
78	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد	(2-2)

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
114	ملاحق لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM *القوائم المالية*	1
123	مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد *القوائم المالية*	2



المقدمة



تمهيد:

تسعى السياسة المالية من خلال النظام الجبائي إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية و مالية وحتى سياسية, من أجل وضع مبادئ وقواعد لتحديد الربح الجبائي وكيفية فرض الضريبة, على عكس المحاسبة التي تهدف إلى تحديد النتائج و المساعدة في حفظ حقوق الدائنين, و حصص الشركاء وغيرها, وبصفة عامة خدمة المستثمر من خلال إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمنشأة, وبالتالي فإن اختلاف الأهداف ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها , فلن التعديلات الحاصلة في مجال المحاسبة باعتماد النظام المحاسبي المالي الذي بدأت المنشآت الاقتصادية الجزائرية تطبيقه ابتداء من سنة 2010 , تستدعي الحاجة إلى إعادة النظر في التشريعات و القوانين الجبائية المعمول بها, ومنه فإن التغييرات و التعديلات في النصوص الجبائية تكون ضرورية مع الأحكام المحاسبية الجديدة , وبالتالي فالترابط الذي يظهر درجة ما من التفاعل بين المحاسبة و الجباية في الجزائر, من خلال استفادة هذه الأخيرة من مخرجات النظام المحاسبي المالي SCF و درجة الاختلاف بين النظامين من جهة أخرى من حيث أن النظام الجبائي الجزائري لا يستخدم هذه النتائج مباشرة, إلا بعد أن يجري عليها التسويات و التعديلات الضرورية و هنا فقد عملت الجزائر بمعية جميع القطاعات على وضع الترتيبات اللازمة لتجسيد الميداني لقواعد النظام المحاسبي و القواعد الجبائية من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي تهدف إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و تحديد كل من الضرائب المستحقة و الضرائب المؤجلة و ذلك بعد تبنيها للمعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل.

في حين نجد أن هناك تطور في التطبيقات المحاسبية نظرا لتطور المتسارع للمعرفة, حيث مرت التطبيقات المحاسبية بعدة مراحل, فتحوّلت من مجرد تسجيلات إلى مناهج علمية و رياضية متعددة ساهمت في بناء النظرية المحاسبية الحديثة, إن التنظير المحاسبي رافقه إبداع في أساليب و طرق التطبيقات المحاسبية, التي أثرت على عرض القوائم المالية نتج عن ذلك إبداع أو محاسبة إبداعية.

إشكالية البحث:

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- كيف يتم الوصول إلى تحديد النتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

المقدمة:

وعلى ضوء هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري وهل توجد نقاط توافق و اختلاف بينهما؟
- ما هي النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وفيما تتمثل الفروقات بينهما ؟
- ماهي آلية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؟
- كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة و مؤسسة الواحات بالوادي؟
- ماهي المحاسبة الإبداعية و ما هو أثر ممارستها على القوائم المالية ؟

الفرضيات:

- من خلال الإشكالية و الأسئلة الفرعية المطروحة تمت صياغة بعض الفرضيات في سبيل الإجابة عليها:
- النظام المحاسبي المالي ه و النظام الذي يعمل وفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها , و النظام الجبائي الجزائري هو النظام الذي يعتمد على مخرجات النظام المحاسبي المالي التي تتمثل في المعلومة المحاسبية حيث توجد بين هاذين النظامين نقاط توافق و اختلاف بينهما.
 - النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الصافية لسنة المالية التي قد تكون ربح أو خسارة, و النتيجة الجبائية هي النتيجة التي تتحدد عن طريق النتيجة المحاسبية لسنة المالية قبل الضريبة .
 - يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفقا لمبادئ و قواعد النظام المحاسبي المالي أولا ثم ما تنص عليه التشريعات الجبائية.
 - يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بالقيام بعدة تصحيحات على النتيجة المحاسبية تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة بإجراء هذه التغييرات للحصول على النتيجة الجبائية.
 - إن المحاسبة الإبداعية في الغالب تكون عملية التلاعب من خلال الفرص في القانون لتخلص من الالتزامات الضريبية و قد تؤثر المحاسبة الإبداعية على النتيجة المحاسبية و الجبائية للمؤسسة الاقتصادية.

مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص .
- محاولة الوقوف على إشكالية من إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي
- توسيع المعارف في المحاسبة الجبائية و محاولة ربط المعارف الأكاديمية بمتطلبات الحياة العملية
- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالنظام المحاسبي المالي و دخوله حيز التطبيق في سنة 2010

أهداف البحث:

- نسعى من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمادا على الفرضيات المقترحة.
- إبراز وبيان علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي.
- محاولة معرفة تأثير المحاسبة الإبداعية على النتيجتين المحاسبية والجبائية.

أهمية الدراسة:

- تستمد هذه الدراسة أهميتها من مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة و دمجها ومدى توافقها مع الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي
- معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية في ظل التباين الحاصل بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري.
- توضيح المعالجات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية طبقا لتشريعات و القوانين المعمول بها وفي نطاق الأنظمة الجبائية الجزائرية.
- معرفة مدى قدرة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية على استخدام المحاسبة الإبداعية.

منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى الأهداف المرجوة من البحث، اعتمدنا على أسلوب IMRAD و هذا الأسلوب الذي يناسب التخصصات التي تربط بين الإطار النظري للبحث مع الواقع التطبيقي.

أما بالنسبة للمنهج المستخدم فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال تبيان المفاهيم المتعلقة بالنتيجة المحاسبية والجبائية، وكذا استخلاص الدراسات السابقة أما الجانب التطبيقي فقد استعملنا دراسة الحالة لإبراز كيفية احتساب النتيجة المحاسبية و الجبائية.

تقسيمات الدراسة:

ينقسم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: يعرض فيه مفاهيم حول المحاسبة الإبداعية و كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، وقد خصص جانب لدراسات السابقة و تبيّن أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة والدراسات السابقة.

الفصل الثاني : خصص هذا الفصل لدراسة الحالة في مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة وحدة المغير و مؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد بالوادي ، حيث تضمن هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة و المبحث الثاني عن كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد وذلك لسنة 2019.

صعوبات الدراسة:

- تأخر المحاسبين في إعداد الميزانيات المحاسبية و الجبائية وتمديد أجال الإيداع من طرف المديرية العامة للضرائب مرتين من 30 افريل إلى 30 جوان ثم إعادة التمديد إلى 31 جويلية.
- صعوبة الحصول على البيانات من طرف المؤسسة قيد الدراسة بسبب تفشي الوباء العالمي covid 19
- قلة المراجع في الجانب الجبائي الجزائري في ظل التحيين الدائم للقوائم الجبائية.



الفصل الأول:

عموميات حول النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية



تمهيد:

إن تحدي النسخة الجبائي يكون انطلاقاً من النتيجة المحاسبة وذلك بعد معالجتها وفق قواعد النظام الجبائي الجزائري، ففي هذا الفصل سوف نتطرق إلى مبحثين الأول نحاول فيه توضيح عملي الانتقال من النتيجة المحاسبي إلى النسخة الجبائي وتحدي أهم الضرائب، وتوضيح الفروقات بين النظامين بالإضافة إلى عرض جانب عن المحاسبة الإبداعية أما المبحث الثاني سوف نتطرق فيه إلى الدراسات السابقة لموضوع دراستنا.

لذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدراسة

يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى عدة تغيرات في بعض القواعد المحاسبية و الجبائية وقد مست هذه التغيرات بشكل مباشر تحديد الضريبة خاصة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) , و تعتبر هذه الخطوة التي قام بها المشرع الجزائري ليشكل الوجه الجديد للتنظيم المحاسبي من أجل تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدميها, و إيجاد حل للاختلاف بين القواعد المحاسبية و الجبائية من خلال تبني المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) الذي يهدف إلى توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل (IRG).

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري

الفرع الأول: نشأة و مفهوم النظام المحاسبي المالي

أولاً: نشأة النظام المحاسبي المالي¹

بعد الاستقلال ورثت الجزائر المنظومة القانونية الفر نسية في مختلف النواحي الإدارية والاجتماع التي والاقتصادية واستمر العمل بها بعد الاستقلال، وكان من ضمن هذه القوانين المخطط المحاسبي العام (PCG) والذي استمر العمل به إلى غاية صدور المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي أعلن عنه بموجب الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 افريل 1975 و الذي اعتبر آنذاك إنجازاً محاسبياً وطنياً، وقد شرع في تطبيقه ابتداء من 01/01/1976 في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولم يتغير هذا المخطط رغم التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، مما استدعى ضرورة الإسراع في عملية الإصلاح المحاسبي والتي شرع فيها منذ سنة 1996 إلى غاية صدور القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25/11/2007 لتتوج عملية الإصلاح بظهور النظام المحاسبي المالي والذي جاء منسجماً مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS,IAS)، ليؤرخ لبداية دخول الجزائر مرحلة جديدة في تاريخ الممارسة المحاسبية وهي مرحلة العولمة المحاسبية انبثقت الممارسة المحاسبية في الجزائر بتطبيق المخطط المحاسبي العام ومررت بعدة مراحل تاريخية، وهي ان تواكب المعايير المحاسبية الدولية (IFRS,IAS) من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي

و يمكن تقسيم تاريخ الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ الاستقلال إلى أربع مراحل أساسية هي:

- مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي العام PCG (1962-1975)

- مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني PCN (1975-1996)

¹ هادي خالد، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير أساليب التحليل المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2019 ص 29-30، منشورة.

- مرحلة الإصلاح المحاسبي (1996-2007)

- مرحلة تطبيق نظام محاسبي المالي SCF

ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

1. تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF)

● من الناحية القانونية:

النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات و النصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية و المحاسبية للمؤسسات الجبيرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، و وفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها.²

● من الناحية الإقتصادية:

عرف النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم (07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، و الذي يدعى في صلب هذا القانون " المحاسبة المالية" كالتالي:

المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، و تصنيفها، و تقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.³

2. خصائص النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي بمجموعة من النقاط تتمثل في مايلي:⁴

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر القانوني

- نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك و تنظيم المحاسبة مدونة حسابات و تسجيل العمليات في هذه الحسابات

- تطرق النظام المحاسبي المالي إلى المحاسبة الخاصة بالمؤسسات المصغرة.

- استخدامه لطرق جديدة لتقييم الأصول و الخصوم كاعتماد مفهوم القيمة العادلة

² سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 114، منشورة.

³ وزارة المالية، الجريدة الرسمية، قرار المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007، يخوي القانون رقم 07-11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجزائر، العدد 74، المادة 03، ص 3.

⁴ عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 20، منشورة.

- يعالج النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة القطاعات الخاصة كالبنوك و التأمينات و الأدوات المالية و تكون المؤسسات الخاضعة له مجبرة على القيام بالجرد الدائم.

- إصغاء الصبغة المالية على المحاسبة و هذا ما يظهر خاصة مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية).

- اقترح حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي⁵

3. مبادئ النظام المحاسبي المالي:

يعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من القواعد و المبادئ يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي: ⁶

- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية - مبدأ الحيطة و الحذر - مبدأ الصورة العادلة

- مبدأ التكلفة التاريخية - مبدأ ثبات وحدة النقد - مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني

- مبدأ الوحدة المحاسبية - مبدأ ارتباط الميزانية الافتتاحية - مبدأ الاستمرارية

3. الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي:

• الإطار القانوني⁷:

✓ القانون رقم (07-11) الصادر بتاريخ 2007/11/25: المتضمن النظام المحاسبي المالي , و يهدف هذا القانون إلى تحديد الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية و كذا شروط و كفاءات تطبيقه. حيث اشتمل هذا القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية. كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى

⁵ سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة الماستر ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي، 2015 ، ص 63، منشور

⁶ عريف عبد الرزاق ، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2017، ص50، منشورة.

⁷ أمال مهاورة ، إمكانية تمييز النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة IFRS for SMEs ، مذكرة الماجستير ، كلية علوم الاقتصادية و التجارية تخصص محاسبة و جباية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2011 ، ص12، منشورة

معالجة بموجب معيار أو تفسير، وكما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم .

● **الإطار التنظيمي:** وكما ينظم النظام المحاسبي المالي نصوص تنظيمية التي تصدر عن وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) في شكل مراسيم تنفيذية وقرارات، أنظمة ونصوص أخرى تهدف إلى شرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن بين هذه النصوص ما يلي:

✓ المرسوم التنفيذي 156/08 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي .

✓ المرسوم التنفيذي (09-110) بتاريخ 7 أبريل 2009 المحدد لشروط كفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الألي: تضمن المرسوم الإجراءات التي يجب مراعاتها عند تطبيق المحاسبة أليا.

✓ القوار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (ملاحظة : نص في القسم 9 على الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة وكيفية مسك محاسبة الخزينة أو المحاسبة المبسطة) .

✓ التعليم رقم (02) الصادرة بتاريخ 29-10-2009 المتعلقة بأول تطبيق لنظام المحاسبي المالي: تحتوي هذه التعليم على الإجراءات التي يجب اعتمادها لضمان الانتقال الجيد من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF).

4. نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي ⁸

طبق أحكام نظام المحاسبة المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي على وجه الإلزام بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .

حيث نصت المادة (04) من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 أن الكيانات الآتية ملزمة بمسك المحاسبة المالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ؛

- التعاونيات؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

⁸ وزارة المالية ، الجريدة الرسمية ، قرار المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، مرجع سبق ذكره، ص 05.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمكن للكيانات الصغيرة أن تملك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة الخزينة وتتضمن وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات الخزينة خلال السنة المالية.

5. أهداف النظام المحاسبي المالي⁹

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحسين النظام المحاسبي الجزائري و جعله يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- تقديم صورة صادقة للقوائم المالية من خلال الشفافية في عرض المعلومات المالية.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها زمانيا ومكانيا على المستويين الوطني و الدولي.
- يسمح بمراقبة الحسابات من قبل المستخدمين حول مصداقيتها و شفافتها.
- تمكين المستثمرين من معلومات صحيحة موثوق بها.
- يسمح بتسجيل كل معاملات المؤسسة بطريقة موثوقة بما تمكن من إعداد التصريحات الجبائية بموضوعية و مصداقية.

- يساعد مستعملي القوائم المالية من فهم أحسن للمعلومات و تمكينهم من اتخاذ القرارات الصحيحة.

● خصائص المعلومة المحاسبية: تتمثل خصائص المعلومة المحاسبية في ما يلي :¹⁰

- الملائمة: المعلومة الملائمة تكون لها دور تنبؤي، قيمة إستراتيجية و ضرورية لاتخاذ القرار.
- العرض العادل: يتضمن العرض العادل أن تكون المعلومة محايدة خالية من الأخطاء ومكتملة.
- القابلية للمقارنة: قابلية المعلومة للمقارنة مع معلومات المؤسسة بنفسها ومؤسسات أخرى.
- القابلية للفهم: معلومات بسيطة، واضحة و خالية من التعقيد.
- الوقتية: توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات.
- القابلية للتحقق: ، بمعنى انه يجب ضمان المصداقية. والموضوعية في المعلومات المحاسبية المعروضة.

⁹ عبد الكريم شناتي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية ، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2016، ص 41، منشورة.

¹⁰ بن زاف لبني، دور الاصلاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية ، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية ، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2019، ص 99، منشورة.

الفرع الثاني: مفهوم النظام الجبائي الجزائري

أولاً: مفهوم النظام الجبائي

1. تعريف النظام الجبائي¹¹

يعرف النظام الجبائي على أنه " الهيكل المتفرد بملامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية " كما يعرف أيضا على أنه "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية "

كما أن المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية يرون أن النظام الجبائي يتراوح بين مفهومين أساسيين وهما :

● المفهوم الواسع :

الذي يتمثل في تسوية العناصر التي تعمل على تحقيق التلازم بين النظام الجبائي والواقع الاقتصادي، وهذه العناصر بصفتها الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تركيبها معا إلى خلق كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي تختلف صورته حسب النظام الرأسمالي والاشتراكي، وكذا من دولة متقدمة اقتصاديا إلى دولة متخلفة.

● المفهوم الضيق :

يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

¹¹ زلاطو نعيمة، مدى تكيف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة للدولة و تحقيق التنمية الاقتصادية ، مجلة المنتدى لدراسات و الأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث ، وهران، 2008، ص 204.

2. علاقة النظام الجبائي بالنظام الإقتصادي

يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالي و هذا الأخير هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي, أي أن علاقة النظام الجبائي بالاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل, ولا يوجد النظام الجبائي من فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي و اجتماعي و سياسي معين و يقتضي ذلك ما يلي:¹²

- ✓ يجب أن يكون النظام الجبائي انعكاسا للنظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي الذي يقوم فيه.
- ✓ يختلف النظام الجبائي من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة, كما يتغير النظام الجبائي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية, و يقوم النظام الجبائي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي, و يترتب على كون النظام الجبائي جزءا من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام و توافق و تنسيق بين السياسة الجبائية و مختلف أشكال السياسات الاقتصادية .

ثانيا: أنواع الأنظمة الجبائية :

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي يقوم على مبدأ الإيداع الإيرادي و الحر للتصريحات الجبائية حيث تعتبر تلك التصريحات مبدئيا صادقة و صحيحة و إثبات عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية من خلال مختلف أشكال الرقابة البعدية المخولة قانونيا للمصالح الجبائية , و عموما يوجد نظامين للإخضاع الضريبي .

1. نظام الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU)¹³

هو نظام تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2007, حيث يخضع له صغار المكلفين بالضريبة سواء الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بما فيهم أصحاب المهن الحرة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج حيث يتميز هذا النظام بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU) و الذي جاء ليحل محل النظام الجزائي المعمول به من قبل , ضف إلى ذلك أن المكلفين بالضريبة التابعين له (النشاطات التجارية الصغيرة) غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة و إنما سجل المبيعات و المشتريات يكون مؤشر عليه من طرف إدارة الضرائب , كما أنهم غير ملزمين بإيداع تصريحات جبائية شهريا ما عدا بالنسبة لتصريح بالوجود عند بداية ممارسة النشاط و كذا التصريح السنوي لرقم الأعمال الذي يودع لدى مفتشية الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط.

¹² نعيحي عبد الكريم, مدى نجاعة تطبيق النظام الخاسي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات , أطروحة دكتوراة, كلية العلوم الاقتصادية, تخصص محاسبة و مراقبة التسير, جامعة أبي بكر بلقايد, تلمسان, 2016/2017. منشورة .

¹³ قانون الإجراءات الجبائية, المادة 01, الجزائر , 2019

تحدد معدلات الضريبة الجزائرية الوحيدة كمايلي - 5% بالنسبة لنشاط الانتاج وبيع السلع - 12% بالنسبة للنشاطات الأخرى .¹⁴

* النشاطات المستثنية من الخضوع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة IFU

ورد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المحين لسنة 2020 النشاطات المستثنية من الخضوع لنظام الجزائي و تتمثل في الأنشطة التالية:

- أنشطة الترقية العقارية و تقسيم الأراضي
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لبيعها على حالتها
- أنشطة شراء وإعادة البيع على الحالة الممارسة حسب شروط البيع بالجملة
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة ومخابر التحاليل الطبية
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة
- القائمين بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي وتجار مصنوعات الذهب والبلاطين
- الأشغال العمومية والبناء والري

2 . النظام الحقيقي¹⁵

يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط مهني, صناعي , تجاري أو حرفي والذين يحققون رقم أعمال يفوق 30.000.000 دج إضافة إلى الأشخاص المعنويين (شركات الأشخاص أو شركات الأموال أو الشركات المدنية) , إضافة إلى الأشخاص الذين يمارسون نشاطا من النشاطات المستثنية من الخضوع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بغض النظر عن قيمة رقم الأعمال المحقق أو طبيعة الشخص .

¹⁴ مديرية العامة لضرائب, قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , المادة 282 مكرر, 04 , , 2019, الجزائر, ص 65.

¹⁵ سماعين عيسى, الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري , مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال, المجلد 05 العدد 02 , الشلف, 2019 ص 95.

ويلزم المكلفون التابعون لهذا النظام إلى نوعين من التصريحات وهي إما شهرية أو سنوية وتكتب في أجال محددة ينص عليها القانون الجبائي حيث يتميز هذا النظام بأنه مخصص لكبار المكلفين بالضريبة وهم ملزمون بمسك محاسبة قانونية منتظمة طبقا لما تنص عليه المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وطبقا لأحكام النظام المحاسبي المالي وبذلك فهم مطالبون بمسك دفترين على الأقل وهما دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ إضافة إلى الأوراق الثبوتية التي تثبت صحة التسجيلات والحسابات.

كما أن المكلفين التابعين لهذا النظام يمكن أن يخضعوا إلى برامج الرقابة المختلفة الأشكال التي تقوم بها المصالح الجبائية والتي تدخل في إطار الرقابة البعدية للتصريحات الجبائية المكتتبة والتي تهدف إلى مكافحة الغش والتهرب الضريبيين وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف.

أما الضرائب التي يخضع لها المكلفين التابعين لهذا النظام فهي: الرسم على النشاط المهني (TAP), الرسم على القيمة المضافة (TVA), الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG), الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

الفرع الثالث: أهم الاختلافات و الفروقات بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي

بالنظر إلى المراحل المتبعة في تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقا من النتيجة المحاسبية, نلاحظ أن هناك اختلافات بين هذه الأخيرة و النتيجة الجبائية تتمثل في:¹⁶

• اختلاف الأهداف:

تختلف القوانين الجبائية المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية عن مفاهيم و قواعد النظام المحاسبي المالي المتبنى للمعايير المحاسبية و التقارير المالية من حيث الأهداف , حيث يوجد بعض القواعد الجبائية التي تسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية, كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية و الإجتماعية فهي تعتبر وسيلة للاقتصاد السياسي الاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار, تحسين الشروط الإجتماعية للعمال...), ما يجعل القواعد الجبائية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية للدولة, في حين أن النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تعزيز الشفافية و المصدقية في عرض الكشوف المالية مع إتباع حيادية تامة, فمهما كان نوع و طبيعة المصالح الخاصة للأطراف المستعملة فهي لا تعمل على تغذيتها على الأقل نظريا.

• عدم موضوعية القواعد المحاسبية و الجبائية:

تكون القاعدة سواء كانت محاسبية أو جبائية غير موضوعية إذا كانت تعطي الأولوية لخدمة مصالح طرف معين أو هي متأثرة بهذه المصالح, فسواء ما تعلق بالجانب الجبائي أو المحاسبي فإن كلاهما لا يتبعان طرق علمية

¹⁶ بوعلاق مبارك و آخرون, الإشكالية الجبائية الناجمة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية , الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات- اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية, 25/24 نوفمبر 2014.

دقيقة في تحديد آلية سير القواعد الصادرة عنهما, ما يجعلهما بعيدين عن إعطاء صورة تعبر عن الحقيقة بكل موضوعية , فمن الجانب الجبائي هناك القواعد و القوانين الجبائية المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة (مثل المتعلقة بالمؤونات), فمثل هذه القواعد تعمل على الرفع من إيرادات الدولة لأنها غالبا ما تستخدم أهداف الخزينة العامة أو أهداف وطنية باعتبارها وسيلة للاقتصاد السياسي, أما من الناحية المحاسبية فالقواعد و المفاهيم المحاسبية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي تطرح مجموعة من الخيارات تجعلها تبتعد نوعا ما عن الموضوعية العلمية التي تطرح حلا وحيدا أو طرق تؤدي إلى نفس الحل على الأكثر.

● اختلافات أخرى: ¹⁷

-يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية, بينما يركز النظام الضريبي الجزائري على الشكل القانوني.

-يعمل النظام المحاسبي المالي على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين, بينما يعمل النظام الضريبي الجزائري على تعظيم الإيرادات الضريبية

-يعمل النظام المحاسبي المالي على تدعيم الشفافية و المصدقية و الحيادية في عرض الكشوف المالية, بينما يعمل النظام الضريبي الجزائري على تحقيق أهداف مالية و اقتصادية و اجتماعية و سياسية.

بصفة عامة, نلاحظ مما سبق أن أهداف كل من المحاسبة و الضريبة مختلفة عن بعضها البعض من حيث الإطار المفاهيمي, حيث كل من القواعد المحاسبية و الضريبية يتم صياغتها من طرف نظامين مختلفين لسلطتين مختلفتين لهما هدفين مختلفين. ¹⁸

فهما يعتبران نظامين مستقلين يستجيبان إلى أهداف مختلفة, و في هذه الحالة فالاختلاف بين الضريبة و المحاسبة يكمن على مستوى النتيجة (النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية). ¹⁹

فموجب القانون الضريبي يتم حساب الضريبة على أساس الربح المحاسبي, و الذي يحدد بدوره الربح الإجمالي بالاعتماد على مجموعة من القواعد. ²⁰

¹⁷ إيمان بخلف و آخرون, نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات و تعديلات) , مجلة البحوث الاقتصادية و المالية , المجلد الرابع, العدد الثاني, 2017, الشلف, ص 315.

¹⁸ Eriona Vadinaj, **The Orientation of the Relationship Between Accounting and Taxation in Albania: the Influences of the Eurobea Accounting Regulations**, International Journal of Economics, Commerce and Management, UK, Vol :04, Issue 6, 2016.

¹⁹ Inès Bouaziz Daoud, Mohamed Ali Omri, divergences comptabilité-fiscalité, gestion des résultats en tunisien: les nouveaux défis, Hal, Archives-ouvertes, France, 2011

²⁰ Anna Leszczyłowska, **The Relationship Between Book Profit a Taxable Income From a Reserch Perspective–Evidence based on Corporation in Poland**, Journal of Economic and Management, University of Economics in Katowice, Volume 18, 2014.

➤ الجهود المبذولة في الجزائر لدراسة بعض القوانين الضريبية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي على مستوى السلطات العمومية والهيئات التابعة لها:

يقصد بالسلطات العمومية هنا وزارة المالية التي تعمل على دراسة و إعداد مشروع قوانين ضريبية والتي يتم مناقشتها والمصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية في البلاد المتمثلة في البرلمان بغرفتيه ورئيس الجمهورية، كما تسهر الهيئة التنفيذية الممثلة في شخص رئيس الحكومة والإدارات العمومية وكذا وزير المالية على متابعة التطبيق الفعلي لكل القرارات والمراسيم والقوانين والتعليمات الصادرة في ذات الشأن. أما بالنسبة للهيئات فيتعلق الأمر بالجلس الوطني للمحاسبة و المديرية العامة للضرائب التابعان لوزارة المالية و اللتان تعتبران كهيئتان استشاريتان معنيتان ببذل الجهود الضرورية في ذات الإطار²¹

وفي ما يلي سيتم عرض جانب هام من القوانين المعدلة والجديدة والتي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي والمتمثلة في:

- 1 - أحداث المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 والتي انشأت المادة 141 مكرر2 في قانون المباشرة الضرائب والرسوم المماثلة والتي تنص على انه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعات عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة.
- 2- المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المكمل للمادة 169 من قانون المباشرة الضرائب والرسوم المماثلة والتي نصت كما يلي : تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعاً لمخطط الامتصاص الأصلي وتتم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق
- 3- المادة 09 من قانون المالية لسنة 2010 و المادة 07 من قانون المالية لسنة 2012 و المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2014 والتي تم من خلالها تعديل المادة 144 من قانون المباشرة الضرائب والرسوم المماثلة حيث تم معالجة إعانات التجهيز جبائياً بما يتوافق مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي

²¹ حوشين كمال، نقائص معايير المحاسبة الدولية و جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول إشارة إلى حالة الجزائر ، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي ، حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و مطابقته مع معايير المحاسبة الدولية و تأثيره على جودة المعلومة المحاسبية يومي 17 و 18 نوفمبر 2013

4- المادة 09 من قانون المالية لسنة 2009 التي عدلت المادة 171 من قانون المباشرة الضرائب والرسوم المماثلة والمتعلقة يخصم نفقات البحث والتطوير داخل المؤسسة ولو أن هذا التوافق نسبي حيث أنها قيدت جبايا في حدود 10 % من مبلغ الدخل أو الربح وفي حدود سقف لا يتجاوز 100.000.000 دج وشريطة إعادة استثمار هذا المبلغ

5- كذلك المادتان 185 و 186 من قانون المباشرة الضرائب والرسوم المماثلة تم تعديلهما بالمواد 10 من قانون المالية 2010 والمادة 04 من قانون المالية 2019 تماشيا مع أحكام النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بإعادة تقييم الأصول

6- تعديل كذلك المادة 141 من قانون المباشرة الضرائب والرسوم المماثلة الفقرة 03 والمتعلقة بمعالجة العناصر ذات القيمة المنخفضة أو الضعيفة للتثبيات العينية أو المادية كما لو كانت مستهلكة كلها في السنة المالية أو الدورة التي تم استخدامها فيها والتي حددها القانون الجبائي بقيمة 30.000 دج

زيادة إلى عدد من التعديلات الأخرى كضرورة إدراج الأصول المقتناة بصفة مجانية بقيمتها الحقيقية أو السوقية في أصول المؤسسة وغيرها التي اعتمدها السلطات المختصة عبر قوانين المالية المختلفة والنصوص التنظيمية الأخرى والتي كانت دائما مقيدة ومشروطة بعدم تأثيرها خاصة على الوعاء الخاضع للضريبة .

المطلب الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية

إن تحديد النتيجة المحاسبية يكون بطريقتين، الأولى من خلال الميزانية والثانية من خلال جدول حسابات النتائج.

• تعريف النتيجة المحاسبية:

بما أن الضريبة لا تفرض إلا على النتيجة الإيجابية، فإن معظم الكتاب ذهبوا إلى تعريف النتيجة من خلال الربح، حيث أن الربح هو الزيادة في القيمة التي تنتج عن أي عملية تتم مع الغير. كما يعرف البعض على أن زيادة في قيمة حقوق المساهمين في نهاية الفترة.²²

الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

1. تعريف الميزانية: من تعاريف الميزانية نذكر:²³

تعريف (01): الميزانية هي جدول ذو جانبين، يعد بتاريخ معين، و يظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، و بالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة و كذا التزاماتها نحو الغير).

تعريف (02): الميزانية هي صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.

2. أنواع الميزانيات: تبعا لتاريخ إعدادها تصنف الميزانيات إلى:²⁴

أ/ الميزانية الافتتاحية:

و تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها، إن الميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة و أنها ليست عملية.

ب/ الميزانية الختامية:

²² منصور أحمد البدوي، المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 173.

²³ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي - المخطط المحاسبي المالي، برج بوعريش دار النشر حيطلي، 2009، ص 10.

²⁴ المرجع نفسه، ص 12.

و تعد في نهاية السنة و تظهر نتيجة الدورة و هي إلزامية قانونيا كما أنها عملية إلى جانب الميزانيات المذكورة أعلاه نجد ميزانية المراجعة (و يتم إعدادها بعد مراجعة الحسابات و تصحيح أي خطأ فيها) و ميزانية التصفية (و يتم إعدادها قبل البدء في تصفية المؤسسة لأي سبب كان).

3. عناصر الميزانية:

➤ **الأصول:** هي كل ما تملكه المنشأة من حقوق و موارد، و له قيمة نقدية، سواء كانت هذه الحقوق و الموارد ضمن حوزتها و تداولها، أو كانت في ذمة الغير. و تعبر الأصول عن أوجه الاستثمارات في أموال المنشأة، سواء كانت في داخل المنشأة أو خارجها.
و الأصول أما أن تقتنى لغرض القيام بالعمليات الإنتاجية أو للمساعدة على القيام بها. و في المنشأة التجارية تمتلك الأصول، أما لغرض القيام بعملية المتاجرة أو لغرض المساعدة على ذلك.²⁵

و الأصول تتكون في العادة من نوعين هما:²⁶

-الأصول الجارية: وهي الأصول التي يمكن للمؤسسة إنجازها، بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية، أو تلك الأصول المحازة أساسا بهدف تداولها أو الإبقاء عليها لفترات قصيرة.
-الأصول الغير جارية: وهي تلك الأصول الموجهة للاستعمال الدائم و المستمر في احتياجات نشاط المؤسسة مثل التثبيتات العينية والمعنوية أو تلك الأصول التي تمت حيازتها بهدف توظيفها في الآجال الطويلة أو تلك التي لا يمكن تحقيقها أو إنجازها في 12 شهر بداية من تاريخ الإقفال.

➤ الخصوم:²⁷

هي التزامات المنشأة اتجاه الغير أو بعبارة أخرى حقوق الغير على المنشأة و هي أيضا، إما أن تكون خصوم متداولة، و هي تلك الالتزامات المستحقة الأداء للغير خلال فترة مالية واحدة كالقروض قصيرة الأجل من الغير، أو الأوراق التجارية المسحوبة على المنشأة، وكذلك المشتريات الآجلة من الغير... الخ.

و الخصوم تتكون في العادة من نوعين هما:

²⁵ وليدناحي الحيايى، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الدمارك، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، سنة 2007، ص 37.

²⁶ أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الجانب التطبيقي، المحمدية- الجزائر، جسور لنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 1436هـ - 2015م ص 234.

²⁷ وليدناحي الحيايى، مرجع نفسه، نفس ص.

- الخصوم الجارية: تصنف العناصر على هذا الأساس عندما ينتظر تسوية العنصر المعني في إطار دورة الاستغلال العادية مثل الموردين أو يكون واجب الدفع خلال السنة التي تلي تاريخ إقفال الدورة مثل القروض.

- الخصوم الغير جارية: تتضمن باقي عناصر الخصوم الأخرى التي لا تعتبر جارية بما فيها عناصر الخصوم طويلة الأجل التي تتضمن فائدة حتى ولو تمت تسويتها خلال السنة التي تلي إقفال الحسابات.

- الأموال خاصة: هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير جارية وتتكون أساسا من رأسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة²⁸

4. شكل الميزانية :

تأخذ الميزانية الشكل التالي:

الجدول رقم (01-01) : ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في

N-1 صافي	N صافي	N اهتلاك الرصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصول	رقم الحساب
					لأصول المثبتة (غير جارية) فارق بين الاقتناء (goodwill ou) التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية التثبيتات الجارية إنجازها تثبيتات مالية السندات موضوعة موضع المعادلة المؤسسات المشاركة المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة سندات أخرى مثبتة قروض و الأصول المالية الأخرى غير جارية	207 20 (خارج 207) 21 و 22 (خارج 299) 23 265 26 (خارج 265 و 269) 271 و 272 و 273 و 274 و 275 و 276

1 .H. DEVASSE et M. PARRUITE et A. SADOU :Manuel de Comptabilité, CONFORME AU SCFET AUX NORMES IAS/ IFRS
BERTI, Edition, Alger, 2010, P 17

					مجموع الأصول غير الجارية	
					الأصول الجارية الخزونات ومنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة — الاستخدامات لمائة الزبائن المدينون الآخرون	30 إلى 38 41 (خارج 419) 409 مدين 42, 43, 44 (خارج 444) إلى 45 (448) و 46, 486, 489)
					الضرائب الأصول الأخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات و أصول مالية جارية أموال الخزينة	444, 445, 447 مدين 48 50 (خارج 509) وغيرها من المدينين (51, 59) و52, 53 و 54)
					مجموع الأصول الجارية	
					المجموع العام للأصول	

المصدر: وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر، ص 28.

أما جانب الخصوم فيعرض حسب الشكل التالي:

الجدول رقم (01-02): ميزانية الخصوم

السنة المالية المقفلة في.....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم	رقم الحساب
			رؤوس الأموال الخاصة رأسمال الصادر (أو حساب المستغل)	101 و 108
			رأسمال غير المطلوب	109
			العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104 و 106
			فارق إعادة التقييم	105
			فارق المعادلة (1)	107
			النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع) (1)	12

			رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد	11
			حصة الشركة المدمجة (1)	
			حصة ذوي الأقلية (1)	
			مجموع (1)	
			الخصوم الغير جارية	
			القروض و الديون المالية	17 و 16
			الضرائب (مؤجلة و المرصود لها)	155 و 134
			الديون الأخرى غير جارية	229
			المؤونات و المتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 (خارج 155) و 131
			مجموع الخصوم الغير جارية (2)	132
			الخصوم الجارية	
			الموردون والحسابات الملحقه	40 (خارج 409) دائن
			الضرائب	444 و 445 و 447
			الديون أخرى	419 و 509 دائن (42 و 43 و
			خزينة الخصوم	44 (خارج 444 إلى 447)
			مجموع الخصوم الجارية (3)	45 و 46 و 48)
			المجموع العام للخصوم	519 و غيرها من الديون
				51 و 52

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19, مرجع سبق ذكره ص 29.

➤ حساب النتيجة:²⁹

في بداية السنة حيث أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي أو التجاري , فإن الميزانية الافتتاحية لا تظهر أية نتيجة و تكون المعادلة متساوية بين جانب الأصول و جانب الخصوم.

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} \dots\dots\dots (01)$$

أما في نهاية الدورة و من خلال الميزانية الختامية يمكن التمييز بين حالتين:

● النتيجة موجبة (ربح):

تكون هذه الحالة عندما يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم , فالمعادلة تأخذ الشكل التالي :

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} + \text{نتيجة الدورة (ربح)}$$

²⁹ قدوري عمار, المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي , مجلة الدراسات الجبائية, العدد 12 , 2018 , ص 69.

لقد نص النظام المحاسبي المالي في هذه الحالة على تسجيل النتيجة في جانب الخصوم و بإشارة موجبة, كما يمكن تبرير تسجيل الربح في جانب الخصوم كما يلي:³⁰

- في حالة تحقيق ربح يكون جانب الأصول أكبر من جانب الخصوم, و لتحقيق التوازن بينهما نضيف النتيجة (ربح) إلى جانب الخصوم.

- يعتبر الربح من مصادر التمويل, مثله مثل باقي الأموال الخاصة.

- يمكن اعتبار الربح القابل للتوزيع ديناً في ذمة المؤسسة لصالح الشركاء, و المساهمين, حيث يقررون إما سحبه, و إما تركه لتدعيم المركز المالي.

● النتيجة السالبة (خسارة):

في هذه الحالة فإن مجموع الأصول يكون أقل من مجموع الخصوم, أي أن ممتلكات المؤسسة أقل من التزاماتها نحو الشركاء, المساهمين و نحو الغير. و تأخذ معادلة الميزانية في هذه الحالة الشكل التالي:

$$\text{مجموع الأصول} + \text{نتيجة الدورة (خسارة)} = \text{مجموع}$$

أو

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (خسارة)}$$

يقترح النظام المحاسبي في هذه الحالة تسجيل النتيجة (خسارة) في جانب الخصوم بإشارة سالبة

الفرع الثاني: تحديد النتيجة من خلال جدول حسابات النتائج

1. تعريف جدول حسابات النتائج

هو جدول بياني ملخص للأعباء و الإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية " الربح أو الخسارة " .

و يعطي جدول حسابات النتائج صورة أكثر حيوية عن المؤسسة حيث يقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية و يبين ما إذا كانت النتيجة هذا الأداء ربحاً أو خسارة، و ذلك عن طريق مقارنة الإيرادات بالتكاليف.³¹

- ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة, كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة, و معطيات السنة المالية الجارية, و يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.³²

2. أنواع حسابات النتائج

هناك طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب ملائمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم و هما حساب النتائج حسب الطبيعة و حسب الوظيفة, ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وتكون كالآتي:³³

³⁰ قدوري عمار, مرجع سبق ذكره, نفس ص

³¹ عبد الوهاب الرميدي, علي سماي. المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد, دار هومة, الجزائر, الطبعة الأولى, 2011, ص 41.

³² شعب شنوف, التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS. دار زهران, الأردن, الطبعة الأولى, 1433 هـ - 2012 م, ص 55.

1-2 حساب النتائج حسب الطبيعة: تحديد النتيجة وفقا لحساب النتائج يقتضي المرور بالخطوات الآتية:

1 _____ تحديد النتيجة العادية: تتمثل النتيجة العادية في:

_____ إنتاج السنة المالية: ويمثل مجموع المبيعات لكل من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة وتغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبتة سواء كان معنوي أو عيني وإعانات الاستغلال ويضم الحسابات التالية:

حـ/70 مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة (و فروع).
حـ/72 الإنتاج المخزن والمتقصر من المخزون (و فروع).

حـ/73 الإنتاج المثبت.

حـ/74 إعانات الاستغلال (و فروع).

حيث إنتاج السنة المالية = حـ/70 + حـ/72 + حـ/73 + حـ/74

استهلاك السنة المالية: يمثل المشتريات المستهلكة للمواد الأولية والبضائع و التموينات الأخرى والخدمات الخارجية المتحصل عليها من عند الغير ويدخل في حسابها الحسابات التالية: حـ/60 المشتريات المستهلكة (و فروع). حـ/61 الخدمات الخارجية (و فروع). حـ/62 الاستهلاكات الخارجية الأخرى (و فروع).

ومنه استهلاك السنة المالية = حـ/60 + حـ/61 + حـ/62.

_____ القيمة المضافة للاستغلال: هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكها وتحدد على الشكل التالي:

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية — استهلاك السنة المالية....

_____ إجمالي فائض الاستغلال: و هو عبارة على الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال و مجموع حـ/63

أعباء المستخدمين و حـ/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، نحصل عليه وفق العلاقة التالية:

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة — حـ/63

³³ وزارة المالية، الجريدة الرسمية، قرار مورخ في 26 جويلية 2008، احدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي، العدد 91، 2009، الجزائر، ص 30.24

_____ النتيجة التشغيلية: (التشغيلية) هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات التشغيلية الأخرى مطروحا منه أعباء التشغيلية الأخرى وكذا مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة مضافا إليه استرجاع خسائر القيمة و المؤونات، ومنه تتمثل في العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة التشغيلية} = \text{إجمالي 65} - \text{ح/68} + \text{ح/فائض الاستغلال} + \text{ح/75} -$$

_____ النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية والتي تم القيام ا حيث تمثل الفرق بين المنتجات المالية والأعباء المالية. ومنه النتيجة المالية = ح/76 - ح/66.

_____ النتيجة العادية قبل الضرائب: هي مجموع كل من النتيجة التشغيلية والنتيجة المالية، وتخضع هذه الضريبة مباشرة للضريبة.

_____ النتيجة الصافية للأنشطة العادية: تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة ناقص أو زائد الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجلة عن الأنشطة العادية.

2- النتيجة الغير عادية: وتتمثل في الفرق بين المنتجات الغير عادية والأعباء الغير عادية، أي تساوي حساب 77 ناقص حساب 67.

34 - النتيجة الصافية للسنة المالية: هي عبارة عن مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية.

● شكل حساب النتائج حسب الطبيعة :

الجدول رقم (01-03): حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من.....إلى.....

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	N	N-1
70	رقم الأعمال			
72	تغير مخزون المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع			
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
	1- إنتاج السنة المالية			
60	مشتريات مستهلكة			
62-61	خدمات خارجية و استهلاكات أخرى			
	2- استهلاك السنة المالية			
	القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			

³⁴ وزارة المالية، الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص. 30.

			1- الفائض الإجمالي للاستغلال	
			المنتجات العملية الأخرى	75
			الأعباء العملية أخرى	65
			المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	68
			استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	78
			1- النتيجة العملية	
			النتائج المالية	76
			الأعباء المالية	66
			2- النتيجة المالية	
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	698-696
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	693-692
			مجموع أعباء الأنشطة العادية	
			1- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
			2- النتيجة الغير عادية	
			3- صافي نتيجة السنة المالية	
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)	
			10- صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	
			ومنها ذوي الأقلية (1)	
			حصة المجمع (1)	

../..

المصدر : الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 30.

2-2 حساب النتائج حسب الوظيفة :

يتم إعداد هذا النوع من حساب النتائج بالأخص في المؤسسات الصناعية بهدف حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات وتحديد أسعار بيعها بدقة من خلال متابعة تطور التكاليف، وسنتطرق فيما يلي إلى مراحل تحديد النتيجة الصافية المحاسبية:³⁵

1- هامش الربح الإجمالي: هو الفرق بين رقم أعمال الدورة والممثل في (مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة

والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة) وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات، وذلك حسب العلاقة التالية:

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال - تكلفة

³⁵ وزارة المالية، الجريدة الرسمية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 34 .

2- النتيجة العملياتية: هي هامش الربح الإجمالي مضاف إليه المنتجات العملياتية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء العملياتية الأخرى. وتكتب وفق العلاقة التالية:

النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العمليات الأخرى — التكاليف التجارية — الأعباء

3- النتيجة العادية قبل الضريبة: وتحدد وفق العلاقة التالية:

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية — مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاك + منتجات مالية — أعباء

4- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وتمثل الفرق بين النتيجة العادية قبل الضريبة ومجموع الضرائب الواجبة على النتائج العادية والضرائب المؤجلة ويتم الحصول عليها كما يلي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية — الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية..... (11)

5- النتيجة الصافية للسنة المالية: وتحدد وفق العلاقة التالية

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء غير العادية + المنتجات غير العادية (12)

● شكل حسابات النتائج حسب الوظيفة :

الجدول رقم (01-04): حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة منإلى.....

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة

			(مصاريف المستخدمين للمخصصات للاهتلاكات) المنتجات المالية الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء الغير عادية المنتجات الغير عادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره ، ص 31

المطلب الثالث : تحديد النتيجة الجبائية

إن الهدف الرئيسي من حساب النتيجة الجبائية هو تعديل النتيجة المحاسبية وفق ما نص عليه القانون حتى تتوافق مع النتيجة الجبائية وذلك بإجراء بعض التعديلات اللازمة.

الفرع الأول: تعريف النتيجة الجبائية.

لم يشير المشرع صراحة إلى تعريف النتيجة الجبائية ولكن حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكن

استنتاج تعريفين للنتيجة الجبائية الأول متعلق بالوضعية المالية والتي ترتبط مباشرة بالميزانية المحاسبية والخاصة بالسنة

المالية والثاني متعلق بحسابات التسيير والاستغلال

أولاً: تعريف النتيجة الجبائية من خلال الميزانية

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 02 على انه " يتشكل الربح الصافي من

الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة

المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه

الفترة، ويقصد بالأصول الصافية الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكون من ديون الغير، و الإهتلاكات

المالية والأرصدة المثبتة" أي انه :

النتيجة الجبائية = قيم الأصول في بداية الدورة ————— قيم الخصوم في نهاية الدورة

ثانيا : تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 01 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 على انه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته."

مما سبق يمكن استنتاج أن النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية ولكن بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة التي

نص عليه المشرع في القوانين سارية المفعول .

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات

الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية.³⁶

تشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدججة (الاستردادات) مطروح منها التخفيضات (الخصومات) ناقص العجز المالي (الخسارة) .

أولا: الأعباء المدججة (الاستردادات)

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي، بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائيا لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

ثانيا: التخفيضات (الإيرادات غير خاضعة لضريبة)

التخفيضات أو الخصومات و هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، فهي تلك العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية.

ثالثا: خسائر السنوات السابقة المخصومة

³⁶ عبير وكوك و تبر زايد، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة المطاحن و النخالة ، مذكرة ماستر ، العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة، الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2017/2018، ص 31، منشورة.

عادة ما تحقق المؤسسة حديثة العهد خسائر في سنوات الأولى من نشاطها وذلك لإمكاناتها المحدودة وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي ولهذا حول لها المشرع إمكانية خصم خسائر السنوات السابقة، بحيث تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.

1. الشروط الجبائية لخصم الأعباء:

أولاً: شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي: ³⁷

● الشروط الشكلية: لكي يتم خصم الأعباء جبائياً يجب أن تستوفي على الشروط الشكلية الآتية:

- أن يكون العبء مؤكد وحققي: يجب أن يكون العبء فعلي ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقة أي ليست صورية أو وهمية تتحمل المؤسسة عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا.

- أن يكون العبء مدعم ومؤيد بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يمكن خصم العبء أن يكون مدعم بالوثائق والمستندات تبرر حقيقة حدوثه، لذا يجب أن تبقى الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية العبء في المؤسسة لمدة 10 سنوات على الأقل تحسباً لأي مراقبة جبائية.

- إعداد الكشوف الخاصة ببعض الأعباء وهذا حسب نص المادة (152) و المادة (192) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

● الشروط الموضوعية: تشمل الشروط الموضوعية النقاط الآتية:

³⁷ عبير وكواك وتير زايد، مرجع نفسه، ص 32

- يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية.
- أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها.
- أن يكون العبء مدرج ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها

2. المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية:

1-2 المعالجة الجبائية لعناصر الاسترداد :

- تفرض الإدارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية :³⁸
- تكاليف العقارات غير مخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة من الأعباء غير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة .
 - _____ حصص الهدايا الإشهارية و الإشهار المالي و الكفالة و الرعاية غير قابلة للخصم: باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج و حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية و ترقية مبادرات الشباب في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين/الطبيعيين و في حد أقصاه 30000000 دج كما أن المبلغ الزائد عن ذلك يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة حتى وإن كان مثبت بوثائق ثبوتية.
- بالإضافة إلى:³⁹

- مصاريف حفلات الاستقبال غير قابلة للخصم: لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاس تقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير مثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملزمة والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- لا تخصص أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم .
- الاشتراكات و الهبات غير قابلة للخصم: و تتمثل في الإعانات و التبرعات الممنوحة أو عينا لمصالح المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني , على ألا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200000 دج, و إذا تم تجاوز هذا المبلغ يعاد دمج في الربح الخاضع للضريبة.
- الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم: كالضرائب الناتجة عن التحقق الجبائي حيث تقوم الإدارة الضريبية

³⁸ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , المادة 169 الفقرة 1 , مرجع سبق ذكره, ص44 .

³⁹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . المادة 141 الفقرة 3.4.5 و المادة 171 فقرة 3 , مرجع سبق ذكره, ص 39,40 .

بتلخيص التصحيحات الضريبية التي توصلت إليها من التحقق و التي على المؤسسة أن تدفعها إلى مصلحة الضرائب.

- المؤونات و الإهتلاكات غير قابلة للخصم : تعتبر المؤونات غير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخ صم، أيض الإهتلاكات المخصومة التي لا تستجيب للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عنها جبائيا يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة، أما بالنسبة لاهتلاك السيارات السياحية فان الاهتلاك يحسب على أساس قيمة الاقتناء المقدرة بسقف قدره 1000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

- مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم: حدد السقف المحدد للخصم بـ 10% من مبلغ الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج وما تجاوز هذا السقف يتم دمجها في الربح الخاضع للضريبة بشرط إعادة استثماره المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث و التطوير للمؤسسة. ويجب التصريح به للإدارة الجبائية و كذلك للهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي، و إذا لم يتم الاستجابة لهذه الشروط يعاد دمج مصاريف البحث و التطوير في الربح الخاضع للضريبة.

- الإهتلاكات غير قابلة للخصم و المتعلقة بعمليات عقد القرض الإيجاري: المستأجر هو المالك الاقتصادي للأصل بمفهوم المقاييس الجديدة للمحاسبة، يستمر بالتمتع بالحق في خصم من الربح الخاضع للضريبة للإيجارات المسددة إلى المؤجر بتطبيق الاهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات و المحددة قانونا في 2012/12/31

- الإيجارات خارج المنتوجات المالية (المؤجر): يستمر المؤجر في التمتع جبائيا بالملكية القانونية للأصل ما يعطيه الحق في ممارسة الإهتلاك إلى غاية نهاية الاستحقاقات و المحددة قانونا في 2012/12/31.

- الضريبة على أرباح الشركات: تعتبر غير قابلة للخصم و بما أنه محاسبيا تسجل كعبء يجب إعادة دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

- خسائر القيمة غير قابلة للخصم: تعتبر خسائر القيم على التثبيات المعاد تقييمها بالقيمة العادلة غير قابلة للخصم و بالتالي يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

- الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم: لا يقبل الخصم من الربح الخاضع للضريبة الغرامات و العقوبات و المصادرات أيا كانت طبيعتها، و التي تتحملها المؤسسة من جراء مخالفتها للقوانين.

- استردادات أخرى غير قابلة للخصم: و تتمثل في كل العناصر غير قابلة للخصم و التي لم تذكر سابقا، كإعادة دمج فوائد القروض غير متعلقة بنشاط المؤسسة و التي تم خصمها في الربح الخاضع للضريبة.⁴⁰

2-2 المعالجة الجبائية للخصومات:

⁴⁰ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 141 الفقرة 6، مرجع سبق ذكره، ص 40

تتمثل في الإيرادات التي لا يمكن إعتبارها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة و التي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة و يمكن تلخيصها فيما يلي:

- فائض القيمة الناتج عن التنازل الجزئي أو الكلي عن عناصر الأصول الثابتة غير خاضع للضريبة , بنسبة 30% بالنسبة للفوائض القيم قصيرة الأجل, وبنسبة 65% بالنسبة لفوائض القيم طويلة الأجل.⁴¹
- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم و السندات المماثلة وكذا حواصل الأسهم و حصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة: لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات ابتداءً من 2009/01/01 كل من النواتج و فوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم و السندات و الالتزامات و الأوراق المماثلة لها للخرينة المسجلة في تسعير البورصة أو المتداولة في سوق منظمة المسجلة في تسعير البورصة و كذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية في القيم المنقولة.⁴²
- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح التي سبق إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك: لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو المعفاة من ذلك لأنه سبق لها أن خضعت للضريبة.⁴³
- الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المؤجر): يمكن للمؤجر و الذي يعتبر المالك القانوني للأصل المؤجر من الناحية الجبائية ممارسة الإهلاك على الملك المؤجر إلى غاية 2012/12/31 بصفة انتقالية، و بعد هذا التاريخ و إن لم تصدر نصوص قانونية تمدد في تطبيق الإهلاك, فإن الإهلاكات المحصومة بعد هذا التاريخ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.
- الإيجارات خارج الأعباء المالية (المستأجر): يمكن للمستأجر و الذي يعتبر المالك الاقتصادي للأصل المستأجر من الناحية الجبائية خصم الإيجار خارج الأعباء المالية من الربح الخاضع للضريبة بصورة استثنائية إلى غاية نهاية الاستحقاقات و المحددة قانوناً في 2012/12/31⁴⁴
- تكملة الإهلاكات: وهو الإهلاك المكمل للإهلاك المطبق على التثبيتات, و الذي ينتج عادة عن عدم العلم بالتعديلات المستمرة للنظام الضريبي أو السهو أو الخطأ و الذي يؤدي إلى حساب إهلاك إضافي و خصمه من الربح الخاضع للضريبة.⁴⁵

41 المادة 173 مرجع نفسه.

42 الجريدة الرسمية , العدد 78 قانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/31 المتضمن قانون المالية سنة 2009 مادة 46

43 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة , المادة 174 مكرر, مرجع سبق ذكره.

44 الجريدة الرسمية , العدد 49 , قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/08/29 المتضمن قانون المالية التكميلي سنة 2010 المادة 27.

45 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 171 , مرجع سبق ذكره , ص 44

- خصومات أخرى: و تتمثل في كل التخفيضات التي لم تذكر سابقا, كالإيرادات التي تعفى قانونا و تم إدراجها في الربح الخاضع للضريبة بالخطأ.

2-3 المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة .

- 46 تسمح ادارة الضرائب بخضم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إذا تحققت الشروط التالية :
- يجب تبرير الخسارة محاسبيا وذلك طبقا لإجراءات المحاسبية المعمول بها في وثائق ملحقة مع التصريح المقدم إلى إدارة الضرائب .
 - يجب خصمها في فترة لا تتجاوز عجز أربع سنوات .
 - لا يجب أن يكون هذا العجز مركب من عجز لعدة سنوات بل يجب أن يرحل العجز الأول فالأول .
 - حسب نص المادة (147) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة تسجيل عجز في السنة المالية ما فان هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية، ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية .
 - و إذا كان هذا الربح غير كافيا لتخفيض كل العجز، فان العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.

جدول (01-05) : تحديد النتيجة الجبائية

I. النتيجة الصافية لسنة المالية (حساب النتائج)	
ربح	خسارة
II. الإستردادات	
	-أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للإستغلال
	-حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم
	-حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير قابلة للخصم
	-مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
	-الاشتراكات و الهبات غير قابلة للخصم
	-الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم
	-مؤونات غير قابلة للخصم
	-الإهتلاكات غير قابلة للخصم
	-مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم
	-الإهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر)

⁴⁶ المادة 173 الفقرة 1 و 2 مرجع نفسه، ص 45 .

		-الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر)
	الضرائب الواجب دفعها على النتائج	الضريبة على أرباح الشركات
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)	
		-خسائر القيمة غير قابلة للخصم
		-المغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم
		-استردادات أخرى
		مجموع الإسترادات
		III. الخصومات
		-خائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها
		-حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق الماثلة و كذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة
		-المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة
		-الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (القرض المؤجر)
		-الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر)
		-تكملة الإهتلاكات
		-خصومات أخرى
		مجموع الخصوم
		IV. العجز السابق القابل للخصم
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		عجز سنة 20
		المجموع القابل للخصم
	ربح	النتيجة الجبائية (IV – III – II + I)
	خسارة	

المصدر: بلعابية كريمة، عريوة زينب، أثر الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019 ، ص 23، منشورة.

المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية و دراسة الضرائب على النتيجة

الفرع الأول: المحاسبة الإبداعية

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

تعريف (01): هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط و قائمة المركز المالي و بنود التدفق النقدي من أجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلائم مع رغبات الإدارة حتى و إن كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ و المعايير أم خلاف ذلك, وهنا تتوقف قدرة الإدارة في التلاعب على مدى قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف التلاعب.⁴⁷

تعريف (02): مجمل الإجراءات التي تمارسها المؤسسات بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عمليات خداع كبرى.⁴⁸

2. أساليب المحاسبة الإبداعية:

1-2 أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

أ/ ممارسات خاصة بالأصول : وتتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالأصول ما يلي
* **التبسيط المعنوي** : وتكمن أهم أساليب التلاعب المحاسبي عن طريق المبالغة في التقييم والاعتراف المحاسبي بهذه البنود بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول⁴⁹.

* **التبسيطات المادية** : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتطلب

احتساب الاهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتندقي مصروف الاهتلاك بنية تضخيم الأرباح،

⁴⁷ نعيم تومان ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية ، مجلة الفادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، مجلد 17 ، العدد 2 ، 2015 ، ص 195 .

⁴⁸ جبار بوكتير، مصطفى عوادى ، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية ، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد 1 ، جامعة أم البواقي، 1014 ، ص 33.

⁴⁹ محمد مطر، ليندا حسن حلي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء، الأردن ، 11-10 نوفمبر 2009 ، ص 12.

ومن أساليب التلاعب أيضا تخفيض نسب اهتلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها، من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الاهتلاك المعتمدة في المؤسسة.⁵⁰

* **الأصول الجارية**: تشمل الأصول الجارية حسب النظام المحاسبي المالي على المخزونات، النقدية، والنقدية المماثلة، وتتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه العناصر على⁵¹:

- **المخزونات**: تقوم الإدارة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة المباعة،

- **النقدية**: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

- **الذمم المدينة**: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

ب/ الممارسات الخاصة بالخصوم: و تتمثل أهم أساليب التلاعب في الخصوم ما يلي:

* **الخصوم الجارية**: وذلك من خلال⁵²

-عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛

-تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة؛

-ممارسة بعض شركات المقاولات عمليات تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي لشركة.

* **المطلوبات طويلة الأجل**: مثل

-الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

- إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

⁵⁰ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر دراسة استطلاعية، أطروحة دكتوراة، تخصص العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2020/2019 ص 153، منشورة.

⁵¹ آسيا لعروسي، مرجع نفسه، ص 155.

⁵² آسيا لعروسي مرجع سبق ذكره، ص 156.

* حقوق المساهمين مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من

معالجته

ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة؛

* التلاعب بالاحتياطات : ويتم التلاعب بهذا البند عن طريق تكوين احتياطات سرية مثلا .

* التلاعب في تكوين مؤونات الأعباء والمخاطر : تتمثل مؤونات الأعباء والمخاطر في خصوم يكون استحقاقها

أو مبلغها غير مؤكد .

2-2 أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج⁵³

-الاعتراف المبكر للإيراد

-تسجيل الإيرادات و الاعتراف بها قبل شحن البضاعة و قبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء

-تسجيل الإيراد على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع

-البيع لجهة هي من ضمن مجموعة المؤسسة أو شركائها الاستراتيجيين

-إعطاء الزبون جزء من القيمة على شكل مقايضة

-الاعتراف بإيرادات وهمية

-زيادة مدة اهتلاك الأصول غير ملموسة مثل مصاريف البحث و التطوير

-التلاعب في تصنيف البنود العادية و الغير عادية

-رسلة و تأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة.

2-3 أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية⁵⁴ :

1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه

الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغىر في القىم النهائية.

2- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية

خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية. وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات

النقدية الداخلة.

⁵³ آسيا لعروسي، مرجع نفسه، ص 157.

⁵⁴ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد 09 ، العدد32، 2015، ص 246.

3- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقدى يتم تسلمه. نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي .

الفرع الثاني: دراسة الضرائب على النتيجة

أولا: الضرائب المؤجلة

1. تعريف الضرائب المؤجلة

هو ذلك الجزء من الدخل المستحق والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمحمل استحقاقها لفترات لاحقة.⁵⁵

2. أصناف الضريبة المؤجلة⁵⁶

⁵⁵ بوعزة محمد أمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، محاسبة وجباية، جامعة الطاهر مولاوي، سعيدة، 2013، ص 18، منشورة.
⁵⁶ مومني ياسين، واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، علوم اقتصادية و تجارية وعلوم تسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، 2017/2018، ص 18، منشورة.

● الضرائب المؤجلة أصول (أصل ضريبي مؤجل): و تمثل مبالغ ضريبية قابلة للتحويل خلال سنوات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحويل , يتم استنفاد هذا الأصل على عدد السنوات المسموح بها من طرف التشريع الجبائي و المقدر بأربع (04) سنوات الموالية للعجز.

-و تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات سابقة لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحويل.

من خلال تعريفنا لضرائب المؤجلة أصول يمكن ذكر الحالات التي تظهر فيها الضرائب المؤجلة أصول على سبيل الذكر لا الحصر:

-المؤونة المخصصة لتعويض العامل عن فصله للتقاعد

-المؤونة المخصصة للضمان على العطل المدفوعة الأجر.

-الأتعاب المدفوعة لأعضاء المهن الحرة.

● ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل): يمثل التزام ضريبة دخل مستقبلية متوقعة نتيجة للأرباح الحالية أو الفترات السابقة و التي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية, إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة.

من خلال تعريفنا لضرائب المؤجلة خصوم يمكن ذكر الحالات التي تظهر فيها على سبيل الذكر لا الحصر:

-إذا كان عمر اهتلاك أصل وفق نظام محاسبي معين أكبر من عمر اهتلاك ذلك الأصل وفق التشريع الضريبي.

-وفي حالة إعادة تقييم أصل ما و كان الفارق موجب.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ

الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التعيين.

3. مجال تطبيقها

تطبق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على

أرباح الشركات و التي تطبق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو

التي تخضع للنظام الجبائي الجزائي فهي غير معنية.⁵⁷

4. الإشكاليات التي تطرحها الضرائب المؤجلة⁵⁸

إن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يطرح عدة إشكالات على أرض الواقع نذكر منها:

⁵⁷ عبير وكواك، تير زايد، مرجع سبق ذكره، ص 42.

⁵⁸ خطيبي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي و القواعد الضريبية ، مذكرة الماجستير، المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016، ص 45، منشورة.

● تقييم احتمالية استرجاع الضريبة المؤجلة مستقبلا :

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر فإنه لا يتم تسجيل الضرائب المؤجلة و لا سيما ضرائب مؤجلة أصول إلا إذا كانت هذه كاحتمالية تحميلها و تسويتها من الأرباح المستقبلية , وهذا ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS12, حيث يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة أصول بالنسبة للاختلافات المؤقتة القابلة للخصم و كذا الخسائر الضريبية, في جميع الحالات التي من المحتمل استرداد قيمتها من الأرباح الخاضعة مستقبلا, وفي نهاية كل سنة مالية يجب مراجعة قيمة هذه الضريبة المؤجلة تبعا للتغيير في احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية, حيث يتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول غير المعترف بها سابقا بالقدر الذي أصبح من المحتمل الحصول أرباح خاضعة في المستقبل من شأنها استرداد هذه الضريبة.

● تقييم الضرائب المؤجلة في حالة التغيرات في معدل الضريبة :

ي طرح تغير القواعد الضريبية ولاسيما المعدل الضريبي إشكالية تقييم الضرائب المؤجلة و خاصة المبلغ الظاهر في الميزانية و المتعلق بالسنوات السابقة و الذي تم تقييمه على أساس المعدل الضريبي السابق, وبالتالي يتم تصحيح تلك القيمة في نهاية كل سنة بناء على معدل الضريبة المعتمد بذلك التاريخ, وذلك التغير يحمل ضمن الميزانية فقط.

59 5. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

* تسجيل الضرائب المؤجلة خصوم:

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائنا, وهذا يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مدينا, ويكون التسجيل كما يلي :

المبلغ		بتاريخ N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

59 مومني ياسين, مرجع سبق ذكره, ص 22-23 .

XX	X ₃ ضرائب مؤجلة خصوم فرض ضريبة مؤجلة خصوم	692 ₃ 134x
----	------------------------------------------------------------	--------------------------

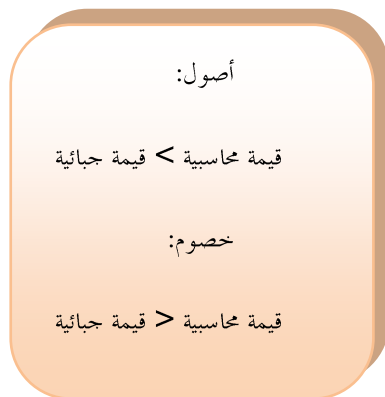
في نهاية كل سنة تتم مراجعة القيود من أجل إجراء التعديلات عليها (الزيادة أو النقصان أو الإلغاء).

* تسجيل الضرائب المؤجلة أصول:

تسجل الضرائب محاسبيا بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدينا، وهذا يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائنا، ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		بتاريخ N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	X ₃	ضرائب مؤجلة أصول		133 ₃
XX		فرض ضريبة مؤجلة أصول	692 x	

الشكل (01-01): يوضح الفرق بين الضرائب مؤجلة أصول والضرائب مؤجلة خصوم





المصدر: حنان بن ناصر وأخرون، دراسة تحليلية للعلاقة بين المحاسبة و الجباية في ظل المعايير المحاسبية الدولية. مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018/2019 ص 17، منشورة.

أي أن:

جدول (01-06): جدول يوضح ضرائب مؤجلة خصوم وضرائب مؤجلة أصول

القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية	
ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم	أصول
ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول	خصوم

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات الشكل (01-01)

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

1. تعريف (IBS) : تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة (135) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"⁶⁰

⁶⁰ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 136، مرجع سبق ذكره ص 30.

2. مجال تطبيقها:

حسب نص المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، فإن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الخضوع الإلزامي أو الاختياري للشركات.⁶¹

3. معدلات الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية، حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، وفي هذا المجال حددت المادة (150) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلات التالية:⁶²

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

4. آلية تسديدها:

تدفع الضريبة على أرباح الشركات لدى قابض الضرائب الذي يوجد فيه المقر الرئيسي للمؤسسة، ويتم تسديدها بصفة تلقائية، دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب، وآخر أجل للتسديد هو $1 + N/04/30$ ، ويتم تسديدها وفق نظام التسبيقات ومبلغ كل تسبيق هو 30% من ربح السنة السابقة المقفلة في تاريخ استحقاق التسبيق، وعندما تكون الدورة السابقة لم يتم إقفالها بعد خلال السنة يستعمل ربح الدورة الأخيرة الخاضعة N-2 وفي حال بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5% من رأس المال هو الربح ثم تحسب تسبيقاتها عاديًا.⁶³

إن عملية التسديد تتم على شكل ثلاث تسبيقات تدفعها الشركة بالإضافة إلى رصيد التصفية في الوثيقة رقم (G50) وتدفع حسب الجدول التالي:

الجدول (01-07): تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

⁶¹ محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " 12 IAS في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الج زائري، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة البلدة 02، 2013، ص 72، غير منشورة.

⁶² حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IFRS/IAS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013، ص 298

⁶³ محمد أركان، تبني معايير المحاسبة الدولية واثرها على النظام الجبائي الج زائري مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أو كلي محمد أولحاج، البويرة، 2016، ص 54، منشورة.

المبلغ	تاريخ التسديد	الأقساط
(ربح السنة N-2) × (معدل الضريبة) × 30 %	من 20 فيفري إلى 20 مارس	التسبيق الأول
(ربح السنة N-1) × (معدل الضريبة) × 30 %	من 20 ماي إلى 20 جوان	التسبيق الثاني
(ربح السنة N-1) × (معدل الضريبة) × 30 %	من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر	التسبيق الثالث
(ربح السنة N) × (معدل الضريبة) - مجموع لتسبيقات	آخر أجل 30 أفريل من السنة لموالية	رصيد التسوية

المصدر: بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، نفس ص .

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

1. تعريف IRG: يقصد بالضريبة على الدخل الإجمالي تلك الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المحقق من مصادر مختلفة ومتعددة، بحيث تنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".⁶⁴

2. المداخل الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي :

يتكون الدخل الصافي الإجمالي الخاضع لهذا النوع من الضريبة من مجموع المداخل الصافية للفئات والأصناف التالية:⁶⁵

- الأرباح المهنية
- المداخل الفلاحية
- المداخل العقارية المحققة من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية
- ريع رؤوس الأموال المنقولة
- الرواتب والأجور والمعاشات و الريع العمرية
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية

الجدول (08-01) : الجدول التصاعدي بالشرائح للضريبة على الدخل الإجمالي

⁶⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , المادة 01 , مرجع سبق ذكره ص 10

⁶⁵ المادة 02, مرجع نفسه .

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
%0	لا يتجاوز 120 000
%20	من 120 001 إلى 360 000
%30	من 360 001 إلى 1 440 000
%35	أكثر من 1 440 000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة (104)، مرجع سبق ذكره، ص 24.

➤ المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12:

1. عرض خلفية عامة عن المعيار IAS12: يهدف هذا المعيار إلى توحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بأصول أو مطلوبات الضريبة المؤجلة و كيفية الاعتراف بالضريبة كمصروف، ومع ذلك فالمعيار يضمن خطوطاً عريضة يمكن الاسترشاد بها عند صياغة القوانين الضريبية المحلية.⁶⁶

2. نطاق المعيار:⁶⁷

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن كافة ضرائب الدخل شاملاً الضرائب المحلية والأجنبية، والضريبة المحجوزة عند المنبع وكذلك الآثار المترتبة على ضريبة الدخل لمدفوعات توزيع الربح، ولا ينطوي هذا المعيار على المنح الحكومية حيث يعالجها المعيار رقم 20 ويتعلق هذا المعيار بقضيتين مختلفتين بالضرائب هي الضريبة المؤجلة و الضريبة الجارية و هي مبلغ ضريبة الدخل مستحقة الدفع أو قابل للاسترجاع بواسطة كيان في ما يتعلق بربحه الخاضع للضريبة أو خسارته الخاضعة للضريبة في فترة ما.

3. بعض المصطلحات الواردة في المعيار:⁶⁸

- الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة .
- الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).

⁶⁶ خالد جمال جعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التنسيير، قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 63.

⁶⁷ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 414.

⁶⁸ خالد جمال جعرات، مرجع سبق ذكره، ص 64.

- الضريبة المستحقة: هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حالة تحقيق ربح أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة خلال سنة مالية ما، إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية وليس النتيجة المحاسبية.

- الفروق المؤقتة: وتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية خلال دورة معينة من جراء الأخذ بعين الاعتبار دورات مختلفة أثناء حساب النتيجة المحاسبية من جهة، والنتيجة الجبائية من جهة أخرى لبعض عناصر الأعباء والنواتج لهذه الفروقات خلال دورة معينة ويمكن امتصاصها بعد ذلك خلال الدورة أو الدورات اللاحقة ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة كما يلي:

* فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي للفترة المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الخصم.

* فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهي فروق مؤقتة سوف ينجم عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترة المالية المقبلة وذلك عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية المسجلة للأصل أو الخصم.

- الفروق الدائمة: وتمثل في الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة والتي لا يمكن امتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطرأ مثل هذه الفروقات عندما يجب إدراج بعض العناصر في حساب النتيجة المحاسبية، بينما يجب إقصاؤها في حساب النتيجة الجبائية ولا ينتج عنها أي ضرائب مؤجلة، مثل الغرامات المالية أو الزيادة في قيمة أعباء عن القيمة المحددة في قانون الضرائب أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب وتشمل العناصر التي تؤدي إلى حدوث اختلافات دائمة ما يلي:

* العناصر غير قابلة للخصم: تعتبر هذه العناصر قابلة للخصم من الإيرادات عند تحديد النتيجة المحاسبية ولا يسمح بخصمها وفقاً للتشريع الجبائي وهي سالفة الذكر.

* العناصر غير خاضعة للضريبة: تمثل هذه العناصر الإيرادات التي لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح الجبائي غير أنها تدرج ضمن الإيرادات عند قياس الربح المحاسبي وهي سالفة الذكر.

المبحث الثاني : دراسات سابقة للموضوع

تزايد الدعوات الإصلاحية التي تهدف إلى تقليص الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ومحاولة تكيف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي , تمثل ذلك في وجود العديد من الدراسات السابقة التي لمسنا فيها محاولة لمعالجة هذا الموضوع , لذلك سنتطرق في هذا المبحث لتلك الدراسات مرتبة حسب درجتها العلمية وهذا يكون في المطلب الأول أما المطلب الثاني فستتطرق إلى مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية .

المطلب الأول: الدراسات التي لها علاقة بالدراسة الحالية

أولاً: أطروحة الدكتوراه:

✓ إيمان يخلف، متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية و ضبط الوعاء الضريبي، أطروحة دكتوراه, قسم العلوم التجارية, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة حسبية بن بو علي, الشلف, 2019/2018, منشورة.

هدفت هذه الدراسة إلى حصر لأهم الاختلافات القائمة بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي والتي تعكس الفجوة القائمة بين النظامين في تحديد الربح وبيان آثارها الجبائية و تقديم اقتراحات لتقليص الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الجبائي، و خلق نوع من التوافق و الانسجام بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري و عرض مختلف التدابير التي قام بها التشريع الجبائي الجزائري في محاولة منه لمسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي من بدايتها إلى غاية أحدث التعديلات وهدفت أيضا إلى توضيح طريقة و إجراءات الوصول إلى النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية والتي تعكس درجة الترابط بين المحاسبة والجبائية في الجزائر , وخلصت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج نذكر منها ما يلي:

تتعدد النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية سواء ربح أو خسارة مضافا إليها الاستردادات مخصوصا منها التخفيضات وخسائر السنوات السابقة , وإلى أن الاختلاف في قواعد كل من المحاسبة والجبائية في الجزائر أدى إلى ظهور آثار جبائية، و التي يجب أخذها بعين الاعتبار ودراستها لمحاولة تقليصها، و أن التدابير الجبائية التي جاء بها النظام الجبائي الجزائري تعتبر دليلا على رغبة الدولة وإدراكها بضرورة تكيف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية وتبقى هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو بحاجة إلى طرح قواعد جبائية جديدة .

ثانيا: مذكرات الماجستير

✓ كحلوش أمينة، أثر تبني معايير المحاسبة الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015، منشورة.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض التطورات التي شهدتها المحاسبة استجابة للتحويلات الاقتصادية الدولية و إبراز ضرورة تعديل القوانين الجبائية للتطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية و توضيح الجانب المحاسبي و الجبائي للضرائب المستحقة و المؤجلة و إسقاط الجانب النظري من الدراسة على المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، و من ثم التعرف على حقيقة تطبيق النظام المحاسبي المالي في هذه المؤسسة ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى : ——— :

عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة إصلاحات تماشيا مع النظام المحاسبي المالي، و هذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي، و هو ما يعتبر دليلا على رغبة الدولة و وعيها بضرورة تكيف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية . يعمل النظام المحاسبي المالي على تسهيل المعاملات المحاسبية بين مختلف المؤسسات الوطنية و الأجنبية باعتباره متقارب إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.

✓ صارة أو كريف، المحاسبة الجبائية في ظل معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2014، منشورة.

هدفت هذه الدراسة إلى الإلمام بالقواعد الجبائية باعتبارها فن معقد له تقنيات وأدوات خاصة، وذلك من خلال دراسة المحاسبة الجبائية لمدى أهميتها في المؤسسات الجزائرية ومعرفة الأسس التي يتم اعتمادها لإخضاع المؤسسات إلى نظام جبائي معين، بحيث تم ذلك من خلال التطرق إلى أهم المعايير المحاسبية التي لها علاقة بالضرائب من أجل معرفة مدى تطبيق المؤسسة للقوانين الجبائية التي تفرضها عليها الدولة ودمجها ومدى موافقتها مع الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بدوره مستمد من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

توصلت الدراسة إلى :

- إختلاف الشكل القانوني ورقم الأعمال للمؤسسات يحدد نوع النظام الجبائي الذي تخضع له هذه الأخيرة
- المحاسبة الجبائية لا تدرج ضمن إيراداتها إلى تلك الإيرادات التي يمكن دمجها بمقتضى النظام الجبائي ولا تطرح من النفقات إلى تلك القابلة للخصم جبائيا، مما يسمح بالوصول إلى النتيجة الجبائية .
- إن الفصل بين المحاسبة والجباية بشكل تام يبقى نظري، لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة

ثالثا: مذكرات الماجستير

✓ بلعائية كريمة, عريوة زينب, أثر الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية, دراسة حالة, مذكرة ماجستير, تخصص محاسبة وجباية معمقة, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, 2019/2018, غير منشورة .
تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المحاسبة و الجباية و إبراز أهم الاختلافات بين القانون الجبائي و النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية و خلصت الدراسة بأن الضريبة المؤجلة لا تعتبر كحل لمشكلة اختلاف القوانين الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا أنها تساعد في تحديد النتيجة الجبائية وأن سمو النظام الجبائي على النظام المحاسبي المالي يحتم على المحاسبين تطبيق القواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ثم تطبيق القوانين الجبائية لتحديد الضريبة على النتيجة. وأن الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلاقي الاختلاف الموجود بين المحاسبة و الجباية.

✓ مومني ياسين , واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي , مذكرة ماجستير اكايمي ,تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ,جامعة أحمد دراية بأدرار سنة 2018 ,منشورة
هدفت الدراسة إلى العمل على ضبط الفروقات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي وتصنيفها إلى فروقات مؤقتة ودائمة , وكذا التعرف على كيفية معالجة تلك الفروقات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى التزام مؤسستي الدراسة بالنظام المحاسبي في معالجة الفروقات . و خلصت الدراسة إلى ضرورة تكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع النظام المحاسبي المالي و إعداد استراتيجية لتقليص أو امتصاص الفوارق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية .

✓ عبير وكواك و تبر زايد, الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة المطاحن و النخالة , مذكرة ماجستير , العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير , تخصص محاسبة, الشهيد حمه لخضر , الوادي, 2018/2017, منشورة.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- إبراز وبيان علاقة النتيجة المحاسبية بالنتيجة الجبائية من خلال معرفة مدى مطابقة القوانين الجبائية مع النظام المحاسبي المالي توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المؤجلة في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن النتيجة الجبائية تستخلص من النتيجة المحاسبية المحصل عليها في المؤسسة بعد القيام بإعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري، وانطلاقا من هاتيه النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسة الاقتصادية.

- تطبيق الضرائب المؤجلة يؤدي إلى تقليص الاختلافات والفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية النتيجة الجبائية، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الربح الجبائي للمؤسسة.

رابعا: المنتقيات والمجلات العلمية

1/ المجالات:

✓ سماعيل عيسى, الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري , مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال, المجلد 05, العدد 02, الشلف, 2019

وقد هدفت هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري وتبيان أهم الفروقات و الاختلافات الدائمة و المؤقتة بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري, و كذا التعرف على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية المتوصل إليها حسب النظام المحاسبي المالي إلى النتيجة الجبائية المحسوبة طبقا لقواعد القانون الجبائي, ولتحقيق هذه الأهداف اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وقام بدراسة حالة توضيحية عن أهم الاختلافات بين المحاسبة و الجباية و في ختام هذه الورقة البحثية توصل الباحث إلى أنه يتعين على المؤسسة في المرحلة الأولى من أجل تحديد النتيجة المحاسبية تسجيل جميع الأعباء التي تتحملها حتى و إن كانت غير قابلة للخصم جبائيا مع تسجيل جميع الإيرادات التي تحصل عليها حتى و إن كانت غير خاضعة للضريبة, ثم تقوم بالتصحيحات الضرورية التي تفرضها النصوص الجبائية في المرحلة الثانية خارج المحاسبة من أجل تحديد النتيجة الجبائية.

✓ قدوري عمار, المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي, مجلة الدراسات الجبائية, العدد 12, 2018

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز كيفية تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة إقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي و المعالجة الجبائية لهذه النتيجة قصد تحديد الوعاء الضريبي و تحديد كل من الضرائب المستحقة و الضرائب

المؤجلة و المعالجة المحاسبية لهذه الضرائب , وفي نهاية المطاف توصل الباحث إلى أنه يتم توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية في النموذج 09 جدول تحديد النتيجة الجبائية كما تنشأ غالب الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة عن الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف بين القيمة الجبائية و القاعدة المحاسبية للأصول و الالتزامات.

✓ إيمان يخلف و آخرون, نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات و تعديلات), مجلة البحوث الإقتصادية و المالية , المجلد الرابع, العدد الثاني. 2017, الشلف.

وقد هدفت هذه الورقة البحثية إلى إظهار المراحل و الخطوات المتبعة من طرف النظام الضريبي الجزائري في تحديد النتيجة الجبائية و التي ينطلق أساسها من النتيجة المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ثم حصر لأهم الأسباب التي تؤدي إلى إختلاف نظرة كل من قواعد النظامين السابقين في تحديد الربح. حيث وقد خلصت الدراسة إلى أن الانتقال إلى النتيجة الجبائية يتمثل في تسويات كاستبعاد بعض الأعباء الفعلية, لكنها غير مقبولة جبائيا, أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح الضريبي بسبب إعفائها من ذلك.

2/ الملتيقيات:

✓ رضا جاوحدو و جلييلة إيمان حمدي ، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه ، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات، الصغيرة والمتوسطة في الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 06-05 ماي 2013.

وتناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة القائمة بين المحاسبة و النظام الجبائي الجزائري من خلال توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إضافة إلى عرض مختلف الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي . ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث باستقصاء آراء المهنيين و الأكاديميين في المجال المحاسبي و الضريبي حول جوانب هذا الموضوع و توصلت الدراسة إلى:

وجود فروقات بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية، لذا عملت وزارة المالية لتكييف بعض القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية من خلال قانون المالية التكميلي لسنة ، 2009 و 2010 و 2011 و 2012؛ و التوافق بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية يحقق مجموعة من المزايا : الحد من التهرب الضريبي و المنازعات الضريبية،

و مساندة الدول المتقدمة في هذا المجال ... إلخ و لتكييف القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية، يتوجب توفير عدة متطلبات في البيئة الجزائرية لتسهيل عملية التوافق .

المطلب الثاني: مقارنة الدراسات الحالية بالدراسات السابقة

يتضح لنا من خلال الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل الدراسة السابقة لها، حيث درست معظم النقاط التي تناولتها دراستنا ما عدا الجانب المتعلق بالمحاسبة الإبداعية

الاطار الزماني و المكاني: يتمثل الاطار الزماني و المكاني في

الاطار الزماني: سنة 2019

الاطار المكاني: يتمثل في دراسة حالة على مستوى المؤسستين الإقتصاديتين، وهما مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة وحدة المغير و مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد بالوادي.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يتضح لنا أن النتيجة المحاسبية تختلف عن النتيجة الجبائية حيث يتم تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية و جدول حسابات النتيجة و هي تعد تنويجا للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاستغلالي خلال الدورة المالية و للوصول إلى النتيجة الجبائية يتم ذلك بإدخال تعديلات على النتيجة المحاسبية وفقا لتشريع الجبائي المطبق حيث يرجع الاختلاف بين النتيجتين إلى الاستقلالية بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري الذي يسعى إلى تعزيز شفافية و مصداقية القوائم المالية و قواعد النظام الجبائي الجزائري التي تسعى إلى تعظيم إيرادات الدولة و لتوضيح العلاقة أكثر بين النتيجتين تم عرض المعيار المحاسبي 12 الخاص بمعالجة الفروقات المؤقتة الناتجة بين النتيجتين و دراسة الضرائب المؤجلة الناتجة عن تلك الفروقات .

إن عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية بما فيها عناصر الاستردادات وعناصر الخصومات وخسارة السنوات السابقة وكذلك الضرائب المؤجلة نجدها كلها ملخصة في الجدول رقم 09 الموجود في نموذج الحصيلة الجبائية الصادر عن المديرية العامة للضرائب او ما يسمى بنموذج G2.

كما يتضح من خلال هذا الفصل أن القوائم المالية معرضة لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة أو تخفيض في البنود المالية مما يؤثر على النتيجة المحاسبية و الجبائية للمؤسسة.

وقد بذلت الادارة الجبائية مجهودات يجب تثمينها شملت تعديلات عديدة في القوانين الضريبية لا سيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق وذلك بداية من سنة 2009 الى غاية هذه السنة 2019 والتي تهدف إلى الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الانسجام والملائمة مع القواعد والمبادئ المحاسبية الجديدة ، إلا أن الاختلاف في أهداف كل منهما تجعل من المستحيل والصعب الوصول إلى اتفاق تام وملائمة كاملة بين التشريع الضريبي وقواعد النظام المحاسبي المالي .



الفصل الثاني:

دراسة حالة الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسات
محل الدراسة لسنة 2019

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار الأدبي والنظري لنظام المحاسبي المالي والجبايي الجزائري و كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية و تقديم شرح للمعيار الدولي IAS12 و لتدعيم دراستنا تناولنا مجموعة من الدراسات السابقة.

وقصد الإلمام بموضوع دراستنا تكملة للجانب النظري وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية سنجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية مع ما هو موجود في الواقع قمنا بدراسة الملف المحاسبي و الجبايي لمؤسستي بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM ومؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد لسنة 2019.

حيث خصصنا:

المبحث الأول: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM وحدة المغير – الوادي- لسنة 2019

المبحث الثاني : كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية للمؤسسة لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد – الوادي- لسنة 2019.

المبحث الأول : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة

المغير - الوادي - لسنة 2019 BATICIM

تعتبر مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM من ابرز المؤسسات التي تكتسي أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني ، حيث أن هذه الأهمية ترجع أساسا في الدور الذي تقوم به من خلال عملية التوزيع للمنتجات الوطنية ، بالإضافة إلى ذلك ترقية النشاط الوطني وتشجيع المنتجات المحلية .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM المغير- الوادي-

أولاً: لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة :

1. تعريف بالمؤسسة الأم :

تأسست المؤسسة العمومية للبناءات المصنعة (BATICIM) والتي كانت تحت لواء الشركة الوطنية للحديد (SMITAL) وذلك بمقتضى مرسوم رقم 51/83 الصادر في 1983/01/01 وهي شركة ذات أسهم يبلغ رأسمالها 2960.000.000 دج مقرها بالمنطقة الصناعية واد السمار الجزائر وتشكل من قطب إداري تتجمع فيه مصالح مختصة هدفها التنسيق والإشراف متكون من الوحدات الإنتاجية الخمس الموزعة على كافة التراب الوطني وهي :

- وحدة الأعمدة المصنعة بالروبية -الجزائر-
- وحدة الأعمدة المصنعة بالوقر -تيارت-
- وحدة الأعمدة المصنعة بأم البواقي .
- وحدة الأعمدة المصنعة بعين ولمان -سطيف-
- وحدة الأعمدة المصنعة بالمغير -الوادي- وهي محل دراستنا .
- وحدة الأعمدة المصنعة بشطايبو -وهران-

2. مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM وحدة المغير - الوادي-

تأسست الوحدة في 1883/10/10 حيث كانت في بداية الأمر وحدة حديدية تابعة لعين ولمان بسطيف ، وذلك لصغر حجمها من حيث القدرات الإنتاجية وعدد العمال الضئيل في تلك الفترة والذي بلغ 12 عاملا - وفقا للقرار المؤرخ في 1984/10/10 أصبحت وحدة المغير وحدة مستقلة من تغطية النقص الموجود في المناطق الصحراوية وفي 1988/10/10 تم تسميتها فأصبحت تسمى "وحدة بناء الهياكل المصنعة " ، شركة ذات أسهم يبلغ رأسمالها (30.000.000 دج) ، تقع الوحدة بالمنطقة الصناعية جنوب شرق المدينة ، وتتربع على مساحة قدرها 39800 متر مربع موزعة على ورشات إنتاج ومخازن ومباني إدارية بالإضافة موقف السيارات والشاحنات والآلات .

تعتبر الوحدة من المؤسسات الإنتاجية الكبرى على مستوى الجنوب وتساهم بصفة كبيرة في تنمية الاقتصاد الوطني، حيث تقدر طاقتها الإنتاجية حوالي 5000 طن سنويا .

ثانيا : نشاطات المؤسسة :

1 -النشاطات الرئيسية :

تختص شركة BATICIM بتطوير نشاطاتها الرئيسية في الميادين التالية :

- تصميم و صناعة و تركيب .
- أعمدة نقل الطاقة الكهربائية .
- أبراج الاتصالات السلكية و اللاسلكية .
- الهياكل المعدنية المختلفة .
- جلفنة كل المواد و المصنوعات المعدنية

2 - ابرز انجازات الوحدة :

- تغطية المساحات الرياضية لكل من الوادي ، المسيلة ، غرداية .
- إنشاء المحطة الجوية لتقورت .
- إنشاء مستودعات لصيانة بايرارة بحاسي مسعود لشركة سوناطراك .
- نادي و مخبرة بعين امناس لشركة سوناطراك .

3- ابرز شركاء وزبائن الوحدة :

- مؤسسة سونلغاز ، المؤسسة الوطنية للكهريف ، مؤسسة كهريب ، مؤسسة اينال ، البريد و المواصلات .
- المديرية العامة للأمن الوطني ، وزارات الدفاع الوطني ، بروان اندروت ألا كوندور ، فان رول (سويسرا) .
- بروان اندرون انترناسيونال (الوم أ)، مؤسسة انسيكايا ، بريكس ، اينايات .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM وحدة المغير - الوادي-

لكل مؤسسة هيكل تنظيمي خاص بها يوضح من خلاله مختلف المصالح و الفروع واغلب الهياكل الإدارية

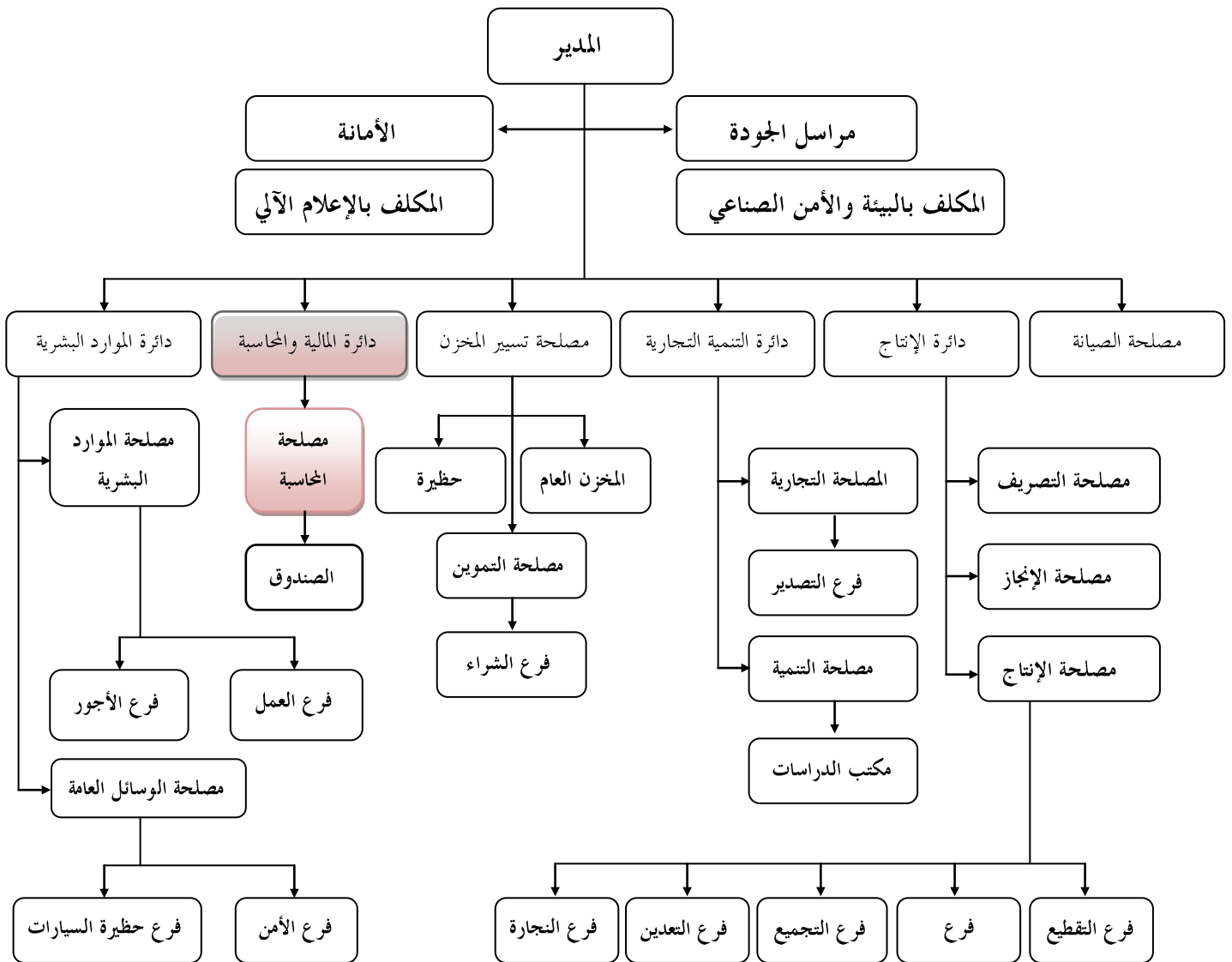
للوحدة ، حيث ينقسم الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATICIM تقسيما وظيفيا بالشكل الذي يتضمن الفصل بين

المسؤوليات الوظيفية و تحديد الاختصاصات و الصلاحيات وهذا لأجل تحقيق الأهداف المرجوة دون الوقوع في أي

تداخل في الوظائف و المسؤوليات داخل المؤسسة .

- شكل الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATICIM :

الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة BATICIM - وحدة المغير - .



المصدر : الوثائق الموفرة من طرف المؤسسة .

المطلب الثالث : منتجات و أهداف مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM وحدة المغير - الوادي-

أولا : منتجات المؤسسة

1- المنتجات :

تقوم مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM - وحدة المغير - بإنتاج بعض المنتجات و بصفة دائمة طوال السنة حيث تمثل 80% من إنتاجها الإجمالي ، و المتمثلة في :

- الأعمدة المعدنية للضغط المنخفض و المتوسط .
 - الأعمدة المعدنية للاتصالات السلكية و اللاسلكية .
 - أعمدة الإنارة الريفية و المدن .
 - ملحقات أعمدة التيار الكهربائي .
- أما بنسبة 20% من إنتاجها يكون على أساس طلب الزبون ويشمل :
- الهياكل المعدنية المختلفة الخاصة بالملاعب القاعات الرياضية و المسابح..... الخ .
 - البناءات المزودة بواسطة الصفائح المزدوجة .
 - القوالب المعدنية للبناءات و الاشتغال العمومية .
 - الأسوار المعدنية المختلفة .
 - النجارة الحديدية بكل أنواعها .
- 1 - إمكانيات المؤسسة :

- تسعى المؤسسة إلى احتلال مكانة في السوق تمكنها من تطوير حجم نشاطاتها وذلك عن طريق :
- التحكم الجيد في التكاليف لزيادة مردودية المشاريع المنجزة .
 - تطوير جانب الفني و التسيير من اجل الرفع في الأداء .
 - الدقة في الإنجاز و احترام المواعيد المحددة للمشاريع .
 - إعادة هيكلة المؤسسة بما يتماشى مع متطلبات السوق وذلك بتجديد الاستثمارات (وسائل الإنتاج) .

ثانيا : أهداف مؤسسة BATICIM

- تلعب وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM - وحدة المغير - دورا هاما في تنمية الاقتصاد الوطني ، خاصة أن الجزائر تريد تحقيق الأهداف المخططة التالية :
- إدخال التقنيات الحديثة في عملية الإنتاج .
 - التكفل بمحاجات السوق المحلية بكل ما يتعلق بالصناعة الحديثة .
 - القيام بمشاريع ضخمة من اجل تعزيز مكانتها في السوق المحلية الوطنية و الدولية .
 - رفع حجم مبيعاتها و التنوع فيها .
 - تحسين الطاقات البشرية و التكنولوجية .
 - تعميم الإنارة و وسائل الاتصال .
 - تحسين جودة منتجاتها .

المطلب الرابع: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة

BATICIM وحدة المغير - الوادي - لسنة 2019

بهدف الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تتحدد انطلاقا من الأرباح التي تظهرها الكشوف المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية توجب على المؤسسة الالتزام بالقوانين و التشريعات الجبائية و مطابقتها مع القواعد المحاسبية.

الفرع الأول : تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة BATICIM لسنة 2019

يتم الحصول على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من الميزانية أو جدول حسابات نتائج.

أولا: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية

- أصول المؤسسة: تمثلت أصول المؤسسة في الأصول الغير الجارية و المتضمنة التثبيتات, المباني , الآلات و المعدات, معدات نقل, القروض , الضرائب مؤجلة أصول, و الأصول الجارية و المتضمنة المخزونات, البضائع, الديون, الزبائن, مدينون آخرون, الضرائب, و المتاحات و الجدول التالي يوضح ذلك بالتفصيل:
الجدول (01-02): ميزانية الأصول لمؤسسة BATICIM المغير- الوادي-

الوحدة: دج

السنة المالية المغطاة: 2019/12/31

الأصول	ملاحظة	2019 اجمالي	2019 اهتلاك الرصيد	صافي 2019	صافي 2018
لأصول غير جارية		2 041741,59	2 041741,59		
التثبيتات المعنوية		353 886 694,72	266 494 822,25	87 391 872,47	
التثبيتات العينية		//	//	//	
الأراضي					
المباني		1 859 486,19	1 859 486,18	0,01	
الآلات و المعدات		281 045 093,71	197 295 239,00	83 749 854,71	
معدات نقل		24 710 197,30	24 710 197,33	-0,03	
تثبيتات العينية الأخرى		46 271 917,52	42 629 899,74	3 642 017,78	
التثبيتات الجارية إنجازها		3 916 800,00	//	3 916 800,00	
التثبيتات الجارية		1 681 891,30	//	1 681 891,30	
تثبيتات ماليق		1 718 500,00	//	1 718 500,00	
القروض و الأصول الخرى غير		1 718 500,00	//	1 718 500,00	
ضرائب مؤجلة أصول		7 344 368,45	//	7 344 368,45	
مجموع الأصول غير الجارية		370 589 996,06	268 536 563,84	102 053 432,22	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الأصول المتوفر من طرف مؤسسة BATICIM

	502	301	5 833 496,14	508 134 990,39	الأصول الجارية مخزونات
		494,25			
	86 192 927,00		5 833 496,14	92 026 423,14	البضائع
	416	108		416 108 567,25	منتجات قيد الإنجاز
		567,25			
	147 465 224,88		918 555,46	465 224,39	الديون الآخرون
		635,26			
	141 428,01			141 428,01	الضرائب
	147	081	918 555,46	148 000 538,52	الزبائن
		982,86			
	7 719 410,76			7 719 410,76	الموجودات وما يماثلها
	7 719 410,76			7 719 410,76	أموال الخزينة
	657	709	6 752 051,60	664 461 591,87	مجموع الأصول الجارية
		540,27			
	759	762	275 288 615,44	1 035 051	المجموع العام للأصول
		972,49		587,93	

● خصوم المؤسسة:

تمثلت خصوم المؤسسة في رؤوس الأموال الخاصة و المتضمنة النتيجة الصافية, الخصوم الغير جارية و المتمثلة في الديون طويلة الأجل, و الديون الأخرى غير جارية, الموردون و الحسابات المحققة, الضرائب, الديون أخرى, خزينة الخصوم و الجدول التالي يوضح ذلك بالتفصيل:

الجدول (02-02): ميزانية الخصوم لمؤسسة BATICIM المغير-الوادي-

السنة المالية المقفلة: 2019/12/31 الوحدة: دج

الخصوم	ملاحظة	2019 صافي	2018 صافي
رؤوس الأموال الخاصة			
النتيجة الصافية (نتيجة صافية حصة المجمع) (1)		-92 026 472,56	
الرسوم و الخسائر و المنتجات غير مسجلة		831988.70	
مجموع (1)		-83 706 582,86	
الخصوم الغير جارية			
الديون طويلة الأجل		16 858 768,26	
الديون الأخرى غير جارية		3 916 800,00	
مجموع الخصوم الغير جارية (2)		20 775 568,26	
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقه		25 945 833,97	
الضرائب		0.01	
الديون أخرى		10 743 053,58	
خزينة الخصوم		15 138 702,66	
الروابط بين الوحدات		770 866 396,87	
مجموع الخصوم الجارية (3)		822 693 987,09	
المجموع العام للخصوم		762 972,49	759

BATICIM

من خلال الجدول (01) و (02) فإنه يتم الحصول على نتيجة المؤسسة لسنة 2019 عن طريق الميزانية من خلال ما يلي:

المجموع العام للأصول - المجموع العام للخصوم = النتيجة المحاسبية

النتيجة المحاسبية لمؤسسة BATICIM لسنة 2019 هي:

-92 026 472,56 دج (خسارة)

$$= 851\,789\,445 - 759\,762\,972,49$$

ثانيا: حساب النتيجة المحاسبية عن طريق جدول حسابات النتائج

إن تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة BATICIM لسنة 2019 وفقا لحساب النتائج يقتضي المرور بالخطوات الآتية

1- إنتاج السنة المالية: هو مجموع البضائع و المنتجات النهائية و خدمات و مبيعات أخرى التغير في مخزون المنتجات النهائية صادرات التحويل بين الوحدات و بالتالي فإن إنتاج السنة المالية لمؤسسة باتيسيم لسنة 2019 هو:

$$11525+278111712.56+6292259.50+1806983.53+(-11261137.38) \\ +5159724.35+(-204200.40)= \boxed{279916867.16}$$

2- استهلاك السنة المالية:

هو مجموع المشتريات المستهلكة و الاستهلاكات الأخرى و استلامات التحويل بين الوحدات و رسوم المقعد ومنه فإن استهلاك السنة المالية لمؤسسة باتيسيم لسنة 2019 هو:

$$140368578.52+43759388.84+52132085.05+12435085.70= \\ \boxed{248695138.11}$$

3- القيمة المضافة للاستغلال:

$$\text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية} \\ 279916867.16 - 248695138.11 = \boxed{31.221.729.05}$$

4- إجمالي فائض الاستغلال:

$$\text{القيمة المضافة للاستغلال} - (\text{أعباء الموظفين} + \text{الضرائب}) \\ 31221729.05 - (61713804.63 + 3743719.27) = \boxed{-34.235794.85}$$

5- النتيجة العملية:

فائض الإستغلال + المنتجات العملياتية - الأعباء العملياتية - مخصصات الاهتلاك - المؤونات و الخسائر + استرجاع خسائر القيمة و المؤونات.

$$-34235794.85+565311.93-2262407.20-20522071.87-2537081.54+124174.41$$

$$-58.867.869.12 =$$

6- النتيجة المالية: المنتجات - الأعباء

$$200097.34-35672121.40=-35.472.024.06$$

7- النتيجة قبل الضريبة: النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

$$-35472024.06+(-58867869.12)=-94.339.893.18$$

8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: النتيجة قبل الضريبة + الضريبة المؤجلة

$$-94339893.18+2313420.62=-92.026.472.56$$

9- النتيجة الغير العادية : هنا المؤسسة لم تسجل أية مبالغ عن المنتجات الغير العادي و الأعباء الغير عادية ومنه فإن النتيجة الغير العادية تساوي الصفر .

10- النتيجة الصافية لسنة المالية 2019 : مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية و النتيجة الغير العادية و بالتالي فإن

النتيجة الصافية لسنة المالية 2019 هي نفسها النتيجة الصافية للأنشطة العادية وهي:

$$-92.026.472.56$$

و يمكن تلخيص هذه الخطوات في الجدول التالي:

جدول (02-03): حساب النتائج

السنة المالية المقفلة: 2019/12/31 الوحدة: دج

2018	2019	ملاحظة	البيان
	286 222 480,59		رقم الأعمال
	11 525,00		بيع البضائع
	278 111 712,56		بيع المنتجات النهائية
	6 292 259,50		خدمات
	1 806 983,53		مبيعات اخرى
	-11 261 137,38		تغير مخزون المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
	5 159 724, 35		صادر التحويل بين الوحدات
	-204 200,40		صادر التحويل بين الوحدات (تغيرات المخزون)
	279 916 867,16		1 - إنتاج السنة المالية
	140 368 578,52		مشتريات مستهلكة
	43 759 388,84		خدمات خارجية و استهلاكات أخرى
	52 132 085,05		استلامات التحويل بين الوحدات
	12 435 085,70		رسوم المقعد
	248 695 138,11		2 - استهلاك السنة المالية
	31 221 729,05		3 - القيمة المضافة للاستغلال
	61 713 804,63		تكاليف الموظفين
	3 743 719,27		الضرائب و المدفوعات الأخرى

	-34 235 794,85		4 - الفائض الإجمالي للاستغلال
	565 311,93		المنتجات التشغيلية الأخرى
	2 262 407,20		الأعباء التشغيلية أخرى
	20 522 071,87		المخصصات للاهتلاكات و المؤونات
	2 537 081,54		مخصصات و خسائر القيمة
	124 174,41		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
	-58 867 869,12		5 - النتيجة التشغيلية
	200 097,34		المنتجات المالية
	35 672 121,40		الأعباء المالية
	-35 472 024,06		6 - النتيجة المالية
	-94 339 893,18		7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	2 313 420,62		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	280 806 450,84		مجموع أعباء الأنشطة العادية
	372 832 923,40		مجموع تكاليف الأنشطة العادية
	-92 026 472,56		7 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	-92 026 472,56		8 - النتيجة الغير عادية
	-92 026 472,56		9 - صافي نتيجة السنة الماليه

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على جدول حسابات النتائج المتوفر من طرف مؤسسة BATICIM

- نلاحظ من خلال جدول الحسابات أن حساب النتيجة بالطريقتين يؤدي إلى نفس النتيجة المتمثلة في المبلغ **-92 026 472,56** دج و هو بمثابة خسارة للمؤسسة.

الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة BATICIM لسنة 2019

تقوم مؤسسة باتيسيم بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي و ذلك عن طريق إضافة الأعباء المدججة (الاستردادات) و خصم التخفيضات من النتيجة المحاسبية .

أولاً: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية لمؤسسة BATICIM لسنة 2019

القاعدة الضريبية لاحتساب النتيجة الجبائية كالتالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدججة (الاستردادات) - التخفيضات

1. النتيجة المحاسبية: تم استخراجها من جدول حسابات النتائج لسنة 2019 حيث حققت المؤسسة خسارة قدرت قيمتها بـ 92 026 472,56 -

2. الاستردادات: تتكون استردادات مؤسسة باتيسيم من خلال تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2019 من العناصر التالية:

- تكاليف العقارات غير المخصصة بشكل مباشر لتشغيل: حسب نص المادة 169 - 1 من ق.ض.م.ر.م لسنة 2019 أنه تعتبر تكاليف إنحاز العقارات غير المخصصة بشكل مباشر لتشغيل للاستغلال و مصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء الغير قابلة للخصم.

بناء على معلومات المحاسب تبين وجود تكاليف متعلقة بالبناء بلغت قيمتها المحاسبية 212500.00 دج وهي نفس القيمة الجبائية المدرجة في الجدول (09) من الحصيلة الجبائية.

- حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة: حسب نص المادة 169 من ق.ض.م.ر.م لسنة 2019 فإنه يمكن خصمها شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 % من رقم الأعمال لسنة المالية للأشخاص الطبيعيين و المعنويين. بالإعتماد على جدول حسابات النتائج رقم الأعمال المجمع لسنة 2019 هو 286222480,59 دج و الحد المقبول جبائياً هو 10 % . ومنه $28622248,05 = 0.1 \times 286222480,59$ دج

أما المبلغ المدرج في الجدول (09) من الحصيلة الجبائية هو 28560.00 دج

- الاشتراكات و التبرعات غير القابلة للخصم: حدد القانون أعلى حد لهذه الإعانة 1000000 و القيمة المدرجة في الجدول (09) من الحصيلة الجبائية قدرت بـ 405000 دج .

– الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم:

بالاعتماد على معلومات المحاسب تبين وجود ضرائب و رسوم غير قابلة للخصم قدرت قيمتها في سنة 2019: 534823.00 دج وهي عبارة على ضرائب ناتجة عن التحقق الجبائي .

– **المؤونات غير القابلة للخصم:** بالاعتماد على معلومات المحاسب تبين وجود مؤونة قدرت بقيمة 5640655 دج وهو المبلغ المدرج في الجدول (09) من الحصيلة الجبائية تحت اسم Provisions Conge و مؤونات بقيمة 12435085.70 دج تحت اسم Provisions SC+IDR حيث كانت هذه المؤونات مخصصة لمنح المردودية الفردية و الجماعية و مؤونة مخصصة للإطعام و مؤونة مخصصة خروج إلى التقاعد.

– **الاهتلاك غير القابل للخصم:** بالاعتماد على معلومات المحاسب تبين وجود إهتلاكات غير قابلة للخصم قدرت قيمتها 101218.00 دج جزء منها خاص بالسيارة السياحية و بالإعتماد على الملحق رقم (08) نجد قيمة المحاسبية لسيارة قدرت بـ 1487179.49 دج و أن السقف 1000000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

$$\text{الاهتلاك المقبول جبائيا} = 200000 = 1000000 \times 0.2$$

$$1487179.49 \times 0.2 = 297435.89 \text{ ومنه فإن المبلغ المسترد من السيارة هو } 97435.89 \text{ دج}$$

– **الضرائب المؤجلة:** تم تقدير التغيير في الضرائب المؤجلة لسنة 2019 بقيمة 2313420.62 دج و الظاهرة في الملحق رقم (03) وتمثلت هذه الضرائب المؤجلة في ضريبة مؤجلة أصول ناتجة على الفرق بين الاهتلاك المحاسبي و الجبائي و ضريبة مؤجلة أصول ناتجة عن مؤونة الخروج إلى التقاعد.

– **الغرامات و العقوبات:** وجدت خلال السنة غرامة مالية قدرت بـ 147.445 دج ناتجة عن نزاع بين الموظفين و المؤسسة يعاد دمجها في النتيجة الجبائية لأنه جبائيا تسترد و ترفض العقوبات و الغرامات و لا تخفض من النتيجة.

– استردادات أخرى:

– **مصاريف المقر:** حسب نص المادة 141 الفقرة 03 من ق.ض.م.ر.م. فإنه تخصم مصاريف المقر في حدود 1% من رقم الأعمال في مجرى السنة المالية المطابقة للالتزامها. ومنه رقم الأعمال لسنة 2019 هو: 286222480,59 دج .

$$2862224.80 = 0.01 \times 286222480,59 \text{ دج.}$$

حيث قدرت مصارف المقر بقيمة 12435085.70 دج وهو المبلغ المدرج في الجدول 09 من الحصيلة الجبائية .
- قروض لم يحق استحقاقها : حسب نص المادة 141 الفقرة 05 قامت المؤسسة بدمج فوائد القروض غير متعلقة
بنشاط المؤسسة و التي تم خصمها في الربح الخاضع للضريبة حيث تم تقديرها بقيمة 15138702.66 دج.

3. الخصومات

بالاعتماد على معلومات المحاسب و الملحق رقم (09) تبين وجود تخفيضات أخرى تمثلت في المبالغ التالية:
المبلغ الأول: 62329.57 و المبلغ الثاني: 72894036 و المبلغ الثالث: 518325.57 حيث بلغ مجموع المبالغ قيمة
653549.5 الخاضعة إلى تخفيض بنسبة 19% ومنه فإن مبلغ التخفيضات هو :
 $653549.5 \times 0.19 = 124174.41$ وهو المبلغ المدرج في الجدول (09) من الحصيلة الجبائية

4. خسائر السنوات السابقة

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجب تخفيض خسائر أربع سنوات سابقة من النتيجة
المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية، حيث وجدنا خسارة في السنوات 2018 و 2017 قدرت بـ
123132453.78 دج و 153739533.71 دج على التوالي.

ثانيا: حساب النتيجة الجبائية قدرت النتيجة الجبائية لسنة 2019 بـ 55127534.63 - دج

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - الخصومات - العجز السابق

لم تقم المؤسسة بترحيل خسائر السنوات السابقة ذلك أنها حققت خسارة في 2019 ومنه:

$$-92026472.56 + 37023112.34 - 124174.41 = -55.127.534.63$$

والجدول التالي يوضح مراحل تحديد النتيجة الجبائية بشكل مفصل :

الجدول (02-04): الجدول 09 لتحديد النتيجة الجبائية.

I. النتيجة الصافية لسنة المالية (حساب النتائج)		ربح
-92026472.56	حسارة	
II. الإستردادات		
212500.00	- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للإستغلال	
//	- حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم	
28560.00	- حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير قابلة للخصم	
//	- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم	
405000.00	- الاشتراكات و الهبات غير قابلة للخصم	
534823.00	- الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم	
5640655.00	- مؤونات غير قابلة للخصم	
2537081.54		
101218.00	- الإهتلاكات غير قابلة للخصم	
//	- مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم	
//	- الإهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر)	
	- الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر)	
	- الضرائب الواجب دفعها على النتائج	
-2313420.62	- الضريبة على أرباح الشركات	الضرائب المؤجلة (تغيرات)
//	- حسائر القيمة غير قابلة للخصم	
2302907.06	- الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم	
12435085.70	- استردادات أخرى : مصاريف المقر	
15138702.66	- فرائد لم يحن استحقاقها	
37023112.34	مجموع الإستردادات	
III. الخصومات		
//	- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها	
//	- حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة و كذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة	
//	- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة	
//	- الإهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر)	
//	- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر)	
//	- تكملة الإهتلاكات	

124174.41	- خصومات أخرى	
124174.41	مجموع الخصومات	
	IV. العجز السابق القابل للخصم	
	- عجز سنة 2018	
	- عجز سنة 2017	
	- عجز سنة 20	
	- عجز سنة 20	
	المجموع القابل للخصم	
	ربح	
-55127534.63	خسارة	- النتيجة الجبائية (IV - III - II + I)

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول 09 المتوفر من طرف مؤسسة BATICIM

الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية لضرائب المؤجلة لمؤسسة BATICIM لسنة 2019

تعتبر الضرائب المؤجلة كل الضرائب الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، وإيرادات وأصول وخصوم الدورة، وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها، ولدراسة هذا النوع من الضرائب تقربنا من مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة، وبالضبط من المحاسب الذي قام بتزويدنا بالميزانية الجبائية وجدول حساب النتائج السابقين، وتمكنا من معرفة عنصر الضريبة المؤجلة للحالات المطبقة في المؤسسة، وبالاعتماد على الملحق (05) و (06) تبين لنا أن الضرائب المؤجلة ناتجة عن الفرق بين الاهتلاك المحاسبي والجبائي لمعدات النقل حـ 218 و آلات إنتاجية حـ 215 و ضرائب مؤجلة عن مؤونة الخروج إلى التقاعد حـ 153 حيث قدر مجموع الضرائب المؤجلة بقيمة 2313420.62 دج.

أولاً: ضرائب مؤجلة عن مؤونة الخروج إلى التقاعد حـ / 153

في نهاية سنة 2018 تم تكوين مؤونة قدر المبلغ الإجمالي لها بـ 481983.41 دج حيث أن هذا المبلغ يعتبر غير ثابت و قابل للتغيير في نهاية كل سنة نتيجة إعادة التغيير في نهاية خدمة العامل أي خروجه إلى التقاعد .
تعتبر هذه المؤونة حسب القواعد الجبائية غير قابلة للخصم حتى يتم التسديد الفعلي لها خلال سنة 2019 وهذا ينتج عنه ضريبة مؤجلة أصول يتم إدراجها من خلال القيد التالي :

المبالغ		بتاريخ 2018/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
481983.41	481983.41	حـ/مخصصات منح الذهاب إلى التقاعد حـ/مؤونة منح الذهاب إلى التقاعد "تسجيل مؤونة الذهاب إلى التقاعد"	683	153
91576.84	91576.84	بتاريخ 2018/12/31 حـ/الضريبة المؤجلة أصول حـ/ فرض الضريبة المؤجلة أصول "فرض الضريبة المؤجلة أصول على منح الذهاب إلى التقاعد" (0.19×481983.41)	133	692

في بداية سنة 2019 قامت المؤسسة بإعادة النظر في قيمة المؤونة حيث تقوم بدفع مجموعة من التعويضات بالنسبة للعاملين المتقاعدين ومنه فإنه يتم أيضا ترصيد جزء من قيمة الضريبة المؤجلة أصول حيث يتم تسجيل القيود التالية:

- قدرنا بلغ المؤونة بقيمة 293229.62 دج

المبالغ		بتاريخ 2019/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

293229.62	حـ/ مؤونة الذهاب إلى التقاعد	153
293229.62	حـ/ مستخدمون الأعباء الواجب دفعها "استخدام جزء من المؤونة"	428
293229.62	بتاريخ 2019/12/31 حـ/ مستخدمون الأعباء الواجب دفعها حـ/ البنك "تسديد المؤونة"	428
55713.62	بتاريخ 2019/12/31 حـ/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول حـ/ ضريبة مؤجلة أصول "ترصيد الضريبة المؤجلة أصول" (0.19×293229.62)	692
		133

ثانيا: الضرائب المؤجلة الناتجة عن الإهلاكات:

إن الاختلاف بين مدة الإهلاك الجبائي ومدة الإهلاك المحاسبي يولد لنا ضرائب مؤجلة .

حيث قدر الفرق بين الإهلاك المحاسبي و الإهلاك الجبائي لمعدات النقل حـ 218 و آلات إنتاجية حـ 215 بقيمة 11882668.42 دج حيث كان معدل الضريبة على الأرباح هو 19 % ومنه فإن مبلغ الضريبة المؤجلة عن هذا الفرق هي:

$$2257707 = 0.19 \times 11882668.42$$

في نهاية السنة قامت المؤسسة بتشكيل قيد خاص بالإهلاكات وقيد خاص بالضريبة المؤجلة أصول وهو كالتالي:

المبالغ		بتاريخ 2019/03/02	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	87948.5	حـ / مخصصات إهلاكات		681
78.17		حـ / إهلاك آلة إنتاجية	2815	
87870.33		حـ / إهلاك معدات نقل	2818	
		"تسجيل قيد الإهلاك"		
	22057707	بتاريخ 2019/12/31		133
		حـ / ضرائب مؤجلة أصول		
22057707		حـ / فرض ضريبة مؤجلة أصول		692
		"تسجيل ضريبة مؤجلة أصول"		
		(0.19 × 11882668.42)		

ومنه فإن مجموع الضرائب المؤجلة أصول هو: 2313420.62 دج

و تم تسديد المبلغ في 2019/03/02 وكان التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		بتاريخ 2019/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	2313420.62	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول		692
2313420.62		ح/ ضرائب مؤجلة أصول	133	
		"ترصيد ضريبة مؤجلة أصول"		

المبحث الثاني : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع

وكراء العتاد -الوادي- لسنة 2019

لقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين مطلب خاص بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، ومطلب خاص بكيفية احتساب المؤسسة للنتيجة الجبائية انطلاقاً من نتيحتها المحاسبية وتوضيح طريقة تحديد كل منهما , بالاعتماد على مختلف القوائم المالية والجداول الجبائية للمؤسسة محل الدراسة والمقفلة بتاريخ 2019/12/31 .

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد

هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL) وهي تعتبر إحدى أنواع المؤسسات التجارية التي نص عليه القانون التجاري الجزائري تأسست في 03/03/2014 , رقم السجل التجاري 14/B/0658202 الرقم الجبائي NIF : 00 120 5436015025 برأسمال قدره: 40.000.000,00 دج حسب ما ورد في نص القانون الأساسي للمؤسسة مقسمة إلى حصص , قيمة الحصة الواحدة 1.000,00 دج أي بعدد 40.000 حصة مقسمة على شريكين كما يلي:

الشريك الأول: 32 220 حصة وهو شريك يملك الحصة الأكبر أو الأغلبية في رأس مال الشركة (associé majoritaire).

الشريك الثاني : 7 780 حصة وهو شريك يمتلك الأقلية .(associé minoritaire).

يملك الشريك الأول سلطة التسيير في الشركة بصفته يملك الأغلبية من الحصص المساهمة في رأس المال حسب ما ينص عليه القانون الأساسي للشركة .

تنشط مؤسسة الواحات في النشاط الخدماتي المتمثل في نقل البضائع وكراء العتاد والمعدات بكل أشكالها ويقع مقرها الاجتماعي في بلدية الوادي بالمنطقة الصناعية الشط , حيث يتركز أغلب نشاط المؤسسة مع زبون واحد وهو شركة سونطراك , أين تقوم بإمداد عدة مواقع وورشات عمل لشركة سونطراك بمادة المازوت وكذلك بالعتاد والآلات التي تحتاجها في إنجاز أشغالها وذلك حسب ما تم الاتفاق عليه في العقود المبرمة بين الطرفين .

كما أن مؤسسة الواحات تمتلك ضمن عناصر أصولها عدد كبير من المعدات والآلات من شاحنات, مقطورات ونصف مقطورات , آلات جرافة , آلات كاسحة للرمال وصهاريج وغيرها للقيام بأداء خدماتها إلا أنها تضطر في الكثير من الأحيان إلى القيام باقتناء عتاد من عند الخواص عن طريق إبرام عقود من الباطن من أجل إتمام العمليات المطلوبة منها بالكمية وفي الآجال المحددة .

أغلب عمال المؤسسة بحكم طبيعة عملها يتمثل في السائقين , إضافة إلى الجهاز الإداري الذي يتابع إنجاز هذه الخدمات وبعض التقنيين مثل ميكانيكيين مختصين بتصليح الآلات والمعدات الثقيلة .

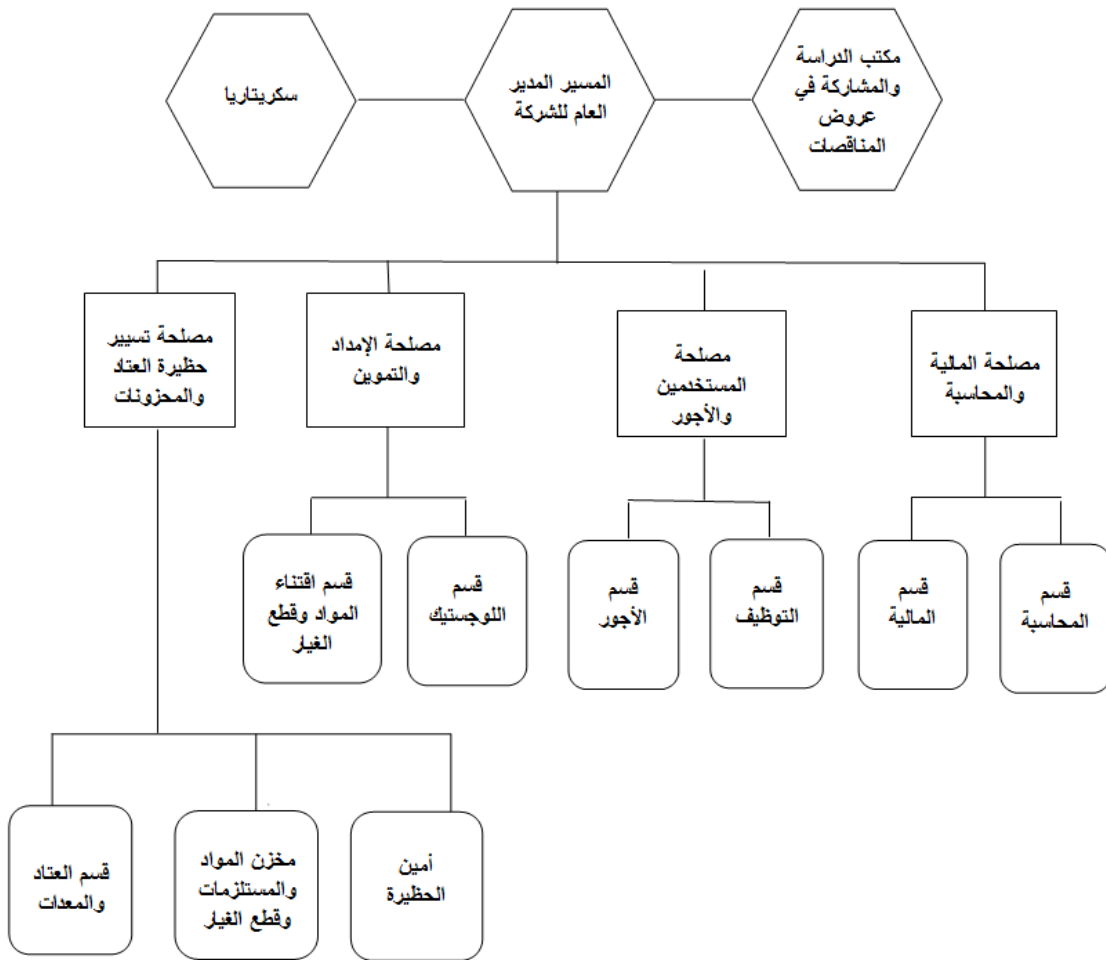
● أهداف المؤسسة:

- 1- توسيع نطاق أعمالها من خلال البحث عن زبائن في سوق عروض الخدمات والأشغال .
- 2- ترقية وتحسين خدماتها من أجل ضمان البقاء وتطوير نشاطها ومكانتها في سوق الخدمات .
- 3- توسعة استثماراتها من خلال الأرباح التي تحققها من أجل تنمية مستمرة لنشاطها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف الشركاء

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد والآلات

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط بين إدارة ومختلف مصالح المؤسسة، مع العلم أن تصميمه مرتبط إلى حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة ، حيث يبين هذا الهيكل عدد المصالح والأقسام الموجودة بالمؤسسة والأدوار المنوطة بها , ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (02-02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد والآلات



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على تصريح مسير المؤسسة

* مهام وصلاحيات المصالح المكونة للهيكل التنظيمي :

تضطلع كل مصلحة من هذه المصالح بمسؤوليات ومهام وتتكامل فيما بينها بما يضمن السير الحسن وتحقيق أهداف المؤسسة وتتلخص كما يلي :

المسير المدي العام للشركة : يعتبر المسير والممثل الأول للمؤسسة أمام الغير حيث يقوم بالإشراف العام على كل شؤون المؤسسة الإدارية وهذا بالتنسيق والتشاور مع مختلف الدوائر والمصالح، وتتلخص مهامه فيما يلي :

- إصدار التعليمات والأمر بالتنفيذ .

- إقامة اجتماعات واتخاذ القرارات التي تمم المؤسسة .

- إبرام وإمضاء العقود والصفقات مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين الذين لهم صلة مباشرة بالمؤسسة

السكريتاريا: تمثل حلقة الوصل في المؤسسة فهي تربط بين مختلف مصالح وأقسام الشركة و كذا المؤسسة بالمحيط الخارجي وتختص في ما يلي :

- استقبال البريد والمكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المصالح المعنية .

- استقبال وتوجيه الزبائن

- تحضير وتنظيم الاجتماعات التي تقوم بها المؤسسة دوريا

مصلحة دراسة المناقصات والعقود : حيث تقوم هذه المصلحة بالبحث عن عروض المناقصات المنشورة في كل

أنحاء الوطن والمتعلقة بتخصص نشاط المؤسسة وتقوم بدراستها والوقوف على مدى قدرة المؤسسة على إنجازها و مدى مردوديتها المالية وتختص بما يلي:

- تجميع عروض الإشغال والخدمات واختيار الأحسن عبر المفاضلة بينها بما يناسب قدرات الشركة

- دراسة وتحليل المناقصات والعقود والعروض وتقديمها للمسير المدير العام من اجل اتخاذ القرار

- إعداد ملفات المشاركة في المناقصات والعقود ومتابعتها

مصلحة المالية والمحاسبة : ويتكون من قسم المحاسبة وهو القسم المختص بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية و

تجميع وتبويب البيانات المالية ومن ثم إعداد القيود اليومية والترحيلات إلى إعداد القوائم المالية

أما قسم المالية تسهر على ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة والسهر على الوفاء بالتزامات المؤسسة اتجاه الغير، وتقوم بالمراقبة الدورية للخبزينة و هو المختص بإدارة الأموال بالشركة من مصروفات ومقبوضات وتوجيهها إلى إدارة الموارد المالية الداخلة والخارجة .

مصلحة المستخدمين والأجور : تتكون من قسم المستخدمين الذي يقوم بالبحث عن الموظفين والمستخدمين الأكفاء الذين تحتاجهم المؤسسة في إطار نشاطها حيث تتم على مستواه عملية الاختيار والتعيين ثم إعداد ملف خاص بكل مستخدم وتوجيههم من اجل البداية غي العمل و من قسم الأجور المسئول على إعداد بطاقة الأجر لكل مستخدم على حسب الصنف الذي ينتمي إليه والذي يتم استلامه من مصلحة المستخدمين وكذلك تحديد مكونات الأجر ولواحقه ومختلف المنح والتعويضات التي يستفيد منها العامل حسب طبيعة العمل وتصنيفه .

مصلحة الإمداد والتموين : حيث تسهر على دراسة احتياجات الشركة من العتاد والآلات وقطع الغيار وغيرها من المواد والمستلزمات الضرورية لنشاط المؤسسة حسب ما تقتضيه طبيعة العقود المبرمة مع زبائنها والقيام بعملية الاقتناء مع مراعات النوعية الجيدة والسعر المعقول والمناسب وكذلك احترام الوقت الذي تحتاج فيه الشركة لهاته المعدات والمواد

مصلحة حظيرة العتاد و المخزونات : وتشكل أهمية خاصة لنشاط المؤسسة حيث تحوي اغلب ممتلكات وأصول الشركة بالإضافة للمعدات التي يتم تأجيرها من الغير والتي تتطلب الحماية والصيانة والأمن اللازم حيث تتكون من :
أ- حراسة الحظيرة : حيث يقوم بمهمة الحراسة أمين الحضرة ويساعده ثلاثة حراس في ممارسة المهمة طول اليوم حيث ينظم عملهم بالتناوب حسب تقسيم العمل ليلا ونهارا من اجل حماية ممتلكات الشركة من السرقة والاختلاس والضياع

ب- مخزونات المواد وقطع الغيار : وهي المواد واللوازم التي تم اقتناؤها من الشركة من اجل عملية صيانة المعدات والآلات وقطع الغيار اللازمة التي تحتاجها هذه المعدات دوريا نتيجة التآكل و الاعطاب التي يمكن تقع فيها والتي تسببتم الإصلاح السريع من اجل الحفاظ على استمرارية النشاط وعدم التوقف .

ج- قسم العتاد والمعدات : ويتكون من مجموع ممتلكات المؤسسة من شاحنات ومقطورات ونصف مقطورات وصهاريج وآلات كاسحة وغيرها من الآلات الثقيلة التي تمثل أصول المؤسسة والأدوات الرئيسية لممارسة النشاط بالإضافة إلى المعدات التي يتم تأجيرها من اجل نشاط الشركة والتي تتطلب حماية وحراسة وصيانة هذه الأخيرة التي

يقوم بها ميكانيكيون مختصون في الآلات الثقيلة كلما تعرضت للاعطاب في الوقت المناسب حتى لا تؤثر على آجال الانجاز

المطلب الثالث: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية لمؤسسة الواح ات لنقل البضائع وكراء العتاد لسنة 2019.

من أجل تحديد وعاء الضريبة على الشركات أي الربح الخاضع وجب على محاسب المؤسسة إتباع الخطوات التي سبق شرحها في الجانب النظري واحترام كل من القواعد والمبادئ المحاسبية وكذلك القواعد الجبائية , حيث يتم في المرحلة الأولى ضبط وتحديد النتيجة المحاسبية ومن ثم إجراء التعديلات والتصحيحات وكافة المعالجات اللازمة حسب ما ينص عليه التشريع الضريبي الذي لا يقبل بخصم كل الأعباء المسجلة محاسبيا ولا يخضع كل الإيرادات من أجل تحديد الوعاء الضريبي حسب العلاقة التي تربط كل من النتيجة الجبائية بالنتيجة المحاسبية , إذ أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة أو مصححة وفق العلاقة التالية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات - التخفيضات - العجز المرحل

الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية لمؤسسة الواح ات لنقل البضائع وكراء العتاد لسنة 2019.

نحصل على النتيجة المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة مثلما تم التطرق له في الجزء النظري انطلاقا من قائمة المركز المالي (الميزانية) أو قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

أولا : تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية

يتم التوصل إلى النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية عن طريق طرح المجموع العام للخصوم من المجموع العام للأصول

أي مجموع الأصول - مجموع الخصوم = النتيجة المحاسبية الصافية

1 — أصول المؤسسة

حيث تتكون ميزانية الأصول لمؤسسة الواحات لسنة 2019 من أصول غير جارية وأصول جارية تتلخص في الجدول التالي:

الجدول (02-05): جدول يلخص أصول مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

أصول المؤسسة	القيمة الصافية
أصول غير جارية	164.737.232,00
أصول جارية	143.967.032,00
مجموع الأصول	308.704.265,00

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على جدول ميزانية الأصول لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

أ- الأصول غير الجارية تتكون من تثبيات عينية أخرى وتمثل في آلات ومعدات نقل من شاحنات وصهاريج وآلات رافعة وآلات جرافة وغيرها حيث كان مبلغها الصافي بعد خصم قيمة الاهتلاك يساوي 160.114.532,00 دج

وكذلك من أصول مالية تمثلت فيما يلي :

- مساهمة مؤسسة الواحات في رأس مال شركة الريحان لإنتاج العطور من خلال امتلاكها لأسهم في رأس مال هذه الأخيرة بمبلغ قدره : 3.000.000,00 دج

- أصل مالي آخر مفروض من الشركات المتعامل معها إيداعه كضمان (Caution) يقدر بـ 1.322.700,00 دج

ومنه مجموع الأصول غير الجارية :

$$160.414.532,00 + 3.000.000,00 + 1.322.700,00 = 164.737.232,00 \text{ دج}$$

ب- الأصول الجارية : وتشمل العناصر التالية : الزبائن , الضرائب وخزينة المؤسسة وبلغت قيمتها الإجمالية 143.967.032,00 دج

حيث تظهر ميزانية الأصول ومختلف عناصرها في قائمة المركز المالي لشركة الواحات لسنة 2019 حسب الجدول الآتي:

الجدول (02-06) : ميزانية الأصول لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد

السنة المالية المقفلة في 2019/12/31

الأصول	ملاحظة	إجمالي 2019	إهلاكات و مؤونات	صافي 2019
أصول غير جارية				
فارق الاقتناء				
تشبيات معنوية				
تشبيات عينية				
أراضي				
مباني				
تشبيات عينية أخرى		225.274.052.34	64.859.519.97	160.414.532.37
تشبيات ممنوح امتيازها				
تشبيات يجري إنجازها				
تشبيات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى		3.000.000.00		3.000.000.00
سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		1.322.700.00		1.322.700.00
ضرائب مؤجلة على الأصول				
مجموع الأصول غير جارية		229.596.752.34	64.859.519.97	164.737.232.37
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ				
حسابات دائنة				
الزبائن		75.630.309.90		75.630.309.90
المدينون الآخرون				
الضرائب وما يماثلها		65.989.067.63		.65.989.067.63
حسابات دائنة أخرى واستخدمات مائة				

				الموجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
2.347.655.10		2.347.655.10		الخزينة
143.967.032.63		143.967.032.63		مجموع الأصول الجارية
308.704.265.00	64.859.519.97	373.563.784.97		المجموع العام للأصول

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ملحق ميزانية الأصول المتوفر من طرف مؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد

2 — خصوم المؤسسة :

تتكون خصوم مؤسسة الواحات من الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية وتتلخص في الجدول التالي :

الجدول (02-07): جدول يلخص خصوم مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

المبلغ	خصوم المؤسسة
80.849.158,00 دج	الأموال الخاصة
980.500,00 دج	الخصوم غير الجارية
213.714.696,00 دج	الخصوم الجارية
295.544.354,00 دج	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على جدول ميزانية الخصوم لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

أ — الأموال الخاصة : وتتكون من رأس المال الصادر والاحتياطات وحساب الترحيل من جديد (وهو يمثل أرباح السنوات السابقة التي لم يتم تخصيصها أو توزيعها على الشركاء) ويقدر مبلغها بـ 80.849.158,00 دج وذلك دون احتساب النتيجة الصافية الموضحة في جدول الخصوم .

ب — الخصوم غير الجارية : تمثلت في المؤونات بقيمة 980.500,00 دج

ج — الخصوم الجارية وشملت كل من مبالغ حسابات الموردين والضرائب والديون الأخرى والمقدر مبلغها الإجمالي بـ 213.714.696,00 دج

ومنه مجموع الخام للخصوم خارج النتيجة الصافية :

$$295.544.354,00 = 213.714.696,00 + 980.500,00 + 80.849.158,00$$

والجدول التالي يوضح ميزانية الخصوم ومختلف عناصرها في قائمة المركز المالي لشركة الواحات لسنة 2019

الجدول (02-08): ميزانية الخصوم مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

السنة المالية المقفلة بتاريخ 2019/12/3

السنة 2019	ملاحظة	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
40.000.000		راس مال صادر
		راس غير مستعان به
3.158.522		علاوات واحتياطات
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
13.159.910		نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع
37.690.635		رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدججة
		حصة ذوي الأقلية
94.009.068		المجموع (1)
		الخصوم الغير الجارية
		قروض وديون مالية
		ضرائب مؤجلة خصوم
		ديون أخرى غير جارية
980.500		مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا
980.500		مجموع الخصوم الغير الجارية (2)
		الخصوم الجارية
108.856.520		موردون وحسابات ملحقه
5.117.283		ضرائب
99.740.891		ديون أخرى
		خزينة سلبية

213.714.696		مجموع الخصوم الجارية (3)
308.704.265		مجموع العام للخصوم (3+2+1)

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ملحق ميزانية الخصوم المتوفر من طرف مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

استخراج النتيجة المحاسبية الصافية :

النتيجة المحاسبية الصافية = مجموع الأصول — مجموع الخصوم

$$= 295.544.354,00 - 308.704.265,00$$

13.159.910,00 دج

- ومن أجل حساب النتيجة العادية قبل الضريبة نقوم بإضافة قيمة الضريبة على الأرباح إلى حساب النتيجة الصافية كما يلي :

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة الصافية + مبلغ الضريبة على الأرباح (IBS)

$$= 5.107.660,00 + 13.159.910,00 = 18.267.570,00 \text{ دج}$$

ملاحظة : الضريبة يتم حسابها بعد تحديد النتيجة الجبائية وسوف نقوم بتوضيح كيفية حسابها في جزء تحديد النتيجة الجبائية .

ثانيا: تحديد النتيجة المحاسبية من خلال جدول النتائج

يتم تحديد النتيجة المحاسبية طبقا لما تم التطرق اليه في الجانب النظري عبر إتباع الخطوات والتسلسل المحدد في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) والذي يتلخص إجمالاً في الإيرادات مطروحا منها المصاريف أي التكاليف .

1- إنتاج المؤسسة للسنة = مجموع حسابات 74+73+72+70

= مبيعات الخدمات فقط أي حـ 70 (في حالة المؤسسة محل الدراسة)

$$= 170.655.709,00 \text{ دج}$$

2- استهلاكات السنة : وتشمل مجموع مصاريف الحسابات 62,61,60 وتقدر بـ 102.280.695,16

دج موزعة كما يلي:

- المشتريات المستهلكة (حـ 60) : 11.238.313,16 دج

- الخدمات الخارجية (حـ 61) : 87.460.159,00 دج

- الخدمات الخارجية الأخرى (حـ 62) : 3.582.223,00 دج

3- القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة — استهلاكات السنة

68.375.013,84

$$= 102.280.695,16 \text{ — } 170.655.709,00$$

4- الفائض الخام للاستغلال = القسمة المضافة للاستغلال — أعباء المستخدمين (ح — 63) — الضرائب والرسوم (ح—64)

$$\boxed{57.866.664,80 \text{ دج}} = 1.422.289,00 \text{ — } 9.086.060,04 \text{ — } 68.375.013,84$$

5- النتيجة العملياتية = الفائض الخام للاستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى (ح — 75) — الأعباء العملياتية الأخرى (ح—65) — مخصصات الإهلاكات و المؤونات والحسائر(ح— 68) .

$$\boxed{17.881.398,96 \text{ دج}} = 40.568.157,68 \text{ — } 165.850,00 \text{ — } 748.741,84 + 57.866.664,80$$

6- النتيجة المالية = المتوجات المالية (ح—76) — الأعباء المالية (ح—66)

$$\boxed{386.171,13 \text{ دج}} = 296.316,68 \text{ — } 682.487,81$$

7- النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

$$\boxed{18.267.570,09 \text{ دج}} = 386.171,13 + 17.881.398,96$$

8- النتيجة الصافية = النتيجة العادية قبل الضريبة — الضريبة المستحقة على النتيجة (ح—695 أو ح— 698)

$$\boxed{13.159.910,00 \text{ دج}} = 5.107.660,00 \text{ — } 18.267.570,09$$

9- النتيجة غير العادية = إيرادات العناصر غير العادية (ح— 78) — أعباء العناصر غير العادية (ح—67)

و بما انه لا يوجد نشاط غير عادي خارج الاستغلال للمؤسسة فان النتيجة الغير عادية = 00 معدومة

ملاحظة : الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية أو الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح وسوف يتم توضيح كيفية حسابها بعد تحديد النتيجة الجبائية .

— كما يمكن حساب النتيجة الصافية للمؤسسة بالطريقة الثانية والتمثلة في :

النتيجة المحاسبية الصافية = الإيرادات — المصاريف(الأعباء)

$$= (\text{ح—} 70 + \text{ح—} 75 - \text{ح—} 76) - (\text{ح—} 60 + \text{ح—} 61 - \text{ح—} 62 - \text{ح—} 63 + \text{ح—} 64 - \text{ح—} 65 - \text{ح—} 66 + \text{ح—} 68 - \text{ح—} 695)$$

$$\boxed{13.159.910,09 \text{ دج}}$$

$$= 158.927.028,56 - 172.086.938,65$$

و هو ما يبينه جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) لمؤسسة الواحات كم يلي:
 الجدول (02-09): جدول حسابات النتائج لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد
 للفترة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31

السنة 2019	ملاحظة	البيان
170.655.709.00		رقم الأعمال
		تغيرات مخزونات المنتوجات
		الإنتاج المفت
		إعانات الاستغلال
170.655.709.00		1- إنتاج السنة المالية
11.238.313.39		المشترطت المستهلكة
91.042.381.77		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
102.280.695.16		2- استهلاك السنة المالية
68.375.013.84		3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)
9.086.060.04		أعباء المستخدمين
1.422.289.00		الضرائب والرسوم
57.866.664.80		4- الفائض الإجمالي للإستغلال
748.714.84		المنتجات العملية الأخرى
165.850.00		الأعباء العملية الأخرى
40.568.157.68		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
		استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
17.881.398.96		5- النتيجة العلهائية
682.487.81		المنتوجات المالية
296.316.68		الأعباء المالية
386.171.13		6- النتيجة المالية
18.267.570.09		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
5.107.660.00		الضرائب الواجب دفعها
		الضرائب المؤجلة (تغيرات)

172.086.938.65		مجموع منتجات الأنشطة العادية
158.927.028.56		مجموع أعباء الأنشطة العادية
13.159.910.09		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		منتجات العناصر الغير عادية
		أعباء العناصر الغير عادية
		9- النتيجة الغير العادية
13.159.910.09		10- النتيجة الصافية للسنة المالية
		حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة
		11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (ل)
		حصة ذوي الأقلية
		حصة المجمع

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ملحق جدول حسابات النتائج المتوفر من طرف المؤسسة

ويجب الإشارة إلى إن النموذج المقدم من طرف المكلف إلى الإدارة الجبائية أثناء التصريح بالحصيلة الج بلئية يختلف عن النموذج المستخدم أثناء إعداد القوائم المالية طبقا للقوانين المحاسبية لا سيما النموذج المذكور في القرار الوزاري المؤرخ في 2008/05/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها , وكلا النموذجان يهدفان إلى تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة ولكن الفرق بينهما يكمن في أن نموذج جدول حساب النتائج الذي تتضمنه الحصيلة الجبائية يكون أكثر تفصيلا وتوضيحا خاصة فيما يتعلق باستهلاكات السنة والنتيجة العملية والهدف من ذلك هو تسهيل المهمة الرقابية لأعوان الجباية لذا ارتأينا اغتنام فرصة إدراجه في هذه المذكرة لإعطاء صورة عن الفرق في محتوى الكشوفين .

والجدول التالي يوضح نموذج جدول حسابات النتائج لمؤسسة الواحات المحتوى في تصريحها السنوي بالحصيلة الجبائية.

الجدول (02-10): جدول حسابات النتائج لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد

للفترة الممتدة من 2019/01/01 إلى 2019/12/31

2019		البيان	
دائن	مدين		
		المبيعات من البضائع	
		المبيعات من المنتوجات التامة	المبيعات من المنتوجات

17.666.709		تقديم الخدمات	
		مبيعات الأشغال	
		منتجات الأنشطة الملحقة	
		التخفيضات والتتريلات الممنوحة	
170.655.709		رقم الأعمال الصافي من التخفيضات والتتريلات والحسومات	
		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	
		الإنتاج المثبت	
		إعانات الاستغلال	
170.655.709		1- إنتاج السنة المالية	
		مشتريات البضائع المباعة	
		المواد الأولية	
	11.238.313	التموينات الأخرى	
		تغيرات المخزون	
		مشتريات الدراسات والخدمات	
		مشتريات أخرى	
		التخفيضات والتتريلات المتحصل عليها من المشتريات	
		التقاويل العام	الخدمات الخارجية
	86.414.000	الإيجارات	
		الصيانة والتصليلات	
	1.046.159	أقساط التأمينات	
		العاملون الخارجيون عن المؤسسة	
	123.000	أجور الوسطاء والأنعاب	
	1.925.110	الإشهار	
		التنقلات والمهمات	
	1.534.112	الخدمات الخارجية الأخرى	
		التتريلات والحسومات المتحصل عيها من الخدمات الخرجية	
	102.280.695	2- استهلاك السنة المالية	
68.375.071		3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	
	9.086.060	أعباء المستخدمين	
	1.422.289	الضرائب والرسوم	
57.866.664		4- الفائض الإجمالي للإستغلال	

748.741		المنتجات العملية الأخرى
	165.850	الأعباء العملية الأخرى
	39.587.657	مخصصات الإهلاكات
	980.500	المؤونات
		خسائر القيمة
		استرجاع على خسائر القيمة
17.881.398		5- النتيجة العملية
682.487		المنتجات المالية
	296.316	الأعباء المالية
386.171		6- النتيجة المالية
18.267.570		7- النتيجة العادية (5+6)
		منتجات العناصر غير العادية
		أعباء العناصر غير العادية
		8- النتيجة الغير العادية
	5.107.660	الضرائب الواجب دفعها على النتائج
		الضرائب المؤجلة (تغيرات)
13.159.910		9- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ملحق جدول حسابات النتائج من الحصيلة الجبائية المتوفر من طرف المؤسسة

الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد لسنة 2019.

إن شركة الواحات محل الدراسة هي شركة أموال (sarl) وبالتالي فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات IBS حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , أما معدل الضريبة فيكون حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحسب نص المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تنص كما يلي:

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

-19% - بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء

وكالات الأسفار؛

- 26% بالنسبة لأنشطة الأخرى (الخدمات , الشراء من اجل البيع)

وحسب ما سبق فان معدل الضريبة على أرباح الشركات التي تخضع له المؤسسة موضوع الدراسة هو 26 % بما أن طبيعة نشاطها خدماتي .

ولكي نستطيع تحديد النتيجة الجبائية فلا بد من الانطلاق من النتيجة المحاسبية المحددة طبقا للقواعد والقوانين المحاسبية ثم نقوم بالمعالجة حسب قواعد القانون الجبائي وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا (الاستردادات) ثم نطرح منها الإيرادات غير الخاضعة للضريبة (التخفيضات) ويكون ذلك طبقا للجدول رقم 09 للحصيلة الجبائية , الذي يوضح بشكل مفصل مراحل وكيفية تحديد النتيجة الجبائية .

كما تجدر الإشارة إلى أن الحصيلة الجبائية هي تصريح سنوي يفرضه التشريع الجبائي على المكلفين الخاضعين الملتزمين إلى صنف الأرباح المهنية طبقا لنص المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين , والذي يجب إيداعه لدى مصالح الضرائب قبل تاريخ 30 أفريل من السنة التي تلي سنة النشاط المعني بالتصريح أي السنة (ن+1).

لدينا النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) - التخفيضات - العجز المرحل.

أولا : الاستردادات (الأعباء الغير قابلة للخصم) :

الاستردادات كما تم ذكره سابقا هي تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو لأنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل قانون الضرائب المباشرة، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها أو لاختلاف توقيت إثباتها بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية والذي يؤدي إلى نشأة ما يسمى بالضريبة المؤجلة .

وحسب الجدول رقم 09 نجد هناك 06 عناصر للاستردادات التي يجب إضافتها إلى النتيجة المحاسبية الصافية وهي :

1- حصص الهدايا الإخبارية غير القابلة للخصم : حيث قامت المؤسسة بتوزيع هدايا على عمالها وزبائنها

وبعض عمال الإدارات التي تتعامل معها تحمل اسم وعلامة الشركة , وتمثلت هذه الهدايا في مذكرة , يومية, أقلام

حبر رفيعة قدر قيمة كل هدية بـ 850 دج أما عدد الهدايا الممنوحة فقدر بـ 700 هدية , وحسب المادة 169

الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة فإن هذه الهدايا مقبولة الخصم في حدود 500 دج للهدية الواحدة , إذن تكون القيمة الإجمالية للهدايا غير القابلة للخصم كم اتوضحه بطاقة المعلومات التالية :

الهدايا الإشهارية المقبولة جبائيا	الهدايا الإشهارية الممنوحة
- عدد الهدايا : 700	- عدد الهدايا : 700
- قيمة الهدية : 500 دج	- قيمة الهدية : 850 دج
المجموع : 350.00,00 دج	المجموع : 595.00,00 دج
الفارق : 245.000,00	
	دج

إذن الهدايا غير مقبولة الخصم = 595.000,00 - 350.000,00 = 245.000,00 دج كما يوضح الجدول أعلاه .

2- الهبات والتبرعات غير قابلة للخصم :

حسب نص المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تقبل التبرعات إلا في حدود 1.000.000,00 دج للجمعيات ذات الطابع الإنساني فقط .

حيث وجدنا أن مؤسسة الواحات تبرعت لجمعية الفجر لمساعدة مرضى السرطان بقيمة 1.300.000,00 دج , التبرع مقبول جبائيا لكن في حدود 1.000.000,00 دج ومنه فإن قيمة التبرعات غير المقبولة جبائيا هي :
 $1.300.000,00 - 1.000.000,00 = 300.000,00$ دج .

3- إهلاكات غير قابلة للخصم :

المؤسسة اقتنت سيارة سياحية من نوع Creta في جانفي سنة 2018 بمبلغ يقدر بـ 2.802.750,00 دج , وتم اهلاك أقساط سنتي 2018,2019 محاسبيا على أساس مدة اهلاك السيارة هي (05) خمس سنوات .
 في حين أن التشريع الجبائي لا يقبل خصم إهلاك السيارة السياحية إذا كانت لا تشكل الأداة الرئيسية لممارسة النشاط إلا في حدود مبلغ : 1.000.000,00 دج (المادة 141-3) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالتالي هناك إهلاك غير مقبول جبائيا كما يلي :

- الإهلاك المحاسبي للسيارة السياحية : $2.802.750,00 / 5 = 560.550,00$ دج قسط شهري

- الإهلاك المقبول جبائياً : 5 / 1.000.000,00 = 200.000,00 دج قسط شهري

ومنه الفارق غير المقبول من الإهلاك = 560.550,00 - 200.000,00 = 360.550,00 دج وهو الفارق المدرج في الجدول رقم 09 .

4- مؤونات غير قابلة للخصم :

من بين المؤونات المسجلة محاسبياً والتي تظهر في جانب خصوم الميزانية وكذلك جدول حسابات النتائج في حساب المؤونات هناك مبلغ يقدر بـ 980.500,00 دج وهي مخصصة إلى ضرائب سيتم فرضها على المؤسسة من طرف مصلحة الضرائب نتيجة عملية رقابة خضعت لها المؤسسة سنة 2019 وبلغت به المؤسسة باقتراح التسوية 04 , وتتوقع المؤسسة أن ينتج عنه جدول ضريبي بقيمة 980.500,00 دج ويخص الضريبة على الأرباح لسنوات 2017 و2018 وهي ضريبة غير قابلة للخصم حسب نص المادة 141 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , والتشريع الجبائي لا يقبل المؤونات المخصصة لأعباء غير قابلة للخصم ويدمجها في النتيجة إضافة إلى أنها نتجت عن مخالفة الأحكام القانونية حسب نص نفس المادة فقرة 06 , وبالتالي يتم دمج هذه المؤونة ضمن عناصر الاسترداد إلى النتيجة الجبائية .

5- الضريبة على أرباح الشركات :

غير مقبولة للخصم وفقاً للتشريع الجبائي المادة 141 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالتالي تدمج في النتيجة الجبائية ضمن عناصر الاسترداد وتقدر قيمتها سنة 2019 بـ 5.107.660,00 دج .

6- غرامات وعقوبات غير قابلة للخصم :

قيمة الغرامات والعقوبات لدى المؤسسة بلغت 165.850,00 دج وهي لا تقبل جبائياً في الأعباء القابلة للخصم رغم تسجيلها محاسبياً في حساب الأعباء العملية في جدول حسابات النتائج وهي ناتجة عن إيداع متأخر للتصريحات الشهرية الواجب أدائها من طرف المؤسسة لمصلحة الضرائب والضمان الاجتماعي حسب نص المادة 141 الفقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ومنه يمكن تلخيص مجموع الاسترداد في الجدول التالي :

الجدول (02-11): مجموع استردادات مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

المبلغ	أعباء غير قابلة للخصم (استردادات)

24.500,00	- حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم
300.000,00	- الهبات والتبرعات غير قابلة للخصم
360.550,00	- إهلاكات غير قابلة للخصم
980.500,00	- مؤونات غير قابلة للخصم
5.107.660,00	- الضريبة على أرباح الشركات
165.850,00	- غرامات وعقوبات غير قابلة للخصم
7.159.560,00	المجموع

المصدر بالاعتماد على ملحق الجدول 09 المتوفر من طرف مؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

ثانيا : الخصومات : (الإيرادات غير الخاضعة للضريبة على الأرباح)

في مقابل الاستردادات هناك تخفيضات يمنحها التشريع الجبائي للإيرادات التي تحققها المؤسسة والمسجلة في قوائمها المالية والمحاسبية والتي لا تدخل في وعاء الضريبة على الأرباح ويتم تخفيضها منه وحسب الجدول رقم 09 من الحصيلة الجبائية هناك عنصرين (02) في قائمة التخفيضات وهي :

1- فائض القيمة عن التنازل عن الأصول الثابتة

حيث وجدنا لدى مؤسسة الواحات مبلغ يقدر بـ 224.622,00 دج كفائض قيمة التنازل عن عتاد من ضمن الأصول الثابتة والمتمثل في حاملة عتاد (Porte Engin) كما يلي :

- تاريخ اقتنائها في بداية سنة 2018

- مبلغ الاقتناء 8.530.891,00 دج

- تاريخ التنازل 30 جوان 2019

- مبلغ التنازل 8.000.000,00 دج

لدينا فائض القيمة = قيمة البيع - القيمة المحاسبية الصافية

حساب القيمة المحاسبية الصافية :

القيمة المحاسبية الصافية = ثمن الاقتناء - مجموع الإهلاكات

الإهلاكات للعتاد تحسب للعتاد لمدة 10 سنوات

وبما أن العتاد بقي في أصول المؤسسة لمدة سنة ونصف فإن اهتلاكه يكون كما يلي :

مجموع اهتلاك العتاد = $1.5 \times 10 / 8.530.891 = 1.279.633,00$ دج

ومنه القيمة المحاسبية الصافية = $8.530.891,00 - 1.279.633,00 = 7.251.258,00$ دج .

حساب فائض القيمة = $8.000.000,00 - 7.251.258,00 = 748.742,00$ دج

وحسب نص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هذا الفائض يخضع للضريبة بقيمة 70 % منه فقط أما 30 % فتمثل تخفيض من الوعاء تستفيد منه المؤسسة لأن العتاد بقي في الأصول لمدة أقل من 03 سنوات ومنه فإن التخفيض يكون كما يلي :

$$224.622,00 \times 30\% = 67.386,60 \text{ د.ج.}$$

2- المداخل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات :

حيث قدر مبلغها لدى المؤسسة بـ 450.000,00 دج ومصدر هذه المداخل هو أن مؤسسة الواحات تمتلك أسهم في رأس مال شركة الريحان لإنتاج العطور تقدر بـ 3.000.000,00 دج وهي مسجلة في حساب الأصول المالية للمؤسسة (مساهمات أخرى وحسابات دائنة) وكان نصيب الشركة من الأرباح الموزعة بـ 450.000,00 دج لسنة 2019 . وحسب المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن هذا الإيراد لا يخضع للضريبة على أرباح الشركات وبالتالي يتم تخفيضه من النتيجة الجبائية . ويمكن تلخيص التخفيضات في الجدول التالي :

الجدول (02-12): تخفيضات مؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد

المبلغ	إيرادات غير خاضعة للضريبة (تخفيضات)
224.622,00	- فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة
450.000,00	- مداخل متأتية من توزيع أرباح خاضعة للضريبة على أرباح الشركات
674.622,00	المجموع

المصدر: بالاعتماد على ملحق الجدول 09 المتوفر من طرف مؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد

ثالثا : حساب النتيجة الجبائية

بعد ما تم تحديد الاستردادات والتخفيضات يمكن تحديد النتيجة الجبائية إنطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الإشارة أن المؤسسة محل الدراسة لم تحقق أي عجز في السنوات السابقة يمكن ترحيله وعليه تكون وفق الجدول التالي :

الجدول (02-13): جدول يوضح كيفية حساب النتيجة الجبائية

13.159.910.00	النتيجة المحاسبية الصافية
7.159.560.00	+ الاستردادات (الأعباء الغير قابلة للخصم)
674.622.00	- التخفيضات (الإيرادات الغير خاضعة للضريبة)
19.644.877.00	= النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على جدول 09 لمؤسسة الواحات لنقل و كراء العتاد

ومنه النتيجة الجبائية هي:

$$13.159.910,00 + 7.159.560,00 - 674.622,00 = 19.644.847,00 \text{ دج}$$

وهو وعاء الأرباح التي سوف تخضع للضريبة على أرباح الشركات .

ويمكننا تلخيص ما سبق من شرح للاستردادات والتخفيضات التي يحتويها الجدول رقم 09 للحصول الجبائية لشركة

الواحات والذي يظهر في الأسفل حسب النموذج المعد من الإدارة الجبائية كالتالي :

الجدول (02-14): جدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد

I. النتيجة الصافية لسنة المالية (حساب النتائج)	
ربح	حساب
حساب	حساب
II. الاستردادات	
- أعباء العقارات غير مخصصة مباشرة للإستغلال	
245.000	- حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم
	- حصص الإشهار المالي و الرعاية الخاصة غير قابلة للخصم
	- مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
300.000	- الاشتراكات و الهبات غير قابلة للخصم
	- الضرائب و الرسوم غير قابلة للخصم
980.500	- مؤونات غير قابلة للخصم
360.550	- الإهتلاكات غير قابلة للخصم
	- مصاريف البحث و التطوير غير قابلة للخصم
	- الإهتلاكات غير قابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (ملك المستأجر)
	- الإيجارات خارج النتيجة المالية (القرض المؤجر)
5.107.660	الضرائب الواجب دفعها على النتائج
	الضرائب المؤجلة (تغيرات)
	- الضريبة على أرباح الشركات
	- خسائر القيمة غير قابلة للخصم
165.850	- الغرامات و العقوبات غير قابلة للخصم
	- استردادات أخرى
7.159.560	مجموع الاستردادات
III. الخصومات	

224.622	- فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة المعاد استثمارها	
	- حواصل و فوائض القيمة المتأتية من تنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة و كذلك تلك المتأتية من الأسهم أو حصص OPCVM هيئات التوظيف الأموال الجماعية القيم المنقولة المسعرة في البورصة	
450.000	- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة	
	- الإهلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري (المقرض المؤجر)	
	- الإيجارات خارج النتيجة المالية (ملك المستأجر)	
	- تكملة الإهلاكات	
	- خصومات أخرى	
674.622	مجموع الخصوم	
	IV. العجز السابق القابل للخصم المادة 147 من ق ض م ر م)	
	- عجز سنة 20	
	- عجز سنة 20	
	- عجز سنة 20	
	- عجز سنة 20	
	المجموع القابل للخصم	
19.644.847	ربح	- النتيجة الجبائية (I+II-III-IV)
	خسارة	

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ملحق جدول 09 الحصيلة الجبائية المتوفر من طرف مؤسسة الواحات لنقل البضائع

وكراء العتاد

الفرع الثالث : حساب الضريبة على أرباح الشركات و كيفية تسديدها

1- حساب الضريبة على أرباح الشركات :

مثلما تم توضيحه سابقا أن المؤسسة تنشط في القطاع الخدماتي فإنها تخضع لمعدل ضريبة على الأرباح 26% حسب

نص المادة 150 من ق.ض.م.ر.م ومنه فإنه يمكن حساب الضريبة المستحقة على المؤسسة كما يلي :

مبلغ الضريبة على ربح الشركة = وعاء الضريبة (النتيجة الجبائية) × معدل الضريبة

$$19.644.847,00 \text{ دج} \times 26\% = 5.107.660,00 \text{ دج}$$

وهي الضريبة المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة في جدول حسابات النتائج وكذلك في الحصيلة الجبائية في الجدول رقم 09 .

2- دفع الضريبة على أرباح الشركات :

إن التشريع الضريبي يفرض على الشركات الخاضعة للضريبة القيام بعملية تسديدها بواسطة أداء ثلاث تسبيقات يتم دفعها إلى قابض الضرائب المختص حيث تكون :

- التسبيق الأول من تاريخ 20 فيفري إلى 20 مارس

- التسبيق الثاني من تاريخ 20 ماي إلى 20 جوان

- التسبيق الثالث من تاريخ 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية محتتمة.

ويتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من طرف المكلف دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط المدفوعة

بواسطة جدول إشعار بالدفع في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي تاريخ آخر أجل لإيداع التصريح

السنوي (مع العلم أن أجل إيداع التصريح السنوي هو 30 أفريل من كل سنة) وهذا حسب المادة 356 من

ق.ض.م.ر.م .

ومن خلال المعلومات الحاسبية في القوائم المالية لمؤسسة الواحات وما تضمنته الحصيلة الجبائية لسنة 2018 فإنها

حققت ربح جبائي لهذه السنة قدر بـ 20.585.227,00 دج , أي أن الضريبة على أرباح الشركات للسنة

الماضية كانت كالاتي :

$$IBS 2018 = 20.585.227,00 \times 26\% = 5.352.159,00 \text{ دج}$$

حيث قامت المؤسسة بتسديد ثلاث تسبيقات سنة 2019 قيمة كل تسبيق 30% من مبلغ الضريبة المستحقة لسنة

2018

حساب مبلغ التسبيق الواحد :

$$1.605.647,00 \text{ دج} = 5.352.159,00 \times 30\%$$

ومنه فإن مبلغ الأقساط الثلاثة المدفوعة كتسبيقات من طرف المؤسسة لقابض الضرائب في الآجال المذكورة سابقا و

المتعلقة بسنة 2018 يمكن حسابها كما يلي :

$$1.605.647,00 \text{ دج} \times 30 = 4.816.941,00 \text{ دج}$$

- حساب رصيد التصفية : يساوي رصيد التصفية المسدد من طرف المؤسسة خلال سنة 2020 قيمة الضريبة المستحقة على نتيجة سنة 2019 مطروح منها الأقساط المدفوعة بناء على نتيجة 2018 إذن فان رصيد التصفية

$$290.719,00 = 4.816.941,00 - 5.107.660,00$$

الذي يجب أن يسدد طبقا للتشريع الجبائي قبل 20 ماي من كل سنة .

أما التسجيل المحاسبي للضريبة على الشركات ورصيد التصفية فيكون كآآتي :

المبالغ		2019/12/31	رقم الحساب	
دائنة	مدينة		دائن	مدین
5.107.660	5.107.660	من حـ/ الضرائب على أرباح الشركات		695
5.107.660		إلى حـ/ الدولة ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على أرباح الشركات	444	
	5.107.660	من حـ/ الدولة ضرائب على النتائج		444
4.816.941		إلى حـ/ الأقساط المدفوعة	4441	
290.719		حـ/رصيد التصفية للضريبة	4442	
		تحديد رصيد التصفية للضريبة على أرباح الشركات		
		2020/05/20		
	290.719	من حـ/ رصيد التصفية للضريبة على أرباح الشركات		4442
290.719		إلى حـ/ البنك	512	
		دفع رصيد التصفية للضريبة على أرباح الشركات		

خلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية في مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM ومؤسسة الواحات لنقل البضائع و كراء العتاد التي حاولنا فيها معرفة كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي إلى النتيجة الجبائية وفق قواعد التشريع الجبائي , حيث تمكنا من خلال دراستنا وتحليلنا للحالتين التطبيقيتين من استخراج الملاحظات والنتائج التالية :

- يستفيد النظام الجبائي من مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية وكافة الأرصدة والبنود المعروضة في الكشوف المالية في عملية تحديد النتيجة الجبائية
- النظام الجبائي الجزائري لا يستعمل النتائج المعروضة في الكشوف المالية مباشرة الا بعد ان يجري عليها التسويات والتعديلات التي تنص عليها قوانينه بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة
- تتمثل الاستردادات في العناصر أو الأعباء التي لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة حسب ما هو منصوص عليه بدقة ووضوح في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- تتمثل الخصومات في الإيرادات المحققة فعلا والتي لا يمكن احتسابها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة حسب ما هو منصوص عليه بدقة ووضوح في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- بما أن النتيجة الجبائية ماهي إلا نتيجة محاسبية معدلة وفق ما ينص عليه التشريع الجبائي , فانه يجب اعادة النظر في بعض نصوص النظام المحاسبي المالي لسد الثغرات والتلاعبات من اجل الحفاظ على موارد الخزينة العمومية .
- لاحظنا ان هناك نقص في مدى فهم واستيعاب المبادئ والمفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مقارنة بتلك التي كانت سائدة اثناء فترة سريان المخطط الوطني للمحاسبة سواء لدى المحاسبين عند اعداد القوائم المالية او كذلك عند الأعوان والمحققين القائمين بعملية الرقابة في الإدارة الجبائية , لذلك يجب على الهيئات المعنية من تنظيم دورات تكوينية مستمرة فيما يتعلق بهذه المفاهيم المحاسبية الجديدة .



الخاتمة:



الخاتمة:

الخاتمة :

يعتبر النظام الجبائي من أهم المستخدمين المباشرين للمعلومة المحاسبية التي تعرضها المحاسبة في صلب قوائمها المالية , وذلك لاستغلالها في السعي من اجل تحقيق أهدافها لضمان تحقيق وتعظيم الموارد العامة للدولة وتوزيع الثروة وغيرها , فالنظام الجبائي له نظرة مخالفة عن النظرة المحاسبية لمفهوم الربح الخاضع للضريبة , أين تهدف المحاسبة للوصول إلى الذي يحفظ حقوق الدائنين وحصص الشركاء وغيرها , وبالتالي فإن اختلاف الأهداف بين المحاسبة والجباية ينتج عنه بالضرورة اختلاف النتائج المتوصل إليها مما يخلق فروقات متباينة .

إن الاختلافات التي تظهر بين النتيجتين المحاسبية و الجبائية ما هو إلا نتاج الاختلاف في تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الجبائي وتعارض أهدافهما , حيث لا بد من الإشارة إلى أن النتيجة الجبائية ماهي إلا عبارة عن النتيجة المحاسبية معدلة وفق قواعد النظام الجبائي , وأي تغير في النتيجة المحاسبية حتما سيؤدي إلى التغير في النتيجة الجبائية , لذلك لا بد أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومة محاسبية ذات مصداقية وموثوقية , من أجل ضمان تحصيل موارد جبائية حقيقية وكافية لتمويل ميزانية الدولة , إلا أن هناك بعض الممارسات المحاسبية اللاأخلاقية التي تتمثل فيما يسمى بالمحاسبة الإبداعية تعطي صورة غير حقيقة للربح المحاسبي المتوصل إليه , مما ينتج عنه عدم الشفافية والمصدقية للقوائم المالية للمؤسسة , وبالتالي ومباشرة تعطي نتيجة جبائية مختلفة مما يؤثر على التحصيل للموارد العامة للدولة , لذلك فإن التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي خاصة في تحديد النتيجة النهائية والتي على أساسها تحسب الضريبة تعتبر أكثر من ضرورية من أجل تعزيز المصدقية في الوصول إلى وعاء ضريبي حقيقي يعكس الواقع الفعلي لنتائج الأعمال المحققة , مع التصدي للممارسات المحاسبية الإبداعية التي تهدف إلى عكس ذلك .

وعلى غرار العلاقة الموجودة بين النظامين والاختلاف بينهما مست هذه التغييرات وبشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة مما أدى إلى ضرورة المقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ولتوضيح ذلك جاء موضوع الدراسة ليسلط الضوء على كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ومعالجة الإشكالية الرئيسية المطروحة:

كيف يتم الوصول إلى تحديد النتيجة الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟

الخاتمة:

حيث أن تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية قبل الضريبة وهذا ما ينتج عنه ضرائب مؤجلة.

توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات ومن ثم سنقترح بعض النقاط ويتم عرضها كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضيات

بلعودة إلى فرضيات الدراسة، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: بخصوص الفرضية الأولى النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المحيرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون، ووفقاً للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيراً عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة. فهما يعتبران نظامين مستقلين يستجيبان إلى أهداف مختلفة، وفي هذه الحالة فالاختلاف بين الضريبة والمحاسبة يكمن على مستوى النتيجة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: أما الفرضية الثانية فللتنتيجة المحاسبية هي نتيجة السنة المالية التي يتم الحصول عليها عن طريق ميزانية المؤسسة من خلال الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم أو عن طريق حساب النتائج من خلال عملية الطرح لمختلف تكاليف واستهلاكات السنة وإضافة كل إيرادات ومنتجات السنة للمبيعات والإنتاج المحقق خلال السنة، أما النتيجة الجبائية فتستخلص من النتيجة المحاسبية المحصل عليها في المؤسسة بعد القيام بإعادة معالجة خاصة حسب قواعد النظام الجبائي الجزائري، وانطلاقاً من هاته النتيجة الجبائية يتم احتساب الضريبة على أرباح الشركات للمؤسسة الاقتصادية وقد تتمثل الفروقات بين النتيجتين في وجود فروق دائمة وأخرى مؤقتة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الخاتمة:

الفرضية الثالثة: أما بخصوص الفرضية الثالثة يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي أولاً، ثم ما تنص عليه التشريعات الجبائية، فقد تم إثباتها من خلال الفصل التطبيقي من الدراسة، حيث تم إثبات أن المؤسسات تمسك محاسبة جبائية وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي ولكن مع مراعاة قوانين التشريع الجبائي، فهي تستند على مخرجات النظام المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي والقيام بالتصاريح اللازمة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الرابعة: لقد أثبتت الدراسة التطبيقية أن الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية يتم إنطلاقاً من تحديد الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة مضافاً إليه الأعباء غير القابلة للخصم (الاسترداد) مطروح منها التخفيضات والعجز السابق إن وجد.

الفرضية الخامسة: المحاسبة الإبداعية هي أسلوب حديث ومبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من أجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلاءم مع رغبات الإدارة حتى وإن كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير أم خلاف ذلك وتأخذ المحاسبة الإبداعية عدة أساليب من بينها التلاعب في الاحتياطات أو الاعتراف المبكر للإيراد... الخ.

ثانياً : النتائج المتوصل إليها :

- يمكن حصر مجموعة مهمة من النتائج التي توصلنا إليها من معالجتنا لموضوع البحث والتي تتمثل في :
- النظام الضريبي يشمل قواعد وأحكام مصاغة ومترجمة للسياسة الجبائية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافه الخاصة لضمان حصيلة ضريبية ملائمة للنفقات العامة للدولة.
- أي تغيير في المحاسبة ينتج عنه بالضرورة تغيير في الدخل الخاضع للضريبة.
- النظام الجبائي لا يعترف بالنتائج التي يقدمها النظام المحاسبي المالي في قوائمه المالية إلا بعد أن يجري عليها التعديلات الضرورية بتطبيق أحكام وقواعده الضريبية بهدف الوصول إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- النتيجة الجبائية ما هي إلا النتيجة المحاسبية معدلة وفق ما ينص عليه القانون الضريبي وتتمثل في تعديلات وتسويات خارج المحاسبة من خلال وضع شروط شكلية وموضوعية تسمح بخصم بعض الأعباء أو وضع أسقف لخصمها، ورفض بعضها الآخر مع إعادة إدماجها في النتيجة المحاسبية.

الخاتمة:

- الاستردادات من العناصر التي لا تكون قابلة للخصم لتحديد الربح الضريبي الصافي، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد محددة وواضحة منه.
- الخصومات تتمثل في الإيرادات التي لا يمكن إعتبارها من ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي يجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة، وهذا حسب ما ينص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مواد محددة وواضحة منه.
- تحدد النتيجة الجبائية من خلال النتيجة المحاسبية مضافا إليها الاستردادات مخصوما منها التخفيضات وخصائر القيمة
- الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي له آثار جبائية.
- الاختلاف بين النظامين المحاسبي والجبائي ليس وحده الذي يؤدي في الاختلاف بين النتيجتين المحاسبية والجبائية، إذ أن ممارسة المحاسبة الإبداعية من شأنها تعطي نتيجة محاسبية غير حقيقية.
- الهدف من تطبيق معيار الضرائب المؤجلة هو إظهار المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة، وتقليص وتصحيح الفوارق الموجودة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.
- معيار الضرائب المؤجلة غير مطبق لدى المؤسسات الإقتصادية.
- تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكا غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة بحيث أنها تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.
- إن الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلاقي الاختلاف الموجود بين المحاسبة والجبائية.

ثالثا: التوصيات :

- على ضوء النتائج المتوصل إليها، نقوم باقتراح مجموعة من التوصيات، التي مفادها فيما يلي :
- يجب أن يكون هناك نظام محاسبي يقدم معلومات ذات مصداقية يتميز بالشفافية والوضوح وخال من التلاعبات، أي وجود نظام محاسبي فعال من أجل ضمان أكبر تحصيل للموارد العامة للدولة؛

الخاتمة:

- العمل على توعية المشرفين والمؤهلين بتطبيق النظام المحاسبي في مختلف المؤسسات بقوانين وأحكام القانون الجبائي.
- على المؤسسة المتابعة المستمرة والدورية فيما يخص كل التشريعات القانونية ومنها الجبائية كونها تتغير من وقت لآخر.
- ضرورة تسديد الضرائب الواجبة على مؤسسة الواحات لنقل البضائع وكراء العتاد في آجالها المحددة و ذلك تفاديا للعقوبات و الغرامات.
- قيام الدراسات الأكاديمية بتوعية ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية .

رابعا : آفاق البحث

- من دراستنا لموضوع البحث هذا، تبين لنا أن هناك موضوعات أخرى تستحق أن تكون أبحاث ودراسات مستقبلية، وهي كما يلي:
- آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على نتيجة المؤسسة.
- دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على نتيجة المؤسسة.
- مدى أهمية التدقيق الجبائي في تحديد نتيجة المؤسسة في ظل النظامين المحاسبي والجبائي.
- ما هي العوامل التي تؤثر في الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتقلل منها كدراسة عينة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية؟



المراجع:



أولاً: الكتب

- 1- منصور أحمد البدوي, المحاسبة الضريبية , الدار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2000 .
 - 2- عبد الرحمان عطية, المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي- المخطط المحاسبي المالي , برج بوعريريج دار النشر جيطلي, 2009.
 - 3- وليدناجياحيالى, أصول المحاسبة المالية , الجزء الأول, الدنمارك, منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة , سنة 2007.
 - 4- أحمد طرطار, تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الجانب التطبيقي , الحمديّة- الجزائر , جسور لنشر و التوزيع, الطبعة الأولى, 1436هـ - 2015م
 - 5- عبد الوهاب الرميدي , علي سماي, المحاسبة المالية وفق النظام المالي و المحاسبي الجديد , دار هومة, الجزائر, الطبعة الأولى, 2011.
 - 6- شعيب شنوف, التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS , دار زهران, الأردن, الطبعة الأولى, 1433 هـ - 2012 م .
 - 7- حنيفة بن ربيع, الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IFRS/IAS , الجزء الثاني, منشورات كليك, الجزائر, الطبعة الأولى, 2013.
 - 8- طارق عبد العال حماد, موسوعة معايير المحاسبة , الجزء الأول, دار الجامعية, الإسكندرية, مصر, 2016.
- ثانياً: الرسائل و الأطروحات
- 9- هادي خالد, مساهمة النظام المحاسبي المالي في تطوير أساليب التحليل المالي للمؤسسة الإقتصادية, أطروحة الدكتوراه, في علوم التسيير, تخصص محاسبة, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2019/2018, منشورة.
 - 10- سعيدي عبد الحليم , محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي , أطروحة الدكتوراه الطور الثالث, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة, جامعة محمد خيضر, بسكرة, 2015 , منشورة.
 - 11- عقي حمزة, إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي , أطروحة دكتوراه الطور الثالث, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية, تخصص محاسبة , جامعة محمد خيضر , بسكرة, 2017, منشورة.

قائمة المصادر والمراجع :

- 12- عريف عبد الرزاق , انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, أطروحة الدكتوراه الطور الثالث, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية , تخصص علوم التسيير, جامعة محمد خيضر , بسكرة, 2017, منشورة.
- 13- عبد الكريم شناي, أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية فيالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية, أطروحة الدكتوراه الطور الثالث, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية , تخصص محاسبة, جامعة محمد خيضر , بسكرة, 2016, منشورة.
- 14- بن زاف لبنى, دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية , أطروحة الدكتوراه الطور الثالث, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية , تخصص محاسبة, جامعة محمد خيضر , بسكرة, 2019, منشورة.
- 15- نعيحي عبد الكريم, مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات , أطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية, تخصص محاسبة و مراقبة التسيير, جامعة أبي بكر بالكايد, تلمسان, 2016/2017. منشورة.
- 16- حسين محمود عبد الله, أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة تطبيقية , أطروحة دكتوراه, كلية الاقتصاد , قسم المحاسبة, جامعة دمشق, 2015, منشورة.
- 17- آسيا لعروسي , تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر دراسة استطلاعية , أطروحة دكتوراه, تخصص العلوم التجارية, جامعة محمد بوضياف, مسيلة, 2019/2020 منشورة.
- 18 - سارة ميسي, مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري , مذكرة الماستر , كلية علوم الاقتصادية و التجارية, تخصص تدقيق محاسبي, جامعة الشهيد حمه لخضر , الوادي, 2015 , منشورة.
- 19 - أمال مهاوة , إمكانية تحين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة **IFRS for SMEs** , مذكرة الماجستير , كلية علوم الاقتصادية و التجارية تخصص محاسبة و جباية , جامعة قاصدي مرباح , ورقلة, 2011 , منشورة

قائمة المصادر والمراجع :

- 20- عبير وكواك و تبر زايد, الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية دراسة حالة مؤسسة المطاحن و النخالة , مذكرة ماستر , العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير , تخصص محاسبة, الشهيد حمه لخضر , الوادي , 2018/2017, منشورة
- 21- بلعائية كريمة, عريوة زينب, أثر الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية , مذكرة ماستر, كلية العلوم الإقتصادية, تخصص محاسبة و جباية معمقة, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, 2019/2018, منشورة
- 22- بوعزة محمد أمين, النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد, مذكرة ماستر, محاسبة و جباية, جامعة الطاهر مولاي, سعيدة, 2013, منشورة.
- 23- مومني ياسين, واقع معالجة الفروقات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي , مذكرة ماستر, علوم اقتصادية و تجارية و علوم تسيير, تخصص تدقيق و مراقبة التسيير, 2018/2017, منشورة.
- 24- خطيبي خضير, تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي و القواعد الضريبية , مذكرة الماجستير, المحاسبة المالية, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, 2016, منشورة
- 25- محمد قبائلي, أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل " 12 IAS " في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري, مذكرة ماجستير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, قسم العلوم التجارية, جامعة البليدة 02, 2013, غير منشورة.

ثالثا: المجالات والمنتقيات

- 26- زلاطو نعيمة, مدى تكيف النظام الجبائي الجزائري مع الممارسة المحاسبية الجديدة لتمويل الميزانية العامة لدولة و تحقيق التنمية الاقتصادية , مجلة المنتدى لدراسات و الأبحاث الإقتصادية, العدد الثالث , وهران, 2008.
- 27- سماعيل عيسى, الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي الجزائري , مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال, المجلد 05 العدد 02 , الشلف, 2019 .

- 28-بوعلاق مبارك و آخرون, الإشكالية الجبائية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية, الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS- IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات- اتجاه النظام المحاسبي الجزائري (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية, 25/24 نوفمبر 2014
- 29-إيمان يخلف و آخرون, نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات و تعديلات) , مجلة البحوث الإقتصادية و المالية , المجلد الرابع, العدد الثاني. 2017, الشلف,
- 30-حوشين كمال, نقائص معايير المحاسبة الدولية و جهود المنظمات الدولية لتفادي تعارض محتواها مع القواعد الجبائية في الدول إشارة إلى حالة الجزائر , الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي , حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري و مطابقتها مع معايير المحاسبة الدولية و تأثيره على جودة المعلومة المحاسبية يومي 17 و 18 نوفمبر 2013.
- 31-قدوري عمار, المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بين النظام الجبائي الجزائري و النظام المحاسبي المالي , مجلة الدراسات الجبائية, العدد 12 , 2018 .
- 32-نعيم تومان , تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية , مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية , مجلد 17, العدد 2, 2015,
- 33-جبار بوكثير, مصطفى عوادي ,أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية, مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية, العدد 1, جامعة أم البواقي , 1014.
- 34-محمد مطر, ليندا حسن حلي, دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية, المؤتمر الدولي السابع حول: تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال, جامعة الزرقاء, الأردن, 11-10 نوفمبر 2009,
- 35- ناظم شعلان جبار , أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية, دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العاقية, مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية, المجلد 09 , العدد 32, 2015

رابعاً: التقارير و المراسيم

36- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 141 فقرة 01، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، الجزائر.

37- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها كمدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي الم الي، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، الجزائر .

38- وزارة المالية ، قرار المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 ، يتخوي القانون رقم 07-11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية ، الجزائر، العدد 74 ، المادة 03 .

ب/ المراجع باللغة الاجنبية:

- Eriona Vadinaj, **The Orientation of the Relationship Between Accounting and Taxation in Albania: The Influences of the EurobeaAccountingRegulations**, International Journal of Economics, Commerce and Management, UK, Vol :04, Issue 6, 2016.
- Inès Bouaziz Daoud ,Mohamed Ali Omri, divergences comptabilité-fiscalité, gestion des résultats en tunisien : les nouveauxdéfit, Hal. Archives-ouvertes, France,2011
- Anna Leszczyłowska, **The Relationship Between Book Profit a Taxable Income from a Research Perspective-Evidence based on Corporation in Poland**, Journal of Economice and Management, University of Economics in Katowice, Volume 18, 2014
- H. DEVASSE et M. PARRUITE et A. SADOU ،Manuel de Comptabilité ,CONFORME AU SCF ET AUX NORMES IAS/ IFRS BERTI ,Edition, Alger, 2010, P 17