



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

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
ميدان العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية  
التخصص: محاسبة

# الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية

دراسة حالة للمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

تحت إشراف الأستاذ:  
زكريا دمدوم

إعداد الطالبتين:  
عبير وكواك  
تبر زايد

## لجنة المناقشة

رئيسا  
مشرفا ومقررا  
مساعد المشرف  
مناقشا

أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الوادي  
أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الوادي  
أستاذ مساعد صنف أ بجامعة الوادي  
أستاذ محاضر صنف أ بجامعة الوادي

مفيد عبد اللاوي  
زكريا دمدوم  
يحي لخضر  
محمد الدينوري سامي

السنة الجامعية: 2018/2017

## كلمة شكر

الحمد لله الذي علمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيما، والشكر لله أولا وأخيرا على توفيقه لانجاز هذا العمل.

ومن شكر الله أن نشكر أهل الفضل ونخص أولهم الاستاذ المشرف "دمدوم زكريا" الذي لم يدخر جهدا لمساعدتنا في انجاز هذا العمل وعلى المجهود الذي بذله معنا من خلال متابعته للعمل بنصائحه القيمة.

والشكر موصول الى كل من ساعدنا على اتمام هذا العمل وبالاخص نشكر محاسب المؤسسة الاستاذ "داهم محمد علي" على دعمه لنا على المعلومات المقدمة من طرفه. الى كل طلبة محاسبة دفعة 2018، وكل من وسعهم قلبنا ولم تسعهم ورقتنا.



تمثل هذه الدراسة محاولة لإيضاح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، من خلال دراسة تشخيصية لكل نتيجة وتحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بها، حيث لخصت الدراسة مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وأهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري التي تحدد انطلاقا من النتيجتين المحاسبية والجبائية المتمثلة في الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة التي تحسب لسد الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

واتضح من خلال الدراسة انه من اجل ضمان قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة والإدارة الضريبية، وجب على الدولة الجزائرية القيام بملائمة وتكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع الواقع المحاسبي المالي.

**الكلمات المفتاحية:** النتيجة المحاسبية، النتيجة الجبائية، الأنظمة الجبائية، الضريبة على أرباح الشركات، الضرائب المؤجلة.

### Résumé

Cette étude représente une tentative de clarifier la façon dont la transition du résultat comptable au résultat fiscal, à travers une étude de diagnostic pour chaque résultat et l'identification des différents concepts connexes, où il résume les étapes de l'étude de la transition du résultat comptable au résultat fiscal et les Impôts les plus importants du système de fiscal algérien qui établit les résultats comptables et fiscaux concepts Impôt sur les bénéfices des sociétés et impôts différés, qui sont calculés pour combler la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

L'étude a constaté que pour garantir les états financiers qui servent les objectifs de l'institution et de l'administration fiscale, l'Etat algérien doit adapter et adapter les lois et législations fiscales à la nouvelle réalité comptable.

**Mots-clés:** résultat comptable, résultat fiscal, réglementation fiscale, impôt sur les bénéfices des sociétés, impôts différés.

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	قائمة المحتويات.....
I	قائمة الجداول.....
I	قائمة الاشكال.....
أ - هـ	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية</b>	
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية .....
8	المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية .....
8	المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية .....
9	الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية .....
14	الفرع الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج .....
19	المبحث الثاني: الأنظمة الجبائية في الجزائر.....
19	المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي .....
19	المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الجبائية في الجزائر .....
19	الفرع الأول: النظام الحقيقي .....
20	الفرع الثاني: نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة .....
23	المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركات .....
24	المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات .....
24	المطلب الثاني: معدلات الضريبة على أرباح الشركات وكيفية حسابها .....
24	الفرع الأول: معدلات الضريبة على أرباح الشركات .....
25	الفرع الثاني: حساب الضريبة على أرباح الشركات.....
26	المطلب الثالث: آلية تسديد الضريبة على أرباح الشركات.....
27	خلاصة.....
<b>الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية</b>	
29	تمهيد .....
30	المبحث الأول: تحديد النتيجة الجبائية و العناصر المكونة لها .....
30	المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية .....
30	الفرع الأول: تعريف النتيجة الجبائية .....

31	الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية .....
32	المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية.....
32	الفرع الأول: المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة الإعفاءات.....
36	الفرع الثاني: المعالجة الجبائية للأعباء المدمجة الاستردادات.....
38	الفرع الثالث: المعالجة الجبائية لحسائر السنوات السابقة .....
38	المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12.....
39	المطلب الأول: نطاق المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12 و هدفه .....
39	المطلب الثاني: التعريف بمصطلحات المعيار الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.....
41	المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.....
41	المطلب الأول: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.....
42	المطلب الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها.....
44	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة .....
46	خلاصة.....
<b>الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية في المؤسسة الانتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة</b>	
48	تمهيد.....
49	المبحث الاول: تقديم عام للمؤسسة الانتاجية لمطاحن الفرينة و النخالة.....
49	المطلب الاول: لمحة عامة حول المؤسسة محل الدراسة.....
49	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله.....
50	المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة.....
52	المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية.....
57	المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة لسنة 2017.....
66	خلاصة .....
68	الخاتمة.....
72	قائمة المراجع.....
75	الملاحق.....

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	ميزانية الاصول	(1 - 1)
13	ميزانية الخصوم	(2 - 1)
16	حساب النتائج (حسب الطبيعة)	(3 - 1)
18	حساب النتائج (حسب الوظيفة)	(4 - 1)
23	آجال و نسب التسديد الجزأ للضريبة الجرافية الوحيدة	(5 - 1)
25	معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات	(6 - 1)
26	تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات	(7 - 1)
45	فهم الضرائب المؤجلة	(1 - 2)
52	حساب النتيجة المحاسبية لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة	(1 - 3)
54	ميزانية الاصول لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة	(2 - 3)
55	ميزانية الخصوم لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة	(3 - 3)
56	حساب النتائج لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة	(4 - 3)
59	العناصر غير القابلة للخصم	(5 - 3)
60	العناصر القابلة للخصم	(6 - 3)
61	تحليل وضعية الضرائب المؤجلة أصول	(7 - 3)
63	تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة	(8 - 3)

## قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
43	مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها	(1 – 2)
50	الهيكال التنظيمي للمؤسسة مطاحن الفريفة و النخالة	(1 – 3)

المقدمة

### تمهيد:

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على المعطيات والنواتج المحاسبية وتكييفها مع الأنظمة الجبائية، وذلك على أساس قوانين تشريعية ضريبية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وقد عملت الدولة الجزائرية بمعية جميع القطاعات المعنية على وضع الترتيبات اللازمة للتجسيد الميداني لتواعد النظام المحاسبي المالي في شقها الجبائي من خلال إصدار مجموعة من القوانين تهدف إلى توضيح عملية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

إذ تعد القوانين الجبائية من أهم المتغيرات التي اصطدم بها تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الدولة من خلال إجراء مجموعة من التعديلات وفق عدة خطوات مست جوانب مختلفة أهمها الجانب الجبائي في عدة قوانين ولاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاصة في المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، فتحديد النتيجة وفق القانون الجبائي يختلف بشكل كبير عن تحديد النتيجة وفق النظام المحاسبي المالي ويرجع السبب لاختلاف المبادئ المحاسبية مع المبادئ الجبائية. حيث أن هذا الاختلاف ينجر عنه ضرائب مؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم ولذلك فإن تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة بعد إضافة تعديلات وتغييرات عليها لتكييفها مع الأنظمة والقوانين الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على أرباح الشركات وتحديدها.

### الإشكالية:

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية حسب التشريعات الضريبية الحديثة ؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية نقوم بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي النتيجة المحاسبية وكيف يتم تحديدها ؟
- ما هي مختلف الأنظمة الجبائية التي تطبق في الجزائر ؟ وماذا نقصد بالضريبة على أرباح الشركات ؟
- كيف تحدد النتيجة الجبائية في الجزائر ؟ وما هي العناصر المكونة لها ؟
- ماذا نقصد بالضرائب المؤجلة ؟ وكيف تعالج ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 IAS الضرائب على الدخل ؟
- كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لمطاحن إنتاج الفرينة والنخالة بالوادي في جانب دراسة الحالة ؟

### فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة ومجموعة التساؤلات انطلقنا من الفرضيات التالية:

- النتيجة المحاسبية هي تلك النتيجة الصافية للسنة المالية التي قد تكون ربح أو خسارة، وتحدد عن طريق الميزانية أو حسابات النتائج.
- يطبق في الجزائر نظامين جبائين هما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، والضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة تفرض على المداخيل التي تحققها الشركات.
- تحدد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية مع إجراء بعض التعديلات المنصوص عليها قانوناً.
- يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الفروقات الناتجة من الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية خلال دورة معينة.
- يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بالقيام بعدة تصحيحات على النتيجة المحاسبية بإضافة استردادات وخصم تخفيضات تلزم الإدارة الجبائية المؤسسة بإجراء هذه التغييرات للحصول على النتيجة الجبائية.

### مبررات اختيار الموضوع:

يمكن حصر الأسباب المؤدية لاختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال التخصص.
- الأهمية التي يكتسبها الموضوع، خاصة بسبب طغيان العمل الجبائي على العمل المحاسبي.
- اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلاً في المجال المهني المحاسبي.

### أهداف الدراسة وأهميتها:

- تكمن أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- 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.
- أما أهمية الدراسة فتمثلت في:

• معرفة التوجه المحاسبي الجديد في تحديد النتيجة الجبائية ومدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

• توضيح المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية طبقا للتشريعات والقوانين المعمول بها، وفي نطاق الأنظمة الجبائية الجزائرية.

### الدراسات السابقة:

قمنا بعملية البحث والاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تناولت بعض النقاط المرتبطة بالموضوع ويمكن تلخيصها كالآتي:

- رضا جاوحدو وجلييلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013.

وتناولت هذه الدراسة تحديد العلاقة القائمة بين المحاسبة والنظام الجبائي الجزائري من خلال توضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، إضافة إلى عرض مختلف الآثار الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مروراً بتكليف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي.

- بن غانم الهام، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر3، 2014|2015.

بحيث تناولت الدراسة معالجة كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وكيفية تحديدهما وفق للنظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية وتبيين العلاقة بين المحاسبة والجبائية، وركزت على الضريبة على أرباح الشركات باعتبار النتيجة الجبائية وعاء لها، وتناولت أيضا أهمية المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية وأهداف المؤسسة المختلفة وكيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية من خلال دراسة الحالة التي أنجزتها الدراسة.

- بن نابي حسين وطبيي احمد عبد الجبار، المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلاني بونعامة بخميس مليانة، 2016|2017.

تناولت هذه الدراسة ماهية المحاسبة الجبائية والنظام المحاسبي المالي وتحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بهما لإبراز العلاقة الوطيدة التي تربطهما، بالإضافة إلى دراسة مختلف الضرائب والرسوم وفق النظام الجبائي الجزائري وكيفية معالجتها محاسبيا لتوضيح الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

• يتضح لنا من خلال الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل الدراسة السابقة لها، حيث درست معظم النقاط التي تناولتها دراستنا ما عدا جانب عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بالضرائب المؤجلة الذي تمت إضافته ومعالجته في مبحث خاص لأهميته وعلاقته بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى دراسة ومعالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا.

**الإطار الزمني والمكاني:** يتمثل الإطار الزمني والمكاني في:

- الإطار الزمني: سنة 2017.

- الإطار المكاني: يتمثل في دراسة حالة على مستوى المؤسسة الاقتصادية لمطاحن الفرينة والنخالة - بالبيضاء - الوادي.

**المنهج المتبع:**

من اجل الإلمام بجوانب الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي لعرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالنتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وإتباع المنهج التحليلي من اجل إبراز مراحل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وتوضيح علاقة عناصر النتيجة. أما بالنسبة للجانب التطبيقي فاعتمدنا على الوثائق المحاسبية والجبائية والمقابلة الشخصية لرئيس مصلحة المحاسبة.

**صعوبات الدراسة:**

من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند إنجاز الموضوع هي:

- افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في الموضوع.
- تكتم المؤسسة عن المعلومات المالية والجبائية، ورفض نشرها من خلال الملاحق.
- قلة المراجع في الجانب الجبائي الجزائري في ظل التحيين الدائم للقوانين الجبائية.

**هيكل الدراسة:**

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن اجل اختيار صحة الفرضيات استهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث

قسمت الدراسة إلى ثلاث فصول وهي كالآتي :

**الفصل الأول:** في هذا الفصل تناولنا ثلاث مباحث، المبحث الأول كان حول كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال الميزانية وجدول حساب النتائج، أما المبحث الثاني تناولنا فيه الأنظمة الجبائية في الجزائر، ودرسنا الضريبة على أرباح الشركات في المبحث الثالث.

**الفصل الثاني:** تطرقنا فيه للمعالجة الجبائية للنتيجة الجبائية في المبحث الأول، وتم عرض المعيار الدولي المحاسبي للضرائب على الدخل في المبحث الثاني، وعالجنا الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي في المبحث الثالث من هذا الفصل.

**الفصل الثالث:** خصص هذا الفصل لدراسة الحالة في المؤسسة الاقتصادية لإنتاج الفرينة والنخالة التابعة للقطاع الخاص في ولاية الوادي، حيث تضمن هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول خاص بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، ومبحث خاص بكيفية احتساب النتيجة الجبائية انطلاقا من نتيجتها المحاسبية.

# الفصل الأول

تحديد النتيجة المحاسبية في

المؤسسة الاقتصادية

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

---

تمهيد:

تقوم المؤسسة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية لها وفق قواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها في المجال المحاسبي نص عليها القانون، وذلك من أجل تحديد النتيجة المحاسبية التي يمكن أن تكون ربح أو خسارة بحيث تراعي في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية والنتيجة المحاسبية للمؤسسة. وهذا لان إدارة الضرائب تعتمد على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى لتحديد الربح الجبائي وفق القواعد الجبائية والنظام الجبائي المطبق من طرف المؤسسة، لفرض مختلف الضرائب والرسوم على نشاطات المؤسسة فمن أهم هذه الضرائب التي تتركز على النتيجة المحاسبية الضريبة على أرباح الشركات، بحيث سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة كل من النتيجة المحاسبية والأنظمة الجبائية في الجزائر والضريبة على أرباح الشركات باعتبارها جزء مهم من دراستنا.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

### المبحث الأول: تحديد النتيجة المحاسبية.

تتعلق النتيجة المحاسبية بالأحداث أو العمليات التي أنشأت من اجلها، ألا وهي الحصول على إيرادات مقابل تحملها لمجموعة من الأعباء، فالإيرادات المحققة من وراء هذه الأحداث والأعباء التي تتفاعل في ما بينها للخروج في الأخير بما يسمى بالنتيجة النهائية المحاسبية في السنة المالية.

### المطلب الأول: مفهوم النتيجة المحاسبية.

إن النتيجة مرهونة مباشرة بإنتاج المؤسسة ومبيعاتها حيث أنها مرتبطة بجملة من أعباء تتحملها المؤسسة خلال نشاطها مقابل حصولها على إيرادات.

● وتعرف النتيجة المحاسبية حسب المادة 28 من النظام المحاسبي المالي كمايلي: <sup>1</sup> "تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفارق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ماعدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج."

● وتعرف أيضا بمايلي: <sup>2</sup>

النتيجة المحاسبية = إيرادات على النشاط (بعد سحب أموال المستغل) - نفقات على تكاليف النشاط  
+/ - تغيرات الديون وقروض الاستغلال الجارية + / - تغيرات بين مخزون افتتاح الدورة ومخزون عند إغلاق الدورة  
+ / - التصحيحات الخاصة بالأصول الثابتة + / - التصحيحات الخاصة بالقروض = النتيجة الدورة.

### المطلب الثاني: طرق تحديد النتيجة المحاسبية.

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية نتيجة يتم تحديدها إما عن طريق حسابات النتائج ( إيرادات وأعباء)، أو عن طريق الميزانية التي تحتوي على التغيرات الحاصلة في عناصر الأصول والخصوم خلال الدورة.

<sup>1</sup> Rabah Tafighoult, LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER, Imprimerie Aures emballages, Première édition, Algérie, 2015, P 26.

<sup>2</sup> جاوحدو رضا وحدي جليلة إيمان، أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06 / 05 / 2013، جامعة الوادي، ص 4.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق الميزانية.

الميزانية هي قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين موجودات وممتلكات المؤسسة وتسمى الأصول موجودات، وتبين ما عليها من مطالب وموارد تسمى بالخصوم من قبل الملاك أو من قبل الغير ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي.

**أولاً: تعريف الميزانية.**

- عرفت الميزانية على أنها تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية.<sup>1</sup>

- وعرفت أيضا بأنها جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين، ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصوم المؤسسة (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير).<sup>2</sup>

**ثانياً: أنواع الميزانية.**

تقدم الميزانية حوصلة تفصيلية لعناصر المؤسسة عند بداية النشاط وبعد فترة معينة في نهاية السنة المالية وتسمح هذه الميزانية بالإطلاع على مختلف التغيرات التي تمس مختلف عناصر المؤسسة وتسمى الميزانية عند بداية النشاط بالميزانية الافتتاحية وتسمى عند نهاية السنة المالية بالميزانية الختامية.

**1 - الميزانية الافتتاحية:** تبرز الميزانية الافتتاحية أهم العناصر التي تمتلكها المؤسسة عند بداية النشاط أو بداية السنة وتتضمن غالباً رأس مال الذي قدمه صاحب أو أصحاب المؤسسة من جهة واتجاه هذه الأموال لاكتساب بها ما تحتاج لها المؤسسة من وسائل ضرورية للقيام بمهامها من جهة أخرى.<sup>3</sup>

**2 - الميزانية الختامية:** تعد في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة فهي إلزامية قانوناً كما أنها عملية.<sup>4</sup>

**ثالثاً: عناصر الميزانية.**

تصنف الميزانية إلى عنصرين كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

**1 | الأصول:** تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسييرها المؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية حيث أن مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على

<sup>1</sup> جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متبعة لطباعة، الجزائر، 2011، ص 15 .

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعريج، 2009، ص 10 .

<sup>3</sup> ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل إلى المحاسبة وفق scf، متبعة لطباعة، الجزائر، 2011، ص 23 .

<sup>4</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 12 .

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول،<sup>1</sup> وتتضمن الأصول عنصرين أساسيين :

**الأصول الغير جارية:** هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاط المؤسسة، مثل (التشبيات العينية والمعنوية).<sup>2</sup>

**الأصول الجارية:** هي أصول تتوقع المؤسسة إنجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي، وهي أصول تم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات القصيرة.<sup>3</sup>

**2 | الخصوم:** هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ما حيث تؤدي تسويتها المنتظرة إلى خروج موارد من المؤسسة تمثل منافع اقتصادية، فهي تعتبر مصدرا للأصول وهي متمثلة في:<sup>4</sup>

**الأموال خاصة:** هي تلك الزيادة أو الفائض في الأصول على الخصوم الجارية والغير جارية وتتكون أساسا من رأسمال الصادر وبعض الاحتياطات ومن النتيجة.<sup>5</sup>

**الخصوم الغير جارية:** تشمل الخصوم الغير جارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية.

**الخصوم الجارية:** هي خصوم تنتظر المؤسسة انقضائها في دائرة الاستغلال العادي حيث يجب أن يتم تسويتها في غضون اثنا عشر شهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.<sup>6</sup>

**رابعا: حساب النتيجة.**

نتيجة السنة المالية هي عبارة عن قيمة الربح أو الخسارة التي تحققتها المؤسسة من جراء العمليات المالية والتجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، وفي نهاية السنة المالية تظهر النتيجة في حالتين إما حالة ربح أو حالة خسارة.<sup>7</sup>

**الحالة الأولى:** عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية ربح، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم.

**الحالة الثانية:** عندما تكون النتيجة في نهاية السنة المالية خسارة، في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم.

<sup>1</sup> شعيب شونف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 33.

<sup>2</sup> بن بولجة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق scf، متيعة للطباعة، الجزائر، 2016، ص 175.

<sup>3</sup> احمد طرطار و عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2015، ص 211.

<sup>4</sup> بن بولجة أمينة، مرجع سابق ذكره، ص 175.

<sup>5</sup> H. DEVASSE et M. PARRUTE et A. SADOU، Manuel de Comptabilité, CONFORME AU SCF ET AUX NORMES IAS/ IFRS, BERTI Edition, Alger, 2010, P 17.

<sup>6</sup> بن بولجة أمينة، مرجع سابق ذكره، ص 175 وص 176.

<sup>7</sup> احمد طرطار و عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الاطار نظري، مرجع سابق ذكره، ص 213.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

خامسا: شكل الميزانية.

تأخذ الميزانية الشكل التالي:

الجدول رقم (1-1): ميزانية الأصول

السنة المالية المقفلة في .....

N-1	N	N	N	ملاحظة	الأصول	رقم الحساب
صافي	صافي	اهتلاك رصيد	إجمالي			
					الأصول المثبتة ( غير جارية ) فارق بين الاقتناء (ou goodwill)	207
					الثبتيات المعنوية	20(خارج 207)
					الثبتيات العينية	21 و 22 (خارج
					الثبتيات الجاري انجازها	229) 23
					تثبيتات مالية	
					السندات موضوعة موضع المعادلة - المؤسسات	265
					المشاركة	
					المساهمات الاخرى و الحسابات الدائنة الملحقه	26(خارج 265 و
					سندات أخرى مثبتة	269) 271 و 272
					قروض و الأصول المالية الاخرى غير جارية	و 273
						274 و 275
						و 276
					مجموع الأصول غير الجارية	
					الأصول الجارية	
					مخزونات ومنتجات قيد الصنع	30 إلى 38
					الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة	
					الزبائن	41(خارج 419)
					المدينون الآخرون	409 مدين
						42 و 43]
						و 44(خارج 444
						إلى 45(448
						و 46, 486 و 489]

.../...

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

.../...

					الضرائب	444 و 445 و 447
					الأصول الاخرى الجارية	مدين 48
					الموجودات وما يماثلها	
					توظيفات و أصول مالية جارية	50(خارج 509
					أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 59 و 52 و 53 و 54)
					مجموع الأصول الجارية	
					المجموع العام للأصول	

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

أما جانب الخصوم فيعرض حسب الشكل التالي:

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (2-1): ميزانية الخصوم

السنة المالية المقفلة في .....

N-1	N	ملاحظة	الخصوم	رقم الحساب
			رؤوس الأموال الخاصة	
			رأسمال الصادر ( أو حساب المستغل )	108 و 101
			رأسمال غير المطلوب	109
			العلاوات و الاحتياطات ( الاحتياطات المدجة ) (1)	106 و 104
			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 المدجة (1)	
			حصة ذوي الأقلية (1)	
			<b>مجموع (1)</b>	
			<b>الخصوم الغير جارية</b>	
			القروض و الديون المالية	17 و 16
			الضرائب ( مؤجلة و المرصود لها)	155 و 134
			الديون الأخرى غير جارية	229
			المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 ( خارج 131 و 132 )
			<b>مجموع الخصوم الغير جارية (2)</b>	
			<b>الخصوم الجارية</b>	
			الموردون والحسابات الملحقمة	40 ( خارج 409 )
			الضرائب	دائن 444 و 445 و 447
			الديون أخرى	419 و 509 دائن [ 42 و 43 و 44
				( خارج 444 إلى 447 ) 45 و 46
				و [48
			خزينة الخصوم	519 و غيرها من الديون 51 و 52
			<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>	
			<b>المجموع العام للخصوم</b>	

المصدر : الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009 ص 29.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

كما سبق يمكن القول بان الميزانية هي عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور بها للوصول إلى تحديد النتيجة المحاسبية.

**الفرع الثاني: تحديد النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج.**

من خلال النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة تقديم حسابات النتائج، وذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو ترتب حسب طبيعتها، وذلك من اجل الوصول للنتيجة.

**أولاً: تعريف حسابات النتائج.**

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "كشف ملخص للأعباء والنواتج المنحزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة"<sup>1</sup> فهو يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية من خلال عملية الطرح.

**ثانياً: أنواع حسابات النتائج .**

هناك طريقتين لعرض حسابات النتائج يجب ملائمتها مع كل مؤسسة قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم وهما حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة<sup>2</sup>، ولكل منهما مراحل للوصول إلى النتيجة الصافية وتكون كالآتي:<sup>3</sup>

**I - حساب النتائج حسب الطبيعة:** تحديد النتيجة وفقاً 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 الملحقمة وتغيرات الإنتاج المخزن والإنتاج المثبتة سواء كان معنوي أو عيني وإعانات الاستغلال ويضم الحسابات التالية:

- ح/70 مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقمة (و فروعته).

- ح/72 الإنتاج المخزن والمنتقص من المخزون (و فروعته).

- ح/73 الإنتاج المثبت.

- ح/74 إعانات الاستغلال (و فروعته).

حيث إنتاج السنة المالية = ح/70 + ح/72 + ح/73 + ح/74.

<sup>1</sup> احمد طرطار وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الاطار النظري، مرجع سابق ذكره، ص 203.

<sup>2</sup> Eric Dumalanède, Comptabilité Générale, Berti Editions, Alger, 2009, p 222 .

<sup>3</sup> وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، الجزائر، ص 24 و30 و34.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

- استهلاك السنة المالية: يمثل المشتريات المستهلكة للمواد الأولية والبضائع والتموينات الاخرى والخدمات الخارجية المتحصل عليها من عند الغير ويدخل في حسابها الحسابات التالية:

- ح/60 المشتريات المستهلكة ( وفروعه).

- ح/61 الخدمات الخارجية ( وفروعه).

- ح/62 الاستهلاكات الخارجية الاخرى ( وفروعه).

ومنه استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/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: وهو عبارة على الفرق بين القيمة المضافة للاستغلال و مجموع ح/63 أعباء

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

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة - ح/63 - ح/64.

- النتيجة العملياتية: ( التشغيلية) هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليها المنتجات العملياتية الاخرى

مطروحا منه أعباء العملياتية الاخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافا إليه استرجاع

خسائر القيمة والمؤونات، ومنه تتمثل في العلاقة التالية:

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 - ح/65 - ح/68 + ح/78.

- النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية والتي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين

المنتجات المالية والأعباء المالية.

ومنه النتيجة المالية = ح/76 - ح/66.

- النتيجة العادية قبل الضرائب: هي مجموع كل من النتيجة العملياتية 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.

3 | النتيجة الصافية للسنة المالية: هي عبارة عن مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة الغير عادية.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

### • شكل حساب النتائج حسب الطبيعة:

الجدول رقم (1-3): حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من.....إلى.....

رقم الحساب	البيان	ملاحظة	N	n-1
70	رقم الأعمال			
72	تغير المخزون المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
	<b>1 - إنتاج السنة المالية</b>			
60	مشتريات مستهلكة			
62 - 61	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى			
	<b>2 - استهلاك السنة المالية</b>			
	<b>3 - القيمة المضافة للاستغلال ( 1-2)</b>			
	<b>4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>			
75	المنتجات العملية الأخرى			
65	الأعباء العملية أخرى			
68	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات وخسارة القيمة			
78	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات			
	<b>5 - النتيجة العملية</b>			
76	المنتوجات المالية			
66	الأعباء المالية			
	<b>6 - النتيجة المالية</b>			
698 - 696	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
693 - 692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
	<b>مجموع أعباء الأنشطة العادية</b>			
	<b>8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>			
	<b>9 - النتيجة غير العادية</b>			

.../...

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

.../...

			9 - النتيجة غير العادية
			10 - صافي نتيجة السنة المالية حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية ( 1 )
			11 - صافي نتيجة المجموع المدمج ( 1 ) ومنها ذوي الأقلية ( 1 ) حصة المجمع ( 1 )

المصدر : الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009 ص 30

كما سبق يمكن القول بأن حساب النتائج هو عبارة عن مجموعة من المراحل يجب المرور بها للوصول إلى تحديد النتيجة الصافية المحاسبية الخاضعة للضريبة.

**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، وستتطرق فيما يلي إلى مراحل تحديد النتيجة الصافية المحاسبية:

1 - هامش الربح الإجمالي: هو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في ( مبيعاتها 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 المبيعات.

2 - النتيجة العمليانية: هي هامش الربح الإجمالي مضاف إليه المنتجات العمليانية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء العمليانية الأخرى.

وتكتب وفق العلاقة التالية: النتيجة العمليانية = هامش الربح الإجمالي + المنتجات العمليات الأخرى - التكاليف التجارية - الأعباء العمليانية الأخرى.

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

النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة العمليانية - مصاريف المستخدمين ومخصصات الاهتلاك + منتجات مالية - أعباء مالية.

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:

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية  
- الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

5- | النتيجة الصافية للسنة المالية: وتحدد وفق العلاقة التالية:

النتيجة الصافية للسنة لمالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية - الأعباء غير العادية + المنتجات غير العادية.

### 3- شكل حساب النتائج حسب الوظيفة:

الجدول رقم (1 - 4): حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من .....الى.....

n-1	n	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			<b>هامش الربح الإجمالي</b>
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			<b>النتيجة العملياتية</b>
			تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين للمخصصات للاهتلاكات) المنتجات المالية الأعباء المالية
			<b>النتيجة العادية قبل الضريبة</b>
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
			<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
			الأعباء الغير عادية المنتجات الغير عادية
			<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

.../...

			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة ذوي الأقلية حصة المجموع
--	--	--	---

المصدر: الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009، ص 31.

وفي الأخير سواء تم حساب النتيجة المحاسبية عن طريق حسابات النتائج حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة فإننا نحصل على نفس النتيجة على المؤسسة اختيار أحد الجدولين لحساب النتيجة.

### المبحث الثاني: الأنظمة الجبائية في الجزائر.

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة، ويتوقف اختيار النظام المطبق على المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط واعتبارات من بينها رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف، طبيعة النشاط الممارس، الشكل القانوني للمكلف (شخص طبيعي أو معنوي).

#### المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي.

هو عبارة عن مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية تسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.<sup>1</sup>

ومنه نستنتج بان النظام الجبائي هو طريقة تحديد أوعية المكلف الخاضعة للضرائب والرسوم المختلفة، وكذا طريقة وآجال التسديد والتصريح (الشهرية، الفصلية، السنوية)، والالتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع للنظام.

#### المطلب الثاني: أنواع الأنظمة الجبائية في الجزائر.

بعد الإصلاحات والتغيرات الجبائية الأخيرة لسنة 2015 أصبح يوجد نظامين جبائين فقط وهما النظام الحقيقي ونظام الضريبة الوحيدة الجزافية.

#### الفرع الأول: النظام الحقيقي.

أدرج المشرع الجبائي الجزائري النظام الحقيقي لفئة معينة واستثمار معين حيث وضع قواعد قانونية لضبط هذا النظام.

<sup>1</sup> بن توتة قنذر، متطلبات تكيف النظام الجبائي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ليل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي الشلف، 2014، ص 26.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

أولاً: تعريف النظام الحقيقي.

هو نظام يبحث في معرفة القيمة الحقيقية للوعاء الذي فرضت عليه الضريبة ويخص الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذي يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج، ويتطلب الخضوع لهذا النظام التزامات جبائية ومحاسبية كمسك محاسبة منتظمة قائمة على وثائق محاسبية ودفاتر تجارية، بالإضافة إلى إيداع مجموعة التصريحات الشهرية أو الفصلية أو السنوية في آجالها المحددة لأنها تخضع لرقابة الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

ثانياً: مجال تطبيقه.

حسب المادة 17 و18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وجوباً حسب نظام الربح الحقيقي ويتعين على المكلفين بهذه الضريبة التصريح بمبلغ ربحهم السنوي الصافي قبل 30 افريل من كل سنة ومسك محاسبة نظامية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون.<sup>2</sup>

وحسب المادة 148 من نفس القانون يخضع الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وجوباً لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق وفق محاسبة تمسك طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.<sup>3</sup>

الفرع الثاني: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

أسست الضريبة الجزافية الوحيدة لتعويض كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات، فهي تطبق على كلا الشخصيتين القانونيتين الطبيعية والمعنوية.<sup>4</sup>

أولاً: الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:<sup>5</sup>

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، الشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطاً صناعياً، أو تجارياً أو حرفياً ومهنة غير تجارية، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري "30.000.000 دج".
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، أو "الصندوق الوطني للتأمين من البطالة".

<sup>1</sup> سهام كردودي، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقاً للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعلامة والسياسات الاقتصادية، العدد 3، 2012، ص 143.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد 17 و18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، ص 12 و13.

<sup>3</sup> المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 39.

<sup>4</sup> المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 74.

<sup>5</sup> المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 74.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

- يطبق نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة عند تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى، التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات. عندما يقوم المكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد، وفي المنطقة نفسها أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات، تعتبر كل واحدة منها مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة، وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار "30.000.000 دج"، وفي حالة العكس يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي لجمل مداخله.<sup>1</sup>

ثانيا: تحديد الضريبة الجزائرية الوحيدة ومعدلاتها.

1. تحديد الضريبة الوحيدة الجزائرية:

مرت الضريبة الجزائرية الوحيدة بعدة تعديلات منذ نشأتها في سنة 2007، وعليه سنتعرض إلى آخر التعديلات المتعلقة بتحديد هذه الضريبة، ما كان ساريا خلال سنة 2016 وما هو مطبق وساري المفعول ابتداء من جانفي 2017.

- تحديد الضريبة الوحيدة الجزائرية خلال سنة 2016:

كان بإمكان المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام هذه الضريبة اختيار فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي حيث يودع طلب الاختيار لدى الإدارة الجبائية قبل 01 فيفري من السنة، ويكون هذا طلب صحيحا ونهائيا بالنسبة لسنة واحدة فقط، ويجب أن يجدد بصورة صريحة وواضحة.<sup>2</sup>

عندما لا يجدد طلب الاختيار في سنة ما، ويكون رقم الأعمال المحقق لم يصل مبلغ الثلاثين مليون، فإن المكلف المعني يحول بصفة تلقائية إلى نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، كما يستفيد المكلفون بالضريبة الجدد من إمكانية اختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي عند بداية الاستغلال.<sup>3</sup>

- تحديد الضريبة الوحيدة الجزائرية ابتداء من سنة 2017:

بقي السماح للمكلف باختيار الخضوع لنظام الربح الحقيقي ساري المفعول، ولكن ما تم تعديله بقانون المالية لسنة 2017 يتمثل في مدة سريان نظام الربح الحقيقي، حيث أصبح الاختيار ساريا لمدة 3 سنوات (سنة إيداع الطلب

<sup>1</sup> Direction générale des impôts, "Guide pratique du contribuable", direction des relations publiques et communication, 2016, page:12

<sup>2</sup> لطفي شعباني، جباية المؤسسة، متيحة للطباعة، براقي الجزائر، 2017، ص 51.

<sup>3</sup> الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، ص 07.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

والسنتان الموالتان)، ويكون فيها الاختيار لا رجعة فيه خلال فترة الثلاث سنوات، ويمكن للمكلف التحلي عن الاختيار بشرط تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل 01 فيفري من السنة التالية لفترة الثلاث سنوات.<sup>1</sup>

2. معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة.

خضعت معدلات هذه الضريبة لعدد محدود من التعديلات، أهمها التغيير الذي حدث في بداية سنة 2016 وعليه سنتعرض فيما يلي للمعدلات التي كانت سارية قبل وبعد سنة 2016.

• معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة قبل جانفي 2016:

كان المعدل يحدد كما يلي:<sup>2</sup>

- 5٪ بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء.

- 12٪ بالنسبة للأنشطة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بتأدية الخدمات لفئة الأرباح الصناعية والتجارية.

• معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة ابتداء من جانفي 2016:<sup>3</sup>

- 5 ٪ بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12 ٪ بالنسبة للأنشطة الأخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة الجزافية الوحيدة بمعدليها تحسب من رقم الأعمال المحقق من قبل المكلف، أي أن الوعاء الجبائي الخاضع لهذه الضريبة يكمن في رقم الأعمال، وعلى أساسه يتم حساب الضريبة.

ثالثا: تسديد الضريبة الوحيدة الجزافية.

ابتداء من سنة 2017، يتوجب على المكلف تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة وفق طريقتين حسب اختياره، وذلك كما يلي:

- التسديد الكلي للضريبة: يكون ذلك عند إيداع التصريح من قبل المكلف بالضريبة، يعني ما بين 1 و30 جوان من سنة الخضوع.

- التسديد الجزئي للضريبة: يمكن تلخيص آجال التسديد والمبالغ وفق الجدول الآتي:

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، ص 07.

<sup>2</sup> المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014، مرجع سابق ذكره، ص 51.

<sup>3</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق ذكره، ص 52.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (1-5): آجال ونسب التسديد المجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة.

نسب التسديد	آجال التسديد
50 ٪ من المبلغ الواجب الدفع	تاريخ إيداع التصريح التقديري السنوي بين 01 و30 جوان
25 ٪ من المبلغ الواجب الدفع	بين 01 و15 سبتمبر
25 ٪ من المبلغ الواجب الدفع	بين 01 و15 ديسمبر

المصدر: المادة 14 من القانون رقم 14-16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

### • آلية التسديد: يقوم الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة بطريقة التسديد كمايلي<sup>1</sup>:

- يكون التصريح المستخدم للتسديد المجزأ للضريبة الجزافية الوحيدة حسب الآجال المذكورة سابقا في السلسلة رقم (50 bis) G المحدثه في سنة 2017، وهذا فيما يتعلق بالجزء الثاني والثالث، لان الجزء الأول يسدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، وباستخدام التصريح كدليل على التسديد.

- يتم تسديد كامل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة فيما يتعلق بالمكلفين المحدد بتاريخ إيداع التصريح برقم الأعمال التقديري، والذي يجب أن يتم قبل نهاية سنة بداية النشاط، باستخدام التصريح كدليل على تسديد مبلغ الضريبة. أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة (ن) اكبر من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة (ن)، فهو مطالب بإيداع تصريح تكميلي في السنة (ن+1) حسب الآجال ما بين 20 جانفي و15 فيفري، مع تسديد الضريبة الوحيدة الجزافية الموافقة للفرق قي رقم الأعمال وذلك بتاريخ إيداع التصريح خلال الفترة المحددة قانونا، وباستخدام التصريح المودع كدليل على تسديد مبلغ الضريبة.

أما في حالة تحقيق المكلف بالضريبة لرقم أعمال في السنة (ن) اقل من رقم الأعمال التقديري المصرح به في السنة (ن) فهو غير مطالب بإيداع تصريح تكميلي حسب الآجال المذكورة سابقا، مع عدم تسديد الضريبة الموافقة للفرق في رقم الأعمال، بل يعتبر مبلغ الضريبة المسدد عن الفرق في رقم الأعمال قرضا ضريبيا يخصم من الضريبة الجزافية التقديرية للسنة التالية.

### المبحث الثالث: الضريبة على أرباح الشركات.

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

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق ذكره، ص 56.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

المداحيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".<sup>1</sup>

**المطلب الأول: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.**

حسب نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 فإن مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات يتم على أساس الخضوع الإجمالي أو الاختياري للشركات حيث:

### 1. الشركات الخاضعة إجباريا:

تفرض على الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي شركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات طابع صناعي وتجاري.<sup>2</sup>

### 2. الشركات الخاضعة اختياريا:

هناك بعض الشركات خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لكن سمح لها القانون باختيار منها الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، إذ يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها، علما أن هذا الاختيار نهائي ولا رجعة فيه، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل<sup>3</sup>:

- شركات التضامن.

- شركات التوصية البسيطة.

- جمعيات المساهمة.

### المطلب الثاني: معدلات الضريبة على أرباح الشركات وكيفية حسابها.

قبل القيام بالتصريح بالضريبة على أرباح الشركات على المؤسسة ان تكون على معرفة كافية للنسبة التي ستفرض عليها.

### الفرع الأول: معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

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:<sup>4</sup>

### أولا: المعدل العادي.

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

<sup>1</sup> المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 32.

<sup>2</sup> بن ناي حسين وطبي احمد عبد الجبار، المحاسبة الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكره ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي بونعامه خميس مليانة، 2016، ص 10.

<sup>3</sup> ربيع حنيقة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013، ص 298.

<sup>4</sup> المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 39 و40.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.

26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ثانيا: المعدلات الخاصة.

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم ( 6.1 ) : معدلات الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات.

النشاط الخاضع للضريبة	المعدل
- بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات . - بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية ( تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل ) .	10 %
- بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر .	20 %
- بالنسبة للمداخيل التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات . - المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر . - العائدات المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج ، بموجب امتياز رخصة استغلال براءتهم	24 %
- بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها .	40 %

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

### الفرع الثاني : حساب الضريبة على أرباح الشركات.

إن إخضاع أرباح الشركات إلى الضريبة لا يأخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، وإنما يتم تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي،<sup>1</sup> فالربح الخاضع ( الجبائي ) يتضمن نتيجة النشاطات العادية بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم ( الاستردادات ) مطروح منها الإيرادات غير الخاضعة ( التخفيضات ) ويتمثل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الربح الصافي الناتج عن الفرق بين الإيرادات المحققة من طرف المؤسسة والاعباء الناتجة عن ممارسة النشاط العادي، ويمكن صياغة علاقة تحديد الربح الجبائي كما يلي:<sup>2</sup>

الربح الخاضع ( الجبائي ) = النتيجة المحاسبية الصافية + الاستردادات - التخفيضات

Bénéfice fiscal = Bénéfice comptable + Réintégrations - Déductions

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 74 و75.

<sup>2</sup> Rabah Boussaid et autres, Dossier pédagogique de séminaire portant sur les impôts Diffères, Institut supérieur de Gestion et de planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012, p 8.

## الفصل الاول: تحديد النتيجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

- أما الاستردادات فهي عبارة عن تلك الأعباء التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبرها أعباء عادية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من طرف المشرع الجبائي، أما التخفيضات فهي تلك الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبرها إدارة الضرائب كأعباء تطرح من إيرادات المؤسسة.

### المطلب الثالث: آلية تسديد الضريبة على أرباح الشركات.

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 للتصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة هو 30 / 04 / ن+1<sup>1</sup>، أما دفع قيمة الضريبة فيكون في أجل أقصاه اليوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح<sup>2</sup>، حيث يمكن أن تسدد دفعة واحدة أو يتم تسديدها وفق نظام التسبيقات ( Les Acomptes ) 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 وهو ( ن - 2 ) وفي حال بدأت نشاطها هذه السنة تحسب الأقساط بافتراض أن 5% من رأس المال هو الربح ثم تحسب تسبيقاتها عاديًا.<sup>3</sup> إن عملية التسديد تتم على شكل ثلاثة تسبيقات تدفعها الشركة بالإضافة إلى رصيد التصفية في الوثيقة رقم (G50) وتدفع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم ( 1 - 7 ) : تاريخ تسديد تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات

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

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

<sup>1</sup> المادة 151 الفقرة - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 40.

<sup>2</sup> وزارة المالية، قانون رقم 17 - 11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، العدد 76، 2017، الجزائر، المادة 14، ص 7.

<sup>3</sup> بن نايي حسين وطبيي احمد عبد الجبار، مرجع سابق ذكره، ص 12.

### الخلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية تحديد النتيجة المحاسبية من خلال القوائم المالية المتمثلة في الميزانية (قائمة المركز المالي) وحسابات النتائج (قائمة الدخل الشامل) ، التي تسجل فيها المؤسسة مجمل نشاطاتها الاقتصادية التي تقوم بها خلال السنة المالية وذلك لتبرزها للأطراف المهتمين بذلك من بينهم إدارة الضرائب، التي تستعملها لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

وتناولنا أيضا مختلف الأنظمة الجبائية التي تطبق في الجزائر على المكلفين الخاضعين لمختلف الضرائب، فلكل نظام مميزات ومجال تطبيق وعلى المكلف الالتزام به وإتباعه لتحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم فرض الضريبة على النتيجة المتحصل عليها بإتباع القوانين الجبائية والمبادئ المحاسبية، فالضريبة على أرباح الشركات من بين أهم الضرائب التي تفرض على النتيجة الجبائية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين. حيث سنتناول في الفصل الثاني كيفية تحديد النتيجة الجبائية وجميع عناصرها.

## الفصل الثاني

الانتقال من النتيجة المحاسبية الى

النتيجة الجبائية

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

---

تمهيد:

يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة انطلاقاً من معالجة النتيجة المحاسبية المحصل عليها في نهاية النشاط، حيث يتم معالجتها وفق القواعد الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية، وتتم المعالجة بإجراء عدة تغييرات على بعض عناصر النتيجة المحاسبية لا يأخذ بها النظام الجبائي، حيث سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تلك العناصر المشكّلة للنتيجة الجبائية وإلى عرض المعيار الدولي رقم IAS 12 الخاص بالضرائب المؤجلة الذي يدرس الفروقات الزمنية التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لوجود بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير متناسقة ومطابقة للمبادئ المحاسبية.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

### المبحث الأول: تحديد النتيجة الجبائية والعناصر المكونة لها.

تعتمد جباية المؤسسات على المعطيات المحاسبية، حيث يتم تحديد النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية بعد إدخال عليها بعض التغيرات الضرورية المستمدة من النصوص الجبائية.

### المطلب الأول: 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 بالوضع 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 2 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، والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة" أي انه <sup>1</sup>:

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

### ثانياً: تعريف النتيجة الجبائية من خلال حسابات النتائج.

تنص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة 1 مع مراعاة أحكام المادتين 172 و173 على انه "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها

<sup>1</sup> تسعديت بوسعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS-IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013، ص 8.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.<sup>1</sup>

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 + الأعباء المدججة (الاستردادات) - التخفيضات .

### الفرع الثاني: العناصر المكونة للنتيجة الجبائية.

تشكل النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية الصافية مضاف إليها بعض الأعباء المدججة ( الاستردادات ) مطروح منها بعض الأعباء ( التخفيضات ) ناقص العجز المالي ( الخسارة )، تطرقنا إلى النتيجة المحاسبية في الفصل الأول وسنتطرق في هذا الفرع إلى دراسة الاستردادات والتخفيضات والعجز المالي.

أولاً: الأعباء المدججة ( الاستردادات ) .

الاستردادات هي تلك العناصر التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي،<sup>2</sup> بعبارة أخرى هي تكاليف أدرجت في حساب الربح المحاسبي إلا أن الإدارة الجبائية ترفضها نهائياً لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد في التشريع الجبائي، هذه التكاليف لا بد من إعادة إدماجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.

### ثانياً: الأعباء المخفضة ( التخفيضات أو الإعفاءات ) .

الخصومات هي تلك العناصر التي لا يمكن اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة ويجب خصمها من الربح الخاضع للضريبة،<sup>3</sup> فهي تلك الأعباء أو العناصر المقلصة والمطروحة من الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التزامهم ببعض الشروط والمقاييس المحددة من خلال النظام الضريبي المتضمن في القوانين المالية السنوية.

### ثالثاً: خسائر السنوات السابقة المخصومة.

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

<sup>1</sup> المادة 140 الفقرة - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> إيمان بجللف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع | العدد الثاني، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 309.

<sup>3</sup> إيمان بجللف وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 311.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

تخصم هذه الخسائر من الربح المحقق، وفي حالة عدم تغطية هذا العجز يجوز لها نقل أو ترحيل فائض العجز إلى السنوات المالية اللاحقة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر النتيجة الجبائية.

سنتناول في هذا المطلب كيف تعالج الإدارة الجبائية عناصر الاستردادات وعناصر التخفيضات وخسارة السنوات السابقة.

#### الفرع الأول: المعالجة الجبائية للأعباء المخفضة (الإعفاءات).

##### أولاً: شروط خصم الأعباء من الربح الخاضع للضريبة.

يتم تخفيض الأعباء وخصمها من الربح الخاضع للضريبة وفق شروط معينة وهي كالتالي:<sup>2</sup>

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

✓ أن يكون العبء مؤكداً وحقيقي: يجب أن يكون العبء فعلياً ومؤكد حدوثه وليس محتمل الحدوث سواء كانت الأعباء مدفوعة أو مستحقة الدفع، ويجب أن تكون حقيقية أي ليست صورية أو وهمية تتحمل المؤسسة عبئها بغض النظر عن دفعها أم لا.

✓ أن يكون العبء مدعماً ومؤيداً بمبررات ووثائق ثبوتية: حتى يمكن خصم العبء أن يكون مدعماً 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 والمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الشروط الموضوعية: تشمل الشروط الموضوعية النقاط الآتية:

✓ يجب أن يترتب عن العبء تخفيض في الأصول الصافية.

✓ أن يتم استغلال العبء في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها.

✓ أن يكون العبء مدرجاً ضمن أعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة، مرجع سابق ذكره، ص 287.

<sup>2</sup> بن توتة قندز، مرجع سابق ذكره، ص 92 و93.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

ثانيا: المعالجة الجبائية للأعباء.

تتكون الأعباء أساسا من :

الأعباء العامة:

إن المشرع لم يتطرق صراحة إلى إعطاء مفهوم للأعباء العامة ولكنه ذكر في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، أي يمكن اعتبار الأعباء العامة كمصاريف ضرورية لسير عملية الاستغلال في إطار ممارسة النشاط ( تكاليف عامة، تكاليف مالية ...).

• المعالجة الجبائية للأعباء العامة: ونذكر منها مايلي:

- أعباء السلع والمواد الاستهلاكية: تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم ويجب أن تقيد مشتريات البضائع والمواد في المحاسبة بتكلفة الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة زائد المصاريف الملحقمة، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المتحصل عليها، أما فيما يخص تقييم المخزونات فيمكن للمؤسسة استعمال احد الطرق المتبعة في هذا المجال لإعداد الجرد الدائم أو الدوري لها.<sup>1</sup>

- أعباء الخدمات : وتتمثل في :<sup>2</sup>

✓ مصاريف النقل: وهي تلك المصاريف المتعلقة بنقل البضائع للزبائن وكذا التنقل والمهمات في حالة ما تكون ناتجة عن التزامات مهنية، وتعتبر هذه النفقات قابلة للخصم إذا كانت مرفقة بأدلة كافية لقبول عملية الخصم.

✓ الإيجار و المصاريف المتعلقة به: لقد أباح المشرع خصم قيمة الإيجار المدفوع فعلا للمكان الذي تستعمله المؤسسة إذا كان العقار ملكا للغير، بشرط ألا يكون العقار موجها كليا أو جزئيا للاستخدام الشخصي حيث لا يدخل ذلك ضمن التكاليف الواجبة للخصم، وحسب المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لا تكون قابلة للخصم من اجل تحديد الربح الجبائي الصافي مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني الغير مخصصة مباشرة للاستغلال.

✓ مصاريف الصيانة والإصلاح: تكون هذه المصاريف القابلة للخصم إذا كانت مخصصة لصيانة عناصر الأصول وتجهيزات المؤسسة للحفاظ عليها دون أن ينتج عن هذه الصيانة فائض قيمة خاصة بالتجهيزات، أي تكون سببا في تمديد مدة استعمالها القانونية.

<sup>1</sup> بن ربيع حنيقة، مرجع سابق ذكره، ص 283.

<sup>2</sup> بن ربيع حنيقة، مرجع سابق ذكره ص 284، 285.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

✓ أعباء الاشتراك في الدورات العلمية: بهدف مواكبة التطور التكنولوجي وتحسين أدائها الإنتاجي تخصص المؤسسات مصاريف اقتناء الكتب والمجلات والاشتراكات في الدورات العلمية وتعتبر هذه من الناحية الجبائية قابلة للخصم إذا كانت مبررة بالوثائق المثبتة لها.

✓ أعباء المستخدمين: تعد مصاريف المستخدمين كالعلاوات والتعويضات والمساهمات الاجتماعية والمستحقات الجبائية المتعلقة بذلك وكذا عوائد الشركاء والمسيرين والأعباء الاجتماعية القابلة للخصم، وفيما يخص العوائد المدفوعة لغير الأجراء مثل الأتعاب والسمسرة وغير ذلك قابلة للخصم بشرط التصريح بها في اجل 30 يوم حسب المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ الأعباء الجبائية: إن العبء الذي تتحمله المؤسسات هو قابل لخصم (مثل الرسم على النشاط المهني وحقوق التسجيل وحقوق الطابع وحقوق الجمارك)، بحيث تتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة والحصله خلال السنة المالية، ويستثنى من الخصم الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والضريبة على أرباح الشركات لأنها تمثل عبء.

✓ الأعباء المالية: كل المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة داخل الجزائر، أي بالعملة الوطنية قابلة للخصم وهذا حسب نص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة "يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على وجه الخصوص الفوائد وأرباح الصرف وغيره من المصاريف المالية الخاصة بالاقتراضات المبرمة خارج الجزائر، وكذلك الأتاوى المستحقة عن البراءات ورخص الاستعمال وعلامات الصنع ومصاريف المساعدة التقنية والأتعاب المدفوعة بعملة أخرى غير العملة الوطنية، فان خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها، مرهونة باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة.<sup>1</sup>

✓ مصاريف التأمين: تكون من المصاريف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كل التأمينات التي من شأنها ضمان عناصر الأصول من الأخطاء المحتملة ( حرائق ، فيضانات ، سرقة ....) وتكون قابلة للخصم كذلك التأمينات المدفوعة لصالح الغير إذا كان هؤلاء المستخدمين أجراء في المؤسسة، وفي هذه الحالة يكون مبلغ التأمين في الأجرة أما مصاريف التأمين الشخصية لمسير المؤسسة وكذلك التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال فيجب إعادة إدراجها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 141 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> بن ربيع حنيقة، مرجع سابق ذكره، ص 285.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

✓ مصاريف الإشهار: تشمل جميع المصاريف المرتبطة بالدعاية للمؤسسة من إعلانات في الجرائد و الحملات والحملات الإعلامية المروجة للمنتوج والإعلانات الثابتة في شكل لوحات اشهارية تعتبر من قبل الأعباء القابلة للخصم ما دامت متعلقة بالنشاط.<sup>1</sup>

### الاهتلاكات:

يعتبر الاهتلاك جبائيا بأنه تكلفة قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة، فهو عبء تتحمله المؤسسة نتيجة النقص التي تتعرض له استثماراتها بفعل الاستخدام أو التقدم التكنولوجي أو مرور الزمن.

- ومن الشروط العامة لخصم الاهتلاكات مايلي:<sup>2</sup>

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فخصم قسط الاهتلاك من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابته لجملة من الشروط يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- يجب أن تطبق الاهتلاكات على عناصر الأصول الثابتة المعرضة قيمتها للانخفاض.

- أن تخصص الاهتلاكات فقط للاستغلال المباشر للنشاط.

- أن تسجل الاهتلاكات بقيمة التدهور الفعلي، ومعاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 30.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم.

- أن تسجل الاهتلاكات في محاسبة المؤسسة وفي الجدول الخاص بها .

وحسب نص المادة 141 في الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف وتتضمن على وجه الخصوص الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليه عن طريق التنظيم وطبقا لإحكام المادة 174".

كما أن سقف 1.000.000 دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

### المؤونات:

هي تلك التخفيضات من الأرباح الخاضعة لتغطية الخسائر المحتملة شريطة أن تكون هذه التخفيضات محدد

<sup>1</sup> بن توتة قندز، مرجع سابق ذكره، ص 96 .

<sup>2</sup> المادة 141 الفقرة - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 36.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

بدقة وان تكون مسجلة محاسبيا في الدورة وتظهر في الجداول الملحقة في المؤونات طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>1</sup>

حسب المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعرف المؤونات بأنها "الأرصدة المشككة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية وتبينها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152".<sup>2</sup>

ومن شروط قابلية خصم المؤونات مايلي:

طبقا للتشريع الجبائي الجزائري فان خصم المؤونات من الوعاء الضريبي مرهون بمدى استجابتها لجملة من الشروط، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>3</sup>

. يجب أن تخصص المؤونات للخسائر أو التكاليف تكون المصاريف المتعلقة بها قابلة للخصم.

. يجب أن تكون الخسارة أو التكاليف محتملة الوقوع.

. يجب أن تنجر هذه الخسائر والتكاليف عن أحداث وقعت خلال السنة المالية المعنية .

. يجب أن تسجل المؤونة في محاسبة المؤسسة.

. بيان المؤونة في جدول المؤونات أي في الكشف الخاص بها.

**الفرع الثاني: المعالجة الجبائية لعناصر الاسترداد.**

تفرض الادارة الجبائية بعض الأعباء والتكاليف وتتكون أساسا من الأعباء الآتية:<sup>4</sup>

1 – أعباء العقارات الغير مخصصة مباشرة للاستغلال: تعتبر تكاليف إيجار العقارات غير مخصصة للاستغلال ومصاريف الصيانة المتعلقة بها من الأعباء الغير قابلة للخصم ويجب دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

2 – حصص الهدايا الاشهارية غير قابلة للخصم: حدد خصم هذا العبء في حدود 500 دج للوحدة وما تعدى هذا السقف يتم إعادة دمجها للربح الخاضع للضريبة عن طريق ضرب المبلغ الزائد عن السقف في عدد الوحدات، وحدد السقف المسموح بخصمه فيما يتعلق بالاشتراكات والهبات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287 .

<sup>2</sup> المادة 141 فقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 36.

<sup>3</sup> بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287 .

<sup>4</sup> المادة 169 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني في حدود 1.000.000 دج سنويا وما تجاوز هذا المبلغ يعاد دمجها في الربح الخاضع للضريبة.

3 - مصاريف حفلات الاستقبال الغير قابلة للخصم: لا تكون قابلة للخصم مصاريف الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة الغير مثبتة قانونا بوثائق ثبوتية باستثناء المبالغ الملزمة بها والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

4 - لا تخصم أيضا الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما يفوق مبلغ الفاتورة 300.000 دج مع احتساب كل الرسوم.<sup>1</sup>

5 - حصص الإشهار المالي والكفالة و الرعاية الغير قابلة للخصم : حدد السقف المسموح به لخصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب في حدود 10٪ من رقم الأعمال للسنة المالية كحد أقصى 30.000.000 دج، وحتى إذا أنفقت المؤسسة أكثر من 30.000.000 دج ولكن لا يتعدى 10٪ من رقم الأعمال. ونفس الشيء أيضا بالنسبة للنشاطات ذات الطابع الثقافي مثل ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.<sup>2</sup>

6 - تخصم أيضا مبالغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف وذلك من اجل تحديد الضريبة. بالإضافة إلى مصاريف البحث والتطوير فان السقف المحدد لها هو 10٪ من مبلغ الدخل أو الربح كحد أقصى هو 100.000.000 دج قابل للخصم.<sup>3</sup>

7 - المؤونات والاهتلاكات الغير قابلة للخصم : تعتبر المؤونات الغير مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية المنصوص عليها جبائيا غير قابلة للخصم، أيضا الاهتلاكات المخصوصة 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 1.000.000 دج قابل للخصم وما زاد عن ذلك غير قابل للخصم إلا إذا كانت السيارة السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.<sup>4</sup>

8 - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة، فحسب المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعتبر الجزء من فائض القيمة الناتج عن التنازل غير خاضع للضريبة والمقدر في حدود 70٪ بالنسبة

<sup>1</sup> القانون رقم 17 - 11، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، المادة 10، ص 7.

<sup>2</sup> المادة 169 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

<sup>3</sup> المادتين 170 و 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 44.

<sup>4</sup> المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018 ، ص 36.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

لفائض القيمة قصير الأمد وهي تلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها اقل أو تساوي ثلاث سنوات، و35٪ بالنسبة لفائض القيمة طويل الأمد وهو ذلك الفائض الناتج من التنازل عن عناصر الاستثمارات التي مدة حيازتها أو إنجازها أكثر من ثلاث سنوات. أما إذا التزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الفائض في اجل 3 سنوات لا يدخل هذا الفائض ضمن الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

9 - وحسب المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة، إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الاخرى المعمول بها.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: المعالجة الجبائية لخسائر السنوات السابقة.

تسمح ادارة الضرائب بخصم خسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة إذا تحققت الشروط التالية:<sup>3</sup>

- 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 مالية 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.

### المبحث الثاني: عرض المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12.

الضريبة على النتيجة أو على الدخل تمثل اقتطاع هام يتم على الأرباح المحققة من قبل كل مؤسسة فهي وسيلة هامة لتوليد الإيرادات الحكومية، ونظرا لأهمية هذه الضريبة فان هيئة المعايير الدولية في افريل سنة 1978 نشرت

<sup>1</sup> المادة 173 الفقرة - 1 و2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 45.

<sup>2</sup> المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018، مرجع سابق ذكره، ص 43.

<sup>3</sup> بن ربيع حنيقة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 287.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

المعيار الدولي 12 IAS المتعلق بمحاسبة الضرائب على الدخل، ودخل حيز التطبيق في 12 جويلية 1979 ويتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للضرائب الجارية والضرائب المؤجلة .

وقبل التطرق إلى معالجة مفهوم الضرائب المؤجلة في مبحث خاص بها، سنقوم بتحديد هدف المعيار ومجال تطبيقه وكذا عرض وتوضيح المفاهيم الأساسية المستعملة في هذا المعيار.

**المطلب الأول: نطاق المعيار الدولي الضريبة على الدخل رقم 12 وهدفه.**

**أولاً: نطاق المعيار.**

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن كافة ضرائب الدخل شاملاً الضرائب المحلية والأجنبية، والضريبة المحجوزة عند المنع وكذلك الآثار المترتبة على ضريبة الدخل لمدفوعات توزيع الربح، ولا ينطوي هذا المعيار على المنح الحكومية حيث يعالجها المعيار رقم 20.<sup>1</sup>

ويتعلق هذا المعيار بقضيتين مختلفتين بالضرائب:<sup>2</sup>

– الضريبة الجارية: هي مبلغ ضريبة الدخل مستحقة الدفع أو قابل للاسترجاع بواسطة كيان في ما يتعلق بربحه الخاضع للضريبة أو خسارته الخاضعة للضريبة في فترة ما.

– الضريبة المؤجلة: هي عبارة عن مقياس محاسبي وليست ضريبة محصلة بواسطة الحكومة، فهي تمثل ضريبة مستحقة الدفع أو قابلة للاسترجاع في فترات محاسبية مستقبلية متصلة بمعاملات تم إنجازها بالفعل.

**ثانياً: هدف المعيار:**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "الضرائب المؤجلة" إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ويوضح المعيار بالتحديد كيفية احتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية والفترة المستقبلية، ويبين المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة المعد وفق لمعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويعالج الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما.<sup>3</sup>

**المطلب الثاني: التعريف بمصطلحات المعيار الدولي رقم 12 الضرائب على الدخل.**

عرف المعيار مجموعة من المصطلحات نذكر منها:

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 414.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع أعلاه، ص 414.

<sup>3</sup> محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 202.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

1. الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.<sup>1</sup>
  2. 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).<sup>2</sup>
  3. القاعدة الضريبية: لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة.<sup>3</sup>
  4. 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.<sup>4</sup>
- وميز المعيار بين نوعين من الفروقات الضريبية وهما:<sup>5</sup>
- الفروق المؤقتة:** وتتمثل 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.
- الفروق الدائمة:** وتتمثل 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.

### أمثلة تطبيقية للمعيار:

**مثال 1:** بلغ مصروف الضريبة لدى شركة لسنة 2014 مبلغ 120000 دج في حين يبلغ مصروف الضريبة المقبول ضريبيا 70000 دج، علما أن صافي الربح المحاسبي قبل طرح مصروف الضريبة هو 400000 دج والفرق بينه وبين الربح الضريبي هو مصروف الضريبة فقط.

<sup>1</sup> بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و لتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014، ص 94.

<sup>2</sup> أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014، ص 15.

<sup>3</sup> احمد طرطار وعبد العالي منصر، الجزء التطبيقي، مرجع سابق ذكره، ص 90.

<sup>4</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريش، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011، ص 140.

<sup>5</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

**المطلوب:** حساب الربح المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة ؟ وتحديد الفرق بين الربحين، وهل هو فرق مؤقت أو دائم ؟

**الحل:** لدينا الربح المحاسبي المعطى هو 400000 دج ومصاريف الضيافة 120000 دج معترف بها 70000 دج.

$$\text{ومنه الربح المحاسبي هو } = 400000 - 120000 = 280000 \text{ دج}$$

$$\text{الربح الضريبي } = 400000 - 70000 = 330000 \text{ دج}$$

الفرق = 330000 - 280000 = 50000 دج ( وهذا الفرق يعتبر فرق دائم لان أثره لا ينعكس على الفترات المستقبلية )

**مثال 2:** في 01 | 01 | 2014 قامت شركة بشراء معدات بمبلغ 100000 دج يتم اهتلاكها بنسبة 25٪ سنويا، بطريقة الاهتلاك الخطي، في حين يتم اهتلاكها وفق المتطلبات الضريبية بنسبة 30 ٪ سنويا.

**المطلوب :** حساب قيمة الالتزام الضريبي المؤجل في 31 | 12 | 2014، حيث معدل الضريبة 30 ٪.

$$\text{الحل: لدينا الاهتلاك المحاسبي } = 0.25 \times 100000 = 25000 \text{ دج.}$$

$$\text{الاهتلاك الضريبي } = 0.3 \times 100000 = 30000 \text{ دج.}$$

الفرق هو 5000 ( وهو فرق مؤقت لان أثره ينتقل إلى دورات لاحقة و بالتالي عليها الالتزام بضريبي مؤجل بمقدار ( 5000 × 0.3 = 1500 دج).

### المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي.

تعتبر الضرائب المؤجلة عبء ضريبي وعنصر مؤثر على الأرباح وعلى النتائج المتعلقة بالدورة، وذلك من خلال الفروقات التي تنتج بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية لهاتيه الدورة.

**المطلب الأول: تعريف الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.**

عرفت المادة 134 - 2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة كالتالي: "الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتخصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

وتعرف أيضا الضريبة المؤجلة: "هي تلك الضريبة الناتجة عن الفرق بين الاعتراف والتقييم المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأعباء، والإيرادات والأصول والخصوم خلال الدورة وبين الاعتراف والتقييم الجبائي لها."<sup>1</sup>

- تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:<sup>2</sup>

• احتلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذة في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

• عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (أي تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

المطلب الثاني: مجال تطبيق الضرائب المؤجلة وأصنافها.

أولا: مجال التطبيق.

تطبيق الضرائب المؤجلة يخص جميع المؤسسات الاقتصادية الخاضعة لدفع الضريبة على أرباح الشركات والتي تطبق النظام الحقيقي، أما المؤسسات غير خاضعة للضريبة على الأرباح أو التي تخضع للنظام الجبائي الجزائي فهي غير معنية.<sup>3</sup>

ثانيا: تصنيف الضرائب المؤجلة.

لا تخرج في معنى الضرائب المؤجلة من حالتين اثنتين فقط هما: الضرائب المؤجلة أصول والضررائب المؤجلة

خصوم.<sup>4</sup> ويعرف نوعي الضرائب المؤجلة كمايلي:<sup>5</sup>

1/- ضرائب مؤجلة أصول (أو أصل ضريبي مؤجل): تمثل مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل وبعبارة "تحصل" يعني أنها ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة للدفع، ومن أمثلة ذلك:

- الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفف من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفف من الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 288.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة للعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 139.

<sup>3</sup> بوعلوي عبد النور، مرجع سابق ذكره، ص 96.

<sup>4</sup> كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 169.

<sup>5</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق ذكره، ص 139 و 140.

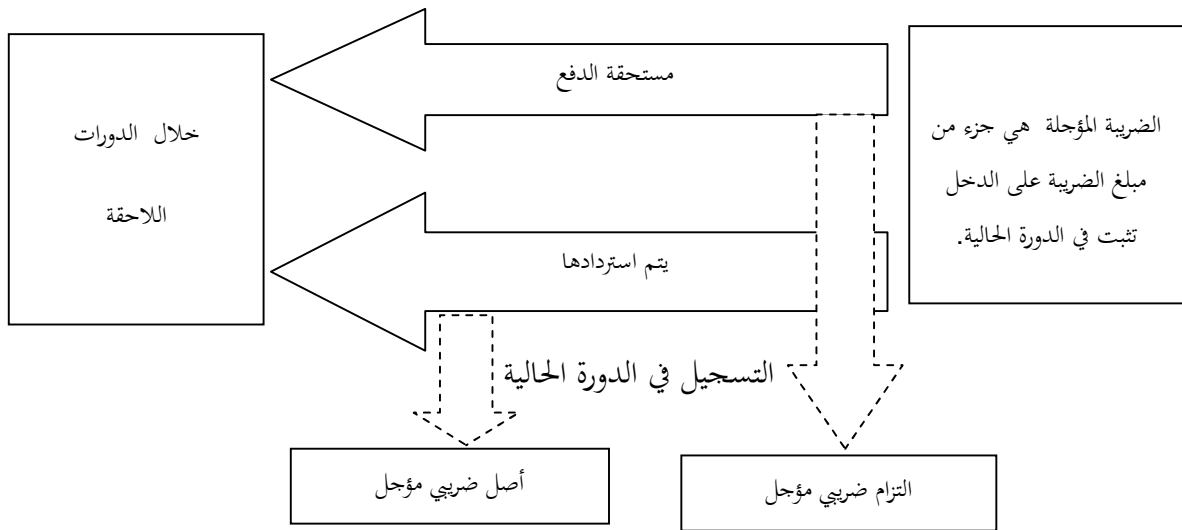
## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

- بعض الأعباء (مثل عبء العطل المدفوعة الأجرة) لا تخفض من النتيجة الجبائية في سنة إدراجها بل يتم تخفيضها خلال السنة الموالية والتي يتم خلالها التسديد الفعلي للأجرة الخاصة بالعطلة، فنقول أن للمؤسسة ضرائب مؤجلة أصول ستحصل خلال السنة الموالية أي للمؤسسة حقوقا في ذمة إدارة الضرائب سيتم تحصيلها بعد تسديد المصاريف المعنية.

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.<sup>1</sup>

2/ - ضرائب مؤجلة خصوم (التزام ضريبي مؤجل): تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. والشكل التالي يوضح هذين الصنفين:<sup>2</sup>

الشكل رقم ( 2 - 1): مفهوم الضريبة المؤجلة وأصنافها



المصدر: تجاني بالرقبي، الحاج حلقوم، محاسبة الضرائب المؤجلة، محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012. ص 3.

<sup>1</sup> بن ربيع حنيقة و آخرون، مرجع سابق ذكره، ص 291.

<sup>2</sup> ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014، ص 77.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

### المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة في الميزانية وحسابات النتائج عن طريق التمييز بين الضرائب مؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم والحسابات المتعلقة بالميزانية وحسابات النتائج كما يلي<sup>1</sup>:

- حساب 133: الضرائب المؤجلة أصول.
  - حساب 134: الضرائب المؤجلة خصوم.
  - حساب 692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول.
  - حساب 693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم.
- أولاً: الضرائب المؤجلة أصول.

تسجل الضرائب محاسبياً بجعل حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مديناً بمبلغ الضرائب الذي سيحقق أي يخفض من الضريبة على نتيجة السنوات القادمة، وهذا ما يجعل الحساب 692 فرض الضريبة المؤجلة أصول دائناً وهذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول فنسجل قيدها معاكساً.<sup>2</sup> ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

		N/12/31	
xxx	xxx	من ح/ الضرائب المؤجلة على الاصول الى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول اثبات الضريبة المؤجلة اصول	133 692

### ثانياً: الضرائب المؤجلة خصوم.

تسجل الضرائب محاسبياً بجعل حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائناً بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا ما يجعل الحساب 693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم مديناً، هذا عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة خصوم فنسجل قيدها معاكساً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بوعلي عبد النور، مرجع سابق ذكره، ص 98.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ذكره، ص 140.

<sup>3</sup> ميسي سارة، مرجع سابق ذكره، ص 77.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

ويتم تسجيلها محاسبيا كالتالي:

		N/12/31			
Xxx	xxx	من ح/ فرض الضريبة مؤجلة عن الخصوم الى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم اثبات الضريبة المؤجلة خصوم	134	693	

والجدول التالي يوضح حالات الضرائب المؤجلة أكثر<sup>1</sup>:

جدول رقم (2 - 1) : فهم الضرائب المؤجلة

عناصر الميزانية خصوم	عناصر الميزانية أصول	الحالة
ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية
ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية
لاشيء	لاشيء	القيمة المحاسبية تساوي القيمة الجبائية

La source: olivier de brouker, initiation aux impôts différés, 28 septembre 2013, p 12.

<sup>1</sup> بوعلوي عبد النور، مرجع سابق ذكره، ص 98.

## الفصل الثاني: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

---

### خلاصة:

في هذا الفصل تبين لنا أن الإدارة الجبائية من اجل تحديد النتيجة الجبائية تلزم المؤسسات بالتصريح بنتيجتها المحاسبية فهي تقوم الإدارة الجبائية بإعادة النظر في النتيجة قبل فرض الضريبة عليها في حالة تحقيق ربح، بإدخال تعديلات على النتيجة المحاسبية وهذا وفقا للتشريع الجبائي المطبق، حيث أن هناك أعباء يجب خصمها إذا توفرت على شروط الخصم وأخرى يجب إعادة إدماجها لعدم استجابتها لتلك الشروط، للوصول إلى النتيجة الجبائية.

وأیضا لتوضیح العلاقة أكثر بين النتيجة المحاسبية والجبائية تم عرض المعيار الدولي المحاسبي رقم 12 الخاص بمعالجة الفروقات الناتجة عن كلتا النتيجتين ودراسة الضرائب المؤجلة الناتجة عن تلك الفروقات، والمعالجة المحاسبية لنوعي الضرائب المؤجلة.

## الفصل الثالث

الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة  
الجبائية في المؤسسة الإنتاجية لمطاحن  
الفرينة والنخالة بالوادي

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

---

#### تمهيد:

تدعيما للجانب النظري الذي تطرقنا إليه سابقا لموضوع الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، سنجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية مع ما هو موجود في الواقع، وذلك باختيار نموذج من المؤسسات الاقتصادية تمثل في المؤسسة الإنتاجية لمنسوج الفرينة والنخالة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين.

مبحث خاص بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، ومبحث خاص بكيفية احتساب المؤسسة للنتيجة الجبائية انطلاقا من نتيجتها المحاسبية، وعرض لتطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسة لسنة 2016، وتوضيح معالجتها محاسبيا بالاعتماد على مختلف القوائم المالية والجداول الجبائية للمؤسسة محل الدراسة.

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى هاته المؤسسة محل الدراسة واخذ نظرة عامة حولها.

المطلب الأول: لمحة عامة حول المؤسسة محل الدراسة.

أولاً: تعريف المؤسسة: هي مؤسسة تدرج تحت شركة ذات المسؤولية المحدودة برأسمال قدره 50.000.000 دج وهي مؤسسة متواجدة في المنطقة الصناعية المتعددة النشاط بالبياضة في ولاية الوادي، مختصة في إنتاج الفرينة والنخالة، بدأت نشاطها في أبريل سنة 2006، حيث توزع إنتاجها عبر التراب الوطني إلى عدة ولايات من بينها (ورقلة، غرداية، ادرار، تقرت، تبسة....)<sup>1</sup>.

ثانياً: الطاقة الإنتاجية للمؤسسة: تستعمل المؤسسة 1100 قنطار من القمح اللين يوميا لإنتاج:

✓ 800 قنطار من الفرينة.

✓ 250 قنطار من النخالة.

ثالثاً: أهداف المؤسسة: تتلخص فيما يلي:<sup>2</sup>

✓ تهدف إلى توزيع المنتجات حسب الطلبات في جميع أنحاء الوطن.

✓ العمل على ضمان البقاء والاستمرار وتطوير نشاطها ومكانتها في السوق.

✓ تسعى المؤسسة إلى رفع مستويات إنتاجها من خلال انتاج استراتيجيات حديثة سواء في الإدارة أو داخل ورشات الإنتاج.

✓ البحث والتطوير لتنمية سياستها التنافسية من خلال الإنتاج، التمويل، التوظيف والتخزين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله.

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يبرز الهيكل التنظيمي صورة عامة عن مختلف العلاقات التي تربط إدارة ومصالح المؤسسة، مع العلم أن تصميمه مرتبط على حد كبير بتحقيق أهداف المؤسسة، حيث يوضح هذا الهيكل عدد المصالح الموجودة بالمؤسسة والمتمثلة

<sup>1</sup> بالاعتماد على المقابلة الشخصية وتصريحات المسؤولين.

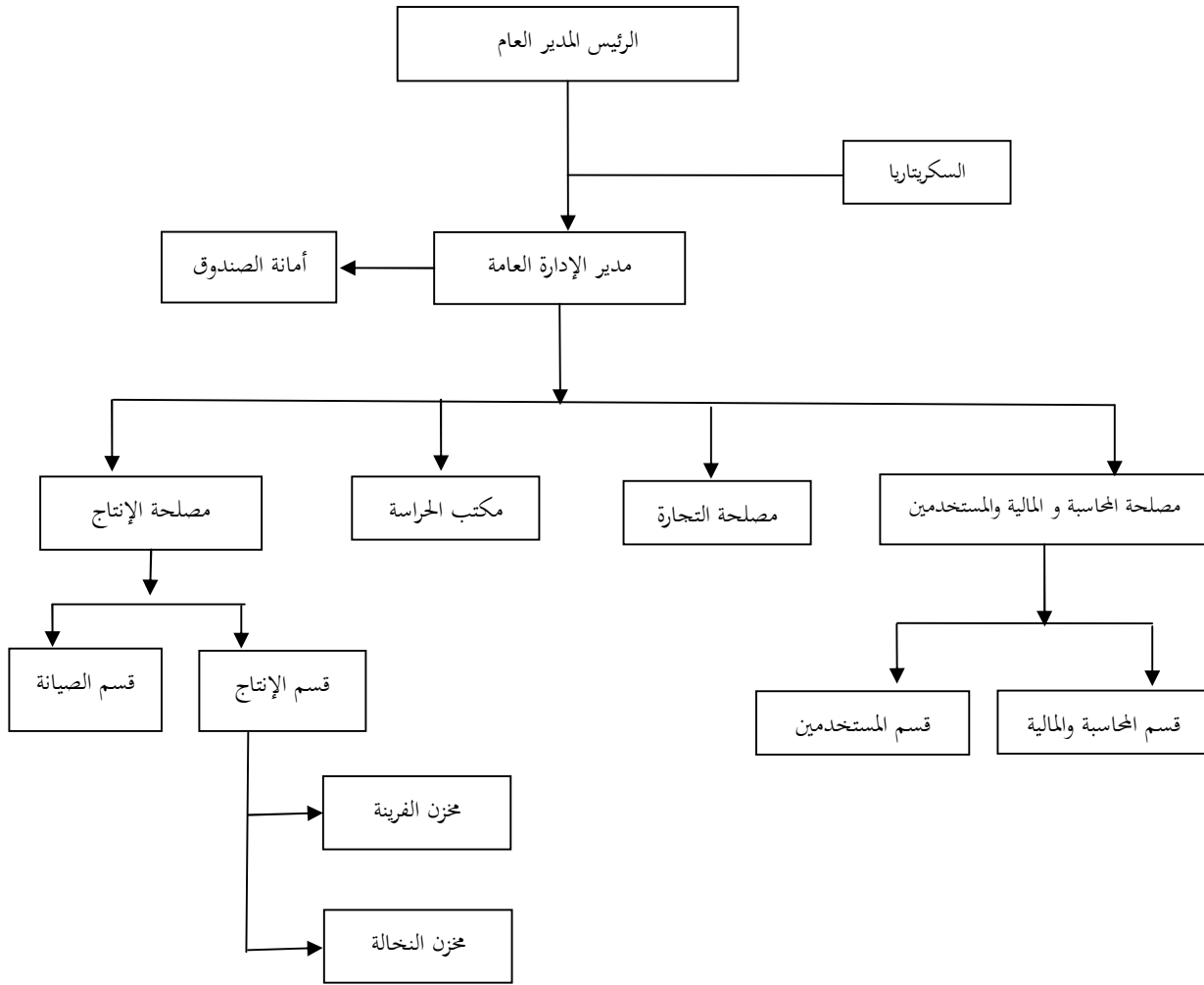
<sup>2</sup> معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة.

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

في المدير العام الذي يتفرع منه مدير الإدارة العامة والذي يضم بدوره ثلاث مصالح ومكتب، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3 - 1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد عن تصريحات المسؤولين.

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي.

1. الرئيس المدير العام: يعتبر المسير والموجه الأول للمؤسسة يتميز بالأسبقية في تمثيل المؤسسة والإشراف العام

عليها وهذا بالتنسيق والتشاور مع مختلف الدوائر والمصالح، وتتلخص مهامه فيما يلي:

- إصدار التعليمات والأمر بالتنفيذ.

- إقامة اجتماعات وندوات تهم أمر المؤسسة.

- إبرام العقود والصفقات بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين والماليين الذين لهم صلة مباشرة بالمؤسسة.

2. السكرتاريا: تتمثل حلقة الوصل في المؤسسة فهي مصلحة تربط المديرات بمختلف الوحدات وكذا المؤسسة

بالحيط الخارجي وتختص في:

- استقبال البريد والمكالمات الهاتفية وتحويلها إلى المصالح المعنية.

- استقبال وتوجيه الزبائن.

3. مدير الإدارة العامة: يقوم مدير الإدارة العامة بالإشراف على ثلاث مصالح ومكتب الحراسة، وأمانة

الصندوق، ونذكرها كما يلي:

• أمانة الصندوق: يتمثل دور أمانة الصندوق في الإشراف عن استلام وتسليم النقود.

• مصلحة المحاسبة والمالية والمستخدمين: تعتبر هذه المصلحة بمثابة العصب الرئيسي للمؤسسة، فهي تسهر على

ضمان السير الحسن لكل العمليات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والسهر على الوفاء بالتزامات المؤسسة اتجاه

الغير، وتقوم بالمراقبة الدورية للخزينة وإعداد الميزانية وكل الجداول المرفقة، حيث تشرف وتتابع كل ما يتعلق

بالمؤسسة من عمليات محاسبية وكذلك تتابع وتنظم شؤون المستخدمين، وتضم هذه المصلحة:

✓ قسم المحاسبة والمالية: يقوم هذا القسم بالتسجيل المحاسبي لكل النشاطات في السجلات والدفاتر المحاسبية

للمؤسسة.

✓ قسم المستخدمين: يهتم بشؤون المستخدمين.

• مصلحة التجارة: هي مصلحة مختصة أساسا في توزيع المنتج عبر مختلف الولايات ويكون البيع بالجملة.

• مكتب الحراسة: وهو مكتب يهتم بالسهر على أمن المؤسسة وحمايتها.

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

- مصلحة الإنتاج: مختصة أساسا في مراقبة عملية الإنتاج ودورته الإنتاجية ابتداء من دخوله إلى المصنع كمادة أولية إلى أن يصبح تام الصنع، وتتمثل مهامها في:
    - تشرف على مراقبة جودة المواد الأولية والمنتجات المصنعة.
    - توفر وتتابع وتستغل كل البيانات الإحصائية المرتبطة بالإنتاج.
- وتتضمن هذه المصلحة قسم الإنتاج الذي يشرف عن مخزن الفرينة ومخزن النخالة، وكذلك قسم الصيانة الذي يشرف عن صيانة الأجهزة والمعدات التي تملكها المؤسسة.

### المبحث الثاني: كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

#### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة.

من اجل تحديد الربح الخاضع للضريبة وجب على المؤسسة المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، وضبط التصحيحات اللازمة حسب القوانين والتشريعات الجبائية.

#### المطلب الأول: حساب النتيجة المحاسبية.

نحصل على النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة محل الدراسة انطلاقا من ميزانية أو من جدول حساب نتائج المؤسسة، حيث تم الحصول على نتيجة المؤسسة لسنة 2017 عن طريق الميزانية من خلال طرح المجموع العام للخصوم من المجموع العام للأصول أي:

$$448.752.115 \text{ دج} - 440.723.118 \text{ دج} = 8.028.997 \text{ دج (ربح)}$$

ويمكن تلخيص العملية في الجدول التالي:

جدول رقم (3 - 1): حساب النتيجة المحاسبية

الوحدة: دج

النتيجة	إجمالي الخصوم	إجمالي الأصول
8.028.997	440.723.118	448.752.115

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الميزانية الجبائية

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

---

حيث أن أصول المؤسسة تكونت من أصول غير جارية متمثلة في تشيقات معنوية وتشبيقات مادية من أراضي ومباني وتشبيقات مالية أخرى، ومن أصول جارية متمثلة في مخزونات ومنتجات قيد الصنع وزبائن وضرائب ورسوم، والخزينة النقدية للمؤسسة.

أما خصوم المؤسسة فتمثلت في رأسمال قدره 50.000.000 دج واحتياطات وعلاوات، وتكونت الخصوم الجارية من موردون وضرائب وديون أخرى، ومن خزينة الخصوم.

و الجدول التالي يوضح الميزانية الجبائية للمؤسسة ومختلف عناصرها لسنة 2017:

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

جدول رقم (3 - 2): ميزانية الأصول مؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

السنة المالية المقفلة في 2017 / 12 / 31

الوحدة : دج

الأصول	المبلغ الإجمالي	المخصصات والاهتلاكات	الصافي
<b>الأصول الغير الجارية</b>			
فارق الشراء - الشهرة أو الشهرة السالبة			
تثبيتات معنوية	36.560.373	18.344.686	18.215.68
تثبيتات عينية			
أراضي	19.200.000		19.200.000
مباني	89.759.753	26.968.832	62.790.920
تثبيتات عينية أخرى	429.312.064	231.175.626	198.136.438
تثبيتات في شكل امتياز			
تثبيتات ممنوح امتيازها	3.911.375		3.91.1375
تثبيتات مالية			
سندات موضوعة موضع معادلة			
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			
سندات أخرى مثبتة			
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية			
ضرائب مؤجلة على الأصل			
<b>مجموع الأصول الغير جارية</b>	<b>578.743.565</b>	<b>276.489.145</b>	<b>302.254.420</b>
<b>الأصول الجارية</b>			
المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	10.901.823		10.901.823
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة			
الزبائن	73.565.891		73.565.891
المدنون الآخرون	5.832.314		5.832.314
الضرائب و ما شبهها	3.936.552		3.936.552
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			
الموجودات و ما شبهها			
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الاخرى			
الخزينة	52.261.112		52.261.112
<b>إجمالي الأصول الجارية</b>	<b>146.487.695</b>		<b>146.487.695</b>
<b>إجمالي الأصول</b>	<b>725.241.261</b>	<b>276.489.145</b>	<b>448.752.115</b>

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

أما جانب الخصوم من الميزانية يتمثل في الجدول الآتي:

جدول رقم (3 - 3): ميزانية الخصوم ميزانية الأصول لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

السنة المالية المقفلة في 2017/12/31

الوحدة: دج

المبالغ	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
50.000.000	رأس المال الصادر
2.417.979	رأس المال غير المطلوب
	العلاوات و الاحتياطات . الاحتياطات المدججة (1)
8.028.997	فارق إعادة التقييم
3.668.253	النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع - (1)
	رؤوس الاموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد
	حصة الشركة المدججة (1)
	حصة ذوي الأقلية (1)
<b>62.589.719</b>	<b>المجموع (1)</b>
	الخصوم غير الجارية
	القروض و الديون المالية
	الضرائب - المؤجلة و المرصود لها -
	الديون الأخرى غير الجارية
	المؤونات و المنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
	<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>
206.912.607	الخصوم الجارية
67.362	الموردون و الحسابات الملحقة
100.858.472	الضرائب
76.798.443	الديون الأخرى
	الخزينة الخصوم
<b>386.162.395</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>
<b>448.752.115</b>	<b>المجموع العام للخصوم</b>

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

ويمكن أيضا استخراج النتيجة الصافية للمؤسسة باستخدام جدول حسابات النتائج، كما يبينه الجدول الآتي:

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

جدول رقم (3 - 4): حساب النتائج  
السنة المالية المقفلة في 2017/12/31

الوحدة : دج

دائن	مدين	البيان	
		مبيعات بضاعة	
416.427.600		إنتاج مصنع تحضير المهام مبيعات الأعمال	إنتاج مباع
		منتجات ملحقة	
		تخفيضات حسومات، الحوافز الممنوحة	
416.427.600		صافي خصومات المبيعات، والتخفيضات والحسومات	
	281.073	الإنتاج المخزن أو الغير مخزن الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	
<b>416.146.526</b>		<b>1. إنتاج السنة المالية</b>	
	327.535.449 11.987.827  4.264.018	مشتريات البضاعة المباعة المواد الأولية تموينات أخرى تغييرات المخزون مشتريات الدراسات والخدمات الاستهلاكات الأخرى الخصومات، التخفيضات، الحسومات التي تم الحصول عليها من المشتريات	
	44.569 1.233.709 982.955  742.309 15.950 2.526.792	المقاولات العامة الإيجار صيانة وإصلاحات أقساط التأمين الموظفين خارج الشركة مكافأة الوسطاء والدعاية والمشرفين الإشهار السفر والبعثات وحفلات الاستقبال	
	1.034.116	خدمات أخرى الخصومات، الحسومات، الحسومات التي تم الحصول عليها من العمليات الخارجية	
	<b>350.367.697</b>	<b>2. استهلاكات السنة المالية</b>	
<b>65.778.829</b>		<b>3. القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)</b>	

..../....

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

...../.....

	18.597.440 5.008.508	أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
42.172.880		<b>1. إجمالي فائض الاستغلال</b>
11.412.102	30.759.859	المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهتلاكات مؤونات خسائر انخفاض القيمة استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
22.825.123		<b>2. النتيجة العملية</b>
520.071	15.316.197	المنتجات المالية الأعباء المالية
	14.786.125	<b>3. النتيجة المالية</b>
8.028.997		<b>4. النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)</b>
		عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (اعباء)
		<b>5. النتيجة غير العادية</b>
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
8.028.997		<b>6. صافي نتيجة السنة المالية</b>

المصدر: من الوثائق المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

نلاحظ أن حساب النتيجة المحاسبية بالطريقتين يوصلنا إلى نفس النتيجة.

#### المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة لسنة 2017.

تقوم المؤسسة الإنتاجية لمنتوج الفرينة والنخالة بتحديد النتيجة الجبائية وفقا لأحكام التشريع الجبائي، وذلك بإضافة الأعباء غير القابلة للخصم (الاستردادات) إلى النتيجة المحاسبية مطروح منها الإيرادات الغير خاضعة للضريبة (التخفيضات)، بحيث اعتمدنا في حساب النتيجة الجبائية للمؤسسة على الجدول رقم 09 من الجداول الجبائية. والذي يوضح بشكل مفصل مراحل تحديد النتيجة الجبائية.

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

أولاً: معالجة عناصر النتيجة الجبائية للمؤسسة محل الدراسة.

القاعدة الضريبية في احتساب النتيجة الجبائية كالتالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء المدمجة (الاستردادات) - التخفيضات .

1 - النتيجة المحاسبية: تم استخراجها من حساب النتائج لسنة 2017، بحيث حققت المؤسسة الإنتاجية

لمنتوج الفرينة والنخالة ربح قدر ب: 8.028.997 دج.

2 - الاستردادات: تتكون استردادات المؤسسة الإنتاجية لمنتوج الفرينة والنخالة من خلال تحديد النتيجة الجبائية

لسنة 2017 من العناصر التالية:

• مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم: كانت من بين هذه الأعباء مصاريف خاصة بالمسير بمبلغ 69.768 دج متعلقة بمصاريف الفندق والإطعام خارج استغلال ونشاط المؤسسة، وبالتالي تكون أعباء غير قابلة للخصم وتضاف إلى النتيجة الجبائية.

• الاهتلاكات غير القابلة للخصم: كانت من بين مخصصات اهتلاك المؤسسة اهتلاكات خاصة بالسيارة الشخصية للمسير بمبلغ 396.581 دج خارج نشاط استغلال المؤسسة، حيث انه جبائياً هناك حد يسمح به لخصم الاهتلاك لكن يطبق فقط عندما تكون السيارة مستعملة داخل نطاق استغلال نشاط المؤسسة وليس للاستعمال الشخصي للمسير.

• أعباء أخرى غير القابلة للخصم: متمثلة في مصاريف الصيانة ومصاريف الهاتف، حيث كانت من بين مصاريف الصيانة مصاريف خاصة بالسيارة الشخصية للمسير غير القابلة للخصم بمبلغ 143.050 دج، ووجدت فاتورة هاتف خاصة بمنزل المسير غير القابلة للخصم بمبلغ 55.506 دج لأنهما خارج استغلال المؤسسة.

• العقوبات والغرامات: وجدت خلال السنة غرامة بمبلغ 147.445 دج يعاد دمجها في النتيجة الجبائية. لأنه جبائياً تسترد وترفض العقوبات والغرامات ولا تخفض من النتيجة.

ويمكن تلخيص الاستردادات في الجدول الآتي:

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

جدول رقم (3 - 5): العناصر غير القابلة للخصم

الوحدة: دج

المبلغ غير القابل للخصم جبائيا	المبلغ المسموح به جبائيا (القابل للخصم)	المبلغ المسجل محاسبيا	البيان
69.768	2.457.024	2.526.792	مصاريف الاستقبال
396.581	30.363.278	30.759.859	الاهتلاكات
198.556 ( 55.506+143.050 )	835.560	1.034.116	مصاريف الصيانة والهاتف
147.445	—	147.445	العقوبات والغرامات
<b>812.350</b>	<b>33.655.862</b>	<b>34.468.212</b>	مجموع المصاريف المستردة المضافة إلى النتيجة الجبائية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مصلحة المحاسبة.

### 3 - التخفيضات: سجلت المؤسسة تخفيضات خلال سنة 2017 متمثلة في:

- فوائض التنازل عن تسيّبات تعهدت المؤسسة بإعادة استثمارها بمبلغ 650.000 دج غير خاضعة للنتيجة وبالتالي تخفض، لان إدارة الضرائب تعترف بها وتسمح بتخفيضها من النتيجة الخاضعة.
- فوائض استثمارات متنازل عنها تمت حيازتها منذ 3 سنوات غير متعهددة بإعادة استثمارها بمبلغ 560.000 دج، وبالتالي تستفيد من تخفيض قدره 70٪ حيث انه يخفض من النتيجة مبلغ قدره 392.000 دج أي (  $560000 \times 70 \div 100$  )، أما 30٪ من الفائض فيكون خاضع للنتيجة. ومنه فان المبلغ الإجمالي الذي سيتم تخفيضه من النتيجة هو 1.042.000 دج أي (650.000 دج + 392.000 دج) وتلخص التخفيضات في الجدول الآتي:

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

جدول رقم (3 - 6): العناصر القابلة للخصم

الوحدة: دج

المبلغ غير القابل للخصم جبائيا	المبلغ القابل للخصم جبائيا	المبلغ محاسبيا	التخفيضات
—	650.000	650.000	فوائض التنازل عن الثببتات المعاد استثمارها
336.000 ( %30 )	392.000 ( %70 )	560.000	فوائض التنازل عن الثببتات الغير متعهد باستثمارها
<b>336.000</b>	<b>1.042.000</b> ( المبلغ الإجمالي المخفض من النتيجة )	<b>1.210.000</b>	<b>مجموع التخفيضات</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومة المقدمة من مصلحة المحاسبة

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 سنة 2016 بمبلغ 5.793.783 دج.

#### ثالثا: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في مؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة لسنة 2017.

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 تقرنا 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، وقد كانت الضريبة المؤجلة متمثلة في حالة العطل المدفوعة.

#### 1. معالجة الضرائب المؤجلة على العطل المدفوعة الأجر في هاته المؤسسة:

تقوم المؤسسة الإنتاجية لمنتوج الفرينة والنخالة في نهاية كل سنة بتكوين مؤونة أعباء خاصة بالعطل مدفوعة الأجر، وبالاعتماد على مبدأ محاسبة التعهد ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات قامت المؤسسة في نهاية سنة 2016 برصد مؤونة خاصة بحقوق العطل المدفوعة المتعلقة بسنة 2017 بقيمة 1.439.290 دج، وبما أن النظام الجبائي يعتمد

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

على الأساس النقدي في قبول الأعباء الجبائية، فإن هذه المؤونة تكون قابلة للخصم خلال الدورة المتعلقة بتسديدها وليس محاسبتها أي خلال سنة 2017، إذن فهي مستردة في الجدول الجبائي رقم 09 لتحديد الربح الجبائي للدورة المرتبطة بها، وبالتالي يتم تسجيل ضريبة مؤجلة أصول للفرق الزمني الناتج عن اختلاف القيمة المحاسبية ( قيمة المؤونة ) والقاعدة الجبائية المعدومة.

والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (3 - 7) : تحليل وضعية الضرائب المؤجلة أصول.

السنوات	سنة 2016	سنة 2017
القيمة المحاسبية لمؤونة العطل	1.439.290	0
القيمة الجبائية لمؤونة العطل	0	1.439.290
الفرق المؤقت (في الزمن)	1.439.290	-1.439.290
أصل ضريبي مؤجل (معدل الضريبة 19٪)	273.465	- 273.465

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومة المقدمة من مصلحة المحاسبة

### 2. التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة في المؤسسة:

يتم تسجيل ضرائب مؤجلة أصول للفروقات الزمنية الناتجة عن العطل مدفوعة الأجر ( حيث معدل الضريبة 19٪) كالتالي:

المبلغ		رقم الحساب	2016 - 12 - 31	
دائن	مدين		دائن	مدين
273.465	273.465	692	133	من ح   . ضريبة مؤجلة أصول إلى ح   . فرض ضريبة مؤجلة عن الأصول فرض ضريبة مؤجلة أصول عن العطل المدفوعة. (1.439.290 × 19٪)

وقد تم دفع مبلغ العطلة في 25 | 04 | 2017 وهي مدفوعة الأجر كالتالي:

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

المبلغ		2017 - 04 - 25	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
273.465	273.465	من ح   فرض ضريبة مؤجلة عن الأصول إلى ح   .. ضريبة مؤجلة أصول  ترصيد الضريبة المؤجلة أصول كعطلة مدفوعة الأجر.	133	692

ومما سبق نستخلص النتيجة الجبائية:

النتيجة المحاسبية الصافية لسنة 2017 = 8.028.997 دج

(+) الاستردادات = (273.465+812.350)

(+) الاستردادات الضريبة على أرباح الشركات = (2.279.029 × 19%) = 433.016

(-) التخفيضات = 1.042.000 دج

(-) خسائر السنوات السابقة = 5.793.783 دج

النتيجة الجبائية = 2.712.045 دج

والجدول الجبائي رقم 9 يوضح مراحل تحديد النتيجة الجبائية بشكل مفصل كالآتي:

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

جدول رقم (3 - 8): جدول تحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة مطاحن الفرينة والنخالة

8.028.997	ربح	1. النتيجة الصافية للسنة ( حسابات النتائج)
		2. الاستردادات
		أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال
		حصص الهدايا الشهرية غير القابلة للخصم
		حصص الإشهار غير القابلة للخصم
69.768		مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم
		الاشتراكات و الهبات غير القابلة للخصم
		الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم
		المؤونات غير القابلة للخصم
396.581		الاهتلاكات غير القابلة للخصم
		مصاريف البحث و التطوير غير القابلة للخصم
		الإيجارات خارج النواتج المالية
		الاهتلاكات غير القابلة للخصم المتعلقة بعمليات عقود القرض الاجباري (ملك المستأجر)
433.016	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
273.465	الضرائب المؤجلة ( التغييرات )	
		خسائر القيمة غير القابلة للخصم
147.445		غرامات و عقوبات
198.556		الاستردادات الأخرى
1.518.831		مجموع الاستردادات
		3. التخفيضات
1.042.000		فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة
		حواصل و فوائض القيمة المتأتية من التنازل على الأسهم و الأوراق المماثلة
		المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح أو تلك المعفاة صراحة
		الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود الإيجار التمويلي
		الإيجارات خارج الأعباء المالية
		الاهتلاكات التكميلية
		التخفيضات الأخرى
1.042.000		مجموع التخفيضات

..... / .....

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

		...../.....	
		4. الخسائر السابقة القابلة للخصم	
		خسارة سنة 2013	
		خسارة سنة 2014	
		خسارة سنة 2015	
5.793.783		خسارة سنة 2016	
5.793.783		مجموع الخسائر القابلة للخصم	
2.712.045	ربح	النتيجة الجبائية	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الميزانية الجبائية والمعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة.

#### رابعاً: حساب الضريبة على أرباح الشركات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة لسنة 2017:

يتم حساب الضريبة على أرباح المؤسسة بعد تحديد النتيجة الجبائية لسنة 2017، وبما أن المؤسسة إنتاجية فهي تخضع لمعدل 19٪، حيث أن هذه المؤسسة تدفع الضريبة مرة واحدة في السنة ولا تقوم بدفع تسبيقات للضريبة. وتحسب كالآتي:

$$\text{النتيجة الجبائية} = 2.279.029 \text{ دج}$$

$$\text{معدل الضريبة} = (100 \div 19 \times 2.279.029)$$

$$\text{قيمة الضريبة} = 433.016 \text{ دج}$$

• حيث يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

المبلغ		2017-12 - 31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	433.016	من ح/الضرائب على الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية		695
433.016		إلى ح   الدولة، ضرائب على النتائج تحديد الضريبة على أرباح الشركات.	444	

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

- وحسب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2018 فإن آخر اجل لدفع قيمة الضريبة هو اليوم 20 من الشهر الذي يلي إيداع التصريح، أي مدة 20 يوم بعد 30 افريل وعند التسديد يكون القيد كالتالي:

قبل 20 ماي 2018				
433.016	433.016	من ح   الدولة، ضرائب على النتائج إلى ح   البنك أو ح   الصندوق تسديد الضريبة عن طريق شيك بنكي	512 أو 53	444

## الفصل الثالث: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة

### الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة بالوادي

---

#### خلاصة:

من خلال دراستنا التطبيقية في المؤسسة الإنتاجية لمنتوج الفرينة والنخالة، التي حاولنا فيها معرفة كيف يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة بعد تحليل ومعالجة الأعباء غير القابلة للخصم والقابلة للخصم، وكيف تعالج الضرائب المؤجلة محاسبيا فيها بناء على وثائق المؤسسة وتصريحاتها الجبائية، نستنتج انه مازالت هناك مشاكل تعترض المحاسبين من اجل التكيف مع القوانين الجبائية وهذا راجع لاختلاف المفاهيم والأهداف بين النظامين المحاسبي والجبائي. فعلى المؤسسات الاقتصادية توطيد العلاقة مع إدارة الضرائب لتحقيق التوافق والانسجام بينهما.

الخاتمة

تعتبر المحاسبة وسيلة لحساب الأوعية الضريبية للمؤسسات، فهي تمكننا من تحديد النتيجة التي من خلالها يحدد الربح الذي يفرض عليه الضريبة، بحيث إن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية معلومات تخص المقارنة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لاحتساب الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يلزم المؤسسة إعداد جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وفق القوانين والتشريعات الجبائية الذي يبين الأعباء الغير قابلة للخصم والنواتج الغير خاضعة للضريبة. لان هذا الانتقال يمر بعدة تصحيحات ضرورية بسبب الاختلاف والتباعد الموجود بين المبادئ المحاسبية والقواعد الجبائية. ولعل هذا التباعد راجع لتبني الجزائر لنظام محاسبي مالي يعتمد بالدرجة الأولى على تلبية احتياجات المستثمر من خلال تزويده بصورة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ولا يضع ضمن أولوياته الاعتبارات الجبائية كما يجب. ومن بين أهم النقاط التي يختلف فيها كل من النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي جانب الضرائب المؤجلة.

ولقد سعينا من خلال هذه المذكرة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة والمتمثلة في كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاث فصول، الفصلين الأول والثاني تناولنا فيهما النتيجة المحاسبية والأنظمة الجبائية الموجودة في الجزائر، وكيف تحدد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، واحتساب كل من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة. أما الفصل الثالث فكان الجانب التطبيقي للدراسة وتمثل في خطوات الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية لمنتج الفرينة والنخالة التابعة للقطاع الخاص في ولاية الوادي، وتوصلنا بعد القيام بهذه الدراسة إلى جملة من النتائج، نقوم باختبار فرضيات الدراسة قبل ذكرها.

### اختبار الفرضيات:

بالعودة 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:

النتيجة 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، وهذا ما تم إثباته في الفصل الأول من فصول دراستنا.

الفرضية الثانية:

النظام الحقيقي المطبق في الجزائر يخص الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج، أما نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة يخضع له الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف 30.000.000 دج ويتميز النظام بمعدلين لفرض الضريبة هما 5٪ لإنتاج وبيع السلع و12٪ للأنشطة الأخرى.

والضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة نسبية تفرض على الأرباح المحققة، تخص الشركات والمؤسسات المعنوية.

الفرضيتين الثالثة والرابعة:

النتيجة الجبائية هي النتيجة المحاسبية المصححة وفق التشريعات الضريبية، أما الضرائب المؤجلة هي تلك الضرائب الناتجة عن الفروقات والاختلافات بين الأحداث المحاسبية وأثارها الجبائية المستقبلية، والتي تقوم المؤسسة بمعالجتها محاسبيا.

الفرضية الخامسة:

بخصوص هذه الفرضية المتعلقة بان النتيجة الجبائية تحدد عن طريق النتيجة المحاسبية للسنة المالية قبل الضريبة وذلك بعد إدخال عناصر وإخراج عناصر أخرى لا يأخذ بها النظام الجبائي، فقد تحققت من خلال الدراسة التطبيقية التي أثبتت أن الربح الجبائي يحدد انطلاقا من الربح المحاسبي المصرح به من طرف المؤسسة، مضاف إليه الأعباء الغير قابلة للخصم ( الاستردادات ) مطروح منها التخفيضات وخصائر السنوات السابقة إن وجدت.

النتائج:

- على ضوء هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج، نذكر منها:
- اختلاف النظرة بين المحاسبة والجبائية على مستوى الممارسات يثقل كاهل الممارسين المحاسبين، فهم يخضعون للإجراءات الجبائية عوض الإجراءات المحاسبية المنطقية.
- 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 والنتيجة الجبائية، حيث تؤثر هذه الضرائب في تحديد الربح الجبائي للمؤسسة.

- مازال حساب واعتماد الضرائب المؤجلة على مستوى المؤسسة يلقى صعوبات عديدة من حيث التطبيق لصعوبة وتعقد القوانين المنظمة للعمل المحاسبي.

### الاقتراحات والتوصيات:

- على المشرع الجزائري إعادة النظر في القوانين الجبائية وجعلها أكثر ملاءمة مع النظام المحاسبي المالي، وتوفير المتطلبات الضرورية لتكثيف وملائمة البيئة الجبائية مع متطلبات البيئة المحاسبية.
- على المؤسسة المتابعة الدورية والمستمرة فيما يخص كل التشريعات القانونية الجبائية، كونها تتغير من وقت لآخر.
- ضرورة اعتماد المؤسسة الإنتاجية لمطاحن الفرينة والنخالة على نظام التسبيقات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات، وذلك تفاديا للعقوبات الجبائية.
- ضرورة توجه المؤسسات الجزائرية لنموذج الأنظمة المحاسبية الانجلوساكسونية لما توفره من مجال للإبداع المحاسبي، واعتماد الإدارة الجبائية على معلومات خارج المحاسبة.
- إن الاعتماد على النتيجة الجبائية يؤثر على الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة وعلى متخذي القرار.

### الآفاق:

نقترح لمواصلة الدراسة الآفاق التالية:

- كيف يمكن للمؤسسات الجزائرية الاعتماد على النظام الانجلوساكسوني عند إعداد الميزانية المحاسبية؟
- ما هي العوامل التي تؤثر في الفجوة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وتقلل منها كدراسة عينة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية؟

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: المراجع بالعربية

الكتب

1. احمد طرطار و عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الإطار النظري، حصور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2015.
2. بن بو ثلثة أمينة، أعمال نهاية السنة وفق scf، متيحة للطباعة، الجزائر، 2016.
3. بن ربيعة حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IFRS/ IAS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، الطبعة الأولى، 2013.
4. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيحة لطباعة، الجزائر، 2011.
5. حميد بوزيدة، التقنيات الجباية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
6. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.
7. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2016.
8. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جبلطي، برج بوعريش، الجزائر، 2009.
9. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريش، الجزائر، الطبعة الأولى، 2011.
10. كتوش عاشور، أصول المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي scf، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
11. لظفي شعباني، جباية المؤسسة، متيحة للطباعة، براقى الجزائر، 2017.
12. محمد أبو نزار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
13. ناصر مرزوق وعزام بشكير، مدخل إلى المحاسبة وفق scf، متيحة لطباعة، الجزائر، 2011.

الدوريات والمجلات:

14. سهام كردودي، تحليل التأثير الجباي على الأنظمة الجباية والمخرجات الجباية وفقا للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، الجزائر، العدد 3، 2012.
15. إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجباي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الجزائر، المجلد الرابع | العدد الثاني، ديسمبر 2017.

الرسائل والأطروحات الجامعية:

16. أحلام لموسخ، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل، دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014.
17. بن توتة قندز، متطلبات تكييف النظام الجباي الجزائري لمسايرة النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2014.
18. بن نابي حسين وطيب احمد عبد الجبار، المحاسبة الجباية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبلاني بونعامه بجميس مليانة، 2016.
19. وعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجباية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و لنتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014.
20. ميسي سارة، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجباي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014.

### الدوريات والمجلات:

21. سهام كردودي، تحليل التأثير الجبائي على الأنظمة الجبائية والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للتعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 3، 2012.

22. إيمان يخلف ومحمد طرشي وعزوز علي، نظرة النظام الجبائي الجزائري للنتيجة المحاسبية (آليات وتعديلات)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع العدد الثاني، 2017.

### التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

23. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014.

24. وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 19، 2009.

25. الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016.

26. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

27. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

28. وزارة المالية، قانون رقم 17 - 11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 76، 2017.

### المؤتمرات والملتقيات والندوات:

29. تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطعية أم إستمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS-IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013.

30. جاوحدو رضا وحمدي جلييلة إيمان، أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكليفه، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و06 / 05 / 2013، جامعة الوادي.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

### Les Livres

31. Direction générale des impôts, "Guide pratique du contribuable", direction des relations publiques et communication, 2016.

32. Eric Dumalanéde, Comptabilité Générale, Berti Editions, Alger, 2009.

33. H. DEVASSE et M. PARRUITE et A. SADOU, Manuel de Comptabilité, CONFORME AU SCF ET AUX NORMES IAS; IFRS, BERTI Edition, Alger, 2010.

### Les Séminaires

34. Rabah Boussaid et autres, Dossier pédagogique de séminaire portant sur les impôts Diffères, Institut supérieur de Gestion et de planification, Alger, 29 et 30 Septembre 2012.